

T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

TÜRK HUKUKUNDA VERGİLENDİRME YETKİSİNİN
KARŞILAŞTIRMALI HUKUK AÇISINDAN İNCELENMESİ

Zühre ELVAN
1430233064

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
Prof. Dr. Yüksel METİN

ISPARTA-2017



SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin Adı Soyadı	Zühre ELVAN	
Anabilim Dalı	Anayasa Hukuku	
Tez Başlığı	Karşılaştırmalı Hukukta Vergilendirme Yetkisinin Anayasalarda Düzenlenişi ve Sınırları	
Yeni Tez Başlığı ¹ (Eğer değişmesi önerildi ise)	Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisinin Karşılaştırmalı Hukuk Açısından İncelenmesi	
<p>Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği hükümleri uyarınca yapılan Yüksek Lisans Tez Savunma Sınavında Jürimiz 06/09/2017 tarihinde toplanmış ve yukarıda adı geçen öğrencinin Yüksek Lisans tezi için;</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> OY BİRLİĞİ <input type="checkbox"/> OY ÇOKLUĞU²</p> <p>ile aşağıdaki kararı almıştır.</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarılı bulunmuş ve tez KABUL edilmiştir. <input type="checkbox"/> Yapılan savunma sınavı sonucunda tezin DÜZELTİLMESİ³ kararlaştırılmıştır. <input type="checkbox"/> Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarısız bulunmuş ve tezinin REDDEDİLMESİ⁴ kararlaştırılmıştır.</p>		
TEZ SINAV JÜRİSİ	Adı Soyadı/Üniversitesi	İmza
Danışman	Prof. Dr. Yüksel METİN	
Jüri Üyesi	Yard. Doç. Dr. Süleyman DOST	
Jüri Üyesi	Yard. Doç. Dr. Ummahan KAYGISIZ	
Jüri Üyesi		
Jüri Üyesi		

¹ Tez başlığının DEĞİŞTİRİLMESİ ÖNERİLDİ ise yeni tez başlığı ilgili alana yazılacaktır. Değişme yoksa çizgi (-) konacaktır.

² OY ÇOKLUĞU ile alınan karar için muhalefet gerekçesi raporu eklenmelidir.

³ DÜZELTME kararı için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır.

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM-ÖĞRETİM VE SINAV YÖNETMELİĞİ Madde 28-(4) Tezi hakkında DÜZELTME kararı verilen öğrenci sınav tarihinden itibaren en geç üç ay içinde gereğini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur.

⁴ Tezi REDDEDİLEN öğrenciler için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır. Tezi reddedilen öğrencinin enstitü ile ilişkisi kesilir.



T.C.

SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisinin Karşılaştırmalı Hukuk Açısından İncelenmesi” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadar ki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

Zühre ELVAN
06.09.2017

(ELVAN, Zühre, Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisinin Karşılaştırmalı Hukuk Açısından İncelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2017)

ÖZET

Vergi, devlet tarafından kamu giderlerini karşılamak üzere egemenliğe dayanılarak ve zorla alınan paradır. Devletin egemenliğinden kaynaklanan vergilendirme yetkisi ise devletin vergi koyma ve toplama hususunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür. Bu bağlamda, vergi ve vergilendirme yetkisinin kişilerin mülkiyet, çalışma, miras ve seyahat hakkı gibi temel hak ve özgürlükleri ile doğrudan bir ilişkisi bulunmaktadır. Bu nedenle, özgürlük mücadeleleri ve anayasacılık hareketleri ilk olarak keyfi vergilendirmeleri önlemek amacıyla ortaya çıkmıştır. Vergilendirme yetkisinin temel hak ve özgürlükleri sınırlandıran özelliği sebebiyle, anayasa ve kanunlarda vergilendirme yetkisinin hangi devlet organları aracılığıyla, ne şekilde ve hangi sınırlar içinde kullanılabileceği açıkça belirlenmelidir. Bu hususlar ışığında, çalışmamızın konusu Türk Hukukunda vergilendirme yetkisinin karşılaştırmalı hukuk açısından incelenmesidir. Çalışmamızda ilk olarak vergilendirme yetkisinin kapsamı ve vergilendirmenin temel hak ve özgürlükler ile olan ilişkisi belirlenecektir. Bu hususların belirlenmesinin ardından, devlet şekillerine göre vergilendirme yetkisinin kullanımı ve bu yetkinin sınırları ele alınıp Türk Hukuku'nda vergilendirme yetkisinin yasama ve yürütme organları arasında nasıl ve hangi ilkelere göre paylaşıldığı ortaya konulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Vergilendirme Yetkisi, Karşılaştırmalı Hukuk, Türkiye'de Vergilendirme Yetkisi, Vergilendirmenin Tarihçesi, Devlet Şekillerine Göre Vergilendirme Yetkisi

(ELVAN, Zühre, Taxation Power in Turkish Law and its Analysis in Comparative Law, Master of Science Thesis, Isparta, 2017)

ABSTRACT

Tax is a sum levied on members of an organisation to defray public expenses on the basis of sovereignty. Taxation power, which is a reflection of states' sovereign powers, means authority of states to introduce and collect taxes. Taxes and taxation power have a close connection with fundamental human rights and freedoms as they interfere with the right of persons to property, work, inheritance and right to freedom of movement. Due to this, in early ages most freedom and constitution movements have emerged as to limit states' discretionary authority to introduce and collect taxes. Since taxation power interferes with some fundamental rights and freedoms, constitution and national laws should clearly define the government authorities' power to introduce and collect taxes as well as limits of this taxation power. In view of this, the focus of this study will be on taxation power in Turkey and its analysis in comparative law. To begin with, the meaning and scope of taxation power will be clarified and the relationship between taxation power and the fundamental rights and freedoms will be examined. Building on this, how taxation power is exercised in different types of states and limits of this power will be analysed. Following this analysis, the study will explore how the taxation power is shared between legislative and executive organs in Turkey and the main principles that come into play when these organs exercise the taxation power.

Key words: Tax Law, Taxation Power, Comparative Law, Taxation Power In Turkey, History Of Taxation, Taxation Power In Different Types Of States.

İÇİNDEKİLER

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	xi
ÖNSÖZ.....	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME YETKİSİ

I. VERGİ KAVRAMI	3
II. VERGİLENDİRME YETKİSİ KAVRAMI	4
A. Dar Anlamda Vergilendirme Yetkisi	4
B. Geniş Anlamda Vergilendirme Yetkisi.....	5
III. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ESASI.....	7
A. Egemenlik Hakkı	7
B. Demokrasi.....	8
IV. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLERLE İLİŞKİSİ.....	10
B. Çalışma ve Sözleşme Özgürlüğü.....	12
C. Seyahat Özgürlüğü	13
V. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	14
A. Genel Olarak	14
B. Eski Medeniyetlerde	15
1. Mısır.....	15
2. Antik Yunan.....	16
3. Roma.....	17
a. Cumhuriyet dönemi.....	17

b. İmparatorluk dönemi	19
(1). İlk imparatorluk dönemi (M.Ö. 27-M.S. 284).....	19
(2). Son imparatorluk dönemi (M.S. 284-56.....	20
C. Anglo Sakson Hukuk Sisteminde	21
1. İngiltere	21
a. Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı) Öncesi	22
b. Magna Carta Libertatum	24
c. Haklar Dilekçesi (Petition of Rights)	25
d. Haklar Demeci (Bill of Rights)	26
2. Amerika Birleşik Devletleri	27
a. Bağımsızlık savaşı öncesi.....	27
b. Bağımsızlık savaşı sonrası	28
(1).Haklar Bildirisi.....	28
(2). Virginia Haklar Bildirisi ve Bağımsızlık Bildirisi.....	29
D. Kara Avrupası Hukuk Sisteminde	29
1. Fransa.....	29
a. Fransız Devrimi öncesi.....	29
b. Fransız Devrimi sonrası	30
2. Almanya	31
E. Türk Hukukunda.....	32
1. Cumhuriyet öncesi dönem	32
a. Tanzimat öncesi dönem.....	32
b. Tanzimat dönemi.....	33
c. Meşrutiyet dönemi.....	34
2. Cumhuriyet sonrası dönem	37
a. 1924 Anayasası dönemi	37
b. 1961 Anayasası dönemi	37
c. 1982 Anayasası dönemi	38

İKİNCİ BÖLÜM

DEVLET ŞEKİLLERİNE GÖRE KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA VERGİLENDİRME YETKİSİ

I. GENEL OLARAK.....	39
II. DEVLET ŞEKİLLERİ VE VERGİLENDİRME YETKİSİ	40
A. Devlet Kavramı	40
B. Devletin Unsurları	40
C. Devlet Şekilleri	41
1. Üniter devlet.....	41
2. Federal devlet.....	42
III. ÜNİTER DEVLETTE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN DÜZENLENİŞİ VE SINIRLARI.....	43
A. Yasama Organının Yetkileri ve Sınırları	43
1. Düzenleme yetkisi.....	43
a. İngiltere	44
b. Fransa	45
2. Düzenleme yetkisinin sınırları	46
a. İngiltere	47
b. Fransa	48
B. Yürütme Organının Yetkileri ve Sınırları.....	49
1. Merkezi yönetim örgütü bakımından.....	49
a. Düzenleme yetkisi	49
(1). İngiltere.....	50
(2). Fransa.....	51
b. Düzenleme yetkisinin sınırları	52
(1). İngiltere.....	52
(2). Fransa.....	53
2. Yerel yönetim örgütü bakımından	53
a. Düzenleme yetkisi	53
(1). İngiltere.....	54
(2). Fransa.....	55
b. Düzenleme yetkisinin sınırları	57

(1). İngiltere.....	57
(2). Fransa.....	58
IV.FEDERAL DEVLETLERDE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN DÜZENLENİŞİ VE SINIRLARI.....	59
A. Federal Devletin Yetkileri ve Sınırları.....	59
1. Amerika Birleşik Devletleri.....	61
2. Almanya.....	62
B. Federe Devletin Yetkileri ve Sınırları.....	64
1. Amerika Birleşik Devletleri.....	65
2. Almanya.....	66
C. Yerel Yönetimlerin Yetkileri ve Sınırları.....	67
1. Amerika Birleşik Devletleri.....	67
2. Almanya.....	68

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK HUKUKUNDA VERGİLENDİRME YETKİSİ

I. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN KAYNAĞI.....	70
II. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN KULLANIMI	71
A. Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi ve Sınırları.....	71
1. Vergilendirme yetkisi.....	71
2. Vergilendirme yetkisinin sınırları	73
B. Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi ve Sınırları.....	74
1. Merkezi yönetim organı bakımından	76
a. Bakanlar Kurulu'nun yetkileri ve sınırları	76
b. Maliye Bakanlığı'nın yetkileri ve sınırları	83
2. Yerel yönetim örgütü bakımından	85
a. İl özel idarelerinin yetkileri ve sınırları.....	87
b. Belediyelerin yetkileri ve sınırları.....	87
c. Köylerin yetkileri ve sınırları	92
III. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLARI.....	93
A. Genel Olarak	93
B. Anayasal İlkeler Açısından	93

1. Hukuk devleti ilkesi	93
a. Vergilerin kanuniliği ilkesi.....	94
b. Kıyas yasağı ilkesi.....	96
c. Hukuki güvenlik ilkesi	97
(1). Vergilerin belirliliği ilkesi.....	97
(2). Vergilerin geriye yürümezliği ilkesi.....	98
d. Yargısal denetim ilkesi.....	99
2. Sosyal devlet ilkesi	99
a. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi	100
b. Mali güce göre vergilendirme ilkesi.....	100
3. Genellik ve eşitlik ilkesi.....	101
4. Ölçülülük ilkesi.....	102
C. Uluslararası Hukuk Açısından	102
1. Genel olarak.....	102
2. Kanunlar.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
3. Uluslararası andlaşmalar	105
SONUÇ.....	107
KAYNAKLAR	115
ÖZGEÇMİŞ.....	125

KISALTMALAR

a.g.t.	: Adı geçen tez.
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun.
MKÜSBED	: Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi.
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri.
AÜEHFD	: Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi.
GÜHFD	: Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.
DÜHFD	: Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.
AYD	: Anayasa Yargısı Dergisi.
AÜSBFD	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi
AÜSBED	: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi.
AİHM	: İnsan Hakları Mahkemesi.
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi.
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.
AYM	: Anayasa Mahkemesi.
Bkz.	: Bakınız.
EÜHFD	: Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.
C.	: Cilt.
Çev.	: Çeviren.
E.	: Esas No.
f.	: Fıkra.
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu.
ILO	: Uluslararası Çalışma Örgütü.
İBK	: İçtihadı Birleştirme Kararı.
İBK	: İçtihadı Birleştirme Kararı.
İÜHFM	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası.
K.	: Karar No.

KHK	: Kanun Hükümünde Kararname.
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu.
MÜHF	: Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi.
m.	: Madde.
mük.	: Mükerrer.
s.	: Sayfa.
S.	: Sayı.
ss.	: Sayfa sayısı.
TAAD	: Türkiye Adalet Akademisi Dergisi.
TBBD	: Türkiye Barolar Birliği Dergisi.
vd.	: Ve diğerleri.
VUK	: Vergi Usul Kanunu.

ÖNSÖZ

Vergilendirme yetkisi kaynağını egemenlikten almaktadır ve demokrasinin bir gereğidir. Tarihsel gelişim sürecinde de demokrasi ve özgürlük mücadelelerinin amacı, vergilendirme yetkisinin keyfi olarak kullanılmasını engellemek olmuştur. Parlamentoların kazandığı ilk yetki vergiyi onaylama yetkisi olmuş ve anayasal belgelerde de “temsilsiz vergi olmaz” ve “vergilerin kanuniliği” ilkeleri kabul edilerek, halkın temsilcilerinin onayı olmadan vergi alınması önlenmeye çalışılmıştır.

Vergilendirme yetkisinin kullanımı ile devlet, kişilerin mülkiyet, miras, seyahat, çalışma ve sözleşme gibi bazı temel hak ve özgürlüklerine doğrudan müdahale edebilmektedir. Vergilendirme yetkisinin temel hak ve özgürlüklerle olan bu ilişkisi sebebiyle yetkinin hangi organlar ve sınırlar içinde kullanılabileceğinin belirlenmesi gerekmektedir.

Bu çalışmanın amacı da karşılaştırmalı hukuk açısından vergilendirme yetkisi ile ilgili düzenlemeler ışığında Türk hukukunda vergilendirme yetkisinin yasama ve yürütme organları arasındaki paylaşımı ve sınırlarının belirlenmesidir.

Yoğun çalışma programına rağmen tezin danışmanlığını üstlenerek çalışmamda bana yardım eden, yardımını hiçbir zaman esirgemeyen, deneyim ve bilgilerini her zaman paylaşan, Saygıdeğer Hocam Prof. Dr. Yüksel METİN’e teşekkürü bir borç bilirim. Her zaman güler yüzüyle karşılayıp bilgisiyle yanından uğurlayan değerli hocam Prof. Dr. Aziz TAŞDELEN’e de teşekkür ederim. Bizi kırmayıp tez savunmasına katılan ve katkılarını sunan değerli Yrd. Doç. Dr. Süleyman DOST’a ve Sayın Yrd. Doç. Dr. Ummuhan KAYGUSUZ’a teşekkürlerimi sunarım.

Tezi inceleyerek hatalarımın giderilmesinde katkıda bulunan değerli dostlarım Yrd. Doç. Dr. Meltem İNELİ CİĞER’e, Arş. Gör. Merve AKKAYA’ya, Arş. Gör. Meliha AKGÜL ALTIKAT’a, Arş. Gör. Esra DURSUN’a ve Arş. Gör. Betül AZAKLI’ya teşekkür ederim. Hayatımın her aşamasında bana destek ve ilgi sunan annem, babam ve biricik kardeşim Mehmet ELVAN’a ve bu süreçte ve her zaman yanımda olan, maddi ve manevi destek olan değerli arkadaşlarıma da ayrıca teşekkür ederim.

GİRİŞ

Vergi, devlet tarafından kamusal giderlerin karşılanması için bireylerden zorla ve karşılıksız olarak alınan paradır. Vergilendirme yetkisi ise, devletin egemenlik yetkisine dayanarak kamu giderlerini karşılamak üzere hukuki ve fiili güç kullanarak vergi koyma ve toplama yetkilerine sahip olmasıdır. Vergilendirme yetkisi, egemenlik yetkisinden kaynaklandığından devletin vergilendirme yetkisi, egemenliği ölçüsünde geniş ve kapsamlıdır. Devlet vergilendirme yetkisini, kendi organları aracılığıyla hukuki sınırlar içinde serbestçe kullanabilecek, diğer devletlerden bağımsız ulusal mali politikalar belirleyebilecektir. Vergilendirme yetkisinin kullanılmasıyla devlet, bireylerin mülkiyet, miras, seyahat, çalışma ve sözleşme özgürlükleri gibi temel hak ve özgürlüklerine müdahale etmektedir.

Vergilendirme yetkisinin temel hak ve özgürlükleri sınırlandırıcı özelliği sebebiyle tarihsel gelişim sürecinde anayasacılık hareketleri ilk olarak hükümdarların keyfi olarak vergi koymasını engellemek amacıyla ortaya çıkmıştır. 1215 yılında Magna Carta ile düzenlenen “temsilsiz vergi olmaz” ve “vergilerin kanuniliği” ilkeleri İngiltere’de, Fransa’da, Amerika Birleşik Devletleri’nde, Almanya’da ve Türkiye’de düzenlenen tüm anayasal belgelerin temelini oluşturmuştur. Bu hususlar ışığında ve önceki çalışmaların bir kısmınının 1961 Anayasa’sı döneminde yapılmış olması, yeni çalışmalarda ise konunun karşılaştırmalı hukuk açısından incelenmemiş olması sebebiyle çalışmamızın konusu Türk Hukukunda vergilendirme yetkisinin karşılaştırmalı hukuk açısından incelenmesi olarak belirlenmiştir.

Çalışmanın amacı, Anayasa ve kanunlarda yer alan vergilendirme yetkisine ilişkin düzenlemelerin karşılaştırmalı hukuk açısından incelenmesi ve vergilendirme yetkisinin hangi organlar tarafından ve hangi sınırlar içinde kullanılacağıın belirlenmesidir.

Çalışmanın ilk bölümünde vergilendirme yetkisi kavramı açıklanacak ve vergilendirme yetkisinin kapsamı belirlenecektir. Daha sonra vergilendirme yetkisinin demokrasi, egemenlik, temel hak ve özgürlükler ile olan ilişkisi incelenecektir. Son olarak da tarihsel gelişim sürecinde vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına yönelik hareketler incelenecektir.

Çalışmanın ikinci bölümde, devlet şekillerine göre vergilendirme yetkisinin kullanımı ve bu yetkinin sınırları ele alınacaktır. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması düşüncesinin ilk olarak İngiltere’de ortaya çıkması ve Fransa’da da bu konuda önemli gelişmeler yaşanmış olması, Amerika Birleşik Devletleri’nde vergilendirme yetkisi ve özgürlüğün kazanımı özdeşleştirilerek, uzun mücadelelerden sonra kazanılmış olması ve vergi kanunlarımızın birçoğunun Alman vergi kanunlarından iktibas edilmiş olması nedenleriyle ikinci bölümde bu ülkeler incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, Türk Hukuku’nda vergilendirme yetkisinin hangi organlar aracılığıyla kullanıldığı belirlenecektir. Bu organların vergilendirme konusundaki yetkileri ve bu yetkilerin sınırları ortaya konulacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME YETKİSİ

I. VERGİ KAVRAMI

Vergi, devlet tarafından kamusal giderlerin karşılanması amacıyla bireylerden zorla ve karşılıksız olarak alınan parasal bir yükümlülüktür¹. Verginin tanımı, verginin mahiyetini açıklayan faydalanma teorisi ve fedakârlık teorisine göre farklılık göstermektedir.

Faydalanma teorisine göre devlet, kişilerin ortak amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla kurmuş oldukları bir çıkar birliğidir ve vergi, devletçe sağlanan hizmetlerin fiyatıdır². Faydalanma teorisine göre verginin temelini, bireylerin kamu hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında yaptıkları ödemeler oluşturmaktadır³. Bu ödemeler genellikle hizmet bedeli, sigorta primi ve toplumsal üretimin genel giderlerine katılma payı olarak kabul edilmektedir⁴ ve bunların miktarının belirlenmesinde esas alınan ölçüt kamu hizmetinden elde edilen faydadır.

Fedakârlık teorisine göre, devlet, bireylerin oluşturduğu toplumdan ayrı üstün bir varlıktır ve iktisadi ve sosyal alanda üstlendiği görevleri en iyi şekilde yerine getirmeyi amaçlar. Bu amacı gerçekleştirmek için de her bireyin mali gücüne göre katkıda bulunması gerekir. Devlet, toplumun zorunlu ihtiyaçlarını ya da topluma faydalı hizmetleri karşılamak için egemenlik hakkına dayanarak her türlü fedakârlığı isteyebilir. Fedakârlık teorisine göre, vergi, devletin hizmetlerinin karşılığı değil, devletin egemenlik hakkının bir görünümüdür⁵. Bu teoriye göre vergi, kamu hizmetlerini yerine getirmek üzere devletin egemenlik hakkına dayanarak bireylere yüklediği zorunlu ödemelerdir ve bu ödemelerin sınırı, vergilendirmeyi zorunlu kılan kamu hizmetlerinin hacmidir⁶.

¹ Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2016, s. 6.

² Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 13-14.

³ İ. Fazıl Pelin, *Finans İlmî ve Finansal Kanunlar*, İsmail Akgün Basımevi, İstanbul, 1945, s. 136.

⁴ S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2016, s. 1.

⁵ Turhan, 1998, s. 18.

⁶ Pelin, 1945, s. 141.

Faydalanma teorisi ve fedakârlık teorisine göre vergi kavramının tanımları arasındaki farklılık, verginin neyin karşılığı olarak alındığı sorununa ilişkin yaklaşımların iki teoriye göre farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Esas olarak 17. ve 18. yüzyıllarda etkisini sürdürmüş olan faydalanma teorisi gerek kamu hizmetlerinden elde edilen faydanın saptanamaması nedeniyle gerekse de kamu hizmetlerinden en çok faydalanan, düşük gelirli insanların daha fazla vergi vermesini gerektirmesi nedeniyle eleştirilmekte ve fedakârlık teorisinin modern mali anlayışa daha uygun olduğu kabul edilmektedir⁷.

II. VERGİLENDİRME YETKİSİ KAVRAMI

“*Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi koyma ve toplama hususunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür*”⁸. Devlet, kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için mali kaynaklara ihtiyaç duymaktadır ve bu mali kaynakların önemli bir bölümü vergilerden sağlanmaktadır⁹. Vergilendirme yetkisi ile devlet, egemenlik gücünü kullanarak kişilerin veya kurumların sahip olduğu gelir veya malların bir kısmının devlete aktarılmasını sağlamaktadır. Devlet vergilendirmeye yönelik işlem yaparak kişilerin malvarlığına bir anlamda ortak olmaktadır. Bu da devlet ile bireyi karşı karşıya getirmektedir¹⁰.

A. Dar Anlamda Vergilendirme Yetkisi

Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu gelirleri içinde sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini içerir¹¹.

Dar anlamda vergilendirme yetkisinde mali güç ilkesi esas alınmaktadır¹². Örneğin milli savunma, iç güvenlik gibi tüm kamusal mal ve hizmetlerin finansmanında dar anlamda vergilendirme yetkisi kullanılmaktadır¹³.

⁷ Turhan, 1998, s. 18.

⁸ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 3.

⁹ Doğan Şenyüz- Mehmet Yüce- Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, Ekin Kitabevi, Bursa, 2015, s. 57.

¹⁰ Mualla Öncel- Ahmet Kumrulu- Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015, s.2.

¹¹ Öncel- Kumrulu- Çağan, 2015, s. 33.

¹² Zeynep Arıkan, “Demokratik Gelişim Süreci İçinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 1994, s. 6.

B. Geniş Anlamda Vergilendirme Yetkisi

Geniş anlamda vergilendirme yetkisi, devlet egemenliğine dayanılarak kamu giderlerini karşılamak üzere alınan her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkiyi ifade eder¹⁴. Geniş anlamda vergilendirme yetkisinin kapsamını belirlemek için öncelikle mali yükümlülüğün kapsamı belirlenmelidir. 1982 Anayasası m. 73, mali yükümlülük olarak vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüğün; madde 167 ise ek mali yükümlülüğün kapsamını belirlemektedir. Benzeri yükümlülüğün kapsamı ise Anayasa ve kanunlar tarafından belirlenmemiş; Anayasa Mahkemesi kararlarında ve doktrinde benzeri mali yükümlülüğün kapsamına ilişkin bazı belirlemeler yapılmıştır.

Anayasa Mahkemesi kararlarına göre benzeri mali yükümlülüklerin, kamu hizmeti karşılığı olarak, kamu gücüne dayalı tek taraflı irade ile devlet tüzel kişiliği, kamu tüzel kişileri veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından alınan ve yasa ile konulan zorunlu ödemeler olduğu kabul edilmektedir¹⁵.

Doktrinde benzeri mali yükümlülük belli bir gruba ve belli bir amacı gerçekleştirmeye yönelik olarak karşılıksız¹⁶ alınan zorunlu ödemeler şeklinde tanımlanmaktadır¹⁷. Nami Çağan ise bir mali yükümlülüğün kamu gücünün kullanılması ve zorla alınması halinde ne isim verilirse verilsin bunun Anayasa m. 73 anlamında benzeri mali yükümlülük olduğunu belirtmektedir¹⁸. Benzeri yükümlülüklerin neler olduğunu tek tek saymaya imkân olmamakla birlikte doktrin ve Anayasa Mahkemesi kararları ışığında benzeri mali yükümlülükler, sosyal veya finansal bir amaca özgülenmek üzere, kamu gücü kullanılarak ve zorla alınan parasal edimler olarak tanımlanabilir¹⁹.

¹³ Zeynep Arıkan, "Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı", *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, 1996/1997, S. 37, s. 270.

¹⁴ Öncel-Kumrulu- Çağan, 2015, s. 33; Çağan, 1982, s. 5.

¹⁵ Şahnaz Gerek- Ali Rıza Aydın, *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 32.

¹⁶ Benzeri mali yükümlülüklerden elde edilen gelirin bu edimi ödeyen grubun yararına olması esastır; ancak bu bir kural değildir. Aynı şekilde bu yükümlülüğü ödemek zorunda olan kişi o gruba sağlanan hizmetten yararlanmadığı için ödemedi kaçınmaz.

¹⁷ Funda Başaran, "Anayasa Temelinde Benzeri Mali Yükümlülük Kavramı", Prof. Dr. Oğuz İmregün'e Armağan, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 118, Temmuz 1998, S: 118, s. 131.

¹⁸ Nami Çağan, "Anayasa Yönünden Fonlar", *Anayasa Yargısı Dergisi*, 3. Cilt, s. 114

¹⁹ Öncel-Kumrulu-Çağan, 2015, s. 34; Güneş Yılmaz- Özgür Biyan, "Vergi Hukukunda Belirsizlik: "Benzeri Mali Yükümlülük" Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kurulu'na Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi", *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 38, S. 2, 2016, s. 348.

Maliye doktrininde benzeri mali yükümlülükler, parafiskâl yükümlülükler ile karıştırılmaktadır. Parafiskâl yükümlülükler; kamu kurumu veya kamu kurumu niteliğindeki kuruluşlar tarafından belirli bir amaca özgülenmek üzere karşılık esasına dayalı olarak devlet bütçesi dışında düzenlenen zorunlu ödemelerdir²⁰. Benzeri mali yükümlülük, bir kamu hizmeti karşılığı olarak alınabildiği gibi karşılıksız da alınabilmektedir. Ayrıca parafiskâl yükümlülükleri tahsil edebilecek kuruluşlar belirlidir ve amaç bu kuruluşların finansmanını sağlamaktır. Parafiskâl yükümlülükler, benzeri mali yükümlülüklerin sadece bir kısmını oluşturmaktadır. Benzeri mali yükümlülüğün kapsamı parafiskâl yükümlülüğe göre daha geniş olmakla birlikte, bütün mali yükümlülükleri içine alan bir kavram da değildir. Benzeri mali yükümlüklerin Anayasa m. 73 gereği kanunla konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi gerektiğinin hüküm altına alınmış olması nedeniyle de ayrıca önemlidir.

Mali yükümlülük, kamusal giderleri karşılamak üzere, devlet tarafından egemenlik yetkisine dayanılarak zorla alınan parasal edimlerdir²¹. Egemenlik yetkisine dayanılarak ve zorla alınan parasal edimler; vergi, resim, harç, şerefiye, zorunlu borçlar, para politikası ve para basımı sonucu elde edilen gelirler, parafiskâl gelirler, mali tekeller, para cezaları, vergi cezaları ve fonlardır²². Görüldüğü gibi geniş anlamda vergilendirme yetkisi vergi, resim, harç, şerefiye, benzeri mali yükümlülük kapsamına giren parafiskâl gelirler ve fonlar ile kamu gücüne dayanılarak ve zorla alınan diğer kamusal gelirler olan zorunlu borçlar, para politikası ve para basımı sonucu elde edilen gelirler, mali tekeller, para ve vergi cezaları konularına ilişkin yetkileri kapsamaktadır.

²⁰ Türkan Öncel, *Parafiskâl Yükümlülükler*, Güryay Matbaası, İstanbul, 1983, s. 12.

²¹ Bazı mali yükümlülüklerin belli bir kamu hizmetinden yararlanma sonucu alınıyor olması bu parasal edimin zorunlu olmadığı anlamına gelmemektedir. Kuşkusuz bu hizmeti alıp almama konusunda bir zorlama yoktur; ancak hizmeti alan kişi artık söz konusu parasal edimi ödemek zorundadır. Detaylı bilgi için bkz. Başaran, *Benzeri Mali Yükümlülük*, s.117.

²² Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Kitabevi, İstanbul, 1996, s. 192-210; Recep Narter-Ercan Sarıcaoğlu, “ Vergilendirme Yetkisi İle Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi: Vergi Ceza Normları”, *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, S. 2016/1, s. 122.

III. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ESASI

A. Egemenlik Hakkı

Egemenlik konusunu açıklamak için kullanılan kavram ve bu kavramın kapsamı hususunda doktrinde bir fikir birliği bulunmamakla birlikte, egemenlik ilk defa açık bir biçimde Jean Bodin tarafından tanımlanmıştır²³. Bodin'e göre egemenlik "yurttaşlar ve uyruklar üstündeki en yüksek, mutlak ve sürekli güç", "emredilmeden ve zorlanmadan emretme ve zorlama gücü"dür²⁴. Hiçbir kurum ya da kişinin devlet iktidarından üstün bir iradesi olamaz²⁵. Bodin'e göre egemenliğin en önemli göstergesi ve özelliği kanun yapma hakkı vermesidir²⁶. Egemenlik kanun yapmanın yanı sıra savaş ve barış ilan etme, memur atama ve işten alma, vergi koyma ve toplama, suçluları affetme, imtiyaz ve istisna tanıma, para basma ve değerini belirleme yetkileri verir²⁷. Bodin'e göre egemenlik devletin yasama, yürütme ve yargı yetkilerine sahip olması anlamına gelir. Egemenlik kavramı, devlet iktidarının yetkilerini ve niteliklerini belirlemektedir. Devlet iktidarının özelliği geleneksel anlayışa göre asli, mutlak, bölünmez ve sınırsız olmasıdır²⁸. Günümüzde ne ulusal alanda ne de uluslararası alanda devletlerin sınırsız, denetimsiz ve mutlak bir gücü yoktur ve hem ulusal alanda hem de uluslararası alanda egemenlik yetkisine çeşitli sınırlamalar getirildiği görülmektedir²⁹. Çağdaş egemenlik anlayışında mutlak ve sınırsız bir egemenlik anlayışı artık terk edilmiştir³⁰. Bunun yerine, egemenliğin ülke içinde ve dışında devlete nispi bir emretme gücü verdiği ve hukuki, siyasi ya da ekonomik bazı sınırlara tabi olduğu kabul edilmektedir³¹. Çağdaş egemenlik anlayışına göre egemenliğin ulusal ve uluslararası görünüşleri vardır³².

²³ İlhan Lütem, *Egemenlik Kavramı ve Devletlerarası Hukuk*, Sakarya Basımevi, Ankara, 1947, s. 14.

²⁴ Oktay Uygun, *Devlet Teorisi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014, s. 201; Kemal Gözler, *Devletin Genel Teorisi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2009, s. 78.

²⁵ Lütem, 1947, s. 15.

²⁶ Jean Bodin, *Six Books of The Commonwealth*, Abridged and translated by M. J. Tooley, s. 19, http://www.yorku.ca/commnel/courses/3020pdf/six_books.pdf, (05.05.2017).

²⁷ Bodin, s. 41, 75.

²⁸ Recai G. Okandan, *Umumi Amme Hukuku*, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1968, s. 742; Gözler, 2009, s. 84.; Yusuf Şevki Hakyemez, *Mutlak Monarşilerden Günümüze Egemenlik Kavramı*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004, s. 31.

²⁹ Hakyemez, 2004, s. 56; Okandan, 1968, s.745.

³⁰ Yahya Kazım Zabunoğlu, *Kamu Hukukuna Giriş*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1973, s. 42.

³¹ Çağan, 1982, s. 2.

³² Zabunoğlu, 1973, s. 42.

Egemenlik ulusal alanda hukukun verdiği yetkileri serbestçe kullanma; uluslararası alanda ise eşit hak süjesi sayılma hakkı vermektedir³³.

Egemenlik bir bütündür ve devletin kendisine aittir; ancak egemenliğin kullanımında bir bütünlük yoktur, devlet çeşitli organ ve makamlara yetki vererek egemenliğini kullanmaktadır³⁴. Yasama, yürütme ve yargı organları, anayasa ve kanunlarla yetkilendirilmişlerdir ve anayasaya uygunluk ilkesine göre hareket etmek zorunda olduklarından aslında asli ve sınırsız değildirler. Aynı şekilde yasama iktidarı da yazılı ve katı anayasaya sahip ülkelerde, Türkiye’de olduğu gibi, anayasayla kurulma ve anayasaya uygun olma gereği asli ve sınırsız değildir³⁵. Yasama, yürütme ve yargı iktidarı bu nedenle egemen iktidar değildir, egemen iktidarın kendilerine bırakmayı uygun gördüğü bazı yetkileri kullanırlar³⁶.

Vergilendirme yetkisi, devlet egemenliğine dayanılarak kamu giderlerini karşılamak üzere alınan her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkidir. Diğer bir ifadeyle vergilendirme yetkisi, egemenlik hakkının verdiği bir yetkidir ve devlet egemenliği ölçüsünde geniş ve kapsamlıdır³⁷. Ulusal alanda egemenlik hakkının vergilendirme yetkisi konusundaki görünümü; devletin kendi organları aracılığıyla vergi, resim, harç ve diğer mali yükümlülükleri hukuki sınırlar içinde serbestçe koyma, kaldırma ve bunları tahsil etme yetkisi vermesidir. Uluslararası alandaki görünümü ise her devlete diğer devletlerden bağımsız ulusal mali politikalar düzenleme yetkisi vermesidir³⁸.

B. Demokrasi

Demokrasinin kelime anlamı halkın yönetimidir. Demokrasinin tanımını yapabilmek için öncelikle halk ve yönetim kavramlarından ne anlaşılması gerektiği incelenmelidir. Yönetim, toplumu bağlayıcı kanun, karar ve düzenlemeler yapma yetkisi olarak ele alınabilir³⁹. Halk ise bireyci anlayışa göre her biri özgür kararlar alma hakkına sahip bireylerden oluşurken, toplulukçu görüşe göre ortak çıkarlarla birbirine

³³ Çağan, 1982, s. 2, Zabunoğlu, 1973, s. 43.

³⁴ Karl Doehring (Çev: Ahmet Mumcu), *Genel Devlet Kuramı (Genel Devlet Teorisi)*, İnkılap Kitabevi, İstanbul, 2014, s. 135; Hakyemez, 2004, s. 64.

³⁵ Gözler, 2009, s. 86-87.

³⁶ Zabunoğlu, 1973, s. 44; Uygun, 2014, s. 201.

³⁷ Çağan, 1982, s. 2.

³⁸ Çağan, 1982, s.3.

³⁹ Mustafa Erdoğan, *Anayasal Demokrasi*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2015, s. 245.

bağlanmış tek ve bölünmez bir bütündür. Bu tanımlardan hareketle, halk tanımında bireyci anlayışı esas alırsak demokrasi toplumu bağlayıcı kanun, karar ve düzenlemelerin halkın bütününün isteklerine göre ve sadece oy birliği ile yapılması anlamına gelir ki herhangi bir toplumda halkın oybirliğinin sağlanması imkânsızdır. Toplulukçu görüş kabul edildiğinde ise demokrasi, toplumu bağlayıcı kanun, karar ve düzenlemelerin halkın çoğunluğunun isteklerine göre ve oy çoğunluğu ile yapılabileceği anlamına gelmektedir⁴⁰. Halkın bütününün isteklerinin dikkate alınması imkansız olduğu gibi halkın tamamının yönetici olması da imkansızdır. Demokraside halkın yönetimde etkin olması yöneticileri seçmek, temel siyasal kararların alınmasını sağlamak veya bu kararlara onay vermek yoluyla mümkün olmaktadır⁴¹.

Türk Anayasa Mahkemesi'ne göre demokratik devlet, egemenliğin bir kişi, zümre veya sınıf tarafından değil millet tarafından kullanıldığı, iktidara gelme ve iktidardan ayrılmanın serbest ve genel seçimlerle sağlandığı ve iktidarın bütün millet yararına kullanıldığı bir idare biçimidir⁴². Demokrasi, vergilendirmeye ilgili temel kuralların halk tarafından seçilmiş temsilciler tarafından belirlenmesini⁴³ ve halkın serbest seçimlerle vergilendirme yetkisini kullanan kişileri değiştirme imkânına sahip olmasını gerektirir.

Demokrasi mücadelesi tarihte ilk defa kralın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması amacıyla ortaya çıkmıştır⁴⁴. Halkın yönetime katılmasını sağlayan parlamentoların elde ettiği ilk yetki de vergiye onay verme yetkisi idi. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına yönelik olarak hazırlanmış ilk anayasal belge niteliğindeki Magna Carta'nın ortaya çıkmasında, kralın keyfi ve ağır vergiler koymasının yanında kralın halk tarafından kabul görmemesi ve halkla fikir ayrılığı içerisinde olmasının da etkili olduğu düşünülürse, vergilendirme yetkisini kullanan kişi ya da organın halkın vergiyi kabul edip etmemesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu ortaya çıkmaktadır. Görüldüğü gibi, vergilerin halkın çoğunluğunun istekleri doğrultusunda

⁴⁰ Kemal Gözler, *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi Cilt:1*, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2011, s. 638.

⁴¹ Erdoğan, 2015, s. 245, 246.

⁴² Anayasa Mahkemesi 26.9.1965 tarih, E: 1963-173 K: 1965-40 numaralı kararı, aktaran Bülent Nuri Esen, "Demokrasi Üzerine", *Prof. Dr. H. C. Oğuzoğlu'na Armağan*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1972, s. 600.

⁴³ Çağan, *Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme*, s. 148.

⁴⁴ Özhan Uluatam- Yaşar Methibay, *Vergi Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000, s. 20; Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", *AÜHFD*, 1980, c. 37, S. 1-4, s. 131.

oluşturulmuş olan temsilciler tarafından belirlenmesi halkın vergiyi kabul etmesinde önemli bir rol oynamaktadır.

IV. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLERLE İLİŞKİSİ

A. Mülkiyet ve Miras Hakkı

Mülkiyet ve miras hakkı, ulusal ve uluslararası alanda korunan haklardandır. Mülkiyet ve miras hakkı konusunda devletin pozitif ve negatif yükümlülüğü söz konusudur⁴⁵. Bu çerçevede devletin bu hakka saygı gösterme, müdahaleden kaçınma ve üçüncü kişilerin müdahalesine engel olma yükümlülüğü (negatif yükümlülük) ve gerekli mali, idari ve yasal tedbirleri alma yükümlülüğü (pozitif yükümlülüğü) bulunmaktadır⁴⁶. Anayasa m. 35 gereği herkesin mülkiyet ve miras haklarına sahip olduğu kabul edilmekte ve bu hakların ancak kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlandırılabilmesi belirtilmektedir. Tarafı olduğumuz Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) 1 No’lu Protokol madde 1’de ise “herkesin mal ve mülkünden barışçıl olarak yararlanma hakkına sahip olduğu ve bu hakkın ancak kamu yararı amacıyla, kanunda belirtilen koşullarla ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak sınırlandırılabilmesi” düzenlenmektedir.

Vergilendirme yetkisinin kullanılmasıyla devlet, bireylerin mülkiyet ve miras hakkına doğrudan müdahale etmektedir. Devlet vergilendirme yoluyla bireylerin paralarına ortak olmakta, mülkiyet ve miras hakkını sınırlandırmaktadır⁴⁷.

Anayasa m. 35’te mülkiyet ve miras hakkının ancak kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlandırılabilmesi belirtilmektedir. Ayrıca Anayasa m. 13’te, sınırlamanın “hakkın özüne dokunulmaksızın yalnızca Anayasa’nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplerle ve ancak kanunla yapılabileceği ” ve “bu sınırlamaların Anayasa’nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyet’in gereklerine ve ölçülülük ilkesine uygun” olması gerektiği belirtilerek temel hak ve özgürlüklerin olağan

⁴⁵ H. Burak Gemalmaz, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2017, s. 410, 417.

⁴⁶ Gemalmaz, 2017, s. 409.

⁴⁷ Öncel-Kumrulu-Çağan, 2015, s. 2.

dönemlerde sınırlandırılmasının sınırları çizilmiştir. Bu durumda temel hak ve özgürlüklerden olan mülkiyet ve miras hakkının vergilendirme yoluyla sınırlandırılmasının Anayasa'ya uygun olabilmesi için m. 35 ve m. 13 hükümlerine uygun olması gerekir. Vergilendirme yetkisi mülkiyet ve miras hakkının özüne dokunmadan ölçülülük ilkesine uygun olarak kullanılmalıdır.

AIHS 1 No'lu Protokol madde 1 mülkiyet hakkının “kamu yararı sebebiyle ve kanunda öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak” sınırlandırılabilirliğini düzenlemektedir. Ayrıca 2. fıkra hükmü devlete “mülkiyetin genel yarara uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka harç ve cezaların ödenmesini güvence altına almak için gerekli gördüğü yasaları uygulama” yetkisi vermektedir⁴⁸. AIHS bu hükümle, vergi ve benzeri mali yükümlülükleri koyma, oranlarını belirleme ve tahsil etme konusunda taraf devletlere açık bir yetki vermektedir⁴⁹. Vergi koyma konusunda devlete geniş ve mutlak bir takdir alanı bırakılmıştır⁵⁰. Ancak vergi kanunlarının açık, öngörülebilir ve ulaşılabilir olmaması halinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AIHM)'ne başvurulabilecektir⁵¹. AIHM kararlarında vergilendirme yetkisini devletin siyasal, ekonomik ve sosyal problemlerle ilgili karar alma yetkisi kapsamında değerlendirip devlete geniş bir takdir yetkisi vermekte; ancak yine de vergilendirme yetkisi konusunda ölçülülük incelemesi yapmaktadır⁵². Toplumun genel yararı ile bireyin hakları arasında adil bir dengenin olması gerektiği, kullanılan araçla hedeflenen amaç arasında orantılılık bulunması gerektiği kabul edilmektedir⁵³. Kısaca vergilendirme yetkisinin bireye aşırı külfet yüklemesi veya kişinin mali durumunu temelden sarsması hallerinde mülkiyet hakkına müdahale edildiği kabul edilmektedir⁵⁴.

⁴⁸ D.J. Harris- M. O'Boyle- E. P. Bates- C. M. Buckley, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hukuku* (Çev: Mehveş Bingöllü Kılıcı- Ulaş Karan), Şen Matbaa, Ankara, 2013, s. 716.

⁴⁹ Gemalmaz, 2017, s. 501.

⁵⁰ H. Gürbüz Sarı, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ek 1. Protokole Göre Malvarlığı Hakkının Korunması*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2006, s. 101; Gemalmaz, 2017, s. 503.

⁵¹ Billur Yaltı, “Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik; İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında “Çelişik Mevzuat” ve “Çelişik İçtihat””, *Vergi Sorunları Dergisi*, Y. 34, S. 276, 2011, s. 9.

⁵² Mehmet Akif Etkü, *Kamu Hukukunda Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Mülkiyet Hakkına Bakışı*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2009, s. 231; Gemalmaz, 2017, s. 511; Bartosch vs. Austria ve Allesch and others vs. Austria davaları.

⁵³ Yüksel Metin, *Ölçülülük İlkesi*, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2002, s. 88; Nazım Taha Koçak, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Yargılamasında Mülkiyet Hakkı”, *TAAD*, 2013, C.4, S. 15, s. 371.

⁵⁴ Harris vd., 2013, s. 716; Sarı, 2006, s. 102.

Anayasa ve AİHS hükümleri birlikte değerlendirildiğinde mülkiyet ve miras hakkının vergilendirme yoluyla sınırlandırılabilceği görülmektedir. Vergilendirme konusunda devlete tanınan mutlak takdir yetkisinin sınırları ise vergilerin kanunla konulması ve hakkın özüne dokunmadan yani birey ile hakkın konusu arasındaki bağı koparmadan veya hakkın konusunu ortadan kaldırmadan, bireylere aşırı külfet yüklemeyen, ölçülülük ilkesine uygun olarak yapılmış olmasıdır⁵⁵.

B. Çalışma ve Sözleşme Özgürlüğü

Çalışma ve sözleşme özgürlüğü Anayasa’da düzenlenen sosyal ve ekonomik haklardandır. Anayasa m. 48’de “herkesin, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahip olduğu, özel teşebbüslerin kurulmasının serbest olduğu ve devletin, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alacağı” düzenlenmiştir. Anayasa m. 49’da çalışma bir hak ve ödev olarak düzenlenmiş olup devlete, çalışanların hayat seviyesini yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek için çalışanları ve işsizleri korumak, çalışmayı desteklemek, işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratmak ve çalışma barışını sağlamak için gerekli tedbirleri almak üzere pozitif yükümlülük yüklemektedir⁵⁶.

Anayasa m. 18 ve AİHS m. 4/2’ de zorla çalıştırma yasağı, “Hiç kimse zorla çalıştırılmaz ve zorunlu çalışmaya tabi tutulamaz” şeklinde düzenlenmiştir. AİHS zorla çalıştırma teriminin ne anlama geldiğini belirtmemiş, m. 4/3’te nelerin zorla çalıştırma sayılmayacağını saymıştır⁵⁷. Zorla çalışma terimini AİHM 29 No’lu ILO Sözleşmesi m.

⁵⁵ Billur Yaltı, “Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve mükerrer 35”, *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan*, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2009, s. 515; Çağan, 1982, s. 169.

⁵⁶ İbrahim Ö. Kaboğlu, “Anayasa’da Sosyal Haklar: Alanı ve Sınırları”, *Anayasal Sosyal Haklar*, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2012, s. 17.

⁵⁷ AİHS m. 4/3 “Aşağıdaki haller bu maddede sözü geçen “zorla çalıştırma veya zorunlu çalışma”dan sayılmazlar: a) bu Sözleşme’nin 5. Maddesi’nde öngörülen koşullar altında tutuklu bulunan kimseden tutukluluğu veya şartlı salıverilmesi süresince olağan olarak yapılması istenen çalışma; b) askeri nitelikte bir hizmet veya inançları gereğince askerlik görevini yapmaktan kaçınan kimselerin durumunu meşru sayan ülkelerde bu inanca sahip kimselere zorunlu askerlik yerine gördürülecek başka bir hizmet; c) toplumun hayat veya refahını tehdit eden kriz ve afet hallerinde istenecek her hizmet; d) normal yurttaşlık yükümlülükleri kapsamına giren her türlü çalışma veya hizmet.

2⁵⁸'ye paralel olarak “bir kimseden ceza tehdidi altında yapması istenen ve bu kimsenin kendi iradesiyle yerine getirmediği her türlü çalışma ya da hizmet” anlamında yorumlamaktadır⁵⁹.

Vergilendirme yoluyla çalışma ve sözleşme özgürlüğüne getirilecek sınırlamaların Anayasa ve AİHS'ne aykırı olmaması için vergilendirme, kamu yararı amacıyla, kanunla ve hakkın özüne dokunmadan yapılmalıdır. Devlet çalışma hak ve ödevini etkisiz hale getirecek, bir alanda çalışmayı ekonomik olarak imkânsız kılacak veya zorlaştıracak⁶⁰ ve zorla çalıştırmaya varacak vergilendirmeden kaçınılmalıdır.

C. Seyahat Özgürlüğü

Anayasa m. 23'te “herkes, yerleşme ve seyahat hürriyetine sahiptir” denilerek kişilere yerleşme ve seyahat özgürlüğü tanınmıştır. Anayasa m. 23'e göre seyahat hürriyeti, suç soruşturma ve kovuşturması sebebiyle ve suç işlenmesini önlemek amaçlarıyla ve kanunla sınırlanabilir. 2010 Anayasa değişikliği öncesi seyahat özgürlüğü ülkenin ekonomik durumu ve vatandaşlık ödevi nedenleriyle de sınırlandırılabilenekte olduğundan vergi borcu dolayısıyla kişilerin yurtdışına çıkışı engellenebilmekteydi⁶¹. 2010 değişikliğinden sonra vatandaşların yurt dışına çıkma hürriyeti, ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hâkim kararına bağlı olarak sınırlandırılabilenmektedir⁶².

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 4 No'lu Protokol m. 2'de “herkesin seyahat etme ve yerleşim yerini seçme hürriyetine sahip olduğu ve bu hakların ulusal güvenlik ve kamu güvenliği yararına ve kamu düzeninin korunması, suçun önlenmesi, sağlık ya da ahlakın korunması için veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması amacıyla, demokratik toplumda gerekli ve yasaya uygun olarak sınırlandırılabilenekteği” düzenlenmiştir. Vergi borcu nedeniyle seyahat özgürlüğünün sınırlandırılması halinde

⁵⁸ 29 No'lu ILO m. 2; bu Sözleşmenin amaçları için, “Cebri veya Mecburi Çalıştırma” ifadesi herhangi bir kişinin ceza tehdidi altında ve bu kişinin tam isteği olmadan mecbur edildiği tüm iş veya hizmetleri ifade eder.

⁵⁹ Gilles Dutertre, *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından Örnekler*, Avrupa Konseyi Yayınları, Almanya, 2003, s. 70.

⁶⁰ Çağan, 1982, s. 171.

⁶¹ Güneş, 2014, s. 57.

⁶² 1982 Anayasası m. 23/5.

mahkeme verdiği kararlarında “orantılılık” incelemesi yapmaktadır⁶³. Devletin vergi borcunun tahsili için başka yollar deneyip denemediği, borçlunun seyahat özgürlüğünün sınırlandırılmasının borcun ödenmesi bakımından etkili olup olmadığı ve sınırlandırmanın haklı gerekçeye dayanıp dayanmadığı incelenmektedir⁶⁴. Mahkeme, vergi borcunun ödenmesini güvence altına almak için kişilerin seyahat özgürlüğünün sınırlandırılmasının orantılı bir yaptırım olması halinde, sözleşmeye aykırı olmadığını kabul etmektedir⁶⁵.

Vergi borcu nedeniyle seyahat özgürlüğünün engellenmesi Anayasa’ya aykırıdır. Ayrıca pasaport harçlarının yüksek olmasının, kişileri seyahatten caydırabileceği ve vatandaşların seyahat özgürlüklerinin kısıtlanabileceği hususuna da dikkat edilmelidir.

V. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

A. Genel Olarak

Kamu giderlerinin finansmanında kullanılmak üzere toplanması özelliği sebebiyle vergilendirme, bireylerin toplu olarak yaşamaya başlaması kadar eskiye dayanmaktadır. Ortak ihtiyaçların karşılanması amacıyla kimi zaman “hediye” adı altında kimi zamansa “vazife” ya da “zorunluluk” anlamına gelen adlar altında bireylerden vergi toplanagelmektedir.

Hükümdarların egemenlik yetkisine dayanarak koyduğu vergiler kişilerin temel hak ve özgürlüklerini doğrudan etkilemektedir. Vergilendirme yetkisi ile hükümdar, keyfi düzenlemeler yaparak halkın malvarlığının bir kısmına ya da tamamına el koyma hakkına sahip olabilmektedir. Bu nedenle hükümdarın yetkilerinin sınırlandırılması fikri, başka bir deyişle anayasacılık hareketleri ilk olarak hükümdarın keyfi olarak vergi koyması üzerine ortaya çıkmıştır⁶⁶.

Anayasacılık hareketleri, hükümdarın yetkilerinin halk tarafından sınırlandırılması amacıyla başlamıştır. Sınırlandırılması istenen ilk yetki ise kralın

⁶³ Riener vs. Bulgaristan.

⁶⁴ Harris vd., 2013, s. 767.

⁶⁵ Harris vd., 2013, s. 769.

⁶⁶ İlk anayasal belge olarak kabul edilen Magna Carta Libertatum, İngiltere Kralı Yurtsuz Jean’ın halktan aldığı ağır vergiler nedeniyle halkın ayaklanması üzerine kralın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması amacıyla imzalanmıştır.

vergilendirme yetkisi olmuştur. Bu nedenle anayasacılık hareketi esasen hükümdarın vergilendirme yetkisini sınırlandırmak ve keyfî vergilendirmelerin önüne geçmek amacıyla başlatılmıştır. Tarihte parlamentoların elde ettikleri ilk yetki, vergiye rıza gösterme ve bütçeyi kabul etme yetkisidir.

B. Eski Medeniyetlerde

Vergilendirme yetkisinin egemenlik hakkından kaynaklanması ve eski medeniyetlerde de egemenlik hakkının tek sahibinin hükümdarlar olması nedeniyle vergi ve benzeri mali yükümlülükleri koymak ve toplamak hükümdarların kararlarıyla mümkün olmaktadır. Kamu giderlerini karşılamak üzere alınacak ödemelerin şekli ve miktarını belirleme yetkisi hükümdarlara aitti. Hükümdarların mutlak iradesinin sınırlandırılabilmesi henüz oluşmamış olduğundan vergilendirme yetkisinin kullanımı bakımından herhangi bir sınır da getirilmemişti. Büyük medeniyetler olmaları sebebiyle ve uzun yıllar hüküm sürmüş olmaları nedeniyle eski medeniyetlerden sadece Antik Mısır, Antik Yunan ve Roma'daki gelişmeler incelenecektir.

1. Mısır

Vergileme alanında ilk örnekler Mısır'da görülmektedir⁶⁷. Halkın özel mülkiyet sahibi olmaması sebebiyle alınan kamu ihtiyaçları, bedensel hizmet ile karşılanmaktaydı. Daha sonraları, ülkenin büyümesiyle birlikte krala ait topraklar, işletilmeleri amacıyla yararlanma bedeli karşılığında halka verilmekteydi. Buradaki yararlanma bedeli tarım ürünlerinden yani aynı vergilerden oluşmaktaydı. Başlangıçta âdemi merkezîyet esasına göre kurulmuş olan vergi idaresi daha sonra giderek merkezileşmişti. Ülkede yaşayan herkesin ödeyeceği vergiyi hesaplayan bir memur kadrosu oluşturulmuştu⁶⁸.

⁶⁷ Turhan, 1998, s. 2.

⁶⁸ Günter Schmölders (Çev. Salih Turhan), *Genel Vergi Teorisi*, 4. Bası, İÜİF Maliye Enstitüsü Yayını, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s. 14; Andre Maurois (Çev. Hüseyin Cahit Yalçın), *İngiltere Tarihi Cilt:1*, Kanaat Kitabevi, İstanbul, 1938, s. 96.

2. Antik Yunan

Antik Yunan'da kamu ihtiyaçlarının karşılandığı kaynaklar bedensel hizmetler, krala ait mülklerden elde edilen gelirler, hediyeler ve mahkeme hizmetlerinden ve müşterek mülkiyete tabi olan yerlerden yararlanma karşılığı olarak alınan harçlardan oluşmaktaydı⁶⁹. Daha sonraları kamu hizmetlerinin artması ve savaşlar nedeniyle bu kaynakların yetersiz kalması sonucu vergi sistemi oluşturulmuştur.

Antik Yunan'da kamu giderlerini karşılamak için tüketim vergileri ve gümrük vergilerinden oluşan dolaylı vergilerin yanında olağanüstü hallerde tam vatandaşlardan alınan baş vergisi, emlak vergisi ve servet vergisi gibi dolaysız vergiler de bulunmaktaydı⁷⁰. Demokratik rejimde, dolaysız vergilerin vatandaşların özgürlükleriyle bağdaşmayacağı düşünüldüğünden tam vatandaşlardan alınan dolaysız vergiler kaldırıldı.

Antik Yunan'da vergi ödeme yüksek bir fazilet olarak görülmekteydi ve vergi fedakârlık hissi gereği gönüllülük esasına dayalı olarak ödenmekteydi. Tam vatandaşlar için gönüllülük esası geçerli olsa da esirler, köleler ve metekler⁷¹ zorunlu olarak bedensel hizmette bulunmak, baş vergisi, kazanç vergisi gibi birtakım mali ödemeler yapmak zorundaydılar⁷². Aksi halde ceza olarak meteklerin malları müsadere edilebilir, bu kişiler sürgüne gönderilebilir ya da esir statüsüne sokulabilirdi⁷³. Verginin tahsili ise devlet organları eliyle değil, iltizam usulüyle sağlanmaktaydı⁷⁴.

⁶⁹ Salih Turhan, *Vergi Teorisi*, Elektronik Ofset Matbaası, İstanbul, 1982, s. 4; Schmolders, 1976, s. 7.

⁷⁰ Schmolders, 1976, s. 8.

⁷¹ Metek, Yunan şehir devletlerinden Atina sitesinde yaşayan yabancılara verilen ortak isimdir. Atina'daki sınıflar için ayrıntılı bilgi için bkz: Sadri Maksudi Arsal, *Umumi Hukuk Tarihi*, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1944, s. 131-137.

⁷² Turhan, 1982, s. 5.

⁷³ Arsal, 1944, s. 133.

⁷⁴ Schmolders, 1976, s. 8.

3. Roma

a. Cumhuriyet dönemi

Cumhuriyet döneminde Roma'da devletin temel organları Magistralar (Consuller), diğer Magistralar, Halk Meclisleri ve Senatus'tan oluşmaktaydı⁷⁵. Yürütme ve yargı yetkisi Magistralar'a aitti. Halk tarafından bir yıllığına devleti yönetmeleri için iki Magistra seçiliyordu⁷⁶. Bu Magistralardan "Praetor" askeri işleri yönetmek üzere, "Judex" ise yargı işlerine bakmak üzere seçilmekteydi⁷⁷. Bu Magistraların birbirlerine görev olarak üstünlüğü olmaksızın seçtikleri süre boyunca devleti birlikte yönetmekteydiler⁷⁸. Yasama yetkisi esas olarak Halk Meclislerine aitti; ancak Halk Meclisleri Magistralar'ın teklifi olmadan kendiliğinden harekete geçip kanun çıkaramamaktaydı⁷⁹. Halk Meclisleri sadece Magistralar tarafından onay istenen işlemleri onaylama veya reddetme yetkisine sahipti⁸⁰. Magistralar tarafından yapılan kanun tasarıları, öncelikle Senatus'ta tartışılır ve daha sonra Halk Meclisleri'ne gönderilirdi. Kanun tasarılarını onaylama veya reddetme yetkisi Halk Meclislerine aitti⁸¹. Kanun tasarıları Halk Meclisleri'nce kabul edildikten sonra Senato tarafından halka duyurulurdu. Halk Meclisleri; Magistra seçimi, kanun tekliflerinin kabul ya da reddi ve yargı işlerinde yetkilere sahipti. Senatus, bir danışma meclisi niteliğinde olsa da yasama ve yürütme alanında önemli yetkilere sahipti. Devlet işlerinde Senatus'un görüşlerine göre işlem yapılıyordu⁸².

Vergilendirme yetkisi esas olarak Halk Meclisleri'ne aitti. Vergilerin toplanması konusunda ise Halk Meclisleri tarafından bir yıllığına seçilen Magistralar yetkiliydi⁸³. Danışma meclisi niteliğinde kurulmuş olan Senatus'un yetkilerinin M.Ö. 2. yy'dan sonra git gide genişlemesiyle mali konularda da bazı yetkilere sahip olunmuştur. Bütçe

⁷⁵ Recai G. Okandan, *Roma Amme Hukuku*, Kenan Matbaası, İstanbul, 1944, s. 36; Özcan Karadeniz Çelebican, *Roma Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 43.

⁷⁶ Okandan, 1944, s. 37; Çelebican, 2010, s. 43.

⁷⁷ Çelebican, 2010, s. 44.

⁷⁸ Okandan, 1944, s. 37.

⁷⁹ Çelebican, 2010, s. 75; Okandan, 1944, s. 39.

⁸⁰ Okandan, 1944, s. 39.

⁸¹ Çelebican, 2010, s. 75.

⁸² Çelebican, 2010, s. 45.

⁸³ Duygu Özer Sarıtaş, "Cumhuriyet Dönemi Roma Vergi Sistemi", Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Eskişehir, 2010, s. 27.

hazırlamak, devlet hazinesini yönetmek, vergilerin tahsili gibi yetkiler de bulunmaktadır⁸⁴. Bunların yanında Senatus verginin alınıp alınmayacağına, ne şekilde alınacağına ve alınacaksa hangi oranda alınacağına karar vermekteydi⁸⁵. Ancak bazı kaynaklarda⁸⁶ vergilendirme konusunda Senatus'un yetkili olması vergilerin kanuniliği ilkesinin bir örneği olarak değerlendirilmiş olsa da, o dönemde kanun koyma yetkisi Halk Meclislerine aitti⁸⁷ ve Senatus'un kanun koyma yetkisi ancak Cumhuriyet Dönemi sonlarına ve İlk İmparatorluk devrinde Halk Meclisinin toplanamaması üzerine söz konusu olmuştur⁸⁸. Senatus'un kanun yapma konusunda yetkisi, kanun tasarılarını Halk Meclislerine göndermeden önce tartışmak ve Halk Meclislerinde onaylanmaları halinde ise onaylayıp yayınlamaktan ibarettir⁸⁹. Cumhuriyet döneminde Senatus'un kanun yapma yetkisi yoktu; kanun yapma yetkisi Halk Meclislerine ait bir yetki idi. Bu nedenle Senatus'un vergilendirme konusundaki yetkileri vergilerin kanunilik ilkesiyle bağdaşmamaktadır.

Cumhuriyet dönemi Roma'nın gelir kaynakları devlet arazisinden gelen gelirler, gümrük vergileri, eyaletlerden gelen vergiler, istisnai vergiler ve suçlulardan alınan nakdi cezalardan oluşmaktaydı⁹⁰. Roma'da vergi bir bedel olarak kabul ediliyordu ve bu nedenle de vergiler ilk zamanlarda mağlup ülkelerden alınan bir haraç niteliğindediydi⁹¹. Roma Cumhuriyet döneminde vergi, savaş giderlerini karşılamak üzere alınmaktaydı ve bu nedenle de alınan vergi miktarı oldukça azdı. Ancak daha sonra Roma'nın gelişmesi ve ihtiyaçların artması sebebiyle mali kaynaklar yetersiz kalmış ve daha fazla vergi alınmaya başlanmıştır⁹².

Vergilerin büyük bir bölümü fethedilen ülke halkından alınmaktaydı⁹³. Roma'da yaşayan halkın vergi yükümlülüğü daha azdı. Romalı vatandaşlardan daimi vergi alınmazdı⁹⁴; sadece devlet gelirlerinin giderleri karşılamaması halinde vergi alınırdı⁹⁵.

⁸⁴ Okandan, 1944, s. 78.

⁸⁵ Saritaş, *a.g.t.*, s. 29.

⁸⁶ Saritaş, *a.g.t.*, s. 57; "Verginin Senatus tarafından belirleniyor olması vergilerin kanuniliği ilkesinin eski zaman uygulamasına bir örnek teşkil etmektedir."

⁸⁷ Bülent Tahiroğlu- Belgin Erdoğan, *Roma Hukuku Dersleri*, Der Yayınları, İstanbul, 2014, s. 14.

⁸⁸ Tahiroğlu- Erdoğan, 2014., s. 26.

⁸⁹ Çelebicin, 2010, s. 75.

⁹⁰ Arsal, 1944, s. 211, 212.

⁹¹ Pervin Somer, "Roma Hukukunda Vergilendirme", *Prof. Dr. Ergun Önen'e Armağan*, MÜHF Yayınları, Alkım Yayınevi, İstanbul, 2003, s. 700.

⁹² Saritaş, *a.g.t.*, s. 44-45.

⁹³ Schmolders, 1976, s. 9.

⁹⁴ Arsal, 1944, s. 487.

⁹⁵ Somer, *a.g.m.*, s.701; Arsal, 1944, s. 487.

Romalı vatandaşlardan sadece istisnai durumlarda servet vergisi niteliğindeki tributum⁹⁶ alınmaktaydı⁹⁷. Fethedilen ülke halkından ise şahıs vergisi ve arazi vergisi alınmaktaydı⁹⁸. Verginin tahsili, iltizam usulü ile sağlanmaktaydı. Ödemeler nakdi ve aynı nitelikte olabiliyordu⁹⁹.

b. İmparatorluk dönemi

(1). İlk imparatorluk dönemi (M.Ö. 27-M.S. 284)

Cumhuriyet dönemi Roma idari yapısı ilk imparatorluk döneminde de aynen korunmuştur. Ancak bu dönemde idari yapının en üstüne sınırsız yetkilere sahip bir organ olan “Princeps” getirilmiştir. İdari yapı Princeps, Senatus, Magistralar, Halk Meclisleri ve Princeps’e bağlı devlet memurlarından oluşmaktadır. Princeps, diğer tüm Magistraların yetkilerine sahip olağanüstü bir Magistra idi ve diğer Magistralar ancak onun yetki verdiği konularda yetkiliydi¹⁰⁰. Princeps yetkilerini Senatus ve Halk Meclislerinden alıyordu, ancak Princeps aslında devleti tek başına yönetiyordu¹⁰¹. Bu dönemde devlet idaresi Princeps ve Senatus arasında paylaşılmaktaydı; ancak Princeps’in yetkileri giderek genişlemiş, Senatus’un yetkileri ise Princeps yararına daralmıştır¹⁰². Devlet yönetimi git gide Princeps ve ona bağlı memurların eline geçmiştir¹⁰³. Princeps’in devlet yönetiminde önemli yetkileri olmasına rağmen kanun yapma yetkisi yoktu; Princeps ancak kanun teklifinde bulunabilmekteydi¹⁰⁴. Kanun yapma yetkisi ilk imparatorluk devrinde de öncelikle Halk Meclislerine aitti¹⁰⁵. Ancak Halk Meclislerinin bu dönemde toplanamaması ve işlevsiz kalması nedeniyle kanun

⁹⁶ Tributum, istisnai hallerde Roma vatandaşlarının serveti üzerinden alınan dolaysız vergidir. Ancak bu verginin düzenli olarak alınmıyor olması ve özellikle bazı savaşlardan sonra elde edilen ganimetlerle verginin halka iade edilmesine karar verilmesi üzerine bazı yazarlar bunu vergi değil; zorunlu borçlanma kabul etmektedirler. Bkz: Turhan, 1998, s. 7.

⁹⁷ Schmolders, 1976, s. 9, Sarıtaş, *a.g.t.*, s. 46.

⁹⁸ Somer, *Roma Hukukunda Vergilendirme*, s. 700.

⁹⁹ Somer, *Roma Hukukunda Vergilendirme*, s. 704.

¹⁰⁰ Tahiroğlu- Erdoğan, 2014, s. 25.

¹⁰¹ Tahiroğlu- Erdoğan, 2014, s. 23.

¹⁰² Okandan, 1944, s.185.

¹⁰³ Çelebican, 2010, s. 50.

¹⁰⁴ Çelebican, 2010, s. 48.

¹⁰⁵ Okandan, 1944, s. 184.

yapma yetkisi Senatus'a geçmiştir¹⁰⁶. Princeps tarafından yapılan kanun teklifleri artık Halk Meclisleri'ne götürülmeden doğrudan Senatus tarafından kabul edilip kanunlaştırılmaya başlanmıştır. Ancak daha sonraları Princeps'lerin yetkileri genişlemiş ve Senatus'a sunmadan kanun gücünde emirname çıkarmaya başlamışlardır¹⁰⁷.

Vergilendirme yetkisi esas itibariyle Princeps'e aittir. Ancak bu dönemde Senatus tarafından tahsil edilen ve Princeps tarafından tahsil edilen iki tür vergi, iki tür hazine ve kendilerine mahsus idari organlar görülmektedir¹⁰⁸. Arazi vergisi Princeps tarafından görevlendirilen memurlar tarafından, diğer vergiler mültezimler tarafından tahsil edilmekteydi¹⁰⁹.

İlk imparatorluk döneminin en önemli olaylarından biri, Roma İmparatorluğu'nda yaşayan herkese vatandaşlık hakkının verilmesidir¹¹⁰. Böylelikle Roma vatandaşlarının vergi imtiyazları kaldırılmış ve tam vatandaşlar da vergi ödemekle yükümlü kılınmış¹¹¹, vatandaş-vatandaş olmayan ayrımı olmaksızın herkesin vergi yükümlülüğü eşit hale getirilmiştir. Vatandaşlık hakkının tanınması ve tam vatandaşların vergi imtiyazlarının kaldırılmasıyla vergi gelirleri artmıştır¹¹².

Devlet gelirleri, İtalya dışındaki eyaletlerde yaşayan halktan alınan arazi vergisi ve baş vergisi, vatandaşlardan alınan miras vergisi, köle azat edenlerden alınan vergi, satış muamelesi vergisi ve gümrük vergisinden oluşmaktadır¹¹³.

(2). Son imparatorluk dönemi (M.S. 284-565)

Roma son imparatorluk döneminde, Cumhuriyet Dönemi ve İlk İmparatorluk Dönemi idari organlarının bazıları tamamen ortadan kaldırılmış, bazılarıysa sadece isim olarak korunmuştur¹¹⁴. Son imparatorluk döneminde yönetim tek bir kişinin, İmparator'un elinde toplanmıştır¹¹⁵. Devletin yönetim organları imparator ve ona tabi

¹⁰⁶ Tahiroğlu- Erdoğan, 2014, s. 26.

¹⁰⁷ Çelebican, 2010, s. 50.

¹⁰⁸ Okandan, 1944, s.187; Arsal, 1944, s. 492.

¹⁰⁹ Arsal, 1944, s. 492.

¹¹⁰ M.S. 211-217 yıllarında İmparator Caracalla'nın "Constitutio Antoniniana" emirnamesi ile vatandaşlık tanınmıştır.

¹¹¹ Schmolders, 1976, s. 10.

¹¹² Tahiroğlu- Erdoğan, 2014, s. 28.

¹¹³ Arsal, 1944, s. 489-491; Somer, *Roma Hukukunda Vergilendirme*, s.700.

¹¹⁴ Çelebican, 2010, s.53.

¹¹⁵ Okandan, 1944, s. 248.

olan devlet memurları ile Danışma Kurulu'ndan oluşmaktaydı. Yasama, yürütme ve yargı yetkilerinin tamamı imparatora toplanmıştı ve tüm devlet memurları imparator tarafından atanmaktaydı¹¹⁶. Kanunlar, İmparatorun irade açıklaması ile konulmaktaydı¹¹⁷. Önemli konuları danışmak üzere kurulmuş olan Danışma Kurulu İmparator'u bağlayıcı ve sınırlandırıcı yetkilere sahip değildi. Ülke yönetimi de İmparator'un iradesine bağlı olarak kendisine bağlı memurlar aracılığıyla gerçekleştirilmekteydi. Vergilendirme yetkisi de Princeps'e aitti. Vergiler, Princeps tarafından atanan memurlar tarafından tahsil ediliyordu¹¹⁸.

Son imparatorluk döneminde vergi idaresi yeniden düzenlenerek merkezleştirilmiş, iltizam usulü kaldırılmış ve vergi yükünün adil dağılımına yönelik bazı reformlar yapılmıştır¹¹⁹. Vergi sistemi bu dönemde de tarıma dayalı idi ancak, verginin belirlenmesinde ürün miktarı da dikkate alınıyordu¹²⁰.

İmparatorluk döneminde alınan vergiler, tüketim vergileri, servet vergisi, baş vergisi, kazanç vergisi, tahıl vergisi, satış vergisi, damga vergileri gibi hem dolaylı hem de dolaysız vergilerden oluşmaktaydı¹²¹. Eski mali sistem yerine katı bir vergilendirme sistemi getirilmiştir. Vatandaşların vergi ödemede zorlanmaları üzerine kölelik ortaya çıkmıştır.

C. Anglo Sakson Hukuk Sisteminde

1. İngiltere

İngiltere tarihine bakıldığında vergi koyma ve toplama yetkisinin kralda olduğu görülmektedir. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına yönelik olarak ilk tepki 1215 yılında İngiltere'de imzalanan Magna Carta Libertatum'dur. Magna Carta ile kralın vergilendirme yetkisi soylular ve din adamları lehine sınırlandırılmıştır. İngiltere'de ilan edilen 1628 tarihli Haklar Dilekçesi ve 1689 tarihli Haklar Demeci de vergilendirme yetkisinin sınırlandırıldığı anayasal belgelerdir.

¹¹⁶ Tahiroğlu- Erdoğan, 2014, s. 34.

¹¹⁷ Çelebicin, 2010, s. 53.

¹¹⁸ Arsal, *a.g.e.*, s. 496. Yalnızca gümrük resmi mültezimler tarafından tahsil edilmekteydi.

¹¹⁹ Turhan, 1998, s. 6.

¹²⁰ Tahiroğlu- Erdoğan, 2014, s. 35.

¹²¹ Turhan, 1998, s. 7.

a. Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı) Öncesi

Anglo-Sakson Krallığı döneminde İngiltere’de kralın kural koyabilmesi için “Witan” ismi verilen meclisin rızasını alması gerekmekteydi¹²². 1066 yılında Norman istilasından sonra taç giyen Guillame (Fatih Guillame, I. William), Anglo-Sakson kanunlarını, örf ve âdetini muhafaza edeceğine yemin etmişti¹²³. Bu nedenle Witan Meclisi’ni kaldırmadı; bu meclisi feodal beyler, asilzadeler ve din adamlarından oluşan “Magnum Consilium” (Büyük Şura) adını verdiği bir meclis haline getirdi¹²⁴. Norman krallarının kanun koyma, önemli bir davada hüküm verme ve özellikle de vergilendirme konularında vassallardan oluşan bir meclis olan Magnum Consilium (Curia Regis)’un görüşünü alması gerekmekteydi¹²⁵. Bu durum vergilendirme yetkisinin paylaşımı gibi görünse de aslında bu meclislerin geniş yetkileri yoktu ve kralın meclise danışmadan yaptığı düzenlemeler hükümsüz de değildi.

Devletin giderleri saray ve savaş masraflarından ibaretti ve bunun karşılanması amacıyla toplanan gelirler; kralın kendi mülkünden aldığı tımar ve kira gelirleri, tımar sahibinin ölümü veya başka bir nedenle değişmesi halinde alınan vergiler, feodal kökenli gelirler olan mal sahipleri değiştiğinde vasallardan alınan bağışlar (reliefs), haçlı seferi düzenleneceğinde, kurtuluş fidyesi vermek gerektiğinde, hükümdarın kızının evlendiğinde ya da oğlu şövalyeliğe girdiğinde alınan nakdi veya ayni yardımlar (aides), reşit olmayanların taşınmaz malları için ödenen vergiler (gardes), arazi vergisi (danegeld), şehir burjuvaları ve Yahudiler’den alınan vergiler, para cezaları, mahkeme harçları, ormanın tahrip edilmesi dolayısıyla alınan vergiler, meçhul cinayetlerin meydana gelmesi dolayısıyla alınan cinayet parasından oluşmaktaydı¹²⁶. Kralın özel gelir ve giderleri ile kamu gelir ve giderleri arasında net bir ayırım görülmemekteydi. Bu dönem alınan vergilerin niteliği hem ayni hem de nakdi olmakla birlikte anlık ihtiyaçları

¹²² Kemal Gözler, “İngiltere’de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı? Mali Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme”, *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 2009, Cilt:1, s. 366.

¹²³ Maurois, 1938, s. 96.

¹²⁴ Hakan Üzeltürk, “Vergi Tarihinin Ayak İzleri: Magna Carta Libertatum: M.S. 1215”, *Mali Hukuk Dergisi*, 2015, c. 11, S. 128, s. 19; Gözler, *İngiltere’de Parlamento*, s. 366.

¹²⁵ Gözler, *İngiltere’de Parlamento*, s. 367; Üzeltürk, *Magna Carta Libertatum*, s. 19.

¹²⁶ Schmolders, 1976, s. 93-94.

karşılama üzere, belli sürelerle sınırlı olarak konulmuştur. Sadece arazi vergisi olan danegeld, gerçek bir vergi niteliğindedir¹²⁷.

Vergi teşkilatı Fatih Guillame tarafından vergi toplamak ve merkezi hükümeti temsil etmek üzere her eyalete atanan “Sheriff”lerden oluşmaktaydı¹²⁸. Sherifler hem kolluk hem de vergi toplama görevi görüyordu. Guillame, arazi vergisinin hakkıyla toplanabilmesi için krallığın bütün arazisi hakkında bilgi sahibi olmak amacıyla bazı baronları memleketi karış karış dolaşır araziye, sahiplerini ve yaşayanları kayıt altına almaları için görevlendirdi¹²⁹.

Sakson ve Danimarkalı köylüler Norman krallarının herkesin malını mülkünü kaydetmesi ve vergileri merhametsizce toplamalarından pek hoşnut değillerdi. Guillame’den sonra tahta geçen Rufus da örf ve adete aykırı vergiler tahsil etmeye devam etti. Normandiya’ya sefere gideceğinde Sakson köylülerinin vergilerinin affedileceği vaadinde bulunarak savaşa katılmalarını sağladı¹³⁰. Rufus’tan sonra tahta geçen kardeşi I. Henry bir ferman çıkararak kardeşi tarafından uygulanan örf ve adetleri kaldırmayı, hiçbir yolsuz feodal vergiyi tahsil etmemeyi taahhüt etti¹³¹. I. Henry “Charter of Liberties (Coronation of Nations)” ile yetkilerini kilise ve soylular lehine sınırlamayı kabul etmiştir. Bu belge ile soylulara bazı vergi muafiyetleri tanınmıştır¹³². II. Henry zamanında sherifler azledilebilmekteydi. Normandiya seferi için ücretli asker tedarik etmek için “ecuage”¹³³ adı altında resim koyuldu¹³⁴. Bu dönemde Haçlı Seferlerinde Salahaddin Eyyubi’nin zaferleri üzerine yabancı ordulara nakden yardım için sefere katılmayanların gelirlerinin 1/10’nunu kapsayan “Salahaddin öşürü” adı altında büyük bir vergi toplanmıştır. Bu döneme kadar İngiltere’de yalnız araziden vergi alınırken, Salahaddin öşürü menkul ve gayrimenkul bütün mallardan alınmış ilk vasıtasız vergidir.

1193 yılında Haçlı seferinden dönerken İngiltere Kralı Aslan Yürekli Richard’ın esir düşmesi üzerine gereken fidyenin toplanması ve kralın kurtarılması için halktan

¹²⁷ Schmolders, 1976, s. 14.

¹²⁸ Maurois, 1938, s. 92.

¹²⁹ Maurois, 1938, s. 99; Bu dönemde bütün topraklar ve insanlar kayıt altına alınmıştır.

¹³⁰ Maurois, 1938, s. 110.

¹³¹ Maurois, 1938, s. 113.

¹³² Üzeltürk, *Magna Carta Libertatum*, s. 20.

¹³³ Ecuage, şövalyelerden askerlik yerine alınan bir vergi türüdür.

¹³⁴ Maurois, 1938, s. 122.

ezici vergiler toplandı¹³⁵. Halkın sevdiği bir kral olması nedeniyle, kralı kurtarmak için toplanan vergilerin ağırlığı ve sonrasında da yeni vergilerin konulmuş olması halkı rahatsız etmemişti. Ancak onun ölümünden sonra tahta geçen Yurtsuz Jean hem halk hem de kilise tarafından sevilmiyordu. Yurtsuz Jean, kiliseyi vergilendirmiş, topraklarına el koymuş, halka ağır vergiler koymuştu¹³⁶. 1214'te Fransızlar'la olan savaştan mağlup çıkması ve savaş giderlerini karşılamak üzere koyduğu vergilerin sonucu olarak, 1215'te baronlar, krala karşı harp ilan edilmeden önce gönderilmesi gereken meydan okumayı (diffidatio) gönderdiler ve kral da Magna Carta Libertatum'u imzalamak zorunda kaldı¹³⁷.

b. Magna Carta Libertatum

İngiltere'de vergilendirme yetkisi krala aitti. Genellikle savaş giderlerini karşılamak üzere vergi toplanmaktaydı. İngiltere kralı Yurtsuz John'un çok fazla vergi toplaması ve Fransa'ya karşı savaş kaybetmesi üzerine 1215 yılında ilk anayasal belge olan Magna Carta'yı imzalayarak iktidarını baronlar ve din adamları lehine sınırlandırmak zorunda kaldı¹³⁸.

Magna Carta'da kralın yetkilerini sınırlandırmaya, kralın yürürlükteki kanunlara uymasını sağlamaya, vatandaşlara bazı haklar tanıma ve bu haklarını korumaya yönelik birçok madde bulunmaktadır¹³⁹. Vergilendirme yetkisine ilişkin olarak “temsilsiz vergi olmaz” ve “vergilerin kanuniliği” ilkeleri ilk kez düzenlenmiş ve kralın vergilendirme yetkisini bir meclisin onayına tabi tutularak sınırlandırmaya yönelik hükümler getirilmiştir¹⁴⁰. Magna Carta'nın vergilendirme yetkisini sınırlandırmaya yönelik maddelerinde düzenleme şöyledir;

¹³⁵ Maurois, 1938, s. 142.

¹³⁶ Üzeltürk, *Magna Carta Libertatum*, s. 21.

¹³⁷ Maurois, 1938, s. 147.

¹³⁸ Münci Kapani, *Kamu Hürriyetleri*, Yetkin Yayınları, Ankara, 1993, s. 41; Üzeltürk, *Magna Carta Libertatum*, s. 21.

¹³⁹ Ivor Jennings, *Magna Carta And Its Influence In The World Today*, The Central Office Of Information, 1965, s. 9; Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, On İki levha Yayıncılık, İstanbul, 2014, s. 35.

¹⁴⁰ Gözler, *İngiltere'de Parlamento*, s. 367; Üzeltürk, *Magna Carta Libertatum*, s. 22.

- On ikinci maddede, üç istisna¹⁴¹ dışında genel oylama olmadan vergi ve yardım toplanamayacağı, bu istisna hallerinde toplanan yardımın da makul olması gerektiği,
- On dördüncü maddede, bu üç istisna dışında vergi toplamak için başpiskoposlar, rahipler, kontlar ve yüksek dereceli baronların onayının gerektiği ve bu onayın nasıl alınacağı,
- On beşinci maddede, yine üç istisna dışında özgür kişilerden yardım toplanamayacağı ve bu istisna hallerinde toplanan yardımın da makul olması gerektiği düzenlenmiştir¹⁴².

Magna Carta'da yer alan bu hükümler ile kralın ve baronların vergilendirme yetkisi ilk kez sınırlandırılmaya çalışılmıştır¹⁴³. On iki ve on dördüncü maddeler, genel oylama yapılmadan vergi ve yardım adı altında para toplanamayacağını belirttiğinden temsilsiz vergi olmaz ilkesini; on iki ve on beşinci maddeler, toplanan yardımların makul olması gerektiğini belirttiğinden kralın vergilendirme yetkisinin kanun ya da andlaşmalarla belirlenen miktarla sınırlı olduğu kabul edilmekte ve vergilerin kanuniliği ilkesi benimsenmektedir.

Magna Carta yalnızca üç istisna durumu dışında kralın vergilendirme yetkisini kullanması halinde genel oylama yapılması, halkın temsilcilerinin onayının alınmasını düzenlemiştir; alınan vergilerin harcamalarıyla ilgili bir kısıtlama getirmemiştir¹⁴⁴.

c. Haklar Dilekçesi (Petition of Rights)

Magna Carta'nın kral tarafından ihlal edilmesi üzerine 1215'te kazanılan hakların krala hatırlatılması amacıyla Haklar Dilekçesi kaleme alınmıştır. Kral ve parlamento arasında vergilendirme yetkisinin paylaşımı konusunda çıkan uyuşmazlık sonucu kral, parlamentonun onayı olmaksızın vergilendirme yetkisini kullandı¹⁴⁵.

¹⁴¹ Magna Carta'da belirtilen bu üç istisna; bir senyör için kurtuluş akçesi, büyük oğlunun şövalye olması ve bir kereye mahsus olarak büyük kızının evlenmesi sebebiyle toplanan paralardır.

¹⁴² The British Library Treasures Infocus Magna Carta, British Library, London, 2007, s. 14, 15; Güneş, 2014, s. 35, 36.

¹⁴³ Okandan, 1968, s. 185.

¹⁴⁴ Bedri Gürsoy, *Kamusal Maliye Cilt II Bütçe*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1980, s. 58.

¹⁴⁵ Çağan, 1982, s. 17.

Bunun sonucunda Haklar Dilekçesi (1628) ile parlamento krala mali yardım sağlamayı belli koşullara bağladı.

Haklar Dilekçesi'nde vergiye ilişkin olarak; birinci madde ile parlamentoda genel onayla belirlenmiş olmayan herhangi bir vergi, mali yardım veya benzeri yükümü ödemeye, yerine getirmeye zorlanamaz; ikinci madde ile yasalara ve krallığın geleneklerine aykırı mali yükümlülükler ve zorunlu borçlanmalar konulamaz; üçüncü madde ile parlamentonun onayına sunulmuş bir yasaya dayanmadan vergi, mali yardım, kredi ve benzeri yükümlülük konulamaz hükümleri getirilmiştir¹⁴⁶. Bundan sonra hiçbir kimse, parlamentonun ortak rızası ile yapılmış bir kanun olmaksızın herhangi bir hediye, kredi yardımı, vergi veya benzeri bir ödeme yapmak veya vermek zorunda bırakılamayacaktı¹⁴⁷. Böylece kral artık parlamentonun onayı olmadıkça borçlanmayacak ve bağışlama ve vergi adı altında mali yükümlülükler koyamayacaktı. Ancak kral istediği mali desteği aldıktan sonra parlamentoyu dağıttı, ülkeyi onbir yıl tiranlıkla yönetti ve parlamento tarafından onaylanmayan vergiler koydu¹⁴⁸. 1641'de çıkarılan bir kanun ile kralın parlamentonun onayı olmadan ve kanunlara aykırı olarak savunma gerekçesiyle de olsa mülkiyet hakkını ihlal edemeyeceği ve mali yükümlülük koyamayacağı hükme bağlandı¹⁴⁹. Vergilendirmedeki bu parlamenter kontrol, aşırı vergilendirmeyi önlemese de keyfi vergilere karşı koruma sağlamıştır.

d. Haklar Demeci (Bill of Rights)

Haklar Dilekçesinde öngörülen isteklere kral uymadı ve yine parlamentonun onayı olmadan vergiler koydu. 1689 yılında kralın yetkilerini yeniden düzenleyen Haklar Demeci ilan edildi. Haklar Demeci, bundan sonra parlamentonun onayı olmaksızın ve parlamentonun öngördüğünden daha uzun bir süre için hiç kimsenin vergi, hediye, katılma payı ya da bağış adı altında herhangi bir ödemede bulunmaya zorlanamayacağını düzenlemekteydi¹⁵⁰. Haklar Demeci'nin onuncu maddesine göre

¹⁴⁶ Güneş, 2014 s. 39, 40.

¹⁴⁷ Jennings, 1965, s. 20.

¹⁴⁸ Bu dönemdeki zorunlu borçlanmalar ve parlamento onayı olmadan konulan Ship Money adı altındaki donanma vergisine karşı ortaya çıkan ayaklanma ve karışıklıklar neticesinde parlamento 11 yıllık aradan sonra tekrar toplandı ve 1649 yılında kral halk meclisinin onayını almadan vergi koyduğu ve keyfi yönetim uyguladığı için idam edildi, Gürsoy, 1980, s. 59.

¹⁴⁹ Jennings, 1965, s. 20.

¹⁵⁰ Gürsoy, 1980, s. 59.

parlamentonun onayı bulunmadan zorla para toplanması, birinci maddeye göre de parlamentonun onayı olmadan yasaların ve yasaların uygulanmasının askıya alınması yasaklandı¹⁵¹. Haklar Demeci'nden sonra parlamentonun onayı olmadan hiçbir kanun yapılamadı, vergi konulamadı ya da konulmuş olan vergiler yükseltilemedi¹⁵².

Parlamento bu döneme kadar sadece vergi alınıp alınmaması konusunda bir denetim yapmış; harcamalara karışmamıştır. Parlamento ancak bu dönemde devlet harcamalarını da denetlemeye başlamıştır¹⁵³. Harcamalar üzerinde parlamentonun denetimi öncelikle savaş harcamalarının denetlenmesiyle başlamış, daha sonra hükümdar harcamalarının denetlenmesiyle devam etmiş ve en sonunda da tüm devlet harcamalarında parlamento kontrolü kabul edilmiştir¹⁵⁴.

Haklar Demeci İngiliz hukukuna çok önce girmiş olan parlamentonun vergilendirme yetkisini güvence altına alarak bu yetkinin hukuki dayanağı olmuştur.

2. Amerika Birleşik Devletleri

a. Bağımsızlık savaşı öncesi

Vergilendirme yetkisi ile ilgili mücadele Amerika'da hem bağımsızlık hem de vergilendirme yetkisinin kazanılmasına yöneliktir¹⁵⁵. On sekizinci yüzyıla kadar Amerika İngiltere'nin sömürgesi idi. Bağımsızlık savaşının başladığı tarih olan 1763 yılına kadar İngiliz parlamentosu sömürgelerin vergilendirme yetkisine dış ticaret sınırlandırmaları dışında çok fazla müdahale etmemiştir¹⁵⁶. Vergilendirme yetkisi sömürgelerdeki temsilciler meclisine aitti.

¹⁵¹ Mehmet Semih Gemalmaz, *Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş*, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2007, s. 61, 62.

¹⁵² Jennings, 1965, s. 20.

¹⁵³ 1630-1685 yılları arasında kralın savaş giderlerini karşılamak için vergi koymak istemesi üzerine parlamento bu verginin tutarı belirleyip bu tutarı da savaş giderlerine tahsis etmiştir. Gürsoy, 1980, s. 59.

¹⁵⁴ Gürsoy, 1980, s. 60.

¹⁵⁵ Çağan, 1982, s. 20.

¹⁵⁶ 1660 yılında İngiltere tarafından çıkarılan Denizcilik Kanunu ile sömürgelerin İngiltere dışından ve İngiliz gemileri dışında başka gemilerle yaptığı ithalata ağır vergiler koydu. Çağan, 1982, s. 21.

b. Bağımsızlık savaşı sonrası

(1). Haklar Bildirisi

1763 yılından itibaren İngiltere Amerika'daki sömürgelerin vergilendirme yetkisine müdahale etmeye başlamış ve sömürgelere ağır vergiler yüklemiştir. 1763 yılında sömürgelerin kendi temsilcilerinden oluşan meclisin koyduğu vergiyi İngiltere kralının veto etmesiyle başlayan gerilim İngiltere'nin 1764 yılında çıkardığı Şeker Kanunu ile sömürgelerin yaptığı ithalata yüksek vergi koymasıyla devam etmiş, son olarak da 1765 yılında çıkarılan Damga Vergisi Kanunu ile Amerikan sömürgelerinde kullanılan tüm yasal belgelerin İngiliz hükümeti damgası taşımasının zorunlu hale getirilmesi ile iyice tırmanmıştır¹⁵⁷. Bunun üzerine sömürgelerin temsilcileri toplanarak 1765 yılında Haklar Bildirisi'ni çıkarmışlardır.

Haklar Bildirisi'nin üçüncü maddesinde şahsen veya temsilcileri tarafından açıkça kabul edilmedikçe kimseye vergi yükümlülüğü konulamayacağı, dördüncü maddesinde İngiltere'de Avam Kamarası'nda temsil edilmedikleri, beşinci maddesinde kolonilerde yaşayanların bizzat seçtikleri kişilerin temsilci oldukları ve kendi temsilcileri tarafından konulmayan hiçbir vergi yükümlülüğünün konulamayacağı belirlenmiştir¹⁵⁸. Ayrıca İngiltere'nin koyduğu kanunlarla kolonilerde yaşayanlara yeni vergiler koymanın yanında bu düzenlemelerin kolonilerde yaşayanların hak ve özgürlüklerine tecavüz ettiği ve aşırı yük yüklediği de belirlenmiştir¹⁵⁹. Bildiride esas olarak İngiltere'de 1215 yılından beri kabul edilegelen “temsilsiz vergi olmaz” ilkesinin kolonilerde yaşayan halk için de uygulanması gerektiği; İngiliz Avam Kamarası'nda koloniler temsil edilmediğine göre İngiltere tarafından konulan vergilerin kendileri için geçersiz olduğu¹⁶⁰; vergilerin ancak kolonilerde yaşayan halkın bizzat seçtiği temsilcilerden oluşan bir meclis tarafından konulacağı belirlenmiştir.

¹⁵⁷ Çağan, 1982, s. 22; Gemalmaz, 2007, s. 63.

¹⁵⁸ Gemalmaz, 2007, s. 64.

¹⁵⁹ Gemalmaz, 2007, s. 64.

¹⁶⁰ İbrahim Ö. Kaboğlu, *Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar)*, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2014, s. 3.

(2). Virginia Haklar Bildirisi ve Bağımsızlık Bildirisi

1776 tarihinde on altı maddelik bir haklar bildirisi olan Virginia Haklar Bildirisi ilan edilmiştir. Bu bildiri kişilerin doğuştan eşit, özgür ve bağımsız olduğunu kabul etmekle doğal hukuk anlayışını kabul etmesi bakımından önemlidir¹⁶¹. Bildirinin altıncı maddesinde ise hiç kimsenin kendisi ya da kendi seçtiği temsilcilerinin rızası olmadan vergiye tabi olamayacağı ve kamusal kullanım için mülkiyet hakkından yoksun bulunamayacağı; ayrıca halkın temsilcilerinin serbest ve özgür bir seçimle belirleneceği vurgulanmıştır¹⁶².

Virginia Haklar Bildirisinden yaklaşık bir ay sonra Bağımsızlık Bildirisi ilan edilmiş, bu bildiri ile bütün insanların eşit yaratılmış ve başkalarına devredilemeyecek bazı haklara sahip oldukları, hükümetlerin iktidarının meşruiyetinin de yönetilenlerin rızasından kaynaklandığı belirtilmiştir¹⁶³. İnsanların kötü hükümeti değiştirme ve yenisini kurma hakkı olduğundan bahsedilmiş¹⁶⁴, İngiltere kralının halkın yararı için yapılan kanunları veto etmesi ve halk tarafından onaylanmayan vergiler koyması nedeniyle İngiltere ile bütün siyasi bağların koparıldığı ve bağımsızlık ilan edildiği belirtilmiştir¹⁶⁵.

D. Kara Avrupası Hukuk Sisteminde

1. Fransa

a. Fransız Devrimi öncesi

Fransız Devrimi öncesi vergilendirme yetkisi krala, derebeylerine ve kiliselere aitti¹⁶⁶. Kralın vergilendirme yetkisi derebeyi ve din adamlarından oluşan Genel Meclisin onayına tabi idi. Ancak Genel Meclis yüz yetmiş beş yıldır toplanamıyordu¹⁶⁷.

¹⁶¹ Kapani, 1993, s. 45.

¹⁶² Okandan, 1968, s. 260; Gemalmaz, 2007, s. 66; Çağan, 1982, s. 23.

¹⁶³ Server Tanilli, *Anayasalar ve Siyasal Belgeler*, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 1976, s. 425.

¹⁶⁴ Allan Nevins- Henry Steele Commager (Çev: Halil İnalçık), *ABD Tarihi*, Doğu Batı Yayınları, Ankara, 2016, s. 123.

¹⁶⁵ Tanilli, 1976, s. 426.

¹⁶⁶ Çağan, 1982, s. 24.

¹⁶⁷ Okandan, 1968, s. 272.

Kral bu dönemde keyfi vergiler koymuş, soylular ve din adamları dışındaki halka ağır bir vergi yükü yüklemişti. O dönemde yaşanan mali krizler sonucu konulan toprak vergisine soyluların itirazı üzerine Genel Meclis'in toplanması istenilmiştir¹⁶⁸. Soylular, ruhban ve avam sınıflarının temsilcilerinden oluşan Genel Meclis toplantısında vergilendirme yetkisinin kullanımında onaylarının alınması gerektiği savunulmuş, bunun üzerine kral meclisi dağıtmıştır¹⁶⁹. Genel Meclis 1789 tarihinde tekrar toplanmış ve kendisini Ulusal Meclis ilan etmiştir¹⁷⁰.

b. Fransız Devrimi sonrası

1789 tarihinde toplanan Ulusal Meclis bütün vergilerin yasadışı olduğunu ve bunların geçici olarak ödeneceğini açıklamış, daha sonra da feodal sistemi bir kararname ile ilga etmiştir¹⁷¹. Kararnamede vergilerle ilgili olarak birinci madde, tüm vergi yükümlülüklerinin koşulları ve kapsamı Ulusal Meclis tarafından belirlenmek üzere, bedeli karşılığında geri alınabileceği; altıncı madde, tüm vergiler meclisin belirleyeceği oran üzerinden paraya çevrileceği ve daha sonra da paraya çevrilebilir nitelikte olmayan vergi koyulamayacağı; dokuzuncu madde, vergilerin ödenmesinde aynı ya da nakdi para karşılığı olarak tanınmış bütün imtiyazların ilga edildiği ve vergilerin herkesten ve her mülkten eşit miktar ve kapsamda toplanacağı düzenlenmiştir¹⁷².

Fransız Devrimi'nden sonra aynı yıl İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi ilan edilmiştir. Bildiride de vergilendirme yetkisinin kullanımına ve sınırlandırılmasına ilişkin hükümler bulunmaktadır¹⁷³.

1789 tarihli Fransız Devrimi ile derebeyleri ve kilisenin vergilendirme yetkileri ve ayrıcalıkları kaldırıldı. Aynı yıl ilan edilen İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nde ise vergilendirmeye ilişkin maddeler şöyledir;

¹⁶⁸ Okandan, 1968, s. 272.

¹⁶⁹ Okandan, 1968, s. 272.

¹⁷⁰ Gemalmaz, 2007, s. 77.

¹⁷¹ Gemalmaz, 2007, s. 77.

¹⁷² Gemalmaz, 2007, s. 77, 78.

¹⁷³ Kadir Kartalcı- Mübeyna Doğan, "Anayasa Perspektifinde Vergilendirme Yetkisi Kavramı", *E-Journal of New World Sciences Academy*, 2013, s.117.

- On üçüncü madde; kamu gücünün sürdürülmesi ve idare giderleri için genel vergi zorunludur. Bu vergi bütün yurttaşlar arasında gelirleri ile orantılı olarak eşit dağıtılmalıdır.

- On dördüncü madde; bütün yurttaşların kendileri ya da temsilcileri aracılığı ile verginin gerekliliğini saptamak, buna serbest bir biçimde rıza göstermek, kullanılmasını izlemek, miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve sürelerini belirlemek hakları vardır¹⁷⁴.

Bildirinin on üçüncü maddesi vergide genellik ve eşitlik ilkelerini; on dördüncü maddesi ise vergilerin belirliliği ve kanuniliği ilkelerini düzenlemektedir. Bildirinin altıncı maddesindeki “tüm yurttaşların bizzat ve temsilcileri aracılığı ile kanunun yapılmasına katılma hakkı vardır” hükmü ve on dördüncü maddedeki düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde ise temsilsiz vergi olmaz ilkesinin kabul edildiği görülmektedir.

Bu ilkeler Fransa’da daha sonra yürürlüğe giren 1791, 1793, 1795, 1814, 1830, 1848, 1945 Anayasaları’nda tekrarlanmıştır.

2. Almanya

Almanya’nın beylik döneminde vergilendirme yetkisi krala aitti, derebeylerin vergilendirme yetkisi ise başlangıçta yoktu, gelirleri ise mülk gelirlerine dayalıydı¹⁷⁵. 13. yüzyılda imparatorluğun gücünün giderek azalmasıyla derebeyleri imparatorluğa ait gelir kaynaklarını ele geçirmeye başlamış ve ilk defa bu dönemde düzenli vergi koymaya başlamışlardır¹⁷⁶. Derebeylerin koyduğu vergiler halkın temsilcilerinden oluşan bir meclis tarafından onaylanıyordu¹⁷⁷.

19. yüzyılda Alman Birliğinin oluşumundan sonra en önemli sorunlardan biri, imparatorluk ile imparatorluğa bağlı eyaletler arasında vergilendirme yetkisinin paylaşımı olmuştur¹⁷⁸. 1871 İmparatorluk Anayasa’sı ile hangi vergilerin imparatorluğa, hangi vergilerin eyaletlere özgü olduğu belirlenmiştir¹⁷⁹. 1934’ten itibaren on iki yıl

¹⁷⁴ Gemalmaz, 2007, s. 81; Okandan, 1968, s. 275.

¹⁷⁵ Schmolders, 1976, s. 15; Çağan, 1982, s. 26.

¹⁷⁶ Schmolders, 1976, s. 15.

¹⁷⁷ Schmolders, 1976, s. 16.

¹⁷⁸ Çağan, 1982, s. 26.

¹⁷⁹ Schmolders, 1976, s. 20.

süren nasyonal- sosyalist maliye politikası döneminde eyaletlerin vergilendirme yetkisi kaldırılmış ve tüm yetkiler merkezi idareye geçmiştir¹⁸⁰. 1945'te II. Dünya Savaşından yenik çıkan Almanya, geçici bir süre mali egemenliğini ve vergilendirme yetkisini yitirdi. Bu yetkiler 1945-1949 yılları arasında işgal devletleri Kontrol Komitesine geçti¹⁸¹.

1949 yılında Bonn Anayasa'sı kabul edilerek Federal Almanya Cumhuriyeti kuruldu. Bonn Anayasa'sı ile vergilendirme yetkisi federal devlet ve federe devletler arasında paylaştırılmıştır¹⁸². Federe devletlere bırakılan vergiler üzerinde yasama yetkisi Federal Devlete bırakılmıştır¹⁸³. Yani vergi yasası çıkarma yetkisi Federal devlete ait iken, Federe Devletlerin vergilendirme konusundaki yetkisi idari yetkiler olan vergi tahsilatı ve harcamalarına ilişkindir.

E. Türk Hukukunda

1. Cumhuriyet öncesi dönem

a. Tanzimat öncesi dönem

Osmanlı Devletinin, monarşik ve teokratik bir devlet olması sebebiyle devletin ana görev ve yetkileri tek kişide, padişahda toplanmıştı¹⁸⁴. Halktan İslam esaslarına göre alınan şer'i vergiler ve padişahın mutlak egemenliğine dayanarak koyduğu örfi vergiler alınmaktaydı¹⁸⁵. Vergilendirme yetkisi padişaha aitti ve bu yetkiyi sınırlandırmaya yönelik bir anlayış henüz yoktu. Vergi tahsilatı ise emin denilen memurlar, tımar sahibi devlet görevlileri ve mültezimler aracılığı ile sağlanmaktaydı¹⁸⁶. Mültezimler aracılığıyla toplanan vergiler önceleri sayıca daha azdı; ancak 17. yüzyıldan sonra

¹⁸⁰ Çağan, 1982, s. 27.

¹⁸¹ Schmolders, 1976, s. 22.

¹⁸² Bonn Anayasası m. 106' da hangi vergilerin federal devlete hangi vergilerin federe devletlere bırakıldığı açıkça belirtilmiştir, Tanilli, 1976, s. 554.

¹⁸³ Bonn Anayasası m. 105, Tanilli, 1976, s. 554; Çağan, 1982, s. 27.

¹⁸⁴ Okandan, 1968, s. 280.

¹⁸⁵ Gürsoy, 1980, s. 59; Çağan, 1982, s. 29.

¹⁸⁶ Ahmed Akgündüz, *İslam ve Osmanlı Hukuku Külliyyatı (Birinci Cilt Kamu Hukuku)*, Osmanlı Araştırmaları Vakfı, İstanbul, 2011, s. 719-720.

giderek yaygınlaşmıştır¹⁸⁷. Mültezimlerin daha fazla vergi toplamak için halka baskı yapması üzerine vergi tahsilatı halk tarafından seçilen ayanlar aracılığı ile gerçekleştirilmeye başlandı; ancak ayanlar da devletin zayıflamaya başlamasıyla halktan daha fazla vergi toplamak için baskı yapmaya ve mültezim olarak vergi toplamaya başladılar¹⁸⁸.

Padişahın vergilendirme yetkisini sınırlandırma düşüncesi ilk kez 1808 yılında kabul edilen Sened-i İttifak ile ortaya çıkmıştır. Sened-i İttifak m. 3'te "vergilerin düzenli olarak toplanıp olduğu gibi merkeze ulaştırılacağı ve padişahın emirlerine uyulacağı", m. 7'de "vergilerin ölçülü olacağı, konulurken ayanlarla görüşüleceği ve bu görüşmeler sonucunda ortaya çıkan karara padişahın uyacağı" belirtilmiştir¹⁸⁹. Sened-i ittifak ile padişahın vergilendirme yetkisinin ayanların denetimine bırakılması amaçlanmış olup¹⁹⁰, ayanların görüşmelerinin nasıl olacağı belirtilmemiştir¹⁹¹. Sened-i İttifak ayanlarla sadrazam arasında yapılmış bir andlaşma niteliğinde olup, andaşmaya padişah taraf değildir ve andlaşmaya uyulmaması halinde herhangi bir yaptırım da öngörülmemiştir. Bu nedenle yalnızca metin olarak kalmış ve hükümlerine uyulmamıştır.

b. Tanzimat dönemi

1839'da ilan edilen Gülhane Hatt-ı Hümayunu ile başlayan Tanzimat Dönemi'nde padişah tek taraflı iradesi ile yetkilerini sınırlandırmayı taahhüt etmiştir. Gülhane Hattı Hümayunu'nda vergilendirme yetkisiyle ilgili çeşitli düzenlemeler yer almıştır. Herkesin servet ve mali gücünün tespit edilerek belirlenecek miktara göre kişilerden vergi alınması ve bunun dışında hiç kimseden bir şey alınmayacağı¹⁹² düzenlemesi ile mali güce göre vergilendirme, vergilendirmede belirlilik ve vergilerin kanuniliği ilkeleri benimsenmiştir.

¹⁸⁷ Çağan, 1982, s. 32.

¹⁸⁸ Ahmet Emrah Akyazan, "Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'deki Gelişimi", *TBBD*, 2009, S. 81, s. 249.

¹⁸⁹ Sina Akşin, "Sened-i İttifak ile Magna Carta'nın Karşılaştırılması", *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Tarih Bölümü Tarih Araştırmaları Dergisi*, 1994, S. 27 C. 16, s. 116, 117.

¹⁹⁰ Akyazan, *Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'deki Gelişimi*, s. 249.

¹⁹¹ Akşin, *Sened-i İttifak ile Magna Carta'nın Karşılaştırılması*, s. 121.

¹⁹² Suna Kili, A. Şeref Gözübüyük, *Türk Anayasa Metinleri (Sened-i İttifaktan Günümüze)*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2000, s. 22.

Gülhane Hatt-ı Hümayunu ile vergi toplanmasında tımar ve iltizam usulleri kaldırılmış, vergi tahakkuk ve tahsili için “muhassıl” adlı maliye memurları tayin edilmiş ve valilerin vergilendirme konusundaki yetkileri kaldırılmıştır¹⁹³.

Gülhane Hatt-ı Hümayunu ile getirilen sistem vergi gelirlerinin azalmasına sebep olduğundan 1841’de iltizam usulüne geri dönmüştür. Gülhane Hatt-ı Hümayunu padişahın tek taraflı iradesine dayandığından padişahı bu hükümlere uymaya zorlayıcı bir yaptırım yoktu¹⁹⁴ ve bu nedenle tam anlamıyla uygulanamamıştır.

1856’da müslim ve gayrimüslim halk arasındaki eşitsizliği gidermek üzere çıkarılan Islahat Fermanı, sınıf ve mezhep ayrımı yapılmaksızın vergi alınması ve iltizam usulünün kaldırılmasını amaçlamıştır¹⁹⁵.

1875 yılında ilan edilen Adalet Fermanında Gülhane Hatt-ı Hümayunu ve Islahat Fermanında yer alan vergilendirmeye ilişkin hükümler tekrarlanmıştır¹⁹⁶.

Tanzimat Dönemi’nde vergilendirme yetkisini sınırlandırmaya yönelik hükümler içeren bu fermanların hepsi padişahın tek taraflı iradesine dayanmakta ve padişahı bu fermanlara uymaya zorlayacak yaptırım gücü bulunmamaktaydı. Bu nedenle Tanzimat Döneminde padişahın vergilendirme yetkisine mutlak bir sınır getirilememiş, vergilerin halk temsilcilerinden oluşan bir yasama meclisi tarafından konulması söz konusu olmamıştır¹⁹⁷.

c. Meşrutiyet dönemi

1876 tarihinde Kanuni Esasi’nin kabul edilmesiyle başlayan dönem Meşrutiyet Dönemi olarak kabul edilmektedir. Kanuni Esasi, yasama yetkisini padişahla “Meclis-i Umumi” arasında paylaştırmaya yönelik¹⁹⁸ ve vergilendirme yetkisine ilişkin bazı hükümler içermektedir. Kanuni Esasi m. 20’de “vergilerin herkesin kudreti nispetinde tarh ve tevzi” olunacağı belirtilerek mali güce göre vergilendirme ilkesi, m.25’te bir kanuna dayanmadıkça vergi ve rüsumat adı altında hiç kimseden para alınamayacağı ve

¹⁹³ Çağan, 1982, s. 36.

¹⁹⁴ Aykut Tavşancı, *Osmanlı İmparatorluğunda Vergilendirme Yetkisi*, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2009, s. 908.

¹⁹⁵ Kapani, 1993, s. 99; Çağan, 1982, s. 36; Tavşancı, *Osmanlı İmparatorluğunda Vergilendirme Yetkisi*, s. 4.

¹⁹⁶ Çağan, 1982, s. 36.

¹⁹⁷ Çağan, 1982, s. 36; Tavşancı, *Osmanlı İmparatorluğunda Vergilendirme Yetkisi*, s. 909.

¹⁹⁸ Kanuni Esasi m. 55.

m. 96'da vergi ve benzeri yükümlülüklerin bir kanun ile belirlenmedikçe konulup toplanamayacağı belirtilerek vergilerin kanuniliği ilkesi benimsenmiştir¹⁹⁹.

Kanun-i Esasi, Osmanlı devletinin ilk yazılı anayasası olması ve mali güce göre vergilendirme ve vergilerin kanuniliği ilkelerini içermesi sebebiyle önemli bir belgedir. Ancak padişahın mutlak veto yetkisi ve yasa teklifinin görüşülmesi için padişahın izin alınması, padişahın meclisi kapatma yetkileri ve meclis toplanmadığında kanun hükmünde kararname çıkarma yetkileri sebebiyle yasallık ilkesi pek bir işlerlik kazanamamıştır²⁰⁰.

1878 yılında padişah tarafından meclis dağıtılmış ve 1908 yılında İkinci Meşrutiyetin ilan edilmesine kadar vergilendirme yetkisi diğer tüm yetkiler gibi padişah tarafından kullanılmıştır²⁰¹. 1908 yılında ikinci Meşrutiyetin ilanı ile Kanun-i Esasi yeniden yürürlüğe girmiş, 1909 yılında Kanun-i Esasi'de yapılan değişikliklerle padişahın yetki alanı daraltılmış, meclisin yetki alanı genişletilmiş olup vergi ile ilgili hükümler aynen korunmuştur²⁰².

16. yüzyılın ortalarından itibaren kapitülasyon adı altında Avrupa devletlerine verilen ticari ve vergisel ayrıcalıklar, ticari andlaşmalar ve dış borçlanma ile Osmanlı İmparatorluğu mali egemenliğini giderek yitirmiştir²⁰³. 1879 yılında Osmanlı devleti iç ve dış borçlarını ödeyemez hale gelmişti ve borçlarına karşılık damga, müskirat²⁰⁴, balık avı, tuz, tütün ve bazı yerlerden alınan ipek vergileri 10 yıllığına alacaklıların haklarını korumak üzere oluşturulan Rüşum-u Sitte İdaresine bırakılmıştır²⁰⁵. 1881 yılında "Muharrem Kararnamesi" çıkarılmış ve bazı vergilerin²⁰⁶ tarh ve tahsil yetkileri alacaklı temsilcilerinden oluşan Düyunu Umumiye İdaresine verilmiş, Rüşum-u Sitte İdaresinin bütün yetkileri Düyunu-u Umumiye İdaresine bırakılmıştır²⁰⁷. Düyunu-u Umumiye İdaresine bırakılan kamu gelirleri günden güne artmış ve devlet içinde ikinci bir maliye

¹⁹⁹ Kili- Gözübüyük, 2000, s. 44, 45; Çağan, 1982, s. 37; Gürsoy, 1980, s. 88.

²⁰⁰ Çağan, 1982, s. 38.

²⁰¹ Tavşancı, *Osmanlı İmparatorluğunda Vergilendirme Yetkisi*, s. 910.

²⁰² Kapani, 1993, s. 105; Çağan, 1982, s. 38.

²⁰³ Tavşancı, *Osmanlı İmparatorluğunda Vergilendirme Yetkisi*, s. 910, 913.

²⁰⁴ Müskirat, alkollü içeceklerden alınan bir vergi türüdür.

²⁰⁵ Ahmet Tabakoğlu, *Osmanlı Mali Tarihi*, Dergâh Yayınları, İstanbul, 2016, s. 776; Tavşancı, *Osmanlı İmparatorluğunda Vergilendirme Yetkisi*, s. 914.

²⁰⁶ Düyun- Umumiye İdaresine bırakılan vergiler: Temettü vergisi, damga vergisi, tuz tekeli gelirleri, alkollü içecek vergileri, bazı vilayetlerin gümrük vergileri, deniz avı vergisi, deniz ve kara avı ruhsat harcı, bazı vilayetlerin aşarı, Anadlu ipek aşarı, bazı vilayetlerin zeytinyağı, palamut, afyon aşarı, Anadolu ağnamı. Bkz: Uluatam- Methibay, s. 26.

²⁰⁷ Nihad S. Sayar, *Türkiye İmparatorluk Dönemi Mali Olayları*, Meter Matbaası, İstanbul, 1977, s. 252; Çağan, 1982, s. 42; Tavşancı, *Osmanlı İmparatorluğunda Vergilendirme Yetkisi*, s. 914.

bakanlığı gibi görev yapmaya başlamıştır²⁰⁸. Düyun-u Umumiye İdaresine bırakılan kamu gelirleri üzerinde Osmanlı Devletinin değişiklik yapma yetkisi bu idarenin iznine tabi kılınmıştır²⁰⁹. Düyun-u Umumiye ile Osmanlı Devleti mali bağımsızlığını büyük ölçüde kaybetmiştir.

1920 yılında imzalanan Sevr Andlaşması ile de Düyun-u Umumiye İdaresinin yetki alanı dışında kalan tüm kamu gelirleri İngiliz, Fransız ve İtalyan temsilcilerinden oluşan bir mali komisyonun yönetimine bırakılmıştır²¹⁰. Komisyona bütçenin yapılması, onaylanması ve uygulanmasında, borçlanma, imtiyaz tanıma ve gümrüklerin idaresi konularında geniş yetkiler verilmişti²¹¹. Komisyona verilen geniş yetkiler sonucu Osmanlı Devleti ve Mebusan Meclisi'nin ülkenin idaresi ve vergilendirme konusunda hiçbir yetkisi kalmamıştır²¹². Böylece Osmanlı İmparatorluğu mali egemenliğini tamamen yitirmiştir.

1919'da başlatılan Kurtuluş Savaşı ve 1920 yılında Büyük Millet Meclisi'nin toplanmasıyla vergilendirme yetkisi meclise verilmiştir²¹³. 1921 Anayasası vergilendirmeye ilgili bir hüküm getirmemiş; ancak bütün yetkilerin Büyük Millet Meclisinde toplanmasını düzenlemiştir²¹⁴. Aynı yıl çıkartılan Başkomutanlık Kanunu ile 3 ay süreliğine vergilendirme yetkisi de dahil bütün yetkiler başkomutana bırakılmıştır²¹⁵. Bu kanuna dayanılarak çıkarılan ulusal yükümlülükler arasında mali yükümlülükler de vardır. 1923 yılında imzalanan Lozan Andlaşması ile Muharrem Kararnamesi ve Sevr Andlaşması reddedilmiş, imparatorluğun borçları ise kabul edilmiştir. Lozan Andlaşması ile kapitülasyonlar ve Düyun-u Umumiye İdaresi kaldırılmış ve mali bağımsızlık tekrar kazanılmıştır²¹⁶.

²⁰⁸ Tabakoğlu, 2016, s. 808.

²⁰⁹ Tavşancı, *Osmanlı İmparatorluğunda Vergilendirme Yetkisi*, s. 914.

²¹⁰ Tavşancı, *Osmanlı İmparatorluğunda Vergilendirme Yetkisi*, s. 915.

²¹¹ Çağan, 1982, s. 45.

²¹² Çağan, 1982, s. 46; Tavşancı, *Osmanlı İmparatorluğunda Vergilendirme Yetkisi*, s. 915.

²¹³ Tavşancı, *Osmanlı İmparatorluğunda Vergilendirme Yetkisi*, s. 916.

²¹⁴ 1921 Teşkilat-ı Esasiye Kanunu m. 2 ve 3, Tanilli, 1976, s. 62.

²¹⁵ Çağan, 1982, s. 48.

²¹⁶ Tavşancı, *Osmanlı İmparatorluğunda Vergilendirme Yetkisi*, s. 918.

2. Cumhuriyet sonrası dönem

a. 1924 Anayasası dönemi

1924 Anayasası m. 84'te vergi, “devletin genel harcamalarına halkın katılması” olarak tanımlanmıştır²¹⁷. Anayasa m. 85'e göre de “vergiler ancak bir kanunla tarh ve tahsil”²¹⁸ olunabileceği ifadesiyle vergilerin kanuniliği ilkesi benimsenmiştir. 1924 Anayasası döneminde henüz anayasa yargısı oluşturulmadığı için kanunların anayasaya uygunluğu denetlenemiyordu²¹⁹. Bu nedenle her ne kadar anayasada vergilerin kanuniliği ilkesi benimsenmiş olsa da, bunun denetimi yapılamadığından kanunsuz vergiler konulmuştur²²⁰.

b. 1961 Anayasası dönemi

1961 Anayasası'nda vergi bir siyasi hak ve ödev olarak m. 61'de “herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu” ve “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin ancak kanunla konulabileceği” düzenlenmiştir²²¹. 1961 Anayasası ile kanunların anayasaya uygunluğunu denetlemek üzere Anayasa Mahkemesi kurulmuştur²²². Böylece vergi kanunlarının da anayasaya uygunluğu denetlenerek vergilerin kanuniliği ilkesi işlerlik kazanmıştır.

1961 Anayasası döneminde vergilendirme yetkisi yasama organına aitken, 1971 Anayasa değişikliği ile Bakanlar Kurulu'na bazı şartlar altında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler hakkında muafiyet, istisna, indirim ve oran belirleme yetkisi verilmiştir²²³.

²¹⁷ Gürsoy, 1980, s. 92.

²¹⁸ Kili-Gözübüyük, 2000, s. 81.

²¹⁹ Anayasa yargısı 1961 Anayasası ile getirilmiştir.

²²⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz: Çağan, 1982, s. 52-55.

²²¹ Kili-Gözübüyük, 2000, s. 331.

²²² Kemal Gözler, *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2015, s. 40.

²²³ Adnan Gerçek vd., “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, *AÜHFD*, C. 63, S. 1, 2014, s. 90.

c. 1982 Anayasası dönemi

1982 Anayasası, “vergilerin kanuniliği” ve “temsilsiz vergi olmaz” ilkelerini kabul etmekte ve vergilerin maddi ve şekli anlamda kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması gerektiğini kabul etmekte ve Bakanlar Kurulu’na da bazı yetkiler vermektedir. 1982 Anayasası Türk hukukunda halen yürürlükte olduğu için üçüncü bölümde daha ayrıntılı incelenecektir.



İKİNCİ BÖLÜM

DEVLET ŞEKİLLERİNE GÖRE KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA VERGİLENDİRME YETKİSİ

I. GENEL OLARAK

Vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik hakkının kullanımının bir sonucudur. Devlet bu egemenlik yetkisini organları aracılığı ile kullanır. Devlet şekillerine göre egemenliğin dolayısıyla da vergilendirme yetkisinin kullanımı farklılık göstermektedir. Çalışmanın bu bölümünde devlet şekillerine göre belirli ülkelerdeki anayasal düzenlemeler de dikkate alınarak vergilendirme yetkisinin paylaşımı incelenecek olup, konunun daha iyi anlaşılabilmesi için ilk olarak devlet ve devlet şekilleri kısaca anlatılacaktır.

Vergilendirme yetkisinin paylaşımı, devlet şekillerine göre farklılık göstermektedir. Üniter devletlerde vergilendirme yetkisi yasama ve yürütme arasında paylaşılmakta iken; federal devletlerde ise federal devlet ve federe devletler arasında paylaşılmaktadır.

Tarihsel gelişim sürecinde, vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına yönelik ilk adımın İngiltere’de atılmış olması ve Fransa’da da bu konuda önemli gelişmeler yaşanmış olması nedeniyle bu bölümde üniter devlete örnek olarak bu iki ülke seçilmiştir. Amerika Birleşik Devletleri’nde vergilendirme yetkisi ve özgürlüğün kazanımı özdeşleştirilerek, uzun mücadelelerden sonra kazanılmış olması ve vergi kanunlarımızın birçoğunun Alman vergi kanunlarından iktibas edilmiş olması nedeniyle federal devletlere örnek olarak bu iki ülke seçilmiştir.

Çalışmanın bu bölümünde üniter devletlerde yasama, yürütme ve yerel yönetimler arasında; federal devletlerde ise federal devlet, federe devletler ve yerel yönetimler arasında vergilendirme yetkisinin paylaşımı ve bu yetkilerin kapsam ve sınırları belirlenerek, devlet şekillerinin vergilendirme yetkisinin paylaşımı üzerinde etkileri belirlenecektir.

II. DEVLET ŞEKİLLERİ VE VERGİLENDİRME YETKİSİ

A. Devlet Kavramı

Devlet kavramı, genellikle kendisini meydana getiren unsurlar üzerinden tanımlanmaktadır. Bu nedenle devletin tanımının yapılabilmesi için öncelikle devleti meydana getiren unsurların neler olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Devletin varlığını oluşturan maddi unsurlar, aralarında sıkı bağlılık bulunan insan topluluğu yani millet ve bu milletin üzerinde yaşadığı toprak parçası yani ülke; manevi unsur ise egemenliktir²²⁴. Devlet bu unsurlardan herhangi birine indirgenemeyeceği gibi, bu üç unsurdan herhangi birinin eksikliği halinde de devletten söz edilemez²²⁵. Georg Jellinek tarafından yapılan ve hala geçerliliğini koruyan tanıma göre devlet “*belli bir ulusu olan, belli bir ülkede yaşayan ve bir devlet gücü ile donatılmış olan insan topluluğu*”dur²²⁶. Bu durumda devlet, “*muayyen bir ülke üzerinde yaşayan ve üstün bir otoriteye tabi olan bir insan topluluğunun teşkil ettiği devamlı, siyasi ve hukuki bütün*”dür²²⁷.

B. Devletin Unsurları

Devlet kavramının tanımı yapılırken kısaca değinildiği üzere devletin unsurları; millet, ülke ve egemenliktir²²⁸.

Millet, bazı faktörlerle bir araya gelmiş, birbirlerine bağlı ve bir devlet oluşturabilecek olgunluğa sahip olanlardan oluşan bir insan topluluğudur²²⁹. Tanımda geçen bu faktörlerin neler olduğu ise üç kategoride ele alınmaktadır: sosyal faktörler, objektif faktörler ve sübjektif faktörler²³⁰. Sosyal ve objektif faktörler milletin oluşumu için tek başlarına yeterli değildir. Milletin oluşumunda en etkili ve yeterli faktör, milleti oluşturan insanların duygu ve düşüncelerini esas alan sübjektif faktördür. Sübjektif

²²⁴ Okandan, 1968, s. 737.

²²⁵ Zabunoğlu, 1973, s. 36.

²²⁶ Doehring, 2001, s. 24.

²²⁷ Muvaffak Akbay, *Umumi Amme Hukuku Dersleri*, I. Cilt, Ar Basımevi, Ankara, 1948, s. 220.

²²⁸ Gözler, 2009, s. 4.

²²⁹ Zabunoğlu, 1973, s. 81.

²³⁰ Detaylı Bilgi için bkz: Okandan, 1968, s. 685-695; Gözler, 2009, s. 51-60.

faktöre göre millet, ortak yaşama gayesiyle bir araya gelen, ortak mazi, hatıra, kültür ve geleneğe sahip insanlardan oluşan bir insan topluluğudur²³¹.

Ülke, üzerinde milletin yaşadığı, egemenlik kurduğu, üç boyutlu ve sınırları belli olan bir kara parçasıdır²³². Devletin egemenlik alanına giren kara, deniz ve hava sahasının hukuki adı ülkedir²³³. Herhangi bir kara parçasının devletin unsuru olabilmesi için, burada bir milleti oluşturma amacıyla bir araya gelmiş insanların söz konusu kara parçasında devamlı olarak yaşıyor olmaları²³⁴ ve bu kara parçasının altında ve üstünde devletin hâkimiyetinin bulunması gerekmektedir²³⁵.

Egemenlik, devletin üstün emretme gücünü ifade eder. Devleti diğer örgütlerden ayıran en önemli nokta, devletin vatandaşlar üzerinde en yüksek, en mutlak ve en sürekli gücünün yani egemenliğinin olmasıdır²³⁶. Bir devletin varlığından bahsedebilmek için bir insan topluluğunun bir ülkede yaşaması yeterli değildir, aynı zamanda devletin ülke sınırları içinde yaşayan insan topluluğunun üzerinde üstün emretme gücüne sahip yani egemen olması gerekir²³⁷.

C. Devlet Şekilleri

1. Üniter devlet

Üniter devlet, devletin unsurları ve organlarının tek bir sisteme dayalı olduğu devlet şeklidir²³⁸. Tek ülke, tek millet ve tek egemenliğin olduğu²³⁹ ve ülke sınırları içinde yasama, yürütme ve yargı birliğinin bulunduğu devlet türüdür²⁴⁰. Üniter devlette tek bir yasama organı vardır ve kanun yapma yetkisi de yalnız ona aittir. Yargı organı da, ülke içinde birçok mahkeme olsa da aslında tek bir yargılama yetkisinden hareket edilmekte, ülkenin tamamında aynı yasalar uygulanmakta ve ülke içinde yargı birliği

²³¹ Okandan, 1968, s. 693.

²³² Ali Fuad Başgil, "Devletin Ülke Unsuru", *İÜHFİM*, Cilt 13, Sayı 4, İstanbul, 1947, s. 1267; Gözler, 2009, s. 67.

²³³ Gözler, 2011, s. 422; Kaboğlu, 2014, s. 60.

²³⁴ Okandan, 1968, s. 715.

²³⁵ Okandan, 1968, s. 721.

²³⁶ Uygun, 2014, s. 200.

²³⁷ Gözler, 2011, s. 431.

²³⁸ Şükrü Karatepe, *Anayasa Hukuku*, Savaş Yayınevi, Ankara, 2015, s. 83.

²³⁹ Atilla Nalbant, *Üniter Devlet: Bölgeselleşmeden Küreselleşmeye*, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 1997, s. 44.

²⁴⁰ Erdoğan Teziç, *Anayasa Hukuku*, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2014, s. 143.

bulunmaktadır²⁴¹. Yürütme organı da aslında tektir. Yürütme organının yani hükümetin başında olan kişi ya da kişiler (yürütme organının monist veya düalist yapıda olmasına bağlı olarak sadece devlet başkanı veya devlet başkanı ve hükümet başkanı) merkezden yönetim veya yerinden yönetim ilkelerine göre yetkilerini başka kişi ya da kurumlar aracılığıyla kullanabilmektedirler²⁴². Bu yönetim birimleri yürütme organına bağlı olarak hareket etmekte ve yürütme organının kararlarını uygulamaktadır²⁴³.

2. Federal devlet

Federal devlet, federal devlet ve federe devletler arasında devlet iktidarının anayasayla paylaşılmış olduğu devlet biçimidir²⁴⁴. Federal devlette, devletin unsurları olan millet, ülke ve egemenlik tek bir sisteme bağlı değildir. Federal devlette iki tür vatandaşlık, yani hem federe devlet vatandaşlığı hem de federal devlet vatandaşlığı; iki tür ülk, yani hem federe devletlerin ülkeleri hem de bu ülkeler bütününden oluşan federal devlet ülkesi ve iki tür egemenlik yani federe devlet ülkesi ve milleti üzerinde hem federe devletin hem de federal devletin egemenliği söz konusudur²⁴⁵. Dış egemenlik²⁴⁶ federal devlet tarafından kullanılmakta ve iç egemenliğin²⁴⁷ kullanılmasında da federe devletlere müdahale edebildiğinden egemen olan federal devlettir²⁴⁸.

Federal devlette de egemenliğin kullanılmasına aracı olan organlar Federal devlette de yasama, yürütme ve yargıdır. Ancak federal devlette bu organlar yer ve topluluk esasına göre, federal devlette ve federe devletlerde ayrı ayrı kurulmuştur²⁴⁹. Federal devlette, federe devletlerin kendi egemenlik bölgesinde geçerli olan yasalar yapan yasama organları ve federal devletin tüm ülkede geçerli olan yasalar yapan

²⁴¹ Gözler, 2011, s. 478.

²⁴² Teziç, 2014, s. 144, 45.

²⁴³ Şükrü Karatepe, *Anayasa Hukuku*, Savaş Yayınevi, Ankara, 2015, s. 85.

²⁴⁴ Mustafa Erdoğan, *Anayasa Hukuku*, Orion Kitabevi, Ankara, 2011, s. 93.

²⁴⁵ Gözler, 2011, s. 499-500.

²⁴⁶ Dış egemenlik, devletin diğer devletler karşısına tamamen bağımsız olması, hiçbir dış güçten emir almaması ve hiçbir dış gücün egemenliği altında bulunmamasını ifade eder. Bkz. Hasan Tahsin Fendoğlu, *Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 305.

²⁴⁷ İç egemenlik, devletin ülke içinde vergi toplama, kanun yapma gibi yetkilerini tamamen bağımsız bir şekilde kullanabilmesini ifade eder. Bkz. Fendoğlu, 2017, s. 305.

²⁴⁸ Uygun, 2014, s. 271; Gözler, 2009, s. 161.

²⁴⁹ Uygun, 2014, s. 272.

yasama organı bulunmaktadır²⁵⁰. Her federe devletin kendisine ait yürütme organı ve federal anayasa ile kendilerine verilmiş yetkileri vardır²⁵¹. Aynı zamanda her federe devletin kendisine ait, yetkileri anayasa ve kanunlarla belirlenmiş yargı organları vardır. Federe devletlerin kendi aralarında veya federe devletlerle federal devlet arasında ortaya çıkacak olan yetki uyuşmazlıklarını çözmekle yetkili olan bir de Federal Yüksek Mahkeme bulunmaktadır²⁵². Federal devlette, federal devlet ve federe devletlerin yetkilerinin anayasa ile belirlenmiş olması ve federe devletlerin de federal anayasanın yapılması ve değiştirilmesinde söz sahibi olması nedeniyle aralarında anayasal olarak güvenceli yetki paylaşımı vardır. Görüldüğü gibi federe devletler federal anayasada kendilerine verilen yetkiler çerçevesinde, kendi sınırları içinde geçerli olan vergi yasaları çıkarıp, vergileri toplayabilmektedirler²⁵³. Aynı zamanda federal devlet de ülke içinde tüm federe devletler bakımından geçerli olmak üzere yasa çıkarabilmekte ve vergi toplayabilmektedir.

III. ÜNİTER DEVLETTE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN DÜZENLENİŞİ VE SINIRLARI

A. Yasama Organının Yetkileri ve Sınırları

1. Düzenleme yetkisi

Tarihsel gelişim sürecinde vergilendirme yetkisi önceleri kralın yetkisindeyken daha sonra çıkan isyanlar neticesinde parlamentolar kurulmuş ve vergilendirme yetkisi yavaş yavaş kralın aleyhine ve parlamentoların lehine genişlemiştir²⁵⁴. 1215 tarihli Magna Carta'dan günümüze kadar gelen ve vergilendirmenin temel prensiplerinden olan “temsilsiz vergi olmaz” ve “vergilerin kanuniliği” ilkeleri vergilerin halkın

²⁵⁰ Karatepe, 2015, s. 88.

²⁵¹ Gözler, 2009, s. 164.

²⁵² Gözler, 2009, s. 158, 165.

²⁵³ Karatepe, 2015, s. 87.

²⁵⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. Bölüm 1/V.

temsilcilerince yapılan bir kanuna dayanması zorunluluğunu doğurmuştur²⁵⁵. Bu nedenle kanunla vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi yasama organına aittir.

Üniter devletlerde egemenlik, ülkenin tamamı ve milletin tümüne etkili olacak şekilde yasama, yürütme ve yargı organları aracılığıyla kullanılır. Vergilendirme yetkisi de kendisine anayasa ve yasalarla yetki verilmiş organ ya da organlar tarafından ülke genelinde ve bütün vatandaşlara uygulanacak şekilde kullanılır.

Üniter devletlerde tek bir yasama organı vardır ve mali yasalar tüm ülke ve vatandaşlar için bağlayıcı olacak şekilde bu organ tarafından konulur. Yasama organının çift meclisli yapıda olduğu ülkelerde bu meclislerin vergilendirme yetkileri anayasa veya kanunlarla belirlenmiştir.

a. İngiltere

Yasama organının ilk olarak ortaya çıktığı İngiltere üniter bir devlettir²⁵⁶ ve vergi kanunu koyma yetkisi ve dolayısıyla da vergilendirme yetkisi parlamentoya aittir. Parlamento, halk tarafından beş yıllığına seçilmiş olan temsilcilerden oluşan Avam Kamarası ve kraliçe ya da kraliçe ve hükümet tarafından seçilip ömür boyu görev yapan temsilcilerden oluşan Lordlar Kamarası ve kraliçeden oluşmaktadır²⁵⁷. Kanun önerisi parlamento dışından yapılan özel öneriler (Private bills) ve milletvekilleri ya da hükümet tarafından yapılan kamusal öneriler (Public bills) olarak iki farklı yolla yapılmaktadır²⁵⁸. Milletvekilleri tarafından yapılan önerilere kanun teklifleri (Private Member's bill); hükümet tarafından yapılan önerilere ise kanun tasarıları (Government bill) adı verilir²⁵⁹. Türk Hukukunda olduğu gibi İngiltere'de de kanun tasarılarının yasalaşması kanun tekliflerine göre daha kolaydır. Bir tasarının yasalaşması için öncelikle Avam Kamarası'nda görüşülüp kabul edilmesi, sonra Lordlar Kamarası'na gönderilip burada da kabul edildikten sonra kraliçe tarafından sembolik olarak onaylanması gerekmektedir. Görüldüğü gibi kanun yapma yetkisi bakımından Avam

²⁵⁵ Güneş, 2014, s. 35.

²⁵⁶ Büyük Britanya'yı oluşturan İskoçya, Galler ve Kuzey İrlanda'yla aralarında yapılan yetki devri uyarınca yasama ve yürütme yetkilerinin bir kısmı bunlara devredilmiş olsa da Büyük Britanya Parlamentosunun bu yetki devrini değiştirme ve geri alma yetkisi bulunduğu için üniter yapı korunmaktadır.

²⁵⁷ Fatih Kara, Birleşik Krallık Avam Kamarası Çalışma Usul ve Esasları Üzerine, *Yasama Dergisi*, S. 21, s. 10, http://www.yasader.org/web/yasama_dergisi/2012/sayi21/7-50.pdf, (10.07.2017).

²⁵⁸ Cem Eroğul, *Çağdaş Devlet Düzenleri*, İmaj Yayınevi, Ankara, 2012, s. 11, 12.

²⁵⁹ Eroğul, 2012, s. 12.

Kamarası'nın yetkisi Lordlar Kamarası'na göre daha geniş; kraliçenin yetkisi ise semboliktir.

Avam Kamarası ve Lordlar Kamarası'nın yetkileri, 1911 ve 1949 tarihli Parlamento Kanunları ve mali yasalarla belirlenmiştir. Halkı temsil eden meclisin Avam Kamarası olması sebebiyle mali yasa tasarılarının kanunlaşması sürecinde Avam Kamarası'nın yetkileri Lordlar Kamarası'na göre daha geniştir²⁶⁰. 1911 tarihli Parlamento Kanunu m. 1 gereğince mali yasa tasarılarının Avam Kamarası'ndan geçip Lordlar Kamarası'na gelmesi ve bir ay içinde herhangi bir işlem yapılmadan bekletilmesi halinde, Avam Kamarası tasarımı geri çekmezse, tasarı doğrudan Kraliçe'nin onayına gönderilip yasalacaktır²⁶¹. Diğer bir ifadeyle Avam Kamarası'nın Lordlar Kamarası'nın onayı olmadan vergi kanunu koyması ve dolayısıyla da vergilendirme yetkisini kullanması mümkündür²⁶². Görüldüğü üzere, Lordlar Kamarası'nın diğer kanun tasarılarında sahip olduğu geciktirme yetkisi, mali kanun tasarılarında yoktur²⁶³. Lordlar Kamarası'nın vergi kanunlarında bir aylık bekletme imkânı dışında tasarımı değiştirme gibi herhangi bir yetkisi de yoktur²⁶⁴.

b. Fransa

Fransa'da vergilendirme yetkisi yasama ve yürütme organları arasında paylaştırılmış olup²⁶⁵, yerel yönetimlere de belli şartlarla yetki verilmiştir. Üniter bir devlet olan Fransa'da tek yasama organı vardır. Yasama organında İngiltere'deki çoklu meclislilik Fransa'da da geçerlidir. Fransa yasama organı diğer bir ifadeyle parlamentosu, halkın temsilcilerinden oluşan Millet Meclisi ve yerel yönetimlerin temsilcilerinden oluşan Senato adı verilen iki meclisli yapıya sahiptir²⁶⁶. Burada da İngiltere'de olduğu gibi halkın temsilcilerinden oluşan meclis, yani Millet Meclisi öne

²⁶⁰ Ergun Özbudun, "İngiltere'de Parlamento Egemenliği Teorisi", *AÜHFD*, C. 25, S. 1-2, 1968, s. 61.

²⁶¹ 1911 Parliament Act tam metni için Bkz: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1911/13/pdfs/ukpga_19110013_en.pdf, (13.07.2017); Özden Sav, "İngiliz Anayasa Reformu", *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl: 67, S. 4, 2009, s. 143.

²⁶² İlhan Arsel, "Lordlar Kamarasının Salâhiyetlerini Tahdide Matuf Son Teşebbüsler (Parliament Act 1911 ve Parliament Act 1947)", *AÜHFD*, C. 7, S. 1-2, 1950, s. 103.

²⁶³ Özbudun, *İngiltere'de Parlamento Egemenliği Teorisi*, s. 61; Eroğul, 2012, s. 23.

²⁶⁴ Eroğul, 2012, s. 23.

²⁶⁵ Henry Laufenburger (Çev. İsmail Özü), *Mali İktisat ve Mali Kanunlar*, Ajans-Türk Matbaası, Ankara, 1961, s. 130.

²⁶⁶ Eroğul, 2012, s. 165.

çıkarılmıştır²⁶⁷. Fransa’da yasama yetkisi parlamentoya aittir ve parlamentonun yetki sınırları da anayasa ile çizilmiştir. Yasama organı, İngiltere’nin aksine her konuyu düzenleyemez; yasama organı asli değildir. 1958 Fransız Anayasası m. 34, hangi alanlarda kanun yapılabileceğini belirtmiş olup²⁶⁸; bunun dışındaki alanlarda düzenleme yetkisi yürütme organına verilmiştir²⁶⁹. Fransız Anayasası m. 34, “vergilerin matrah, oran, tarh ve tahsiline yönelik düzenlemelerin yasama organı tarafından yasayla” konulacağı ve “mali yasaların, organik bir kanunda belirlenen şart ve istisnalar çerçevesinde” belirleneceğini düzenlenmekte olduğundan, vergi kanunlarının çıkarılmasında münhasıran yasama organı yetkilidir²⁷⁰.

2. Düzenleme yetkisinin sınırları

Evrensel bir hukuk kuralı olarak kabul edilen vergilerin yasal olması ve vergilere halkın temsilcileri tarafından rıza gösterilmesi zorunluluğu dolayısıyla vergi kanunu koyma, değişiklik yapma ve kaldırma yetkisi yasama organına aittir.

Üniter devletlerde yasama organı tek olduğundan vergi kanunları koyma, değişiklik yapma ve kaldırma yetkisi de tek bir organa aittir. Ancak yasama organı bu yetkilerini sınırsız olarak kullanamaz; anayasa, kanunlar, uluslararası andlaşmalar ve evrensel hukuk kurallarına uygun olarak kullanmak zorundadır²⁷¹. Bunu sağlamak için bazı ülkelerde kanunların anayasaya uygunluğunun denetimini sağlamak amacıyla

²⁶⁷ Fatih Çelebi, “Fransa Millet Meclisi”, *Yasama Dergisi*, S. 21, 2012, s. 56, http://www.yasader.org/web/yasama_dergisi/2012/sayi21/51-84.pdf, (15.07.2017).

²⁶⁸ 1958 Fransız Anayasası m. 34’e göre kanunla düzenlenebilecek alanlar; “medeni haklar, kamusal özgürlüklerin kullanılması için vatandaşlara tanınan temel güvenceler; basın özgürlüğü, çeşitliliği ve bağımsızlığı; Milli savunma nedeniyle vatandaşların kişilik ve mallarına getirilen yükümlülükler; tabiiyet, kişilerin hal ve ehliyetleri, evlilik rejimleri, veraset ve karşılıksız kazandırmalar; cürüm ve suçların tayini ve bunlara uygulanacak cezalar, ceza usulü, af, yeni yargı düzeninin ihdası ve yargı üyelerinin statüsü; her türlü vergilerin matrah, oran ve tahsil biçimleri; para basımı rejimi; parlamento, yerel meclislerin ve yurtdışında yerleşik Fransız vatandaşlarının temsil edildiği meclislerin seçim rejimi ve yanı sıra mahalli idarelerin özel meclislerinin üyelerinin seçimle atandıkları görevler ve unvanlar; kamu kurumlarının kategorilerinin ihdası; devletin sivil ve askeri memurlarına tanınan temel güvenceler; teşebbüslerin millileştirilmesi, kamu sektörü teşebbüslerine ait mülkiyetin özel sektöre devri; milli savunmanın genel teşkilatlanması; mahalli idarelerin serbest yönetimi, yetki ve kaynakları; öğrenim; çevrenin korunması; mülkiyet rejimi; aynı haklar, medeni ve ticari borçlar; çalışma, sendika ve sosyal güvenlik hakkı” dır. Tam metin için bkz: <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eyul/anayasalar/ulkeana/pdf/07-FRANSA%20169-208.pdf>, (14.07.2017).

²⁶⁹ Eroğul, 2012, s. 172.

²⁷⁰ Güneş, 2014, s. 71; Çağan, 1982, s. 83.

²⁷¹ Frans Vanistendael (Çev.: Murat Yıldırım), “Vergilendirme Bazı Hukuki Temelleri”, *EÜHFD*, C. 1, S. 1, 2006, s. 108.

anayasa yargısı kurulmuştur. Vergi kanunları da bu denetime tabi tutulmakta, vergi kanunu çıkarılmadan önce veya çıkarıldıktan sonra söz konusu denetim sağlanabilmektedir.

Vergilendirme yetkisi Anayasa'da vergi kanunları ile ilgili getirilen sınırların yanında aynı zamanda eşitlik, hukuk devleti, sosyal devlet ve temel hak ve özgürlüklere saygılı olma ilkelerine de uygun olarak kullanılmalıdır.

a. İngiltere

İngiltere'de yasama organının yetkileri sınırsızdır, yasama organı her konuda kanun koyma, değişiklik yapma ve kaldırma yetkisine sahiptir²⁷². Bu durum İngiltere'deki parlamento egemenliği ve parlamentonun sınırsız yasama yetkisine sahip olmasından kaynaklanmaktadır²⁷³. Kanunların anayasaya uygunluğunu denetleyen bir mekanizma da olmadığından, yasama organı tarafından yapılan bir vergi kanunu iptal edilememektedir. Böyle bir kanun hükmü ancak yasama organı tarafından, yasama yetkisi kullanılarak ortadan kaldırabilmektedir²⁷⁴. İngiltere'de parlamentonun istediği konuda ve istediği kadar kanun yapabileceği; ancak bu kanunların yazılı bir anayasa olmasa da anayasal teamüllere uygun olarak yapılması gerektiği kabul edilmektedir. Vergiler, gerekli, kesin, belirli ve öngörülebilir olmalıdır²⁷⁵. Bunun için de vergi kanunlarının, uzun süre uygulanabilir nitelikte, mümkün olduğunca basit, anlaşılır ve yoruma kapalı olmaları aynı zamanda da geçmişe ise etkili olmamaları gerekmektedir. Vergi kanunlarının geçmişe etkili olarak düzenlenebileceği haller de istisnai olarak bulunmaktadır. Buna göre kamu düzeni ve kamu yararı gibi sebeplerin bulunması durumunda vergi yasaları istisnai olarak geçmişe etkili olarak konulabilir²⁷⁶. İngiltere'de parlamentoların yaptığı kanunların, sonraki parlamentonun yetkilerini sınırlandıracak nitelikte olamayacağı kuralı vergi kanunları bakımından da geçerlidir²⁷⁷. Parlamentonun

²⁷² Özbudun, "İngiltere'de Parlamento Egemenliği Teorisi", s. 61.

²⁷³ Özbudun, "İngiltere'de Parlamento Egemenliği Teorisi", s. 59.

²⁷⁴ Özbudun, "İngiltere'de Parlamento Egemenliği Teorisi", s. 68.

²⁷⁵ Principles of tax policy - Treasury Contents, Written evidence submitted by The Chartered Institute of Taxation (CIOT), <https://publications.parliament.uk/pa/cm201011/cmselect/cmtreasy/753/753vw42.htm>, (18.07.2017).

²⁷⁶ İngiltere'de yapılan bir vergi kanunu hakkında yapılan başvuru neticesinde kanunun vergi kaçakçılığını önleme amacı taşıdığı gerekçesiyle Avrupa İnsan Hakları Komisyonu tarafından AİHS'ne aykırı olmadığına karar verilmiştir. Bkz: Vanistendael, *Vergilendirmenin Bazı Hukuki Temelleri*, s. 116.

²⁷⁷ Özbudun, "İngiltere'de Parlamento Egemenliği Teorisi", s. 69.

koyduğu vergi kanunları bakımından hedeflenen amaçla kullanılan araç arasında makul bir denge olması gerektiği ise Avrupa İnsan Hakları Komisyonu tarafından belirtilmiştir²⁷⁸.

b. Fransa

Fransız Anayasası, yasama organının hangi konularda kanun çıkarabileceğini “*numerus clausus*” ilkesine göre saymış ve yasama organının düzenleme yetkisini bu konularla sınırlandırmıştır. Fransa’da kanunların anayasaya uygunluğunun denetlenmesi amacıyla Anayasa Konseyi kurulmuştur²⁷⁹. Yasama organının söz konusu bu sınırı aşarak, yetkisinin olmadığı konularda kanun çıkarması halinde ise kanunların yürürlüğe girmesinden önce veya sonra anayasaya uygunluk denetimi söz konusu olmaktadır²⁸⁰. Parlamento, anayasa ile kendine verilmiş olan düzenleme yetkisinin dışına çıkamaz veya yürütme organının düzenleme yetkisine müdahale edemez²⁸¹. Aksi halde Anayasa m. 41 gereği meclislerdeki görüşmeler sırasında hükümet itiraz hakkını kullanarak buna engel olabilecektir. Anayasa m. 37 ise, parlamentonun, yürütme organının düzenleme yetkisine giren bir konuda kanun yapması halinde, hükümet Anayasa Konseyi’ne başvurabilmekte ve Anayasa Konseyi’nin bu yetki tecavüzünü tespit etmesi halinde bir kararname ile söz konusu yasa hükmünü değiştirebilmektedir²⁸². Parlamentonun yasama yetkisinin bir diğer sınırı da Anayasa m. 40’ta düzenlenmiştir. Bu hükme göre yasama organı, kamusal gelirlerin azalması veya kamusal giderlerin artması sonucunu doğurabilecek teklif ve değişiklikler yapamaz²⁸³. Bunların dışında, Fransız Anayasası’nda açıkça kabul edilen eşitlik, ölçülülük ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri de parlamentonun yasama yetkisinin sınırlarını oluşturmaktadır. Fransa’da kanun önünde eşitlik ilkesi, Fransız Yurttaş ve İnsan Hakları Bildirisi’nden bu yana en önemli hukuk kuralları arasında kabul edilmektedir. Bu nedenle parlamentonun yaptığı vergi kanunları da eşitlik ilkesine uygun olmalıdır.

²⁷⁸ Vanistendael, *Vergilendirmenin Bazı Hukuki Temelleri*, s. 114.

²⁷⁹ Ekrem Serim, “Fransa’da Yasaların Anayasaya Uygunluk Denetimi”, *Ankara Barosu Dergisi*, S. 4, 1980, s. 454.

²⁸⁰ Levent Gönenç, “Yasaların Anayasaya Uygunluğunun Denetimi ve Anayasa Yargısı”, s. 8 http://www.tepav.org.tr/upload/files/1295967249-5.Yasalarin_Anayasaya_Uygunlugunun_Denetimi_ve_Anayasa_Yargisi.pdf, (16.07.2017).

²⁸¹ Eroğul, 2012, s. 173.

²⁸² Eroğul, 2012, s. 174.

²⁸³ Çelebi, “*Fransa Millet Meclisi*”, s. 67; Güneş, 2014, s. 71.

Fransa Anayasa Konseyi ancak kamu yararı amacıyla ve geçerli bir sebebe dayanılarak yapılan ayrımların eşitlik ilkesini zedelemeyeceğine karar vermektedir²⁸⁴.

B. Yürütme Organının Yetkileri ve Sınırları

Vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olması asıl; yürütme organına ait olması ise istisnaidir. Yürütme organının, kuruluş ve görevleri üniter devletlerde merkezi yönetim veya yerinden yönetim esaslarına dayanmaktadır²⁸⁵. Merkezi yönetim esasının uygulandığı ülkelerde tüm yetkiler ve mali kaynaklar, devlet merkezinde toplanmakta, kamu hizmetleri de buradan planlanmakta ve merkeze bağlı olarak çalışan ve merkezi yönetim hiyerarşisine tabi olan taşra teşkilatı tarafından yürütülmektedir²⁸⁶.

Yerinden yönetim esasının uygulandığı ülkelerde, birtakım kamu hizmetleri merkezi yönetim örgütüne dâhil olmayan kamu tüzel kişileri tarafından yürütülmektedir²⁸⁷. Yerinden yönetim örgütüne dâhil olan bu kamu tüzel kişilikleri mali özerkliğe sahiptirler²⁸⁸. Kendilerine ait bütçelerini kendileri harcamaktadırlar.

Üniter devletlerde yürütme organının vergilendirme yetkisi, merkezi yönetim ve yerel yönetimler arasında paylaşılmaktadır. Bu paylaşım her ülkede, yerel yönetimlere tanınan mali özerkliğin kapsamına ve merkezi yönetimin güçlü olup olmamasına göre farklılık göstermektedir²⁸⁹.

1. Merkezi yönetim örgütü bakımından

a. Düzenleme yetkisi

Üniter devletlerde, vergilendirme yetkisi esas olarak yasama organına ait olsa da yürütme organına da vergilendirme yetkisi belli koşullar altında verilmektedir. Yürütme organına devredilen vergilendirme yetkisi esas olarak merkezi yönetim tarafından

²⁸⁴ Anayasa Konseyi Karar No: 95-369, 2812.1995, 1196 J.C.P. II, No: 6749, aktaran Vanistendael, *Vergilendirmenin Bazı Hukuki Temelleri*, s. 112.

²⁸⁵ Metin Günay, *İdare Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 57.

²⁸⁶ Ramazan Çağlayan, *İdare Hukuku Dersleri*, Adalet Yayınları, Ankara, 2016, s. 92; Günay, 2002, s. 57.

²⁸⁷ Çağlayan, 2016, s. 95; Günay, 2002, s. 61.

²⁸⁸ Çağlayan, 2016, s. 96.

²⁸⁹ Arıkan, *a.g.t.*, s. 18.

kullanılmaktadır. Yürütme organına devredilen yetkiler genellikle devletlerin anayasalarında belirtilmektedir. Fransa ve Türkiye anayasalarında yürütme organının vergilendirme yetkisinin kapsamı ve koşulları belirlenmiştir. İngiltere’de ise yazılı bir anayasa olmadığından kanunlarla, mahkeme kararlarıyla ve parlamentonun yetkileri daraltılmamak koşuluyla belirlenmektedir.

(1). İngiltere

İngiltere’de vergilendirme yetkisi esas olarak parlamentoya ait olmakla birlikte vergi kanun tasarısı hükümet yani yürütme organı tarafından sunulmaktadır. Bunun dışında parlamento tarafından koşulları belirlenmiş olmak üzere bazı vergiler bakımından, belli sınırlar içinde yürütme organına vergilendirme yetkisi devredilebilmektedir²⁹⁰. İngiliz hukukunda ikincil yasama olarak adlandırılan bu durum, Kraliçe, bakanlar, yerel yönetimler ve kamu tüzel kişilerine teknik ve ayrıntı gerektiren konularda kanunla aynı etkiye sahip kurallar koyma yetkisi tanımaktadır²⁹¹. 1932 tarihli İthalat Vergisi Kanunu (Import Duties Act) Hazineye lüks maddeler üzerinde yeni vergiler koyma, oranlarını belirleme ve istisnaları genişletme yetkisi vermektedir²⁹². 1958’de tekrar çıkarılan İthalat Vergisi Kanunu ile Hazineye muamele vergisi ve özel tüketim vergilerinin oranları ile bu vergilere tabi malları belirleme yetkisi verilmiştir²⁹³. Çeşitli yıllarda çıkarılan Bütçe Kanunları ile Maliye Bakanına muamele ve özel tüketim vergilerinin oranlarını belirleme yetkisi ve Hazineye de katma değer vergisi oranlarının değiştirilmesi, vergi indirimleri ve sıfır oranlı vergi uygulaması konularında yetki verilmiştir²⁹⁴. İkincil yasama yetkisi kullanılarak vergi kanunları ile ilgili yapılan bu düzenlemeler belli bir süre içinde Avam Kamarası tarafından onaylanması koşuluyla geçerli olmaktadır. Yürütme organı ikincil yasama yetkisini kullanırken parlamentonun belirlediği sınırlara göre düzenleme yapma yetkisine sahiptir ve ancak yetki sınırları içinde kalınarak yapılan düzenlemeler geçerli olmaktadır²⁹⁵. Aksi halde yargı yoluna başvurulabilmektedir. Ancak olağanüstü hallerde yürütme organına verilen ikincil

²⁹⁰ Laufenburger, 1961, s. 132-133.

²⁹¹ Onur Karahanoğulları, “İngiliz Hukukunda İkincil Yasama”, *AÜSBED*, C. 50, S. 3, 1995, s. 212.

²⁹² Çağan, 1982, s. 81.

²⁹³ Karahanoğulları, *İngiliz Hukukunda İkincil Yasama*, s. 215; Çağan, 1982, s. 81.

²⁹⁴ Çağan, 1982, s. 81.

²⁹⁵ Karahanoğulları, *İngiliz Hukukunda İkincil Yasama*, s. 223.

yasama yetkisinin kullanımından kaynaklı düzenlemeler bakımından yargı yolu kapalıdır²⁹⁶.

İngiltere’de uluslararası andlaşma yapma yetkisi, kral ve yürütme organına aittir. Ancak sözleşmenin yürürlüğe girebilmesi için parlamento tarafından kanunlaştırılması gerekmektedir²⁹⁷. Uluslararası vergi andlaşmaları bakımından da bu andlaşmaları imzalama yetkisi yürütme organına ait olsa da söz konusu andlaşmaların iç hukuk bakımından uygulanabilmesi için parlamentonun sözleşme hükümlerini kanunlaştırması gerekmektedir.

(2). Fransa

1789 yılından itibaren Fransa’da kabul edilen “*kanunla yetki verilmedikçe hiçbir vergi alınmaz*” ilkesi Fransız Anayasası’nda da geçerliliğini korumaktadır²⁹⁸. Vergilendirme yetkisi de Anayasa m. 34’e göre parlamentonun düzenleme yetkisine girmektedir ve yürütme organının düzenleme yetkisi kural olarak yoktur. Ancak Fransız Anayasası m. 38, yürütme organına yasama organının düzenleme alanına giren konularda sınırlı bir süre için kararname çıkarma konusunda parlamentodan izin isteme hakkı tanıyarak, yürütme organına düzenleme yetkisi verilebileceğini kabul etmektedir²⁹⁹. Bunun için öncelikle parlamentonun yetki kanunu ile yürütme organına belirli bir süre için belli konularda izin vermesi gerekmektedir. Yürütmenin verilen bu yetkiye dayanarak çıkarmış olduğu kararnameler, yayımlandıkları tarihte yürürlüğe girerler; ancak belirlenen süre içinde parlamento onayına sunulmazsa ya da parlamento tarafından reddedilirse geçersiz hale gelirler. Parlamento tarafından verilen yetki süresinin geçmesinden sonra, kararnameler ancak kanunla değiştirilebilir.

Fransız Anayasası m. 16’da Cumhurbaşkanı’na bazı tedbirler alma yetkisi veren olağanüstü haller sayılmıştır. Söz konusu bu olağanüstü hallerin varlığı halinde Cumhurbaşkanı tarafından vergilendirme yetkisi de kullanılabilir³⁰⁰; ancak bu yetki Fransız Cumhurbaşkanları tarafından şimdiye kadar hiç kullanılmamıştır³⁰¹.

²⁹⁶ Karahanoğulları, *İngiliz Hukukunda İkincil Yasama*, s. 215.

²⁹⁷ Eroğul, 2012, s. 17.

²⁹⁸ Laufenburger, 1961, s. 132.

²⁹⁹ Arıkan, *a.g.t.*, s. 41; Çağan, 1982, s. 84; Eroğul, 2012, s. 197.

³⁰⁰ Eroğul, 2012, s. 190.

³⁰¹ Çağan, 1982, s. 84.

Fransız Anayasası m. 47/4'e göre, bütçenin uygulanması ile ilgili mali yasa tasarıları hakkında parlamento tarafından 70 gün içinde bir karar verilmemesi halinde yürütme organı vergi tahsilâtı için yetkilendirilebilecektir. Yürütme organı vergi tahsilâtı için ve ancak parlamentodan izin alınarak yetkilendirilir³⁰².

b. Düzenleme yetkisinin sınırları

Yürütme organına verilen düzenleme yetkisi ve anayasa gereğince yürütme organına ait olan vergiye ilişkin yetkilerin kullanımı sınırsız değildir. Merkezi yürütme de yetki kanununda belirlenen sınırlar ile anayasal sınırlar çerçevesinde yetki kullanabilmektedir. Fransa ve İngiltere'de belli koşullarda yürütmeye yasama yetkisi devredilebilmektedir³⁰³. Gerek yasama organınca devredilmiş yetkiler gerekse de vergilendirme konusunda yürütmeye verilmiş diğer yetkiler anayasal sınırlar içinde kullanılmak zorundadır.

(1). İngiltere

İngiltere'de yasama yetkisi yukarıda da ifade edildiği gibi belli şartlarla yürütme organına devredilmekte ve buna ikincil yasama yetkisi adı verilmektedir. İkincil yasama yetkisi kullanılarak vergi kanunları ile ilgili yapılan düzenlemelerin geçerli olabilmeleri için, belli bir süre içinde Avam Kamarası tarafından onaylanması gerekmektedir. Yürütme organı ikincil yasama yetkisini kullanırken parlamentonun belirlediği sınırlara riayet ederek düzenleme yapmak zorundadır. Yetki sınırları aşılarak yapılan düzenlemeler bakımından yargı yoluna başvurularak bu düzenlemeler iptal edilebilecektir³⁰⁴.

İngiltere'de uluslararası andlaşma yapma yetkisi kral ve yürütme organına ait olsa da sözleşmenin yürürlüğe girebilmesi için parlamento tarafından onaylanması gerekmektedir³⁰⁵. Bu durum yürütme organı ve Kral'ın parlamentonun onaylayacağı

³⁰² Arıkan, *a.g.t.*, s. 42.

³⁰³ Fransız Anayasası m. 38; Karahanoğulları, *İngiliz Hukukunda İkincil Yasama*, s. 212.

³⁰⁴ Karahanoğulları, *İngiliz Hukukunda İkincil Yasama*, s. 223.

³⁰⁵ Eroğul, 2012, s. 17.

sözleşmeleri yapmaya yönlendirecektir. Zira parlamento yürürlüğe girmesini istemediği sözleşmeleri kanunlaştırmayarak etkisiz hale getirebilecektir.

(2). Fransa

Fransa'da yasama organı bir yetki kanunu ile yürütme organına yetki devredebilmekte ve yürütme organı kanun gücüne sahip kararnameler çıkarabilmektedir. Ancak bu kararnamelerin, yetki kanununda belirlenen süre ve konulara uygun olmak koşuluyla çıkarılmaları gerekmektedir. Kararnamelerin, belirlenen süre içinde parlamento onayına sunulmaması ya da sunulup parlamento tarafından reddedilmesi halinde söz konusu bu kararnameler geçersiz hale gelirler. Bunun dışında parlamentonun yürütme organına gereğinden fazla yetki devretmesi durumu Anayasa Konseyi tarafından engellenebilmekte ve bu şekilde yasama alanının çok fazla daraltılmasının önüne geçilebilmektedir³⁰⁶. Yürütme organı her ne kadar kararname çıkarma yetkisi elde edebilse de bu yetkiler yasama alanını aşırı sınırlandırıcı nitelikte olamayacaktır.

2. Yerel yönetim örgütü bakımından

a. Düzenleme yetkisi

Üniter devletlerde, yürütme organına verilmiş olan vergilendirme yetkisi esas olarak merkezi yönetime aittir ve kullanımı merkezi yönetim tarafından planlanıp yönetilmektedir. Ancak tüm yetkilerin merkezi yönetimde toplanması da kamu hizmetlerinin zamanında ya da gereği gibi yerine getirilememesi gibi bazı sakıncalar³⁰⁷ doğuracağından kamu hizmetlerinin bazıları yerel yönetimlere bırakılmıştır³⁰⁸. Yerel yönetimlerin yapacakları kamu hizmetlerinin finansmanı ise merkezi bütçeden ya da yerel yönetimlerin kendilerine ait bütçelerinden karşılanmaktadır. Bir diğer ifadeyle, yerel yönetimlere merkezi yönetimce toplanan vergilerin bir kısmından pay verilerek ya

³⁰⁶ Eroğul, 2012, s. 174.

³⁰⁷ Merkezi yönetimin sakıncaları için bkz: Kemal Gözler, *İdare Hukuku Dersleri*, Ekin Yayınları, Bursa, 2006, s. 68.

³⁰⁸ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 1997, s. 39.

da bazı vergilerin tahsil veya tahakkuk yetkisi devredilerek vergilendirme yetkisi paylaşılmakta ve bu şekilde de kamu hizmetlerinin finansmanı sağlanmaktadır³⁰⁹.

Yerel yönetimlerin vergilendirme yetkilerinin konusu, kendi sınırları içinde doğmaktadır³¹⁰. Yerel yönetimler, yerel yönetimin sınırları içinde, o bölgede yaşayan insanlardan ve o bölgenin kamu hizmetinde harcanmak üzere alınan vergiler bakımından yetkilidir³¹¹. Yetkinin kapsamı ise ülkelere göre farklılık göstermekle birlikte, temelde yerel yönetimlere verilen vergilendirme yetkisi mali özerkliğin genişliğine göre üç şekilde olmaktadır. Bunlardan birincisinde yerel yönetimlere herhangi bir mali özerklik verilmeksizin merkezi yönetimce tarh, tahakkuk ve tahsil edilen vergilerden yerel yönetimlere kamu hizmetlerini görmeleri için pay verilmektedir. İkincisinde ise, yasama organının belirlediği koşullara göre yerel yönetimlere vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisi verilir ve bu durumda yerel yönetimler vergilendirmede sınırlı mali özerkliğe sahip olmaktadırlar. Son olarak üçüncü halde ise, yerel yönetimlere verginin konusu, yükümlüleri, matrahı, oranı, tarh ve tahsil şekillerini belirleme yetkisi verilmekte ve bu durumda ise yerel yönetimler vergilendirmede geniş mali özerkliğe sahip olmaktadırlar³¹².

(1). İngiltere

İngiltere’de yürütme organının sahip olduğu ikincil yasama yetkisi, yerel yönetimler bakımından da geçerlidir ve bu nedenle yerel yönetimler de kanunlarla aynı etkiye sahip kurallar koyabilirler³¹³. Yerel yönetimlerin bu yetkiye dayanarak yaptığı düzenlemeler, ilgili bakanın onayına tabidir³¹⁴.

Parlamento tarafından her yıl oranları belirlenen *council tax* adı verilen, yerel nitelikli emlak vergileri yerel yönetimler tarafından toplanmaktadırlar³¹⁵. Bu vergi yerel

³⁰⁹ Arıkan, *a.g.t.*, s. 18.

³¹⁰ Arıkan, *a.g.t.*, s. 19.

³¹¹ Nuri Tortop, “Fransa’da Komünlerin (Belediyelerin) Bütçeleri, Giderleri ve Gelirleri”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 27, S. 3, 1994, s. 55.

³¹² Ebubekir Başel, “Karşılaştırmalı Hukukta Devletin Vergilendirme Yetkisi”, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara, 2016, s. 42.

³¹³ Karahanoğulları, *İngiliz Hukukunda İkincil Yasama*, s. 212.

³¹⁴ Başel, *a.g.t.*, s. 70.

³¹⁵ Bekir Parlak, “Avrupa Birliği Düzenlemelerinde ve Seçilmiş Üye Ülkelerde Yerel Yönetimler”, *Avrupa Perspektifinde Yerel Yönetimler*, Alfa Aktüel, Bursa, 2006, s. 239.

yönetimlerde yaşayan gayrimenkul sahipleri veya kiracılardan alınan bir vergidir³¹⁶. Söz konusu vergi bina, arazi ve diğer taşınmazlardan yararlananlardan alınmaktadır³¹⁷. 1967 tarihli General Rates Act Kanunu³¹⁸ gereği bu vergilerin oranları, belirli sınırlar içinde yerel yönetimler tarafından belirlenmekte ve bu orana göre yine yerel yönetimler tarafından tarh ve tahsil edilmektedir³¹⁹. Yerel yönetimler bu yetkilerini kullanırken diğer ikincil yasama yetkilerinin kullanımından farklı olarak, ilgili bakanın onayına ya da merkezi yönetimin denetimine tabi değildir³²⁰. Kısaca, parlamento tarafından yerel yönetimlere yerel vergiler dışındaki farklı bir vergi bakımından ikincil yasama yetkisi verilmesi halinde, yerel yönetimlerin yapacağı düzenlemeler ilgili bakanın onayına tabi iken, yerel vergiler bakımından verilen ikincil yasama yetkisine dayanarak yapılan düzenlemeler merkezi yönetimin denetimine tabi değildir.

Yerel yönetimlerin vermiş oldukları hizmetler karşılığında harç alma yetkileri vardır; fakat bu yetkilerin geniş tutulması nedeniyle söz konusu bu yetkiler genellikle vergilendirme yetkisi gibi sonuçlar doğurmaktadır³²¹.

(2). Fransa

Fransız Anayasası'na göre vergi koyma yetkisi temelde yasama organına ait olmakla birlikte, yerel yönetimlere ancak yasama organı tarafından konulan vergilerin tahsil yetkisi, bazı yerel vergiler³²² bakımından muafiyet ve istisna getirme ve yasal sınırlar dâhilinde oran belirleme, tahakkuk ve tahsil biçimlerini düzenleme yetkileri verilmiştir³²³. 2003 Anayasa değişikliği ile Fransa'da kamu hizmetlerinin halka en yakın

³¹⁶ Müzehher Yamaç, “İngiltere’de Yerel Yönetimler”, *Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Metinleri*, No:4/2014, s. 13.

³¹⁷ Ünal Aydın, İngiltere’de Mahalli İdarelerin Harcamaları ve Gelir Kaynakları, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No:183, 1977, s. 33.

³¹⁸ 1967 General Rate Act, <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1967/9/part/I/enacted>, (27.07.2017).

³¹⁹ Birgül A. Güler vd., *Kamu Yönetimi Ülke İncelemeleri*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Kamu Yönetimi Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 1, Ankara, 2004, s.118; Aydın, 1977, s. 34.

³²⁰ Çağan, 1982, s. 82; Karahanoğulları, *İngiliz Hukukunda İkincil Yasama*, s. 215.

³²¹ Karahanoğulları, *İngiliz Hukukunda İkincil Yasama*, s. 215; Başel, *a.g.t.*, s. 71.

³²² Bina, arsa, oturma ve meslek vergilerine muafiyet ve istisna getirme ve bu vergilerin oranlarını belirleme yetkisi yerel yönetimlere aittir. Bkz: Tortop, *Fransa’da Komünlerin (Belediyelerin) Bütçeleri, Giderleri ve Gelirleri*, s. 57.

³²³ Yeşeren Eliçin Arıkan, “Fransız Yerel Yönetim Sistemi ve Türkiye’ye Yansımaları”, *Avrupa Perspektifinde Yerel Yönetimler*, Alfa Aktüel, Bursa, 2006, s. 291.

yerel yönetim birimi tarafından yürütüleceği düzenlenmiş³²⁴ ve kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanması için yerel yönetimlerin mali özerklikleri genişletilmiştir³²⁵.

Fransız Anayasası m. 34 gereği, yerel yönetimlerin yönetimi, yetkileri ve kaynakları ile ilgili temel ilkeler, kanunla yani yasama organı tarafından belirlenecektir. Bu düzenleme ile yerel yönetimlerin yetkileri parlamento tarafından yapılan bir kanunla kendilerine verilen yetki ve mali kaynaklarla sınırlandırılmıştır. Yerel yönetimler, Anayasa m. 72/2 gereği kendilerine verilen yetkilerin uygulanması için gereken kararları alabilmekte; m. 72/3 gereği de, görevlerini yerine getirmek için düzenleyici işlem yapabilmektedirler³²⁶.

Anayasa m. 72-2'de, yerel yönetimlerin, yasayla belirlenen şartlar çerçevesinde, serbestçe tasarruf edebilecekleri gelirlere sahip oldukları ve her türlü vergi gelirlerinin tamamını veya bir kısmını alabilecekleri; hatta kanunla izin verilmesi halinde ve yine kanunla belirlenen sınırlar içinde, vergilerin matrah ve oranını tespit edebilecekleri anayasal olarak güvence altına alınmıştır³²⁷.

Fransız Anayasası m. 37-1³²⁸ ve 72/4³²⁹ birlikte değerlendirildiğinde ise yerel yönetimlere belli süre ve konu ile sınırlı olarak deneme uygulaması için yetki verilebileceği ve böyle bir yetkiye sahip olan yerel yönetimlerin de yetki aldığı konularda ve yetki süresi boyunca yasa ve tüzük hükümlerinin dışına çıkabileceği düzenlenmektedir. Bu düzenlemelerle de yerel yönetimlere yetki kanunlarına aykırı bir düzenleyici işlem yapma imkânı tanınmıştır.

Yerel yönetimler, genellikle yerellik özelliği taşıyan vergi gelirleri üzerinde yetkilendirilmişlerdir. Fransa'da bina, arazi, oturma, meslek ve çevre temizlik vergileri yerel yönetimlerin yetkisindedir³³⁰. Bu vergilerle ilgili olarak yerel yönetimler, kanunda

³²⁴ Ramazan Şengül, "Fransa'da Yerinden Yönetim Politikalarının Belediye Yönetimine Etkileri", *MKÜSBED Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 9, S. 20, 2012, s. 36.

³²⁵ Birgül A. Güler vd., 2004, s. 72.

³²⁶ Bilal Canatan, "Fransa'da 28 Mart 2003 Anayasa Değişikliği: Üniter Devlette Yerel Yönetimlerin Yeniden Tanımlanması", *Avrupa Perspektifinde Yerel Yönetimler*, Alfa Aktüel, Bursa, 2006, s. 309.

³²⁷ Güler vd., 2004, s. 73.

³²⁸ Fransız Anayasası m. 37-1; "yasa ve tüzükler, belli bir amaç ve süre ile sınırlı olarak, *deneme amaçlı uygulamalara* imkân tanıyan düzenlemeleri de içerebilir".

³²⁹ Fransız Anayasası m. 72/4; "mahalli idareler veya mahalli idare birlikleri, anayasal olarak korunan bir hak veya kamu özgürlüğünün kullanımının temel koşullarının söz konusu olması dışında, bir organik yasayla belirlenecek şartlar dâhilinde, yasa ya da tüzüğün öngördüğü durumlarda belli bir konu ve süre ile sınırlı olarak bir *deneme uygulaması* için, yetkilerinin icrasını düzenleyen yasa yahut tüzük hükümleri dışına çıkabilirler".

³³⁰ Metin Meriç- Mustafa Sakal, *Mahalli İdareler ve Finansmanı*, Anadolu Matbaası, İzmir, 2001, s. 27; Şengül, *Fransa'da Yerinden Yönetim*, s. 41.

belirlenmiş sınırlar içinde oran belirleme, muafiyet ve istisna koyma ve tahsil etme ve harcamaları belirleme yetkilerine sahiptir³³¹.

b. Düzenleme yetkisinin sınırları

Yerel yönetimler vergilendirme yetkilerini anayasa ve kanunlarla belirlenmiş sınırlara göre kullanmaktadırlar. Yerel yönetimlerin vergilendirme yetkilerine ilişkin sınırlar ülkeden ülkeye farklılık gösterse de genel olarak, yerel yönetimlere yasama organı tarafından konulan vergiler bakımından ve yine yasama organınca belirlenen alt ve üst sınırlar içinde vergi oranı belirleme yetkisi, yasama organının belirlediği usullere göre vergi tarh ve tahsil etme yetkisi verilmektedir³³².

(1). İngiltere

İngiltere’de daha önce de bahsi geçen “council tax” adı verilen yerel bir emlak vergisi niteliğindeki vergilerin oranını belirleme, tarh ve tahsil etme yetkileri yerel yönetimlere aittir; ancak yerel yönetimler bu yetkilerini kanunla kendilerine verilmiş sınırlar içinde kullanmak zorundadırlar³³³. Yerel yönetimler yasama organı tarafından belirlenen alt ve üst sınır içinde kalınmak şartıyla vergi oranı belirlemektedirler. Tarh ve tahsil usulü de yasama organı tarafından belirlenmekte ve yerel yönetimler bu usule göre tarh ve tahsil yetkisini kullanmaktadırlar. Yasama organı tarafından kanunla belirlenen sınırlar içinde yerel yönetimler tarafından kullanılan vergilendirme yetkisi, herhangi bir denetime tabi değildir³³⁴.

İngiltere’de yerel vergiler dışındaki vergiler bakımından yerel yönetimlere ikincil yasama yetkisi verilmesini engelleyici bir düzenleme yoktur. İkincil yasama yetkisinin kullanımı halinde ise yapılan düzenlemeler ilgili bakan onayına tabi olup, bu düzenlemeler bakımından yargı denetimi yolu açıktır³³⁵.

³³¹ Çağan, 1982, s. 85; Şengül, *Fransa’da Yerinden Yönetim*, s. 41.

³³² Güler vd., 2004 s. 34; Tortop, *Fransa’da Komünlerin (Belediyelerin) Bütçeleri, Giderleri ve Gelirleri*, s. 57.

³³³ Güler vd., 2004, s. 34

³³⁴ Çağan, 1982, s. 82; Karahanoğulları, *İngiliz Hukukunda İkincil Yasama*, s. 215.

³³⁵ Karahanoğulları, *İngiliz Hukukunda İkincil Yasama*, s. 212.

(2). Fransa

Fransa'da yerel yönetimlerin vergi kanunu çıkarma yetkisi yoktur, yeni bir vergi koyamazlar. Ancak yasama organı tarafından konulmuş olan yerel nitelikli vergiler bakımından önceden belirlenmiş sınırlar içinde matrah ve oran belirleme, muaflık ve istisna getirme ve tahsil yetkileri vardır³³⁶. Ancak yerel yönetimler, bu yetkilerini kanunla izin verilmesi halinde ve yine kanunla belirlenen sınırlar içinde kullanabilirler. Diğer bir ifadeyle yerel yönetimlere verilen vergi matrah ve oranı belirleme yetkisinin sınırları, yasama organ tarafından kanunla belirlenmek zorundadır.

Fransız Anayasası m. 72/4'te yerel yönetimlere belli süre ve konu ile sınırlı olarak deneme uygulaması için yetki verildiği durumlarda bu yerel yönetimlerin yetki aldığı konularda ve yetki süresi boyunca yasa ve tüzük hükümlerinin dışına çıkabileceği düzenlenmektedir³³⁷. Bunun için, öncelikle yetki verilen konunun anayasal olarak korunan bir hak veya kamu özgürlüğünün kullanımının temel koşullarına ilişkin olmaması ve verilen yetkinin sınırlarının organik kanunla belirlenmiş olması gerekmektedir³³⁸. 2003 yılında çıkarılan bir kanun ile yerel yönetimlerin deneme süresindeki yetkilerine ilişkin düzenleme yapılmıştır. Buna göre deneme yetkisi verilebilmesi için deneme alanı ve süresi kanunla, deneme yetkisini kullanmak isteyen yerel yönetim birimi de hükümet tarafından belirlenecektir ve deneme süresi en fazla beş yıl olacaktır. Deneme süresi içinde yerel yönetimlerin işlemlerine karşı dava açılacaktır³³⁹.

Fransa'da kendilerine verilen yetkileri kanunlara uygun olarak kullanmalarını sağlamak amacıyla yerel yönetimler, devlet temsilcisi tarafından denetlenmektedir³⁴⁰.

³³⁶ Çağan, 1982, s. 85; Güler vd., 2004, s. 73; Tortop, *Fransa'da Komünlerin (Belediyelerin) Bütçeleri, Giderleri ve Gelirleri*, s. 57.

³³⁷ Canatan, *Fransa'da 28 Mart 2003 Anayasa Değişikliği: Üniter Devlette Yerel Yönetimlerin Yeniden Tanımlanması*, s. 300.

³³⁸ Güler vd., 2004, s. 73.

³³⁹ Güler vd., 2004, s. 76.

³⁴⁰ Fransız Anayasası m. 72/son.

IV. FEDERAL DEVLETLERDE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN DÜZENLENİŞİ VE SINIRLARI

A. Federal Devletin Yetkileri ve Sınırları

Federal devlet, devletin unsurlarının teklik arz etmeyip, egemenliğin federal devlet ve federe devlet arasında paylaşılmış olduğu bir devlet şeklidir³⁴¹. Federal anayasalarda yetki paylaşımı genellikle üç farklı yöntemle yapılmaktadır. Birinci yöntem, federal devletin yetkileri anayasada sayılıp diğer yetkilerin federe devletlere ait olduğunun belirtilmesi yoludur. İkinci yöntem, federe devletlerin yetkileri anayasada sayılıp diğer yetkilerin federal devlete ait olduğunun belirtilmesi yoludur. Üçüncü yöntem ise federal devletin yetkileri sayılıp diğer yetkilerin federal devlet ve federe devletlere ait olduğunun belirtilmesi yoluyla yapılmaktadır³⁴². Amerika Birleşik Devletleri ve Almanya'da da, federal devletin yetkilerinin anayasada sayılıp bunun dışında kalan yetkilerin federe devletlere ait olduğu ifade edilmektedir³⁴³. Vergilendirme yetkisini devletler kendi milli sınırları içinde kullanırlar³⁴⁴. Federal devletlerde hem federal devletin hem de federe devletlerin vergilendirme yetkileri vardır. Federal devlet, anayasa ile kendine bırakılmış yetkileri, federal ülke ve milletin tamamına etkili olacak şekilde yani federe devletleri de kapsayacak şekilde kullanır. Bu durumun vergi hukukuna yansımaları şöyle olacaktır: Federal devlet, ülkenin ve milletin tamamına etkili olacak şekilde yani tüm federe devletler bakımından uygulanabilecek vergiler koyma, daha önceden konulmuş vergileri kaldırma ve değiştirme yetkisine sahiptir.

Vergilendirme yetkisi, federal devlet ve federe devletler arasında anayasal olarak paylaşılmakta ve yerel yönetimlere de belli sınırlar içinde vergilendirme yetkisi verilmektedir³⁴⁵. Vergi kanunu yapma, kaldırma ve değiştirme yetkisi, anayasaların temel prensibi olan vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, yasama organına aittir. Federal

³⁴¹ Ferhat Uslu, *Anayasa Hukuku*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017, s. 3.

³⁴² Gözler, 2009, s. 170.

³⁴³ Amerika Birleşik Devletleri Anayasası m. 10 “*Anayasada federal devlete verilenler dışında kalan ve federe devlete yasaklanmamış olan yetkiler federe devlet veya halka aittir.*”, Federal Almanya Anayasası m. 70 “*Eyaletler, bu Anayasanın Federasyona yasama yetkisi tanımadığı sürece, yasama yetkisine sahiptirler.*”.

³⁴⁴ Laufenburger, 1961, s. 154.

³⁴⁵ Çagan, 1982, s. 57, 58.

devletlerde de vergi kanunu koyma yetkisi federal ve federe yasama organlarına; tarh, tahakkuk, tahsil gibi vergi kanunlarının uygulanmasını gerektiren vergilendirme işlemlerini yapma yetkisi ise yürütme organlarına bırakılmıştır³⁴⁶. Bazı ülkelerde federal kanunla sınırları çizilmiş olmak şartıyla yürütme organına düzenleme yetkisi verilebilmektedir.

Federal devlet yasama organı, birinde federe devletlerin eşit olarak temsil edildiği ve diğerinde de federal devletin tamamının temsil edildiği iki meclisli bir yapıya sahiptir³⁴⁷. Amerika Birleşik Devletleri'nde de federal yasama organı tüm milletin temsil edildiği Temsilciler Meclisi ve federe devletlerin eşit olarak temsil edildiği Senato'dan oluşmaktadır³⁴⁸. Almanya'da da yasama organı Amerika Birleşik Devletleri'ndeki gibi, tüm milletin temsil edildiği Federal Meclis ve federe devletlerin eşit olarak temsil edildiği Federal Konsey'den oluşmaktadır³⁴⁹.

Federal devlet şeklinde vergilendirme yetkisinin paylaşımı vergilerin niteliğine göre de farklılık gösterebilmektedir³⁵⁰. Federal devletlerde ülkenin dış egemenliği federal devlet tarafından kullanıldığından dış ticarete uygulanan gümrük vergilerinde münhasıran federal devlet yetkili olmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri ve Almanya'da da gümrük vergileri bakımından federal devlet yetkilidir³⁵¹. Öte yandan gelir vergisi ve kurumlar vergisinde gerek vergilendirme işlemlerinin maliyetli olması gerekse de federe devletlerin vergi mükellefinin bir diğer federe devletteki gelirlerini tespit etmesinin imkânsızlığı nedeniyle federal devlete de yetki verilmektedir³⁵². Ancak gelir vergisi ve kurumlar vergisi bakımından federal devlet münhasıran yetkili olmamakta; federal devletin yanında federe devletler de kendi egemenlik sınırı içinde aynı vergiler bakımından vergilendirme yetkisini kullanabilmektedir³⁵³.

Federal devletlere verilen vergilendirme yetkileri sınırsız değildir. Anayasalarda vergilendirme yetkileriyle ilgili özel olarak belirlenmiş sınırların yanında anayasaların

³⁴⁶ Çağan, 1982, s. 57.

³⁴⁷ Gözler, 2009, s. 154.

³⁴⁸ 1787 tarihli Birleşik Devletler Anayasası m. 1 kısımları. Bkz: Muvaffak Akbay, "Amerika Birleşik Devletleri Anayasa Metinleri", *AÜHFD*, C. 7, S. 1, 1950, s. 459.

³⁴⁹ Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası m. 38 ve m. 50. Bkz: <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/08-ALMANYA%20209-276.pdf>, (31.07.2017).

³⁵⁰ Başel, *a.g.t.*, s. 49.

³⁵¹ Amerika Birleşik Devletleri Anayasası m. 1 k. 8; Alman Anayasası m. 105.

³⁵² Arıkan, *a.g.t.*, s. 14.

³⁵³ Amerika Birleşik Devletleri'nde gelir vergisi ve kurumlar vergisi federal devletlerin yanı sıra federe devletlerin de yetki alanına girmektedir. Bkz: Çağan, 1982, s. 62.

temel prensipleri de federal devletlerin vergilendirme yetkisinin sınırlarını oluşturmaktadır. Federal devletler, vergilendirme yetkilerini kullanırken anayasaların temel kuralları olan genellik, eşitlik, kanunilik ve temel haklara saygı, hukuk devleti ve sosyal devlet ilkelerine de uygun davranmak zorundadır³⁵⁴. Aksi durumda federal devletin bu yetkisi denetime tabi tutulacaktır. Vergi kanunlarının anayasaya uygunluğu, Almanya’da Anayasa Mahkemesi’nin, Amerika’da ise Federal Yüksek Mahkeme’nin denetimine tabidir³⁵⁵. Ancak Amerika’da Federal Yüksek Mahkeme’nin denetimi, anayasaya uygunluk denetiminden ibaret olup, işin esasına girerek vergilerin oranlarının yüksekliği ya da vergilerin adil olup olmadığı gibi konularda incelemeler yapamaz³⁵⁶.

1. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri’nde vergi kanunu koyma, kaldırma ve değişiklik yapma yetkisi, federal yasama organına verilmiştir³⁵⁷. Vergi kanunu tasarıları Temsilciler Meclisi’nce onaylandıktan sonra Senato’ya gönderilmektedir. Senato, önüne gelen vergi kanununu ya kabul edecek ya da değiştirilmesini önerecektir³⁵⁸. Diğer kanunlarda olduğu gibi vergi kanunlarında da asıl yetkili meclis, Temsilciler Meclisi’dir. Senato’nun sadece onaylama veya değişiklik teklif etme yetkisi olduğundan, vergi kanunlarının içeriğine etki edememektedir. Ancak yine de Senato’nun onayının alınması federe devletlerin onayının alınması anlamına gelmekte ve federal devletin vergilendirme yetkisini federe devletlerin zararına kullanmasını engellemektedir.

Amerika Birleşik Devletleri’nde vergilendirme yetkisinin münhasıran yasama organına ait olması ve yürütme organına yetki devrine ilişkin herhangi bir anayasal düzenleme de yoktur³⁵⁹. Ancak buna rağmen, 1922 yılında Gümrük Kanunu ile Başkana Birleşik Devletler Tarife Komisyonu’nun önerisi üzerine gümrük vergisi oran ve

³⁵⁴ Çağan, 1982, s. 70; Gülşen Gedik, “Amerikan Hukukunda Vergilendirme Yetkisi”, *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 2009, s. 1021.

³⁵⁵ Amerika Birleşik Devletleri Anayasası m. 3 Kısım 2. Bkz: Gürbüz, 1981, s. 32.

³⁵⁶ Çağan, 1982, s. 59.

³⁵⁷ Amerika Birleşik Devletleri Anayasası m. 1 kısım 7 ve 8. Bkz: Yaşar Gürbüz, *Anayasalar*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1981, s. 26.

³⁵⁸ Amerika Birleşik Devletleri Anayasası m.1 kısım 7. Bkz: Gürbüz, 1981, s. 26.

³⁵⁹ Çağan, 1982, s. 58.

tarifelerini düzenleme yetkisi verilmiştir³⁶⁰. Gümrük Kanunu ile getirilen bu yetki devri Federal Yüksek Mahkeme tarafından da anayasaya uygun bulunmuştur.

Amerika Birleşik Devletleri Anayasası m. 1 kısım 8’de, “*vergi, resim ve harçların, ülkenin her yerinde ve tek tip olmak üzere ve kamu borçlarının ödenmesi, ortak savunmanın ve ülke refahının sağlanması amacıyla federal yasama organı olan Kongre tarafından konulup toplanacağını*” düzenlemektedir³⁶¹. Bu düzenleme ile vergilendirme yetkisinin federal yasama organına ait olduğu ve bu yetkinin sınırsız olmadığı belirtilmiştir. Vergilendirme yetkisinin, kamu borçlarının ödenmesi, savunma ve refahın sağlanması amaçlarıyla kullanılacağı ve federal ülke sınırları içinde her yerde aynı konu, matrah ve oranda uygulanması gerektiği düzenlenerek vergilendirme yetkisinin sınırları çizilmiştir.

Amerika Birleşik Devletleri Anayasası m. 1 kısım 8’de, “*vergi, harç, gümrük, üretim ve tüketim vergisi belirleme ve toplama yetkisinin kongreye ait*” olduğu düzenlenmiştir. Buna göre federal yasama organı, gümrük vergisi, üretim ve tüketim üzerinden alınan vergiler ile diğer vergi ve harçları belirleme yetkisine sahiptir. Federal devlet, genellikle gelir ve kurumlar vergilerini, dış ticaret üzerinden alınan gümrük vergilerini, kişiler arasında yapılan bağışlardan alınan vergileri, veraset ve intikal vergilerini ve belirli mallardan alınan özel tüketim vergilerini (lüks vergisi, çevre vergisi, haberleşme ve hava taşımacılığı vergileri, yakıt vergileri, imalatçı vergileri, gemi ile yolcu taşıma vergisi, yabancı sigorta poliçelerinden alınan vergiler) tahsil etme yetkisine sahiptir³⁶².

2. Almanya

Alman Anayasası’nda yetki paylaşımı, Anayasa’da federal devletin yetkilerinin açıkça sayılarak bunun dışında kalan yetkilerin federe devletlere ait olduğunun belirtilmesi şeklinde olmuştur. Anayasa’da sayılan bu yetkilerden bir kısmında federal devlet münhasıran yetkiliyken, bir kısmında ise federe devletlerle birlikte yetkilidir³⁶³. Anayasa m. 73 federal yasama organının münhasır yetkili olduğu konuları, m. 74 ise

³⁶⁰ Çağan, 1982, s. 58.

³⁶¹ Gürbüz, 1981, s. 26.

³⁶² İhsan Cemil Demir, “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 10, S. 1, 2008, s. 285.

³⁶³ Federal Almanya Cumhuriyet Anayasası m. 70/2. Bkz: Gürbüz, 1981, s. 70.

ortak yetkili olduğu konuları tek tek saymıştır. Her ne kadar federal devlet, belli konularda münhasıran yetkili olsa da, Anayasa m. 71, federal devletin münhasıran yetkili olduğu konularda federe devletlere de federal devlet tarafından çıkarılan yetki kanunu ile yasama yetkisi verilebileceğini düzenlemektedir. Federe devletlerle birlikte yetkili olunan konularda ise m. 72 gereği, federal devletin kendisine ait olan yetkileri kullanmadığı hallerde ve kanunla öngörülen ölçüde federe devletler yetkilidir. Bu durumda ortak yetki alanına giren konularda önceliğin federal devlete ait olduğu söylenebilir.

Federal devlet, gümrük ve mali tekeller bakımından münhasıran yetkili olup³⁶⁴; diğer vergiler bakımından belli koşulların varlığı halinde federe devletlerle birlikte yetkilidir³⁶⁵. Gümrük ve ithalat vergisinde federal devlet yasama organının münhasıran yetkili olması, bu vergilerin federal devletin yetkisine girmesi, niteliği gereği uluslararası alanda devletin temsilini gerektirdiğinden ve dış egemenliğin de federal devlete ait olmasından kaynaklanmaktadır. Federal devletin ortak yetkili olması için bazı koşulların gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Öncelikle söz konusu bu vergi gelirlerinin tamamı veya bir kısmı federal devlete ait olmalıdır. Bunun yanında bu vergilerin federe devletlerce etkili bir şekilde düzenlenemeyecek olması veya federe devletlerce düzenlenmesinin federe devletlerin ya da toplumun menfaatine aykırı olacak olması veya hukuki ve iktisadi birliğin korunması ve federe devletlerde hayat şartlarında yeknesaklığın sağlanmasında olumsuz etki yaratacak olması gerekmektedir³⁶⁶. Federal devletin ortak yetkisinden bahsedebilmek için vergi gelirinin kısmen veya tamamen kendisine ait olması gerektiğine göre öncelikle federal devlete ait vergi gelirlerinin neler olduğuna bakmak gerekir. Federal devlete ait gelirler Anayasa m. 106 düzenlemesine göre “gümrükler; federe devletlere ve yerel yönetimlere ait olmadığı takdirde tüketim vergileri; karayollarında eşya taşıma vergileri; motorlu taşıt vergileri ve motorlu ulaşım araçlarından alınan diğer trafik vergileri, sermaye dolaşım vergileri, sigorta ve poliçe vergileri; varlık vergileri ve eyaletler arası mali yüklerin denkleştirilmesi için konan vergiler; gelir ve kurumlar vergisini tamamlayan ek vergi; Avrupa Topluluğu çerçevesinde konan vergilerin” tamamı, “gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer

³⁶⁴ Çağan, 1982, s. 68; Günter Schmolders (Çev. İ. Hakkı Ülkmen), “Alman Vergi Sistemi”, *AÜSBFD*, C. 8, S. 1, 1953, s. 117.

³⁶⁵ Federal Almanya Cumhuriyet Anayasası m. 105.

³⁶⁶ Federal Almanya Cumhuriyet Anayasası m. 105/2 ve 72/2.

vergisinin” bir kısmıdır. Söz konusu vergiler, yukarıda ifade edilen şartların gerçekleşmesi halinde federal devlet yasama organı yetkili olacaktır. Federe devletlerse ancak, federal devletin yasama yetkisini kullanmaması halinde ve kanunda belirlenen koşullara uygun olarak yasama yetkisini kullanabileceklerdir³⁶⁷.

Alman Anayasası yasama yetkisinin devredilemeyeceğini kabul etmiş olsa da milli güvenlik, ekonomik ve sosyal nedenlerle yürütme organının güçlendirilmesi gerekmiştir³⁶⁸. Anayasa m. 80’e göre, federal yasama organı, federal veya federe yürütme organına belli koşullarda yetki devredebilmektedir. Yetki devri, verilen yetkinin konu, amaç ve kapsamının belirlendiği bir kanunla yapılır. Yürütme organına yetki veren kanunla verginin temel unsurlarının, hangi amaçla verildiğinin, hangi araçlarla düzenleme yetkisinin kullanılacağı ve düzenleme yetkisinin sınırlarının belirlenmesi gerekmektedir³⁶⁹. Yürütme organı da kanunla düzenlenmiş bu sınırlar içinde kendisine verilen yetkileri kullanacaktır. Bu şekilde yürütme organına verilen yetki devrinin kapsamı ise, vergi oranlarını değiştirme, vergi muafık ve indirimleri belirleme, önceden izin verilen sınırlar içinde vergi oranlarını arttırma ve indirme yetkilerinden ibarettir³⁷⁰.

B. Federe Devletin Yetkileri ve Sınırları

Federe devletler, anayasada belirlenen yetki paylaşımına uygun olarak kendi coğrafi sınırları ve bu sınırlar içinde yaşayan millet üzerinde geçerli olabilecek vergi kanunları çıkarabilmekte, tarh ve tahsil edebilmektedir. Federe devletlerin kendi aralarında ve federal devletle federe devlet arasında çıkan yetki uyuşmazlıkları ise Federal Yüksek Mahkeme tarafından çözülür³⁷¹. Federe devletlerde de vergi kanunu yapma, değiştirme ve kaldırma yetkisi federe devlet yasama organı tarafından; vergi kanunlarının uygulanması niteliğindeki belli sınırlar içinde vergi oranı belirleme, tarh ve tahakkuk ve tahsil yetkisi ise federe devlet yürütme organı tarafından

³⁶⁷ Çağın, 1982, s. 68.

³⁶⁸ Adil Özkol, “Almanya’da Yürütme Organının Düzenleme Yetkisi”, *AÜHFĐ*, C. 26, S. 3-4, 1969, s. 131.

³⁶⁹ Özkol, *Almanya’da Yürütme Organının Düzenleme Yetkisi*, s. 138-139.

³⁷⁰ Çağın, 1982, s. 71.

³⁷¹ Gözler, 2009, s. 165.

kullanılmaktadır³⁷². Federe devlet organları vergilendirme yetkilerini kullanırken hem federal hem de federe devlet anayasası ve kanunlarına uygun davranmak zorundadır.

1. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri Anayasası 10. değişikliğinde “anayasada federal devlete verilenler dışında ve federe devlete yasaklanmamış olan yetkilerin federe devlet veya halka ait” olduğu belirtilmiştir³⁷³. Federe devletler, federal devlete ait olmayan ve kendilerine anayasa ile yasaklanmamış olan tüm devlet yetkilerini kullanabilirler. Federe devletler, kendi yetki alanı içinde, vergilerin konusunu, matrahını, oranını, tarh ve tahsil usulünü, vergi muafiyet ve istisnalarını düzenleyebilirler³⁷⁴. Federe devletlerin vergilendirme yetkisi, kendi egemenlik alanı içinde yani kendi ülkesi ve milleti üzerinde geçerlidir.

Amerika Birleşik Devletleri’nde federe devletlerin vergilendirme yetkisinin sınırı; Anayasa m. 1 kısım 9’da “*eyaletlerin herhangi birinden ihraç edilen mallardan vergi ya da gümrük alınamaz*” ; “*eyalet limanları arasında bir tercih yapılamaz veya ayrıcalık tanınmaz*” ve “*bir eyalete giriş ya da çıkış yapan gemilerin, başka bir eyalet limanına girme, yükünü boşaltma ya da gümrük ödeme zorunluluğu olamaz*” düzenlemesiyle çizilmiştir. Bu düzenlemeye göre, bir federe devletten başka bir federe devlete giden gemilerin vergi ödeme yükümlülüğü olmadığı gibi federe devletlerin de bunları vergilendirme yetkisi yoktur³⁷⁵.

Amerika Birleşik Devletleri Anayasası ile federe devletlere yasaklanan yetkiler ise m. 1 kısım 10’da düzenlenmiştir. Amerika Birleşik Devletleri Anayasası m. 1 kısım 10 f. 2 “*eyaletlerin kendi denetim yasalarını uygulamak için gerekli olanın dışında, Kongre’nin onayı olmadan, ithalat veya ihracat üzerine herhangi bir vergi ya da resim koymayacağı; ithalat ve ihracata konulan bu vergi ve resimlerin Birleşik Devletler hazinesine ait olacağı; bu gibi bütün yasaların Kongrenin inceleme ve denetimine tabi olacağı*”nı, f. 3 ise “*hiç bir eyaletin Kongre’nin onayı olmaksızın tonaj vergisi*

³⁷² Çağan, 1982, s. 62.

³⁷³ Gürbüz, 1981, s. 38.

³⁷⁴ Gedik, *Amerikan Hukukunda Vergilendirme Yetkisi*, s. 1029.

³⁷⁵ J.W. Peltason, *Amerika Hakkında: Amerika Birleşik Devletleri Açıklamalı Anayasası*, A.B.D. Dışişleri Bakanlığı Uluslararası Bilgi Programları Bürosu, 2004, s. 60, http://www.adaletbiz.com/images/dosyalarim/abd_anayasasi.pdf,(01.08.2017).

koyamayacağı, başka bir eyalet veya yabancı bir devletle andlaşma veya sözleşme yapamayacağı”nı düzenlemektedir. Bu düzenlemelere göre federe devletlerin, denetim kanunlarının uygulanması dışında federe devlete giren veya federe devletten çıkan mallara vergi ve resim koyabilmesi için Kongre’den izin almak zorundadır³⁷⁶. Federe devletlerin tonaj vergisi koyabilmesi için Kongre’den izin alması gerekmekte ve federe devletlerin vergilendirme alanında gerek diğer federe devletlerle gerekse de uluslararası alanda andlaşma yapma yetkisinin olmayıp, bu yetki ancak Kongre’ye aittir³⁷⁷.

Amerika Birleşik Devletleri’nde federe devletlerin vergilendirme yetkisi, gelir vergisi, kurumlar vergisi, alkollü içki ve tütün vergisi dışındaki satış vergileri, kullanım vergisi, akaryakıt özel tüketim vergisi, veraset ve tereke vergilerini kapsamaktadır³⁷⁸. Bu vergilerden gelir vergisi, kurumlar vergisi, akaryakıt özel tüketim vergisi ile veraset vergileri bakımından federal devletle birlikte; gelir vergisi, satış vergisi ve akaryakıt özel tüketim vergisi bakımından yerel yönetimlerle birlikte yetkilidir.

2. Almanya

Federal Almanya Anayasası m. 30’a göre Anayasadaki özel hükümler saklı kalmak üzere, devlet yetkilerinin kullanılması ve görevlerinin yerine getirilmesi federe devletlere aittir. Benzer bir düzenleme getiren Anayasa m. 70’e göre ise Anayasada federal devletin yasama yetkisi içinde sayılmayan konularda, federe devletler yasama yetkisine sahiptir³⁷⁹. Bu düzenlemelerden hareketle, anayasada federal devletin yasama yetkisine tabi olmayan konularda federe devletlerin yetkili olduğu açıktır. Yürütme yetkisi bakımından da benzer bir durum söz konusudur. Federal devlete ait olduğu Anayasal olarak düzenlenmemiş konularda federe devlet yetkilidir.

Federal devletle ortak yetki alanına giren konularda, federal devletin yetki kullanmaması halinde kanunla belirlenen ölçüde federe devletler yetkilidir. Federal devletin münhasır yetkili olduğu konularda ise m. 71 gereği “*federal bir kanunla açıkça izin vermesi halinde ve kanunda belirlenen ölçüde*” federe devletler yetkilidir³⁸⁰. Bunun

³⁷⁶ Çağan, 1982, s. 61; Peltason, 2004, s. 62.

³⁷⁷ Çağan, 1982, s. 61; Peltason, 2004, s. 62.

³⁷⁸ Demir, *ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi*, s. 281-285.

³⁷⁹ İsmail Can, “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, *Maliye Dergisi*, S. 145, 2004, s. 46.

³⁸⁰ Çağan, 1982, s. 72.

dışındaki konularda da federal bir kanunla federe devletlere vergilendirme yetkisi verilebilmektedir. Anayasa m. 80 federal bir yetki kanunu ile sınırları belirlenmiş olmak şartıyla, federe devlet yürütme organına da tüzüklerle düzenleme yetkisi verilebileceğini düzenlemektedir.

Anayasa m. 105/2a uyarınca federe devletler, federal kanunla düzenlenen vergilerle aynı cinsten olmamak şartıyla tüketime dayalı vergiler bakımından yasama yetkisine; gayrimenkul alım vergisi bakımından ise vergi oranını belirleme yetkisine sahiptirler.

Anayasa m. 74/11 iktisadi kanunların ortak yasama alanına girdiğini düzenlemektedir. Bu durumda iktisadi kanunlar bakımından, federal devlet yasama organının yasama yetkisini kullanmaması halinde federe devletler yasama organları, kanunda belirlenen koşullara uygun olarak yasama yetkisini kullanabilecektir.

Federe devletlere ait vergi gelirleri, varlık vergisi, veraset vergileri, kısmen veya tamamen federal devlete ait olmaması koşuluyla dolaşım vergileri, alkollü içeceklerden alınan vergi ve kumarhane vergisidir³⁸¹. Ayrıca gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisinin gelirleri de federe devletler ve federal devlet arasında paylaşılır.

C. Yerel Yönetimlerin Yetkileri ve Sınırları

Federal devletlerde üniter devletlerde de olduğu gibi, yerel yönetimler vergilendirme hususunda birtakım yetkilere sahiptir. Yerel yönetimler, federe devletlerin verdiği yetkinin kapsam ve sınırları içinde vergi koyma, tarh, tahakkuk ve tahsil etme yetkilerine sahiptirler³⁸².

1. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri Anayasası 10. değişikliği daha önce de ifade edildiği gibi, yerel yönetimlerin kuruluş, görev ve yetkilerinin düzenlenmesini federe devletlere bırakmıştır. Bu nedenle yerel yönetimler, federe devlet kanunları ve yürütme

³⁸¹ Birgül A. Güler vd., 2004, s. 247; Schmolders, *Alman Vergi Sistemi*, s. 119-120.

³⁸² Çağan, 1982, s. 58.

politikasının yerel düzeyde uygulanması amacıyla³⁸³ federe devletler bünyesinde kurulmakta ve federal anayasanın federe devletlere yasaklamadığı konularda faaliyet göstermektedirler³⁸⁴. Vergilendirme yetkisinin kapsamı ve sınırları, her yerel yönetim birimi bakımından bağlı olduğu federe devletten aldığı yetkiye göre değişmektedir³⁸⁵. Yerel yönetimlerin yetki ve görevleri konusunda genel bir uygulama ve yeknesaklık yoktur³⁸⁶. Yerel yönetimlere, federe devletler tarafından konulan vergileri tahsil etme³⁸⁷ ya da federe devletler tarafından belirlenen sınırlar içinde vergi oranı belirleme yetkileri verilmektedir³⁸⁸. Yerel yönetimlere, emlak vergisi, satış vergisi, gelir vergisi, kurumlar vergisi, satış vergileri, kullanım ücretleri, servet vergisi ve akaryakıt özel tüketim vergisi konularında yetki verildiği görülmektedir³⁸⁹.

2. Almanya

Almanya'da da yerel yönetimler federe devlet bünyesinde kurulmakta ve federe devletler tarafından verilen yetki çerçevesinde faaliyet göstermektedir. Anayasa m. 28/2 "yerel yönetimlere kanunlara uygun olarak, kendi sorumluluklarının temelinde yerel topluluğun işlerini düzenleme hakkı verilmesi gerektiğini" düzenlemektedir. Yerel yönetimlere de vergilendirme alanında bazı yetkiler verilmiştir; ancak, kanunla

³⁸³ Serkan Çınarlı, "ABD'de Yerel Yönetimin Ana Hatları", *Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 12, S. 1, 2011, s. 271.

³⁸⁴ Mustafa Şahin, "Amerika Birleşik Devletleri'nde Yerel Yönetimler", *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, C. 8, S. 2, 2009, s. 122.

³⁸⁵ Birgül A. Güler vd., 2004, s. 219; Çınarlı, "ABD'de Yerel Yönetimin Ana Hatları", s. 268; Meriç-Sakal, 2001, s. 39.

³⁸⁶ Ufuk Ayhan, "Amerika Birleşik Devletlerinde Yerel Yönetimler", *Sayıştay Dergisi*, S. 70, 2008, s. 104.

³⁸⁷ Halil Nadaroğlu, *Mahalli İdareler Teorisi Ekonomisi Uygulaması*, Beta Yayınları, İstanbul, 1998, s. 126.

³⁸⁸ Bazı kaynaklarda (Bkz: Duran Bülbül, "Kamu Yönetiminde İdari Yapı ve Mali Paylaşım Uygulaması: Amerika Birleşik Devletleri Örneği", *Cumhuriyet Üniversitesi, İİBF Dergisi*, C. 2, S. 2, s. 69; Ayhan, "Amerika Birleşik Devletlerinde Yerel Yönetimler", s. 116) yerel yönetimlerin vergi koyma yetkisinden bahsedilmektedir; ancak Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi kanunla konular, değiştirilir ve kaldırılır. Kanun yapma yetkisinin de yasama organına ait olduğu ve federal devlet yapısı gereği federal devlet yasama organı ve federe devlet yasama organlarıncaya kullanıldığı göz önünde bulundurulunca yerel yönetimlerin kanun yapma yetkisi, dolayısıyla da vergi kanunu koyma, değişiklik yapma ve kaldırma yetkisi bulunmamaktadır. Bu nedenle söz konusu kanunlarda vergi koyma yetkisinden, federe devletler tarafından sınırları belirlenmiş olmak şartıyla vergi oranı belirleme, tarh, tahakkuk ve tahsil etme yetkileri anlaşılmalıdır.

³⁸⁹ Demir, *ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi*, s. 281-284; Ayhan, "Amerika Birleşik Devletlerinde Yerel Yönetimler", s. 116; Schmolders, *Alman Vergi Sistemi*, s. 118.

konulmuş olmadıkça hiç kimseden vergi alınamaz³⁹⁰. Buradan hareketle yerel yönetimlere verilen düzenleme yetkisi, yasama yetkisi olmayıp federal ve federe kanunlar uyarınca konulmuş olan vergiler hakkında kanunla belirlenmiş sınırlar içinde oran belirleme, tarh ve tahsil etme yetkilerinden ibarettir³⁹¹.



³⁹⁰ Schmölders, 1976, s. 88.

³⁹¹ Çağan, 1982, s. 74; Can, *Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri*, s. 68.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK HUKUKUNDA VERGİLENDİRME YETKİSİ

I. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN KAYNAĞI

1982 Anayasası m. 2’de Türkiye Cumhuriyeti’nin sosyal bir hukuk devleti olduğu düzenlenmiştir. Sosyal devlet olmak toplumsal hayata müdahale ederek vatandaşların insan onuruna yaraşır bir şekilde hayat sürmelerini sağlamayı ve gelir dağılımındaki adaletsizliği önlemeyi gerektirir³⁹². Bunun için kullanılacak en iyi araç vergilendirmedir.

Sosyal devlet anlayışına sahip ülkelerde devlete bazı pozitif yükümlülükler yüklenmiştir³⁹³. Ülkemizde de Anayasa m. 5 ile devletin görevleri, şu şekilde belirlenmiştir: “ülkenin bağımsızlık, bütünlük ve bölünmezliğini korumak, Cumhuriyet ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak, temel hak ve hürriyetlerin sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan her türlü engeli kaldırmaya çalışmak, insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmak”. Devletin anayasa ile belirlenen bu görevlerini yerine getirmesi toplumsal hayata müdahale etmesini gerektirir³⁹⁴. Bunun yanında devlet, toplumsal hayata müdahale edip önlem almak ya da görevlerini yerine getirmek için parasal kaynağa ihtiyaç duyar. Bu parasal kaynak ise, Anayasanın 73. maddesindeki “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” düzenlemesi gereği, vergilerle sağlanmaktadır.

“Vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik yetkisine dayanarak kamu giderlerini karşılamak üzere her türlü mali yükümlülük koyma ve toplama konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür”³⁹⁵. Anayasa m. 6 gereği, ülkemizde egemenlik, Türk Milletine aittir ve Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organlar eliyle kullanılır. Anayasa tarafından yetkilendirilmedikçe herhangi bir kişi ya da organ devlet yetkisi kullanamaz.

³⁹² Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 140.

³⁹³ Gözler, 2015, s. 74.

³⁹⁴ Erdoğan, 2011, s. 258.

³⁹⁵ Çağan, 1982, s. 3

Vergilendirme yetkisi, egemenlik yetkisinin bir görünümü olduğuna ve egemenlik de ancak Anayasa tarafından yetkilendirilmiş organlar eliyle kullanılabilmesine göre vergilendirme yetkisi, kaynağını Anayasa'dan almaktadır.

II. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN KULLANIMI

Vergilendirme yetkisi, kişinin temel hak ve özgürlüklerine doğrudan etki etmektedir. Bu sebeple bu yetkinin hangi organlar tarafından ve ne şekilde kullanıldığının açıkça belirlenmesi, yani belirlilik sağlanması, keyfi uygulamaların engellenmesi için bir zorunluluktur.

Vergilendirme yetkisi, devletin hukuki ve fiili gücünün görünümüdür ve bir devlet yetkisidir³⁹⁶. Devlet yetkileri yasama, yürütme ve yargı organları tarafından kullanıldığından, devlet yetkilerinden olan vergilendirme yetkisi de yasama ve yürütme organları arasında paylaşılmakta yerel yönetimlere de bir takım yetkiler verilmektedir. Anayasa'ya göre vergilendirme yetkisinde asli yetkili organ, yasama organıdır. Yürütme organı, yasama organı tarafından sınırları belirlenmiş olması halinde birtakım yetkilere sahip olabilmektedir³⁹⁷.

A. Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi ve Sınırları

1. Vergilendirme yetkisi

Vergilendirme yetkisi, 1215 Magna Carta'dan beri anayasaların temelini oluşturan “*temsilsiz vergi olmaz*” ve “*vergilerin kanuniliği*” ilkeleri gereği, kural olarak milletin temsil edildiği ve kanun yapma yetkisine sahip olan yasama organı tarafından kullanılmaktadır. Anayasa m. 73/3, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının ancak kanunla mümkün olacağını düzenlemektedir. Bu düzenleme ile vergilendirme yetkisinin kanun koyma, daha önceden konulmuş kanunlarda değişiklik yapma ve kaldırma yetkilerini kapsadığı ve yasama organı tarafından kullanılması gerektiği sonucuna ulaşılabilmektedir. Bunun

³⁹⁶ Bumin Doğrusöz, “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, C. 6, S. 1-3, 1985, s. 66.

³⁹⁷ Doğrusöz, *Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü*, s. 67.

yanında vergilendirme yetkisi, bazı temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması sonucunu doğurmaktadır³⁹⁸. Temel hak ve özgürlükler, özlerine dokunulmaksızın, Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlandırılabilir³⁹⁹. Bu nedenle temel hak ve özgürlükleri sınırlandıran vergilerin de yasama organı tarafından, kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması gerekmektedir. Danıştay da bir kararında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenlemelerin yasa ile yapılması gerektiğine ve dayanağını Anayasaya uygun olarak çıkarılmış olan bu kanunlardan almayan düzenlemelerle bir mali yükümlülük getirilemeyeceğine karar vermiştir⁴⁰⁰.

Vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından ve kanun aracılığıyla kullanılması zorunluluğu, vergi ve benzeri yükümlülükler ile bunlarla ilgili temel unsurların kanunla düzenlenmesi zorunluluğunu gerektirmektedir⁴⁰¹. Anayasa Mahkemesi de bir kararında mali yükümlerinin konusunun kanunla belirlenmesi ve diğer unsurların yürütme organına bırakılmasının keyfi ve takdiri uygulamalara yol açabileceğini, bu nedenle mali yükümlülüklerin temel unsurlarının ve bunlara ilişkin sınırların kanunla düzenlenmesi gerektiğine karar vermiştir⁴⁰². Vergiyi doğuran olay, verginin konusu, yükümlüsü, matrahı, oranı ve zamanaşımı gibi unsurlar mali yükümlülüklerin temel unsurlarıdır⁴⁰³. Anayasa Mahkemesi'ne göre vergi yükümlüsü, matrahı, oranı ile tarh, tahakkuk ve tahsil usulü, zamanaşımı ve yaptırımları kanunla düzenlenmelidir⁴⁰⁴. Vergi tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil işlemleri ise idari işlem

³⁹⁸ Vergilendirme yetkisi, mülkiyet, miras, seyahat, çalışma ve sözleşme özgürlüklerini sınırlandırmaktadır. Bkz: 1. Bölüm/IV.

³⁹⁹ Anayasa m. 13.

⁴⁰⁰ Danıştay 3. Dairesi, 05.04.2012 tarih ve E. E. 2011/816, K. 2012/1133 sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (12.08.2017).

⁴⁰¹ Güneş, 2014, s. 133; Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 87.

⁴⁰² Anayasa Mahkemesi, 31.3.1987 tarih ve E. 1986/20, K. 1987/9 sayılı kararı "*vergi benzeri olduğunda kuşku bulunmayan mali yükümlünün, yalnızca konusunu ve yükümlülerini belirtmekle yetinip, miktarının saptanmasını belediye meclislerine bırakmaktadır. Dolayısıyla maddede matraha, orana, aşağı ve yukarı sınırlara ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. O halde, bu düzenleniş biçimi ile belli başlı öğeleri açıklanmamış ve çerçevesi kesin çizgilerle belirlenmemiş bulunan bir tür mali yüküm niteliğindeki söz konusu ödemenin yükümlüleri durumundaki kamu ve özel kişilerden alınmasına olur veren 3239 sayılı Kanun ile Belediye Gelirleri Kanunu'nun 97. maddesine eklenen "... ve belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde yeraltı sularından kamu ve özel kişiler tarafından elde edilen kullanma ve sanayi suları ..." biçimindeki hüküm, Anayasa'nun 73. maddesine aykırıdır*". <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/e907bfb-d-ca8d-4b13-a90b-625da5872d24?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, (13.08.2017).

⁴⁰³ Saban, 2016, s. 50; Güneş, 2014, s. 134.

⁴⁰⁴ Anayasa Mahkemesi, 21.02.2008 tarih ve E. 2005/73, K. 2008/59 sayılı kararı.

niteliğinde olsa da bunların usulünü düzenleme yetkisi de yine yasama organına aittir⁴⁰⁵. Bunun yanında vergi muafiyeti ve istisnalarının konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi yetkisi de yasama organına aittir. Anayasa m. 73/4, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisna, indirimleri ve oranlarının alt ve üst sınırlarının kanunla belirlenmesi gerektiğini düzenlemektedir.

Vergiyle ilgili temel unsurların yanında vergi mükelleflerinin ödev ve sorumlulukları, denetim usulü, yaptırım ve cezalar, uyuşmazlık çözüm yolları da yasama organı tarafından kanunla düzenlenmelidir⁴⁰⁶.

2. Vergilendirme yetkisinin sınırları

Yasama organı, Anayasa ile kendisine verilmiş vergilendirme yetkisini yine Anayasa'ya uygun olarak kullanır. Yasama organı vergilendirme yetkisini ancak kanunla kullanabilir⁴⁰⁷. Parlamento kararı ile vergi konulamaz, değişiklik yapılamaz ve kaldırılamaz. Kısaca vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin düzenlemeler hem şekli anlamda hem de maddi anlamda kanunla yapılmalıdır⁴⁰⁸. Vergi kanunlarının genel ve soyut olması ve yasama organı tarafından anayasaya uygun olarak yapılması gerekmektedir.

Ayrıca, yasama organının vergilendirme yetkisini kullanırken geçmişe etkili kanun koyamaz. Vergi kanunları yürürlüğe girmeden önce meydana gelmiş olaylar bakımından hüküm doğurmaz. Yasama organının, geçmişe etkili olarak mali yükümlülükleri arttırıcı vergi kanunu koyamayacağı, Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı'nda da kabul edilmiştir⁴⁰⁹.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler her ne kadar sadece kanunla konulabilmekte ve yasama organı da bir konuyu Anayasa'ya aykırı olmamak şartıyla istediği gibi düzenleyebilmekte⁴¹⁰ olsa da bunun istisnası Bütçe Kanunu'dur. Bütçe Kanunu'nda bütçe ile ilgili olmayan hiçbir hüküm düzenlenemez. Bütçe Kanunu ile vergi konulamaz, yürürlükte olan bir vergi hakkında değişiklik yapılamaz veya

⁴⁰⁵ Güneş, 2014, s. 144-145.

⁴⁰⁶ Güneş, 2014, s. 144-145.

⁴⁰⁷ Sadık Kırbas, *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012, s. 24.

⁴⁰⁸ Çağan, 1982, s. 103.

⁴⁰⁹ Danıştay 03.07.1989 gün ve E. 1988/5, 1989/3 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (13.08.2017).

⁴¹⁰ Gözler, 2015, s. 236.

kaldırılmaz⁴¹¹. Yasama organı, vergilendirme yetkisini Bütçe Kanunu yoluyla kullanamaz. Ayrıca Anayasa m. 162/5, Bütçe Kanunu tasarılarının Genel Kurul'da görüşülmesi sırasında, yasama organının gider artırıcı veya gelirleri azaltıcı önerilerde bulunması engellenmektedir⁴¹².

Bütçe Kanunu devletin yıl içindeki gelir ve giderlerinin düzenlendiği bir kanundur. Bütçe Kanunu, yasama organı tarafından onaylanarak yürürlüğe girer⁴¹³. Bütçe Kanunu ile yürütme organına gelirleri toplama ve harcama yapma konusunda izin verilmektedir⁴¹⁴. Bütçe Kanunu'nda yer verilmeyen vergiler tarh, tahakkuk ve tahsil edilemese de vergi kanunu geçerliliğini sürdürmektedir⁴¹⁵.

B. Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi ve Sınırları

Vergilendirme konusunda asli yetkili organ, daha önce de bahsedildiği gibi, yasama organıdır ve Anayasa m. 7 şekli kanun yapma yetkisinin başka bir organa devredilemeyeceğini düzenlemektedir. Ancak sosyal ve müdahaleci devlet anlayışı, ekonomiye etkin müdahaleyi gerekli kılmış, ekonomik ve teknik gelişmelere uyum sağlama ve hızlı hareket etmek amacıyla vergilendirme yetkisinin yürütme organı lehine genişlemesine yol açmıştır⁴¹⁶. Yasama organının yavaş işlemesi ve baskı gruplarının daha fazla etkisi altında olması nedeniyle vergiye ilişkin tedbirlerin zamanında ve gereği gibi alınmaması da göz önünde tutularak, yürütme organına da vergilendirme yetkisi verilmeye başlanmıştır⁴¹⁷.

⁴¹¹ Söz konusu düzenlemenin Bütçe Kanunu'nda yeni bir vergi kanunu koyma ve vergilerle ilgili genel kural niteliğinde hükümler getirmeyi yasakladığını; vergi tarifelerinde değişiklik yapmanın ise mümkün olduğu; ancak Anayasa Mahkemesi kararlarının aksi yönde olduğu belirtilmektedir. Bkz. Kenan Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, C. 1, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978, s. 10.

⁴¹² Nadaroğlu, 1996, s. 114.

⁴¹³ 1982 Anayasası 2017 değişikliği sonrası 2019 yılından itibaren uygulanmak üzere, m. 161 "*Bütçe Kanunu Anayasa'da öngörülen süreye kadar yasama organınca onaylanmazsa, geçici Bütçe Kanunu'nun çıkarılacağı, Geçici Bütçe Kanunu'nun da çıkarılmaması halinde, yeni Bütçe Kanunu kabul edilinceye kadar bir önceki yılın bütçesinin yeniden değerlendirilmesine göre artırılarak uygulanacağı*"ni düzenlemektedir.

⁴¹⁴ Gürsoy, 1980, s. 116.

⁴¹⁵ Çağan, 1982, s. 104.

⁴¹⁶ Öncel-Kumrulu-Çağan, 2015, s. 36; Narter- Sarıcaoğlu, *Vergilendirme Yetkisi İle Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi: Vergi Ceza Normları*, s.124.

⁴¹⁷ Çağan, 1982, s. 110.

Vergilerin yasallığı ilkesi gereği yürütme organı, herhangi bir düzenleyici işlemle vergi koyamaz, vergilerde değişiklik yapamaz ya da kaldıramaz⁴¹⁸. Ancak bu durum yürütme organına yetki devredilemeyeceği anlamına da gelmez. Yasama organı bir konu hakkında asli unsurları kanunla düzenlemek şartıyla, tali ve uygulamaya yönelik unsurların düzenlenmesi için yürütme organına yetki devredebilmektedir⁴¹⁹. Yürütme organına yapılan yetki devrinin geçerli olabilmesi için bazı koşullar gerekmektedir. Bunlar, yetki verilen konuda esaslı unsurların kanunla düzenlenip uzmanlık gerektiren ve uygulamaya yönelik bir konuda yetki devredilmiş olmalı; yetkinin amacı, kapsamı, sınırları ve çerçevesi kanunla belirlenmeli; keyfi uygulamalara yol açmamalı ve geniş takdir yetkisi vermemelidir⁴²⁰. Kısacası yürütme organına yasama organı tarafından sınırları ve usulü kanunla belirlenen vergilendirme işlemlerinin yürütülmesi yetkisi verilebilir⁴²¹. Tarh, tahakkuk ve tahsil gibi vergi tekniği ve vergilendirme süreciyle ilgili işlemlere ilişkin koşullar ve usuller yasama organı tarafından belirlendikten sonra yürütme organına, bu işlemlerin kanuna uygun olarak yürütülmesi yetkisi verilebilmektedir⁴²².

Devlet, vergilendirme yetkisini merkezi idare eliyle kullanabileceği gibi yerel yönetimler eliyle de kullanabilir⁴²³. Merkezi yönetim örgütü bakımından Bakanlar Kurulu ile Maliye Bakanlığı esas olarak yetkiliyken⁴²⁴, yerel yönetim örgütü bakımından belediyeler, il özel idareleri ve köyler yetkilendirilmektedir⁴²⁵.

⁴¹⁸ Bulutoğlu, 1978, s. 8.

⁴¹⁹ Uslu, 2017, s. 59.

⁴²⁰ Uslu, 2017, s. 59; AYM, 13.07.2015 tarih ve E. 2014/88 ve K. 2015/68 sayılı kararı, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/5d165f96-094e-4204-93d4-b5b3c262e6e5?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, (13.08.2017).

⁴²¹ Doğrusöz, *Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü*, s. 70.

⁴²² Çağan, 1982, s. 109.

⁴²³ Öncel- Kumrulu-Çağan, 2015, s. 37; Kartalcı- Doğan, *Anayasa Perspektifinde Vergilendirme Yetkisi Kavramı*, s.125.

⁴²⁴ Yusuf Ziya Taşkan, *Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 26, 28.

⁴²⁵ Çağan, 1982, 205-206.

1. Merkezi yönetim organı bakımından

a. Bakanlar Kurulu'nun yetkileri ve sınırları

Bakanlar Kurulu kendisine verilen vergilendirme yetkisini, kanun hükmünde kararname (KHK), Bakanlar Kurulu kararı, tüzük ve yönetmelikler çıkararak kullanmaktadır⁴²⁶.

Anayasa m. 91/1 gereği yasama organı, bir yetki kanunu ile Bakanlar Kurulu'na KHK çıkarma yetkisi verebilmektedir⁴²⁷. Ancak, olağan dönemlerde sadece sosyal ve ekonomik hak ve özgürlükler KHK ile düzenlenebilirken, siyasi hak ve ödevler KHK ile düzenlenemez⁴²⁸. Vergi ödevi de Anayasa'da, siyasi hak ve ödevler arasında düzenlendiğinden vergilendirme alanında Bakanlar Kurulu'na KHK çıkarma yetkisi verilemez. Ancak Anayasa m. 121 ve 122'ye dayanılarak sıkıyönetim⁴²⁹ ve olağanüstü hal⁴³⁰ ilanından sonra Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak KHK'lar bakımından böyle bir konu sınırlaması yoktur⁴³¹. Bakanlar Kurulu tarafından olağanüstü hal KHK'ları ile siyasi hak ve ödevler, dolayısıyla da vergi ile ilgili düzenlemeler yapılabilecektir. Bakanlar Kurulu, sıkıyönetim ve olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, olağanüstü hal ve sıkıyönetim süresince ve olağanüstü hal ve sıkıyönetim ilan edilen yerde uygulanmak üzere olağanüstü hal KHK'sı çıkarabilmektedir. Bakanlar Kurulu'nun mali yükümlülük getirilebilmesi, daha önce getirilmiş olan yükümlülükleri değiştirmesi veya kaldırması söz konusu sınırlara uygun olmalıdır. Aksi halde

⁴²⁶ Taşkan, 2010, s. 28-29.

⁴²⁷ Anayasa m. 91/1'e göre "Türkiye Büyük Millet Meclisi, Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebilir. Ancak sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasî haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez".

⁴²⁸ Gözler, 2015, s. 363.

⁴²⁹ Anayasa m. 122, "demokrasi düzeni veya temel hak ve hürriyetleri ortadan kaldırmaya yönelik ve olağanüstü hal ilânını gerektiren hallerden daha vahim şiddet hareketlerinin yaygınlaşması veya savaş hali, savaşı gerektirecek bir durumun baş göstermesi, ayaklanma olması veya vatan veya Cumhuriyete karşı kuvvetli ve eylemli bir kalkışmanın veya ülkenin ve milletin bölünmezliğini içten veya dıştan tehlikeye düşüren şiddet hareketlerinin yaygınlaşması" durumunda sıkıyönetim ilan edilebileceğini düzenlemektedir.

⁴³⁰ Hangi durumlarda olağanüstü hal ilan edilebileceği Anayasa m. 119 ve 120'de sayılmıştır. Buna göre, "tabii afet, tehlikeli salgın hastalıklar veya ağır ekonomik bunalım, demokrasi düzenini veya temel hak ve hürriyetleri ortadan kaldırmaya yönelik yaygın şiddet hareketlerine ait ciddi belirtilerin ortaya çıkması veya şiddet olayları sebebiyle kamu düzeninin ciddi şekilde bozulması" durumunda olağanüstü hal ilan edilebilecektir.

⁴³¹ Gözler, 2015, s. 369.

Anayasa'ya aykırı olacaktır. Ancak yine de bu KHK'lar hakkında Anayasa Mahkemesi'nin denetim yetkisi yoktur⁴³². Bu kararnameler üzerinde tek denetim TBMM denetimidir. Resmi Gazete'de yayımlandıkları gün TBMM'nin onayına sunulmak zorundadır. TBMM tarafından reddedilen KHK'lar ret kararının Resmi Gazete'de yayımlandığı gün yürürlükten kalkar⁴³³.

Olağan dönemlerde her ne kadar Bakanlar Kurulu'nun vergi konusunda KHK çıkarma yetkisi olmasa da, yasama organı yürütme organına sınırları ve usulü kanunla belirlenmiş olması şartıyla yetki devredebilmektedir⁴³⁴. Anayasa m. 73/4'te "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin muaflık, istisnalar, indirimleri ve oranlarına ilişkin kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilebileceği" düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme yetkisi sadece Bakanlar Kurulu'na verilebilecektir, yürütme organı içinde yer alan bakanlıklar ya da kamu kurumlarına m. 73/4 anlamında yetki devredilemeyecektir⁴³⁵. Bakanlar Kurulu'na verilen yetki, yürürlükteki vergi resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin olarak ve yalnızca muaflık, istisna, indirim ve oran belirleme yetkisinden ibaret olup, bu yetkisini de yasama oranının kanunla belirlediği alt ve üst sınır içinde kullanabilecektir⁴³⁶.

Yasama organının münhasıran yetkili olduğu vergi resim harç ve benzeri mali yükümlülük koyma, daha önce konulmuş olanları değiştirme ve kaldırma yetkilerinden sadece "değişiklik yapma" yetkisi ile sınırlı olarak Bakanlar Kurulu'na yetki verilebilecek, bunun dışındaki yetkiler ise Bakanlar Kurulu'na devredilemeyecektir⁴³⁷. Ancak bazen yasama organının, Bakanlar Kurulu'na vergi oranını %0'a çekme imkânı verdiği görülmektedir⁴³⁸. Anayasa Mahkemesi, verginin oranının sıfıra indirilmesinin söz konusu vergiyi kaldırmadığını sadece bu oranın geçerli olduğu süre boyunca söz

⁴³² Anayasa m. 148, "olağanüstü hallerde, sıkıyönetim ve savaş hallerinde çıkarılan kanun hükmünde kararnamelerin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesi'nde dava açılmaz".

⁴³³ Gözler, 2015, s. 360.

⁴³⁴ Doğrusöz, *Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü*, s. 70.

⁴³⁵ Yunus Emre Yılmazoğlu, *Vergilendirme Alanında Bakanlar Kurulu'na Verilen Yetkiler ve Sınırları*, Yaklaşım Yayıncılık, İstanbul, 2011, s. 52; Nami Çağan, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", *AYD*, C. 1, 1984, s. 177.

⁴³⁶ Çağan, 1982, s. 127.

⁴³⁷ Danıştay 7. Dairesi 29.5.2007 tarih ve E. 2006/2178, K. 2007/2547 sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (12.08.2017)

⁴³⁸ Özel Tüketim Vergisi Kanunu 12. maddenin 2. Bendi, Gelir Vergisi Kanunu m. 94/ek fıkra, m.121/son gibi.

konusu verginin uygulanmadığını ve Bakanlar Kurulu'nun, ekonomik şartlara göre istediği zaman bu oranı yeniden yükseltebileceğini kabul etmektedir⁴³⁹. Ancak vergi oranının %0'a indirilmesi halinde, her ne kadar vergi kanunu geçerliliğini korusa da söz konusu vergi artık toplanamamakta ve kişilerin mali yükümlülüğü ortadan kalkmaktadır⁴⁴⁰. Mali yükümlülüğü kaldırma yetkisi ise münhasıran yasama organına ait bir yetki olduğundan yürütme organına böyle bir yetkinin devredilmesi Anayasa'ya aykırı olmaktadır⁴⁴¹. Bu nedenle alt sınırın en az %1 olarak belirlenmesi daha uygun olacaktır.

Anayasa m. 73/4'de Bakanlar Kurulu'na vergi muafılık ve istisnaları hakkında düzenleme yetkisi verilebileceği düzenlenmiştir. Ancak muafiyet ve istisna belirleme, verginin konusu ve yükümlüsü bakımından düzenleme yapma yetkisi anlamına gelmektedir⁴⁴². Verginin konusu ve yükümlüsü ise münhasıran yasama organı tarafından belirlenmelidir. Bakanlar Kurulu'na yapılan bu yetki devri vergilerin kanuniliği ilkesine ve yasama yetkisinin devredilmezliği ilkelerine aykırıdır. Bu nedenle muafiyet ve istisna belirleme yetkisi Anayasa'dan kaldırılmalıdır⁴⁴³.

Anayasa m. 73/4'te Bakanlar Kurulu'na devredilebileceği belirlenen yetkilerin bir yetki kanununa dayanması gerekmektedir. Ancak bu yetki kanunun neleri düzenlemesi gerektiği Anayasa ve kanunlarla belirlenmemiştir. Anayasa Mahkemesi bir kararında yetki kanununun, yetkinin verilmesindeki amacı, nedeni, sınırları ve koşullarını belirlemesi gerektiğini; aksi halde hukuk devleti, verginin yasallığı ve belirlilik ilkelerine aykırı olacağını belirtmiştir⁴⁴⁴. Ayrıca bu yetkinin süresinin de belirlenmesi gerekmektedir⁴⁴⁵. Aksi takdirde yürütme organının keyfi düzenlemeler

⁴³⁹ Anayasa Mahkemesi, 19.03.1987 tarih ve E. 1986/5, K. 1987/7 sayılı kararı, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/a6322932-ab7f-440a-b197-9e140c0dabb8?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, (13.08.2017). Aynı yönde görüş için bkz. Çağan, *Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi*, s. 175.

⁴⁴⁰ Aynı doğrultuda bkz. Doğrusöz, *Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü*, s. 72.

⁴⁴¹ Güneş, 2014, s. 165; Doğrusöz, , *Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü*, s. 174.

⁴⁴² Yusuf Karakoç, "Anayasa'nın Vergi Ödevine İlişkin Hükmünün Değerlendirilmesi", *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012*, s. 91.

⁴⁴³ Billur Yaltı, "Anayasa Mimarisinde Yeni Bir Yapıtaşı: Mahalli İdarelerin Tali Vergilendirme Yetkisi Üzerine Değerlendirmeler", *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012*, s. 360.

⁴⁴⁴ Anayasa Mahkemesi, 30.11.2007 tarih ve E. 2006/61, K. 2007/91 sayılı kararı.

⁴⁴⁵ Yaltı, *Anayasa Mimarisinde Yeni Bir Yapıtaşı: Mahalli İdarelerin Tali Vergilendirme Yetkisi Üzerine Değerlendirmeler*, s. 363.

yoluyla mali yükümlülüklerde değişiklikler yaparak kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale etmesinin önu açılmış olur⁴⁴⁶.

Anayasa’da, Bakanlar Kurulu’na sadece belirli sınırlar içinde vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin muafiyet, istisna, indirim ve oranlarıyla ilgili düzenleme yapma yetkisi verilebileceği belirtilmiştir. Bunun dışındaki konularda ise düzenleme yetkisi verilemeyeceği açıktır. Ancak Gelir Vergisi Kanunu (GVK) m. 52/12⁴⁴⁷ gereği basit usulle vergilendirilmesi gereken bazı vergi mükelleflerinin Maliye Bakanlığı’nın teklifi ve Bakanlar Kurulu’nun kararıyla gerçek usulde vergilendirilmesine karar verilebilmektedir. Fakat vergilendirme usulü, verginin tarhiyla ilgilidir ve vergilendirmenin temel bir unsurudur⁴⁴⁸. Bu nedenle Bakanlar Kurulu tarafından değil, yasama organı tarafından ve kanunla belirlenmelidir.

Vergi Usul Kanunu (VUK) mük. m. 414⁴⁴⁹ gereği, Bakanlar Kurulu para ile ödenecek para cezalarını, kanunla belirlenmiş oranlarda arttırma ve indirmeye yetkilidir. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) m. 51/4’te de benzer bir durum söz konusudur. Söz konusu düzenleme ile Bakanlar Kurulu’na gecikme zammını kanunda belirlenen oranlara göre arttırma ve indirme yetkisi verilmiştir. Ancak Anayasa m. 73’te vergi cezalarının uygulanması bakımından Bakanlar Kurulu’na yetki verilebileceğine ilişkin bir hüküm olmadığı gibi bu düzenleme vergi cezasına ilişkin olduğundan, *suçta ve cezada kanunilik ilkesine* de aykırıdır⁴⁵⁰. Bu nedenle VUK mük. m. 414’te yapılan yetki devri Anayasa’ya aykırıdır.

Anayasa’da belirlenen konular ve sınırlar dışında yetki verilmesi ya da yasama organı tarafından yetkinin alt ve üst sınırının belirlenmemiş olması, *yasama yetkisinin devredilemezliği ilkesine* ve doğal olarak Anayasa’ya aykırı olacaktır. Yürütme

⁴⁴⁶ Yaltı, *Anayasa Mimarisinde Yeni Bir Yapıtışı: Mahalli İdarelerin Tali Vergilendirme Yetkisi Üzerine Değerlendirmeler*, s. 359.

⁴⁴⁷ GVK m. 51/12 “Maliye Bakanlığı’nca teklif edilen ve Bakanlar Kurulu’nca kararlaştırılan iş grupları, sektörler, il ve ilçeler, büyükşehir belediyeleri dahil olmak üzere il ve ilçelerin belediye sınırları(mücavir alanlar dahil) belediyelerin nüfusları, yöreler itibariyle veya sabit bir işyerinde faaliyette bulunup bulunmadığına göre gerçek usulde vergilendirilmesi gerekli görülenler”in basit usulden faydalanamayacaklarını düzenlemektedir.

⁴⁴⁸ Güneş, 2014, s. 145.

⁴⁴⁹ VUK mük. m. 414 “Bu Kanunda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza miktarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan maktu had ve miktarların yüzde beşini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu, bu suretle tespit edilen had ve miktarları yarisına kadar arttırmaya veya indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar arttırmaya veya yarisına kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkilidir”.

⁴⁵⁰ Güneş, 2014, s. 150.

organının da kendisine yetki verilmemesine rağmen ya da verilen yetkinin sınırlarını aşarak düzenleme yapması halinde fonksiyon gaspı gündeme gelecektir⁴⁵¹.

Bakanlar Kurulu'na vergilendirme alanında düzenleme yapma yetkisi veren diğer bir hüküm Anayasa m. 167/2'dir. Bu düzenlemeye göre, Bakanlar Kurulu'na; dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koyma ve bunları kaldırma konusunda kanunla yetki verilebilecektir. Bakanlar Kurulu'na verilecek bu yetki bir kanunla düzenlenmelidir ve yalnızca ithalat, ihracat ve diğer dış ticaretle ilgili işlemler bakımından yetki verilebilmesi mümkündür. Yetkinin kapsamı ise mali yükümlülüğün konusu, oranı ve miktarı gibi diğer temel unsurlarını belirleme, kısacası mali yükümlülük koyma ve daha önce konulmuş olan mali yükümlülükleri kaldırmaktır⁴⁵². Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler Anayasa m. 73 gereği kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Ek mali yükümlülük her ne kadar m. 73 dışında tutulmuş olsa da aslında kamu gücüne dayalı olarak ve kamusal giderlerin finansmanını sağlamak amacıyla alındığından benzeri mali yükümlülükler içine girmektedir⁴⁵³. Bu mali yükümlülükler bakımından da vergilendirmeye ilişkin kurallar uygulanmalı ve bunlara ilişkin düzenlemeler kanunla yapılmalıdır⁴⁵⁴. Bu nedenle Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki, vergilerin kanuniliği ilkesine aykırıdır⁴⁵⁵. Anayasa Mahkemesi bir kararında, konulacak ek mali yükümlülüğün türü ve miktarının Bakanlar Kurulu'nca belirleneceğinden bunun m. 73'ten farklı esaslar getirdiği ve Anayasa'ya aykırı olmadığına karar vermiştir⁴⁵⁶. Anayasa Mahkemesi'nin bu kararı, Bakanlar Kurulu'nun ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri ile ilgili getirilecek ek mali yükümlülüklerin genel esasları, temel unsurları ve ayrıntılarını düzenleyebileceği anlamına gelmektedir⁴⁵⁷. Kanaatimizce, ek mali yükümlülükler de geniş anlamda vergilendirme yetkisinin kapsamına girdiğinden kanunla düzenleme zorunluluğu bu

⁴⁵¹ Günday, 2002, s. 131. Kemal Gözler' e göre fonksiyon gaspının açık olması halinde bu düzenleme yoklukla butlan olacak ve hüküm ve sonuç doğurmayacaktır; ancak fonksiyon gaspının açık olmaması halinde ise düzenleme iptal edilene kadar hüküm ve sonuç doğuracaktır. Bkz. Kemal Gözler, *İdare Hukuku*, C. 1, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s. 696.

⁴⁵² Doğrusöz, , *Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü*, s. 75.

⁴⁵³ Ayrıntılı bilgi için bkz. Birinci Bölüm II/B.

⁴⁵⁴ Saban, 2016, s. 12.

⁴⁵⁵ Yılmazoğlu, 2011, s. 65.

⁴⁵⁶ Anayasa Mahkemesi 11.1.1985 tarih ve E. 1984/6 K. 1985/1 sayılı kararı, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/85416187-8c0d-4398-a4e5-cf4794d5a54d?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, (13.08.2017).

⁴⁵⁷ Güneş, 2014, s. 197.

yükümlülükleri de kapsamaktadır. Bu nedenle de dış ticarete ilişkin mali yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması da hem maddi anlamda hem de şekli anlamda kanunla yapılmalıdır. Bakanlar Kurulu'nun düzenleme yetkisi ise ek mali yükümlülüklerin temel unsurları bakımından değil, yetki verilen kanunda belirtilmiş ve sınırları çizilmiş olmak şartıyla oran, indirim, muafiyet ve istisnaları düzenlemeye yönelik olmalıdır⁴⁵⁸. Bu nedenle Anayasa m. 167/2 hükmü vergilerin kanuniliği ilkesine ve yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine aykırıdır⁴⁵⁹.

Bakanlar Kurulu'na m. 73/4 ve 167/2 kapsamında verilen yetkinin hangi düzenleyici işleme yapılacağı ise Anayasa'da belirlenmemiştir. Bu konu, doktrinde tartışmalıdır. Bir görüş, verilen yetkinin bir yetki kanununa dayanması ve TBMM onayına sunulma zorunluluğunun olmaması nedeniyle tüzüklerle düzenleme yapılacağını kabul etmektedir⁴⁶⁰. Diğer bir görüşe göre ise bu düzenleyici işlemlerin türü Bakanlar Kurulu Kararı olmalıdır⁴⁶¹. Bunlardan ayrı bir görüşe göre ise yetkinin KHK, olağan dönem kararnameleri ya da kararlar, tüzük ve yönetmeliklerle kullanılmasına bir engel yoktur ve bu düzenleyici işlemlerle yetkinin kullanılabilmesi mümkündür⁴⁶². Sayılan görüşlerden sonuncusuna göre, tüzük ve yönetmelikler, kanunun uygulanmasını düzenleyebilecekleri; m. 73'teki değişiklikleri düzenleyemeyeceklerinden yetkinin tüzük ve yönetmelik çıkararak kullanılmaması gerektiğini savunmaktadır⁴⁶³. Bunun yerine KHK'larla bu yetkinin kullanılmasının daha hızlı olacağı ve m.73'te belirtilen değişiklikleri düzenleyebileceğini savunmaktadır⁴⁶⁴. Bu görüşü savunanlar Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesinin amacının yasamanın ağır işlemlerinden kurtularak acele karar alınmasının sağlanması olduğu, Anayasa m. 91'deki kısıtlamanın amacının yeni mali yükümlülük koyma ve kaldırma yetkisini kapsadığı ve m. 73'te verilen yetkinin mali yükümlülüklerle ilgili temel düzenlemeleri yapma yetkisi vermediğinden bahisle yasak kapsamına girmediğini savunmaktadırlar⁴⁶⁵.

Kanaatimizce, daha önce de bahsedildiği gibi olağan dönem KHK'ları ile siyasal hak ve yükümlülükler ile ilgili de düzenleme yapılması yasaklanmış olsa da bu yasak,

⁴⁵⁸ Güneş, 2014, s. 200-201.

⁴⁵⁹ Aynı yönde görüş için bkz. Doğrusöz, *Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü*, s. 75-76.

⁴⁶⁰ Lütfi Duran, *İdare Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1982, s. 478.

⁴⁶¹ Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınevi, Ankara, 2017, s. 26-27.

⁴⁶² Güneş, 2014, s. 181.

⁴⁶³ Yılmazoğlu, 2011, s. 55

⁴⁶⁴ Güneş, 2014, s. 182.

⁴⁶⁵ Güneş, 2014, s. 182-183.

yeni bir siyasi hak ve ödevin KHK ile getirilmesi ve kaldırılmasını kapsamaktadır. Bakanlar Kurulu'nun ise vergiyle ilgili olarak yeni bir yükümlülük getirmeyecek, mevcut yükümlülükleri ise arttırmayacak ve kaldırmayacak nitelikte yetkilere sahip olduğu düşünüldüğünde, Anayasa m. 73/4 kapsamında Bakanlar Kurulu'na verilen yetkilerin KHK ile kullanılmasında her hangi bir sakınca da bulunmamaktadır. Vergilerde kanunilik ilkesinin geçerli olduğu İngiltere ve Fransa'da da vergiyle ilgili olarak kanun gücünde karar çıkarma yetkisi yürütme organına verilebilmektedir⁴⁶⁶.

Bakanlar Kurulu ve Cumhurbaşkanı'na ait olan yürütme yetkisi 2019 yılında yürürlüğe girecek olan 2017 Anayasa değişikliği ile artık sadece Cumhurbaşkanı'na ait olacak ve Bakanlar Kurulu kaldırılacaktır⁴⁶⁷. Bu nedenle Bakanlar Kurulu'na ait olan yetkiler de Cumhurbaşkanı tarafından kullanılacaktır. Vergilendirme ile ilgili olarak olağanüstü hal KHK'sı ve diğer düzenleyici işlemleri yapma yetkisi Cumhurbaşkanı'na ait olacaktır. KHK'lar bakımından Bakanlar Kurulu'na ilişkin sınırlamalar Cumhurbaşkanı için de geçerli olacaktır. Yeni Anayasa ile Cumhurbaşkanı'na Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarma yetkisi verilmiştir. Olağan dönemlerde Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile siyasi hak ve ödevlerle ilgili düzenleme yapılamayacak; ancak olağanüstü dönemlerde yapılabilecektir⁴⁶⁸. Bu açıdan KHK'lara benzemektedir.

2017 Anayasa değişikliği ile m. 73/4 "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisna ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir" olarak değiştirilmiştir⁴⁶⁹. Anayasa m. 167/2 "Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir" olarak değiştirilmiştir. 2019 yılından itibaren m. 73/4 ve 167/2 kapsamında sadece Cumhurbaşkanı'na yetki verilebilecektir. Bakanlar Kurulu bakımından geçerli olan tüm sınırlamalar Cumhurbaşkanı için de geçerlidir. Kanunla düzenlenmesi gereken

⁴⁶⁶ Üçüncü Bölüm II/B (1), (2).

⁴⁶⁷ 6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun m. 18.

⁴⁶⁸ Vahap Coşkun, "16 Nisan 2017 Tarihinde Kabul Edilen Anayasa Değişikliklerinin Değerlendirilmesi", *DÜHFD*, C. 22, S. 36, 2017, s. 18.

⁴⁶⁹ Anayasa Değişikliği Metninin Karşılaştırmalı ve Açıklamalı Metni, http://anayasadegisikligi.barobirlik.org.tr/Anayasa_Degisikligi.aspx, (18.08.2016)

hususlarda yine Cumhurbaşkanı'na yetki devredilmemeli ve yetki kanununun yetki verilmesindeki amaç, neden ile yetkinin sınırları ve koşullarını düzenlemesi gerekmektedir.

b. Maliye Bakanlığı'nın yetkileri ve sınırları

Maliye Bakanlığı'nın vergiye ilişkin görevi, vergileri tahsil etmektir.⁴⁷⁰. 13.12.1983 tarih ve 178 sayılı KHK'ya göre Maliye Bakanlığı'nın görevleri, gelir politikasını geliştirmek, uygulamak, devlet gelirlerini tahsil etmek, bu görevlerin uygulanmasını takip etmek, değerlendirmek, denetlemek, inceleme yapmak ve teftişte bulunmaktır⁴⁷¹.

Yürütme organı, kaynağını Anayasa'dan almayan hiçbir yetki kullanamaz. Ancak Maliye Bakanlığı'na kaynağını Anayasa'dan bir takım yetkiler verilmekte ve Bakanlığın da bu yetkilerle vergi kanunlarında birtakım düzenlemeler yaptığı görülmektedir⁴⁷².

Anayasa Mahkemesi'ne göre vergilerin kanuniliği ilkesi esastır; ancak kanunlarla her konuyu bütün ayrıntılarıyla düzenlemek olanaklı olmadığından, sınırları daha önce belirlenmiş ve bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir⁴⁷³. Ancak verilen bu yetki, münhasıran yasama organına ait olması veya Bakanlar Kurulu'na devredilebilecek yetkiler arasında olması halinde de Anayasa'ya aykırılık söz konusu olacaktır.

Anayasa m. 73/4, vergilendirme yetkisinin kanunla belirlenen sınırlar içinde olmak üzere muaflik, istisna, indirim ve oran belirleme konularında düzenleme yetkisinin Bakanlar Kurulu'na devredilebileceğini düzenlemektedir. Yasama organı sadece Bakanlar Kurulu'na yetki devredebilecektir⁴⁷⁴. Maliye Bakanlığı'na Anayasa m. 73/4 kapsamında yetki devredilemez.

⁴⁷⁰ Gürsoy, 1980, s. 233.

⁴⁷¹ Gerek- Aydın, 2005, s. 171.

⁴⁷² Güneş, 2014, s. 152.

⁴⁷³ Anayasa Mahkemesi 15.07.2004 tarih ve E. 2003/33, K. 2004/101 sayılı kararı, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/ea6b9fb6-ba12-486b-8c57-5949cbd50d70?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, (14.08.2017).

⁴⁷⁴ Başel, a.g.t., s. 147.

Maliye Bakanlığı'na verilen yetkilerin Anayasa'ya aykırı olduğu yönünde pek çok itiraz olmuş; ancak Mahkeme bu itirazların pek çoğunu reddetmiştir⁴⁷⁵. Başvuruyu reddettiği kararlarında devredilen yetkinin, Maliye Bakanlığı'na vergi kanunu koyma veya kaldırma yetkisi vermediği; verginin yükümlüsü, konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olay gibi temel öğelerinde veya muafiyet, istisna, indirim ve oranlarında değişiklik yapma yetkisi vermediğine dayanmıştır⁴⁷⁶. Kısacası Mahkeme, verilen yetkinin Anayasa m. 73'te belirlenen yasama organına ait münhasır yetki alanına giren veya Bakanlar Kurulu'na verilebilecek türden yetkilerden olup olmadığını incelemekle yetinmiş, Anayasa'nın Maliye Bakanlığı'na böyle bir yetki devrini öngörüp öngörmediğini ise incelememiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı verdiği bir kararında Maliye Bakanlığı'na verilen yetkinin sınırlı olmadığı ve zaten Anayasa m. 73/4 hükmü ile Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin Bakanlar Kurulu dışında, yürütmenin başka bir organına verilmesinin mümkün olmadığını ve alt sınırın kanunla belirlenmesi gerektiğini vurgulamıştır⁴⁷⁷.

Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu kararları doğrultusunda Maliye Bakanlığı'na verilen yetkinin, vergi tahsil etme görevinin yerine getirilmesine yönelik ve Anayasa m. 73 hükümlerine uygun olması koşuluyla, Anayasa'ya aykırı olmayacağı kabul edilmektedir. Verilen yetki vergi kanunu koyma, değişiklik yapma ve kaldırma yetkilerini içermemeli, diğer bir ifadeyle; vergilendirmeye ilişkin temel unsurları düzenleme yetkisi vermemelidir. Ayrıca, Bakanlar Kurulu'na verilen yetkilerden de olmamalıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisna, indirim ve oranlarıyla ilgili değişiklik yapma yetkisi vermemelidir.

Kanaatimizce, Anayasa m. 6 "*Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz*" hükmü gereği bir organ ya da kurumun yetki kullanabilmesi için Anayasa'da açık bir düzenleme olması gerekir. Vergilendirme yetkisinin ise esas olarak yasama organına verildiği ve bazı konularda düzenleme yetkisinin ise sadece Bakanlar Kurulu'na devredilebileceği Anayasa m. 73'te açıkça

⁴⁷⁵ Gerek- Aydın, 2005, s. 184-186.

⁴⁷⁶ Anayasa Mahkemesi, 15.10.1991 gün ve E. 1990/29, K. 1991/37 sayılı kararı, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/bf6de552-cbfe-441e-b519-53d5184f784e?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, (14.08.2017).

⁴⁷⁷ Anayasa Mahkemesi 15.07.2004 tarih ve E. 2003/33, K. 2004/101 sayılı kararı, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/ea6b9fb6-ba12-486b-8c57-5949cbd50d70?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, (14.08.2017).

düzenlenmiştir. Anayasamız gereği yürütme organının yetkisiz olması asıl, yetkili olması ise istisnaidir ve bu nedenle de yetkili olduğu durumlar Anayasa’da belirtilmelidir. Maliye Bakanlığı’na vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili olarak düzenleme yetkisi verilmesi Anayasa’ya aykırıdır⁴⁷⁸. Maliye Bakanlığı’na vergilerin kanunda belirlenen usul ve şartlarla tahsilini sağlayacak konularda düzenleme yetkisi ise verilebilmelidir. Ancak bu düzenleme yetkisi vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri ve bunlara ilişkin ödevleri genişletmemeli, sadece uygulamaya, tekniğe, ayrıntı ve uzmanlığa ilişkin konularla sınırlı olmalıdır.

2. Yerel yönetim örgütü bakımından

Üniter devletlerde yürütme organına ait olan yetkiler merkezi yönetim örgütü ve yerel yönetim örgütü arasında paylaşılmaktadır⁴⁷⁹. Kamu hizmetlerinin zamanında ya da gereği gibi yerine getirilmesini sağlamak amacıyla kamu hizmetlerinin bir kısmı, finansmanı merkezi bütçeden ya da yerel yönetimlerin kendilerine ait bütçeden karşılamak üzere yerel yönetimlere bırakılmıştır⁴⁸⁰. Anayasamızda yerel yönetimler, kendilerine bırakılan yerel nitelikli kamu hizmetlerini karşılamak üzere kurulan; kuruluşları, görevleri ve yetkileri kanunla düzenlenen kamu tüzel kişileri olarak tanımlanmaktadır⁴⁸¹.

Anayasalarda vergilendirme yetkisinin merkezi devletle yerel idareler arasındaki bölüşümü konusunda farklı düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Ancak verilen yetkinin kapsamı aslında yerel yönetimlere tanınan mali özerkliğin kapsamına göre belirlenmektedir. Yerel idarelere Fransa’da ve İngiltere’de sınırlı, diğer bazı ülkelerde geniş vergilendirme yetkisi verilmiştir⁴⁸². Federal devletlerde yerel yönetimlerin vergilendirme yetkileri, kural olarak bağlı oldukları federe devletler tarafından ve her

⁴⁷⁸ Hasan Baş, “Vergisel Düzenin Sağlanmasında Anayasa Dışı Etkenler”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, s. 415.

⁴⁷⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. İkinci Bölüm, III/B-2.

⁴⁸⁰ Akdoğan, 1997, s. 39.

⁴⁸¹ Anayasa m. 127 “Mahallî idareler; il, belediye veya köy halkının mahallî müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzelkişileridir. Mahallî idarelerin kuruluş ve görevleri ile yetkileri, yerinden yönetim ilkesine uygun olarak kanunla düzenlenir”.

⁴⁸² İtalya, Belçika ve Hollanda’da yerel yönetimlere geniş mali özerklik verilmiştir. Bkz. Çağan, *Demokratik Sosyal Hukuk Devleti’nde Vergilendirme*, s. 136.

yerel yönetim örgütü bakımından ayrı ayrı belirlendiğinden, genel bir değerlendirme yapmak zordur. Yerel yönetimlere yerel nitelikli vergiler için yetki verilmektedir⁴⁸³.

Anayasa’da yerel yönetimlere vergilendirme yetkisi veren herhangi bir hüküm yoktur. Sadece Anayasa m. 127/6’ da yerel idarelere, görevleri ile orantılı olarak gelir kaynağı sağlanacağı belirtilmiş; bu gelir kaynaklarının nasıl sağlanacağına dair bir düzenleme ise yapılmamıştır. Anayasa m. 73 vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin temel unsurlarının düzenlenmesi yetkisini yasama organına verirken; muaflik, istisna, indirim ve oranlarının kanunla belirlenen sınırlar içinde düzenleme yetkisinin Bakalar Kurulu’na verilebileceğini düzenlemektedir. Görüldüğü gibi Anayasa’da vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olduğu ve yasama organının da bu yetkinin bir kısmını sadece Bakanlar Kurulu’na devredilebileceği düzenlenmiştir. Yasama organı tarafından başka bir organa yetki verilemeyecek, Bakanlar Kurulu da kendisine verilen yetkileri başka organlara devredemeyecektir. Anayasal düzenleme gereği yerel yönetimlere ne yasama organı ne de Bakanlar Kurulu tarafından vergilendirme yetkisi devredilemez⁴⁸⁴. Uygulamada yerel yönetimlerin gelir kaynağı merkezi bütçeden verilen pay ve kanunla belirlenen vergilerden oluşmaktadır.

Yerel yönetimlere yetki devri Anayasal dayanaktan yoksun olsa da doktrinde, yerel yönetimlere kanunla belirlenen sınırlar içinde vergilendirme yetkisi devredilebileceği savunulmaktadır⁴⁸⁵. Ülkemizde hangi vergilerin yerel yönetimler tarafından tahsil edileceği, bu vergilerin konusu, matrahı, mükellefi, oranı, tarifesi, denetim ve tahsilât usulü, kısacası temel unsurları yasama organı tarafından kanunla düzenlenir⁴⁸⁶. Yerel yönetimlerce toplanacağı belirlenen vergilerin muaflik, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin kanunla belirlenen alt ve üst sınırlar içinde düzenleme yetkisi verilmiş olması halinde bu konularda Bakanlar Kurulu düzenleme yapacaktır. Yerel yönetimler ise bu düzenlemelere uygun olmak koşuluyla, vergi kanun ve kararlarının uygulanmasını sağlamak amacıyla vergi beyanı, tahsilâtı ve denetimi gibi konularda düzenleme yapabilmektedir⁴⁸⁷. Yerel yönetimlere, kanunlarla belirlenen

⁴⁸³ Meriç- Sakal, 2001, s. 39.

⁴⁸⁴ Çağan, *Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi*, s. 177; Doğrusöz, *Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü*, s. 76.

⁴⁸⁵ Zeynep Arıkan, “Vergilendirmede Demokrasi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 115, 1998, s. 103.

⁴⁸⁶ Ülkü Arıkboğa, “Türkiye’de Yerel Vergi Yönetimi”, *Maliye Dergisi*, S. 168, 2015, s. 9; Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2016, s. 388.

⁴⁸⁷ Arıkboğa, *Türkiye’de Yerel Vergi Yönetimi*, s. 10.

vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsili gibi idari işlemlerin yapılması için yetki verilmektedir⁴⁸⁸.

a. İl özel idarelerinin yetkileri ve sınırları

İl özel idarelerinin gelirleri arasında kanunlarla il özel idaresine tahsis edilen vergi, resim, harç ve katılma payları ile merkezi bütçe vergi gelirlerinden ayrılan paylar sayılmıştır⁴⁸⁹. Kanunlarla il özel idarelerine tahsis edilen vergi, resim ve harç gelirleri; çeltik resmi⁴⁹⁰ ve İmar Kanunu gereği alınan harçlardan oluşmaktadır. Bu resim ve harçların miktarı çok azdır. Taş ocaklarından alınan resim ve harçlar da Taş Ocakları Nizamnamesi ile il özel idarelerine bırakılmıştı; ancak söz konusu Nizamname 2004 yılında yürürlükten kaldırılmıştır⁴⁹¹. İskele resmi de İskelelerin Ne Suretle İdare Edileceğine Dair Kanun m. 1 gereği il özel idarelerine bırakılmıştı; ancak söz konusu Kanun 2007 yılında yürürlükten kaldırılmıştır⁴⁹².

b. Belediyelerin yetkileri ve sınırları

Belediyelere ait gelir kaynakları 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu kanunlarda bir kısım vergilerle ilgili temel düzenlemelerin tamamı yasama organı tarafından yapılmış, geri kalan vergilerin bir kısmında vergi muaflık, istisna, indirim ve oranları ile ilgili kanunda belirlenmiş sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiş, bir kısım vergiler bakımından ise yasada belirlenen alt ve üst sınırlar içinde oran belirleme yetkisi belediyelere verilmiştir⁴⁹³.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenleme yapma yetkisinin esasen yasama organına ait olduğu; ancak istisnai olarak da Bakanlar Kurulu'na yetki verilebileceği Anayasa m. 73'te düzenlenmiştir. Bakanlar Kurulu

⁴⁸⁸ Çağan, 1982, s. 204.

⁴⁸⁹ 5302 sayılı İl Özel İdareleri Kanunu m. 42.

⁴⁹⁰ Çeltik Ekim Kanunu m. 10 gereği çeltik ekimi yapanlardan alınır ve miktarı her 100 m²'ye 30-60 kuruş olarak belirlenmiştir.

⁴⁹¹ Resmi Gazete 05.06.2004-25483, 26.05.2004 tarih ve 5177 sayılı Kanun m. 38.

⁴⁹² Resmi Gazete 2/5/2007-26510, 26.4.2007 tarih ve 5637 sayılı Kanun m. 26.

⁴⁹³ M. Semih Öz, "Anayasa Mahkemesinin Belediye Meclislerinin Vergilendirme Yetkisiyle İlgili Kararına İlişkin Bir Değerlendirme", *AÜSBFD*, C. 67, No. 4, 2012, s. 75.

dışında herhangi bir organa vergilendirme yetkisinin devri ile ilgili Anayasa’da bir hüküm bulunmamaktadır. Anayasa’da vergilerin kanuniliği ilkesinin benimsenmesi ve kanunla düzenlemenin zorunlu olması nedeniyle vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenlemelerin yasama organından başka bir organ tarafından yapılmasının yasak olduğu ve bunun istisnasının ise Anayasa m. 73/4 ve 167/2 hükümleri uyarınca Bakanlar Kurulu’nun yaptığı değişiklikler olduğu açıktır⁴⁹⁴. Bu nedenle belediyelere vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenleme yetkisi verilmesi Anayasal dayanaktan yoksundur. Ancak söz konusu kanunlarla belediyelere verilmiş olan düzenleme yetkisinin iptali için yapılan başvurularda Anayasa Mahkemesi birbirine zıt kararlar vermiştir. Örneğin kararlardan birinde, belediyelerin düzenleme yetkisini Anayasa’ya aykırı bulup iptal etmiş; diğerinde ise Anayasa’ya aykırılık olmadığı gerekçesiyle başvuruyu reddetmiştir⁴⁹⁵.

Anayasa Mahkemesi, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu m. 96/B “Belediye meclislerine meslek vergisi, ilan ve reklam vergisi, tellallık harcı gibi vergi ve harçların tarifelerini kanunda belirtilen alt ve üst sınırlar arasında değiştirme” yetkisi veren düzenlemenin Anayasa m. 73’e aykırı olduğuna karar vermiştir. Kararın gerekçesi ise şöyledir:

“Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının, yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin kanunlarla belirlenmesi gerekir. Ancak, kanun ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idarî işlem yapma yetkisi verilebilir. Belediye meclislerine verilen bu yetkinin, kanun koyucu tarafından vergilemenin temel öğelerinin belirlenerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına verilen düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi ya da kanunla getirilen bir düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte verilen bir yetki olmayıp doğrudan vergi miktarının belirlenmesine ilişkin bir yetkidir.

⁴⁹⁴ Çağan, Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi, s. 177.

⁴⁹⁵ Soner Yakar- İsmail Orçun Gündüz, “Türkiye’de Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi: “Var” Mı “Yok” Mu İşte Bütün Mesele Bu”, *Sayıştay Dergisi*, S. 92, 2014, s. 134-135.

Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında, 'vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir' denilmektedir. Buna göre, Bakanlar Kurulu, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki istisnai bir yetkidir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Dolayısıyla bu konularda yukarı ve aşağı sınırları belirleme yetkisi kanun koyucuya aittir. Bu sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi ise kanunun öngörmesi koşuluyla ancak Bakanlar Kurulu'na verilebilir.⁴⁹⁶

Anayasa Mahkemesi, Anayasa m. 73 kapsamında sadece Bakanlar Kurulu'na istisnai olarak yetki verdiğini, belediyelere yetki verilmesini gerektiren bir hüküm olmadığından belediyelere yetki verilmesinin Anayasal dayanaktan yoksun olduğuna karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu m. 60'da düzenlenen "Belediyelerin tatil günlerinde çalışma ruhsat harcının miktarını kanunla belirlenen sınırlar içinde belirleme yetkisi" veren hükmünü ise Anayasa'ya aykırı bulmamış ve başvuruyu reddetmiştir. Kararın gerekçesi ise şöyledir:

"Anayasallık denetiminde, Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen vergilendirmeye ilişkin hükümler, mahalli idareler yönünden, Anayasa'nın 127. maddesinde belirtilen kurallarla birlikte ele alınıp yorumlanmalıdır.

(...)

Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında, Bakanlar Kuruluna tanınan yetki, etki ve sonuçları itibariyle bölünebilir olmayan, merkezi idare tarafından ülke çapında uygulanan vergilere ilişkin bir yetkidir. 2464 sayılı Kanun'da yer alan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle bakıldığında ise hepsinin mahalli niteliğinin öne çıktığı görülmektedir. Anılan dördüncü fıkrada Bakanlar Kuruluna verilen yetki, mahalli müşterek ihtiyaçların karşılanması amacıyla yerel bazda yerel yönetimlerin yetkilendirilmesine engel teşkil etmemektedir. Esasen mahalli idarelerin yerel düzeydeki müşterek ihtiyaçlarının karşılanmasında kendilerine bir takım mali yetkiler tanınması

⁴⁹⁶ Anayasa Mahkemesi, 29.12.2011 tarih ve E. 2010/62, K. 2011/175 sayılı kararı <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/e0da3b2c-10b3-4dea-b914-b1a5a29c3ac9?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, (17.08.2017).

Anayasa'nın 127. maddesinde belirtilen idari ve mali özerkliklerinin gereğidir. Bir başka ifadeyle yerel özelliği baskın olan vergi, resim ve harçların, sınırları belli edilmek kaydıyla yerel idarelerin yetki alanları içinde bırakılması demokratik devlet ilkesine uygun düşmektedir.

(...)

Vergilendirme yetkisinin sahibi olan Devletin, bu yetkisini uygun göreceği sınırlar içinde ülke çapında uygulanan vergiler yönünden Bakanlar Kurulu eliyle kullanması Anayasa'nın 73. maddesinin gereğidir. Ancak yerel idarelere vergilendirme konusundaki yasama yetkisi devredilmeksizin, bir kısım vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler bakımından yerel idarelere kanunda tespit edilmiş sınırlar içinde belirleme yetkisinin verilmesini öngören kuralda, Anayasa'nın 73. ve 127. maddelerine aykırı bir durumun bulunmadığı açıktır.

Nitekim Türkiye'nin de onaylamış olduğu Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nın 9. maddesinin (3) numaralı fıkrasında da, "Yerel makamların mali kaynaklarının en azından bir bölümü, kanunun koyduğu sınırlar dâhilinde, oranlarını kendilerinin belirleyebilecekleri yerel vergi ve harçlardan sağlanacaktır." biçiminde bir düzenleme yer almaktadır."

Anayasa Mahkemesi bu kararında Anayasa m. 73 hükmünün Anayasa m. 127 ile birlikte yorumlanması gerektiğini, yerel yönetimlere m. 127'de verilen mali özerklik gereği, belediyelere bir takım vergi ve harçların, kanunun koyduğu alt ve üst sınır içinde oran ve tarifelerinin belirlenmesi yetkisi verilebileceğini kabul etmiştir. Anayasa m. 73/4'te, Bakanlar Kurulu'na ülke çapında toplanan vergiler bakımından yetki verildiği; Belediye Kanunu m. 60'da ise belediyelere yerel nitelikte vergiler bakımından yetki verildiğini belirtmiş ve m. 73 hükmünün bu nedenle belediyelere yerel nitelikli vergiler bakımından yetki verilmesini yasaklamadığını kabul etmiştir. Mahkeme ayrıca kararını ülkemizin de 1992 yılından itibaren taraf olduğu Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartına⁴⁹⁷ da dayandırmış ve belediyelere verilen yetkiyi Anayasa'ya uygun bulmuştur.

Kanaatimizce, Anayasa Mahkemesi'nin, Anayasa'nın vergiyle ilgili düzenleme yapma yetkisinin Bakanlar Kurulu dışında bir organa devrini yasaklayan ve açık olan hükmüne rağmen yerel yönetimlere tanınan mali özerkliği göz önüne alarak yorum yoluna gitmesi Anayasa'ya uygun değildir. Yerel yönetimlere tanınan mali özerklik,

⁴⁹⁷ RG: 3.10.1992, S.21364.

kendilerine görevleriyle orantılı kaynak verilmesinin garanti altına alınmasından ibarettir ve bu kaynakların nasıl sağlanacağı ise belirli değildir. Ayrıca Anayasa Mahkemesi'nin vergileri yerel ve ülkesel olarak ikiye ayırması ve yerel vergiler bakımından da belediyeleri yetkili kabul etmesinin kaynağının ise ne olduğu belli değildir. Anayasa Mahkemesi'nin yaptığı yorum, Anayasal yorum ilkelerinin kapsamını aşmaktadır. 1982 Anayasası ile sadece Bakanlar Kurulu'na vergilendirme yetkisi devredilebileceği kabul edilmiş, yerel yönetimlere yetki devri kabul edilmemiştir. Bu durumda, belediyelere verilen vergilendirme yetkisi anayasal dayanaktan yoksundur⁴⁹⁸. Belediyelere yerel özellik taşıyan vergiler bakımından düzenleme yetkisi verilmesi, kamu hizmetlerinin görülmesini kolaylaştırması ve hızlı müdahale edilmesi gereken durumlarda Bakanlar Kurulu ve yasama organına göre daha hızlı davranılmasını sağlamaktadır. Bu nedenle belediyelere yerel özellik taşıyan vergiler bakımından kanunla belirlenecek alt ve üst sınırlar içinde oran ve tarifelerde değişiklik yapma yetkisinin verilmesi demokratik ilkelere daha uygundur⁴⁹⁹. Dahası Anayasa Mahkemesi'nin de kararında bahsedilen Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı m. 9/3 de yerel yönetimlerin, vergi ve harçların bir bölümünün oranlarını kanunda belirlenen sınırlar içinde belirlemelerine olanak sağlamaktadır⁵⁰⁰. Yerel yönetimlerin halk tarafından seçildiği de göz önüne alınacak olursa, tanınacak bu yetki "temsilsiz vergi olmaz" ilkesiyle de uyumludur⁵⁰¹. Ancak bunun için Anayasal düzenleme gerekmektedir. Anayasa m. 73'e Bakanlar Kurulu'nun yanında yerel yönetimlere de belli sınırlar içinde düzenleme yapma yetkisinin verilmesi halinde sorun ortadan kalkacaktır. Böyle bir düzenleme olmadan belediyelere kanunla belirlenen sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idarî işlem yapma yetkisinin dışında yetki verilmesi Anayasa'ya aykırıdır. Belediyelere vergilemenin temel öğelerinin kanunla belirlenmiş olması koşuluyla uygulama, teknik ve uzmanlık gerektiren konularda ya da kanunla getirilen

⁴⁹⁸ Soner Yakar- İsmail Orçun Gündüz, *Türkiye'de Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi*, s. 138; Çağan, 1982, s. 209; Doğrusöz, *Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü*, s. 76.

⁴⁹⁹ Öncel- Kumrulu- Çağan, 2015, s. 38.

⁵⁰⁰ Öz, *Anayasa Mahkemesinin Belediye Meclislerinin Vergilendirme Yetkisiyle İlgili Kararına İlişkin Bir Değerlendirme*, s. 82.

⁵⁰¹ Yaltı, *Anayasa Mimarisinde Yeni Bir Yapıtaşı: Mahalli İdarelerin Tali Vergilendirme Yetkisi Üzerine Değerlendirmeler*, s. 355-356.

bir düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir⁵⁰².

c. Köylerin yetkileri ve sınırları

Köylerin gelir kaynağı, diğer yerel yönetim birimlerine göre daha azdır⁵⁰³. Ancak Köy Kanunu ile köy ihtiyar heyetine farklı isimlerle halktan toplanan paralar bakımından geniş yetkiler verilmesi vergilendirme yetkisi bakımından önemlidir.

Köy Kanunu m. 16, “*Köy gelirleri, köy işlerini gören köyün aylıklı adamlarının aylık ve yıllıkları ile köy sınırları içinde yapılacak mecburi köy işlerine yetmezse, en yüksek sınırı yirmi lirayı aşmamak üzere herkesin hal ve vaktine göre köy ihtiyar meclisi kararı ile köyde oturanlara ve köyde maddi alakası bulunanlara salma salınır*” düzenlemesini içermektedir. İlgili düzenleme ile alt sınır belirtilmeden sadece üst sınır belirtilerek ihtiyar heyetine mali yükümlülüğün temel unsurlarını belirleme yetkisi verilmiştir⁵⁰⁴. Salma adı altında getirilen mali yükümlülüğün, yükümlüsü, konusu, matrahı, oranı, tarh ve tahakkuk usulü, itiraz yöntemleri ve buna benzer temel unsurlar kanunda belirlenmemiştir⁵⁰⁵. Vergilerin temel unsurlarının Anayasa m. 73 gereği yasama organı tarafından belirlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle, ihtiyar heyetine verilen bu yetki yasama yetkisinin devri niteliğindedir ve Anayasa’ya aykırıdır. Ancak Anayasa Mahkemesi, “*Modern vergi prensiplerinin kanunda gösterilmemiş olmasının uygulama bakımından bir eşitsizlik doğurmayacağı ve en yüksek haddi yirmi lira gibi az bir miktarı geçmiyen bir vergi için modern vergi prensiplerinin öngörülmemiş olmasının ne insan haklarına, ne sosyal adalete, ne de hukuk devleti ve kanun önünde eşitlik ilkelerine bir aykırılık sayılamayacağı*” gerekçesiyle iptal başvurusunu reddetmiştir⁵⁰⁶.

⁵⁰² Anayasa Mahkemesi, 29.12.2011 tarih ve E. 2010/62, K. 2011/175 sayılı kararı <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/e0da3b2c-10b3-4dea-b914-b1a5a29c3ac9?excludeGereke=False&wordsOnly=False>, (17.08.2017).

⁵⁰³ Çağan, 1982, s. 209.

⁵⁰⁴ Çağan, 1982, s. 210.

⁵⁰⁵ Aykut Tavşancı- Burcu Keçeci, “Avrupa Birliği Sürecinde Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkisi ve Anayasal Çerçeve”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 250, 2009, s. 158.

⁵⁰⁶ Anayasa Mahkemesi, 5.1.1965 tarih ve E. 1963/198 K. 1965/1 sayılı kararı.

III. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLARI

A. Genel Olarak

Vergilendirme yetkisinin sınırları, Anayasa’da ve kanunlarda vergilendirme yetkisinin düzenlendiği maddelerde belirlenmiştir. Anayasa’nın 73. maddesinde, vergilendirme yetkisinin hangi organlar tarafından kullanılacağı belirlenmesinin yanı sıra, yetkinin sınırları da çizilmektedir. Ancak vergilendirme yetkisinin, sınırları bunlardan ibaret değildir. Vergilendirme yetkisinin temel hak ve özgürlüklerle olan bağlantısı ve egemenliğin kullanımının bir görünümü olması, bu yetkinin Anayasa’nın temel ilkelerine uygun olarak kullanılmasını gerektirmektedir. Ayrıca, uluslararası hukuk açısından da bazı sınırlar söz konusu olmaktadır. Vergilendirme yetkisine sahip organların kendilerine özgü sınırları, bir önceki başlıkta incelenmiş olup; bu başlık altında tüm organlar bakımından geçerli olan vergilendirme yetkisinin sınırları, anayasal ilkeler ve uluslararası hukuk açısından incelenecektir.

B. Anayasal İlkeler Açısından

1. Hukuk devleti ilkesi

Anayasa m. 2’ye göre “Türkiye Cumhuriyeti, (...) sosyal bir hukuk Devletidir”. Hukuk devleti, “*faaliyetlerinde hukuk kurallarına bağlı olan, vatandaşlarına hukuki güvenlik sağlayan devlet*” olarak tanımlanmaktadır⁵⁰⁷. Hukuk devleti, hukuka uyan ve vatandaşlara hukuki güven ortamı yaratan, aynı zamanda da karar ve işlemleri yargı denetimine tabi olan bir devlettir⁵⁰⁸. Anayasa Mahkemesi, hukuk devletinde anayasal hükümlerin yanında hukukun evrensel nitelikli kurallarına da uyulması gerektiğini kabul etmektedir⁵⁰⁹. Hukuk devletinde, idarenin hukuka bağlı olmasının ve eylem ve işlemlerinin yargısal denetime tabi olmasının yanı sıra; ülkede anayasa yargısının bulunması, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, yargı bağımsızlığı ve

⁵⁰⁷ Özbudun, 2017, s. 126.

⁵⁰⁸ Bülent Tanör- Necmi Yüzbaşıoğlu, 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2011, s. 105.

⁵⁰⁹ Anayasa Mahkemesi, 27.03.1986 tarih ve E. 1985/31, K. 1986/11 sayılı kararı.

kazanılmış haklara saygı gösterilmesi ve kanunların genelliği ile devletin mali sorumluluğunun kabul edilmiş olması gerekmektedir⁵¹⁰.

Hukuk devleti ilkesi, devletin, vergilendirme yetkisini keyfi kullanımını önleyerek; temel hak ve özgürlüklere müdahale etmesini engellemeyi amaçlamakta⁵¹¹ ve bu nedenle de vergilendirme yetkisinin sınırını oluşturmaktadır. Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak yasama, yürütme ve yargı görev ve yetkilerini kullanırken hukuka uygun davranmak zorundadır⁵¹². Hukuk devleti ilkesinin unsurları çok fazla olmakla birlikte, vergilendirme yetkisinin sınırını oluşturan unsurlar; vergilerin kanuniliği, kıyas yasağı, hukuki güvenlik, vergilerin belirliliği, vergi kanunlarının geriye yürümezliği, ölçülülük, eşitlik, verginin genelliği ve yargısal denetim ilkeleridir.

a. Vergilerin kanuniliği ilkesi

Vergilerin kanuniliği ilkesi, birey bakımından, temsilsiz vergi olmayacağı, yasa olmadan vergi alınamayacağı, vergilerin öngörülebilir ve belirli olması gerektiği; devlet bakımından ise verginin alınmasının gerekliliği ve verginin gerekirse zorla alınacağı anlamlarına gelmektedir⁵¹³. Vergilerin kanuniliği ilkesi ayrıca, vergiyle ilgili düzenlemelerin genel, soyut ve kişisel olmayan, aynı zamanda da yasama organı tarafından usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş kanunlarla yapılmasını gerektirir⁵¹⁴. Diğer bir ifadeyle vergiyle ilgili düzenlemeler, hem maddi anlamda hem de şekli anlamda kanunla yapılmalıdır⁵¹⁵. Söz konusu ilke ile keyfi uygulamaların engellenmesi, kişilerin temel hak ve özgürlükleri güvence altına alınması amaçlanmaktadır⁵¹⁶.

Anayasa'nın 13. maddesinde belirtildiği gibi, temel hak ve özgürlükler ancak kanunla sınırlandırılabilir. Vergilendirme yetkisinin de temel hak ve özgürlükleri sınırlandırdığı düşünüldüğünde, vergi ile ilgili düzenlemelerin ancak kanunla yapılması

⁵¹⁰ Ahmet G. Kumrulu, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", *AÜHFĐ*, C. 36, S. 1, 1979, s. 153.

⁵¹¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2015, s. 39.

⁵¹² Gözler, 2015, s. 83-84.

⁵¹³ Güneş, 2014, s. 14.

⁵¹⁴ Çağan, 1982, s. 103.

⁵¹⁵ Gerçek vd., *Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar*, s. 91; Çağan, 1982, s. 103.

⁵¹⁶ Ümit Süleyman Üstün, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s. 63.

gerektiği sonucuna ulaşılabilir⁵¹⁷. Ayrıca Anayasa m. 73'te vergilerin kanunla düzenlenmesi zorunluluğu getirilmektedir. Yasama organı vergilendirme yetkisini, maddi ve şekli anlamda kanunla, yürütme organı ise, kendisine ait yetkilerini kanuna uygun olarak kullanmalıdır⁵¹⁸. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, vergi kanunu koyma, bu kanunlarda değişiklik yapma ve kaldırma yetkisinin kanunla yapılması zorunludur. Vergilerin temel unsurlarının kanunla düzenlenmiş olması şartıyla uzmanlık gerektiren, ayrıntı ve uygulamaya yönelik işlemler bakımından yürütme organına yapılan yetki devri kanunilik ilkesine uygun olarak kabul edilmektedir⁵¹⁹. Yükümlüye masraf getirmeyen, sosyal ve psikolojik maliyet yüklemeyen; uygulamaya, ayrıntıya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütmeye yetki verilmesi vergilerin kanuniliği ilkesine uygundur⁵²⁰. Anayasa Mahkemesi de vergilerin temel unsurlarının yasama organı tarafından kanunla düzenlenmesi gerektiğini kabul edip, bazı hallerde yürütme organına yetki verilmesini kanunilik ilkesine uygun bulmaktadır.

Vergilerin temel unsurlarının neler olduğu Anayasa'da ve kanunlarda düzenlenmemiştir. Ancak Anayasa Mahkemesi kararları ve doktrin bu unsurların neler olduğuna ilişkin olarak bazı kıstaslar getirmiştir. Anayasa Mahkemesi kararlarında verginin konu, yükümlü, matrah, oran ve vergiyi doğuran olay gibi hususların mutlaka kanunla düzenlenmesi gerektiği, doktrinde is bunların yanı sıra, ödev ve yöntemlerin de kanunla düzenlenmesi gerektiği belirtilmektedir⁵²¹.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, yürütme organına verilecek yetkilerin de kanunla düzenlenmesi gerektiğini, diğer bir ifadeyle, kanuni idare ilkesini gerektirmektedir. Böylece, idarenin kanuna aykırı eylem ve işlem yaparak keyfi ve sınırsız uygulamalar yapması önlemektedir⁵²².

⁵¹⁷ Funda Başaran Yavaşlar, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi", *Hukuk Güvenliği*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2015, s. 210.

⁵¹⁸ Aziz Taşdelen, "Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler", *AÜHFD*, C. 59, S. 4, 2010, s. 774.

⁵¹⁹ AYM, 13.07.2015 tarih ve E. 2014/88 ve K. 2015/68 sayılı kararı; Çağan, 1982, s. 109.

⁵²⁰ Güneş, 2014, s. 133.

⁵²¹ Anayasa Mahkemesi, 21.02.2008 tarih ve E. 2005/73, K. 2008/59 sayılı kararı; Güneş, 2014, s. 144-145.

⁵²² Gerçek vd., *Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar*, s. 91. Kanunilik ilkesinin muhatabının yasama organı, kanuni idare ilkesi ise yürütme organını görevlendirip sınırlandırmaktadır. Bu nedenle kanunilik ilkesiyle sıkı bağlantısı olsa da bir birinden farklı ilkelere. Bkz. Başaran Yavaşlar, *Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi*, s. 194.

b. Kıyas yasağı ilkesi

Kıyas, kanunda düzenlenmiş bir olaya uygulanacak hukuk kuralının, kanunda düzenlenmeyen benzer nitelikteki olaylara yorum ve benzetme yoluyla uygulanmasıdır⁵²³. Kıyas, ancak kanunlarda somut olaya uygulanacak hüküm bulunmadığında başka bir ifadeyle, bir kanun boşluğunun söz konusu olduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır.

Kıyas yasağı ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesinin bir alt görünümü niteliğindedir. Vergilerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasının kanunla yapılması gerekmektedir. Bu nedenle, bu düzenlemeler, idarenin düzenleyici işlemleri ile ya da yargı organlarının yorum sınırlarını aşan kararlarıyla gerçekleştirilemez. Kısacası yorum ve benzetme yoluyla yeni mali yükümlülük getirilemeyeceği gibi, var olanlar da değiştirilemez ya da kaldırılamaz⁵²⁴. Aksi halde, idare ve yargı organlarının daha önce konulmamış yeni bir vergi yükü oluşturmaları veya vergi yükünü artırmaları imkânı doğabilir⁵²⁵. Kıyas, vergi hukukunda yorumun sınırını oluşturmaktadır⁵²⁶. Vergi hukuku uygulamasında karşılaşılabilecek kanun boşlukları kıyasa varmayan yorum yöntemleri ile doldurulamıyorsa, bu boşlukların mutlaka yasama organı tarafından kanunla doldurulması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu m. 45 ve Gelir Vergisi Kanunu m. 7, 8 ve 80'de kıyas yoluna başvurulabileceği öngörülmektedir. Kanunlarda açıkça düzenlenmiş olması halinde kıyas yöntemi uygulanabilecektir⁵²⁷. Ayrıca vergilerin temel unsurlarına müdahale etmemek ve yükümlülük getirmemek şartıyla, vergilendirme işlemleri ve vergi yargısıyla ilgili kanuni boşlukların kıyas yoluyla doldurulmasında da bir sakınca yoktur⁵²⁸.

⁵²³ Öncel- Kumrulu- Çağan, 2015, s. 29.

⁵²⁴ Gerçek vd. *Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar*, s. 92.

⁵²⁵ Öncel-Kumrulu-Çağan, 2015, s. 33; Çağan, 1982, s. 172.

⁵²⁶ Şenyüz- Yüce- Gerçek, 2015, s. 63.

⁵²⁷ Hakan Birsenoğlu, "Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?", *AÜEHFD*, C. 7, S. 1-2, 2003, s. 167

⁵²⁸ Güneş, 2014, 165.

c. Hukuki güvenlik ilkesi

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağı olacağı hukuk kurallarının ve devlet tarafından yapılacak müdahaleleri önceden bilmeyi ve davranışlarını buna göre ayarlama imkânına sahip olmayı ifade etmektedir⁵²⁹. Kişiler, devletin vergilendirme yoluyla temel hak ve özgürlüklere yöneltilebilecek müdahaleleri önceden tahmin edebilmeli ve geleceğe yönelik plan yapma imkânına sahip olmalıdırlar⁵³⁰. Hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleşebilmesi için vergilendirmenin açık, kesin ve anlaşılır düzenlemelere dayanması ve bu düzenlemelerin geçmişe etki etmemesi gerekmektedir.

(1). Vergilerin belirliliği ilkesi

Vergilendirmede belirlilik ilkesi, verginin konusunun, miktarının, tarh ve tahsil usulü ve zamanının gerek idare, gerek vergi yükümlüleri açısından kesin, açık ve belirgin olmasını ifade eder⁵³¹. Her vatandaşın ödemek zorunda olduğu verginin; miktarı, türü, ödeme zamanı, ödeme şekli açık ve kesin olmalıdır⁵³². Vergilere ilişkin işlem ve kuralların kesin, açık ve anlaşılabilir olması vergilendirmede keyfiliğin önlenmesini amaçlamaktadır. Vergi ile ilgili yasalar ve idari işlemlerin açık, kesin ve anlaşılabilir bir biçimde düzenlenmesi gerektirmektedir⁵³³.

Anayasa Mahkemesi de “*hak ve yükümlülüklerin belli ve kesin olması, düzenlemelerin, mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğinin tereddüde yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir, nesnel, makul bir düzeyde öngörülebilir ve keyfi uygulamalara yol açmayacak biçimde belirlenmiş olması gerektiğini*” kabul etmektedir⁵³⁴.

Vergilerin belirliliği ilkesi yasama organına kesin, açık ve uygulanabilir kanun yapma, yalın, basit ve anlaşılabilir ifadeler kullanma ödevi yüklemektedir⁵³⁵. Aynı zamanda, bu ilke gereği, yasamanın yürütmeye devrettiği vergilendirme yetkisinin

⁵²⁹ Öncel- Kumrulu- Çağan, 2015, s. 45; Güneş, 2014, s. 60.

⁵³⁰ Fritz Neumark (Çev. İclal (Feyzioğlu) Cankorel), *Vergi Politikası: Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1975, s. 375.

⁵³¹ Öncel- Kumrulu- Çağan, 2015, s. 46.

⁵³² Güneş, 2014, s. 18.

⁵³³ Başaran Yavaşlar, *Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi*, s. 191.

⁵³⁴ Anayasa Mahkemesi, 06.06.2013 tarih ve E. 2013/22, K. 2013/73 sayılı kararı.

⁵³⁵ Güneş, 2014, s. 19.

çerçevesi ve sınırlarının anayasal kurallar doğrultusunda çizilmiş olması ve idareye ve yargı organlarına vergiyi doğuran olay ve verginin diğer temel unsurları konusunda takdir yetkisi bırakılmaması gerekmektedir⁵³⁶.

Vergi Hukuku'nda kıyas yasaktır ve sadece kanunlarda öngörülen durumlarda başvurulabilecek bir yöntemdir. Bu nedenle yürütme ve yargı organlarının kıyasa başvurmasını önlemek için kanunların belirli, açık ve kesin olması gerekmektedir⁵³⁷.

(2). Vergilerin geriye yürümezliği ilkesi

Vergilerin geriye yürümezliği ilkesi, bir eylem ya da işleme başlanıldığı anda yürürlükte olmayan bir vergi kuralının, söz konusu eylem ve işlemlere uygulanacak şekilde geçmişe etki etmesinin engellenmesidir⁵³⁸. Vergi kanunlarının yürürlüğe girmesinden önceki dönemler için uygulanması ve mali yükümlülüklerin artırılması, kişilerin hukuka olan güvenlerini sarsar⁵³⁹. Ancak Anayasa'da ve VUK'da vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi açıkça düzenlenmemiştir. Anayasa Mahkemesi ve Danıştay, vergi kanunlarının geriye yürüyemeyeceğini, hukuki güvenliğin bir gereği olarak kabul etmekte ve yargısal denetime tabi tutmaktadır⁵⁴⁰. Geriye yürüme yasağının kapsamına vergiyle ilgili tüm düzenlemeler girmektedir. Vergi kanunlarının yanı sıra idari düzenleyici işlemler de geçmişe etki edemeyecektir⁵⁴¹.

Vergi Usul Kanunu m. 19 gereği vergi alacağı, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğmaktadır. Buna göre, geriye yürüme yasağı, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile başlamaktadır⁵⁴². Söz konusu ilke, özellikle vergi yükünü

⁵³⁶ Nami Çağan, s. 275, Üçüncü Bildiri(Funda Başaran Yavaşlar, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi) Üzerine, Hukuk Güvenliği Sempozyumu, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2015, s. 275.

⁵³⁷ Güneş, 2014, s. 166.

⁵³⁸ Başaran Yavaşlar, *Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi*, s. 195.

⁵³⁹ Öncel- Kumrulu- Çağan, 2015, s. 47.

⁵⁴⁰ Anayasa Mahkemesi, 7.11.1989 tarih ve E. 1989/6, K. 1989/42 sayılı kararı; Danıştay İBK 3.7.1989 tarih ve E. 1989/5, K. 1989/3 sayılı kararı.

⁵⁴¹ Öncel- Kumrulu- Çağan, 2015, s. 50; Güneş, 2014, s. 162-163.

⁵⁴² Güneş, 2014, s. 156. Alman ve İsviçre Hukukunda gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme ayrımı yapılmaktadır. Gerçek geriye yürüme, düzenlemenin vergiyi doğuran olay bittikten sonra yürürlüğe girmesi olup bazı istisnalar dışında düzenlemeler geçersiz kabul edilmektedir. Gerçek olmayan geriye yürüme ise düzenlemenin vergiyi doğura olay devam ederken yürürlüğe girmesi olup düzenlemeler geçerli kabul edilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Öncel- Kumrulu- Çağan, 2015, s. 47; Güneş, 2015, s. 157; Başaran Yavaşlar, *Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi*, s. 195.

artırıcı nitelikteki hükümlerin geriye yürümesini yasaklamaktadır. Bu nedenle mükelleflerin yararına olan hükümler ve yeni bir ödev getirmemek ya da mevcut ödevleri arttırmamak koşuluyla, usule ilişkin yasalar bakımından geriye yürümezlik ilkesi uygulanmayacaktır⁵⁴³.

d. Yargısal denetim ilkesi

Vergilendirme yetkisinin kullanımında yasama ve yürütme organları her ne kadar sınırsız yetkiye sahip olmasalar da bu durumun anlam ifade edebilmesi için, söz konusu organların yetki sınırını aştıklarında bir yaptırım olması gerekmektedir. Hukuk devleti olmanın bir koşulu da kanunların ve yürütme tarafından yapılan düzenleyici işlemlerin yargısal denetime tabi olmasıdır⁵⁴⁴. Kanunların Anayasa'ya uygunluğu Anayasa Mahkemesi tarafından incelenmektedir. Yasama organı, vergi kanunu koyarken Anayasa'ya uygun davranmalıdır; aksi halde kanunlar Anayasa'ya aykırı oldukları gerekçesiyle iptal edilebilecektir. Anayasa m. 125 gereği, “*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*”. Yürütme organının eylem ve işlemleri de yargısal denetime tabi olduğuna göre, yürütme organı da vergiyle ilgili olarak yaptığı gerek düzenleyici işlemler gerekse de tarh ve tahsil gibi icrai işlemler bakımından Anayasa ve kanunlara uygun davranmak zorundadır.

Vergilerin yargısal denetiminin öngörülmesi kadar söz konusu denetimin etkin olması da hukuk devletinin bir gereğidir. Bunun için de bağımsız ve güvenceli yargıçlar gerekmektedir.

2. Sosyal devlet ilkesi

Devletin niteliklerinin sayıldığı Anayasa m. 2'ye göre “*Türkiye Cumhuriyeti, (...) sosyal bir hukuk Devletidir*”. Sosyal devlet, toplumsal barışın, adaletin ve vatandaşların insan onuruna yaraşır bir şekilde hayat sürmelerinin sağlanması ve gelir dağılımındaki adaletsizliğin önlenmesi amacıyla devletin sosyal ve ekonomik alana aktif müdahalesinin gerekli ve meşru kabul edilmesidir⁵⁴⁵. Sosyal devlet, vatandaşlara

⁵⁴³ Güneş, 2014, s. 156-157.

⁵⁴⁴ Çağan, 1982, s. 189.

⁵⁴⁵ Gözler, 2015, s. 74; Özbudun, 2017, s. 140.

fırsat ve olanak eşitliği sağlamayı gerektirir. Diğer bir ifadeyle sosyal bir devletin pozitif ve negatif bazı yükümlülükleri vardır⁵⁴⁶. Devlet bu yükümlülüklerini yerine getirebilmek için ekonomiye müdahale ederek gelir ve servet dağılımını adil bir duruma getirmek ve kalkınmayı planlamak için bazı tedbirler almak zorundadır⁵⁴⁷. Bu tedbirlerden en önemlisi ise vergilendirmedir. Sosyal devlet ilkesi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanması ve mali güce göre vergilendirme ile gerçekleştirilmektedir.

a. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi

Gelir ve servet eşitsizliğinin engellenmesi, sosyal ve ekonomik olarak fırsat eşitliği sağlanmasını amaçlayan sosyal devlet, bu amacını gerçekleştirebilmek için bazı araçlardan faydalanmaktadır. Bu araçlardan biri vergi yükünün adaletli ve dengeli olarak dağıtılmasıdır⁵⁴⁸.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, herkesin içinde bulunduğu koşullar ölçüsünde vergilendirilmesi yoluyla gelir ve servet eşitsizliğinin giderilmesi ile sağlanır⁵⁴⁹. Ancak bunun gerçekleşmesi için alınan önlemler, geliri az olanları daha fazla tüketime yöneltecek ya da yüksek gelirlilerin ise yatırım yapmasını engelleyecek nitelikte olmamalıdır⁵⁵⁰.

b. Mali güce göre vergilendirme ilkesi

Mali güce göre vergilendirme, kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarının göz önüne alınarak vergilendirilmeleridir⁵⁵¹. Mali güce göre vergilendirme, artan oranlı vergilendirme tarifelerinin kullanılarak gelir düzeyi yüksek olanlardan daha fazla vergi alınması, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine oranla daha fazla vergilendirilmesi, sosyal amaçlı muafiyet, istisna ve indirim getirilmesi, zorunlu tüketim maddelerinden düşük, lüks tüketim maddelerinden yüksek vergi alınması, veraset ve intikal vergisi ve

⁵⁴⁶ Öncel- Kumrulu- Çağan, 2015, s. 55.

⁵⁴⁷ Çağan, *Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme*, s. 145.

⁵⁴⁸ Özbudun, 2017, s. 150.

⁵⁴⁹ Öncel- Kumrulu- Çağan, 2015, s. 53.

⁵⁵⁰ Çağan, 1982, s. 196-197.

⁵⁵¹ Saban, 2016, s. 68; Çağan, 1982, s. 192.

geçim indirimi gibi araçlarla sağlanmaktadır⁵⁵². Mali güce göre vergilendirme ilkesi dar anlamda vergiler için geçerlidir⁵⁵³. Vergi dışındaki mali yükümlülüklerde kısmen de olsa yararlanma ilkesi geçerli olduğundan, mali güce göre vergilendirme ilkesi uygulanmayacaktır⁵⁵⁴. Mali gücün belirlenmesinde kullanılan ölçütler ise, gelir, varlık, zenginleşme ve harcamalardır⁵⁵⁵.

Yasama ve yürütme organlarının vergiye ilişkin düzenleme yaparken takdir yetkilerinin sınırlarından biri mali güce göre vergilendirme ilkesidir. Bu ilke ile keyfi ve ağır vergilerin önüne geçilmektedir.

3. Genellik ve eşitlik ilkesi

Vergilerin genelliği, vergi yükünün herhangi bir ayırım gözetilmeden vergiyi doğuran olayla bağlantı kurulan herkese dağıtılmasını ifade eder⁵⁵⁶. Genellik ilkesinin bir gereği olarak, yasama organı şekli anlamda kanunla kimliği belli kişilere mali yükümlülük yükleyemez. Ayrıca bazı hallerde getirilecek olan vergi muaflık, istisna ve indirimlerinin genellik ilkesini zedelememesi için, gerekçelendirilmeleri gerekmektedir. Vergi muaflık, istisna ve indirimlerinin genel ve nesnel gerekçelere dayandırılması zorunludur⁵⁵⁷.

Eşitlik ilkesi, Anayasa m. 10'da düzenlenmiştir. Buna göre, “*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir*”. Vergi ödevinin düzenlendiği m. 73/1'e göre de; “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*”. Bu iki fıkra hükmü birlikte değerlendirildiğinde, verginin ödenmesi bakımından herkes kanun önünde eşittir.

Yasama organı, vergi yükümlüleri veya vergi konuları bakımından ortaya çıkan fiili ve maddi durumlarına göre farklılıkları göz önüne alarak farklı düzenlemelerle

⁵⁵² Gerçek vd., *Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar*, s. 98; Öncel- Kumrulu- Çağan, 2015, s. 53.

⁵⁵³ Güneş, 2014, s. 114.

⁵⁵⁴ Çağan, 1982, s. 193.

⁵⁵⁵ Öncel- Kumrulu- Çağan, 2015, s. 53.

⁵⁵⁶ Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 31.

⁵⁵⁷ Gerçek vd., *Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar*, s. 95; Güneş, 2014, s. 113.

eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir⁵⁵⁸. Ancak getirilecek bu istisnalar, ekonomik, kültürel, sosyal ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenlere ve anayasanın diğer kurallarına dayanıyorsa geçerli sayılabilir⁵⁵⁹.

4. Ölçülülük ilkesi

Vergilendirme yoluyla devletin, kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale ettiği, sınırlandığı daha önce belirtilmişti. Temel hak ve özgürlüklerin olağan dönemlerde Anayasa m. 13'te, "*özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla*" sınırlandırılacağı ve bu sınırlamaların, "*Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine*" aykırı olamayacağı düzenlenmiştir.

Ölçülülük ilkesi, yasama ve yürütme organları tarafından kullanılan aracın, hedeflenen amacın gerçekleşmesi için elverişli ve gerekli olmasının yanı sıra, kullanılan araçla hedeflenen amacın ölçülü bir oran içinde olması gerekmektedir⁵⁶⁰. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenlemelerin, düzenleme yapılmasındaki amacın gerçekleşmesi için elverişsiz ya da gereksiz olması veya ulaşmak istenilen amaçla kullanılan araç arasında orantısızlığın bulunması halinde söz konusu düzenleme ölçülülük ilkesine aykırı olacaktır⁵⁶¹. Bu nedenle, yasama ve yürütme organları mümkün olduğunca daha az yükümlülük getiren düzenlemeler yapmalıdır.

C. Uluslararası Hukuk Açısından

1. Genel olarak

Vergilendirme yetkisi, daha önce de bahsedildiği gibi egemenlik yetkisinden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle de vergilendirme yetkisi, ancak devletin egemenlik sınırları içinde kullanılabilir. Egemenlik sınırları içinde bulunmaktan kasıt, vergi yükümlüsü veya vergi konusunun vergilendiren devletin egemenlik alanı içinde

⁵⁵⁸ Saban, 2016, s. 66; Gerçek vd., Gerçek vd., *Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar*, s. 94.

⁵⁵⁹ Öncel- Kumrulu- Çağan, 2015, s. 41; Güneş, 2014, s. 129.

⁵⁶⁰ Metin, 2002, s. 21.

⁵⁶¹ Saban, 2016, s. 69.

bulunmasıdır⁵⁶². Devletler, vergilendirme yetkisinin sınırlarını diledikleri kadar geniş belirleyebilme yetkisine sahip olsalar da vergilendirme yetkisi, bir başka devletin sınırları içinde kullanılacak ölçüde geniş olamaz. Başka bir ifadeyle, vergi yasaları sadece çıkarıldıkları ülke sınırları içinde uygulanıp diğer ülkelerde uygulanamaz. Bu durum, devletlerin egemenlik yetkisinin doğal bir sonucudur ve aksi halde bir devletten de artık söz edilemez.

Ülkelerde uygulanan vergilendirme prensiplerinin farklılığı sebebiyle aynı vergi konusu ve aynı vergi yükümlüsü üzerinde birden fazla devletin vergilendirme yetkisi iddia etmesi ve yetki çakışması söz konusu olabilir. Bu durum, uluslararası çifte vergilendirmeye neden olur. Çifte vergilendirme, aynı vergilendirme için bir ülkede şahsîlik prensibi⁵⁶³ sebebiyle ikametgâh veya vatandaşlık ilişkisinin esas alınması, diğer ülkede ise mülkîlik prensibi⁵⁶⁴ sebebiyle ülke sınırlarının esas alınmasından kaynaklanmaktadır⁵⁶⁵. Ülkeler, çifte vergilendirmeyi önlemek için vergilendirme yetkilerini, kanunlarla tek taraflı olarak ya da uluslararası anlaşmalarla ve uluslararası ekonomik bütünleşmelere katılma yoluyla sınırlandırmaktadırlar.

2. Tek yanlı sınırlamalar

Çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla ülkeler kanunlarla tek taraflı olarak vergilendirme yetkisini sınırlandırmaktadır. Vergilendirmede şahsîlik ilkesinin kabul edilmesiyle birlikte, ikametgâh veya vatandaşlığın esas alındığı ülkeler tarafından, gelirin veya servetin kaynağı olan ülkelerin vergilendirme yetkisi kabul edilmekte ve söz konusu gelir ve servet bakımından istisna, mahsup ve indirim yöntemlerinden birisi seçilerek vergilendirme yetkisi sınırlandırılmaktadır⁵⁶⁶.

Vergi kanunlarında çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla vergilendirme yetkisinin sınırlandırıldığı görülmektedir. GVK m. 3⁵⁶⁷ gereği, Türkiye’de yerleşmiş

⁵⁶² Çağan, 1982, s. 213.

⁵⁶³ Bir devletin kendi vatandaşları üzerindeki egemenlik hakkını sınırları içerisinde ve sınırları dışında kullanmasıdır.

⁵⁶⁴ Vergiyi doğuran olay hangi ülke sınırları içerisinde meydana gelmişse o ülke kanunlarına tabi olmasıdır. Bkz. Akif Erginay, *Vergi Hukuku Prensipleri*, İstiklal Matbaacılık, Ankara 1953, s.54.

⁵⁶⁵ Öncel- Kumrulu- Çağan, 2015, s. 57.

⁵⁶⁶ Gözde Erkin, *Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 245.

⁵⁶⁷ GVK m. 3, “Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler: 1. Türkiye’de yerleşmiş olanlar; 2. Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve

sayılan gerçek kişilerin vergilendirilmesinde, şahsîlik ilkesi gereği ikametgâh ve vatandaşlık esasları dikkate alınmaktadır⁵⁶⁸. Ancak çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla yabancı ülkede ikamet eden Türk vatandaşlarının o ülkede elde ettikleri gelirler, gelir veya buna benzer bir vergi olması halinde, Türkiye’de gelir vergisinden istisna tutulmuştur⁵⁶⁹.

Gelir Vergisi Kanunu m. 123, “*Tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye’de tarh edilen Gelir Vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir*” düzenlemesi ile çifte vergilendirmeyi önlemek için mahsup yöntemi seçilmiştir⁵⁷⁰. Söz konusu düzenleme ile gelir ve servetin kaynağı olan ülkenin vergilendirme yetkisi kabul edilmiştir. Ancak bu gelir ve servetin kaynak ülkesinde daha düşük vergilendirilmesi halinde arada kalan fark Türkiye’de de vergilendirilebilecektir⁵⁷¹.

Kurumlar Vergisi Kanunu m. 33’te çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla, mahsup yöntemi kabul edilmiştir. Buna göre, yabancı ülkede elde edilen gelir ve servetin o ülkede ödenmesi gereken benzer vergilerin mahsup edilebileceği kabul edilmiştir⁵⁷².

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nda ise, Türkiye dışında bulunan bir malı iktisap eden, Türkiye’de ikameti olmayan vatandaşlar vergiden istisna tutulmaktadır⁵⁷³. Ancak Türkiye’de ikamet eden vatandaşların yurt dışında iktisap ettiği mallar bakımından ise kaynak ülkesinde vergilendirilen tutarın mahsup edilmesiyle Türkiye’de de vergilendirilebileceği kabul edilmektedir⁵⁷⁴.

teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkûr kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)”.

⁵⁶⁸ Osman Pehlivan- Ersan Öz, *Uluslararası Vergilendirme*, Derya Kitabevi, Trabzon, 2011, s. 67.

⁵⁶⁹ Öncel- Kumrulu- Çağan, 2015, s. 59.

⁵⁷⁰ Çağan, 1982, s. 218.

⁵⁷¹ Pehlivan- Öz, 2011, s. 71.

⁵⁷² KVK m. 3 “*Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye’de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir*”.

⁵⁷³ Erkin, 2015, s. 250.

⁵⁷⁴ KVK m. 12.

3. Uluslararası andlaşmalar

Çifte vergilendirmeyi önlemek ve bilgi paylaşımı sağlayarak uluslararası vergi kaçakçılığını önlemek amaçlarıyla devletler, vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandıran iki taraflı ve çok taraflı uluslararası andlaşmalar yapmaktadırlar⁵⁷⁵. Anayasa m. 90/5'e göre, "Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamaz". Usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş olan uluslararası andlaşmalar da yasama ve yürütme organlarını bağlayıcı nitelikte olduğundan yapılan düzenleme ve işlemler de bu andlaşmalara uygun olmalıdır.

Türkiye de uluslararası andlaşmalarla vergilendirme yetkisini sınırlandırmaktadır. Örneğin, Avusturya ve Norveç ile yapılan andlaşma ile gelir ve servet vergileri bakımından vergilendirme yetkisi sınırlandırılmıştır. Ayrıca vergilendirme yetkisini sınırlandırmak amacıyla, 1954 yılında Amerika Birleşik Devletleri ile NATO çerçevesinde yapılacak harcamaların gider, damga, şeker istihsal ve ithalat vergilerinden; 1956'da Avrupa Müttefik Kuvvetleri Komutanlığı ile de müttefik karargâhları gider, damga ve ithalat vergileri ile harçlardan muaf tutulması için sözleşme imzalanmıştır⁵⁷⁶.

Türkiye'nin taraf olduğu andlaşmalara diğer bir örnek ise, Bulgaristan, İngiltere ve Irak ile imzaladığımız vergi andlaşmaları ile de karşılıklı olarak karayolu taşımacılığı konusunda vergi muafiyeti tanınmış, ulusal karayolu araçlarına uygulanan vergiler dışında mali yükümlülükler konulmaması öngörülmüştür⁵⁷⁷. Ayrıca 1980 yılında Hollanda ile imzalanan Vize Harçlarından Muafiyet Andlaşması ile karşılıklı olarak seyahat ve transit vize harçları kaldırılmıştır.

Vergilendirme yetkisinin sınırlandırıldığı taraf olduğumuz diğer uluslararası andlaşmalara ise Yabancı Motorlu Araçların Vergilendirilmesi Andlaşması, Milletlerarası Atom Enerjisi Ajansının İstisna ve Muafiyetleri Hakkındaki Andlaşma ve Gümrük ve Ticaret Andlaşması sayılabilir.

Türkiye'nin de taraf olduğu 1961 Tarihli Diplomatik İlişkiler Hakkındaki Viyana Sözleşmesi de vergilendirme yetkisi konusunda bazı düzenlemeler içermektedir.

⁵⁷⁵ Oytun Canyaş, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Andlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s. 64; Öncel- Kumrulu- Çağan, 2015, s. 61.

⁵⁷⁶ Öncel- Kumrulu- Çağan, 2015, s. 62.

⁵⁷⁷ Öncel- Kumrulu- Çağan, 2015, s. 62.

Andlaşma m. 23 gereği misyon binaları, m. 28 gereği resmî görevlerinin ifası sırasında misyon tarafından tahsil olunan harç ve ücretler, m. 34 gereği ise diplomatik ajan bazı istisnalar dışında her türlü vergi ve resimden bağışık tutulmaktadır. Bu sayılanlar bakımından görev yaptıkları ülkenin vergilendirme yetkisi yoktur.

Sonuç olarak, uluslararası alanda vergilendirme yetkisi devletler tarafından tek yanlı olarak kanunlar yoluyla sınırlandırılabilceği gibi iki taraflı ve çok taraflı andlaşmalar imzalanarak da sınırlandırılabilir. Uluslararası andlaşmalar, mütekabiliyet esasına dayalı olarak yapılmakta ve uluslararası çifte vergilendirmenin ve bilgi alışverişı sağlanarak vergi kaçakçılığının önlenmesi amaçlanmaktadır.



SONUÇ

Vergi, kamu giderlerinin karşılanması amacıyla devletin bireylerden zorla aldığı paradır. Vergilendirme yetkisi ise, devletin egemenlik yetkisine dayanarak kamu giderlerini karşılamak üzere hukuki ve fiili güç kullanarak vergi koyma ve toplama yetkilerine sahip olmasıdır. Vergilendirme yetkisinin kapsamı, dar anlamda sadece vergi koyma ve toplama yetkisinden oluşmakta; geniş anlamda ise vergi, resim, harç, şerefiye, parafiskâl gelirler, fonlar, zorunlu borçlar, para politikası ve para basımı sonucu elde edilen gelirler, mali tekeller, para cezaları, vergi cezaları ve kamu gücüne dayanılarak ve zorla alınan diğer gelirleri koyma ve toplama yetkisinden oluşmaktadır.

Vergilendirme yetkisinin kaynağı, egemenlik yetkisidir ve vergilendirme yetkisi de devletin egemenliği ölçüsünde geniş ve kapsamlıdır. Devlet vergilendirme yetkisini, kendi organları aracılığıyla hukuki sınırlar içinde serbestçe kullanabilir, diğer devletlerden bağımsız ulusal mali politikalar belirleyebilir. Devletin belirlediği vergilerin, halk tarafından kabul görmesi ise yöneticilerin halk tarafından seçilmesi, temel ve siyasal kararların alınmasında halkın söz sahibi olabilmesine bağlıdır. Bu da demokrasi ile gerçekleşir.

Vergilendirme yetkisinin kullanılmasıyla devlet, bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale etmektedir. Vergilendirme yetkisi mülkiyet, miras, seyahat, çalışma ve sözleşme özgürlüklerini etkilemekte ve bu yetkinin kullanımı bu temel hak ve özgürlükleri sınırlandırmaktadır. Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması Anayasal kurallar ve uluslararası andlaşmalara aykırı olamayacaktır. Dolayısıyla vergilendirme yetkisinin, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin uluslararası andlaşmalar ve anayasalarda düzenlenen kurallara uygun olması gerekmektedir.

Vergilendirme yetkisinin kullanımı, keyfi düzenlemeler yapılarak halkın malvarlığının bir kısmına ya da tamamına el koyulması ve temel hak ve özgürlükleri sınırlandırabilmesi sebebiyle tarihsel gelişim sürecinde anayasacılık hareketleri ilk olarak hükümdarların keyfi vergi koyması üzerine ortaya çıkmıştır. Vergilendirme yetkisine ilişkin olarak “temsilsiz vergi olmaz” ve “vergilerin kanuniliği” ilkeleri ilk kez İngiltere’de 1215 yılında Magna Carta ile düzenlenmiştir. Daha sonra İngiltere’de,

Fransa'da, Amerika Birleşik Devletleri'nde, Almanya'da ve Türkiye'de düzenlenen tüm anayasal belgelerin temelini oluşturmuştur.

Vergilendirme yetkisinin paylaşımı, devlet şekillerine göre farklılık göstermektedir. Vergilendirme yetkisi, üniter devletlerde yasama ve yürütme arasında paylaşılmakta iken; federal devletlerde federal devlet ve federe devletler arasında paylaşılmaktadır. Üniter devletlerde egemenlik, ülkenin ve milletin tümüne etkili olacak şekilde yasama, yürütme ve yargı organları aracılığıyla ülke genelinde ve bütün vatandaşlara uygulanacak şekilde kullanılır. Federe devletlerde ise devlet organları federe devletlere ve federal devlete ait olmak üzere birden fazladır. Federal devlet organları ülkenin tamamına etkili olacak şekilde faaliyet göstermekteyken federe devlet organları, federe devlet sınırları içinde etkili olacak şekilde faaliyet göstermektedir.

İngiltere ve Fransa üniter yapıda devletler olup, vergilendirme yetkisi yasama ve yürütme organları arasında paylaşılmış ve yerel yönetimlere de bir takım yetkiler verilmiştir. İngiltere'de vergi kanunu koyma, kaldırma ve değiştirme yetkisi parlamentoya aittir. Fransa'da vergi kanunları koyma, kaldırma ve değiştirme yetkisi münhasıran yasama organına aittir. Hem İngiltere'de hem Fransa'da iki meclisli parlamento vardır ve halkın temsilcilerinden oluşan meclis, vergilendirme yetkisinin kullanımında daha etkindir. İngiltere'de parlamento egemenliği sebebiyle parlamento istediği konuda istediği düzenlemeyi yapabilmektedir. Kanunların Anayasa'ya uygunluğunu denetleyen bir mekanizma da yoktur. Ancak bu kanunların yazılı bir anayasa ve Anayasa yargısı olmasa da anayasal teamüllere uygun olarak yapılması gerektiği kabul edilmektedir. Fransa'da yasama organı, vergilendirme yetkisini kullanırken anayasa, kanunlar, uluslararası andlaşmalar ve evrensel hukuk kurallarına uygun davranmalıdır. Aksi halde kanunlar, Anayasa'ya uygunluk denetimi yapan Anayasa Konseyi tarafından iptal edilebilecektir.

Üniter devletlerde, yürütme organına devredilen vergilendirme yetkisi esas olarak merkezi yönetim tarafından kullanılmaktadır. Yürütme organına devredilen yetkilerin kapsamı ve sınırları devletlerin anayasalarında belirlenmektedir. Fransa ve Türkiye anayasalarında da yürütme organının vergilendirme yetkisinin kapsamı ve koşulları belirlenmiştir. İngiltere'de ise yazılı bir anayasa olmadığından kanunlarla ve mahkeme kararlarıyla belirlenmektedir. İngiliz hukukunda belli bir süre içinde Avam Kamarası tarafından onaylanması koşuluyla ikincil yasama yetkisi verilerek Kraliçe,

bakanlar, yerel yönetimler ve kamu tüzel kişilerine teknik ve ayrıntı gerektiren konularda kanunla aynı etkiye sahip kurallar koyma yetkisi tanımaktadır. Fransız hukukunda da parlamento bir yetki kanunu ile yürütme organına kendi düzenleme alanına giren konularda belirli bir süre içinde parlamento onayına sunulmak üzere sınırlı bir süre için kararname çıkarma yetkisi verilebileceği kabul edilmektedir. Dolayısıyla iki ülkede de bazı vergiler bakımından ve belli sınırlar içinde yürütme organına vergilendirme yetkisi devredilebilmektedir. Yürütme organları bu yetkilerini kullanırken parlamentonun belirlediği sınırlara göre düzenleme yapma yetkisine sahiptir ve ancak yetki sınırları içinde kalınarak yapılan düzenlemeler geçerli olmaktadır. Aksi halde yargı yoluna başvurulabilmektedir. Olağanüstü hallerde İngiltere ve Fransa'da yürütme organına vergilendirme yetkisi verilebilmektedir. Olağanüstü hallerde verilen yetkinin kullanımından kaynaklı düzenlemeler bakımından ise yargı yolu kapalıdır.

Üniter devletlerde, yürütme organına verilmiş olan vergilendirme yetkisi esas olarak merkezi yönetime ait olsa da yerel yönetimlere de bazı yetkiler verilmiştir. Yerel yönetimler, o bölgede yaşayan insanlardan ve o bölgenin kamu hizmetinde harcanmak üzere alınan vergiler bakımından yetkilidir. Yetkinin kapsamı ise yerel yönetimlere verilen mali özerkliğin genişliğine göre farklılık göstermektedir. İngiltere'de merkezi yönetime devredilebilen ikincil yasama yetkisi yerel yönetimlere de devredilmekte ve kanunlarla aynı etkiye sahip vergi kuralları koyma yetkisi verilebilmektedir. İngiliz vergi kanunlarında yerel ve yerel olmayan vergi ayırımına gidilmekte ve yerel vergiler bakımından yerel yönetimlerin yetkili olduğu kabul edilmektedir. Yerel vergilerin oranları, yasama tarafından düzenlenen alt ve üst sınırlar içinde yerel yönetimler tarafından belirlenmekte ve yine yasama tarafından belirlenen usule göre yerel yönetimler tarafından tarh ve tahsil edilmektedir. Yerel vergilerle ilgili yapılan düzenlemeler merkezi yönetimin denetimine tabi değildir. Parlamento tarafından yerel yönetimlere yerel vergiler dışındaki farklı bir vergi bakımından ikincil yasama yetkisinin verilmesinin önünde herhangi bir engel de bulunmadığından bu vergiler hakkında kural koyma yetkisi de devredilebilecektir. Ancak bu durumda, yerel yönetimlerin yapacağı düzenlemeler ilgili bakanın onayına tabi olacaktır. Fransa'da da yerel yönetimlerin vergi kanunu çıkarma yetkisi yoktur, yeni bir vergi koyamazlar. Ancak yasama organı tarafından konulmuş olan yerel nitelikli vergiler bakımından yasama tarafından belirlenmiş sınırlar içinde kalmak koşuluyla matrah ve oranlarını

belirleme, muaflik ve istisna getirme ve tahsil yetkileri vardır. Yerel yönetimlerin söz konusu yetkileri kullanabilmesi kanunla yetkilendirilmeleri halinde ve yine kanunla belirlenen sınırlar içinde mümkündür.

Federal devletlerde vergilendirme yetkisi, federal devlet ve federe devletler arasında anayasal olarak paylaşılmakta ve yerel yönetimlere de belli sınırlar içinde vergilendirme yetkisi verilmektedir. Vergi kanunu koyma, değişiklik yapma ve kaldırma yetkisi, modern anayasaların temel prensibi olan vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, Amerika Birleşik Devletleri ve Almanya'da da federal yasama organı ve federe yasama organlarına aittir. Vergilerin tarhı, tahakkuku ve tahsili gibi vergi kanunlarının uygulanmasını gerektiren vergilendirme işlemlerini yapma yetkisi ise federal devlet yürütme organı ve federe devlet yürütme organlarına bırakılmıştır. Federal devlet, anayasa ile kendine verilen vergilendirme yetkisini, federal ülke ve milletin tamamına etkili olacak şekilde yani federe devletleri de kapsayacak şekilde kullanmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri ve Almanya'da da gümrük vergileri bakımından federal devlet yetkili iken, gelir vergisi ve kurumlar vergisinde federal devletin yanında federe devletler de kendi egemenlik sınırı içinde aynı vergiler bakımından vergilendirme yetkisini kullanabilmektedir.

Federal devletlere verilen vergilendirme yetkileri anayasa ve kanunlarda vergilendirme yetkileriyle ilgili özel olarak belirlenmiş sınırların yanında anayasaların temel prensiplerine de uygun olarak kullanılmak zorundadır. Aksi halde, vergi kanunlarının anayasaya uygunluğu, Almanya'da Anayasa Mahkemesi'nin, Amerika'da ise Federal Yüksek Mahkeme'nin denetimine tabidir.

Yerel yönetimler, Amerika Birleşik Devletleri ve Almanya'da federal ve federe devletler yasama organları tarafından konulmuş vergilerle ilgili olarak kanunla belirlenmiş sınırlar içinde oran belirleme, tarh, tahakkuk ve tahsil yetkilerine sahiptirler.

Türk hukukunda vergilendirme yetkisi, yasama ve yürütme organları arasında paylaşılmakta yerel yönetimlere de bir takım yetkiler verilmektedir. Devlet, vergilendirme yetkisini merkezi idare eliyle kullanabileceği gibi yerel yönetimler eliyle de kullanabilmektedir. Merkezi yönetim örgütü bakımından Bakanlar Kurulu ile Maliye Bakanlığı esas olarak yetkiliyken, yerel yönetim örgütü bakımından belediyeler, il özel idareleri ve köyler yetkilendirilmektedir.

İngiltere, Fransa, Amerika Birleşik Devletleri ve Alman Anayasalarında da olduğu gibi, “*temsilsiz vergi olmaz*” ve “*vergilerin kanuniliği*” ilkeleri gereği, ülkemizde de vergilendirme yetkisi, kural olarak milletin temsil edildiği ve kanun yapma yetkisine sahip olan yasama organı tarafından kullanılmaktadır. Anayasa m. 73/3 gereği, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması ancak kanunla yapılabilecektir. Kısaca vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin düzenlemeler hem şekli anlamda hem de maddi anlamda kanunla yapılmalıdır. Vergi kanunlarının genel ve soyut olması ve yasama organı tarafından anayasaya uygun olarak yapılması gerekmektedir.

Vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından ve kanun aracılığıyla kullanılması zorunluluğu, vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler ile bunlarla ilgili temel unsurların kanunla düzenlenmesi zorunluluğunu gerektirmektedir. Vergiyi doğuran olay, verginin konusu, yükümlüsü, matrahı, oranı ve zamanaşımı gibi unsurlar mali yükümlülüklerin temel unsurlarıdır. Verginin tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil işlemleri ise idari işlem niteliğinde olsa da bunların usulünü düzenleme yetkisi, yine yasama organına aittir. Bunun yanında vergi muafiyeti ve istisnalarının konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi yetkisi de yasama organına aittir. Vergi mükelleflerinin ödev ve sorumlulukları, denetim usulü, yaptırım ve cezalar, uyuşmazlık çözüm yolları da yasama organı tarafından kanunla düzenlenmelidir.

Vergilerin yasallığı ilkesi gereği yürütme organı, herhangi bir düzenleyici işlemle vergi koyamaz, vergilerde değişiklik yapamaz ya da kaldıramaz. Ancak yasama organı bir konu hakkında asli unsurları kanunla düzenlemek şartıyla, tali ve uygulamaya yönelik unsurların düzenlenmesi için yürütme organına yetki devredebilmektedir. Tarh, tahakkuk ve tahsil gibi vergi tekniği ve vergilendirme süreciyle ilgili işlemlere ilişkin koşullar ve usuller yasama organı tarafından belirlendikten sonra yürütme organına, bu işlemlerin kanuna uygun olarak yürütülmesi yetkisi verilebilmektedir.

Anayasa’da siyasi hak ve ödevler arasında düzenlenmiş olan vergi hak ve ödevinin düzenlenmesi ile ilgili olarak, olağan dönemlerde Bakanlar Kurulu’na KHK çıkarma yetkisi verilemez. Ancak Bakanlar Kurulu tarafından olağanüstü hal KHK’ları ile siyasi hak ve ödevler, dolayısıyla da vergi koyma ve kaldırma gibi düzenlemeler yapılabilecektir ve bu KHK’lar hakkında Anayasa Mahkemesi’nin denetim yetkisi

yoktur. İngiltere ve Fransa’da da olağanüstü hallerde yürütme organına vergi koyma ve kaldırma yetkisi verilmekte ve bu yetkiler, yargı denetimi dışında tutulmaktadır.

Anayasa m. 73/4’te “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin muaflık, istisnalar, indirimleri ve oranlarına ilişkin kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin Bakanlar Kurulu’na verilebileceği*” düzenlenmiştir. Söz konusu yetki sadece Bakanlar Kurulu’na verilebilecek ve yürürlükteki vergi resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin olarak ve yalnızca muaflık, istisna, indirim ve oran belirleme yetkisi verilebilecek ve bu yetki de yasama oranının kanunla belirlediği alt ve üst sınır içinde kullanabilecektir. Ancak muafiyet ve istisna belirleme, verginin konusu ve yükümlüsü bakımından düzenleme yapma yetkisi anlamına gelmektedir ve bu nedenle yasama organı tarafından düzenlenmelidir. Bakanlar Kurulu’na muafiyet ve istisna belirleme yetkisi verilmesi Anayasa’ya aykırıdır ve madde metninden “muaflık, istisnalar” kısmı çıkarılmalıdır.

Yasama organının, bazı kanunlarda Bakanlar Kurulu’na vergi oranını %0’a çekme imkânı verdiği görülmektedir. Vergi oranının %0’a indirilmesi halinde, her ne kadar vergi kanunu geçerliliğini korusa da söz konusu vergi, artık toplanamamakta ve kişilerin mali yükümlülüğü ortadan kalkmaktadır. Mali yükümlülüğü kaldırma yetkisinin münhasıran yasama organına ait bir yetki olması sebebiyle yürütme organına böyle bir yetkinin devredilmesi Anayasa’ya aykırıdır. Bu nedenle alt sınırın en az %1 olarak belirlenmesi daha uygun olacaktır. Gelir Vergisi Kanunu (GVK) m. 52/12 gereği basit usulle vergilendirilmesi gereken bazı vergi mükelleflerinin Maliye Bakanlığı’nın teklifi ve Bakanlar Kurulu’nun kararıyla gerçek usulde vergilendirilmesine karar verilebilmektedir. Fakat vergilendirme usulü, verginin tarhıyla ilgilidir ve vergilendirmenin temel bir unsurudur. Bakanlar Kurulu’na verilen bu etki “vergilerin kanuniliği” ilkesine aykırıdır. Bu nedenle Bakanlar Kurulu tarafından değil, yasama organı tarafından ve kanunla belirlenmelidir.

Vergi Usul Kanunu mük. m. 414’te Bakanlar Kurulu’na para cezalarını, kanunla belirlenmiş oranlarda arttırma ve indirme yetkisi verilmiştir. Söz konusu düzenleme yetkisi vergi cezaları ile ilgilidir; ancak hem Anayasa’da Bakanlar Kurulu’na bu alanda düzenleme yetkisinin verilmemesi hem de bu düzenlemenin *suçta ve cezada kanunilik ilkesine* aykırı olması sebebiyle Anayasa’ya aykırıdır. AATUHK m. 51/4’te Bakanlar Kurulu’na verilen gecikme zammını kanunda belirlenen oranlara göre arttırma ve

indirme yetkisi de aynı nedenlerle Anayasa'ya aykırıdır. Bu nedenle ilgili kanun maddeleri yeniden düzenlenmeli ve Bakanlar Kurulu'na vergi cezalarıyla ilgili yetki verilmemelidir.

Anayasa m. 167/2'ye göre, Bakanlar Kurulu'na, dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koyma ve bunları kaldırma konusunda kanunla yetki verilebilecektir. Ek mali yükümlülükler de geniş anlamda vergilendirme yetkisinin kapsamına girdiğinden kanunla düzenlenme zorunluluğu bu yükümlülükleri de kapsamaktadır. Bu nedenle de dış ticarete ilişkin mali yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması da hem maddi anlamda hem de şekli anlamda kanunla yapılmalıdır. Bakanlar Kurulu'nun düzenleme yetkisi ise ek mali yükümlülüklerin temel unsurları bakımından değil, yetki verilen kanunda belirtilmiş ve sınırları çizilmiş olmak şartıyla oran ve indirimleri belirlemeye yönelik olmalıdır. Bu nedenle Anayasa m. 167/2 hükmü vergilerin kanuniliği ve yasama yetkisinin devredilmezliği ilkelerine uygun olarak yeniden düzenlenmeli ve kanunda belirlenen alt ve üst sınırlar içinde ek mali yükümlülüklerin oran ve indirimlerini belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmeli ve diğer yetkiler ise yasama organına bırakılmalıdır.

Vergilendirme yetkisinin ise esas olarak yasama organına verildiği ve bazı konularda düzenleme yetkisinin ise sadece Bakanlar Kurulu'na devredilebileceği Anayasa m. 73'te açıkça düzenlenmiş olmasına rağmen vergi kanunlarında Maliye Bakanlığı'na da bazı yetkiler verilmektedir. Maliye Bakanlığı'na vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili olarak düzenleme yetkisi verilmez. Maliye Bakanlığı'na yalnızca vergilerin kanunda belirlenen usul ve şartlarla tahsilini sağlayacak konularda düzenleme yetkisi verilmelidir. Bu düzenleme yetkisi de vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri ve bunlara ilişkin ödevleri genişletmemeli, sadece uygulamaya, tekniğe, ayrıntı ve uzmanlığa ilişkin konularla sınırlı olmalıdır.

Anayasa'da vergilendirme yetkisi devredilebilecek organ olarak sadece Bakanlar Kurulu'nun gösterilmiş olması karşısında, yerel yönetimlere kısmi vergilendirme yetkisi devri ile ilgili olarak, öncelikle Anayasal düzenleme yapılması gerekmektedir. Anayasa'da yerel ve yerel olmayan vergi ayrımı yapılmalı ve yerel vergiler bakımından yasama tarafından belirlenmiş alt ve üst sınırlar içinde oran belirleme yetkisi yerel

yönetimlere verilmelidir. Fransa, İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri ve Almanya'da da yerel ve yerel olmayan vergi ayrımı yapılmakta ve yerel yönetimlere yerel vergiler konusunda bir takım yetkiler verilmektedir. Bu kapsamda Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanan belirli alt ve üst sınırlar içinde oran belirleme, kanunda düzenlenen usule uygun olarak vergileri tarh, tahakkuk ve tahsil etme yetkileri yerel yönetimlere verilmelidir.

Vergilendirme yetkisinin hangi organlar aracılığıyla kullanılacağı kadar bu yetkinin sınırlarının belirlenmesi de önemlidir. Anayasa'da ve kanunlarda vergilendirme yetkisinin düzenlendiği maddelerde belirlenen özel sınırların yanında anayasal ilkeler ve uluslararası hukuk da vergilendirme yetkisini sınırlandırmaktadır. Vergilendirme yetkisini kullanan organlar, hukuk devleti ve sosyal devlet ilkeleri ile bu ilkelerden kaynaklanan diğer anayasal vergilendirme ilkeleri ve uluslararası anlaşmalar ve çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik olarak düzenlenmiş kanunlara uygun davranmak zorundadır.

KAYNAKLAR

- AKBAY, Muvaffak, “Amerika Birleşik Devletleri Anayasa Metinleri”, *AÜHFD*, C. 7, S. 1, 1950, ss. 446-493.
- AKBAY, Muvaffak, *Umumi Amme Hukuku Dersleri*, C. I, Ar Basımevi, Ankara, 1948.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 1997.
- AKGÜNDÜZ, Ahmed, *İslam ve Osmanlı Hukuku Külliyyatı (Birinci Cilt Kamu Hukuku)*, Osmanlı Araştırmaları Vakfı, İstanbul, 2011.
- AKŞİN, Sina, “Sened-i İttifak ile Magna Carta’nın Karşılaştırılması”, *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Tarih Bölümü Tarih Araştırmaları Dergisi*, 1994, S. 27 c. 16 ss. 115-123.
- AKYAZAN, Ahmet Emrah, “Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2009, S. 81, ss. 247-276.
- ARIKAN, Zeynep, “Demokratik Gelişim Süreci İçinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 1994.
- ARIKAN, Zeynep, “Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı”, *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, 1996/1997, S. 37, ss. 269- 281.
- ARIKAN, Zeynep, “Vergilendirmede Demokrasi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 115, 1998, ss. 92-103.
- ARIKBOĞA, Ülkü, “Türkiye’de Yerel Vergi Yönetimi”, *Maliye Dergisi*, S. 168, 2015, ss. 1-19.
- ARSAL, Sadri Maksudi, *Umumi Hukuk Tarihi*, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1944.
- ARSEL, İlhan, “Lordlar Kamarasının Salâhiyetlerini Tahdide Matuf Son Teşebbüsler (Parliament Act 1911 e Parliament Act 1947)”, *AÜHFD*, C. 7, S. 1-2, 1950, ss. 92-115.
- AYDIN, Ünal, *İngiltere’de Mahalli İdarelerin Harcamaları ve Gelir Kaynakları*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No:183, 1977.
- AYHAN, Ufuk, “Amerika Birleşik Devletlerinde Yerel Yönetimler”, *Sayıştay Dergisi*, S. 70, 2008, s. 103-120.
- BAŞ, Hasan, “Vergisel Düzenin Sağlanmasında Anayasa Dışı Etkenler”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, s. 407-430.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, *Hukuk Güvenliği*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2015, ss. 189-238.

BAŞARAN, Funda, “Anayasa Temelinde Benzeri Mali Yükümlülük Kavramı”, *Prof. Dr. Oğuz İmregün’e Armağan Vergi Sorunları Dergisi*, Temmuz 1998, S: 118, ss.114-133.

BAŞEL, Ebubekir, “Karşılaştırmalı Hukukta Devletin Vergilendirme Yetkisi”, *Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara, 2016.

BAŞGİL, Ali Fuad, , “Devletin Ülke Unsuru”, *İÜHFM*, Cilt 13, Sayı 4, İstanbul, 1947, ss. 1261- 1281.

BİLİCİ, Nurettin, *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınevi, Ankara, 2017.

BİRSENOĞUL, Hakan, “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?”, *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 7, S. 1-2, 2003, ss. 157- 169.

BODİN, Jean, (Abridged and translated by M. J. Tooley), *Six Books of The Commonwealth*, http://www.yorku.ca/comninel/courses/3020pdf/six_books.pdf, (05.05.2017).

BULUTOĞLU, Kenan, *Türk Vergi Sistemi*, C. 1, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978.

BÜLBÜL, Duran, “Kamu Yönetiminde İdari Yapı ve Mali Paylaşım Uygulaması: Amerika Birleşik Devletleri Örneği”, *Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 2, S. 2, ss. 67-74.

CAN, İsmail, “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, *Maliye Dergisi*, S. 145, 2004, ss. 37-96.

CANATAN, Bilal, “Fransa’da 28 Mart 2003 Anayasa Değişikliği: Üniter Devlette Yerel Yönetimlerin Yeniden Tanımlanması”, *Avrupa Perspektifinde Yerel Yönetimler*, Alfa Aktüel, Bursa, 2006, s. 295-315.

CANYAŞ, Oytun, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Andlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s. 64; Öncel- Kumrulu- Çağan, 2015

COŞKUN, Vahap, “16 Nisan 2017 Tarihinde Kabul Edilen Anayasa Değişikliklerinin Değerlendirilmesi”, *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 22, S. 36, 2017, ss. 3-30.

ÇAĞAN, Nami, “Anayasa Yönünden Fonlar”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, 3. Cilt, 1986, ss.107-124.

ÇAĞAN, Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *AÜHFD*, 1980, c. 37, S. 1-4, ss. 129-152.

ÇAĞAN, Nami, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 1, 1984, ss. 171-183.

ÇAĞAN, Nami, s. 275, Üçüncü Bildiri (Funda Başaran Yavaşlar, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi) Üzerine, *Hukuk Güvenliği Sempozyumu*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2015, s. 274-277.

ÇAĞAN, Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

ÇAĞLAYAN, Ramazan, *İdare Hukuku Dersleri*, Adalet Yayınları, Ankara, 2016.

ÇELEBİ, Fatih, “Fransa Millet Meclisi”, *Yasama Dergisi*, S. 21, 2012, ss. 51-84, http://www.yasader.org/web/yasama_dergisi/2012/sayi21/51-84.pdf, (15.07.2017).

ÇELEBİCAN, Özcan Karadeniz, *Roma Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010.

ÇINARLI, Serkan, “ABD’de Yerel Yönetimin Ana Hatları”, *Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 12, S. 1, 2011, s. 265-280.

DEMİR, İhsan Cemil, “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 10, S. 1, 2008, ss. 275-297.

DOEHRİNG, Karl (Çev.: Ahmet Mumcu), *Genel Devlet Kuramı (Genel Devlet Teorisi)*, İnkılap Kitabevi, İstanbul, 2014.

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, C. 6, S. 1-3, 1985, ss. 65-76.

DURAN, Lütfi İdare Hukuku, *İstanbul Üniversitesi Yayınları*, İstanbul, 1982.

DUTERTRE, Gilles, *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından Örnekler*, Avrupa Konseyi Yayınları, Almanya, 2003.

ELİÇİN ARIKAN, Yeşeren, “Fransız Yerel Yönetim Sistemi ve Türkiye’ye Yansımaları”, *Avrupa Perspektifinde Yerel Yönetimler*, Alfa Aktüel, Bursa, 2006, ss. 267-294.

ERDOĞAN, Mustafa, *Anayasal Demokrasi*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2015.

ERGİNAY, Akif, *Vergi Hukuku Prensipleri*, İstiklal Matbaacılık, Ankara 1953, s.54.

ERKİN, Gözde, *Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

EROĞUL, Cem, *Çağdaş Devlet Düzenleri*, İmaj Yayınevi, Ankara, 2012.

ESEN, Bülent Nuri, “Demokrasi Üzerine”, *Prof. Dr. H. C. Oğuzoğlu’na Armağan*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1972, ss. 597-606.

ETGÜ, Mehmet Akif, *Kamu Hukukunda Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Mülkiyet Hakkına Bakışı*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2009.

FENDOĞLU, Hasan Tahsin, *Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.

GEDİK, Gülşen, “Amerikan Hukukunda Vergilendirme Yetkisi”, *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 2009, s. 1015-1032.

GEMALMAZ, H. Burak, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı*, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2017.

GEMALMAZ, Mehmet Semih, *Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş*, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2007.

GERÇEK, Adnan, vd., “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, *AÜHFD*, C. 63, S. 1, 2014, ss. 81-130.

GEREK, Şahnaz – AYDIN, Ali Rıza, *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.

GÖNENÇ, Levent, “Yasaların Anayasaya Uygunluğunun Denetimi ve Anayasa Yargısı”, http://www.tepav.org.tr/upload/files/1295967249-5.Yasalarin_Anayasaya_Uygunlugunun_Denetimi_ve_Anayasa_Yargisi.pdf, (16.07.2017).

GÖZLER, Kemal, “İngiltere’de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı? Mali Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme”, *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 2009, ss. 365-374.

GÖZLER, Kemal, *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi*, Cilt:1, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2011.

GÖZLER, Kemal, *Devletin Genel Teorisi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2009.

GÖZLER, Kemal, *İdare Hukuku Dersleri*, Ekin Yayınları, Bursa, 2006.

GÖZLER, Kemal, *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2015.

GÜLER, Birgül A. vd., *Kamu Yönetimi Ülke İncelemeleri*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Kamu Yönetimi Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 1, Ankara, 2004.

GÜNDAY, Metin, *İdare Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2002.

GÜNEŞ, Gülsen, *Verginin Yasallığı İlkesi*, On İki levha Yayıncılık, İstanbul, 2014.

- GÜRBÜZ, Yaşar, *Anayasalar*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1981.
- GÜRSOY, Bedri, *Kamusal Maliye Cilt II: Bütçe*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1980.
- HAKYEMEZ, Yusuf Şevki, *Mutlak Monarşilerden Günümüze Egemenlik Kavramı*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004.
- HARRİS, D.J. - O'BOYLE, M. – BATES, E. P. – BUCKLEY (Çev: Mehveş Bingöllü Kılıcı- Ulaş Karan), C. M., *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hukuku*, Şen Matbaa, Ankara, 2013.
- JENNİNGS, Ivor, *Magna Carta And Its Influence In The World Today*, The Central Office Of Information, 1965.
- KABOĞLU, İbrahim Ö., “Anayasa’da Sosyal Haklar: Alanı ve Sınırları”, *Anayasal Sosyal Haklar*, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2012, ss. 15- 34.
- KABOĞLU, İbrahim Ö., *Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar)*, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2014.
- KANETİ, Selim, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.
- KAPANİ, Münci, *Kamu Hürriyetleri*, Yetkin Yayınları, Ankara, 1993.
- KARA, Fatih, “Birleşik Krallık Avam Kamarası Çalışma Usul ve Esasları Üzerine”, *Yasama Dergisi*, S. 21, ss. 7-50. http://www.yasader.org/web/yasama_dergisi/2012/sayi21/7-50.pdf, (10.07.2017).
- KARAHANOĞULLARI, Onur, “İngiliz Hukukunda İkincil Yasama”, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 50, S. 3, 1995, ss. 211-230.
- KARAKOÇ, Yusuf, “Anayasa’nın Vergi Ödevine İlişkin Hükmünün Değerlendirilmesi”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, ss. 83-98.
- KARAKOÇ, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.
- KARATEPE, Şükrü, *Anayasa Hukuku*, Savaş Yayınevi, Ankara, 2015.
- KARTALCI, Kadir – DOĞAN, Mübeyna, “Anayasa perspektifinde Vergilendirme Yetkisi Kavramı”, *E-Journal of New World Sciences Academy*, 2013, ss. 116-132.
- KIRBAŞ, Sadık, *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012.
- KİLİ, Suna- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, *Türk Anayasa Metinleri (Sened-i İttifaktan Günümüze)*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2000.
- KOÇAK, Nazım Taha, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Yargılamasında Mülkiyet Hakkı”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 2013, c.4, S. 15, ss. 365- 380.

KUMRULU, Ahmet G., “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, *AÜHFD*, C. 36, S. 1, 1979, ss. 147-162.

LAUFENBURGER, Henry (Çev. İsmail Özüt), *Mali İktisat ve Mali Kanunlar*, Ajans-Türk Matbaası, Ankara, 1961.

LÜTEM, İlhan, *Egemenlik Kavramı ve Devletlerarası Hukuk*, Sakarya Basımevi, Ankara, 1947.

MAUROİS, Andre (Çev. Hüseyin Cahit Yalçın), *İngiltere Tarihi Cilt:1*, Kanaat Kitabevi, İstanbul, 1938.

MERİÇ, Metin – SAKAL, Mustafa, *Mahalli İdareler ve Finansmanı*, Anadolu Matbaası, İzmir, 2001.

METİN, Yüksel, *Ölçülülük İlkesi*, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2002.

NADAROĞLU, Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1996.

NALBANT, Atilla, *Üniter Devlet: Bölgeselleşmeden Küreselleşmeye*, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 1997.

NARTER, Recep – SARICAOĞLU, Ercan, “ Vergilendirme Yetkisi İle Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi: Vergi Ceza Normları”, *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, S. 2016/1, s. 119-136.

NEUMARK, Fritz (Çev. İclal (Feyzioğlu) Cankorel), *Vergi Politikası: Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1975.

NEVİNS, Allan – COMMAGER, Henry Steele (Çev: Halil İnalçık), *ABD Tarihi*, Doğu Batı Yayınları, Ankara, 2016.

OKANDAN, Recai G., *Roma Amme Hukuku*, Kenan Matbaası, İstanbul, 1944.

OKANDAN, Recai G., *Umumi Amme Hukuku*, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1968.

OKTAR, S. Ateş, *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2016.

ÖNCEL, Mualla – KUMRULU, Ahmet – ÇAĞAN, Nami, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015.

ÖNCEL, Türkan, *Parafiskâl Yükümlülükler*, Güryay Matbaası, İstanbul, 1983.

ÖZ, M. Semih, “Anayasa Mahkemesinin Belediye Meclislerinin Vergilendirme Yetkisiyle İlgili Kararına İlişkin Bir Değerlendirme”, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 67, No. 4, 2012, ss. 63-88.

ÖZBUDUN, Ergun, “İngiltere’de Parlamento Egemenliği Teorisi”, *AÜHFD*, C. 25, S. 1-2, 1968, ss. 59-79.

- ÖZBUDUN, Ergun, *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.
- ÖZKOL, Adil, “Almanya’da Yürütme Organının Düzenleme Yetkisi”, *AÜHFD*, C. 26, S. 3-4, 1969, ss. 131-148.
- PARLAK, Bekir, “Avrupa Birliği Düzenlemelerinde ve Seçilmiş Üye Ülkelerde Yerel Yönetimler”, *Avrupa Perspektifinde Yerel Yönetimler*, Alfa Aktüel, Bursa, 2006, ss. 203-266.
- PEHLİVAN, Osman – ÖZ, Ersan, *Uluslararası Vergilendirme*, Derya Kitabevi, Trabzon, 2011.
- PEHLİVAN, Osman, *Vergi Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2016.
- PELİN, İ. Fazıl, *Finans İlmî ve Finansal Kanunlar*, İsmail Akgün Basımevi, İstanbul, 1945.
- PELTASON, J.W., *Amerika Hakkında: Amerika Birleşik Devletleri Açıklamalı Anayasası*, A.B.D. Dışişleri Bakanlığı Uluslararası Bilgi Programları Bürosu, 2004, http://www.adaletbiz.com/images/dosyalarim/abd_anayasasi.pdf, (01.08.2017).
- SARI, H. Gürbüz, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ek 1. Protokole Göre Malvarlığı Hakkının Korunması*, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2006.
- SARITAŞ, Duygu Özer, “Cumhuriyet Dönemi Roma Vergi Sistemi”, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Eskişehir, 2010.
- SAV, Özden, “İngiliz Anayasa Reformu”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl: 67, S. 4, 2009, ss. 135- 145.
- SAYAR, Nihad S., *Türkiye İmparatorluk Dönemi Mali Olayları*, Meter Matbaası, İstanbul, 1977.
- SCHMÖLDERS, Günter (Çev. İ. Hakkı Ülkmen), “Alman Vergi Sistemi”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C. 8, S. 1, 1953, ss. 111-127.
- SCHMÖLDERS, Günter (Çev. Salih Turhan), *Genel Vergi Teorisi*, İÜİF Maliye Enstitüsü Yayını, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 4. Bası, 1976.
- SERİM, Ekrem, “Fransa’da Yasaların Anayasaya Uygunluk Denetimi”, *Ankara Barosu Dergisi*, S. 4, 1980, ss. 453-459.
- SOMER, Pervin, “Roma Hukukunda Vergilendirme”, *Prof. Dr. Ergun Önen’e Armağan*, MÜHF Yayınları, Alkım Yayınevi, İstanbul, 2003, ss. 697-716.
- ŞAHİN, Mustafa, “Amerika Birleşik Devletleri’nde Yerel Yönetimler”, *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, C. 8, S. 2, 2009, ss. 121-136.
- ŞENGÜL, Ramazan, “Fransa’da Yerinden Yönetim Politikalarının Belediye Yönetimine Etkileri”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 9, S. 20, 2012, ss. 31-44.

ŞENYÜZ, Doğan – YÜCE, Mehmet – GERÇEK, Adnan, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2015.

TABAKOĞLU, Ahmet, *Osmanlı Mali Tarihi*, Dergah Yayınları, İstanbul, 2016.

TAHİROĞLU, Bülent – ERDOĞMUŞ, Belgin, *Roma Hukuku Dersleri*, Der Yayınları, İstanbul, 2014.

TANİLLİ, Server, *Anayasalar ve Siyasal Belgeler*, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 1976.

TANÖR, Bülent - YÜZBAŞIĞLU, Necmi, *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2011.

TAŞDELEN, Aziz, “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, *AÜHFD*, C. 59, S. 4, 2010, ss. 767-795.

TAŞKAN, Yusuf Ziya, *Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

TAVŞANCI, Aykut – KEÇECİ, Burcu, “Avrupa Birliği Sürecinde Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkisi ve Anayasal Çerçeve”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 250, 2009, s. 150-163.

TAVŞANCI, Aykut, “Osmanlı İmparatorluğunda Vergilendirme Yetkisi”, *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, Ankara Üniversitesi Yayınları*, Ankara, 2009, ss. 901-920.

TEZİÇ, Erdoğan, *Anayasa Hukuku*, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2014

TORTOP, Nuri, “Fransa’da Komünlerin (Belediyelerin) Bütçeleri, Giderleri ve Gelirleri”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 27, S. 3, 1994, ss. 51-63.

TURHAN, Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

TURHAN, Salih, *Vergi Teorisi*, Elektronik Ofset Matbaası, İstanbul, 1982.

ULUATAM, Özhan – METHİBAY, Yaşar, *Vergi Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000.

USLU, Ferhat, *Anayasa Hukuku*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017.

UYGUN, Oktay, *Devlet Teorisi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

ÜZELTÜRK, Hakan, “Vergi Tarihinin Ayak İzleri: Magna Carta Libertatum: M.S. 1215”, *Mali Hukuk Dergisi*, 2015, c. 11, S. 128, ss. 19- 39.

VANİSTENDAEL, Frans (Çev.: Murat Yıldırım), “Vergilendirmenin Bazı Hukuki Temelleri”, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2006, C. 1, S. 1, ss. 107-152.

YAKAR, Soner – GÜNDÜZ, İsmail Orçun, “Türkiye’de Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi: “Var” Mı “Yok” Mu İşte Bütün Mesele Bu”, *Sayıştay Dergisi*, S. 92, 2014, ss. 117-141.

YALTI, Billur “Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik; İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında “Çelişik Mevzuat” ve “Çelişik İhtihat””, *Vergi Sorunları Dergisi*, Y. 34, S. 276, 2011, ss. 7-17.

YALTI, Billur, “Anayasa Mimarisinde Yeni Bir Yapıtışı: Mahalli İdarelerin Tali Vergilendirme Yetkisi Üzerine Değerlendirmeler”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, ss. 345-364.

YALTI, Billur, “Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve mükerrer 35”, *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan*, Ankara, 2009, ss. 507-536.

YAMAÇ, Müzehher, “İngiltere’de Yerel Yönetimler”, *Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Metinleri*, No:4/2014, ss. 1-21.

YILMAZ, Güneş – BİYAN, Özgür, “Vergi Hukukunda Belirsizlik: “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kurulu’na Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi”, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 38, S. 2, 2016, s. 335-360.

YILMAZOĞLU, Yunus Emre, *Vergilendirme Alanında Bakanlar Kurulu’na Verilen Yetkiler ve Sınırları*, Yaklaşım Yayıncılık, İstanbul, 2011.

YÜREKLİ, Sabahattin “Bakanlar Kurulu’nun Vergilendirme Yetkisi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 1, S. 2, 1997, s.368, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/1_2_tam.pdf, (13.08.2017)

ZABUNOĞLU, Yahya Kazım, *Kamu Hukukuna Giriş*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1973.

Diğer Kaynaklar:

http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1911/13/pdfs/ukpga_19110013_en.pdf, (13.07.2017).

<http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/07-FRANSA%20169-208.pdf>, (15.07.2017).

Anayasa Değişikliği Metninin Karşılaştırmalı ve Açıklamalı Metni, http://anayasadegisikligi.barobirlik.org.tr/Anayasa_Degisikligi.aspx, (18.08.2016).

<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/bf6de552-cbfe-441e-b519-53d5184f784e?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, (14.08.2017).

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (12.08.2017).

Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası,
<http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/08-ALMANYA%20209-276.pdf>, (31.07.2017).

Principles of tax policy - Treasury Contents, Written evidence submitted by The Chartered Institute of Taxation (CIOT),
<https://publications.parliament.uk/pa/cm201011/cmselect/cmtreasy/753/753vw42.htm>, (18.07.2017).

The British Library Treasures Infocus Magna Carta, British Library, London, 2007.



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler :

Adı ve Soyadı : Zühre ELVAN
Doğum Yeri ve Yılı : Isparta- 1989
Medeni Hali : Bekâr

Eğitim Durumu :

Lisans Öğrenimi : İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 2011.
Yüksek Lisans Öğrenimi : Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
(Devam Ediyor)

Yabancı Dil(ler) ve Düzeyi :

1. İngilizce (İleri Seviye)
2. Almanca (Başlangıç Seviyesi)

İş Deneyimi :

1. Isparta Barosu avukatlık stajı (2011-2012) ve avukatlık (2013-2014).
2. Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi - Araştırma Görevlisi (2014- halen)