

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN ANAYASA
MAHKEMESİ KARARLARINCA İNCELENMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

GÜLSEREN BALLAR

İstanbul, 2019

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN ANAYASA
MAHKEMESİ KARARLARINCA İNCELENMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

GÜLSEREN BALLAR

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Ahmet Bumin DOĞRUSÖZ

İstanbul, 2019



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS öğrencisi GÜLSEREN BALLAR'ın VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARINCA İNCELENMESİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 16.05.2019 tarih ve 2019-14/9 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi ...26.6.2019...

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

1.	Tez Danışmanı	Dr. Öğr. Üyesi A. BUMİN DOĞRUSÖZ	
2.	Jüri Üyesi	Dr. Öğr. Üyesi BAŞAR SOYDAN	
3.	Jüri Üyesi	Prof. Dr. METİN TAŞ	

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Gülseren Ballar
Anabilim Dalı	: Maliye
Programı	: Mali Hukuk
Tez Danışmanı	: Dr.Öğr. Üyesi Ahmet Bumin Doğrusöz
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans – Mayıs 2019
Anahtar Kelimeler	: Vergilendirme Yetkisi, Vergilerin Kanuniliği, Anayasa Mahkemesi

ÖZET

Çalışmanın temel amacı, 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinde "Vergi Ödevi" başlığı altında düzenlenen "vergilerin kanuniliği ilkesi"ni Anayasa Mahkemesi kararları doğrultusunda açıklamaya çalışmaktır. Devletin elinde bulundurduğu ve kişilerin hak ve özgürlüklerine yapılan en etkin müdahalelerden olan vergilendirme yetkisi, vergilerin kanuniliği ilkesi ile sınırlandırılmakta ve keyfiyete dayalı uygulamaları önlemektedir.

Kanunilik ilkesinin daha iyi anlaşılması amacıyla çalışmada vergilendirme yetkisi kavramı, kapsamı ve yetkinin tarihsel gelişiminden bahsedilmiş, ulusal ve uluslar üstü alanlardaki hükümleri sırası ile açıklanmıştır. Anayasa'nın 73'üncü maddesi ayrıntılı olarak açıklanmış ve vergilerin kanuniliği ilkesinin istisnalarından bahsedilmiştir. Anayasa'da yürütme organına verilen yetkiler ilgili maddeler çerçevesinde açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın tamamında Anayasa Mahkemesi kararlarına oldukça yer verilmiş ve ilgili konularda yüksek mahkeme tarafından belirtilen görüşler tartışılmıştır.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Gülseren Ballar
Field : Finance
Programme : Fiscal Law
Supervisor : Ast. Prof. Dr. Ahmet Bumin Doğrusöz
Degree Awarded and Date : Master- May 2019
Keywords : Taxing power, The legality of taxes, Constitutional Court

ABSTRACT

The main objective of this study is to try to explain “the law of legality of taxes” in accordance with decisions of The Constitutional Court, which has been regulated under the title of “Tax Obligation” in 73th article of 1982 Constitution. Tax-raising power which is possessed by the government and which is the most forceful interference with the individual rights and freedoms is limited with The Law of Legality of Taxes and prevents arbitrary implementations.

The concept of tax-raising power, its content and historical development have been mentioned in the study with the aim of better intelligibility of the Law of Legality and provisions in the national and supranational scopes have been clarified respectively. Article 73 of the Constitution is explained in detail and the exceptions to the principle of legality of taxes are mentioned. In the Constitution, the powers given to the executive organ are tried to be explained within the framework of the relevant articles.

Related topics have been supported in the whole study eith the decisions of Constitutional Court and the notions of the high court have been discussed.

TEŞEKKÜR

Bu çalışmanın gerçekleştirilmesinde değerli bilgilerini ve vaktini benimle paylaşan, güler yüzünü ve samimiyetini benden esirgemeyen kıymetli hocam ve danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Ahmet Bumin DOĞRUSÖZ'e teşekkürü bir borç biliyor ve şükranlarımı sunuyorum.

Tecrübelerinden ve bilgilerinden faydalandığım, desteğini her zaman hissettiğim saygıdeğer hocam Prof. Dr. Zehreddin ASLAN'a, konu ve kaynak açısından bana her zaman yardımcı olan kıymetli hocam ve bölüm başkanım Prof. Dr. Metin TAŞ'a,

Yoğun çalışma zamanlarımda bana elinden gelen yardımı yapan, gelecekte başarılı bir akademisyen olacağına inandığım sevgili arkadaşım ve meslektaşım Arş. Gör. İsa ÇELEN'e, her zaman yanımda olan, gerek maddi gerek manevi destekleri ile beni yalnız bırakmayıp bugünlere kadar yetiştiren başta annem Sevgi HANELÇİ olmak üzere tüm aileme, hayatımın her alanında bana destek olan ve bu süreç boyunca göstermiş olduğu sabır ve hoşgörüsü için çok kıymetli arkadaşım Ömer Fatih AYDIN'a sonsuz teşekkür ediyorum.

İstanbul, 2019

Gülseren BALLAR

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

KISALTMALAR vii

1. GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME YETKİSİ

I. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TEMELİ	5
II. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN KAPSAMI	6
A. ANAYASA'NIN 73. MADDESİNDE ÖNGÖRÜLEN YETKİ KAPSAMI	8
1. Yasama Organına Verilen Yetki	10
2. Yürütme Organına Verilen Yetki	11
B. ANAYASA'NIN 73.MADDESİNDE ÖNGÖRÜLEN YÜKÜMLÜLÜK KAPSAMI	12
1. Vergi	12
2. Resim	133
3. Harç	14
4. Benzeri Mali Yükümlülükler	16
a. Benzeri Mali Yükümlülük Sayılanlar	17
b. Benzeri Mali Yükümlülük Sayılmayanlar	17
III. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TABİ OLDUĞU İLKELER	18
A. SOSYAL DEVLET İLKESİ	18
1. Verginin Genelliği İlkesi	21
2. Vergilemede Eşitlik İlkesi	23
3. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	26
B. HUKUK DEVLETİ İLKESİ	30
1. Hukuki Güvenlik İlkesi	34

2. Verginin Belirliliği İlkesi	36
3. Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi	39
C. VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİ	44

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ

I. VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN KAPSAMI	47
A. KANUNLARIN YÜRÜRLÜĞÜ AÇISINDAN	53
1. Vergiler Kanunla Konulur	53
2. Vergiler Kanunla Değiştirilir	54
3. Vergiler Kanunla Kaldırılır	55
a. Açık Kaldırma (Sarih İlga)	56
b. Örtük kaldırma (Zımni İlga)	56
c. Anayasa Mahkemesi Kararı ile Yürürlükten Kaldırma	57
B. KİŞİ AÇISINDAN	58
C. DEVLET VE MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER AÇISINDAN	60
II. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ	62
A. CUMHURİYET DÖNEMİ ÖNCESİ VERGİLENDİRME YETKİSİ	68
1. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi	68
a. Sened-i İttifak	69
b. Tanzimat Fermanı	71
c. Islahat Fermanı	72
2. Meşrutiyet Dönemi	74
B. CUMHURİYET DÖNEMİ SONRASI VERGİLENDİRME YETKİSİ	76
1. 1921 Anayasası	76
2. 1924 Anayasası	77
3. 1961 Anayasası	79
4. 1982 Anayasası	81
5. 1982 Anayasası'nda 6771 sayılı Kanunla Yapılan Anayasa Değişikliği	83

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİNİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN İÇERİĞİ, GEREKSİNİMİ VE
İSTİSNALARI

I. VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN İÇERİĞİ	88
A. VERGİNİN TEMEL ESASLARI	88
1. Verginin Konusu	88
2. Vergiyi Doğuran Olay	90
3. Verginin Yükümlüsü	92
4. Verginin Matrahı	95
5. Verginin Tarifesi	98
B. VERGİNİN USUL YÖNÜNDEN ESASLARI.....	99
1. Verginin Tarhı	99
2. Verginin Tebliği	102
3. Verginin Tahakkuku.....	105
4. Verginin Tahsili.....	106
II. VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN KARŞILADIĞI GEREKSİNİMLER	107
A. KİŞİ ÖZGÜRLÜĞÜ VE GÜVENLİĞİ	109
B. ZORLA ÇALIŞTIRMA YASAĞI	110
C. ÖZEL YAŞAMIN GİZLİLİĞİ.....	112
D. KONUT DOKUNULMAZLIĞI.....	114
E. HABERLEŞME ÖZGÜRLÜĞÜ.....	115
F. YERLEŞME VE SEYAHAT ÖZGÜRLÜĞÜ	116
G. MÜLKİYET HAKKI	119
III. VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN İSTİSNALARI	122
A. ANAYASA’NIN 73/4.MADDESİ İLE VERGİLEN YETKİ.....	124
B. ANAYASA’NIN 167/2. MADDESİ İLE VERİLEN YETKİ	127
C. UZLAŞMA MÜESSESESİ.....	129
SONUÇ	133
KAYNAKÇA.....	143

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AIHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AMKD	Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi
AÜHFD	Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AYM	Anayasa Mahkemesi
BK	Bakanlar Kurulu
DDK	Dava Daireleri Kurulu
İHİD	İdari Hukuk İlimler Dergisi
İİBF	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İÜHFM	İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
m.	Madde
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
RG	Resmi Gazete
s.	Sayfa
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
VUK	Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

İnsanoğlunun en temel ihtiyacı olan özgürlük, toplumlar oluşmaya başladığından bu yana hükümdarlar tarafından sınırlandırılmaya çalışılmıştır. İktidarda bulunan güçler önceleri sınırsız bir yetkiye sahip olduklarından halka keyfi veya takdiri olarak bir yükümlülük yükleyebilmektelerdi. Bu sınırsız yetkilerini her alanda kullanabildikleri gibi vergilendirme alanında da yetkilerini kullanmalarının bir engeli yoktu. Bu sebeple tarihteki demokrasi alanındaki ilk ayaklanmalar ve karşı çıkmalar hükümdarların vergilendirme yetkilerine yönelik olmuştur. Mutlak güce sahip olan iktidarların süregelen zamanlarda vergilendirme yetkilerine anayasal sınırlamalar getirilmiştir.

Vergilendirme yetkisi devletlerin ülkeleri üzerlerindeki egemenlik gücü olarak tanımlanabilir. Devletin sahip olduğu egemenliğinin devamının sağlanması için kamu harcamalarının finansmanında kullanılmak üzere vergi gelirlerine ihtiyaç vardır. Sosyal hukuk devleti ilkesini benimsemiş modern ülkelerde vergilerin anayasal dayanağı olmaksızın alınması mümkün değildir. Başlangıçtan bu zamana kadar yapılan tüm Türk anayasalarında vergi ödevinden bahsedilmiş ve nasıl tahsil edileceği açıklanmıştır.

1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesi vergi ödevi konusuna ayrılmış olup içeriğinde kanunilik ilkesi, eşitlik ilkesi, genellik ilkesi gibi vergilendirme ilkelerinden bahsedilmektedir. Burada önemli olan husus ilgili vergilendirme ilkelerinin sosyal hukuk devletinin somutlaştırılmış ifadeleri olmasıdır. Gerçekte "olandan" çok "olması gerekeni" amaçlayan "normatif" niteliğe sahip olan bu ilkeler; ülkelerin içinde buldukları iktisadi, kültürel, sosyal koşullara ve halkın dünya görüşüne, hukuk bilincine bağlı olarak değişkenlik göstermektedirler.

1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesindeki ilkelerden biri; "vergilerin kanuniliği ilkesi"dir. Hukuk devleti ilkesinin bir sonucu niteliğinde olan vergilerin kanuniliği ilkesi aynı zamanda sosyal devlet ilkesinin de bir uzantısı olarak sayılmaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergi kanunlarının yasama organı tarafından

çıkarılan kanunlar aracılığı ile uygulanması gerektiğinden bahsetmekte, hem devlete hem de vergi yükümlülerine sınırlamalar getirmekte, keyfi ve takdiri uygulamaların önüne geçmektedir.

Çalışmanın amacı Anayasa Hukuku ve Vergi Hukuku'nun ortak bir noktası olan Anayasa'nın 73.maddesini genel bağlamda değerlendirerek vergilerin kanuniliği ilkesini irdelemektir. Vergilerin kanuniliği ilkesinin istisnalarından olan 73/4.madde ve 167/2.madde ayrıntılı olarak incelenmiş ve eski adıyla Bakanlar Kurulu'nun yeni adıyla Cumhurbaşkanı'nın ilgili maddelerdeki yetkileri tartışılmıştır. Türkiye'de yürütme organına verilen yetkinin hangi durumlarda yasama organının yetkileri ile çeliştiği belirtilmek istenmiştir.

Bu çalışmanın içeriği, belirlenen tez konusu çerçevesinde çizilmeye çalışılmıştır. Çalışma üç ana bölümden oluşmuştur.

Birinci bölümün genel hatları vergilendirme yetkisinin temeli, kapsamı ve vergilendirme yetkisinin tabi olduğu ilkeler çerçevesinde çizilmiştir. Vergilendirme yetkisi vergiyi alma, kaldırma ve değiştirme yetkilerinin kime ait olduğunu ifade etmektedir. Vergilendirme yetkisinin bağlı olduğu ilkeler ise üç ana başlık altında sayılabilir. Bunlar; sosyal devlet ilkesi, hukuk devleti ilkesi ve vergilerin kanuniliği ilkesidir. Sosyal devlet ilkesi, devletin toplumsal barışı ve ülkedeki adaleti sağlamak için sosyo-ekonomik yaşama etkin müdahalesini öngören bir devlet anlayışıdır. Hukuk devleti ilkesi, insan haklarına saygı gösteren, insanların sahip olduğu bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her eylem ve işlemi hukuka uygun olan, Anayasaya aykırı tutum ve davranışlardan kaçınan, hukukun üstünlüğünü tüm devlet organlarına üstün kılan ve yargı denetimine açık olan devlettir. Vergilerin kanuniliği ilkesi ise, bahsedilen bu hukuksal yapının temel koşulu olup, vergilerin alınmasının, kaldırılmasının ve değiştirilmesinin kanunlarca belirgin olmasını sağlayan ilkedir. Vergilerin kanuniliği ilkesi ve vergilendirme yetkisi birlikte ele alındığında vergi ile ilgili düzenlemeler daha kesin anlamlar ifade etmektedir. Bu yetki esas olarak yasama organına ait olmakla birlikte belirli anayasal sınırlar altında yürütme organına da tanınmıştır.

İkinci bölümde çalışmanın esas konusu olan vergilerin kanuniliği ilkesinin kapsamı; kanunların yürürlüğü açısından, kişi açısından ve devlet ve mali yükümlülükler açısından ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Kanunların yürürlüğü açısından vergilerin kanuniliği ilkesi devletlerin anayasalarında verginin alınması, kaldırılması ve değiştirilmesinin kanunlar çerçevesinde yapılmasıdır. İlkeye kişi açısından bakıldığında temsilsiz vergi olmaz, yasasız vergi olmaz ve vergilerin belirgin olması ilkeleri ortaya çıkmaktadır. Devlet ve mali yükümlülükler açısından ise, sorumluluk ve yükümlülük konuları kendisini göstermektedir. Nasıl vergi yükümlülerinin vergiyi ödemeleri zorunlu ise devletin de vergiyi alması zorunludur. Başka bir deyişle devletin vergiyi alma veya almama gibi bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. Bölümün son kısmında vergilendirme yetkisinin ve vergilerin kanuniliği ilkesinin tarihsel gelişimi incelenmiş, 1215 Magna Carta ile İngiltere’de başlayan süreç, günümüze kadar gelişerek yön çizmiştir. Türk anayasalarındaki gelişim ve yapılan değişiklikler ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde, vergilerin kanuniliği ilkesinin içeriğinden bahsedilmiştir. İlkenin içeriğini verginin temel esasları ve vergilendirme süreci oluşturmaktadır. Verginin temel esaslarından olan verginin konusu kısaca verginin üzerinden alındığı ekonomik değerler şeklinde düşünülebilir. Verginin mükellefi ise kanunlar gereği üzerine vergi borcu düşen kimselerdir. Ancak vergi borcunun ortaya çıkabilmesi için kanunlarda sadece verginin konusunun ve mükellefinin yer alması yeterli değildir. Vergi yükümlüsü durumunda bulunan kişinin verginin konusu ile bir ilişki içerisinde olması beklenmekte olup bu duruma vergiyi doğuran olay adı verilmektedir. Vergiyi doğuran olay her vergiye göre değişiklik göstermekte olup ilgili kanunlarda ayrı ayrı düzenlenmiştir. Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra vergi borcunun hesaplanabilmesi için kanunlarda vergi matrahının da belirtilmesi gerekmektedir. Verginin matrahı, vergi borcunun hesaplanabilmesi için, vergi konusunun indirildiği teknikler veya ekonomik değerler şeklinde tanımlanabilir. Bir vergi borcunun ödenmesi, birbirini takip eden işlemler neticesinde gerçekleşmektedir. Bu işlemler tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleridir. Bu bölümde ilkenin karşıladığı gereksinimlere de kısaca değinilmiştir. İnsanların yaşamlarını sürdürebilmeleri için en önemli koşul varlığının güvence altına alınmasıdır. Ülkelerde bulunan anayasalar ve hukuksal işlemler

devletlerin insanlara özgür bir şekilde hayat yaşamaları için gerekli olan düzenlemeleri yapmaktadırlar. Güçlü olanın üstünlüğünü azaltarak, kişileri hem devlete karşı hem de birbirlerine karşı korumak hukukun başlıca görevlerindedir.

Sonuç bölümünde çalışmanın genel değerlendirilmesi yapılmış olup ilgili Anayasa Mahkemesi kararları konu sonlarında verilmiştir. Vergilendirme yetkisinin temeli ve kapsamı vergilerin kanuniliği ilkesi ile birleştirilerek özetlenmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin kararları ilgili konuları çerçevesinde yorumlanmaya çalışılmıştır. Vergilerin kanuniliği ilkesinin istisnaları olan 1982 Anayasası'nın 73/4'üncü maddesi, 167/2'inci maddesi ve uzlaşma müessesesi ayrıntılı olarak değerlendirilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME YETKİSİ

I. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TEMELİ

Çağlar boyunca istekleri birbirlerine ters düşen kişi ve devletlerin sürekli biri diğerini sınırlama eğiliminde olmuşlardır.¹ Bu durum ortaya bir anlaşmazlık çıkarmış ve sonucunda isteklerin fevriliğinin önlenmesi gündeme gelmiştir. Mutlakiyet anlayışının kabul gördüğü dönemlerde iktidardaki güçler sınırsız bir yetkiye sahiplerdi. Bu yetkilerini her alanda kullandıkları gibi vergilendirme alanında da bir sınırlamaları olmadığından halka ağır vergiler ödetmeleri söz konusuydu. Sınırsız haklara sahip olan padişahların ve kralların ilk sınırlandırılmak istenen yetkileri vergilendirme konusunda sahip oldukları yetkiler olmuştur. Bu nedenle tarihte demokrasiyle ilişkilendirebileceğimiz ilk başkaldırmalar keyfiyete dayalı vergilendirmelere karşı ortaya çıkmıştır.² Tarihte tekrarlanan demokrasi ayaklanmalarının ardından vergi alınmasının keyfiyete bağlılığının önüne geçilip parlamentolara bu konuda bir yasama yetkisi verilmiştir. Mutlak güce sahip olan kralların veya padişahların süregelen zamanlarda vergilendirme yetkilerine anayasa tarafından sınırlamalar getirilmiştir.

Genel olarak sunulan kamusal mal ve hizmetlerini finanse etmek amacıyla kişilerden hukuki cebir altında, temeli kanun esaslarına dayanan ve karşılıksız olarak alınan ekonomik değerlere vergi denilmektedir. Vergi toplama yetkisi devlete aittir. Bu yetki çağdaş demokrasilerde olduğu gibi Türk Hukukunda da anayasal sınırlarla belirlenmektedir. Devlet ile kişiler arasında vergilendirme açısından ortaya çıkan çıkar çatışması durumunu bir dengede tutabilmek vergilendirmenin esaslarından biridir. Vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik kudretine dayanarak ülke sınırları içinde vergileme konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güçtür.³ Bu yetki, devletin mali

¹ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayıncılık, 4.Baskı, İstanbul, Eylül 2014, s.5.

² Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:37, Sayı:1-4, 1980, s.131.

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

alandanda sürdürdüğü egemenliğin içerdığı yetkilerin en önemlisidir.⁴ Devletin sahip olduğu egemenliğinin devamlılığını sağlaması için, yapılan kamu harcamalarının finansmanında kullanmak üzere vergi gelirlerine ihtiyacı vardır.

Sosyal hukuk ilkesini benimsemiş modern ülkelerde vergilerin anayasal dayanağı olmaksızın konulması ve alınması mümkün gözükmemektedir. Bu zamana kadar yapılmış bütün Türk anayasalarında vergi ödevinden ve vergilerin nasıl tahsil edilmesi gerektiğinden bahsedilmiştir. Anayasalardaki vergi düzenlemeleri yürürlüğe girdiği dönemin hukuk anlayışını yansıtmaktadır. Devletin anayasa tarafından kendisine verilen vergilendirme yetkisi belli ilkelere tabiidir. Bu ilkelere anayasal vergilendirme ilkeleri denilmektedir. Türk hukukunda anayasal vergilendirme ilkelerinin mevcut dayanağı 1982 Anayasası'nda bulunan “*Vergi Ödevi*” başlıklı 73.maddesidir. Bütün vergilendirme ilkelerine kaynaklık etmemekle birlikte anayasanın bütününe bakıldığında diğer ilkelere de bu maddeyle ilişkisi kurulabilir. Anayasanın vergi ödevine ilişkin vergilendirme ilkeleri; vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olma ilkesi, vergi adaleti ilkesi ve vergilerin kanuniliği ilkesidir.⁵ Vergilendirme yetkisi kullanılırken bu ilkelerin yanı sıra sosyal devlet ilkesi, hukuk devleti ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi de göz önünde bulundurulur.

II. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN KAPSAMI

Vergilendirme yetkisi devletin ülkesi üzerindeki egemenlik gücünü kullanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanmıştır.⁶ Egemenlik gücü ise bir toprak parçası üzerindeki kural koyma ve hukuk yaratma gücüdür. Devlete devlet statüsünü kazandıran emretme ve zorlama gücüdür. Bu gücü ile devlet, himayesinde bulunan halka belirli yaptırımlar uygulayabilir.⁷ Gerek sosyal ve ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi bakımından gerek de finansman ihtiyacının

⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 18.Baskı, Ankara, Mart 2010, s.33.

⁵ Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Özel Sayı, 2014, s.1263.

⁶ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.3.

⁷ Kadir Kartalci ve Mübeyna Doğan, “Anayasa Perspektifinde Vergilendirme Yetkisi Kavramı”, **Social Sciences**, 8(3), 2013, s.118.

sağlanması bakımından vergi almak durumunda kalan devlet, mali egemenliğinden hareketle vergilendirme yetkisini kullanmaktadır.

Vergilendirme yetkisi gerekli ve önemli bir yetkidir çünkü devletin kendisine verilen kamusal mal ve hizmetleri sunabilmesi için kaynak sağlaması gerekmektedir.⁸ Demokratik rejimin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi, devletin vergilendirme yetkisi aracılığı ile sağlayacağı mali kaynaklara bağlı olmaktadır.⁹ Bu yetki iki taraflı bir zorunluluk içerir. Bir taraftan vergilendirme yetkisi cebri olup mükelleflerce yapılması zorunludur ve yapılmadığı takdirde hukuksal sonuçlar doğurur. Diğer taraftan devlet vergilendirme yetkisini kullanmak zorundadır. Hem kişilerce hem de devletçe zorunlu olan bir anayasal yetkilendirmedir. Vergilendirme yetkisinin kullanımı siyasi bir zorunluluktur.¹⁰ Devlet vergilendirme yetkisini egemenlik gücüne dayanarak kullanır.¹¹ Kastedilen bu vergilendirme yetkisi devletin egemenliğinin mali alanındaki görünümü olan mali egemenlikten doğmaktadır.¹²

Vergilendirme yetkisine dar anlamda ve geniş anlamda olmak üzere iki açıdan yaklaşılabilir. Dar alanda vergilendirme yetkisinde ödeme gücü ilkesinin esas alınması, geniş anlamda vergilendirme yetkisinde ise karşılık esasının dikkate alınması bu iki yetkiyi birbirinden ayırmaktadır.¹³ Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin ya da yetkili kamu kuruluşlarının kamu gelirleri içinde sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini içermektedir.¹⁴ Geniş anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu hizmet giderlerini finanse etmek üzere gerçek ve tüzel kişilere yüklediği her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkisini ifade etmektedir.¹⁵

Ülkelerin, devletlerin işleyişlerinin ve düzenlerinin farklı olması sonucunda vergilendirme sistemleri ile alakalı farklılıklar da ortaya çıkmaktadır. Modern

⁸ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.4.

⁹ Aykut Tavşancı, “Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:306, Şubat 2007, s.165.

¹⁰ Zeynep Arıkan, “Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 37.Seri, İÜİF, İstanbul, 1997, s.269.

¹¹ Arıkan, “Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı”, s.269.

¹² Bumin Doğrusöz, “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, **İHİD**, Yıl:6, Sayı:1-3, Aralık 1985, s.74.

¹³ Arıkan, “Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı”, s.270.

¹⁴ Erhan Gümüş, “Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirme İle İlgili Hükümet Tasarrufları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:290, Ekim 2005, s.126.

¹⁵ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.5.

devletlerde verginin ne üzerinden, ne kadar, nasıl alınması gerektiğinden vergilendirme yetkisinin kullanımına kadar ayrı düzenlemeler ile karşılaşmaktadır. Başka bir ifadeyle, verginin konusundan vergiyi doğuran olaya, matrahından tarhına, tahakkukundan tahsiline kadar vergilendirmenin tüm aşamaları için ayrı ayrı düzenlemelere gidilmiştir. Bu çeşit bir farklılık çıkmasına rağmen ülkelerdeki bu yetkinin kullanım şekli, sınırları, özellikleri anayasalarla belirlenmiştir. Yazılı bir anayasası olmamasına karşılık İngiltere’de bile vergilendirme yetkisinin özellikleri ve ilkeleri anayasal belgelerde bulunmaktadır.¹⁶

Ülkeler ve devlet yapıları farklılık gösterse de vergiyi halktan tahsil etme yetkisi sadece devlete ait bir yetki olup, ya doğrudan kendisi tarafından ya da görevlendireceği diğer kamu tüzel kişilikleri tarafından alınabilir. Bu yetkinin dayanağı yasama organı tarafından devlete verilmiştir. Çünkü devlet en büyük kamu tüzel kişiliğidir. Bu noktada ülkemize yönelecek olursak, devletin elinde tuttuğu bu vergilendirme yetkisinin 1982 Anayasası’ndaki dayanağı 73’üncü maddedir.

A. ANAYASA’NIN 73. MADDESİNDE ÖNGÖRÜLEN YETKİ KAPSAMI

Devletin elinde bulundurduğu vergilendirme yetkisi ülkemizde 1982 Anayasası’nın 73’üncü maddesinde düzenlenmiştir.

İlgili maddeye göre;

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

¹⁶ Arıkan, “Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı”, s.271.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”¹⁷

İlgili maddede yer alan kamu giderlerinin karşılanması, ödeme gücüne göre vergileme, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, vergilerin kanuna dayanılarak konulması hükümlerden vergileme ilkeleri çıkarılmaktadır. Bu ilkelere ek olarak sosyal devlet ilkesi, hukuk devleti ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi gibi ilkeler de anayasanın bütününden anlaşılmaktadır.¹⁸

Maddenin ilk fıkrasında verginin genelliği ilkesi, kamu giderlerini karşılama ilkesi ve mali güç ile orantılı olarak vergilendirme yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Vergilerin mali güce göre alınması aynı zamanda eşitlik vergilemede eşitlik ilkesinin uygulama aracı kullanılmaktadır.¹⁹ Bu şekilde vergilerin kanuniliği ilkesi sadece şekli anlamda keyfi vergilendirmeyi değil aynı zamanda mali güç ölçütünün işleviyle ağır ve adaletsiz vergilendirmeyi de vergi yasalarının bu ilkeyi barındırması zorunluluğu önlemeye çalışmaktadır.²⁰

Maddenin ikinci fıkrasında verginin adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğuna değinilmektedir. Anayasa 2’inci maddede anlatımını bulan sosyal hukuk devleti ilkesinin doğal bir sonucu olan bu ilke ile devletin vergi adaletinin gerçekleştirilmesi yolu ile sosyal adaleti, sosyal yararı sağlamak, ekonomik ve sosyal devleti oluşturmak ödevi vurgulanmaktadır.

Üçüncü fıkrada vergilerin kanuniliği ilkesine değinilmiş ve bu ilkenin sadece vergileri değil aynı zamanda resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri de kapsadığından bahsedilmiştir.

Maddenin son fıkrasında ise “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirim oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun

¹⁷ 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanunun 16’inci maddesiyle, bu fıkrada yer alan “*Bakanlar Kuruluna*” ibaresi “*Cumhurbaşkanına*” şeklinde değiştirilmiştir.

¹⁸ Şehnaz Gerek ve Ali Rıza Aydın, **Anayasa ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005, s.149.

¹⁹ Ömer Faruk Batrel, “Anayasalarda Vergi Hakkı ve Ödevi, AB Uygulaması ve Türkiye”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:10, Sayı:20, Güz 2011, s.23.

²⁰ Tavşancı, s.167.

belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir” denilerek yürütme organının da kanunun kendisine izin verdiği ölçüde yaptırımının olacağı konusuna vurgu yapılmıştır. Vergilendirme yetkisi anayasa tarafından yasama organına verilmiş olup ülkelerdeki uygulama da bu yöndedir.

Cumhuriyetin kuruluş döneminden itibaren yapılan bütün anayasalarda benzer ibareler kullanılmıştır. Ancak demokrasinin sekteye uğradığı dönemler veya yürütme organına verilen yetkiler vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılığı kapsamında literatürde hala tartışma konusu olmaya devam etmektedir. Yürütme organına verilen bu yetki mutlak bir vergilendirme yetkisi değildir. Yasama organı yürütme organını yetkilendirdiği konularda değişiklik yapabileceği gibi verdiği yetkilere son da verebilmektedir.²¹

1. Yasama Organına Verilen Yetki

Vergilerin halk temsilcilerinin katıldığı yasama organı tarafından konulabilmesi ile vergilemede keyfiliğin yerini hukukun üstünlüğü almıştır. Demokrasi ile yönetilen ilkelere uygulanan, günümüze kadar gelen ve üzerinde durulan bir ilke olan “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi vergilerin kanunlar tarafından konulmasının zorunluluğu olarak anayasalarda yer almıştır.²²

Demokrasinin bir gereği olarak vergilendirme yetkisi, kural olarak, yasama organı tarafından kullanılmaktadır. Bu kuralın neticesi, vergilerin ancak kanunlarla konulması, değiştirilmesi, kaldırılmasıdır ve bu konularda yürütme ve yargı organlarının yetkisiz olması anlamını taşımaktadır. Vergilendirme yetkisinin anayasa tarafından sınırlarının çizilmesi ve kanunlara dayalı olması, kişi hak ve özgürlükleri daraltan vergilendirmenin yasal sınırlarını belirleyip kişilere güvence sağlaması açısından önem kazanmaktadır.²³

²¹ Adnan Gerçek, “Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl:28, Sayı:204, Eylül 2005, s.107-222.

²² Tavşancı, s.167.

²³ Tavşancı, s.167.

Anayasanın 73/3 fıkrasında vergilerin kanuniliği ilkesi üzerinde durulmuş ve “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir, kaldırılır*” ibaresiyle hükme bağlanmıştır. Bu ilke, vergilendirme yetkisinin keyfiliğini önleme niteliği taşımaktadır. Yasama organı tarafından çıkarılmayan vergi salınamaz, toplanamaz ve uygulanamaz. Verginin kanuniliği ilkesi, vergilendirme yetkisinin genel, soyut, kişisel özelliği olmayan, vergiye ilişkin temel unsurları içeren ve yasama organı tarafından yürürlükteki anayasaya uygun olarak çıkarılan kanunlarla kullanılacağını ortaya koymaktadır.²⁴

İlke gereğince salınacak olan bir verginin şekli ve maddi anlamda kanun ile yapılmasını zorunlu olup, vergideki konu, mükellef, tarife, indirim, istisna, tarh ve tahakkuk yöntemleri gibi konuların yine kanun tarafından hükme bağlanması gerekmektedir. Bunun gibi temel unsurlar kanunlarca ifade edilirken düzenleme yetkisi bazı durumlarda yürütme organına verilmiştir.

2. Yürütme Organına Verilen Yetki

Vergilendirme yetkisi kanunlar tarafından yasama organına tanınan bir yetki olmasına rağmen, teknolojik gelişmeler, ekonomik yapıdaki hızlı gelişmeler gibi sebepler nedeniyle karar almayı hızlandırmak için yürütme organına da vergileme alanında bir takım düzenleme yetkileri tanınmıştır.²⁵

Anayasa 73/4 fıkrasında “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.*” hükmü yer almaktadır.

Vergilemedeki kanunilik ilkesi gereği, vergilerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması gerekli işlemlerin uygulanması bakımından uzun zaman almaktadır. Kanunların uzun, yavaş ve meşakkatli yolu gerekli ve etkili müdahaleyi

²⁴ Bumin Doğrusöz, “Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, İstanbul, 1998, s.138.

²⁵ Doğrusöz, “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, s.136.

zamanında sunamamaktadır. Ekonomideki hızlı gelişmelere müdahale edebilmek, değişen gelişen teknolojiye hızlı biçimde adapte olabilmek için Anayasa 73/4 fıkrasında yürütme organına çeşitli yetkiler verilmiştir. Anayasa bu yetkiyi kanunda belirtilen aşağı yukarı sınırlar içerisinde olmak koşulu ile sınırlandırmıştır. Buradaki önemli olan nokta, yürütme organının anayasa tarafından kendisine verilen bu yetkiyi kendisinden başka bir organa veya makama devredememesidir. Yürütme organı aldığı bu düzenleme yetkisini bizzat kendisi kullanması gerekmektedir. Yetkinin kullanımı yönetmelikler, tüzükler, kararlar veya kararnameler aracılığı ile gerçekleştirir.²⁶

Yürütme organına düzenleme yetkisinin verilmesinin nedeni, ekonomiye etkin ve çabuk müdahale etme zorunluluğudur. Bu hüküm ile yasama organının yürütme organından nispeten daha yavaş çalışması sebebiyle, anılan konularda yürütme organına imkan sağlanarak esneklik ve çabukluk getirilmektedir.²⁷

B. ANAYASA’NIN 73.MADDESİNDE ÖNGÖRÜLEN YÜKÜMLÜLÜK KAPSAMI

1982 Anayasası’nın “Vergi Ödevi” başlıklı bölümünde devlet tarafından verilen yükümlülüklerden söz edilmektedir. Bu yükümlülükler vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler şeklinde sıralanmaktadır. Aşağıdaki kısımda verginin, harcın ve resmin ne olduğu, ne üzerinden alındığı ve ne şekilde uygulandığı kısaca anlatılmaya çalışılacaktır.

1. Vergi

Modern devletlerde kamu gelirlerinin büyük bir bölümünü oluşturan gelir kalemi vergilerdir. Kamu harcamalarının kamu gelirleri ile finanse edileceği düşünülürse, en azından gideri karşılayacak kadar bir kamu gelirine ihtiyaç

²⁶ Fatih Saraçoğlu, “Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri”, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:5, Sayı:3, 2003, s.178.

²⁷ Sabahattin Yürekli, “Bakanlar Kurulu’nun Vergilendirme Yetkisi”, Prof. Dr. Naci Kınacıoğlu’na Armağan, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:1, Sayı:2, 1997, s.283.

duyulmaktadır. Kamu gelirleri içinde vergi gelirlerinin rolü %70-90 arasında bir paya sahip olup, önemli bir miktarı temsil etmektedir.²⁸

Vergi, devletin veya devlet adına vergilendirme yetkisi bulunan kamu kuruluşlarının, kendilerinden beklenen kamu hizmetlerini yerine getirmek için ihtiyaç duydukları kaynağı temin etmek amacı ile, kişilerden hukuki zorlama (cebir) altında, kanunla belirlenen esaslar çerçevesinde, karşılıksız ve iade edilmemek üzere topladıkları ekonomik değerlerdir.²⁹ Tanımdan yola çıkılacak olunursa vergilerin belli bir hizmetin karşılığı olduğu söylenemez. Vergi gelirleri belirli kamu harcamalarını karşılamak için değil toplam kamu harcamalarının finansmanı için kullanılabilir. Vergi koyma, değiştirme ve kaldırma Anayasa 73.maddesinden de anlaşılacağı üzere kanunlarca yapılmaktadır. Bir vergi borcunun doğabilmesi için ön koşul kanun ile düzenlenmiş olmasıdır. Kanun ile düzenlenmemiş olan vergilerin hukuki cebir altında toplanabilmeleri mümkün değildir. Nasıl vergilerin alınması zorunluluğu kanunlardan geliyorsa, ödeme zorunluluğu da kanunlardan gelmektedir. Üzerine vergi yükü düşen gerçek veya tüzel kişilerin de kanuna uygun hareket etmesi beklenmektedir. Uygun hareket etmeme halinde her suçun bir cezası olduğu gibi vergi suçlarının da cezası bulunmaktadır. Bu cezalar Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Vergi ödememe durumunda para cezası uygulanabildiği gibi suçun niteliğine göre hürriyeti bağlayıcı cezalar da uygulanabilir.³⁰ Verginin bir çok tanımı yapılmasına rağmen üzerinde en çok durulan nokta “zorunlu oluşu” ve “karşılıksız” oluşudur.³¹

2. Resim

Resimler, vergilerden daha uzak harçlara daha yakın olan ekonomik değerlerdir. Vergiler ve harçlar gibi yapılması gereken zorunlu ödemelerdir. Belirli bir işin yapılması veya faaliyetin gerçekleştirilmesi için kamu kesimi kurumlarınca verilen “izin” karşılığında ödenen tutarlar olarak tanımlanabilir.³² Harçlardaki karşılık belirli ve özel iken vergilerdeki karşılık daha genel bir yapıdadır. Oysa resimlerde söz konusu

²⁸ Doğan Şenyüz, Metin Erdem ve İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, Ekin Yayın Dağıtım, Gün.13.Baskı, Bursa, 2016, s. 95.

²⁹ Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, s.1259.

³⁰ Gülay Akgül Yılmaz, **Kamu Maliyesi**, Türkmen Kitabevi, Gen.3.Baskı, İstanbul, 2009, s.110.

³¹ Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Yayınları, 10.Baskı, İstanbul, 1998, s.215.

³² Şenyüz, Erdem ve Tatlıoğlu, s.95.

olan karşılık değil, faaliyetin gerçekleştirilmesi için yetkili makam olan devletten bir hak alma veya izin alınmasını içerir. Resimlerde konu ispat edici belge, resmi doğuran olay ise ilgili belgenin/kağıdın düzenlenmesidir. Örneğin; ithalatçıların ithalat faaliyetini yapmaları için devletten aldıkları izin karşılığında ödedikleri ithalde damga resmi, tiyatro veya sinema biletleri üzerinden alınan eğlence resmi, rıhtım resmi, avlanma resmi vb.

Yeni bir resmin getirilmesi, değiştirilmesi ve kaldırılması kanuna tabiidir. Karşılıksız olan resim türlerini ödemek zorunluysen karşılıklı olan resimler hizmetten faydalanmama kararı alınarak ödenmeyebilir. ³³ Resimler daha çok yerel yönetimler tarafından tahsil edilen bir yükümlülüktür.

Resimleri vergilerden ve harçlardan kesin sınırlarla ayırmak güçtür. Niteliğine göre vergiye veya harca yaklaşabilmektedir. Günümüzde resim adı altında alınan yükümlülükler oldukça azalmıştır. Önceki yıllarda resim adı altında alınan ve daha sonrasında değişime uğrayan yükümlülükler şu an vergi veya harç adı altında alınmaktadır. Bunlara örnek olarak; trafik harcı, damga vergisi, gümrük vergisi, ilan ve reklam vergisi gösterilebilir.³⁴

3. Harç

Kamu hizmeti üreten bazı kamu kuruluşlarının sundukları kamu hizmetlerinden yararlananların, bu yararlanma karşılığında ödedikleri bedellere harç denir.³⁵ Harçlar vergi benzeri gelirlerdir ve tıpkı vergiler gibi kanunla konulur, kanunla değiştirilir ve kanunla kaldırılırlar. Harçların da hukuki cebir altında alınması özelliği vergi ile ortak noktasını oluşturmaktadır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere harçlardaki durum bir hizmetten faydalanma karşılığında alınan parasal değerlerdir. Vergideki zorunluluktan bu noktada ayrılmaktadır. Vergilemede kanun kapsamına giren herkes için kesin bir zorunluluk söz konusuysen, harçlarda yükümlüler sadece mal ve hizmetten yararlandığı takdirde harç ödemek zorundadırlar. Diğer bir ifadeyle harçlar, vergiler gibi karşılıksız

³³ Akgül Yılmaz, s.112.

³⁴ Nazan Susam, **Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar**, Beta Yayıncılık, 2.Baskı, İstanbul, 2016, s.203.

³⁵ Susam, s.202.

değildir ancak vergiler gibi zorunludur. Harçtaki zorunluluk diğer bir deyişle manevi bir zorunluluktur.³⁶

Karşılık konusu, harçlarda harcı ödeyen kişi belirli bir hizmetten veya maldan yararlanır. Harçlarda vergilerin genel karşılığı yerine özel bir karşılık bulunmaktadır.³⁷ Örneğin; pasaport almak isteyen bir kişi pasaport harcını yatırdıktan sonra pasaportundan yararlanabilir. Yargı harçları açısından düşünülürse, dava açmak isteyen bir kişi gerekli dava açma harcını ödediği takdirde bu hizmetten yararlanabilir. Buradaki karşılık konusuna harcın zorunlu değil, isteğe bağlı olduğu, harç konusu hizmetten yararlanmaktan vazgeçildiği takdirde, harç ödemenin söz konusu olmayacağı şeklindeki görüşün doğru ve gerçekçi bir görüş olmadığı belirtilmelidir.³⁸ Bir kişinin sadece harç ödememek için üniversite eğitimi almayacağını ya da yurtdışına çıkmayacağını, taşıt sahibi olmaktan vazgeçeceğini düşünmek kabul edilebilir bir mantıkta değildir.³⁹

Vergilerde maliyet ve bedel arasında oldukça sıkı bir ilişki varken harçlardaki ilişki o kadar sıkı değildir. Harçlar bazen hizmetin altında bazen de hizmetin üzerinde bir bedelde belirlenir. Harç miktarlarının belirlenmesinde hizmet maliyeti ve mali güç ile bir ilişki kurulmaz.⁴⁰ Harç miktarı hizmetin maliyetinden fazla belirlendiğinde vergi, az belirlendiğinde transfer etkisi gösterirken, miktar hizmet maliyetine eşit olduğu noktada gerçek harçtan bahsedilir.⁴¹

Türkiye’de uygulanan harçlar esas itibari ile 02.07.1964 tarihinde kabul edilen 492 sayılı Harçlar Kanunu’na dayanmaktadır. Bu kanuna göre alınacak olan harçlardan bazıları; yargı harçları, trafik harcı, pasaport harcı, vergi yargısı harçları vb. harçlardır.

³⁶ Akgül Yılmaz, s.111.

³⁷ Şenyüz, Erdem ve Tatlıoğlu, s.94.

³⁸ Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 13.Baskı, 2018, s.7.

³⁹ Nadaroğlu, s.189-190.

⁴⁰ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.8.

⁴¹ Şenyüz, Erdem ve Tatlıoğlu, s.94.

4. Benzeri Mali Yükümlülükler

Vatandaş olmanın mali yükümlülüğü sadece vergiler değildir. Vergiden sonra gelen ve birer mali yükümlülük olan harçlar ve resimlerde vergilerin tabii olduğu kanunilik ilkesine tabiidir. Anayasa'nın 73'üncü maddesinde vergi, resim ve harç sayıldıktan sonra bu yükümlülükler ek olarak "benzeri mali yükümlülükler" ifadeleri kullanılmıştır. Tanımdan anlaşabileceği gibi bu durumda benzeri mali yükümlülükler; "vergi ve benzeri mali yükümlülükler", "resim ve benzeri mali yükümlülükler", "harç ve benzeri mali yükümlülükler" olarak düşünülebilir.⁴²

Vergi, resim ve harçların aksine konusu ve niteliği itibari ile belli olmayan, kanunlarda açık olarak belli edilmeyen benzeri mali yükümlülüklerden, parasal yükümlülükler veya ödemeler olarak bahsedilebilir. Bu yükümlülükler vergilerden farklı olarak yine devlet tarafından resen alınan ancak bir hizmetin karşılığı olarak ödenecek mali yükümlülüklerdir. Anayasa kanunilik ilkesi noktasında dikkatli ve hassas davranmış, bilinen mali yükümlülüklerin adını sadece vergi, resim, harç olarak sayıp kanunilik ilkesini sınırlandırmamış "ve benzeri mali yükümlülükler" ifadeleri ile muhtemel vergi, resim, harç ve benzeri başka isim altında çıkmış ve çıkabilecek mali yükümlülükleri de kanunilik ilkesi kapsamına almıştır. Böylelikle idareler tarafından, değişik isimlerle getirilecek olan düzenlemeleri de anayasal bir kuralla önlemiştir.⁴³

Anayasa Mahkemesi kararları incelendiğinde mahkemenin tavrı durumdan duruma değişiklik göstermektedir. Örneğin bir kararında; "*..benzeri mali yükümlülük ise, kişilerden kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan paralardır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ortak özellikleri kamu gücüne dayanılarak tek taraflı iradeyle salınmaları, gereğinde zorla alınmaları ve bir yasayla konulmalarıdır.*"⁴⁴Bu kapsamda mahkemenin kararlarına göre "benzeri mali yükümlülük sayılanlar" ve "benzeri mali yükümlülük sayılmayanlar" olarak bir sınıflandırma yapılabilir.

⁴² Gerek ve Aydın, s.30.

⁴³ Ersan Öz ve Osman Ermumcu, "Gümrükte Noksan Addedilen Eşya Sebebiyle Vergilemede Kanunilik İlkesinin İhlali", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt:1, Yıl:2, Sayı:6, 2011, s.44.

⁴⁴ Anayasa Mahkemesi, 14.02.1991 tarih ve E:1991/18, K:1991/4, RG:08.01.1991/20865

a. Benzeri Mali Yükümlülük Sayılanlar

Anayasa mahkemesi tarafından ücret, aidat, katılma payı, katkı payı, fon payı gibi isimleri ne olursa olsun parasal bir yükümlülük ya da ödemelerin Anayasa 73'üncü madde kapsamında "benzeri bir mali yükümlülük" sayılabilmesi için kimi ilkeler benimsenmiştir.⁴⁵ Ödemenin kamu gideri niteliğinde olması, tek taraflı bir irade ile (cebri) olarak alınması, zorunlu bir ödeme olması, kamunun egemenlik gücüne dayanılarak alınması, devlet tarafından veya devletçe görevlendirilen kamu tüzel kişilikleri tarafından toplanılması ve kanunilik ilkesi gereği kanunlarca alınacak olan yükümlülüğe dayanak oluşturulması gibi ilkeler Anayasa Mahkemesi'nin aradığı esaslar olarak gösterilebilir. Mahkemenin 1961 ve 1982 Anayasası dönemlerindeki kararlarına bakıldığında "benzeri mali yükümlülükler" in bir kısmı şu şekilde sayılabilir:

- ✓ Çarşı ve mahalle bekçilerine verilen ücret⁴⁶
- ✓ Ziraat odalarının giriş ücreti ve yıllık aidatı⁴⁷
- ✓ Barolara giriş ödemesi ve yıllık kesenek⁴⁸
- ✓ Yüksek öğrenim ücreti⁴⁹

b. Benzeri Mali Yükümlülük Sayılmayanlar

Anayasa Mahkemesi tarafından yukarıda bahsi geçen ilkeleri sağlamayan yükümlülükler Anayasa 73'üncü madde kapsamında "benzeri mali yükümlülük" olarak değerlendirilmezler. Aynı şekilde 1961 ve 1982 Anayasası dönemlerinde mahkeme tarafından "benzeri mali yükümlülük" olarak sayılmayan ödemelere bakıldığında; noterlik işlemlerinden elde edilen gelirlerden diğer noterlere verilen pay⁵⁰, serbest avukat ve noterlerden alınacak sosyal güvenlik destek primi kesintisi⁵¹ ve adli sicil kayıt ücreti⁵² gibi birçok ödeme ile karşılaşmak mümkündür.

⁴⁵ Gerek ve Aydın, s.31.

⁴⁶ Anayasa Mahkemesi, 26.10.1965 tarihli ve E:1965/57, K: 1965/25, RG:08.12.1965, 12171.

⁴⁷ Anayasa Mahkemesi, 29.03.1970 tarihli ve E:1969/65, K:1970/16, RG:21.07.1970, 13555.

⁴⁸ Anayasa Mahkemesi, 18.04.1968 tarihli ve E: 1967/54, K:1968/12, RG:18.06.1968, 12927.

⁴⁹ Anayasa Mahkemesi, 23.03.1974 tarihli ve E:1973/32, K:1974/11, RG: 21.06.1974, 14922.

⁵⁰ Anayasa Mahkemesi, 19.06.1979 tarihli ve E:1979/29, K:1979/5, RG:18.01.1980, 16873.

⁵¹ Anayasa Mahkemesi, 29.03.1966 tarihli ve E:1965/45, K:1966/16, RG:08.12.1965, 12005.

⁵² Anayasa Mahkemesi, 25.02.1975 tarihli ve E:1973/37, K:1975/22, RG:03.12.1975, 15431.

III. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TABİ OLDUĞU İLKELER

Vergilendirme yetkisi, ülkelere anayasaları tarafından verilen ve anayasada belirtilen belirli sınırlar çerçevesinde uygulanması gereken bir yetkidir. Geçmişteki sistemlere bakıldığında vergilendirme yetkisi hükümdarların tekelindeyken zamanla bu yetkileri sınırlandırma yoluna gidilmiş, vergilemeyi sağlamak için parlamentolar kurulmuş ve yetkilendirilmişlerdir. Vergilendirme yetkisinin belirli ilke ve esaslara dayanması vergilemede keyfiliği önlemekte, eşit ve adil bir vergi sistemi yaratmaktadır. Birçok vergilendirme ilkesi bulunmasına karşın temel olan ilkeler sosyal devlet ilkesi, hukuk devleti ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi olarak sıralanabilir. Bu ilkeler birbirlerinin tamamlayıcısı nitelikte olup, bağlantılıdır.

A. SOSYAL DEVLET İLKESİ

Bir normun sadece Anayasa’da yer alması, o normu tek başına adil kılmayacağı gibi, doğru uygulandığı anlamına da gelmemektedir. Öncelikli amaç, adaleti sağlayan anayasal normun ölçülerinin neler olduğunun belirlenmesidir. 1789 Fransız İhtilali, “özgürlük”, “eşitlik” ve “dayanışma” sloganları ile bugüne “sosyal”, “hukuk” devleti kavramlarını taşımıştır. Hukuk devletinin eksenini “insan hakları” ve “hukuk devleti” oluşturmaktadır. Dolayısıyla, adaletin ölçülerinin kaynağını “sosyal hukuk devleti” oluşturacaktır.⁵³

1982 Anayasası’nın 2’inci maddesinde *“Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk devletidir.”* hükmü yer almaktadır. İlgili madde Türkiye Cumhuriyeti’nin sadece hukuk devleti olmakla kalmayıp aynı zamanda sosyal bir devlet olduğunu da belirtmekte, insan haklarına saygıdan, adaletten, sosyal refahtan ve milli bir dayanışmadan bahsetmektedir. Bir hukuk devletinin ilerisi aşamasına geçebilmek için bahsedilen sosyal devlet ilkesinin varlığı gerekmektedir. Sosyal devlet, görevlerini yerine getirebilmek için ekonomiye müdahale ederek gelir ve servet dağılımını ülkedeki

⁵³ Billur Yaltı Soydan, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:119,1998, s.99.

yaşayan insanlar açısından daha adil bir duruma getirmeye çalışmakta ve kalkınmayı plana bağlamaktadır.⁵⁴

Sosyal devlet ilkesi, devletin toplumsal barışı ve ülkedeki adaleti sağlamak üzere sosyoekonomik yaşama etkin müdahalesini gerekli gören bir devlet anlayışıdır. Devletin sosyal yaşama etkin müdahalesi öngörüldüğünden geçmiş yüzyıllardaki jandarma devlet anlayışından kesin bir çizgiyle ayrılmaktadır. Çünkü jandarma devlet anlayışı; devletin görevlerinin ulusal düzeyde milli savunma olmasını savunan, ekonomiye yapılacak olan müdahalenin sadece gereksiz değil aynı zamanda doğal yaşamın işlerliğini de bozacağını öngören bir devlet anlayışıdır.⁵⁵

Sosyal devlet ilkesi, ülkede yaşamakta olan halk arasındaki adaletin korunmasını, refahlarının yükselmesini ve aynı zamanda sosyal güvenliklerinin de güvence altına alınması gerektiğini savunur ve bunu uygulamaya çalışır.⁵⁶ Bahsedilen amaçlar neticesinde, ülkede yaşayan halkın sosyal güvenliği sağlanacak, refah ve sosyal haklar söz konusu olduğundan ekonomik kalkınma hızlı bir şekilde ilerleyebilecektir. Sosyal devletin temel amaç ve görevleri arasında sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanması bulunmaktadır.⁵⁷

Sosyal devlet ilkesinde toplumun tabakalara bölünmesine yanaşılmaz, kişilerin milli gelirden olabildiğince adil bir pay almalarını hedefler. Bu sayede sosyal sınıflar arasındaki denge sağlanmış olmaktadır.⁵⁸ Nitekim Anayasa'nın 73/2'inci maddesinde "*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal bir amacıdır.*" hükmünde sosyal devlet ilkesine değinilmiştir. Sosyal devlet ilkesinden anayasada da bahsedilerek vergilendirme ile ilgili hükümler güvence altına alınmıştır. Vergilendirmenin sağlam bir yapıya oturtulması ve kanunların, anayasanın fiili uygulanması için sosyal bir devletin varlığı gerekmektedir.⁵⁹

⁵⁴ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.190.a

⁵⁵ Ergun Özbudun, **Anayasa Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Şubat 2016, s.76.

⁵⁶ Ümit Süleyman Üstün, "Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** (SÜ Hukuk Fakültesi 20.Yıl Armağanı), Cilt:11, Sayı: 1-2, 2003, s.254.

⁵⁷ Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukuku I Genel Konular**, AÜSBF Yayınları, Ankara, 1972, s.113.

⁵⁸ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.190.

⁵⁹ Şafak Ertan Çomaklı ve Mehmet Gödekli, **Vergilemede Anayasal Prensipler**, Savaş Yayınları, Aralık 2011, s.72-73.

Sosyal devlet prensibinde ülkede yaşayan halk açısından daha adil olarak yaşanması adına devlet ekonomik hayata ve gelir dağılımına yönelik çalışmalar yapmaktadır. Siyasal iktidarlar bu şekilde bir işleyiş sürdürürken sosyal devlet ilkesi iktidar sahiplerinin izleyecekleri vergi politikalarını hukuki çerçevesi açısından sınırlamaktadır. İdeolojileri farklı olsa bile, siyasi idareler bu hukuki sınırlar çerçevesinde vergi politikalarını belirler ve uygulamaya geçirirler. Bu özelliğinden dolayı sosyal devlet ilkesi, sosyal hukuk devleti anlayışı, siyasal iktidarları vergilendirme yönünde sınırlamaktadır.⁶⁰

Sosyal hakların kişiler tarafından kullanımı sosyal devlet ilkesinin önemli bir bölümünü kapsamaktadır. Devletin sosyal devlet olması ölçüsünü ve derecesini, anayasadaki ekonomik ve sosyal hakların ne kadarının gerçekleştirildiği belirlemektedir.⁶¹

Anayasa Mahkemesi bir kararında sosyal devletin tanımını “... *insan hak ve özgürlüklerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ve toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler alarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin adalete uygun biçimde dağıtılmasını sağlayıcı tedbirleri alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini yükümlü sayan devlet*” olarak tanımlamıştır.⁶²

Benzer şekilde Anayasa Mahkemesi kararlarına bakılacak olursa sosyal devletten; “...*(Sosyal Devlet) güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği yani sosyal adaleti ve toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet demektir. Çağdaş devlet anlayışı sosyal hukuk devletinin tüm kurumlarıyla anayasanın sözüne ve ruhuna uygun biçimde kurulmasını gerekli kılar. Hukuk devletinin amaç edindiği kişinin korunması toplumda sosyal güvenliğin ve sosyal adaletin sağlanması yoluyla*

⁶⁰ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s.129.

⁶¹ İhsan Bahri Bellek, “Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl:16, Sayı:105, Haziran 1997, s.71.

⁶² Anayasa Mahkemesi, 18.2.1985 tarih ve E:1984/9, K:1985/4, RG: 26.6.1985, S.18793.

gerçekleştirilebilir. Anayasanın Cumhuriyetin nitelikleri arasında yer verdiği sosyal hukuk devletinin dayanaklarından birini oluşturan sosyal güvenlik kavramının içerdiği temel esas ve ilkeler uyarınca toplumda yoksul ve muhtaçlara devletçe yardım edilerek onlara insan onuruna yaraşır asgari bir yaşam düzeyi sağlanması, böylece, sosyal adaletin ve sosyal devlet ilkelerinin gerçekleşmesine elverişli ortamın yaratılması gerekir...’’⁶³ şeklinde bahsedilmiştir.

Türk anayasası sosyal devlet ilkesini benimsemiş olmakla birlikte, ekonomide müdahaleci mi yoksa liberal bir politika mı uygulanması gerektiği konusunda fikir beyan etmemiştir. Anayasa ekonomik politika modelleri karşısında yansızdır. Müdahaleci bir politikaya da liberal bir politikaya da açıktır. Buna “ekonomik yansızlık’’⁶⁴ görüşü denilebilir. Ekonomik yansızlık görüşü Anayasa Mahkemesi’nin çeşitli kararlarına konu olmuş ve bu görüş kararlar itibari ile kabul edilmiştir. Anayasa Mahkemesi ilk defa şu kararında ekonomik yansızlık görüşünü açıklamıştır: “*Sosyal haklar iktisadi bir doktrinin değil, her şeyden önce hümanizmin ve insanlığın adalet duygusunun ürünüdürler. Fert haysiyetine saygının ve ferdi kutsal bir varlık olarak kabul etmenin mantıki ve hatta kaçınılmaz bir sonucudur. Anayasa’da herhangi bir doktrine yer verilmemiştir. Buna göre devletçilik de uygulanabilir, liberalizm de uygulanabilir.*’’⁶⁵

Sosyal devlet ilkesi insan haklarına yaraşır bir hayat standardı sunmakta, toplumu tabakalara bölmemekte, devletin ekonomik hayata müdahalesini gerekli görmekte ve gelir dağılımının iyileştirilmesine yönelik politikalar geliştirmektedir.

1. Verginin Genelliği İlkesi

Verginin genelliği ilkesi, ülkede var olan kamusal yükün herkese dağıtılması ile ilgili ilgilidir. Anayasa’da yer alan hukuk devleti ve eşitlik ilkesinin bir sonucu olarak düşünülebilir. İlgili ilke, getirilecek bir yükümlülüğün (vergi gibi) genellik ilkesine uygun olarak sadece belli sınıflara değil, herkese getirilmesi gerektiğinden

⁶³ Anayasa Mahkemesi, 26.10.1988 tarih ve E:1988/19, K:1988/33.

⁶⁴ Bakır Çağlar, **Anayasa Bilimi**, BFS Yayınları, İstanbul, 1989, s.111.

⁶⁵ Anayasa Mahkemesi, 29.06.1965 tarih ve E:1963/173, K:1965/40.

bahsetmektedir.⁶⁶ Böylelikle yasama organı şekli olarak kanunla kimliği belli kişilere ek bir mali yükümlülük yükleyemeyecektir.⁶⁷

Genellik ilkesinin anayasadaki yansımalarına bakılacak olursa 1961 Anayasası'nın 61'inci ve 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddelerinde ilk fıkralarında görülebilir. "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür*" ifadesinde "herkes" sözcüğü ile genellik ilkesine vurgu yapılmaktadır. Buradaki herkes sözcüğü mali güç kavramı ile beraber değerlendirilmelidir. Verginin genelliği ilkesi geleneksel genellik ilkesinden mali güç kavramı konusunda ayrılmaktadır. Verginin genelliğinden bahsederken toplumdaki her kişiden değil elinde bir mali gücü bulunan herkesten bahsedilmektedir. Özetle, verginin genelliği ilkesi bir toplumda yaşayan ve mali gücü olan herkesin vergi mükellefi olmasını gerektirmektedir.⁶⁸

Vergiler ülkede yaşayan vatandaşlardan alınan ve kamu mal ve hizmetlerini finanse etmek için kullanılan kamu gelirleridir. Yapılacak olan bu kamu hizmetlerinin belli başlı kişilere değil, herkese yönelik olarak yapılması esastır. Söz konusu hizmetler için katlanılacak yük ve sıkıntılara ayırım yapılmaksızın her vatandaşın katılması verginin genelliği ilkesinin bir gereğidir.⁶⁹ İlkeye göre sadece belirli bir kesimi kapsayacak, onların üzerine yükümlülük bindirecek şekilde vergi konulamaz. Ortaya çıkacak olan vergi yükü belli bir kesimin üzerinde yoğunlaştırılmaz. Bunlara ek olarak konulacak vergi oranlarının sonucunda bazı yükümlülerin bir bölümünün fiili olarak vergi dışı kalmalarına neden olacak şekilde belirleme yapılamaz.⁷⁰ Ülkede yaşayan vatandaşlar aldıkları kamu hizmetlerinin karşılığında devlete ilgili hizmetlerin finansmanı için yardımda bulunmaktadır.

Vergilere ya da vergi mükelleflerine getirilen muafiyet, istisna veya indirimlerin verginin genelliği ilkesine aykırılık oluşturduğu iddia edilmektedir. Ancak bu muafiyet, istisna ve indirimler aynı zamanda sosyal bir devlet olmanın koşulu

⁶⁶ Abdullah Tekbaş, "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Özel Sayı, 2010, s.150.

⁶⁷ Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", s.139.

⁶⁸ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.147.

⁶⁹ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017 s.118.

⁷⁰ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s.31.

sayılmaktadır. Devlet zayıfın yanında olmalı ve onu adil bir şekilde yaşatmalıdır. Bu sebeple muafiyet, istisna ve indirimler sosyal devlet ilkesine ve mali güç ilkesine ters düşmediği takdirde verginin genelliği ilkesini zedelemiş sayılmazlar.

Verginin genelliği ilkesinin kısaca temel esaslarına bakılacak olunursa;

- ✓ Sadece belirli kişileri veya kişi gruplarını kapsayacak biçimde vergi yükümlülüğü getirilmesi mümkün değildir.
- ✓ Belirli bir mali gücü bulunan ve ülke toprakları içerisinde yaşayan herkes, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.
- ✓ Verginin alınma amaçları arasında kamusal hizmetleri finanse etme amacı olduğundan vergi yükü sadece belli bir kesimin üzerinde yoğunlaştırılmaz. Aksi takdirde adil bir vergileme sağlanmamış olur.
- ✓ Vergi kanunlarında uygulanacak olan muafiyet, istisna ve indirimler sosyal devlet ilkesine ve mali güç ilkesine ters düşmedikçe verginin genelliği ilkesine aykırılık oluşturmaz.
- ✓ Vergi oranlarının bazı vergi yükümlülerini vergi dışı bırakacak şekilde belirlenmemesi gerekmektedir.

Anayasa’da bulunan diğer ilkeler gibi vergilerin genelliği ilkesinin de mutlak olarak uygulanabilmesi mümkün değildir. Vergilerin genelliği ilkesi de sosyal adalet ve ekonomik olarak kalkınma amacının gerçekleştirilmesi için belli bir miktarda yumuşatılarak uygulanmaktadır. Devletlerin ekonomik kalkınma ve sosyal adalet hedeflerinin yerine getirilmesi için belirli bir takım vergisel bağışıklardan söz edilmelidir. Ancak bu genelleme, ekonomik ve sosyal amaçlarla tanınacak olan her türlü vergisel bağışıklığın anayasaya uygun olduğu anlamına gelmemektedir.⁷¹

2. Vergilemede Eşitlik İlkesi

1982 Anayasası’nın 10’uncu maddesinde “kanun önünde eşitlik” başlığı ile eşitlik ilkesi düzenlenmiştir. İlgili maddede;

⁷¹ Metin Taş, “Anayasal Vergilendirme Normları Açısından Gelir Vergisi”, **Anayasal Mali Düzen, XIII.Türkiye Maliye Sempozyumu**, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, s.279-280.

“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.

Çocuklar, yaşlılar, özürllüleri, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.” hükmü yer almaktadır.

1961 Anayasası'nın 12'inci, 1982 Anayasası'nın 10'uncu maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesi “kanun önünde eşitlik” ten bahsetmektedir. Kanun önünde eşitlik her şeyden önce ülkede bulunan bütün kişilerin ortak bir hukuk sistemine eşit şekilde bağlanmalarını ifade etmektedir. 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinde ise “vergi ödevi” başlığı altında olan maddede *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.”* hükmü yer almaktadır. İki madde birlikte değerlendirildiğinde vergi ödemek açısından herkes kanun önünde cinsiyet, ırk, din, dil, felsefi inanç, mezhep, renk ayrımı yapılmaksızın eşit sayılacak, bu tarz farklılıklar farklı muamele için bir gerekçe olamayacaktır. Fakat 10'uncu maddenin başlığının “kanun önünde eşitlik” olması kimlerin eşit ve kimlerin farklı kabul edileceklerinin takdirini yasama organına bırakmıştır. Bu durumda toplu değerlendirilecek olunursa vergilemede eşitlik sağlanırken bırakılan takdir yetkisi yasama organına ait olacaktır.⁷²

Genellik ve eşitlik ilkesi geçmiş zamanlardan bu yana en geleneksel ilkelerden sayılmaktadır. Eşitlik ilkesi maddi eşitlik ve şekli eşitlik olmak üzere iki anlam taşımaktadır. Şekli eşitlik ilkesi; hiçbir kişisel özellik göz önünde bulundurulmaksızın, kanunların yazıldığı şekilde, tarafsız olarak uygulanmasından bahsetmektedir. Maddi

⁷² Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, 13.Baskı, Ankara, 1990, s.47.

anlamda eşitlik ilkesi ise; eşit durumda bulunanlara eşit muamele yapılması gerektiğini anlatmaktadır.⁷³

Eşitlik ilkesinin düzenlendiği ilgili kanun maddesinin devamında “Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.” hükmü yer almaktadır. Kanun koyucu burada imtiyazlı gruplar için alınacak olan tedbirlerin anayasanın eşitlik ilkesini zedelemeyeceğine değinmiştir. Adalet açısından düşünülecek olursa çocuklar, yaşlılar ve benzeri gruplara belirli tedbirler uygulanması son derece doğaldır. Bahsedilen tedbirler devletin adaleti yaratma adına yapmak zorunda olduğu görevler arasında yer almaktadır ve bu sosyal devlet olmanın bir neticesidir. Sosyal devlet ilkesi hatırlanacak olursa, devlet yardıma muhtaç olan vatandaşlarına yardım eli uzatmalı ve onları gözetmelidir. Getirilecek olan bu tedbirler ve istisnalar anayasanın diğer maddelerini ihlal etmediği takdirde eşitlik ilkesinden sapmalar geçerli sayılmaktadır.⁷⁴

Anayasa Mahkemesi eşitliği; “aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı kurallara, değişik hukuksal durumda olanların ise değişik kurallara bağlı tutulması” şeklinde tanımlamıştır.⁷⁵ Mahkeme’ye göre; “Anayasa’nın amaçladığı eşitlik, eylemli değil, hukuksal eşitliktir”.⁷⁶

Eşitlik ilkesi kamu maliyesi açısından düşünüldüğünde vergi adaletini sağlama açısından vergi kanunları önünde eşitlik anlamına gelmektedir. Bunu gerçekleştiren maliye disiplini ilkesi vergi adaleti kavramıdır. Vergilemede adalet, herkesin mali gücüne göre ödeme yapmasını amaçlayan bir ilkedir.⁷⁷ Eşit durumdakilerin eşit vergilendirmeye tabii tutulması bize eşitlik ilkesinin mali yönünü göstermektedir. Mali yönündeki durum ödeme gücüne göre vergi ödemesidir. Hukuki yönü ise kanun önünde eşitlik olarak açıklanmaktadır.⁷⁸

⁷³ Abdullah Tekbaş, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 2007, s.189. Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler

⁷⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.41.

⁷⁵ Anayasa Mahkemesi, 15.08.1995 tarihli ve 22/37, RG:16.12.1997, 23702.

⁷⁶ Anayasa Mahkemesi, 13.07.1995, 85/32, RG:28.02.1996, 22771.

⁷⁷ Erginay, Kamu Maliyesi, s.47.

⁷⁸ Erginay, Kamu Maliyesi, s.47

Verginin eşit ve adil alınması kadar doğru bir şekilde alınması da eşitlik ilkesi açısından önem arz etmektedir. Kanun önünde eşitlik, vergi kanunları önünde eşitlik ilkeleri vergi yükünün doğru şekilde konmasını da gerektirmektedir. Ülkedeki kanunlara uygun olarak alınmayan bir vergi veya benzeri giderler vergilerin kanuniliği ilkesini ciddi anlamda sakatlarken aynı zamanda özdeş veya benzer durumda olan kişilere farklı sonuçlar doğurması sonucunu yarattığından yine aynı şekilde vergi kanunları önünde eşitlik, kanun önünde eşitlik ve anayasal eşitlik ilkelerini zedelemiş olacaktır.⁷⁹

Hatalı olarak bir mükelleften eksik veya olması gerekenden daha fazla bir vergi talep eden idare bu hatanın düzeltilmesi için yapacağı işlemlerde hem verginin kanuniliği ilkesine hem de verginin eşitliği ilkesine yaklaşmış olacaktır. Bu eylemleri ile anayasanın emredici hükümlerine uygun bir davranış sergileyecek ve anayasadaki sosyal devlet olmanın gereklerini de yerine getirmiş olacaktır.⁸⁰

1982 Anayasası'nın 73/2'inci maddesinde kanun "*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*" şeklinde bir tutum sergilemiştir. Bu veya buna benzer hükümler önceki anayasalarda yer edinememiş, ilk defa 1982 Anayasası ile düzenlenmiştir. Bu hükümlerle eşitlik ilkesi ve sosyal devlet ilkesinin benimsendiği net bir şekilde anlaşılmaktadır. Çünkü kanun koyucu vergi yükünü adaletli ve dengeli bir şekilde dağıtarak milli gelir ve servetin de adil bir şekilde dağılımını sağlamalıdır.⁸¹

3. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

1982 Anayasası'nın 73/1'inci maddesinde herkesin "mali gücüne göre" vergi yükümlüsü olması gerektiğine değinilmiş fakat kanun maddesindeki mali gücün tanımı yapılmamıştır. 1961 Anayasası'nın Temsilciler Meclisi'nde yapılan görüşmeler sonucunda mali güç kavramı yerine ödeme gücü kavramının kullanılması önerilmiştir. Ancak ödeme gücü kavramının kabul edilmesi halinde vergileme esas olarak gelir ve

⁷⁹ Ahmet Kumrulu, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 36(1-4), 1979, s.156.

⁸⁰ Kumrulu, s.157.

⁸¹ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.191.

iratlardan yapılacak dolayısıyla servet vergi konusu olarak düşünülmeceğinden, görüşmeler sonucunda mali güç kavramının daha geniş bir kavram olduğu konusunda anlaşılmiş ve kabul edilmiştir.⁸² Böylece sadece nakit para ödeme gücü olarak değil servetlerinde bulunan ödeme gücü de mali güç olarak sayılmaktadır.

Kişilerin gelirleri ve servet miktarları birbirinden farklı olduğundan, anayasa hükmü uyarınca farklı vergilendirmeyle, başka bir ifadeyle, mali güçlerine göre vergilendirileceklerdir. Doğal olarak kişilerin servetlerinde veya gelirlerinde bir artış meydana geldiğinde mali güçlerinde de bir artış meydana gelecek ve daha yüksek bir vergilemeye tabii olacaklardır.

Mali güce göre yapılacak olan ilgili vergilendirme ilkesi, sosyal devlet olmanın getirdiği vergi adaletine ilişkin bir ilkedir. Hukuk devleti ilkesi vergilemenin yatay eşitliği ile ilgilenirken sosyal devlet ilkesi; gelir, servet, harcama, aile ve benzeri yönleriyle kısaca dikey eşitlikle ilgilenmektedir. Sosyal devlet açısından tek başına yatay eşitlik gerekli yeterliliğe sahip değildir.⁸³

Vergilemede eşitlik ilkesi ve mali güce göre vergilendirme ilkesi bulunurken vergi yükünün adaletli ve dengeli bir şekilde dağıtılması ilkesinin literatürde gereksiz olduğunu düşünenler mevcuttur.⁸⁴ Mantıksal açıdan düşünüldüğünde mali güç ve eşitlik ilkesine uyulduğu takdirde vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı sağlanmış olacaktır. Bu fıkra mali güce göre vergilendirme ilkesinin gereksiz bir tekrarı niteliğindedir.⁸⁵

Anayasa Mahkemesi'ne göre; *“Verginin mali güce göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır.”*⁸⁶ *“Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin*

⁸² “Kişilerin mali güçleri parasal ve servet durumlarını içerir. Mali güç, kişilerin yalnız gelire bağlı ödeme güçlerini değil aynı zamanda servet gelirlerini de kapsamaktadır. Elinde yeterince nakit para bulunmasa da taşınır veya taşınmaz sahibi olan kişinin mali gücü var kabul edilmektedir.” Bkz: Yılmaz Aliefendioğlu, “Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları”, **Danıştay Dergisi**, Atatürk’ün Doğumunun 100.Yılı Özel Sayısı, 1981, s.71

⁸³ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s.144.

⁸⁴ Ömer Faruk Batirel, “Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:230, Ekim 2000, s.5.

⁸⁵ Üstün, “Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler”, s.262

⁸⁶ Anayasa Mahkemesi, 13.07.1995, 85/32, RG:28.09.1996, 22771.

yapılmasını öngörür. Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir.”⁸⁷

Mali güç; ödeme gücünün esas kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Ekonomik değer seviyesini de kapsayan, vergi ödeyebilme gücünü ortaya koyan sahip olunan değerler toplamıdır. Vergilemedeki yükümlülüğün ölçütü olarak sayılan mali güç kavramı, ekonomik değer düzeylerine göre kişilerin ve kuruluşların yükümlülüklerini belirler.⁸⁸ Mali gücü aynı olanlar “eşit durumda olan kişileri”, mali gücü aynı olmayanlar ise “eşit durumda olmayan kişileri” ifade eder.⁸⁹

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergilendirme yetkisinin verginin yükümlülükleri üzerinde ne ölçüde kullanılabileceği ile ilişkili vergi hukuku ilkesidir ve temel olarak “ölçülülük ilkesi” ile bağlantılıdır.

1982 anayasası temel hak ve özgürlükler açısından genellik ilkesini kabul etmiştir. Temel hak ve özgürlüklerde esas olan serbest olması, herhangi bir sınırlamanın getirilmemesi olmasına rağmen bazı durumlarda sınırlamalar getirilebilir. Ancak bu sınırlamaların da bir sınırı olması gerekir.⁹⁰ Temel hak ve özgürlüklerin tanımları ve sınırlandırılmaları konusu ise 1982 Anayasası’nın 12’inci ve 13’üncü maddesinde açıklanmıştır. Anayasa 12’inci madde;

“Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir.

Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını ihtiva eder.”

Anayasa 13’üncü madde de ise;

“Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlandırılabilir. Bu sınırlamalar anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik

⁸⁷ Anayasa Mahkemesi, 06.07.1995, 80/27, RG:02.02.1996, 22542.

⁸⁸ Batirel, “Anayasalarda Vergi Hakkı ve Ödevi, AB Uygulaması ve Türkiye”, s.22.

⁸⁹ Tekbaş, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, s.159.

⁹⁰ Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, s.1280.

Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz” hükmü yer almaktadır. Bu maddelerde anayasa temel hak ve özgürlüklerin nasıl sınırlanması gerektiğine açık bir şekilde değinmiştir. Bu sınırlama ölçütlerinden mali güce göre vergilendirmeyi ilgilendiren kısım, 2001 yılında yapılan anayasa değişikliği ile anayasa metnine dahil olan ölçülülük ilkesidir.

Ölçülülük ilkesi tanımlanacak olursa; sınırlandırılacak olan konunun sınırlama aracı ile orantılı olarak kullanılmasını ve gerekli olmasını ifade etmektedir. Vergilendirme açısından yaklaşılacak olunursa, vergilendirme yetkisinin aşırı ölçüde (müsadereye varacak şekilde) kullanılmasını önlemek amacıyla yetki üzerindeki marjinal sınırlandırma olarak düşünülebilir.⁹¹ Sınırlandırılacak olan konu ile sınırlama aracı birbirlerine uygun olmalıdır. Aracın amaca ulaşmada etkili, yeterli düzeyde olması uygun ve elverişli olmasını ifade eder. Aynı şekilde sınırlandırılacak olan konu ile sınırlama aracı arasında gereklilik olmalıdır. Araç amacı gerçekleştirmek için zorunlu, kişilere ve kamuya en az zarar verecek ölçüde seçilmelidir.⁹²

Vergi Hukuku’nda kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahalelerin başında elbette vergilendirme yetkisi gelmektedir. Anayasanın 12, 13 ve 73’üncü maddesi beraber değerlendirildiğinde kamu harcamalarına gereken ekonomik kaynağı sağlama amacıyla kişilerin bazı temel hak ve özgürlüklerine birtakım sınırlandırmalar getirilmesi gerektiğine ulaşılabilir.

Belirtilmelidir ki, kişilerin mali gücü vergi yükümlülüğü getirilirken dikkate alınmakta fakat vergi cezaları bakımından göz önünde bulundurulmamaktadır. Vergi cezalarındaki ölçülülük değerlendirilmesi ceza uygulamasının amacı ile ceza sebebiyle oluşan temel hak ve özgürlüklerin sınırlaması arasında bir orantının bulunup bulunmadığı noktasında yapılır.⁹³

⁹¹ Tekbaş, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, s.160.

⁹² Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, s.1281.

⁹³ Yıldırım Taylar, “Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyai Cezasının Anayasaya Uygunluk Sorunu”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Cilt:10, Sayı:28, Ağustos 2015, s.195.

B. HUKUK DEVLETİ İLKESİ

Devlet tanımları tarihsel süreç içerisinde çok kez değişikliğe uğramıştır. Dönemin şartlarına bağlı olarak devlet tanımları değişim geçirmiş ve önce “mülk devleti” ardından “polis devleti” ve en nihayetinde ise “hukuk devleti” aşamalarından geçmiştir.

Mülk devleti; ortaçağ döneminde derebeyliklerin ve feodalitenin hüküm sürdüğü zamanlarda süren bir devlet anlayışıdır. Mülk devlet tipinde devlet, o devleti yönetenlerin bir malı olarak görülmüş ve kabul edilmiştir. Hükümdar mülkiyet hakkını elinde bulundurduğu devleti, bütün yetkilerini kullanarak yürütmüş ve onu sınırlandıran bir yönetsel hukuktan söz edilmemiştir.⁹⁴

Polis devletinin özelliklerine bakıldığında ise, mülk devletindeki gibi hükümdarın yetkisinin kaynağı mülkiyet hakkına dayanmamakta onun yerine bizzat şahsına dayanmaktadır. (Tanrıyı temsil gücü). Dolayısıyla polis devletinde devlet ile hükümdarın şahsı tek bir oluşum olarak ele alınabilir. Egemen olan hükümdar hiç kimse tarafından sınırlandırılmamış olup sadece kendisine ve Tanrı'ya karşı sorumludur.⁹⁵ Polis devleti, kamunun refahı ve iyiliği için her çeşit önlemi alan, bu önlemleri alırken kişilerin temel hak ve özgürlüklerine alabildiğince müdahale edebilen, onlara yükümlülük yükleyen ve bunu yaparken iradesi hukuksal bir düzene bağlı olmayan devlet anlamına gelmektedir.⁹⁶

Mülk devleti ve polis devleti aşamalarından sonra ulaşılan nokta hukuk devleti anlayışı olmuştur. Hukuk devleti, ülke içinde yaşayan vatandaşların hukuki güvenlik içinde hayatlarını devam ettirdikleri, başta devlet olmak üzere tüm kamu kuruluşlarının belirlenmiş hukuk kurallarına bağlı olduğu, yönetilenler üzerinde güvenceler sağlayan ve onların temel hak ve özgürlüklerini koruma altına alan devlet anlamına gelmektedir.⁹⁷ Günümüzde hukukun her alanda üstünlüğünü kabul eden ve hukuka dayalı devlet anlamına gelen hukuk devleti kavramı kullanılmaya başlanmıştır. Bu

⁹⁴ Hayrettin Yıldız, “Hukuk Devleti'nin Gelişim Sürecinde Mülk Devleti ve Polis Devletinin Yeri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Sayı:2, 2013, s.213-214. (211-230)

⁹⁵ Yıldız, s.218.

⁹⁶ Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, Cilt:1, Ekin Kitabevi, Bursa 2003, s.97-98.

⁹⁷ Murat Şen, “Hukuk Devleti İlkesi Bağlamında Sosyal Güvenlik Hakkı”, **Melikşah Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:3, Sayı:2, Aralık 2014, s.11.

kavram ise, evrensel ve milli normlara göre oluşturulmuş hukuk düzenini ve istikrarını ifade etmektedir. Hukuk kuralları ile bağlı olma, hukuk devleti ile polis devletini ayıran en önemli özelliktir. Hukuk devleti anlayışı, bir ülkede yerleşmiş hukuk düzenine sadece ülkede yaşayan halkın değil, idarenin de uymasını gerektirmektedir.⁹⁸

1982 Anayasası'nın 2'inci maddesinde, *“Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk devletidir.”* hükmüyle hukuk devleti kelimesine değinilmiştir. Türkiye Cumhuriyeti 2'inci madde uyarınca bir hukuk devleti olarak tanımlanmıştır.

Uluslararası hukuka bakıldığında bir siyasi oluşumun devlet adı altında ortaya çıkabilmesi ve egemenliğini sağlayabilmesi için belirli şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. İlk olarak 1933 tarihli Amerikan Devletlerarası Montevideo Sözleşmesi'nin birinci maddesi uyarınca, devlet olmanın temel şartları arasında, sınırları belirli olan bir toprak parçası (ülke), bu toprak parçasının üzerinde yaşayan insanlar (halk) ve ülkenin genelinde egemenliği olan örgütlenmiş bir hükümet (egemen güç), olarak belirlenmiştir. Bu egemenliğin kayıtsız ve keyfilik düzeyinde olmaması, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altında bulunması açısından önem arz etmektedir. Devlet, hukuk kavramının hayata geçirilmesi yönünde güçlü bir vasıta iken, hukuk devleti ise siyasal iktidardakilerin egemenliklerini sınırlandırarak bu gücün keyfi kullanılmasının yarattığı tehlikeyi asgari düzeye indirmektedir.⁹⁹ Yasama organının ve yürütme organının işlem ve eylemlerinin yargısal bir denetime tabii tutulması hukuk devleti ilkesinin ilk unsurlarından birini oluşturmaktadır.¹⁰⁰

Hukuk devletinde hukuk, devletin egemenliğini için hem meşrulaştıran bir kaynak hem de yine aynı egemenliğin sınırı konumundadır. Hukuk devleti ilkesinin en önemli sonuçlarından bir tanesi ise, devlet kurumlarının tüm faaliyetlerinin ve eylemlerinin tamamının hukuk kurallarına uygun olmasıdır. Bu sebeple hukuk devleti olan bir devlet modelinde hukuktan önce hukuken düzenlenmemiş, “doğal” bir devlet

⁹⁸ Yıldırım Taylar, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:307, Mart 2007, s.199.

⁹⁹ Şen, s.13.

¹⁰⁰ Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, s.1263-1264.

erki varlığı söz konusu olamaz.¹⁰¹ Hukuk devleti ilkesi çağdaş anayasal demokrasilerde etkin bir görünüme sahiptir. Zira, hukuk devleti ilkesi devletin hukuki sınırlar içerisinde hareket etmesi düşüncesine dayalıdır. Anayasal bir sistemde siyasi iktidarların ve devletin nasıl davranması gerektiği yazılı olarak korunmaktadır. Anayasacılık düşüncesinin temelinde siyasi iktidarın ve devletin sınırlandırılması düşüncesi yatmaktadır.¹⁰²

Anayasa'nın üstünlüğü ve kurallarının bağlayıcılığı, kanunların ve diğer hukuksal kuralların önce Anayasa'ya ve hukuka uygunluğu ile idarenin her türlü eylemlerinin ve işlemlerinin yargısal denetimi, önceden kazanılmış haklara dokunulamayacağı, idarenin mali sorumluluğu hukuk devleti ilkesini somutlaştıran alt gerekler olarak kabul edilebilir.¹⁰³ Bunlara ek olarak; kişilerin devletin egemenliği karşısında hukukun bir öznesi olarak kabul edilmesi, kişisel temel hak ve özgürlüklerinin hukuken tanınması ve yargı yoluyla koruma altına alınması, hukuksal açıdan eşitlik, tarafsız ve bağımsız olan yargı, kanunilik ilkesi, kuvvetler ayrılığı, idareden veya yargıdan hak arama yolları hukuk devleti ilkesini somutlaştıran diğer unsurlar olarak örnek verilebilir.¹⁰⁴

Anayasa Mahkemesi hukuk devletini *“İnsan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu adil bir hukuk düzeni kuran, bunu devam ettirmekle kendisini yükümlü sayan, bütün davranışlarında hukuk kurallarına ve Anayasa'ya uygun, bütün eylem ve işlemleri yargı denetimine bağlı olan devlet”*¹⁰⁵ ve *“...her eylem ve işlemi hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstünlüğü kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa*

¹⁰¹ Hayri Keser, “Demokrasi ve Hukuk Devleti İlkesi Arasındaki Etkileşim”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:8, Sayı:2, Aralık 2013, s.367.

¹⁰² Keser, s.369.

¹⁰³ Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, s.1264.

¹⁰⁴ Keser, s.367.

¹⁰⁵ Anayasa Mahkemesi 25.05.1976 tarih E:1976/1, K:1976/28, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Sayı:14, s.189.

*bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kalacağını bilen devlet...*¹⁰⁶ şeklinde tanımlamaktadır. Hukuk devletinin gereklerinden olan tarafsız ve bağımsız yargıya Anayasa Mahkemesi’ de değinmiştir. Yasama ve yürütme organlarından doğabilecek hak ve özgürlük ihlallerini engelleyecek ya da meydana gelen zararları ve eksiklikleri tespit edip tazmin ettirecek olan kurumlar tarafsız ve bağımsız yargı organlarıdır. Yargı denetimini hukuk devletinin bir icabı olarak gören Anayasa Mahkemesi “*Hukuk devleti demek, insan haklarına saygı gösteren ve bu hakları koruyucu, adil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini yükümlü sayan, bütün davranışlarında hukuk ve Anayasa uyan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı bulunan bir devlet demektir*”¹⁰⁷ kararı ile tutumunu sergilemiştir. Başka bir kararında ise; “*Temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmadığı hukukun evrensel kurallarına saygı gösterilmediği ve adaletli bir düzenin gerçekleşmediği bir ortamda hukuk devletinden söz edilemez.*”¹⁰⁸ sonucuna varmıştır.

Danıştay ise bu konu hakkındaki fikrini, “*İdarenin bütün eylem ve işlemlerinin yargı denetimine bağlı olması hukuk devletinin en karakteristik vasfı icabıdır.*” yaklaşımı ile beyan etmiştir.¹⁰⁹

Hukuk devletinin yukarıdaki kararlar neticesinde en önemli vasıflarından biri idari işlemlerin yargı denetiminin dışında kalmamasını sağlamasıdır. Bu durum günümüzde batı ülkelerinde tamamen yerleşmiş ve vazgeçilmesi mümkün olmayan bir ilke haline gelmiştir.

Vergi hukuku devletin kişi hak ve temel özgürlüklerinin alanına müdahalesini düzenleyen hukuk kollarından birisi olduğundan ötürü hukuk devleti ilkesi ile yakın bir ilişki içerisindedir. Hukuk devleti olan bir devlette, vergilendirme yetkisi hukuk

¹⁰⁶ Anayasa Mahkemesi, 27.03.1986 tarih E:1985/31, K:1986/11, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Sayı:22, s.120.

¹⁰⁷ Anayasa Mahkemesi, 29.11.1966 tarih E:1966/11, K:1966/44, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Sayı:5, s.13.

¹⁰⁸ Anayasa Mahkemesi, 12.11.1991 tarih E:1991/7, K:1991/43, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Sayı:27, C:2, s.652.

¹⁰⁹ Danıştay, 30.03.1950 tarih E:1950/320, K:1950/128, DDK, Sayı:50-53, s.112.

kuralları çerçevesinde icra edilir. Vergilendirmenin ve vergilerin kanuniliğinin yanında diğer anayasal ilkelerle de uygunluğu sağlanır.¹¹⁰

1. Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuk devleti ilkesinin bir uzantısı olarak varlığını koruyan hukuki güvenlik ilkesi, vatandaşların uymak zorunda oldukları hukuk kurallarını önceden bilmeleri anlamına gelmektedir. Vatandaşlar yaptıkları eylemler neticesinde karşılaşacakları yaptırımları bilecekler, tutum ve davranışlarını bu kurallara göre düzene koyacaklardır. Hepsinden önce hukuki güvenlik ilkesinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesinin temel şartı devletin en başta koyduğu hukuk kurallarına kendisinin uymasındır.¹¹¹ Hukuki güvenlik ilkesi hukuk devleti ilkesinden doğmakta ve bu ilkenin kişiye yönelen kısmını oluşturmaktadır. Hukuki güvenlikten yararlanacak olan, Anayasa vasıtasıyla temel hak ve özgürlükleri güvence altına alınmış olan kişilerdir.¹¹²

Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında hukuki güvenliği şu şekilde tanımlamıştır; *“Hukuki güvenlik, kişilerin kamu otoriteleriyle ilişkilerinde bugün ve geleceğe dönük olarak güven duygusu içinde olmaları demektir. Hukuki güvenlik ilkesi gereğince, her birey, yasadan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir.”*¹¹³

Vergilendirme işlemi, yapısı itibari ile kişilerin temel hak ve özgürlüklerine en çok müdahaleyi yapan bir işlemidir. Yapılan vergilendirme işlemi başta mülkiyet hakkı olmak üzere kişilerin pek çok alanlarına devlet müdahalesini dahil eder. Bahsi geçen kişiler devletin müdahalesi sonucunda hangi hak ve özgürlüklerine dahil olacağını önceden bilmeli ve geleceğe yönelik planlarını bu doğrultuda yapmalıdırlar. Bu şekilde vergilendirmede keyfilik de önemli derecede önlenmiş olunur.¹¹⁴

¹¹⁰ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s.137.

¹¹¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.46.

¹¹² Tekbaş, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, s.133.

¹¹³ Anayasa Mahkemesi, 18.06.2013 tarih ve E:2013/71, K:2013/77, RG:26.07.2013.

¹¹⁴ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s.141.

Ülkemizde ve dünyada gelişen ve değişen teknoloji sayesinde birçok değişiklik meydana gelmiştir. Ülkeler bir yandan ekonomilerini hızla bu değişime adapte etmeye çalışırken bir yandan da hukuksal yapılarını değiştirmeye ve uygun hale getirmeye çalışmaktadırlar. Ancak hukuk sistemleri üzerinde yapacakları değişiklikler ve düzeltmeler sınırsız değildir. Devletlerin bu yetkileri anayasa tarafından sınırlandırılmıştır. Bu noktada hukuki güvenlik ilkesi etkin şekilde işlemektedir.

Hukuki güvenlik ilkesi, kişilerin mevcut olan kanun düzenlemelerine güvenerek işlemlerini, yaşamlarını düzene koyabilmesi, kazanılmış haklarına dokunulmaması anlamına gelmektedir. İlkeye uygun davranılmasını sağlamak için, yapılan ve yapılacak olan düzenlemelerin açık, saydam, net ve anlaşılır olması (belirlilik ilkesi), kazanılmış haklara dokunulmaması (aleyhe yapılan düzenlemelerin geçmişe yürümemesi), kıyas yolu ile hukuki statüler oluşturulmaması, başka bir mali yükümlülük getirilmemesi gerekmektedir. Bütün bunlara ek olarak Bütçe Hukuku'nda yer alan ön-izin ilkesi de mali hukuk alanında hukuki güvenlik ilkesinin unsurunu oluşturmaktadır.¹¹⁵

Hukuki güvenlik ilkesi, günümüzdeki vergi kanunlarının geçmişte meydana gelen vergiyi doğuran olaylara uygulanmamasını gerektirmektedir. Vergi kanunlarının geriye yürümezliği hukuki güvenlik ilkesinin çok güçlü bir tamamlayıcısıdır.¹¹⁶ İlkenin bir başka yönünü de yasama organının ve yürütme organının vergi ile ilgili iş ve işlemlerinin yargı denetimine tabii olması oluşturmaktadır. Bu denetimin sağlanması ile birlikte vergilerin çıkarılmasından ve somut olaylara uygulanmasına kadar olan tüm aşamaların anayasal ilkelere uygun bir şekilde yapılması amaçlanmaktadır.¹¹⁷ Hukuki güvenlik ilkesinin kapsamına bakacak olursak kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi, vatandaşların vergileme alanında nelere tabii olacağını önceden bilmelerini sağlayan verginin belirliliği ilkesinden söz edilebilir.

Hukuki güvenlik ilkesinin sonucu kişilere ve kurumlara önceden bir “öngörülebilirlik” yaratması ve bunun sonucunda devlet ve vatandaşlar arasındaki

¹¹⁵ Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, s.1290.

¹¹⁶ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s.141.

¹¹⁷ Tekbaş, “Vergi Kanunlarının Tabii Olduğu Anayasal İlkeler”, s.134.

“güven” duygusunun artmasıdır.¹¹⁸ Bahsi geçen ilkeyi asıl nitelendiren şey, kanunlar doğrultusunda da olsa vatandaşları ilgili kanunların ortaya çıkardığı veya çıkaracağı belirsizliklere karşı korumaktır. Hukuki güvenlik ilkesinin esasını kanunilik ilkesi oluşturmasına rağmen, asıl anlam kanunilik ilkesinin daha da ilerisine gidilerek kanunla getirilmiş olsa bile hukuki güvenlik ilkesini zedeleyecek ya da tehlikeye düşürecek önlemlerin alınmasıyla sağlanmış olur. Vatandaşları kanunların bulanıklığından koruyan ve gerek kanunlar tarafından gerekse de yargı kararları tarafından ortaya çıkacak olan beklenmedik değişmelerden koruyan bir ilkedir.¹¹⁹

2. Verginin Belirliliği İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesinin en önemli gereksinimlerinden biri olan ilke verginin belirliliğidir. İlkenin uygulanma amacı, çıkarılacak olan kanun, yönetmelik veya diğer düzenlemelerin açık ve anlaşılır olması ve tüm vatandaşlar tarafından kolaylıkla anlaşılmasıdır. Bu şekilde çıkarılacak olan kanun ve diğer düzenlemeler kolaylıkla anlaşılıp uygulanabilecek ve hukuk güvenliği sağlanmış olacaktır.

Geleneksel anlamda vergilerin belirliliği ilkesi, çıkarılan verginin konusunun, miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının, şekillerinin hem idare hem de vergi yükümlüleri tarafından kesin olmasını ifade etmektedir. Verginin unsurlarının idare ve vergi yükümlüleri tarafından kesin olarak bilinmesi vergilemede keyfiliğin önüne geçmektedir. Vergi yükümlülerin bu bilgilenmelerinin zamanı yükümlülüğün doğmasından önce olmalıdır. Bu durum verginin belirliliği ilkesi ile geriye yürümezlik ilkesi arasındaki ilişkiyi göstermektedir.¹²⁰

Vergileme işleminde belirliliğin sağlanabilmesi için çıkarılan vergi kanunlarının çok açık bir dille ve yalın biçimde hazırlanması gerekmektedir. Kolaylıkla

¹¹⁸ Coşkun Can Aktan, “Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt:9, Sayı:2, 2017, s.103.

¹¹⁹ Temel Gürdal ve Şebnem Ekeryılmaz, “Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:13, Sayı:2, Ağustos 2018, s.207.

¹²⁰ Tekbaş, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, s.135.

anlaşılan vergi kanunları aynı zamanda vergi uyumsuzluklarının da önüne geçmektedir.¹²¹

Anayasa Mahkemesi'nin 2013 tarihli bir kararında, belirlilik ilkesi şu şekilde açıklanmaktadır: *“Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri “belirlilik” tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ya da kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup bireyin, kanundan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmesini zorunlu kılmaktadır. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörülebilir ve davranışlarını ayarlar. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Bu bakımdan, kanunun metni, bireylerin, gerektiğinde hukuki yardım almak suretiyle, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını belli bir açıklık ve kesinlikte öngörebilmelerine imkân verecek düzeyde kaleme alınmış olmalıdır. Dolayısıyla, uygulanması öncesinde kanunun, muhtemel etki ve sonuçlarının yeterli derecede öngörülebilir olması gereklidir.”*¹²²

Vergilemede belirlilik ilkesini ele alan ilk iktisatçılardan birisi Adam Smith olmuştur. *“...Her bireyin ödemek zorunda olduğu vergi keyfi olmamalı, kesin olmalıdır. Ödeme zamanı, ödeme miktarı ve ödeme yeri herkes için kesin olmalıdır.”*¹²³ tanımıyla vergilemede belirlilik ve kesinlik ilkelerine değinmiştir. Smith'e göre; vergilemede belirlilik ilkesi, eşitlik ilkesinden bile daha önemlidir; çünkü, söz konusu ilkeye uyulmaması halinde bunun sonuçları, eşitsizlikten bile daha kötü sonuçlara yol açabilir.

¹²¹ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.172.

¹²² Anayasa Mahkemesi, 06.06.2013 tarih ve E:2013/22, K:2013/73, RG:22.11.2013 RG No: 28829

¹²³ Adam Smith, **An Inquiry Into the Nature and Cause of the Wealth of Nations**, Edited by Edwin Cannan, Chicago: Chicago University Press, 1976, s.350-351.

Vergi kanunlarının karmaşık ve zor bir dile sahip olması vergi yükümleri tarafından yanlış veya eksik anlaşılma sonucunu doğurmakta ve bu vergilemede belirlilik ilkesini ihlal etmektedir. Belirlilik ilkesinin ihlal edilmesi ise vergi yükümlülerinin vergi kanunlarının karmaşıklığına dayanarak vergilerini ya ödememesini dolayısıyla da devletin vergi gelirlerinin azalması sonucunu doğurmaktadır.¹²⁴

Vergilemenin belirliliği ilkesinin önemli olmasının bir nedeni de mükellef hakları bakımından ortaya çıkmaktadır. Vergilemede belirlilik hakkı vergi yükümlülerinin en temel haklarından biridir. Karşılıksız olan vergilerin ne zaman, kim tarafından, nasıl ve ne şekilde alınacağını bilmesi mükellef hakları açısından yüksek önem arz etmektedir. Yürürlükte olan vergi kanunlarına güvenen vergi yükümlüleri geleceğe yönelik işlemlerini ve planlarını bu güven sayesinde yapabilirler. Var olan vergi mevzuatının istikrarlı olması önemlidir.¹²⁵ Çünkü belirsizliğin ve dolayısıyla ortaya çıkacak olan güvensizliğin önemli bir sebebi sık sık yapılan yeni düzenlemelerden veya değişikliklerden kaynaklanmaktadır. Gereken ve yeterli bir düzeyde hazırlık yapılmadan, kanunların yerleşmesi için belirli bir geçiş süresi tanınmadan yapılan değişiklikler veya düzenlemeler güvensizlik ve belirsizlik oluşturmaktadır.¹²⁶

Vergilemede belirlilik ilkesi, yasama organının yürütme organına devrettiği vergilendirme yetkisinin çerçevesinin de, anayasa doğrultusunda çizilmiş olmasını gerektirmektedir. Öncelikle, vergiyi doğuran olay konusunda idareye takdir yetkisi bırakılmamalıdır. Buna ek olarak, yürütme organına vergilendirme alanında düzenleme yapma yetkisi verilirken, vergi yükümlülerinin durumlarını belirsiz hale getirecek yetkiler vermekten kaçınılması gerekmektedir. Aksi takdirde yapılacak Anayasa'ya uygunluk denetiminde, hukuki güvenlik ilkesinin zedelendiğinden bahisle iptal kararı verilmesi mümkündür.¹²⁷

¹²⁴ Gürdal ve Ekeryılmaz, s.209.

¹²⁵ Adnan Gerçek, "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:209, 2006, s.18.

¹²⁶ Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", s.1292.

¹²⁷ Taylar, s.200.

Anayasa Mahkemesi bir kararında, 4605 sayılı Kanunu'nun 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesini değiştiren ve yürütme organına yeniden değerlendirme oranlarının %50 fazlasını geçmemek ve %20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit etmek ile bu oranlar belirlenmek suretiyle belirlenmiş olan vergi miktarlarını yirmi katına kadar arttırmak yetkisini veren 1'inci maddesini hukuki güvenlik ilkesine aykırı olduğu gerekçesi ile iptal etmiştir.¹²⁸ Buna karşılık, yine Anayasa Mahkemesi, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun (I) Sayılı Tarifede yer alan araçlara ait vergi tutarlarının Türkiye Sigorta ve Reasürans Birliği tarafından ilan edilen kasko sigortası değerinin %6'sını aşması halinde, aynı yaş grubunda bulunan taşıtlara ait vergi tutarlarını, bir alt kademedeki taşıtlara isabet eden vergi tutarı olarak belirlemeye, bu oranı %4'e kadar indirmeye ve kanuni oranına kadar arttırmaya Bakanlar Kurulu'nu yetkilendiren 5035 sayılı Kanun'un 23'üncü maddesini, hukuki güvenlik ilkesine aykırı bir hüküm olarak görmemiştir.¹²⁹ Konu ile ilgili iki karar da incelendiğinde Mahkeme'nin verilen yetkinin ölçülü olmaması durumlarında, iptal kararı verildiği görülmektedir.¹³⁰

3. Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi

Vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesinden bahsedebilmek için ilk olarak geriye doğru vergileme konusunu kısaca açıklamakta fayda vardır. Geriye doğru vergileme; devlet ve hükümetler tarafından çıkarılan kanunlar çerçevesinde daha önce yürürlükte bulunan vergiler veya benzeri mali yükümlülüklere ilave olarak yeni bir vergi veya mali yükümlülük getirilmesi ya da mevcut olan vergi ve mali

¹²⁸ "... Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu' nun yetki başlıklı 10'uncu maddesine göre, vergi miktarları yeniden değerlendirme oranında her yıl artmakta ve bu usulle maktu vergilerin aşınması önlenmektedir. Ancak, dava konusu kuralla belirtilen artışın yeterli olmaması ve değişen ekonomik koşullara uygunluğun sağlanması amacıyla Bakanlar Kurulu'na yeniden değerlendirme oranının %50 fazlasını geçmemek, %20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar belirleme yetkisi de verilmiştir. Buna ek olarak Bakanlar Kurulu'na bir de bu tutarları yirmi katına kadar artırma yetkisinin verilmiş olması, yasama yetkisinin devrine yol açan ve vergi taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri, kullanım amaçlarına göre, ayrı ayrı ve topluca yirmi katına kadar arttırılabilmesi için Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi, keyfi bir uygulamaya neden olabileceğinden hukuk güvenliği ilkesi ile de bağdaşmamaktadır..." Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003 tarihli ve E:2001/36, K:2003/3, RG:21.11.2003, 25296.

¹²⁹ "... Dava konusu ikinci fıkra ile Bakanlar Kurulu'na sadece yasa ile belirlenmiş sınırlar arasında değişiklik yapmak ya da fıkrada öngörülen koşulların gerçekleşmesine bağlı olarak aynı yaş grubundaki taşıtlar için vergi tutarlarını bir alt kademeye göre saptama yetkisi verildiğinden, idarenin kanuniliği ve hukuk güvenliği ilkelerinin zedelendiğinden söz edilemez..." Anayasa Mahkemesi, 23.06.2004 tarihli ve E:2004/14, K:2004/84, RG:22.10.2005, 25974.

¹³⁰ Taylar, s.200.

yükümlülüklerin oranlarında bir artış yapılması olarak tanımlanabilir.¹³¹ Geriye doğru vergileme iki şekilde yapılmaktadır. Bunlardan birincisi; daha önce yürürlükte bulunan vergilere veya benzeri mali yükümlülüklere yeni bir yükümlülük eklenmesi olarak, ikincisi ise mevcut olan bir yükümlülüğün oranında bir artış yapılması ile gerçekleştirilmektedir. Başka bir ifadeyle geriye doğru vergileme, kanunsal düzenlemelerle gelirden, servetten, harcamalardan ve diğer kaynaklar üzerinden alınmakta olan vergilere geçmişe dönük olarak daha sonradan ilave bazı yeni mali yükümlülükler konulması ya da önceki yürürlükte olan vergilerin oranlarında geçmişe yönelik olarak artışlar yapılması anlamına gelmektedir. Önemle belirtmek gerekir ki geriye doğru vergilemeden söz edebilmek için mutlaka daha önceden mevzuatta olan bir vergi kanununun mevcut olması gerekmektedir.¹³²

Devletler beklenmedik olaylarda (savaş, olağanüstü durumlar, doğal afetler vb.) ilave bir kamu gelirine ihtiyaç duyabilmektedir veya ekonomik kriz, gelir ve servet dağılımlarının düzeltilmesi sebebi ile geriye doğru vergilendirmeye başvurabilmektedir. Devletlerin kanunları geriye doğru yürütmesinin sebebi eğer “zaruri” sebeplere dayanmakta ise, vergilemenin meşruiyetine daha ılımlı bir şekilde yaklaşılabilir. Fakat ortada geçerli, ikna edici ve ciddi bir gerekçe olmadan devletlerin keyfi olarak geriye doğru vergilemeye başvurmaları hiç şüphesiz meşruiyet sorununu ortaya çıkarmaktadır.¹³³

Vergi kanunların geçmişe yürümezliği ilkesi, ülkedeki vatandaşların kendilerini güvende hissetmeleri, geleceğe yönelik planlı ve tutarlı plan yapabilmeleri, ticari hayatlarında istikrarın sağlanabilmesi, hükümete ve devlete olan güvenin varlığını koruması gibi ciddi sonuçları olan bir ilkedir.¹³⁴

Genel olarak kanunların yürürlüğe girebilmesi için en önemli şart, Resmi Gazete’de yayımlanmalarıdır (Anayasa m.89). Kanunlar kural olarak yürürlüğe girdikleri tarih ile yürürlükten kaldıkları tarihler arasında doğan olaylar için uygulanır

¹³¹ Aktan, “Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi”, s.107.

¹³² Coşkun Can Aktan ve Ufuk Gencel, “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:5, Sayı:1, 2003, s.3.

¹³³ Aktan ve Gencel, s.4.

¹³⁴ Aysel Ceren Mutlu, “Dünü Bugünü Yarınla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektifi” ,*TBB Dergisi*, Sayı:98, 2012, s.143.

ve o zaman aralığı için hüküm ifade ederler. Kanunların yürürlüğe girdikleri tarihten önce ortaya çıkan olaylara ve durumlara uygulanamamasına “kanunların geçmişe yürümeme ilkesi” denilmektedir. Bu ilkenin ortaya çıkmasının temel sebebi, kanun koyucunun keyfilikliğini önlemek, hukuk kurallarına olan güveni sağlamaktır. Hukuk güvenliği ilkesi, kanunların geriye yürütülmesinin sıkı bir biçimde sınırlandırılmasını gerektirmektedir.¹³⁵

Kanunların geçmişe yürümezliği ilkesi ülkemiz anayasasında veya başka ülkelerin anayasalarında düzenlemesi bulunan bir ilke değildir. Bunun nedeni bazı durumlarda vergi hukukunda geriye doğru yürümenin, kanun koyucunun esas olarak belirlediği kanunilik, ölçülülük ve hukuk devleti ilkelerine aykırı olmadığı durumlarda gerçekleştirilebileceğidir.¹³⁶ Bu açıdan bakıldığında geçmişe yürümezlik ilkesi uyulması gereken katı bir kural değil, bir ilkedir.¹³⁷ Bu ilkenin çok katı bir uygulamasının olduğunu söylemek doğru olmamakla beraber, kamu yararı durumlarında, mali haklardaki iyileştirmelerde vb. saiklerle yapılan geçmişe yürüme hukuki güvenlik ilkesine yapılan bir ihlal sayılmayacaktır.¹³⁸

Genel olarak geçmişe yürümezlik ilkesi, hukuk kurallarının zaman bakımından uygulanmasıyla alakalı en temel ve en dikkat çekici ilkedir. Hukuki güvenlik ilkesi ile yakından bağlantılı olan geçmişe yürümezlik ilkesi ilk kez 26 Ağustos 1789 tarihli “İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi”nde temel bir hak olarak ele alınmıştır. İlgili bildirin 8’inci maddesinde; “*Yasa ancak açık ve zorunlu olarak gerekliliği beliren cezaları koymalıdır ve bir kimse ancak suçun işlenmesinden önce kabul ve ilan edilmiş olan ve usulüne göre uygulanan bir yasa gereğince cezalandırılabilir*” şeklinde açıklanmıştır.¹³⁹

Maddede geçmişe yürümezlik ilkesi ceza normları için kullanılmış, sonraki düzenlemelerde ilke kullanılırken idari işlemlerde ve vergilendirme işlemlerinde de kendisini göstermiştir. Geçmişe yürümezlik ilkesi, vergi kanunları yanında yürütme

¹³⁵ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.179.

¹³⁶ Ali Volkan Özgüven, **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ağustos 2007, s.109.

¹³⁷ Onur Eroğlu, “Yargı Kararları Çerçevesinde Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:34, Sayı:2, 2015, s.75.

¹³⁸ Tekbaş, Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, s.274.

¹³⁹ Mehmet Altundış, “Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Yasama Dergisi**, Sayı:10, 2008, s.62-64.

organının vergilendirme alanındaki düzenleme yapma yetkisine sahip olduğu alanlarda da varlığını sürdürmektedir.¹⁴⁰ Yürütme organının kişilerin üzerine mali yükümlülükler yükleyeceği işlemlerinde geçmişe yürümezlik ilkesi uyarınca geçmiş dönemlere ilişkin olarak yeni bir mali yükümlülük koyamaz veya bunları arttıramaz.¹⁴¹ Dolayısıyla ceza normlarında kendisini gösteren geçmişe yürümezlik ilkesi vergilendirme konusunda da önem arz etmektedir. Vergi normlarının geçmişte meydana gelmiş olaylara uygulanması hukuki güvenlik ilkesini zedelemekte ve ihlal etmektedir.¹⁴²

Geçmişe yürümeme ilkesi, bir açıdan “*kazanılmış haklara saygı ilkesi*” anlamına da gelmektedir. Kazanılmış hak; doğumu anında hukuka uygun olarak ortaya çıkmış ve kişiye özgü lehte sonuçlar doğurmuş, daha sonra yapılmış olan değişiklikler gibi nedenlere rağmen hukuk düzenince korunması gereken hak olarak tanımlanabilir. Anayasa Mahkemesi kazanılmış hakkı; “*özel hukuk ve kamu hukuku alanlarında genel olarak, bir hak sağlamaya elverişli nesnel yasa kurallarının bireylere uygulanması ile onlar için doğan öznel hakkın korunmasıdır. Kazanılmış bir haktan söz edebilmesi için bu hakkın, yeni yasadaki önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla fiilen elde edilmiş olması gerekir. Kazanılmış hak, kişinin bulunduğu statüden doğan kendisi yönünden kesinleşmiş ve kişisel niteliğe dönüşmüş haktır.*”¹⁴³ şeklinde tanımlamıştır.

Anayasa mahkemesi, geçmişe yürümeyi tüm normlar açısından (vergi, ceza, idari işlem vb.) kabul edilen bir hukukun genel ilkesi olarak ele almakta ve hukuk devletinin vazgeçilmez bir parçası olan hukuki güveliği sağlamaya matuf olan bir araç olarak kabul etmektedir.¹⁴⁴ Ayrıca Anayasa Mahkemesi başka bir kararında görüşünü şu şekilde belirtmiştir; “*..hukuk devletinin gereği olan hukuk güvenliği sağlama yükümlülüğü, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılmaktadır. Yasaların geçmişe yürümemesi ilkesi uyarınca yasalar kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrık durumlarda ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere*

¹⁴⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.50

¹⁴¹ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.187.

¹⁴² Eroğlu, “Yargı Kararları Çerçevesinde Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi”, s.76.

¹⁴³ Anayasa Mahkemesi, 07.02.2008 tarihli ve E:2005/38, K:2008/53

¹⁴⁴ Anayasa Mahkemesi, 28.04.2011 tarih ve E:2009/39, K:2011/68, RG:15.10.2011-28085

uygulanmak üzere çıkarılırlar. Yürürlüğe giren yasaların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindedir."¹⁴⁵

Danıştay 7'inci dairesi¹⁴⁶ geçmişe yürümezlik ilkesi için açık bir kanun maddesi olması gerektiğini savunurken, 4'üncü daire¹⁴⁷ yazılı olan kuralın ilkenin uygulanması için değil uygulanmasının engellenmesi için gerektiğini belirtmiştir.

Bu açıklamalardan çıkarabilecek sonuç vergi hukukunda veya diğer hukuk dallarında geçmişe yürümeme ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olmakla beraber, her halde geçmişe yürütülen vergi kanunları veya diğer kanunlar hukuki güvenlik ilkesine ve dolayısıyla da vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Bu durumda Anayasa 73'üncü maddesinden anlaşılması gereken, vergilemenin kurucu temel öğelerinin ancak kanunla konulup, kanunla değiştirilebileceği ve kanunla kaldırılacağıdır.¹⁴⁸

Öte yandan literatüre bakıldığında vergi yasalarının geçmişe yürümezliği ilkesi ile ilgili ikili bir ayırım söz konusudur. Bunlar; gerçek geçmişe yürüme ve gerçek olmayan geçmiş yürüme ayırımı yapılmaktadır.

Gerçek geçmişe yürüme, yürürlüğe giren yeni hukuk kuralı sonuçlarını ve etkilerini yürürlük tarihinden önceki bir zaman diliminde tamamlanmış olan hukuki ilişki, olay ve durumlara karşı gösterir.¹⁴⁹ Başka bir ifadeyle gerçek geçmişe yürüme, tamamlanmış, hukuki sonuçlarını doğurmuş (kazanılmış hak gerçekleşmiş) bir hukuki işlem veya olaya daha sonra kabul edilen bir kanunun uygulanması anlamına gelmektedir.¹⁵⁰ Gerçek geçmişe yürüme asıl olan geçmişe yürüme türüdür.

Gerçek olmayan geçmişe yürüme ise, kanunun geçmişe yürüyebilmesi mümkün olan hükümlerinin, eski kanun yürürlükte iken başlamış ve henüz sonuçları tam olarak doğmamış olan işlem, durum veya olaylara uygulanmasıdır.¹⁵¹ İşlem, durum

¹⁴⁵ Anayasa Mahkemesi, 07.02.2008 tarihli ve E:2005/128, K:2008/54, RG:01.07.2008, 26923

¹⁴⁶ Danıştay, 12.02.2001, E:2000/1723, K:2001/376.

¹⁴⁷ Danıştay, 25.10.1983, E:1983/15636, K:1983/8367.

¹⁴⁸ Eroğlu, "Yargı Kararları Çerçevesinde Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi", s.77.

¹⁴⁹ Altundış, s.66.

¹⁵⁰ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, 4.Baskı, 2000, s.53.

¹⁵¹ Eroğlu, "Yargı Kararları Çerçevesinde Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi", s.78.

ve olaylar henüz sonuçlarını doğurmamış olduğundan, yükümlüler açısından kazanılmış hak meydana gelmemektedir.¹⁵²

Konuyu özetlemek gerekirse, diğer kanunların ve vergi kanunlarının geçmişe yürütülmesi ciddi şekilde hukuksal dengeyi bozmakta ve devlete olan güveni sarsabilmektedir. Öte yandan vergi kanunlarının lehte olacak şekilde geriye doğru yürütülmesi vergisel anlamda eşitliği zedelemektedir. Kural olarak yürürlüğe yeni girecek olan düzenlemelerin geçmişe yürütülmemesi gerekmektedir. Literatürde bunu kesin olarak sağlayabilmek için “geçmişe yürümezlik ilkesi” nin anayasal olarak güvence altına alınması gerektiği konusunda görüşler de mevcuttur.¹⁵³

C. VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİ

Hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıkan ve aynı zamanda sosyal devlet ilkesinin de bir uzantısı olan kanunilik ilkesinin vergi hukukundaki görünümü vergilerin kanuniliği ilkesidir. Vergilerin kanuniliği ilkesi, ülkelerin anayasalarında bulunan bir ilkedir ve verginin anayasaya bağlı bir yükümlülük/ödev olduğundan, vatandaşların da bu yükümlülüğe/ödeve uymaları gerektiğinden bahsetmektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesi, çağdaş ve demokratik yapıdaki ülkelerde “kuvvetler ayrılığı ilkesi” çerçevesinde vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olması anlamına gelmektedir ve diğer pek çok vergileme ilkelerinden farklı olarak şekle ilişkin bir ilkedir.¹⁵⁴ Mali yükümlülüklerin ülkelerin anayasalarına girmesi hem tarihi gelişmelerin hem de sosyal gelişmelerin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır ve günümüzde modern devletlerin hepsinin anayasalarında mali yükümlülüklerle ilişkin temel hükümlere yer verilmiştir.¹⁵⁵ Türkiye’de ise ilk defa 20 Nisan 1924 tarih ve 491 sayılı Teşkilat-i Esasiye Kanunu’nda temel olarak vergi (madde 84/85) ve Bütçe ve Muhasebat Divanı hakkında (madde 95/101) hükümler yer almıştır.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması yetkisinin yasama organının sahip olması anlamına gelmektedir. Bu ilke uyarınca

¹⁵² Anayasa Mahkemesi, 14.01.2003 tarihli ve E:2001/4, K:2003/2, RG:19.11.2003, 25294.

¹⁵³ Yaşar Ayyıldız ve Kadir Ayyıldırım, “Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukundaki Yeri”, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, Yıl:3, Cilt:3, Sayı:1, 2015, s.60.

¹⁵⁴ Tekbaş, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, s.205.

¹⁵⁵ Akif Erginay, “Anayasamızın Mali Hükümleri”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı:9, 1963, s.19.

vergileendirme yetkisi “kanun” adı verilen yasama organının tasarrufları aracılığı ile kullanılmaktadır. Kanunilik ilkesi devletin vergileendirme yetkisine bir meşrutiyet kazandırmakta ve “temsilsiz vergi olmaz” anlayışının bir sonucu olarak görülmektedir.¹⁵⁶ Bu sınırlar içerisinde devlet, vergileendirme yetkisini genel, soyut, kişisel özelliği olmayan ve yasama organı tarafından çıkarılan kanunlar aracılığı ile kullanacaktır.¹⁵⁷ Dolayısıyla vergileendirme yetkisinin temellerini yasama organı belirleyecek ve bu alandaki keyfiyet engellenmiş olacaktır. Kanunilik ilkesi idareye vergileri koyma, kaldırma veya değiştirme gibi asli yetkiler tanımamaktadır. Sadece usule ilişkin bazı konularda yasama organının çizdiği sınırlar çerçevesinde düzenleme yapması mümkün görülmüştür. Bu ilke sayesinde idarenin kanuna dayanmadan vergi salabilmesi, toplayabilmesi veya kaldırabilmesi mümkün değildir.

Temsilsiz vergi olmaz anlayışına ek olarak yasadışı vergi olmaz anlayışının da etkileri gözükmemektedir. Yasadışı vergi olmaz anlayışına göre; vergiler bir hukuksal tasarruf olarak şekli ve maddi anlamda sadece kanunla konulabilmektedir ve bu şekilde vergi normları kanun niteliğine bürünmektedirler.¹⁵⁸

Anayasa'nın 7'inci maddesinde yer alan “*Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez.*” hükmü ile 73'üncü maddenin 3 fıkrası olan “*...Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” hükmü vergilerin kanuniliği ilkesinin anayasal temellerini oluşturmaktadır. Bu maddelere ek olarak Anayasa'nın 153.maddesindeki “*..Anayasa Mahkemesi bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin tamamını veya bir hükmünü iptal ederken, kanun koyucu gibi hareketle, yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm tesis edemez.*” hükmü mahkemenin kararları ile kanun koyucunun yerine geçemeyeceğini göstermektedir.

Anayasa Mahkemesi kararlarında, “*..vergilerin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Buna göre vergide, yükümlü, matrah, oran,*

¹⁵⁶ Karakoç, “Anayasal Vergileendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, s.1264-1265.

¹⁵⁷ Çağan, **Vergileendirme Yetkisi**, s.103.

¹⁵⁸ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.16.

tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi zorunludur."¹⁵⁹ şeklinde görüş belirtmiştir.

Vergilerin kanuniliği ilkesinde önemli olan husus, verginin sadece konulmasının değil aynı zamanda değiştirilmesi ve kaldırılmasının da kanunla olması gerektiğidir. Ayrıca literatüre göre; vergilendirme işlemi vergiyi doğuran olayın açıkça belirtilmesi zorunluluğu vergilerin kanuniliği ilkesini daha da sertleştirmektedir.¹⁶⁰ Buna göre vergiyi doğuran olayın da kanunla belirlenmesi gerektiği kanısına varılabilmektedir. Vergiyi doğuran olayında kanunla belirtilmesinin gerekmesi kamu hukukunun genel bir ilkesi olan "usulde paralellik ilkesini" desteklemektedir.¹⁶¹ Çıkarılan vergi kanunlarının uygulanabilmesi için bütçenin C cetvelinde gösterilmesi zorunluluğunu ifade eden "ön izin ilkesi" de vergilerin kanuniliği ilkesini katılaştırmaktadır.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergi kanunlarının yasama organı tarafından çıkarılan kanunlarla uygulanması yönüyle devlet tarafını meşrulaştırırken diğer yönüyle de vergi idaresini, vergi yükümlülerini ve hatta yargı organlarının dahi keyfiyetini ve takdiri uygulamalarının önüne geçmektedir dolayısıyla hukuk güvenliğini de sağlamış olmaktadır.¹⁶² İlkenin keyfiyeti önleme konusundaki bir özelliği ise, kural olarak vergi hukuku kapsamında sözleşmelere veya irade özgürlüğüne yer verilmemesidir.¹⁶³

Ancak vergilerin kanuniliği ilkesinin tarihi süreçte katı bir biçimde uygulanması zamanla terkedilerek günümüzde bazı sosyoekonomik, siyasi ve hukuki zorunluluklar nedeniyle yürütme organına, sınırlı olmak koşulu ile düzenleme yetkisi verilmiştir.¹⁶⁴ 1982 Anayasası'nın 73/4'üncü hükmü ve 167/2'inci hükmü bu sınırlı yetkiler arasında sayılmakta olup vergilerin kanuniliği ilkesinin istisnalarını oluşturmaktadır ve üçüncü bölümde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

¹⁵⁹ Anayasa Mahkemesi, 21.12.2008 tarih ve E:2005/73, K:2008/59.

¹⁶⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.40.

¹⁶¹ Öz ve Ermumcu, s.42.

¹⁶² Kumrulu, s.150.

¹⁶³ Tekbaş, Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, s.206.

¹⁶⁴ Onur Eroğlu, "Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:8, Sayı:3, Aralık 2013, s.159; Yaşar Ayyıldız, "Vergi Hukukunda Maktu Vergi ve Tutarların "Yeniden Değerleme Oranına" Endekslenerek Güncellenmesinin "Vergilerin Kanuniliği İlkesi" Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:178, Temmuz 2003, s.99.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ

I. VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN KAPSAMI

Kanunilik ilkesi, hukuk dünyasındaki varlığını ilk olarak suç ve ceza alanında göstermiş ve zamanla diğer alanlara da yayılmış olan bir ilkedir.¹⁶⁵ Suç ve cezalarda kendisini gösterdikten sonra kanunilik ilkesinin geçtiği alan vergi hukukudur. Ceza hukuku kişinin canı, özgürlüğü ile ilgiliyken vergi hukuku kişinin malı ve emeği ile ilgilidir.¹⁶⁶

Vergi Hukuku'nun esas prensibi olarak vergilerin kanuniliği ilkesinin anlamı, çağdaş devlet ve demokratik hukuk devleti ilkesini benimseyen ülkelerde, kuvvetler ayrılığı prensibinin bir sonucu olarak yapılacak olan vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından kullanılması anlamına gelmektedir.¹⁶⁷ Vergilendirme yetkisinin yasama organına verilmesi keyfi ve takdiri düzenlemelerin önüne geçecek, vergilerin salınması ve toplanması düzene girecek, vatandaşlar açısından kişisel özgürlüklerinin devlete karşı korunmasını sağlayacaktır.

Vergi kanunlarında verginin yükümlülüğü, konusu, matrah, oran, ödeme zamanı gibi konular açıkça belirtilmektedir. Vergi kanunlarından kaynaklı olarak devletle kişiler arasında meydana gelecek olan kamu hukuku ilişkisi sadece bir alacak/borç ilişkisi olmayıp, bundan öteye bir anlama uzanarak yükümlülük/ ödev ilişkisini de içermektedir.

Özel hukukta var olan hakimin hukuk yaratma yetkisi vergi hukuku açısından geçerli değildir. Hakim olay, durum ve kanunları özü ile yorumlarken yeni bir vergi veya yeni bir mali yükümlülük doğuracak olan yetkilere sahip değildir. Aynı şekilde

¹⁶⁵ Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Cilt:1, Der Yayınları, 14.Baskı, İstanbul, 2016, s.22

¹⁶⁶ Bekir Baykara, İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi, www.baykaraymm.com/makaleler/makale/itari_vergi_suc_ve_cezalarinda_kanunilik_ilkesi_doc, (Erişim Tarihi:01.11.2018)

¹⁶⁷ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.7.

vergilendirmeyi değiştirecek olan muaflık ve istisnaları da yaratamaz. Kanundaki olan boşlukların veya eksik olan yasal düzenlemelerin takdir yetkisi ile değil yasama organı tarafından doldurulması gerekmektedir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi; mükelleflerin dolayısıyla halkın istekleri doğrultusunda, halk tarafından ve yine onların seçtiği temsilcilerden oluşan yasama organınca belirli, açık, saydam, anlaşılır bir şekilde gerçekleştirilmesini öngörerek hukukun üstünlüğü güvencesini hissettirmektedir. Bahsi geçen ilkenin bu noktada iki tane önemli hususu bulunmaktadır. Bunlar; mükellefin üzerine yüklenecek her türlü mali yükümlülüğün kanunlara dayandırılması dolayısıyla keyfilikten uzaklaştırılması ve kanunlara dayandırılan bu yükümlülüklerin anayasal bir hüküm olması zorunluluğudur.¹⁶⁸ Anayasa Mahkemesi'ne göre; vergilerin kanuniliği ilkesi devlet yönetiminin kamusal hizmetleri istikrarlı bir biçimde sürdürmesine, alacakların takip ve tahsilinin hızlı ve etkili şekilde yapılabilmesine olanak sağlamaktadır.¹⁶⁹

Vergileme açısından bakıldığında günümüzde artık kimin, ne zaman, ne kadar, hangi koşullarda vergi ödeyeceği sadece kanunlar tarafından belirlenmektedir. Anayasa Mahkemesi bu konudaki kendi görüşünü "*...verginin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarını belirleyen yasal düzenlemeler hukuksal güven sağlar. Oluşan güven, hukuk devletinin de doğal sonucudur. Devletin vergilendirme yetkisi, vergide yasallık, eşitlik, mali güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır...*"¹⁷⁰ şeklinde açıklamıştır.

Vergilendirmenin kanunlar tarafından düzenlenmesi hukuksal bir kuraldır ve sonucunda üzerine vergi borcu doğan kimseler, bu borcun mutlak manada mükellefi ve sorumlusu olacaklardır. Böyle bir etkinin oluşması, herkesin kendi üzerine düşen sorumluluklarını yerine getirmesi bakımından son derece önemlidir. Bu noktada ifade edilmesi gereken husus, hukuk düzeninin kişilerin veya devletin mal varlıklarını korumaya yönelik kurallarına aykırı olan fiillerinin "hukuka aykırı fiil" olarak tanımlanmasıdır.¹⁷¹ Buna göre; devletler hazinesine zarar verici eylemlerde bulunan ve

¹⁶⁸ Aliefendioğlu, "Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları", s.69.

¹⁶⁹ Anayasa Mahkemesi, 19.03.1987 tarih ve E:1986/5, K:1987/7, RG:12.11.1987

¹⁷⁰ Anayasa Mahkemesi, 24.6.1993 tarihli ve E:1992/29, K:1993/23.

¹⁷¹ Safa Reisoğlu, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Beta Yayınları, İstanbul, 1997, s.128.

bu doğrultuda oluşturulan kurallara uymayan kimselerin denetim altında bulundurulması gerekmektedir. Buradaki bir diğer amaç ise zarar veren kişiyi adil bir şekilde belirlemek ve yaptırıma tabii tutmaktır. Yaptırımı yapan taraf olan (cezalandırıcı güç) devletin hukuka uygun şekilde bu tespiti yapması adalet açısından önem taşımaktadır. Anayasa'nın 73'üncü maddesinde geçen kanunilik prensibi ile hukuka uygunluk hüküm altına almış ve aykırılıklara ilişkin olarak da kanunilik ilkesinin geçerli olduğunu vurgulayarak geçmiş zamanlardaki devlet uygulamalarından sıyrılmaya çalışılmıştır. Başka bir ifade ile; gönüllü/zorunlu, adli/idari/cezai her ne türde konu varsa, vergi ile ilgili her şeyin kanunlara dayandırılması prensip edinilmiştir.¹⁷²

Vergilemede kanunilik ilkesi Anayasa 73'üncü maddede düzenlenmiş olup hukuk devleti ilkesiyle de yakından ilişkilidir. Çünkü vergi, iktidarların elinde olan bir olgudur ve bu yolla kişilerin ekonomik özgürlüklerine, temel hak ve özgürlüklerine müdahale aracı niteliğindedir. Ekonomik ve sosyal hayatı bir düzene(kanuna)koyarak kişilere güvence sağlamak ve temel hak ve özgürlüklerinin kullanımında hak zedelenmesinin önüne geçebilmektedir. Örneğin; çalışma ve sözleşme özgürlükleri, mülkiyet hakları, miras hakları vb. Elbette kanunilik ilkesi hukuk devleti ilkesinin tek yansıması olarak da düşünülmemelidir.

Vergi alacaklısı olan devlet ile vergi borcu üzerine yüklenen kişiler arasındaki çıkarlar çatışmaları boyunca çatışmış ve anlaşmazlıklara neden olmuştur. Zorunluluk sonucu ortaya çıkan gelişmelere bağlı olarak, esas kaynak durumunda olan anayasalarda vergilendirme konusuna ilişkin ilkelerin belirlenmesi ve mali yükümlülükler açısından yapılacak düzenlemelerin bu ilkelere uygunluğunun sağlanması yolu seçilmiştir.¹⁷³

Kanunilik ilkesi gereği nasıl vergilerin konulması, kaldırılması veya değiştirilmesi kanunlarla yapılıyorsa aynı şekilde yine kanunlarla kimi durumlarda belirli kişilere muafiyet ve istisnalar sağlanabilir. Hangi konuda ve hangi mükelleflere muafiyet ve istisna getirileceği yine kanun koyucunun takdirine bağlıdır. Yasa koyucu alacağı verginin bir bölümünden veya tamamından vazgeçebilir. Vergilerden indirim yapmak, vergi kapsamındaki bazı konulara istisna getirmek ya da kimlerin vergi dışı

¹⁷² Çomaklı ve Gödekli, s.41.

¹⁷³ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.100.

birakılacağını belirlemek en az vergilerin oranını, matrahını, tahsilini, yaptırımlarını ve zamanaşımalarını belirlemek kadar önemli bir konudur. Vergileme ilkelerinden olan mali güce göre vergileme ilkesi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli şekilde dağıtılması ilkesinin en önemli aracı muafiyet ve istisnalardır.

Vergilendirme yetkisi kural olarak yasama organı tarafından kullanılan bir yetkidir. Bu kural; vergilerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması işlemlerinde yürütme ve yargı organlarının yetkisiz olması anlamını taşımaktadır. Ancak bazı durumlarda Anayasa'nın çizdiği sınırlar dahilinde yasama organınca yürütme organına bazı vergilendirme yetkileri verilebilir. Anayasanın 73/4'üncü maddesi ve 167/2'inci maddesi bu bağlamda örnek olarak gösterilebilir.

Anayasa 73/4'üncü maddenin; “...*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.*” hükmünde yasama organı tarafından Cumhurbaşkanına vergilendirme yetkisi verildiği görülmektedir.

Anayasa 167/2'inci madde; “...*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir.*”¹⁷⁴ hükmünde yine aynı durum söz konusudur.

Vergilerin kanuniliği ilkesi Anayasa Mahkemesi'nin kararlarına şu şekilde yansımaktadır; “...*devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve*

¹⁷⁴ 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanunun 16'ncı maddesiyle, ilgili fıkralarda yer alan “Bakanlar Kuruluna” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir

kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.”¹⁷⁵

Yüksek mahkemenin konu ile ilgili benzer kararları ise; “... *suç ve cezalardaki yasallık ilkesinin de önemi nedeniyle yürütme organına ancak, konulan bir verginin muaflık, istisna ve indirimlerinde kanunda belirlenen aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır. “yasallık ilkesi” hukuk devletinin olmaz koşuludur. Vergi mükelleflerinin ne kadar vergi ödeyeceğini önceden bilmesi bunların sosyal, ekonomik ve hukuksal davranışlarına yön veren ve geleceğe ilişkin karar almalarını mümkün kılan “hukuk güvenliğinin” tartışmasız ön koşuludur. Muhtemel risklerin karşılanması, yapılan işin geleceğine ilişkin kararlar bu güvenliğin teminatı altında sağlıklı bir sonuca ulaşır.”¹⁷⁶ şeklindedir.*

Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir diğer dayanağı ise, kıyas yasağıdır. Verginin temeli, kanunlara dayanır. Ancak kanunda belirtilen işlemler için yine kanunlarda belirtilen ve mükellef olarak gösterilen kişilerden vergi alınabilmektedir. Bu işlemin sağlıklı şekilde yapılabilmesi için ayrıntılı ve belirgin düzenlemelere ihtiyaç vardır. Çünkü vergi hukukunda kıyas yasağı mevcuttur. Kanunlardaki boşlukların doldurulması amacıyla kanunda yer alan bir hükmün kanunda yer almayan ancak koşulları ve özellikleri bakımından ona benzeyen bir olaya veya duruma uygulanmasına “kıyas” denir. Vergi hukukunda kıyas yasağına aykırı bir işlemin uygulanması sadece vergilerin kanuniliği ilkesini değil, aynı zaman da hukuk devleti ilkesini de zedelemektedir.¹⁷⁷

Kanunda belirtilecek bir mali yükümün çerçevesi yeterince belirgin olmalıdır. Aksi halde kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara ve sonuçlara yol açabilir. Bu bakımdan yükümlülerin belli başlı özellikleri de göz önünde bulundurularak kanunlarla düzenlenmesi zorunludur. Öteki yönleri olan; yükümlü, matrah ve oranlar her yükümün mali özelliğine göre farklılık

¹⁷⁵ Anayasa Mahkemesi, 07.10.2003 tarihli ve E:2003/73, K:2005/23.

¹⁷⁶ Anayasa Mahkemesi, 28.03.2001 tarihli ve E:1999/51, K:2001/63.

¹⁷⁷ Gülşen Gedik, “Anayasanın 73.Maddesi Kapsamında Verginin Yasallığı İlkesinin Değerlendirilmesi”, Web: <http://www.hukukrehberi.net/Details.aspx?id=84> Erişim Tarihi: 07.11.2018

göstermekte olduğundan bu düzenlemeler her birisi için ayrı ayrı yapılmalıdır, çerçeveleri kesin olarak belirtilmelidir.¹⁷⁸

Anayasa Mahkemesi'nin konuyla ilgili bir kararı şu şekildedir; “.....Mahkememizin yerleşik içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa Koyucu, her çeşit mali yükümlüğün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümlüğün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla koyulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlüğün, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırlar gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yükümlüğün bu yönleri dolayısıyla yasayla çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümlüğün belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir.....”¹⁷⁹

Özetle, mali yükümlülüklerin kanunlarla konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi yüksek mahkemenin de kararında belirttiği gibi keyfi ve takdiri uygulamaların önüne geçmektedir. İnsanlık tarihinde geçirilmiş olan acı deneyimler sonucunda görülmüştür ki kişilerin davranışlarında sınırlar olması gerektiği gibi devletlerin de tutum ve davranışlarında bir ölçü/düzen olması toplumsal huzur ve güven açısından önem arz etmektedir. Özellikle insanların kendilerini yönetenlere karşı duydukları hassasiyet ve tabiiyet, iktidarların sahip oldukları müdahale sınırlarının aşılmasına neden olmuştur. Bu durum tarih boyunca hukuka uygunluk tartışmalarına neden olmuş ve dolayısıyla ilerleyen seyirlerinde düzeltilerek olumlu yönde gelişmesine olanak sağlamıştır. Özellikle kişilerin ve idarelerin eylemlerinin, yazılı olan ve olmayan kurallarla çatışması söz konusu kavramı daha da önemli bir noktaya getirerek pozitif hukuk açısından her reformist süreçte değerlendirmeye tabii tutmuştur.¹⁸⁰

¹⁷⁸ Gerek ve Aydın, s.134.

¹⁷⁹ Anayasa Mahkemesi, 31.03.1987 tarih ve E: 1987/30, K: 1987/9.

¹⁸⁰ Çomaklı ve Gödekli, s.38.

A. KANUNLARIN YÜRÜRLÜĞÜ AÇISINDAN

Kişilerin tarih boyunca devletle mücadelesi, devletin mali yükümlülükler getirmesi ve bu yükümlülüklerin keyfi ve takdiri uygulamalarla halktan toplanmasına karşı çıkmak yönünde seyretmiştir. Bu sebeple ortaya çıkan vergilerin kanuniliği ilkesi devletin müdahalelerini sınırlandırmış ve vergileme işlemlerinin sadece kanunla yapılacağını göstermiştir. Verginin kanuniliği ilkesinde sadece vergilerin konulmasının değil, aynı zamanda kaldırılmasının ve değiştirilmesinin de kanunlarla yapılması gerektiği anlaşılmalıdır. Zaten mevcut bir kanunun tümünün veya hükümlerinden bir kısmının ya da bir tanesinin yine ancak kanun ile değiştirilmesi veya kaldırılması da vergilerin kanuniliği ilkesinin bir uzantısıdır.¹⁸¹

Devletler vergilerin kanuniliği ilkesine anayasalarında farklı şekillerde yer vermişlerdir. Bazı devletlerin anayasalarında verginin konulması kısmına, bazılarında verginin konulması ve değiştirilmesi kısmına bazılarında da verginin konulması ve kaldırılması yönlerine ağırlık verilmiştir. Türkiye'nin 1982 Anayasası'nda ise, 73'üncü maddenin 3'üncü fıkrasında vergilerin her üç yönü de kanuna bağlanmıştır.

1. Vergiler Kanunla Konulur

Vergi kanunları anayasalardan sonra vergi hukukunun en temel kaynaklarıdır. Ortaya çıkarılan ve çıkarılacak olan vergi kanunları anayasaya aykırı olmamalıdır. Anayasaya aykırı olmamak koşulu ile çıkarılan ve vergilendirmenin temel ilkeleri çerçevesinde oluşturulacak vergileme yetkisi kural olarak yasama organının elindedir. Yasama organı elinde bulunan bu yetki ile vergilendirmenin şekli ve maddi düzenlemelerini yapabilmektedir. Bu noktada önemli olan husus yasama organı vergilendirmenin düzenlemelerinin yaparken verginin konusu, yükümlüsü, matrahı, tarifesi ve tahsil şekilleri gibi vergileme olayının esasları olan noktaları mutlaka düzenlemiş olmasıdır. Sadece verginin konusunun veya verginin mükellefinin belirli olduğu kanunlar eksiktir ve o kanun üzerinden vergilendirme yapılamaz. Diğer bir ifade ile vergilerin kanuniliği ilkesi, genel bir ifade değildir, bu ilke ile verginin her türlü ayrıntısının kanun ile düzenlenmesi gerektiği ifade edilmektedir. Bu unsurlardan birinin

¹⁸¹ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.25.

olmaması sebebiyle temel ilkelere aykırı olarak çıkarılacak vergi kanununun Anayasa Mahkemesi tarafından iptali gündeme gelebilir.¹⁸²

Vergi kanunları diğer kanunlardan belirli noktalarda ayrılmaktadır. Diğer kanunlar gibi soyut ve genel hükümler içerirler ancak sürekli olma konusunda bazı farklılıkları bulunmaktadır. Bu durumda bağlantı kurulacak nokta bütçe kanunudur. Bütçe Kanunu'na göre bir verginin toplanabilmesi için sadece vergi kanunlarının varlığı yeterli olmamakta, ek olarak o yılın bütçe kanununda ilgili verginin toplanabilmesi için izin verilmiş olması gerekmektedir. Çünkü bütçe kanunları kamu gelirlerinin toplanmasına izin, harcamaların yapılmasına ise yetki veren bir kanundur.¹⁸³

Anayasalardaki vergi düzenlemelerinin yanı sıra, Anayasa'nın 90'ıncı maddesi gereği, usulüne göre yürürlüğe konulan antlaşmalar kanun hükmünde olacağından, bu antlaşmaların da vergilemeye ilişkin hükümleri kanun niteliğinde olacaktır. Ancak söz konusu uluslararası antlaşmaların diğer vergi kanunlarından farkı bunlar için anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamamasıdır.¹⁸⁴

2. Vergiler Kanunla Değiştirilir

Vergilerin yürürlüğe girmesi veya kaldırılması nasıl kanunlarla yapılıyorsa, yürürlükte olan bir verginin de değiştirilmesi yine kanunlarla yapılmalıdır. 1924 ve 1961 Anayasalarında yer almayan "vergilerin kanunla değiştirilmesi" 1982 Anayasası'nda halen korunmaktadır. Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerde gerek şekli gerekse de maddi kanuni düzenlemeler yapılacaksa, kanunlarla yapılmalıdır.¹⁸⁵

Vergi kanunlarında yapılan değişiklikler her şekilde olabilir. Örneğin mevcut verginin kapsamı daraltılabilir veya genişletilebilir. Yeni anlamlar getiren hükümler de ekleme yapılabilir. Bunların sonucunda vergi kanununda yapılan değişikliklerle vergi

¹⁸² Kamil Mutluer ve Nilay Dayanç, "1982 T.C. Anayasası'nın Vergi Ödevi İle İlgili 73.Maddesinin Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:419, Temmuz 2016, s.12.

¹⁸³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.14.

¹⁸⁴ Akif Erginay, **Vergi Hukuku : İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, Savaş Yayınları, 15.Baskı, 1995, s.23.

¹⁸⁵ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.103.

yükleri azaltılabileceği gibi arttırmalar da yapılabilir. Kanunlar yürürlüğe girdikten sonra ya tümüyle ya da belirli kısımlar itibari ile değişikliğe uğrayabilmektedirler.¹⁸⁶

Vergi kanunlarında yapılacak olan değişiklikler kanunla yapılacağından, bu süreç kısa sürmemektedir. Mevzuat uygulamaları, idarenin iş yükü ve benzeri sebeplerle vergilemede yapılacak olan değişiklik oldukça zaman alabilmektedir. Vergi kanunları ise sık sık değişmekte olan ve ekonomiyi takip etmek zorunda olan bir yapısı olduğu için bu konuda bir esneklik sağlanması istenmiştir. Anayasamızın 73/4'üncü fıkrasındaki; “..Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.” hükmü ile bu esneklik somutlaştırılmıştır. Böylelikle kanunların değiştirilmesi işlemi ivme kazanabilmektedir.

3. Vergiler Kanunla Kaldırılır

Kanunların nasıl yürürlüğe konulacağını belirten genel bir kanun olduğu halde, kanunların nasıl yürürlükten kaldırılacaklarını belirleyen genel bir kanun yoktur.¹⁸⁷ Anayasa 73'e göre vergilerin kaldırılması da kanun ile olacaktır. Vergilerin konulması, değiştirilmesi gibi kaldırılması da kanun yoluyla olmak zorundadır. Vergi kanunları yeni bir vergi kanunu ile, ilgili kanunda değişiklik yapılması ile, yargı organlarının bir kararı ile veya süresi olan kanunlarda süresinin dolması ile yürürlükten kalkmaktadırlar. Yani, kanunla getirilen vergiler ancak yine kanunla kaldırılacaktır.¹⁸⁸ Kanunlarda yer almayan bir ilkeye dayanarak yönetimin bir vergiyi terkin etmesi mümkün değildir.¹⁸⁹

Anayasa Mahkemesi'nin kanunlar üzerindeki denetim yetkisi dolayısıyla vergi kanunlarının da Anayasaya aykırılık sebebiyle iptal edilip yürürlükten kalkmaları durumu ortaya çıkabilmektedir. Anayasa Mahkemesi bir kanun üzerinde denetimini gerçekleştirdikten sonra iptal kararı verdiğiğinde kanun normal olarak yürürlükten kalkacak ve uygulanmayacaktır.

¹⁸⁶ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.28.

¹⁸⁷ Necip Bilge, **Hukuk Başlangıcı**, Turhan Kitabevi, 23.Baskı, Ankara, Ağustos 2008, s.193.

¹⁸⁸ Ersan Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s.119.

¹⁸⁹ Danıştay DDK 17.4.1970, 125/291, Danıştay Dergisi, Ankara, 1971, Sayı:1, s.113.

Vergilerin kanunla konulması ve değiştirilmesi yükümlü haklarını ve güvenliğini koruyucu bir yapı sergilerken vergilerin kanunla kaldırılması devletin sosyal devlet ilkesinin yükümlüye karşı ödevlerini yerine getirmesi zorunluluğunu sağlamaya yönelik gözükmektedir.¹⁹⁰

a. Açık Kaldırma (Sarih İlga)

Kanun koyucu bazı durumlarda çıkardığı yeni kanun ile daha öncekini kaldırdığını açıkça ifade edebilmektedir. Bu duruma açık kaldırma (sarih ilga) denilmektedir. Bu durumda sonradan yürürlüğe giren kanun açıkça kendisinden önce çıkarılmış olan bir kanunun tümünü veya belli maddelerini yürürlükten kaldırabilir. Örneğin; *...Türk Medeni Kanunu'nun 1028'inci maddesi 17 Şubat 1926 tarihli ve 743 sayılı Türk Kanunu Medenisinin yürürlükten kaldırıldığını*" belirtmektedir. Bu gibi durumlar sarih ilgaya örnektir. Ancak bir çok kanunlar ya bu kadar açık biçimde bir hüküm koymaz ya da böyle bir hükümle birlikte müphem bir anlam taşıyan şu ifadeyi de kullanırlar; *" Bu kanunla muhalif olan hükümler mülgadır"*.¹⁹¹ Bu ve benzeri durumlarda kanunların kaldırılmasının sarih ilga şeklinde yapıldığı anlaşılmaktadır.

Kanun koyucu bir kanunu çıkarırken belirli bir süre ile çıkarmış olabilmektedir. Yine aynı şekilde çıkarılan olan kanunun süresi dolduğunda kanun kendiliğinde uygulamadan kalkmaktadır. Örneğin; 01.01.2005 yılında yürürlüğe giren 2005 yılının Bütçe Kanunu 31.12.2005 tarihinde kendiliğinden yürürlükten kalkacaktır.

b. Örtük kaldırma (Zımni İlga)

Kanun koyucunun açıkça hangi kanunu yürürlükten kaldırdığını belirtmediği ve kanunlar arasında birbiri ile çelişki görüldüğü kaldırma biçimidir. Hangi kanunun hangi kanunu kaldırdığı sarih ilgadaki gibi açık ve net şekilde söylenmemiştir. Yeni çıkan kanunun maddeleri önceki kanunlarla çelişmektedir. Bu durumda zımni ilga söz konusudur. Zımni ilga sayılan özel durumlar şu şekildedir;

¹⁹⁰ Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s.32

¹⁹¹ Bilge, s.193.

- ✓ İki genel veya iki özel kanunun aynı konuları düzenleyen hükümleri arasında çelişki ortaya çıkan durumlarda, eski kanunun çelişen hükmü, yeni kanun ile kaldırılmış sayılmaktadır.
- ✓ Önceki çıkan kanun genel, sonraki kanun özel nitelik taşımakta ise, yeni özel kanun, eski genel kanunun çelişen hükmünü kaldırmış sayılmaktadır.
- ✓ Önceki çıkan kanun özel, sonraki kanun genel nitelikte ise, yeni genel kanun, eski özel kanunu muhakkak surette yürürlükten kaldırmış sayılmaz. Kanun koyucunun amacını ve menfaatler durumunu gözden geçirerek sonuca ulaşmak gerekmektedir.

c. Anayasa Mahkemesi Kararı ile Yürürlükten Kaldırma

Anayasa Mahkemesi çıkarılan kanunları anayasaya uygunluk açısından denetime tabii tutmaktadır. Anayasa bir kanunun tamamını veya bazı maddelerini anayasa aykırılık sebebi ile iptal ederse, o kanunun tamamı veya iptal edilen maddeleri yürürlükten kalkar. Anayasa kanunun anayasaya uymadığı gerekçesi ile iptal kararı verir ve iptal kararının Resmi Gazete’de yayınlandığı gün itibari ile kanun yürürlükten kalkmış sayılır. Örneğin; 509 sayılı Tapulama Kanunu, 931 sayılı İş Kanunu Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararı ile yürürlükten kaldırılmıştır. Anayasa Mahkemesi’nin bu tip iptal kararı ile kanun yürürlükten kaldırması olaylarına 1983 yılından sonra daha sık rastlanmaya başlamıştır. Gerçekten de Anayasa Mahkemesi’nin kurulduğu 1962 yılından 1982 yılına kadar olan yaklaşık 20 yıllık zaman zarfında 62 yasal düzenleme iptal kararı ile yürürlükten kaldırılırken bu rakam, 1983-1993 yılları arasındaki dönemde 105’e ulaşmıştır. Bu durum, yasama organının Anayasa’ya uyma konusundaki iradesinde ve titizliğinde bir zayıflamanın olduğunun göstergesi sayılabilir.¹⁹² 1982 Anayasası’nın 153’üncü maddesinde;

“Anayasa Mahkemesinin kararları kesindir. İptal kararları gerekçesi yazılmadan açıklanamaz.

Anayasa Mahkemesi bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin tamamını veya bir hükmünü iptal ederken, kanun koyucu gibi hareketle, yeni bir uygulamaya yol

¹⁹² Bilge, s.194.

açacak biçimde hüküm tesis edemez. Kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi¹⁹³ veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmi Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmi Gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez.

İptal kararının yürürlüğe girişinin ertelendiği durumlarda, Türkiye Büyük Millet Meclisi, iptal kararının ortaya çıkardığı hukuki boşluğu dolduracak kanun teklifini¹⁹⁴ öncelikle görüşüp karara bağlar.

İptal kararları geriye yürümez.

Anayasa Mahkemesi kararları Resmi Gazetede hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlar.” hükmü yer almaktadır.

Maddede de belirtildiği gibi Anayasa Mahkemesi'nin verdiği iptal kararları kesinlikle gerekçeli bir şekilde açıklanmalıdır. Önemli olan nokta Anayasa Mahkemesi bir kanunun tamamını veya bir bölümünü iptal ederken ortaya yeni bir yükümlülük çıkaracak şekilde kanun koyucu gibi hareket edemez.

B. KİŞİ AÇISINDAN

Vergilerin kanuniliği ilkesine kişi yönünden bakıldığında; temsilsiz vergi olmaz ilkesi, yasadız vergi olmaz ilkesi ve vergilerin belirliliği ilkesi olarak üç noktada kendisini göstermektedir.

Temsilsiz vergi olmaz ilkesi doğrultusunda vergi ve benzeri yükümlülükler halk tarafından seçilmiş meclislerce kamuoyunun bilgisi ve denetimi altında tartışılıp sonuca bağlanarak kanunlar çıkarılabilecektir. Kanunların milletin temsil edileceği parlamentolarda açık görüşmeler ve tartışmalar yöntemi ile hazırlanması, özgürlüklerin

¹⁹³ 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanunun 16'ncı maddesiyle, bu fıkra yer alan “ kanun hükmünde kararname” ibaresi “Cumhurbaşkanlığı kararnamesi” şeklinde değiştirilmiştir.

¹⁹⁴ 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanunun 16'ncı maddesiyle, bu fıkra yer alan “tasarı veya” ibaresi kanun metninden çıkarılmıştır.

düzenlenmesi ve sınırlanması açısından doğrudan doğruya kamuoyunun denetimi altında olması anlamına gelecektir.¹⁹⁵ Bu ilke yasadışı vergi olmaz ilkesinin de temelini oluşturmaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesine kişi açısından bakıldığında, temsilsiz vergi olmaz ilkesi çağdaş demokratik ülkelerde vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olması anlamına gelmektedir.¹⁹⁶

Yasadışı vergi olmaz boyutundan yaklaşıldığında; vergi bir hukuksal kullanım (tasarruf) olarak şekli ve maddi anlamda sadece yasa ile öngörülebilecektir. Vergilerin yasa niteliği taşıması, verginin kanuniliği ilkesinin “biçimsel” yönünü oluşturmaktadır.¹⁹⁷ Kanun metinleri toplumlar için zorunlu, genel, soyut, sürekli hükümler içermektedir. Vatandaşlardan kanunlara mutlak surette uymaları beklenmektedir. Kanunlar belirli kişilere veya belirli olaylara değil, aynı nitelikteki bütün olay ve kişilere uygulanmaktadırlar.¹⁹⁸ Yasadışı vergi olmaz ilkesinin özünü, bir vergi kanunu konulurken, değiştirilirken veya kaldırırken kanun dışındaki kullanımlara kural olarak yer verilmemesi oluşturmaktadır. Bu durumun bir sonucu olarak yasama organının vergileme alanındaki yetkisini başka bir organa devredememesidir.¹⁹⁹ 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinin temelinde yatan düşünce, vergilemeye ilişkin önemli hususların yasama meclislerince düzenlenmesini sağlamaktır.²⁰⁰

Yasadışı vergi olmaz ilkesinin iki kökeni bulunmaktadır. Bunlardan ilki kuvveter ayrılığı yani “temsilsiz vergi olmaz” ilkesidir. İkincisi ise, hukuk güvenliğine dayanmasıdır. Buna göre yükümlü, vergi idaresinin keyfi uygulamalarına karşı (geriye yürütme, yorum, kıyas) korunmuş olur.²⁰¹

Vergilerin belirgin olması boyutuna bakıldığında; kanunlarda verginin konusunun, mükellefinin, sorumlusunun, vergiyi doğuran olayın ve tarh tahakkuk, zamanaşımı gibi vergiyle alakalı asıl unsurların açıkça yer alması anlamına

¹⁹⁵ Gürbüz Önbilgin ve Muammer Oytan, **T.C. Anayasası'nın İlke ve Kuralları İle Anayasa Mahkemesi Kararları Dizini**, Ankara, 1977, s.61.

¹⁹⁶ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.7.

¹⁹⁷ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.16.

¹⁹⁸ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar , İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1994, s.25.

¹⁹⁹ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.17.

²⁰⁰ Anayasa Mahkemesi, 15.06.1971 tarihli ve E:1971/55, K:1971/57.

²⁰¹ Nevzat Saygılıoğlu, “Vergi Hukukunda “Yasallık İlkesi””, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 59, 1986, s.1.

gelmektedir.²⁰² Vergilemenin tüm esasları ve hususları kesin bir şekilde saptanmış olmalı, vergilendirme bu açıklık doğrultusunda yürütülmelidir. Vergilemenin esaslarının ve hususlarının belirgin olması, üzerine vergi yükü düşen yükümlüye güven vermekte ve vergi yönetiminde de kararlılık sağlamaktadır. Bu alt ilkeye, vergi kanunlarının vergiye ilişkin tüm özellikleri kapması ilkesi söylenebilir.

Vergi kanunlarının dilinin ve dayandığı kavramların yalın, açık, saydam, basit ve net, cümlelerin düzgün, ifade gücünün yüksek ve sisteminin de kolay anlaşılır ve akılcı olması gerekmektedir.²⁰³ Yine Anayasa Mahkemesi'nin görüşüne göre; “... vergilemenin temel ilkelerine ilişkin düzenlemelerin, örf ve adet gibi bölgeden bölgeye değişebilen, kesin ve net olarak saptanması güç olan bir hukuk kuralına da bağlı olması olanaksızdır.”²⁰⁴

C. DEVLET VE MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER AÇISINDAN

Vergi vermek vatandaşların sorumluluğu ve ödevi ise devletin de vergiyi almak görevidir. Kanunlar koymak suretiyle vergilendirme yetkisini kullanan devlet anayasa ve kanunların kendisine çizdiği çerçeve içerisinde vergiyi almak ve bu vergiyi almada cebren hareket etmek zorundadır.²⁰⁵ Bu ilke vatandaşları devlete karşı korurken ve onlara sorumluluklarını yüklerken aynı zamanda da devlete vergi almasını buyurmaktadır.²⁰⁶

Devletin vergiyi alma/ almama yönünde bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. Eğer kanunlar uyarınca vermesi gereken bir vergiyi bir yükümlü veriyorsa, ilgili makam bunu kesinlikle almalıdır. Demek oluyor ki verginin alınması zorunluluğu ilkesi emredici bir ilke olarak devletten vergiyi toplama görevini kesin surette yerine getirmesini isteyecek ve yönetim de vergiyi toplamaktan sarfınazar edemeyecektir.²⁰⁷ Verginin alınması zorunlu olduğu gibi bu alma zorla yürütüm yoluyla alınmaktadır.

²⁰² Öz, s.109.

²⁰³ Anayasa Mahkemesi, 07.11.1989, E:1989/6, K:1989/42; RG:06.04.1990, 20484.

²⁰⁴ Anayasa Mahkemesi, 26.10.1965, E:1965/25, K:1965/57, Anayasa Mahkemesi Karar Defteri, Ankara, 1971, Sayı:3, s.271.

²⁰⁵ Öz, s.109.

²⁰⁶ Kumrulu, s.151.

²⁰⁷ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.21

Vergiyi ödeyenler vergiyi alan devlete karşı bir rıza içerisinde bulunmaktadırlar. Rızanın bir vergi kanunu ile dayanağının sağlanması gerekmektedir.

1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinde mali yükümlülük ibaresi sadece vergileri değil aynı zamanda resim, harç ve benzeri yükümlülükleri de kapsamaktadır.

Vergi, devletin veya devlet adına vergilendirme yetkisi bulunan kamu kuruluşlarının, kendilerinden beklenen kamu hizmetlerini yerine getirmek için ihtiyaç duydukları kaynağı temin etmek amacı ile, kişilerden hukuki zorlama (cebir) altında, kanunla belirlenen esaslar çerçevesinde, karşılıksız ve iade edilmemek üzere topladıkları ekonomik değerlerdir.²⁰⁸

Harç, kamu hizmetlerinden yararlanmak üzere ödenen bedeller şeklinde tanımlanabilir.²⁰⁹ Harçlar vergi benzeri gelirlerdir ve tıpkı vergiler gibi kanunla konular, kanunla değiştirilir ve kanunla kaldırılırlar. Harçların da hukuki cebir altında alınması özelliği vergi ile ortak noktasını oluşturmaktadır.

Resim ise; belirli bir işin yapılması veya faaliyetin gerçekleştirilmesi için kamu kesimi kurumlarınca verilen "izin" karşılığında ödenen tutarlar olarak tanımlanabilir.²¹⁰ Konulmaları, değiştirilmeleri ve kaldırılmaları kanuna tabiidir. Karşılıksız olan resim türlerini ödemek zorunluymak karşılıklı olan resimler hizmetten faydalanmama kararı alınarak ödenmeyebilir.²¹¹ Resimler daha çok yerel yönetimler tarafından alınmaktadırlar. Hizmet karşılığı alınan harçları ve izin karşılığı alınan resimleri vergilerden ayıran en önemli husus verginin karşılıksız olma özelliğinin bu iki yükümlülükte bulunmamasıdır.²¹²

Diğer mali yükümlülükleri vergilerden ayıran nokta ise, bunların kamusal harcamaların genel bir kaynağını temsil etmeyip belirli gereksinimlere özgülenmeleridir. Türk Hukuku'nda resim, harç ve katılma payları teknik olarak vergi unsurunun dışında kalmasına karşın, vergilerle beraber düzenleme altına alınmışlardır. Diğer mali yükümlülükler ise vergilerle benzer düzenlemeye bağlı olmayıp kendilerine

²⁰⁸ Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", s.1259.

²⁰⁹ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.7.

²¹⁰ Şenyüz, Erdem ve Tatlıoğlu, s.95.

²¹¹ Akgül Yılmaz, s.112.

²¹² Erginay, **Kamu Maliyesi**, s.18.

özgü düzenlemelere tabiidirler. Kendilerine özgü özel hukuki dayanakları olan kamu gelirlerinin kamu gücünün kullanılmasına ve zora dayanan yükümlülükler oldukları ölçüde Anayasa 73'üncü madde kapsamında vergi, resim, harç ve benzeri diğer mali yükümlülükler kapsamında düşünölmeleri gerekmektedir.

II. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Tarih boyunca insan toplulukları sürekli olarak büyüme, gelişme, sayısını arttırma gibi eğilimlerde olmuşlardır. Devletin çeşitli isimler altında vergi toplaması neredeyse toplumsal örgütlenmelerle beraber doğmuştur. Topluluklar oluşmaya başladığı zamandan beri “vergi” adı altında olmasa da belirli bir ölçüde mevcut olan vergileme uygulamaları yıllar geçtikçe çeşitlenmiş ve geliştirilmiştir. Otoritelerin ellerinde bulunan insan yaşayışına en kolay ve doğrudan etki eden yetkilerden biri olan vergilendirme yetkisinin belirli kurallara bağlanması, bir çerçeve çizilmesi ve düzene oturtulması için tarih boyunca toplumlar tarafından büyük mücadeleler verilmiştir.²¹³

Başlangıçta vergi, her toplumda kabile reisi, derebeyi veya krallara ahlaki ya da dini sebeplerle gönüllü olarak verilen bir çeşit hediye niteliğinde idi. Zaman geçtikçe, devlet egemenliğini ve yönetimini elinde bulunduranlar, bizzat bazı sosyal sınıflara başvurarak mali yardım talebinde bulunmuşlar ve böylece inisiyatif hediye verenden alana geçmiştir. Nihayetinde kamu hizmetlerinin artması veya derebeyi gibi kabile reislerinin yerine devletlerin geçmesi neticesinde bu hediye ve yardımlar ile mülk gelirleri giderleri karşılama yetersiz kalmış, vergi şeklen ve maddeten zora dayanan bir yükümlülük haline gelmiştir.²¹⁴

Gelişmelere paralel olarak vergileme tekniği açısından da bazı değişiklik ortaya çıkmıştır. Uzun süre boyunca aynı niteliğini koruyan, olağanüstü durumlarda zaman zaman başvuru ve belirli amaçlara tahsis edilen vergi; gitgide normal finansman aracı olarak sadece tüm kamu giderlerinin karşılanmasında değil, fiskal

²¹³ Ahmet Emrah Akyazan, “Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi”, **TBB Dergisi**, Sayı:80, Yıl:2009, s.1.

²¹⁴ Günter Schmolders, **Genel Vergi Teorisi**, Çev: Salih TURHAN, İstanbul Üniversitesi Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s.4.

olmayan amaçların da gerçekleştirilmesinde de kullanılan ve para olarak ödenen bir mali yükümlülük halini almıştır.²¹⁵

Vergilendirme yetkisinin ortaya çıkması, gelişmesi ve çeşitlenmesi İngiltere’de on yedinci yüzyıla, Kıta Avrupa’sında ise on sekiz ve on dokuzuncu yüzyıllara denk gelmektedir. Bu tarihlerden sonradır ki devlet gelirlerinin düzenli olarak vergilerle karşılandığı bir “vergi devleti” oluşmuştur.²¹⁶ Çünkü vergi devleti kavramından önce var olan sistemdeki devlet gelirleri; savaşta yenilen ülke devletlerinden alınan ganimetler, haraclar ve uluslararası ticaret işlemlerinden alınan gümrük vergileriydi.

Vergilendirme ile ilgili tarihsel sürece bakıldığında demokrasi mücadelelerinden önce, devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırsız ve keyfi bir biçimde kullanmakta oldukları bilinmektedir. Toplumlarda üzerlerine düşen, keyfi ve takdiri uygulamalarla konan bu yükümlülükten yorulmuş ve süregelen yıllarda devletlere karşı tepki vermeye başlamışlardır. Otoritelerin ilk sınırlanan yetkileri bu yüzden vergilendirme yetkisi olmuştur, bu sınırlama aynı zamanda vergilerin kanuniliği ilkesinin de doğmasına ortam yaratmıştır.²¹⁷ Otoritelerin vergilendirme güçlerinin sınırlanması parlamentoların yasama yetkilerinin de kaynağı olmuştur. Parlamentoların onayı olmaksızın vergi toplanamayacağı yani “temsilsiz vergi olmaz” kuralı, batı demokrasilerinin anayasal ilkelerinden biri olarak kabul edilmeye başlanmıştır.²¹⁸

Vergilendirme konusundaki gelişmeleri ve demokrasi mücadelelerini başlatan ülke İngiltere olmuş ve tüm dünya devletlerine vergilerdeki keyfiliğin sınırlandırılması açısından örnek teşkil etmiştir.²¹⁹ Hükümdarın yetkilerini sınırlamak, kralın yürürlükteki kanunlara uygun hareket etmesini sağlamak, kişilere bazı haklar tanımak ve bu tanınan hakları korumak amacıyla 1215 yılında Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı) gibi önemli bir belge kendisini göstermiştir.²²⁰ Bu ferman, niteliği tartışmalı olmakla beraber, kralın veya hükümdarların yetkisini sınırlandıran ilk anayasal belge özelliği taşımaktadır. İngiliz kralı, Kral I. John tarafından imzalanan bu

²¹⁵ Mehmet Şafak, “Vergilemede Demokrasi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 1994.

²¹⁶ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.13.

²¹⁷ Müge Vatanserver Öztürk, “Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihsel Gelişimi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, Özel Sayı 2014, s.4817.

²¹⁸ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.14-15, Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s.131.

²¹⁹ Uluatam ve Methibay, s.21.

²²⁰ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.35.

ferman 63 maddeden oluşmaktadır ve günümüzdeki anayasal düzene ulaşıncaya kadar yaşanan tarihi sürecin en önemli basamaklarından birisidir. Bu fermanın vergilendirme yetkisi ve vergilerin kanuniliği ilkesi ile ilgili önemli maddeleri bulunmaktadır.

“Madde 12: Kendimiz için kurtuluş akçesi, büyük oğlumuzun şövalye olması, ‘yalnızca bir kere’ büyük kızımızın evlenmesi sebepleriyle toplananlar dışında krallığımızda genel oylama (halkın rızası) olmadan hiçbir vergi veya yardım toplanamayacaktır. Bu sebeplerle ancak makul bir yardım toplanabilir. Londra şehrinden istenecek yardımlarda da benzer şekilde hareket edilecektir.

Madde 14: Yukarıda belirtilen üç istisna dışında bir yardım veya vergi kararlaştırılırken gerekli genel oylamayı alabilmek için başpiskopos, rahip, kont ve büyük baronları adlarına göndereceğimiz mektuplarla çağıracağız. Bizimle dolaysız olarak toprak ilişkisi olan herkesi, şerifler ve diğer memurlarımız aracılığıyla, belirli bir günde ‘en az kırk gün mühlet vererek’ belirli bir yerde toplamak için çağrıda bulunacağız. Bütün çağrı mektuplarında çağrının sebebi bulunacaktır. Böyle bir çağrı çıkarılınca, o gün için kararlaştırılan iş mevcudun iradesine uygun olarak yapılacak, çağrılan herkesin gelmiş olması aranmayacaktır.

Madde 15: Gelecekte kimsenin, kendi hür adamlarından, kendi kurtuluş akçesi büyük oğlunun şövalye olması ve büyük kızının bir kere evlendirme masrafları dışında bir sebeple yardım toplanmasına müsaade etmeyeceğiz. Bu sebeplerle de ancak makul bir yardım toplanabilir.”

Vergilendirme konusunu düzenleyen bu üç maddeden 12’inci ve 14’üncü madde; genel oylama kısmını vurgulayarak temsilsiz vergi olmaz kuralını getiren hükümler olarak düşünülmektedir. Şöyle ki 14’üncü madde genel oylama yapacak olan meclisin toplanma kurallarını düzenlerken, 15’inci madde ise, baronların emirleri altındaki çalışanlarından ve adamlarından ancak makul sayılabilecek paraları isteyebileceklerini hüküm altına almaktadır. “Makul paralar” ile anlatılmak istenen ağır vergilendirme şartlarına yol açmayacak bir ölçütün istenilmesi kastedilmekte ve böylece keyfi vergilendirmenin bir uzantısı olan ağır vergilendirme hususunun nasıl bertaraf edileceği hükme bağlanmaktadır.

Bu belgenin vergilerin kanuniliği ilkesi açısından hukukumuzdaki yansımalarını 1876 Anayasası'nın 25'inci ve 96'ıncı, 1924 Anayasası'nın 24'üncü ve 25'inci, 1961 Anayasası'nın 61'inci ve 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddelerinde görmek mümkündür.²²¹

Bir halk hareketine dayanmayan Magna Carta Libertatum ile sınırlandırılan kralın yetkileri sonrasında gelen kralların vergilemelerine ilişkin keyfi ve takdirî tutumlarını önleyemediğinden geçen yüzyıllar yine çetin ve kanlı mücadelelere sahne olmuştur.

Fiiliyatta etkili olamayan Magna Carta Libertatum'undan sonra 1628 tarihli Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) ve 1689 tarihli Haklar Kanunu (Bill of Rights) bu uzun ve kanlı mücadelelerin aşamalarından sayılmaktadır.²²² İngiltere'de kralların vergilendirme yetkilerini gerçek anlamda sınırlayan belgeler Haklar Dilekçesi ve Haklar Kanunu olmuştur. Haklar Dilekçesi'nde kral parlamentonun onayı olmadıkça borçlanmayacak, bağış/yardım ve benzeri isimlerle mali yükümlülük koyamayacak ya da parlamento onayı olmadan salınan vergileri ödemeyi reddeden kişiler kovuşturulmayacaktı. Ayrıca yasama yetkisi sadece Avam Kamarası ve Lordlar Kamarası'ndan oluşturulan parlamento tarafından kullanılacaktı. Devam eden mücadeleler sonucunda kabul edilen 1689 tarihli Haklar Kanunu ile krallığın elinde bulunan ayrıcalıklar geniş ölçüde sınırlandırılmıştır ve İngiliz Hukuku'na önceki yıllarda girmiş olan parlamentonun vergilendirme yetkisini güvence altına almış ve hukuki dayanağını oluşturmuştur.²²³

1628 Haklar Dilekçesi'ndeki ilgili madde; *“Milletvekilleri, bundan böyle, parlamentonun rızası olmadan, hiç kimseye ödünç, vergi ve benzeri mükellefiyetler yüklenmemesi hususunu Majestelerinden niyaz ederler.”* şeklindedir. 1689 Haklar Kanunu'nun da ise düzenleme şu şekildedir; *“Parlamentonun izni olmadan ya da bu izni aşan süreler için, emsal gösterilerek Kraliyet ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla halktan para toplanması memnudur.”*

²²¹ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.37-38.

²²² Uluatam ve Methibay, s.21.

²²³ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.17-19.

İngiltere’de vergilendirme yetkisine karşı tepkiler süreci bu şekilde devam ederken benzer olaylar diğer ülkelerde de yaşanmaya başladı. Amerika’da on üç sömürgesi bulunan İngiltere’nin demokratikleşme çalışmaları aynı şekilde Amerika’ya da sıçradı. Kralın, Lordlar Kamarası’nın ve Avam kamarasının yerini sömürgelerde Vali, Konsey ve Temsilciler Meclisi aldı. Vergilendirme yetkisine sahip olan kurum Temsilciler Meclisi idi. Amerika Bağımsızlık Savaşı’nın çıkmasının en büyük etkenlerinden birisi İngiltere’nin Amerika’da ki sömürgelerine vergilendirme yetkisi konusunda müdahale etmesi olmuştur.²²⁴

Amerika’da çıkan bu bağımsızlık mücadelesinde hazırlanıp 1776 yılında yayınlanan Bağımsızlık Bildirgesi’nde (Virginia Haklar Bildirgesi) devletin vergilendirme yetkisinin sınırları şu şekilde çizilmiştir; *“Hiç kimse, kendisinin ya da seçtiği temsilcilerinin rızası olmaksızın, kamu yararı için mal ve mülkü üzerinden vergilendirilemez ve mahrum bırakılamaz.”*

1787 tarihli Amerika Birleşik Devletleri Anayasası’nın 1’inci maddesinin 8’inci fıkrasında, vergilendirme yetkisinin münhasıran Kongre’ye ait olduğu ifade edilmektedir. İlgili maddede; ülkenin her yerinde vergi koymak, konulan vergiyi tahsil etmek, gümrük resmi, harç ve istihsal vergisi koymak ile birlikte dış borçları ödemek ve Amerika Birleşik Devletleri’nin ortak savunmasını sağlamak yetkileri Kongre’ye aittir denilmektedir. Bu hükümle vergilerin kanuniliği ilkesi ve vergilendirme yetkisi çok net bir biçimde ifade edilmiştir.²²⁵

1948 yılında ise İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi’nde de *“Hiç kimse keyfi olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılamaz.”* hükmü ile bir sınırlandırma getirilmiştir.

Fransa’daki gelişmelere bakıldığında ise derebeylik yönetiminin hala tam olarak kalkmadığı göze çarpmaktaydı. Aynı şekilde kralın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması İngiltere’deki gibi bir çerçevede şeklinde kendisini göstermiştir. 1789 tarihli Fransız Devrimi’nin de önde gelen sebeplerinden bir tanesi, kralın vergilendirme

²²⁴ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.21.

²²⁵ Mehmet Tosuner ve Ersan Öz, “Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl:23, Sayı:272, Nisan 2004,s.27-28.

yetkisinin sınırsız ve keyfi kullanımı olmuştur.²²⁶ Soylular ve din adamları arasında kalan halk üzerine ağır bir vergi yükü düşmekteydi. Bu yüzden hemen devrimden sonra ilan edilen İnsan ve Vatandaşlık Hakları Bildirisi'nde (1789) vergilendirme yetkisinin kullanılmasına ve sınırlarına ilişkin hükümler yer almıştır. Bu maddelere değinmekte yarar vardır.

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

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

Yayınlanan bildirinin 13'üncü maddesinde “vergilerin genelliği ve eşitlik ilkesi” yer alırken 14'üncü maddesinde ise “vergilerin belirliliği ilkesi” ve “vergilerin kanunilik ilkesi” kendisini göstermiştir. 14'üncü madde de bulunan “vergilerin kanunilik ilkesi” bildiriden sonraki tüm Fransız Anayasalarında düzenlenmiştir.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin ve vergilendirme yetkisinin batı demokrasilerindeki gelişimi şu şekilde özetlenebilir; Özellikle Avrupa devletlerinde yaşanan pek çok ayaklanma maddi ya da siyasi bir zor ile alınmak istenen vergiler yüzünden meydana gelmiştir. Bu ayaklanmalar neticesinde kabul edilen anayasal nitelikteki belgeler, bildirilerle vergilerde takdiri uygulamalar, keyfilik, adaletsizlik önlenmeye başlanmış ve vergilerin kanuniliği ilkesi de, batılı devletlerin vergi hukuku konusundaki gelişme sürecine paralel olarak anayasalarında ve kanunlarında yerini almıştır.²²⁷

²²⁶ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s.131.

²²⁷ Vatansaver Öztürk, s.4820.

A. CUMHURİYET DÖNEMİ ÖNCESİ VERGİLENDİRME YETKİSİ

1. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi

Vergilendirme yetkisi, devletlerin elindeki en önemli yetkilerden biridir. Siyasi otoritelerin sahip olduğu bu vergilendirme yetkisi ülkedeki vatandaşların maddi durumlarını ve yaşama şartlarını doğrudan etkileyen bir yetki olduğundan, elde bulundurulmuş yetkinin belirli şartlara bağlanması için tarih boyunca devam eden mücadeleler gerçekleşmiştir.

Kuruluşu ve yönetimi bakımından Osmanlı imparatorluğu mutlak monarşi ile yönetilen ve İslam dininin ilkelerine dayanan teokratik bir devlet olduğundan padişahın hem siyasi otoriteyi temsil etmesi hem de Halife olarak dini lider statüsünde yer alması yönetimde çok etkin ve güçlü olması gibi sonuçlar doğuruyordu.²²⁸ Devlete ait tüm yetkiler hiçbir kişiye veya kuruma karşı sorumlu konumunda olmayan padişah tarafından kullanılmaktaydı. Mutlak egemenlik yetkisine sahip olan padişahların bir önemli yetkileri ise vergilendirme yetkileriydi. Padişahlar devletin vergi politikalarını belirlerken ellerinde bulundurdukları yetkileri diledikleri gibi kullanmışlar, vergiyi keyfi olarak koyabildikleri gibi keyfi olarak kanunlarla veya özel olarak verdikleri beratlarla belirli kişilere vergi muaflığı da tanıyabilmişlerdir.²²⁹

Osmanlı İmparatorluğu döneminde vergilendirme yetkisinin önemi oldukça büyüktü ve ortaya çıkan ayaklanmaların birçoğunun sebebi de vergilendirmeye dayanmaktaydı.²³⁰ Bununla birlikte vergilendirme sistemi Kitab (Kur'an) ile Sünnet'ten kaynaklanan şer-i vergiler ve mali sıkıntılar sebebiyle devlet tarafından bir zorunluluk sonucunda konulan örfi vergilerden oluştuğu için padişahın mutlak vergilendirme gücü daha çok örf-i vergilere yönelmişti.²³¹ Dolayısıyla tanzimat öncesi dönemde vergiler şer-i vergiler ve örf-i vergilerden oluşuyordu. Şer-i vergiler zekat, öşür, haraç ve cizyeden meydana geliyordu. Bu dönemde uygulanan aşar, ağnam, gümrük resmi en

²²⁸ Akyazan, s.1.

²²⁹ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.28-29.

²³⁰ Örneğin: Baba Zünnun, Kalender Çelebi ayaklanması.

²³¹ Kartalçı ve Doğan, s.119.

önemli vergiler arasında yer alıyordu.²³² Vergi gelirlerinin idaresi toprak düzenine bağlıydı. Toprak sisteminde ise devlet toprakları mülkiyeti devlette kalmak şartı ile dirliklere bölünmüş, taşra yönetimi de tımar sistemine bağlı olarak şekillendirilmişti.²³³

Bu dönemde vergilerin toplanması süreci, sürekli ve ısrarcı bir nitelikte idi. Vergilendirme süreci devam ederken sınıfların arasında dengesizlikler meydana geldiğinde ya da genel bir işsizlik durumunda, devlet özel mali yükümlülükler koymaya yetkili bir kurumdu. Ancak getirilen bu mali yükler bir kural değil, istisnaydı. Olağanüstü durum geçer geçmez veya sınıflar arasındaki denge sağlanır sağlanmaz kaldırılmaları gerekiyordu. Hazine yeter miktarda paraya sahip olmadığı zamanlarda da, imamın ihtiyaç ölçüsünde, halka vergi yükleyebilme yetkisi bulunmaktaydı. Kısaca dönemin mali sistemi, şer-i vergiler bakımından daha sert bir yapıya sahipti.²³⁴

a. Sened-i İttifak

Osmanlı Devleti'nde vergilerin bir bölümü Tımar Sistemi uyarınca devlete gördükleri hizmet karşılığında bazı kamu görevlilerine tahsis edilmişti ve bunlar tarafından halktan toplanmaktaydı. Tımar sistemi dışında uygulanan vergiler ise, artırma ile mültezimlere devredilip onlar tarafından toplanıyordu. İltizam yöntemi de denilen bu vergilerin toplanması uygulaması 18'inci yüzyılın ikinci yarısına kadar uygulanmıştır. Fakat sonrasında mültezimlerin halka çok fazla baskı uygulaması sonucunda halkı koruyabilmek adına, halk tarafından seçilen ve "ayan" adı verilen kişiler vergi tahsilinde aracılık etmeye başlamışlardır. Ancak mültezimlerdeki sorun ayanlarda da görülmeye başlanmış, devlet zayıfladıkça ayanlar da halkı istismar etmeye ve kendileri mültezim olarak vergi toplamaya başlamışlardır.²³⁵ Kısaca Osmanlı İmparatorluğu'nun genişleme yıllarında sahip olduğu kendine özgü devlet yapısı devletin duraklama dönemine girmesiyle birlikte son derece yetersiz bir kurum haline dönüşmüştür.

Ayanların gitgide güçlenmesi sonucunda 1808 tarihinde, Sadrazam ile Anadolu ve Rumeli ayanları arasında Sened-i İttifak adıyla bir anlaşma imzalandı. Padişah II.

²³² Mehmet Tosuner, **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, İzmir, 1989, s.12.

²³³ Arıkan, "Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı", s.276.

²³⁴ Zeynep Arıkan, "**Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1994, s.135.

²³⁵ Akyazan, s.3.

Mahmut bir Hatt-ı Hümayun ile Sened-i İttifak'ı onayladı. İmzalanan bu anlaşma ile padişahların ellerinde bulunan vergilendirme yetkisi ayanların denetimine bırakılıyordu. Yapılan anlaşmaya göre; padişah ayanların varlık ve haklarını karşılığında ise ayanlarda padişahın otoritesini tanıyacaktı. Devlete kendi bölgelerinde çıkan olaylarda, vergi ve asker toplamaya yardım edeceklerdi. Bu belge egemen olan hükümdarın yetkilerini kısıtlaması yönüyle Magna Carta'ya benzetilmektedir. Çünkü burada padişah otoritesini ayanlar ile paylaşmıştır. Otoritesi sarsılan padişahın yetkileri kısıtlanmış ve başka bir otoriteyi tanımıştır. Osmanlı Devleti'nde padişahın vergilendirme gücünü sınırlayan ilk belge Sened-i İttifak'tır. Bu belge, kamu hukukunda hukuk devleti kurulması yönünde atılmış bir adımdır.²³⁶

Sened-i İttifak'ın 3'üncü maddesinde alınacak olan vergilerin padişahın iradesi çerçevesinde ayanların korumasıyla telef ve hasara uğramadan toplanmasını hedeflemiştir. 7'inci maddesinde ise; ahaliden, fakirlerden ve köylüden alınacak vergilerde adalete uyma ilkesine uygun davranılması gerektiğini hükme bağlamıştır. İlgili maddeler şu şekildedir:

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

Şart 7: Yoksulların ve reayanın korunması esas olduğundan, ayan kendi yönetimindeki yerlerin asayişine ve vergilerin ezici olmamasına dikkat edecektir. Bunun için vükela ile hanedanlar arasındaki görüşmeler sonucunda haksız vergiler kaldırılacaktır. Hanedanlar birbirlerinin davranışlarını gözetleyecekler, zulüm yapanları devlete bildirecektir.”

Ayanların halkın temsilcisi olmasa da, onların bir bakıma verginin onaylayıcısı gibi hareket etmeleri, vergilerin kanuniliği ilkesinin “temsilsiz vergi olmaz” boyutuna atılan ilk adım olarak değerlendirilebilir.²³⁷ Sened-i İttifaktaki hükümler merkezi

²³⁶ Mustafa Atmaca, “Anayasa Bağlamında Vergilendirme Yetkisinin Dünü, Bugünü, Yarını”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:416, Nisan 2016, s.82.

²³⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.9., Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.92.

otoritenin zayıfladığını gösteren bir niteliktedir. Bu hükümler uygulama alanına yansımamış ve ayanlık kurumu ile beraber yok olmuşlardır.²³⁸

b. Tanzimat Fermanı

Osmanlı Devleti'nde vergilendirme yetkisi konusunda bir sonraki önemli bir gelişme, 1839 tarihli Tanzimat Fermanı ile devam etmiştir ve çağdaş anlamda bir hukuk dalının hepsini kapsayacak şekilde bir kanunlaştırma hareketi bu ferman ile başlamıştır. 3 Kasım 1839 tarihinde padişah adına Mustafa Reşit Paşa'nın okuyup ilan ettiği ve Osmanlı Devleti'nde "Tanzimat Devri" ni açan bu fermanda devleti yeniden kalkındırmaya çalışmak ve iyi bir yönetimi gerçekleştirebilmek için ortaya yeni kanunların çıkarılması düşüncesi yer almaktadır. Çıkarılacak olan bu yeni kanunların temelini, can güvenliğinin, ırzın, namusun ve mal/mülkün korunması gibi konular oluşturacaktır.²³⁹

Tanzimat Fermanı tek taraflı olarak padişah tarafından çıkarılan, şekil bakımından ferman, berat niteliğinde olan hukuksal bir belgedir. İçerisinde belirttiği ve ilan ettiği esas ve konuların gerçekleşmesini sağlayacak kanunların yapılması için bir program, bir yasama direktifi niteliğindedir. Tanzimat Fermanı'na anayasal açıdan yaklaşıldığında devletin egemenliğinin göstergesi olan yasama iktidarını belirleyen ve vergilerin kanunlar aracılığı ile alınmasını öngören ilk belgedir.²⁴⁰

Tanzimat hareketi batılı anlamda ilk hareketlerden biridir ve Avrupa hukuku ile şeriat ve örfe dayanan Osmanlı hukukunun egemenlik için birbirleri ile yarışmaları söz konusu olmuştur. Bu yarışın içinde kamu hukuku alanında daha çok yenilik taraftarları, özel hukuk alanında ise İslam hukuku taraftarları baskın çıkarılarken; bir kamu hukuku dalı olan vergi hukuku batı etkisinde gelişmiştir. Hukuk alanında bu ikili durum, Tanzimat döneminin en önemli özellikleri arasındadır.²⁴¹

²³⁸ Coşkun Üçok ve Ahmet Mumcu, **Türk Hukuku Tarihi**, 6.Baskı, Ankara, 1987, s.307.

²³⁹ Coşkun Üçok, **Siyasal Tarih (1789-1960)**, 3.Baskı, Ankara, 1980, s.94.

²⁴⁰ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.92-93.

²⁴¹ Abdülatif Şener, **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, İşaret Yayınları, 1.Baskı, Ankara, 1990, s.77.

Fermanın metnine bakıldığında “... Bundan sonra memleket ahalisinden her ferdin mülklerine ve gücüne göre bir uygun vergi tayin olunarak kimseden fazla bir şey alınamaması ve Devlet-i Aliyyemizin deniz ve karada askeri masrafları ve sairesi dahi olumlu kanunlar ile sınırlanmış ve belirlenmiş olup, ona göre icra olunması gereklidir.”²⁴² denilerek herkesten mali gücüne göre vergi alınmasını ve önceden kanunla getirilen vergiler dışında keyfi olarak vergi alınmamasını hükme bağlamıştır.

Fermanın geneline bakıldığında iltizam usulü şu eleştirilmiştir; “Osmanlı memleketleri ahalisi bundan evvelce kurtulmuş ise de, tahrib edici aletlerden olup, hiçbir zaman yararlı ürünleri görülmeyen “iltizamlar zararlı usulü” bugün yürürlükte. Bu ise bir memleketin siyasi sınırlarını ve mali işlerini bir adamın eline ve belki kahredici yıkıcı pençesine teslim etmek anlamına geldiğinden, o dahi eğer iyice bir adam değil ise hemen kendi çıkarına bakar, hareket ve tavırlarının çoğu haksızlık ve zulümden ibaret olur.”²⁴³ Aynı zamanda fermana iltizam sisteminin vergi tahsilindeki verimsizliğine değinilmiştir. Ancak bu belge padişah tarafından tek taraflı olarak çıkarıldığından ötürü, kendisinin iradesine dayandığından onu hükümlere uymaya zorlayıcı bir yaptırım bulunmamaktaydı ve bu ferman bir anayasa veya bir kanun olmaktan ziyade, hükümdarın şahsi yetkileri ile vatandaşların arasındaki ilişkilerde değişiklik yapmasını öngören bir senet niteliğinde olan belgedir.²⁴⁴ Tanzimat Fermanı ile açıkça ilkeye yer verilmemesine rağmen ilk olarak vergilerin kanuniliği ilkesine yaklaşan bazı esasların kabul edildiği görülmektedir.²⁴⁵

c. Islahat Fermanı

Osmanlı Devleti’nde Tanzimat Fermanı’nın ardından, vergilemeye dair hükümler içeren belgelerden bir diğeri olarak, 1856 tarihli Islahat Fermanı karşımıza çıkmaktadır. Islahat Fermanı esas olarak Müslüman ve gayrimüslim halkın hakları arasındaki eşitliği sağlamak üzere çıkarılmış olmasına rağmen, vergilemeye ilişkin iki temel prensibe de yer vermektedir. Bu ilkelere biri “vergilendirmede eşitlik ilkesi”

²⁴² Tanzimat Fermanı, <http://www.muhammedbalci.com/hukukdunyasi/belgeler/233.pdf> Erişim Tarihi: 29.11.2018.

²⁴³ Tanzimat Fermanı, <http://www.muhammedbalci.com/hukukdunyasi/belgeler/233.pdf> Erişim Tarihi: 29.11.2018.

²⁴⁴ Suna Kili ve A.Şeref Gözübüyük, *Türk Anayasa Metinleri – Sened-i İttifaktan Günümüze*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 3.Baskı, 2000, s.17-18.

²⁴⁵ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s.35.

diğeri ise “vergilemede adalet ilkesi” dir. Ayrıca fermada vergilerin devlet tarafından alınacağına yer verilmesi, iltizam usulünün de ortadan kalktığına işaret etmektedir.²⁴⁶ Bu ferman ile sınıf ayrımı yapılmaksızın verginin tarh ve tahsil edileceği hükme bağlanmıştır. Islahat Fermanı, Tanzimat Fermanı’nın genişletilmiş bir şeklidir.²⁴⁷

Islahat Fermanı ile birlikte gayrimüslimlerin ödemekle yükümlü olduğu cizye kaldırılarak yerine askerlik hizmeti yapmalarına karşılık asker bedeli alınmaya başlanmıştır.²⁴⁸ Bu konu Islahat Fermanı’nın 25’inci maddesinde; “... *tebaa-i gayr-i Müslime dahi ahali-i İslâm misillü hisse-i itâsı hakkında muahharan verilen karara inkiyât mecburiyetinde bulunması ve bu hususta bedel vermek veya nakten akçe itâsıyla hizmeti fi’liyyeden muaf olmak usûlünün icrâ olunması*” hükmü yer almıştır. Tanzimat Fermanı’nda gayrimüslimler askerlik görevi ile yükümlü tutulmuşlardı. Bu görevlerinin, Islahat Fermanı ile bedelle yerine getirebileceği ilgili madde ile karar altına alınmıştır. Bu madde gayrimüslimlere göre fermanın en ağır maddesidir.²⁴⁹

Fermanın 28’inci maddesinde ise yine vergi düzenlemelerine yer veriliyordu. Bu maddede vergi eşitliğinin yanı sıra, vergi toplama usulünün düzenlenmesi, iltizam sistemine geri dönülmesi, devlet görevlilerinin iltizam ihalelerine katılmaları ve bu sistem içinde oluşturulmuş işletmelerde pay sahibi olmalarının yasaklanması, aksi takdirde bu fiillerin cezalandırılması, vergi hesaplamalarının üretim kaynaklarını ve ticari faaliyetleri sekteye uğratmayacak bir şekilde yapılması gibi üretim düzeyinde doğrudan olumsuz etkiler bırakacak bir vergi anlayışından kurtulmayı ilke edinen bir karar kılınmıştır.²⁵⁰

Sonuç olarak; Osmanlı İmparatorluğu’nun içinde bulunduğu duruma bakıldığında koşulları nedeniyle Sened-i İttifak, Tanzimat Fermanı ve Islahat Fermanı kendilerine uygulama alanı bulamamışlardır.

²⁴⁶ Çomaklı ve Gödekli, s.21.

²⁴⁷ Arıkan, Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi), s.139.

²⁴⁸ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.36.

²⁴⁹ Musa Gümüş, "Anayasal Meşrûti Yönetime Medhal: 1856 Islahat Fermanı’nın Tam Metin İncelemesi”, **Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:47, Yıl:2008, s.227.

²⁵⁰ Gümüş, s.228.

2. Meşrutiyet Dönemi

Osmanlı İmparatorluğun mutlak monarşik devlet yapılanması ülkedeki aydınların baskıları sonucunda 23 Aralık 1876 tarihinde ilan edilen ve “Kanun-i Esasi” olarak adlandırılan anayasa ile “kağıt üzerinde” meşruti monarşi görünümüne kavuşmuştur. Kanun-i Esasi, Osmanlı Devleti’nin ilk yazılı anayasası olarak kabul edilir ve bu anayasanın en temel niteliği ise, ilk defa egemenlik yetkilerinin bir kısmının padişah’tan alınarak halka devredilmesidir.²⁵¹ Halkın yönetime katılma durumu ise, bu anayasa ile kurulan ve Meclis-i Umumi adı verilen bir çeşit parlamento aracılığı ile gerçekleşeceği kabul edilmiştir.²⁵²

1876 Anayasası’nda yasama organı iki meclisten meydana gelmektedir. Kanunları çıkarmak için padişahın onayının şart olması, yasama organının padişahın fikirlerine ve görüşlerine göre kanun koymasına sebep olmuştur. Dolayısıyla Kanun-i Esasi padişahın yetkilerini gerçekten sınırlayan bir anayasa niteliğinde değildir. Ancak kanunların, kısmen de olsa temsili nitelik taşıyan bir mecliste tartışma konusu olabilmesi de önemli bir ilerlemedir.²⁵³ Anayasa’da bulunan eksiklik ise, yaptırım yokluğu ve herhangi bir denetim mekanizmasının öngörülmemesi, düzenlenmiş olan kişi hak ve özgürlükleri bakımından önemli bir eksikliklerdir.²⁵⁴

Kanuni Esas-i’de vergilendirme yöntemlerine ilişkin birçok hüküm ve esas yer almıştır. İlgili hükümlerde vergilendirmenin ne şekilde yapılacağı ve vergilendirme yetkisinin nasıl kullanılacağına ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır.

“Madde 20: Tekalifi mukarrere nizamati mahsusasına tevfikân kaffei tebaa beyrinde herkesin kudreti nisbetince tarh ve tevzi olunur.

Madde 24: Müsadere ve angarya ve cerime memnudur. Fakat muhabere esnasında usulen tayin olunacak tekalif ve ahval bundan müstesnadır.

²⁵¹ Çomaklı ve Gödekli, s.26.

²⁵² Orhan Aldıkaçtı, “Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi ve 1961 Anayasası”, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1992, s.56.

²⁵³ Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 11.Baskı, Bursa, 2011, s.18-19.

²⁵⁴ Bülent Tanör, **Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri**, 17.Baskı, İstanbul, 2008, s.147-149.

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

Madde 96: Tekalifi devletin hiçbir bir kanun ile tayin olunmadıkça vaz ve tevzi ve istihsal olunamaz.”

İlgili maddeler sırasıyla; 20’inci maddesinde yükümlülüklerin kanunla konulacağı ve fertlerin mali gücüne göre adil bir şekilde dağıtılacağı anlatılmaktadır. 24’üncü maddede vergi yükümlülerinden ancak güçleri doğrultusunda vergi ve diğer mali yükümlülükler alınması, bu yükümlülükler uygulanırken de angaryanın yasak olduğu hükme bağlanmıştır. Olağanüstü vergilerin ise sadece savaş zamanlarında alınabilecek vergiler olduğu belirtilmiştir. 25’inci maddede vergilerin kanunlarla alınması gerektiği vurgulanmış, kanunsuz şekilde bu yetkinin kullanılmayacağı belirtilmiştir. Son olarak 96’ıncı maddede ise, hiç kimseye bir kanunla belirlenmediği takdirde yükümlülük konulamayacağı hükme bağlanmıştır.

1876 Anayasası’nın 20’inci maddesinde “mali güce göre vergilendirme ilkesi” ne, 25’inci ve 96’ıncı maddesinde ise “verginin kanuniliği ilkesi” ne değinilmiştir. 1876 Anayasası vergileme alanında önemli ilkelere ilk kez yer vermiş ancak idareye yetki devrini içeren herhangi bir hükümden bahsetmemiştir. Dolayısıyla her ne kadar bu yetkinin yasama organına ait olduğu belirtilmiş olsa da, idareye Anayasa’ya aykırılık teşkil edecek şekilde yetki tanımlanmasının önüne geçilememiştir.²⁵⁵

1876 Anayasası’nın hükümleri “İstibdat Dönemi” olarak adlandırılan otuz yıllık bir sürenin ardından 1908 tarihli II. Meşrutiyet ile uygulama alanı bulabilmiştir. II. Meşrutiyet’in ilanı ile Kanun-i Esasi’de önemli değişiklikler yapılarak padişahın yetkileri sınırlandırılmış ve meclisin üstünlüğüne dayalı yeni bir sistem geliştirilmiştir. 1909’da mevcutta bulunan birçok anayasal ilke değiştirilmiş ve anayasa tekniği açısından öncekinden çok daha üstün bir anayasa oluşturulmuştur. 1909’da yapılan bu değişiklikler sonucunda padişahın izin almaksızın kanun teklif etme hakkı elde eden hükümet ve meclis güçlenerek, padişahın bağımsız olarak ayrı bir kişilik kazanmıştır. Kanunlar yine padişahın onayı ile kabul edilse de, artık yasama işlevinin büyük onayı

²⁵⁵ Ümit Süleyman Üstün, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Yayınevi, Ankara, Nisan 2007, s.191.

parlamentonun eline geçmiştir ve bu sayede vergilerin kanuniliği ilkesinin “temsilsiz vergi olmaz” boyutu gerçek anlamını kazanmaya başlamıştır.²⁵⁶

B. CUMHURİYET DÖNEMİ SONRASI VERGİLENDİRME YETKİSİ

İstanbul’un işgal edilmesinden sonraki dönemde Mustafa Kemal Paşa, komutanlarla ve diğer ilgili kişilerle görüşerek, Anadolu’da olağanüstü yetkilere sahip olacak bir meclisin toplanacağını bildirmiş ve seçim yapılmasını istemiştir. Hazırlıklar tamamlanınca 23 Nisan 1920’de TBMM açılmıştır. Bu meclis milletin egemenliğinin bir ürünü olup gücünü millettten almaktadır. Çünkü Türk tarihinde “Türk” adını taşıyan ilk meclis olma özelliğine sahiptir. Meclisin kurulmasıyla birlikte yasama yetkilerden bir tanesi olan vergilendirme yetkisi parlamentoya geçmiştir.²⁵⁷

Meclisin açılmasından sonra kabul edilen ilk kanun vergi kanunu olmuştur. Bunun sebebi vergilerin TBMM’ce sekiz katına çıkarılacağını söylenmesidir. Bu söylentinin kurtuluş savaşı hareketi üzerindeki olumsuz etkisini silmek için TBMM ilk olarak ağnam vergisinin önceden olduğu gibi dört kat olarak alınmasına karar vermiş²⁵⁸ ve ayrıca İhracat Rüsümü Kanunu ile vergi miktarını %50 arttırma ya da azaltma yetkisi vermiştir.²⁵⁹ Ayrıca açılan mecliste çıkarılan ilk kanunun vergi kanunu olmasının bir diğer sebebi ise devlet bütçesinin toparlanması konusunda hasıl olan aciliyattan dolaydır.²⁶⁰

1. 1921 Anayasası

Kurulan yeni Türk devletinin ilk anayasası, 20 Ocak 1921’de TBMM tarafından kabul edilen 1921 Anayasası, diğer adıyla ise Teşkilat-ı Esasiye Kanunu’dur. Yeni anayasada açıkça vergilendirme hükümlerinden bahsedilmemektedir ancak bütün yetkilerin TBMM’ye verildiğini belirtiyordu. Bu anayasa 23 maddeden oluşan kısa bir

²⁵⁶ Arıkan, Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi), s.141, Vatansever Öztürk, s.4834.

²⁵⁷ Arıkan, Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi) s.148.

²⁵⁸ Öz, s.37.

²⁵⁹ Akif Erginay, **Türkiye Cumhuriyeti Dönemi Vergi, Resim ve Harç Kanunları 1920/1977**, Kazancı Yayınları, Cilt:1, Elif Matbaacılık, Ankara 1977, s.1.

²⁶⁰ Uluatam ve Methibay, s.27.

anayasadır ve vergiye dair içinde açıkça bir hüküm yer almamaktadır. Ancak sadeleştirilmiş 7'inci maddesine bakılacak olursa; “*Şeriat hükümlerinin yerine getirilmesi, bütün yasaların konulması, değiştirilmesi, kaldırılması, anlaşma ve barış yapma, savaş ilanı gibi temel yetkiler Büyük Millet Meclisi'ne aittir. Yasa ve tüzüklerin düzenlenmesinde halkın tutum ve davranışlarına en uygun ve zamanın gereksinimlerine en elverişli şeriat ve hukuk kuralları ile gelenek ve görenekler dikkate alınır. Bakanlar Kurulu'nun görev ve sorumluluğu özel yasa ile belirlenir*” hükmünden açık olmasa da vergilendirme yetkisinin de kanun yaratma yetkisinden dolayı TBMM'de olduğu ileri sürülebilir.²⁶¹

1921 yılının Ağustos ayında çıkarılan “Başkomutanlık Kanunu” ile içinde vergilendirme yetkisi de dahil olmak üzere mecliste bulunan bütün yetkiler üç aylık süre için Başkomutan Mustafa Kemal Paşa'ya devredilmiştir. Mustafa Kemal Paşa'da kendisine verilen bu yasama ve vergilendirme yetkisini kullanarak vatandaşlara bazı hizmet yükümlülükleri ile aynı vergiler koyduğu Tekalif-i Milliye (Ulusal Vergi Buyrukları) gelir arttırıcı emirlerini yayınlamıştır. Bu emirler 7 Ağustos 1921'de yayınlanmış olup toplamda on maddeden oluşmaktadır. Çıkarılmış olan Başkomutanlık Kanunu'nun süresinin dolmasından sonraki süreçte ise hükümet çıkardığı bir tebliğ ile vergilendirme yetkisinin TBMM'ye ait olduğunu ilan etmiştir.²⁶²

1921 Anayasası'nda yer alan “Egemenlik kayıtsız şartsız milletindir.” hükmü ile Türk tarihinde ilk defa millet, devlet yönetiminde söz ve karar sahibi olmuştur. Milli egemenlik fikri ilk kez dile getirilmiştir. Türk tarihinin en yumuşak ve en kısa süreli anayasası olup yasama ve yürütme yetkileri mecliste toplandığından “meclis hükümeti” söz konusudur.

2. 1924 Anayasası

Hukuk devleti olma çabası ilk anayasadan beri devam etmiş ancak bu konuda en önemli aşamalar 1924 anayasasında yaşanmıştır. Bu anayasa ile Osmanlı Devleti'nin

²⁶¹ Kartalci ve Doğan, s.120.

²⁶² Akyazan, s.5.

Anayasası, yeni Türk Devletinin ilk anayasası, bunun ekleri ve tüm değişiklikleri yürürlükten kaldırılmıştır.²⁶³

1924 Anayasası TBMM'yi ülkenin egemenliğini kullanan tek organ olarak görmüş ve önceki anayasada olduğu gibi kuvvetler birliği ilkesini benimsemiştir. Ancak kuvvetler birliği ilkesi bu anayasada 1921 Anayasası'nda olduğu kadar katı bir yapıya sahip değildir.²⁶⁴

Kuvvetler birliği ilkesinin benimsendiği anayasada 5'inci maddede belirtilmektedir. İlgili maddeye göre; *“Yasama yetkisi ve yürütme erki Büyük Millet Meclisinde belirir ve onda toplanır.”* hükmü ile yasama ve yürütme yetkisinin mecliste olduğu ifade edilmektedir.

Vergilerin kanuniliği ilkesine 1921 Anayasası'nda yer verilmezken, 1924 Anayasası'nda bu ilke açıkça benimsenmiştir. 1924 Anayasası'nın 84 ve 85'inci maddesi vergi ödevini düzenlemektedir. İlgili maddeler;

“Madde 84: Vergi, Devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir. Bu esaslara aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması ve başka yüklemeler yapılması yasaktır.

Madde 85: Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır. Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alınagelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapılmıncaya kadar alınabilir.” şeklindedir.

Anayasanın 84'üncü maddesinde verginin tanımı günümüzdeki vergi anlayışından uzak bir tanım olan halkın devletin giderlerine katılma payı şeklinde yapılmaktadır. 85'inci maddenin 1'inci fıkrasında ise vergilerin kanuniliği ilkesi açıkça yer almıştır ve “yasadız vergi olmaz prensibi” ve “temsilsiz vergi olmaz” prensibi ilk defa gerçek anlamı ile kabul edilmiştir. Maddenin devamında gelen 2'inci fıkrada vergilerin kanuniliği ilkesinin istisnasından söz edilmektedir. Getirilen bu istisnayı Osmanlı İmparatorluğu'ndan Cumhuriyete geçiş döneminin gereklerine göre

²⁶³ Özkan Tikveş, “Türkiye'nin Anayasal Gelişmeleri (1876-1976)” **Danıştay Dergisi**, Sayı:26/27, Ankara 1978, s.27.

²⁶⁴ Şeref Gözübüyük, **Anayasa Hukuku**, 3.Baskı, S. Yayınları, Ankara, 1991, s.120.

değerlendirmek uygun düşmektedir.²⁶⁵ Ayrıca bu anayasa ile yürütme organına vergi ile alakalı hiçbir yetki verilmemiştir.²⁶⁶

1924 Anayasası'nın kendisinden önce olan 1921 Anayasası'ndan daha ileri bir seviyede olduğu açıktır. Ancak bu anayasanın uygulandığı dönemde vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil edecek kanunlarda yer alıyordu. Bu duruma en iyi örnek 1942 tarihli ve 4305 sayılı kanunla yürürlüğe giren Varlık Vergisi'nin matrah ve oranının kanunlarda belirtilmemesi ve bu sebeple verginin miktarının belirlenmesinde yerel komisyonlara geniş yetkiler verilmesidir. Varlık Vergisi'nde yaşanan bu keyfi uygulamalar kanunilik ilkesini açıkça ihlal etmiştir.²⁶⁷

1924 Anayasası, vergi alanında getirdiği önemli maddelere rağmen anayasaya aykırılık iddialarını karşılayacak güvenlik kurumlarına yer verilmemiştir.²⁶⁸

3. 1961 Anayasası

20 Mayıs 1960 yılında gerçekleşen Askeri Harekatı'nı takiben yapılan ilk iş bir anayasa oluşturmak olmuştur. 1961 Anayasası, 1960 ihtilali sonrasında oluşturulan bir kurucu meclis tarafından hazırlanarak kamuoyuna sunulmuştur. Bununla birlikte 1961 Anayasası Türkiye Cumhuriyeti tarihinde halkoylamasına sunulan ilk anayasadır.²⁶⁹

Halkoyuna sunulup kabul edildikten sonra 21 Temmuz 1961 tarihinde yayınlanan ve 334 sayılı kanunla yürürlüğe giren 1961 Anayasası'nın 2'inci maddesine göre; *“Türkiye Cumhuriyeti, insan haklarına ve ‘Başlangıç’ta belirtilen temel ilkelere dayanan, millî, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk devletidir”* hükmü ve 4'üncü maddesindeki; *“Egemenlik kayıtsız şartsız Türk Milletininindir”* hükmü, 1924 Anayasası'nı tekrarlamaktadır. Egemenliğin kaynağı bakımından bir fark olmasa da kullanılışı bakımından iki anayasa arasında önemli farklılıklar söz konusudur. 1924 Anayasası'nda millet egemenliği TBMM eliyle kullanılırken, 1961 Anayasası'nda

²⁶⁵ Kumrulu, s.150.

²⁶⁶ Batrel, “Anayasalarda Vergi Hakkı”, s.19.

²⁶⁷ Akyazan, s.6/7.

²⁶⁸ Tarık Zafer Tunaya, **Siyasal Kurumlar ve Anayasa Hukuku**, 4.Baskı, İstanbul, 1980, s.144.

²⁶⁹ Engin Selçuk, “Anayasa Değişiklik Paketini Anlama Kılavuzu”, Türk Asya Stratejik Araştırmalar Merkezi, **Stratejik Rapor** No:36, http://www.tasam.org/trTR/Icerik/1306/anayasa_degisiklik_paketini_anlama_kilavuzu_i, Erişim Tarihi: 06.12.2018.

millet egemenliği Anayasanın koyduğu esaslara göre yetkili organlar tarafından kullanılmaktadır.²⁷⁰

1961 Anayasası'nın 61'inci maddesi "Vergi devi" başlığı altında vergilendirme ile ilgili hususlar içermektedir. İlgili madde; "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malı gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malı yükümler ancak kanunla konulur*" şeklinde düzenlenmiştir. İlk fıkrada kanun koyucu herkesin vergi yükümlülüğüne tabii olduğundan, verginin genelliği ilkesinden ve mali güce göre vergilendirme ilkesinden, ikinci fıkrasında ise vergilerin kanuniliği ilkesinden bahsetmiştir.

1961 Anayasası'nın bir diğer özelliği ise bir yandan hukuk devleti diğer yandan da sosyal hukuk devleti ilkesini kabul etmiş olmasıdır. Sosyal hukuk devleti ilkesinin benimsenmesi ile beraber yürütme organının yetki alanını genişletilmiştir ve meclisin daha önce kendisine ait olan vergilendirme yetkisini yürütme organı ile paylaşmasına zemin oluşturmuştur. Bu yetki paylaşımının altında yatan en önemli sebep; kanun çıkarma işleminin zaman alması nedeniyle özellikle ekonomik konularda vergi politikası tedbirleri açısından önemli, zorunlu ve ivedi hallerde kısa zamanda hızlı bir şekilde karar alınarak hareket edilmesi isteğidir. Aksi takdirde bu işlemin hızlı icra edilememesi neticesinde ülkenin sosyal ve ekonomik düzeninin bozulma riskidir. Bu durumda yürütme organının çalışması, yasama organı ile kıyaslanamayacak derecede kolay ve hızlı olması nedeniyle yürütme organına yetki vermek zorunlu hale gelmiştir.²⁷¹ Bu zorunluluğu takiben 20.09.1971 tarih ve 1488 sayılı kanunla beraber 1961 Anayasası'nın 61'inci maddesine 3'üncü fıkra eklenmiştir. İlgili fıkra; "*Kanunun belli ettiği aşağı yukarı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.*" şeklinde dir. Bu maddenin bir benzeri 1982 Anayasası'nda da kullanılmıştır.

1924 Anayasası'ndaki eksiklik denetim sorunu olduğundan dolayı 1961 Anayasası'na Türk hukukunda ilk defa kanunların anayasaya uygunluğunun

²⁷⁰ Arıkan, Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi), s.153.

²⁷¹ Yürekli, s.3.

denetlenmesi için Anayasa Mahkemesi kurulmuştur. Anayasa Mahkemesi kanunları şekil ve esas bakımından denetlemeye muktedir kılınmıştır. Anayasa Mahkemesi ise 61'inci maddenin 3'üncü fıkrasının bulunmadığı 1961 öncesi dönemde, vergilendirme konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki veren bazı kanun maddelerini iptal etmiştir.²⁷² 61'inci maddenin 3'üncü fıkrasının bulunduğu sonraki dönemde ise Anayasa Mahkemesi kendisine gelen iki konuda, Bakanlar Kurulu'na verilmesi gereken vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler konusundaki yetkinin başka kurumlara verilmiş olması sebebiyle ilgili kanun maddelerini iptal etmiştir.²⁷³

Özet olarak, 1961 Anayasası'nda verginin tanımı yapılmamıştır. Yine verginin halktan alınacağını düzenleyen 1924 Anayasası'nın aksine, bu anayasa "hak" ibaresini kullanmamış, "herkesin" vergi yükümlüsü olduğunu hükme bağlamıştır. Ek olarak 1961 Anayasası'nda Türk maliye tarihinde ilk defa anayasal seviyede "vergi ödevi" başlığı kullanılmış ve vergilendirmeye ilişkin devlet hassasiyetini bünyesinde taşıdığı açıkça görülmüştür.²⁷⁴

1961 Anayasası'nda vergilendirme yetkisinin kullanılması açısından temelde TBMM'ye verilen yetkilerden bahsedilebilir olsa da, hangi gerekçeye dayanırsa dayansın yasama organına verilen bu yetkinin yürütme organıyla paylaşılması vergilerin kanuniliği ilkesini önemli ölçüde zedelemektedir.²⁷⁵

4. 1982 Anayasası

Askeri bir ihtilal sonrası ortaya çıkan 1982 Anayasası'nda verginin bir ödev olması görüşünden hareketle, "Vergi Ödevi" ile ilgili olan düzenleme, "Temel Haklar ve Ödevler" başlıklı İkinci Kısımın, "Siyasi Haklar ve Ödevler" başlıklı Dördüncü Bölüm'ünün 73'üncü maddesinde yer almıştır. İlgili madde şu şekildedir;

²⁷² Anayasa Mahkemesi, 25.10.1969 tarih ve 1967/41 E:1969/41, K:1969/57 ve 15.06.1967 tarih ve E:1970/55, K:1971/57 sayılı kararları.

²⁷³ Anayasa Mahkemesi, 26.03.1974 tarih ve E:1973/32, K:1974/11 ve 25.02.1973 E: 1973/37, K:1975/23 sayılı kararları.

²⁷⁴ Çomaklı ve Gödekli, s.30.

²⁷⁵ Kartalıcı ve Doğan, s.122.

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle, oranlarına ilişkin hükümlerinde, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına²⁷⁶ verilebilir.”

Maddenin 4 fıkrası bulunmakta olup sadece 2’inci fıkrası anayasaya yeni giren bir madde olup, diğer fıkraları ise 1961 Anayasası’ndan alınmıştır.²⁷⁷ Birinci fıkradaki “herkes” sözcüğü ile verginin genelliği ilkesi işaret edilmektedir ve bu fıkra kamu geliri sağlama amacına ilişkin olduğundan verginin fiskal amacı ile bağlantılıdır. İkinci fıkrada vergilemenin sosyal ve ekonomik amaçlarına değinilmiştir. Bu madde ile devletin vergi gelirlerini sadece kamu gelirlerini karşılama amacıyla kullanabileceği ifade edilmektedir. Ayrıca devlet bu yetkisini kullanırken maliye politikasının getirdiği sosyal amaç gereği vergi yükümlülerinin mali gücü ile kamu giderlerini karşılama amacı arasında adil bir dengenin kurulması sağlanmalıdır.²⁷⁸ Üçüncü fıkra tamamen vergilerin kanuniliği ilkesini açıkça dile getirmektedir. 1961 Anayasası’nda 61’inci madde de vergilerin kanuniliği ilkesine değinilmiş sadece vergilerin konulmasının kanunla yapılacağı belirtilmiştir. 1982 Anayasası’nda ise hem vergilerin konulması hem kaldırılması ve değiştirilmesinin de kanunla yapılacağına vurgu yapılmıştır. Son fıkrada ise bir önceki fıkrada getirilen vergilerin kanuniliği ilkesinin istisnası verilmiştir. Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir diğer istisnası ise Anayasası 167/2’inci maddede yer almaktadır. İlgili madde;

²⁷⁶ 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanununun 16’inci maddesiyle, bu fıkrada yer alan “Bakanlar Kuruluna” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir.

²⁷⁷ Selim Kaneti, “Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, Sayı:1, İstanbul, 1984, s.28.

²⁷⁸ Turgut Candan, “Vergi Hukuku Bağlamında Mülkiyet Hakkının Korunması ile İlgili Danıştay İçtihadı, 3.Yuvarlak Masa Toplantısı, http://www.anayasa.gov.tr/files/insan_haklari_mahkemesi/sunumlar/ym_3/CandanVergiHukukuMulkiyetHakkiDanistay.doc, Erişim Tarihi: 07.12.2018.

“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 Cumhurbaşkanına²⁷⁹ yetki verilebilir.” şeklinde düzenlenmiştir.

1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası ile 167'inci maddesinin 2'inci fıkrasına göre Cumhurbaşkanı dışında hiçbir organa, vergilendirme ile ilgili düzenleyici işlemlerde bulunma yetkisi verilmemektedir. Her iki kanunda da belirtildiği gibi yapılacak olan bu düzenleme ilgili kanunda belirtilen aşağı yukarı sınırlar içerisinde kalacaktır. 1961 ve 1982 Anayasalarına göre vergilerin milletin kendisinin seçtiği meclislerce konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması temsilsiz vergi olmaz ilkesini, vergiler kanunlar ile konulacağından kanunsuz vergi olmaz ilkesini ve Cumhurbaşkanı verginin temel öğelerinde belirli sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi verilmesi de vergilerin belirgin olması ilkesini sağlamış bulunmaktadır.²⁸⁰

5. 1982 Anayasası'nda 6771 sayılı Kanunla Yapılan Anayasa Değişikliği

1982 Anayasası yürürlüğe girdiği tarihten itibaren sürekli tartışmaların ve eleştirilerin odağında yer alan bir anayasa olmuştur. Eleştirilerin sebebi, Anayasanın gerek toplumsal aksaklıkların gerekse de siyasi alanda yaşanan sorunların nedeni sayılmasıdır. Bu sorunların çözüme kavuşturulması için hemen her dönemde anayasa değişikliği yapılması konusunda talepler ve istekler ortaya atılmıştır. Kanun koyucu ısrarla gelen bu istekler sonucunda kayıtsız kalamayıp Anayasa üzerinde değişiklikler yapmıştır. 1982 Anayasası'na yapılan ilk değişiklik 1987 yılında gerçekleştirilmiş ve takibinden sonra geçen süre zarfında tam olarak 21 defa değişiklik yapılmıştır.²⁸¹

Türkiye'de hükümet sistemi değişikliği talepleri sürekli tartışılan konulardan bir tanesi olmuştur. Zaman zaman gündeme gelmesi ve tartışmaların şiddetli ve yoğun geçmesinin sebebi şüphesiz Türkiye'nin siyasi sisteminin kurumsallaşamamasından

²⁷⁹ 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanunun 16'ncı maddesiyle, bu fıkrada yer alan “Bakanlar Kuruluna” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir.

²⁸⁰ Nami Çağan, “Vergilendirme Anayasal Temeli ve Vergi İdaresi”, **Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Paneli**, Ankara, 1991, s.41.

²⁸¹ Yapılmış olan Anayasa değişikliklerinin ayrıntılı analizi için bkz. Fazıl Hüsnü Erdem ve Yunus Heper; **Türkiye Cumhuriyeti Anayasaları ve Anayasa Önerileri**, SETA Yayınları, 2011, s.43-53.

kaynaklanmaktadır. Bilindiği gibi, yeni hükümet sistemine geçişi öngören 21/01/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanun ile yapılan Anayasa değişiklikleri 16/04/2017 tarihinde halkoyuna sunularak kabul edilmiştir.²⁸²

Anayasa değişikliği ile benimsenen yeni sistem Türkiye'nin hükümet yapısında köklü değişiklikler yaratmıştır. Önceki sistemde yürütme organının bir kanadını oluşturan Bakanlar Kurulu ilga edilmiş ve sonucunda Anayasa'da bulunan ilgili maddelerdeki “*Bakanlar Kurulu*” ibaresi çıkarılarak “*Cumhurbaşkanı*” ibaresi biçiminde yeniden düzenlenmiştir.²⁸³

Yeni getirilen değişiklikler sonucunda Anayasa'da Cumhurbaşkanına vergi hukuku alanında düzenleme yapma yetkisi tanıyan iki önemli nokta bulunmaktadır. Bunlardan birinci Anayasa 73/4'üncü maddesi olup diğeri Anayasa 167/2'inci maddesidir.

Anayasa 73/4'üncü maddedeki “*...Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir*” hükmünde yer alan “*Bakanlar Kurulu'na*” ibaresi yerine “*Cumhurbaşkanına*” ibaresi getirilmiştir.

Anayasa 73/4'üncü maddesi, aynı maddenin üçüncü fıkrasında düzenlenen vergilerin kanuniliği ilkesine getirilen istisnayı içermektedir. Buna göre yasama organı vergilendirme konusundaki yetkisini belirli konularda Cumhurbaşkanına devredebilecektir. İlgili fıkra göre Cumhurbaşkanına tanınan bu yetki çeşitli açılardan sınırlanmaktadır. Cumhurbaşkanı'nın düzenleme yapabileceği alanlar sadece muaflık, istisna, indirim ve oranlara ilişkin²⁸⁴ olabilmekte bunun dışındaki vergiyi doğuran olay,

²⁸² 6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG:11 Şubat 2017, 29976.

²⁸³ Örneğin Anayasa 8'inci maddesinden “Bakanlar Kurulu” ibaresi çıkarılarak anılan madde; “*Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanır ve yerine getirilir*” şeklinde ve 104'üncü maddedeki ilk cümle “*Cumhurbaşkanı Devletin başıdır. Yürütme yetkisi Cumhurbaşkanına aittir*” biçiminde yeniden düzenlenmiştir.

²⁸⁴ Örneğin; Katma Değer Vergisi Kanunu 28'inci madde: “*Katma Değer Vergisi oranı vergiye tabi her bir işlem için %10'dur. Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar arttırmaya, %1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir*”

verginin konusu ya da mükellefi gibi temel unsurlar konusunda değişiklik yapma yetkisini kullanması mümkün değildir.²⁸⁵

Anayasa'nın "*Piyasaların denetimi ve dış ticaretin düzenlenmesi*" başlıklı 167/2'inci fıkrasında ise; "*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanı'na yetki verilebilir*" hükmü bulunmaktadır. Anayasa 167/2'inci maddede Cumhurbaşkanı'na verilen yetkinin Anayasa 73/4'üncü maddede verilen yetkiden çok daha geniş olduğu şüphesizdir. Bahsi geçen maddede verilecek olan yetki için öngörülen tek kısıtlama "dış ticaretin düzenlenmesi amacına dönük olma" şeklinde olduğu ifade edilmektedir. Fakat bu düzenleme şekli her ne kadar kanun tarafından verilmiş olsa da, vergilerin kanuniliği ilkesinin içerdii temel felsefe ile uyumlu olduğunu ileri sürmez zor olacaktır.²⁸⁶

2017 yılında getirilen değişiklikler neticesinde Cumhurbaşkanı'na getirilen yeni role uygun olarak Anayasa 104'üncü maddede şu değişiklikler yer almaktadır. İlgili maddede Cumhurbaşkanı'nın değişiklik yapabileceği düzenlemeler tanımlanmış ve Bakanlar Kurulu görevlerini de devralan Cumhurbaşkanı'na oldukça geniş yetkiler tanınmıştır.

"Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi çıkarabilir. Anayasa'nın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanı kararnamesi ile düzenlenemez. Anayasa'da münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi çıkarılamaz. Kanunda açıkça öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi çıkarılamaz. Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile kanunlarda farklı hüküm bulunması halinde, kanun hükümler uygulanır. Türkiye Büyük Millet Meclisinin aynı konuda kanun çıkarması durumunda, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi hükümsüz hale gelir.

²⁸⁵ Yusuf Ziya Taşkan, "Türk Vergi Hukuku Bakımından Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ve Cumhurbaşkanı Kararları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl:38, Sayı:446, Ekim 2018, s.8.

²⁸⁶ Taşkan, s.9.

Cumhurbaşkanı, kanunların uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilir.

Kararnameler ve yönetmelikler, yayımdan sonraki bir tarih belirlenmemişse, Resmi Gazetede yayımlandıkları gün yürürlüğe girer.”

Maddeden de anlaşılacağı üzere, Cumhurbaşkanı üstlendiği yeni yetkileri yerine getirebilmek için başvuracağı temel araç “Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri” dir. Cumhurbaşkanının yeni sistemde çıkarabildiği Cumhurbaşkanlığı kararnameleri değişiklikten önce mevcut olan ve Bakanlar Kurulu’na tanınan Kanun Hükmünde Kararname (KHK) çıkarma yetkisine benzemektedir. Ancak iki kararnamenin birbirinden farkı; Cumhurbaşkanı bir konuda kararname çıkarabilmek için ayrı bir yetki kanununa ihtiyaç duymazken, Bakanlar Kurulu kararname çıkarabilmek için meclisten sınırları belirlenmiş olan bir yetki kanununa ihtiyaç duymasıdır.²⁸⁷ Cumhurbaşkanlığı sisteminde cumhurbaşkanına tanınan kararname yetkisi gibi, Başkanlık sisteminde de başkana kanun gücünde işlem yapma yetkisi tanınmıştır.²⁸⁸

Yeni oluşturulan anayasal düzende cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile doğrudan teknik vergi konularında düzenleme yapılması mümkün olmamakla beraber, Cumhurbaşkanı’na özellikle idari teşkilat bakımından değişiklik yapma imkanı tanınmıştır.

Anayasa değişikliğinden sonra 148’inci madde; “*Anayasa Mahkemesi, kanunların, Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin ve TBMM İçtüzüğü’nün Anayasaya şekil ve esas bakımından uygunluğunu denetler...*” şeklinde yeniden düzenlenmiştir. Başka bir ifade ile Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde bir aykırılık görülmesi durumunda yapılacak olan bir başvuru sonucu Anayasa Mahkemesi konu ile ilgili denetim yetkisine sahip olan kurumdur. Yeni sistem ile getirilen Cumhurbaşkanı Kararları konusunda yaşanacak bir uyuşmazlık veya aykırılık sonucunda ise bu konuda karar vermeye Danıştay yetkili kılınmıştır. Bu durumda Cumhurbaşkanı Kararlarının

²⁸⁷ Oğuz Kaan, “2017 Anayasa Değişikliğinde Yeni Hükümet Sistemi”, **Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:8, Sayı:1, Yıl:2019, s.22-23.

²⁸⁸ Adnan Küçük, “Yeni Anayasa Değişikliği İle Getirilmek İstenen Türkiye’ye Özgü Başkanlık Sistemi: Korkular, Algılar, Beklentiler”, **Liberal Düşünce Dergisi**, Yıl:22, Sayı:85, Kış 2017, s.28.

esas itibari ile önceki sistemde yaygın olarak kullanılan vergi hukuku kaynaklarından Bakanlar Kurulu Kararlarının yerine geçtiği söylenebilmektedir.²⁸⁹

²⁸⁹ Taşkan, s.12.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİNİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN İÇERİĞİ, GEREKSİNİMİ VE İSTİSNALARI

I. VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN İÇERİĞİ

A. VERGİNİN TEMEL ESASLARI

Bu başlık altında; verginin konusu, vergiyi doğuran olay, verginin yükümlüsü, tarifesi, matrahı gibi bazı temel kavramlar açıklanmaya çalışılacaktır.

1. Verginin Konusu

Verginin konusu dar anlamı ile verginin üzerinden alındığı ekonomik değerler şeklinde ifade edilebilir.²⁹⁰ Geniş anlamıyla; verginin üzerinden alındığı “şey” veya işlemlerdir. Üzerine vergi yükü yüklenen “şey”, dolaylı veya dolaysız olan ekonomik bir ögedir.²⁹¹ Farklı bir tanıma göre, verginin uygulandığı bir madde, bir olay, bir iş veya bir işlemdir.²⁹² Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, vergi konuları, ilgili vergi kanunlarında açık olarak belirtilmek zorundadır.²⁹³ Dolayısıyla herhangi bir vergi kanununda, verginin konusu açıklanmaz, tanımlanmaz ve üzerinden vergi alınacak olan değerler açık şekilde belirtilmezse bu durum vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

Hangi konuların verginin konusunu oluşturduğunu veya oluşturacağını önceden kesin olarak belirlemenin ve sınırlamanın imkanı yoktur. Çünkü kanunun vergi yükümlülüğünün doğmasını hangi iktisadi unsura bağlayacağını önceden bilmek mümkün değildir. Kanun koyucu, gerek duyduğu takdirde o ana kadar vergi ile hiçbir bağlantısı olmayan iktisadi bir unsur üzerinden vergi alınmasını öngörebilir. Bu

²⁹⁰ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.97.

²⁹¹ Aykut Herekman, **Genel Vergi Kuramı**, Kalite Matbaası, Ankara, 1976, s.31.

²⁹² Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş, **Kamu Maliyesi**, Ekin Yayınevi, 4.Baskı, Bursa, Ekim 2012, s.148.

²⁹³ Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, 4.Baskı, Ankara, 2003, s.10.

durumda o iktisadi unsur verginin konusu olur. Ayrıca vergi kanunlarının her birinin başlangıç maddelerinde kanunun hangi unsurdan vergi alacağı açık şekilde belirtilmiştir. Hatta birçoğu isimlerini konularından almışlardır.²⁹⁴ Örneğin; Gelir Vergisi'nin konusu gelir iken, Veraset ve İntikal Vergisi'nin konusu miras yolu ile veya ivazsız kazanılan malvarlığı değerleri olmaktadır.

Verginin konusu her şey olabilmektedir. Tarihsel süreç içerisinde, 1696 yılında İngiltere'de yaklaşık 200 yıl uygulanmış olan ve binalardaki pencereleri konu alan "pencere vergisi", Osmanlı İmparatorluğu'ndaki uşak ve hizmetçi çalıştırmayı konu alan "uşak ve hademe vergisi" verginin konusunun her şey olabilmesi bakımından ilginç örnekler olarak gösterilebilir. Yine geçmişte uygulanan şapka vergisi, bekarlık vergisi, bıyık vergisi, özgürlük vergisi(köleler için) verilebilecek diğer örneklerdir. Verginin her şeyin üzerine konularak o şeylerin vergi konusu olabilmesi ile bu konunun anayasal normlara göre seçilmesi başka şeydir. Anayasanın 73'üncü maddesinde vergi konularının kişilerin mali güçleriyle uyumlu olması istenmiştir. Türk Vergi Sistemi de literatüre uygun şekilde gelir, servet ve harcamalar verginin konusunu oluşturacak şekilde yapılandırılmıştır.²⁹⁵

Vergi kanunlarının ilk maddeleri genellikle verginin konusunu oluşturmaktadır. Kanunlarla düzenleme yapılmadıkça hiçbir konu üzerinden vergi konulamaz ve bu nedenle de kanunsuz olarak hiçbir şekilde vergi alınmaz. Bu kanunilik ilkesinin bir gereğidir. Vergilerin ancak kanunlarla belirlenmesi sebebiyle hangi konudan veya konulardan vergi alınacağı sadece kanun koyucunun bilebileceği bir iştir. Anayasa Mahkemesi bir kararında ²⁹⁶şeklen bir kanun niteliğinde olan ancak uygulanacağı konuları yürütme organına bırakan bir kanunu hangilerine uygulanacağı, hangilerine uygulanmayacağı meçhul olduğundan objektif bulmamıştır.

Vergi kanunları bazı durumlarda verginin konusuna sınırlandırılmalar getirebilir. Vergi kanunlarında konunun daraltılmasına veya sınırlandırılmasına istisna

²⁹⁴ Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, s.148.

²⁹⁵ Şenyüz, Erdem ve Tatlıoğlu, s.121.

²⁹⁶ Anayasa Mahkemesi, 15.06.1971, AMKD, Sayı:9, Ankara 1972, s.534.

adı verilmektedir. İstisnalar, kapsamına veya süresine göre farklılık gösterebilir. Örneğin; tam veya kısmi, devamlı ya da geçici şeklinde olabilmektedirler.²⁹⁷

2. Vergiyi Doğuran Olay

Bir vergi borcunun ortaya çıkabilmesi için kanunlarda sadece verginin yükümlüsünün veya verginin konusunun belirtilmesi yeterli değildir. Yükümlü durumundaki kişinin verginin konusu ile kanunun öngördüğü biçimde bir ilişki içerisine girmesi beklenmektedir. Vergiyi doğuran olay, gerçek veya tüzel kişilerin kanunlarında gösterilmiş olan vergi konuları ile bir ilişki veya bağıllık içinde bulunması anlamına gelmektedir. Vergiyi doğuran olay, her vergi bakımından farklılık göstermektedir. Her kanunda vergiyi doğuran olay ayrı ayrı açıklanmıştır.

Örnek verilecek olunursa, vergiyi doğuran olay;

- ✓ Gelir vergisinde gelirin elde edilmesi,
- ✓ Özel Tüketim Vergisi'nde üretilen malın teslimi,
- ✓ Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde sicile tescil edilmek,
- ✓ Emlak vergisinde arazi veya binaya sahip olunması,
- ✓ Gümrük vergisinde bir malın ülkeye sokulması,
- ✓ Veraset ve intikal vergisinde ise ölüm veya ivazsız kazanım olayıdır.

Vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiği büyük önem taşımaktadır. Çünkü bu olaya uygulanacak kanunun ve zamanaşımı süresinin belirlenmesi olayın meydana geldiği tarihe bağlıdır.²⁹⁸ Vergiyi doğuran olay hangi tarihte meydana gelmişse, o tarihte yürürlükte bulunan kanunun hükmü uygulanmaktadır.

Vergiyi doğuran olay, vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturmaktadır. Elbette verginin hukuki sebebi kanundur. Gerçek hayatta soyut tipe uyan bir modelin meydana gelmesi (tipikliğin gerçekleşmesi) halinde ise vergi alacağı doğacaktır.²⁹⁹ Vergilerin kanuniliği ilkesi sebebiyle vergi alacağının/borcunun

²⁹⁷ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, 5.Baskı, İstanbul, 1993, s.44.

²⁹⁸ Nurettin Bilici ve Adem Bilici, **Mali Hukuk**, Savaş Yayınevi, 2.Baskı, Ankara, Şubat 2016, s.19.

²⁹⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.87.

doğumunun idari işlemler gibi yönetsel düzenlemelere dayandırılması mümkün değildir.³⁰⁰ Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin bir kararına göre; devlet karşısında gücü bulunmayan vatandaşlar için hukuksal bir güvence niteliğinde olan vergilerin kanunla düzenlenmesi, içerik yönünden de hukuka uygunluk istemektedir.³⁰¹

Vergiye doğuran olay aynı zamanda mükellefiyeti doğuran vakıa olarak da adlandırılabilir. Vergilerin kanuniliği ilkesi doğrultusunda vergi alacağı/vergi borcu kanunlardan doğmaktadır. Kanunlarda bu alacağın/borcun doğmasını bazı şartlara bağlarlar. Bu şartlar gerçekleşmediği takdirde vergi alacağı/borcu doğmaz.³⁰² Vergiyi doğuran olay bir yandan devletin vergi alacağını meydana getirirken, diğer yandan mükellefin vergi borcunu ortaya çıkarır. Vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren kişi mükellef olmaktadır.³⁰³

Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Bölümü'nün "Vergi Alacağın Tayini" başlıklı kısmının 19'uncu maddesinde vergiyi doğuran olay; "*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.*" şeklinde tanımlanmıştır.³⁰⁴

Genel olarak vergiyi doğuran olayın etraflı tanımı; vergi kanunları tarafından belirlenen ve kanunların vergi borcunun oluşması için zorunlu tuttıkları ve vergi borcunu somutlaştıran idari işlemin sebep unsurunu teşkil eden hukuki veya fiili işlem, durum ve olaylardır.³⁰⁵

Literatürde vergiyi doğuran olayın zamanının tespiti açısından iki farklı görüş ortaya atılmıştır. Bunlardan ilki; vergi alacağının vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andan itibaren doğduğunu savunur, diğeri ise; vergi alacağının vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra yapılan işlemlerle doğduğunu kabul etmektedir. İki görüşünde kendisine göre haklı gerekçeleri olması ile birlikte, vergi alacağının vergiyi

³⁰⁰ Kaneti, Vergi Hukuku, s.92.

³⁰¹ Anayasa Mahkemesi, 07.11.1989, 6/42; RG:06.04.1990, 20484.

³⁰² Oktar, **Vergi Hukuku**, s.119-120.

³⁰³ Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, s.157.

³⁰⁴ Ozan Bingöl, **Vergi Mevzuatı ve Uygulamaları**, Ekin Yayınevi, Bursa, Şubat 2017, s.8.

³⁰⁵ Selim Pıçakçı, "Vergiyi Doğuran Olay", **Bursa Barosu Dergisi**, Cilt:41, Sayı:98, Aralık 2016, s.118.

doğuran olayın meydana gelmesiyle beraber doğduğunu kabul eden görüş ağırlık kazanmıştır.³⁰⁶

Kişiler tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerden bazıları hukuka aykırı veya kanunlarca yasaklanmış faaliyet niteliği taşıyabilmektedir. Böyle bir durumda, vergiyi doğuran olayın kanunlar tarafından yasaklanmış olması vergilendirilmenin yapılmasına engel teşkil etmeyecek ve vergi mükellefiyetini ortadan kaldırmayacaktır. Örnek vermek gerekirse; yasaklanan uyuşturucu ticareti ile gelir elde edilmesi durumunda bu faaliyet ticari kazanç kapsamına girdiğinden, kanunlarca yasak olmasına rağmen vergilendirilmesi yoluna gidilecektir.³⁰⁷

3. Verginin Yükümlüsü

Verginin yükümlüsü veya mükellefi kanunlar gereği vergiyi doğuran olay gerçekleştiikten sonra üzerine vergi borcu düşen ve o borcu ödemek zorunda olan gerçek veya tüzel kişilerdir.³⁰⁸ Başka bir tanımla; yükümlü veya mükellef kanunun vergi alacağını bağladığı olay ile ilişkisi dolayısıyla vergiyi gelirinden veya servetinden ödemek durumunda kalan kişi veya kurumlardır.³⁰⁹

Örnek vermek gerekirse verginin yükümlüsü;

- ✓ Gelir Vergisi Kanunu'na göre; gerçek kişiler,
- ✓ Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre; ticaret şirketleri ve kurumlar,
- ✓ Motorlu Taşıtlar Vergisi'ne göre; aslarına motorlu taşıt tescil ettirmiş olan gerçek veya tüzel kişiler,
- ✓ Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'na göre; veraset yoluyla ya da karşılıksız olarak mal edinen kişilerdir.

Vergi kanunlarında yükümlülük tanımlanmadığı halde, vergi kanunları genellikle konudan sonra yükümlüyü belirtmişler ve tanımını yapmışlardır. Vergi

³⁰⁶ Bedi Necmettin Feyzioğlu, "Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)" **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı: 1-4, Yıl:1952, s.77

³⁰⁷ Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, s.157.

³⁰⁸ Bilici ve Bilici, s.18.

³⁰⁹ Turhan, s.48.

öznesine yönelik hukuki ayırım çerçevesinde mükellef ile birlikte bir tanım daha yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinde mükellefin ve vergi sorumlusunun tanımı yapılmış olup şu şekildedir; *“Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.”*³¹⁰ Kanundan da anlaşılacağı üzere, vergilerin kanuniliği ilkesi gereği verginin mükellefini kanun belirlemektedir. Anayasanın 73/3'üncü maddesi Vergi Usul Kanunu'ndaki bu düzenleme ile pekiştirilmiştir.

Vergi yükümlüsü/mükellefi olabilmek için kanuni ehliyet şart değildir. Kişilerin kısıtlılık veya yaş küçüklüğü sebebi ile medeni haklarını kullanma ehliyetlerinden kısmen veya tamamen mahrum bırakılmaları vergi mükellefi olmalarına etki etmemektedir. Bu yüzden kişilerin 18 yaşından küçük olmaları vergi mükellefi olmalarına engel teşkil etmemektedir. Bu kavram vergi hukukunda “vergi ehliyeti” olarak tanımlanmaktadır. Bahsedilen vergi ehliyeti, vergi kanunlarına uygun olarak mükellef veya sorumlu olmayı ifade etmektedir.³¹¹ Mükellef ve vergi sorumlusu olabilmek için de Medeni Kanun kapsamında ehliyetli olmak şart değildir.³¹²

Vergi sorumlusu, kendisi vergi yükümlüsü olmamakla birlikte kanunda da belirtildiği gibi vergi dairesine verginin ödenmesi bakımından muhatap olan kişidir. Vergi sorumlusu kendisinin değil başkasının vergisini ödemekle yükümlüdür. Örneğin; işverenlerin yanlarında çalıştırdıkları işçilerin aylık gelirlerini ödemediği önce, o gelir üzerinden gelir vergisi kesintisi yapmak zorunda olması gibi.

Vergi yükümlüsünü, vergi sorumlusundan ayıran iki unsur bulunmaktadır. Bunlar; vergiyi doğuran olayın, yükümlünün kişiliğinde gerçekleşmesi ve yükümlünün vergiyi kendi mal varlığından ödemek zorunda olmasıdır. Vergi yükümlüsü/mükellefi olabilmek için kanuni ehliyet şart değildir ve yükümlülük bir sözleşme ile birlikte

³¹⁰ Bingöl, s.4.

³¹¹ Susam, s.251.

³¹² Erkan Gürboğa, **Vergi Rehberi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul, 2014, s.88.

başkasına devredilemez. Sadece ölüm halinde mirisin vergi borçları kanuni ya da tayin edilmiş (atanmış) mirasçılara geçer.³¹³

Geniş anlamda vergi yükümlüsü/mükellefi, hem kendisine yüklenen vergi borcunu hem de buna ek olarak şekli ve maddi ödevleri yüklenen kimselerdir. Mükellefin/yükümlünün vergi borcunu ödemesinin yanı sıra, bildirimde bulunma, belge düzenine uyma ve defter tutma gibi bazı ödevleri de bulunmaktadır. Mükellefin vergiyi ödeme ödevine “maddi ödev”, diğer ödevlerine ise “şekli ödevler” denilmektedir.³¹⁴ Ayrıca mükellefler “kanuni mükellef” ve “fiili mükellef” olarak ikiye ayrılmaktadır. Kanuni mükellefler, kendi adlarına tahakkuk eden vergiyi ödeyen gerçek veya tüzel kişilerdir. Bazı durumlarda vergiyi ödeyen kanuni mükellefler çeşitli sebeplerle üzerlerindeki vergiyi başkalarına aktarırlar. (örneğin; yansıtma) Bu durumda üzerlerine vergi aktarılan kişiler fiili mükellef (vergi taşıyıcısı) durumuna düşerler.³¹⁵ Örneğin; Katma Değer Vergisi'nin kanuni mükellefi, malı üreten veya satan kişilerden oluşmaktadır. Ancak bu kişiler mal alırken ödedikleri vergiden, aynı malı tüketiciye satmaları esnasında fiyata ekleyerek tüketiciye (fiili mükellefe) yansıtıp kurtulurlar.

Vergi Usul Kanunu 8'inci madde, mükellefin yukarıdaki gibi tanımını yapmış fakat tüzel kişiliği olmayan topluluklara değinmemiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi itibariyle tüzel kişiliği olmayan toplulukların da vergi yükümlüsü olabileceği göz önünde tutulursa 8'inci maddedeki tanım yetersiz kalmaktadır. İlgili madde; “*Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.*” şeklindedir. Vergi kanunlarına göre görevli olan bir kimse, yalnız bir para meblağı halindeki vergiyi ödemek gibi maddi bir külfet altında değil, bilakis çok daha önemli olan diğer görevleri yani şekilsel ve yönetsel yükümlülükleri de yerine getirmek zorundadır. Vergilerin kanuniliği ilkesi doğrultusunda bir verginin yükümlüsünün ve sorumlusunun kim olduğu kanunlarda açık şekilde yer almalıdır. Ayrıca vergi sorumluluğu yaratılırken kişisel özgürlüklerin de

³¹³ Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, s.154-155.

³¹⁴ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.77.

³¹⁵ Bilici ve Bilici, s.18.

kullanması gerekmektedir. Devletin alacağını garanti altında tutmak için kimi ele geçirirse ondan vergi almak istemesi hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacaktır.³¹⁶ Örneğin; Daha kolay vergi toplayabilmek adına Ali'nin borcunu Veli'ye yüklemeye çalışmak doğru bir yaklaşım değildir.³¹⁷

Vergi mükellefiyetinin daraltılması ya da sınırlandırılması anlamına gelen muaflik, vergi kanunlarındaki mükellef tanımı içinde yer alan bazı kişilerin veya kurumların tam veya kısmi, devamlı ya da geçici, mutlak veya şartlı(koşullu) olarak verginin kapsamı dışında tutulmasını ifade etmektedir. Mükellefiyetin genişletilmesi halinde ise; müşterek sorumluluk ve müteselsil sorumluluk türü ortaya çıkmaktadır. Müşterek sorumluluk; mükellef ile beraber sorumlu olduğu sorumluluk türü iken, müteselsil sorumluluk aynı vergi borcunun ödenmesinden birden fazla kişinin sorumlu olmasıdır.³¹⁸

4. Verginin Matrahı

Vergilendirme işleminin yapılabilmesi açısından, vergi konusunun gerekli olduğu kadar, vergi matrahı da gereklidir. Matrah, somut vergilendirme işleminin dayanağını oluşturmaktadır. Tıpkı vergi konusu ve vergi mükellefi gibi, verginin matrahına ilişkin hükümlerde vergi kanunlarında yer almaktadır.³¹⁹ Bir gerçek kişinin veya bir kurumun vergi borcunu hesaplayabilmek için yalnızca vergi konusunun belirli olması yeterli değildir. Vergi konularının verginin hesaplanmasına esas teşkil eden değer veya miktarları matrahı oluşturur. Bu değer ve miktarlar kanunlarda öngörölmüş olan oranlar uygulanarak hesaplanmaktadır. Matrahın ne olacağı yasama organının tercihinine bağlıdır. Örneğin;

- ✓ Gelir Vergisi'nde verginin matrahı, bir dönem içerisinde elde edilmiş olan gelirden, giderlerin ve indirimlerin düşülmesinden sonra kala safi miktardır.

³¹⁶ Anayasa Mahkemesi, 19.03.1987, 5/7; Karşı oy yazısı (Mehmet Çınarlı), **Anayasa Mahkemesi Karar Dergisi**, Ankara, Sayı:23, 1989, s.117.

³¹⁷ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.140.

³¹⁸ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.78.

³¹⁹ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.98.

- ✓ Damga Vergisi'nde matrah, sözleşme, anlaşma gibi kağıtların içerisinde yazılı olan miktar veya bu kağıtların cinsidir.

Matrah, vergi borcunu hesaplayabilmek için, vergi konusunun indirildiği teknikler veya ekonomik değerlerdir. Verginin matrahı, verginin hesaplanmasına esas oluşturan bir madde, değer, miktar veya bir olaydır. Örneğin; Gelir Vergisi'nde işletmenin yıllık kazandığı tutar 75000TL olsun. Bu gelir gayrisafı olduğundan vergi borcu bu değer üzerinden hesaplanmaz. İşletmenin giderleri ve indirimlerinin de 25000TL olduğunu varsayarsak, vergi matrahı (75000-25000) 50000TL'dir. Oluşturulacak olan vergi 50000TL üzerinden hesaplanacaktır.³²⁰

Verginin hesaplanabilmesi için dayandığı temel F. Neumark'a göre teknik değerler veya ekonomik değerler olmaktadır. Vergi konularının fiyatlarını veya bedellerini oluşturan matrah türü değer esaslı matrahı diğer bir isimle advalorem matrahtır. İkinci matrah türü ise; miktar esasına dayanan diğer bir isimle spesifik matrahtır. Örneğin; akaryakıtın litresinden, suyun tonundan vergi alınırsa matrah spesifik esaslı, binanın değerinden, sigaranın ve içkinin satış fiyatından vergi alınırsa bu matrah advalorem esaslıdır.

Vergi kanunlarında vergi matrahına ilişkin bilgilerin bulunması zorunludur. Nitekim Anayasa Mahkemesi vergi ve benzeri bir mali yüküme ilişkin olarak almış olduğu bir kararında kanunda bu bilginin bulunmadığı sebebini göstererek ilgili hükmü Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırı bulmuştur. İlgili karar; "...*vergi benzeri olduğunda kuşku bulunmayan mali yükümün, yalnızca konusunu ve yükümlülerini belirtmekle yetinip miktarının saptanmasını belediye meclislerine bırakmaktadır. Dolayısıyla, maddede verginin matrahına, oranına, aşağı ve yukarı sınırlarına 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*

³²⁰ Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, s.149.

kişilerden alınmasına olur veren...hüküm Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırıdır"³²¹ şeklindedir.

Vergi matrahının tespiti amacıyla başlıca dört usul geliştirilmiştir. Bunlar; idarece takdir usulü, karine usulü, götürü usul ve beyan usulüdür.

Beyan usulü; mükellefin, vergisinin hesaplanabilmesi için gerekli olan bütün bilgileri yazılı olarak vergi dairesine vermesi ve bunun sonucunda oradaki bilgilerle dayanarak verginin hesaplanması türüdür. Beyan usulü günümüzde temel hesaplama yöntemi olarak kabul edilmektedir. Mükellef tarafından vergi matrahı vergi kanunlarında belirtildiği gibi tespit edilmekte ve idareye bir beyanname ile bildirilmektedir.³²²

Götürü usul; vergi matrahının ya da giderlerin nesnel ölçütlere göre tespitini ifade etmektedir. Aynı zamanda "kesim usulü" de denmektedir. Bazı durumlarda mükellefler değer esaslı matrahlarını belirlerken teknik veya ekonomik zorluklarla karşılaşabilirler. Bu zorlukları aşabilmek açısından matrahın hasılat ve giderle ilişkilendirilmeksizin bir bütün olarak belirlenmesi yoluna gidilir. Siyasi veya vergileme tekniği gibi nedenlerle beyan usulünün vergi sisteminin tümüne uygulanmadığı durumlarda götürü usul uygulanabilmektedir. Günümüzde götürü usul yerine basit usul uygulanmaktadır. Götürü usulde mükellefin matrahının kanunen belirli parasal tutara uygun olduğu varsayılır.³²³

Karine veya dış belirtiler usulü; eski bir usuldür ve idarece takdir usulünün sakıncalarını gidermesi amacıyla kabul edilen karine usulü, istisnai bazı durumlar dışında artık kullanılmamaktadır.³²⁴ Bir zamanlar Fransa'da uygulanan "kapı ve pencere vergisi" karine usulünün tipik bir örneğini oluşturmaktadır. Bu uygulamada binaların kapılarının ve pencerelerinin sayısına göre vergi ödeme gücü hesaplanmaktaydı. Karine veya dış belirtiler usulünün çeşitli yarar ve sakıncaları bulunmaktadır. Matrahın doğrudan karinelere bakılarak belirlenmesi kolaylık ve basitlik sağlamaktadır. Karineyi gizlemek, dolayısıyla matrahı gizlemek bu yöntemde zordur. Bu yüzden idare ile

³²¹ Anayasa Mahkemesi, 31.03.1987, E:1987/20, K:1987/9; AMKD, Sayı:23, Ankara 1989, s.190.

³²² Akgül Yılmaz, s.131.

³²³ Şenyüz, Erdem ve Tatlıoğlu, s.134.

³²⁴ Nadaroğlu, s.243.

mükellef arasındaki sürtüşmeyi azaltarak vergi kaybını en aza indirmektedir. Sakıncaları ise, esas alınan kriterlerin vergi ödeme gücünü yansıtmaktan çok uzak olabilmesi, herkese uygulanabilir ve vergi ödeme gücünü gösterir nitelikte karine bulmanın olanaksızlığı, vergi matrahının belirlenmesinde esas alınan karineler ile vergi ödeme gücü arasında paralellik olmaması, verimsizliği belirtmektedir.³²⁵

Son matrah belirleme yöntemi olan idarece takdir usulü ise; idarenin her mükellefin matrahını tek tek takdir ve tespit etmesi şeklinde uygulanmaktadır.³²⁶ Geçmişte oldukça yaygın kullanılan ve devletin nitelik ve nicelik bakımından çok güçlü bir mali örgüte sahip olmasını gerektiren idarece takdir usulü, idare elemanlarının öznel değer yargılarından etkilenmeleri, mükelleflere ait gizli kalması gereken bilgi ve belgelerin açıklamasına yol açması ve vergi psikolojisine aykırı olması gibi nedenlerle artık sınırlı bir çerçevede uygulanmaktadır.³²⁷

5. Verginin Tarifesi

Vergi tarifesi, vergi alacağının/borcunun hesaplanabilmesi amacı ile matraha uygulanacak olan ölçülerdir.³²⁸ Vergi borcunun hesaplanabilmesi için öncelikle matrahın bilinmesi gerekmektedir. Yukarıda anlatılan matrah belirleme yöntemlerinden birisi kullanıldıktan sonra vergi borcu hesaplanabilir.

Vergi oranlarının ve vergi tarifelerinin kesin olarak vergi kanunlarında yer almaları gerekmektedir. Anayasa Mahkemesi bu konu ile ilgili bir kararında; “... öteki yönler, yani mükellef, matrah ve oran yönleri, her mali yükümlünün özelliğine göre değişmekte olduklarından, bu düzenleme her birisi için kanunla ayrı ayrı yapılmalı ve hiç olmazsa ana hatları, başka bir deyişle çerçeveleri belirtilmeli ve bazılarının niteliklerine göre matrah ve oranı, bu mümkün olmazsa yükümlerin en yüksek sınırları tayin olunmalıdır. Aksi halde idareye, keyfi uygulamalara meydan verebilecek çok geniş bir takdir yetkisi tanınmış olur”³²⁹ şeklinde görüş belirtmiştir.

³²⁵ Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.148.

³²⁶ Erginay, **Vergi Hukuku: İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, s.73.

³²⁷ Nadaroğlu, s.242.

³²⁸ Turhan, s.52.

³²⁹ Anayasa Mahkemesi, 18.04.1968, E:1968/54, K:1968/12; AMKD, Sayı:6, Ankara, s.140.

Mahkeme başka bir kararında ise; “ *Anayasa’nın 61’inci maddesinin temelinde yatan düşünce vergiye ilişkin önemli konuların Yasama Meclislerince düzenlenmesini sağlamaktır. Vergi koyma kavramının içine vergi oranında değişiklik yapma kavramı da girmektedir. Vergiyi artırma, indirme, vergi koymak gibi büyük bir önem taşımaktadır. Bu nedenle verginin artırılması ve indirilmesi de yasa ile yapılır. Onun içindir ki kararname ile vergi oranlarında değişiklik yapmak Anayasa’nın 61’inci maddesine aykırıdır*”³³⁰ şeklindedir. Bu kararında da aynı şekilde oranların ve tarifelerin kanun dışında herhangi bir düzenleme ile belirlenmemesi gerektiğine dikkat çekmektedir.

Vergi tarifesi ile vergi matrahı üzerinden ne kadar vergi alacağı hesaplanır. Bazen tek bir tarife matrahı bulmaya yeterli olurken bazen de bir çok unsurun yer aldığı bir tarife kullanılmaktadır.³³¹ Bunu yapabilmek içinde matrahın miktar esaslı (spesifik) veya değer esaslı (advalorem) olarak belirlenmiş olması gerekir. Tarife şekilleri üç başlığa ayrılmakta olup bunlar; sabit (düz) oranlı, artan oranlı ve azalan oranlı tarifedir.

Sabit oranlı tarife; vergi matrahının her seviyesinde aynı oranda vergi alınması iken artan oranlı tarife matrahın artmasıyla birlikte vergi oranının da arttığı tarife şeklindedir. Azalan oranlı vergi tarifesi ise, vergi matrahının yükselmesine rağmen vergi oranının düştüğü tarifedir. Azalan oranlı tarife, artan oranlı tarifenin tam tersidir.

B. VERGİNİN USUL YÖNÜNDE EN ESASLARI

Bir vergi borcunun ödenmesine birbirini takip eden işlemlerin yapılmasından sonra ulaşılır. Bu işlemler sırasıyla; verginin tarhi, verginin tebliği, verginin tahakkuku ve verginin tahsilidir.

1. Verginin Tarhi

Verginin tarhi, Vergi Usul Kanunu’nun 20’inci maddesinde tanımlanmıştır. İlgili madde “*Verginin tarhi, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve*

³³⁰ Anayasa Mahkemesi, 15.06.1971, E:1971/55, K:1971/57; AMKD, Sayı:9, Ankara, s.534.a

³³¹ Akgül Yılmaz, s.133.

nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir.” şeklindedir.

Vergileme tekniği açısından yaklaşıldığında tarh; vergi yükümlüsünün ödemesi gereken vergi tutarının hesaplanması, devlet içinse vergi alacağının belirlenebilmesi için yapılan bir idari işlem niteliğindedir. Vergi kanunlarında sadece, verginin konusunun, verginin matrahının, oranının ve diğer vergilendirmeyi ilgilendiren düzenlemelerin bulunması yeterli değildir. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra yasal süreler içerisinde ve kanunlara uygun olarak belirlenmiş matrahlara vergi oranlarının uygulanması işlemlerinin tamamlanmış olması gerekmektedir.³³²

Hukuki niteliği dolayısıyla bir idari işlem olan tarh işlemi, kişisel bir işlemdir. Bu özelliği, tarh işlemi, mükellef ve mükellef grupları için genel ya da nesnel bir niteliğe sahip olmasından değil, tek tek mükelleflere özgü olarak tesis edilmesinden kaynaklanır. İdari işlem sınıflandırmasında tarh işleminin bir başka durumu ise, yükümlendirici bir idari işlem olmasıdır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi sonucunda vergi alacağı veya vergi borcu doğduğundan daha ileri bir aşamada bulunan tarh işlemi, yeni bir hukuki durum yaratmayarak, var olan durumu tespit etmektedir. Bu özelliği dolayısıyla da tarh işlemi aynı zamanda yapıcı (inşai) bir işlem değil, tespit edici (belirtici) bir işlemdir.³³³

Kanunda da açıkça belirtildiği gibi vergi borcunun hesaplanma aşamasında yapılması gereken ilk işlem, yine kanunlar tarafından belirlenmiş olan matrahın tespitidir. Matraha, ilgili kanundaki vergi oranı uygulanarak vergi borcu/alacağı tespit edilmiş olur. Vergi matrahının belirlenmesinde çeşitli tarh yöntemleri bulunmaktadır. Bunlar; beyana dayanan tarh, idarece tarh, ikmalen tarh, re’sen tarh şeklinde sıralanabilir. Kabul edilen en yaygın tarh çeşidi; vergi yükümlüsünün vergi idaresine sunduğu beyana göre gerçekleştirilen tarh çeşididir.

İkmalen vergi tarhı Vergi Usul Kanunu’muzun 29’uncu maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre ikmalen vergi tarhı; “...her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter,

³³² Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.160.

³³³ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.122-123.

kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır. Vergi yükümlüsünün matrahlarını eksik beyan etmeleri durumunda, vergi idaresinin matrahının eksik beyan edilen kısmı için mükellefin defter, kayıt ve belgelerine dayanarak matrahı tespit etmesidir.³³⁴ Vergi idaresi bu tarh çeşidinde takdir yetkisini kullanmamakta, vergi yükümlüsünün vergi ile ilgili ibarelerini göz önünde bulundurarak matrah belirlemektedir.

Re’sen vergi tarhı Vergi Usul Kanunu’muzun 30’uncu maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre re’sen vergi tarhı; “... *vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır.*” şeklinde tanımlanmıştır. Re’sen vergi tarhiyatı yapılması gereken durumlar yine aynı maddede belirtilmiştir. Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere dayanarak bulunmasının mümkün olmadığı kabul edilir ve re’sen vergi tarhiyatı yapılması gerekmektedir.³³⁵

- ✓ Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,
- ✓ Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,
- ✓ Vergi Usul Kanunu’na göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse,
- ✓ Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa,
- ✓ Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.

³³⁴ Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, s.165.

³³⁵ Vergi Usul Kanunu 30 da, 9 bend ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

İkmalen vergi tarhiyatından farklı olarak, re'sen vergi tarhiyatında idare takdir yetkisini kullanmaktadır. Vergi yükümlüsünün defter, kayıt ve belgeleri bulunmadığından ya da eksik bulunduğundan vergi idaresi matrahı bunlara dayanmaksızın takdir etmektedir. Tarhiyatın bu şekilde yapılmasında vergi idaresine geniş bir yetki verilmiştir.³³⁶

Vergi tarhiyatının ikmalen veya re'sen olarak yapılmasının mümkün olmadığı ve vergi yükümlüsünün zamanında tam ve eksiksiz olarak yerine getirilmediği durumlarda vergi tarhının yapılması idarenin üzerine düşer. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 30'uncu maddesine göre idarece tarh; *"... 29 uncu ve 30 uncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir."* şeklinde tanımlanmıştır. Örneğin; Damga Vergisi Kanunu'nun 26'ncı maddesi uyarınca, resmi dairelerdeki ilgili memurlar, kendilerine verilen kağıtların damga vergisini aramak ve vergisi ödenmeyen ya da eksik ödenenleri tespit ederek, vergileri idarece tarh edilmek üzere, vergi dairesine bildirmek zorundadırlar.³³⁷

2. Verginin Tebliği

Vergi Usul Kanunu'nun 21'inci maddesinde tebliğ işlemi tanımlanmıştır. İlgili maddeye göre tebliğ; *"vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir"* Tebliğ işleminin hüküm ifade edebilmesi için maddede de belirtildiği üzere, tebliğ işleminin yetkili makamlar tarafından yapılması gerekmektedir. Tebliğ işlemi yazı ile yapılmaktadır, sözlü olarak yapılan bildirimler geçersiz sayılacaktır. Tebliğ işlemi genel olarak tanımlanacak olunursa, tarh işlemi sonucunda hesaplanan vergi miktarının, verginin yükümlüsüne veya sorumlusuna kanundaki usullere uygun olarak vergi dairesi

³³⁶ Şenyüz, Erdem ve Tatlıoğlu, s.140.

³³⁷ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.131.

tarafından bildirilmesi işlemidir.³³⁸ Tebliğ neticesinde vergi yükümlüsü veya sorumlusu üzerine düşen vergi borcundan haberdar olmaktadır.

Tebliğ, vergilendirme sürecinde tarh işleminden sonra ikinci aşamada yer almaktadır ve tarh ve tahakkuk işlemleri arasında bir köprü görevini üstlenmektedir. Ayrıca tebliğ, sürelerin işlemleri bakımından da belirleyici rol oynamaktadır.³³⁹ Tebligat işleminin yapıldığı tarih önemlidir çünkü vergi yükümlüsü tarafından bir takım hakların kullanımı bakımından hak düşürücü sürelerin başlamasına sebep olmaktadır.³⁴⁰ Örneğin; kendisine vergi borcu tebliğ edilen vergi yükümlüsünün, bu borca karşı vergi mahkemelerinde 30 günlük süre içerisinde dava açabilmesi veya ödeme emirlerinde yapılan tebligatlarda yükümlü 7 gün içerisinde dava açabilmesi tebliğ tarihine göre belirlenmektedir. Tebliğ yapılmaması durumunda ise, tahakkuk zamanaşımı veya tahsil zamanaşımı süreleri ilgilinin lehine olmak üzere işlemeye başlamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun Beşinci Kısım, Birinci Bölüm'de tebliğ ve tebliğ yapılacak kimselerle ilgili esaslar açıkça belirtilmiştir. İlgili kanundaki 93'üncü maddeye göre; *“Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilümmum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir.”* Bu madde vergilendirme ile ilgili olan ve hukuksal sonuç doğuracak tüm belge ve yazıların kural olarak yükümlüye veya vergi sorumlusuna tebliğ edilmesi gereğinden bahsetmektedir.³⁴¹

Kendisine tebliğ yapılacak kimseler Vergi Usul Kanunu'nun 94'üncü maddesinde açıklanmış olup şu şekilde sıralanabilir; mükellefler, bunların kanuni temsilcileri, umumi vekilleri veya vergi cezası kesilenlerdir. Tüzel kişilere yapılacak olan tebliğ ise, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcileridir. Tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde tebliğ bunları idare edenlere yapılır. Eğer ki tebliğ yapılacak kimse adresinde bulunamaz ise, tebliğ bunların adreslerinde bulunanlara veya işyerlerindeki memurlardan birine yapılır. Tebliğ yapılacak olan kişinin görünüş

³³⁸ Susam, s.262.

³³⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.103.

³⁴⁰ Akgül Yılmaz s.144.

³⁴¹ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.130.

itibariyle 18 yaşından büyük olması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekmektedir.

Vergilendirme işlemlerinden olan tebliğin esasları Vergi Usul Kanunu 93/109 maddelerinde hükme bağlanmış olup, tebligat işlemlerinde bu kısımda yanıt bulunmadığı takdirde genel bir kanun olan Tebligat Kanunu'ndan yararlanılabilecektir. Demek ki yürütmenin düzenleyici işlemleri vasıtasıyla yeni bir tebliğ yöntemi getirmek mümkün olmayacaktır. Zira bu şekilde olacak bir uygulama vergilerin kanuniliği ilkesini zedelemiş sayılacaktır.³⁴²

Tebliğin farklı yöntemleri bulunmaktadır. Bunların başlıcaları; posta aracılığı ile tebliğ, memur aracılığı ile tebliğ, dairede veya komisyonda tebliğ, elektronik yol ile tebliğ ve ilan yolu ile tebliğ yöntemleridir. Posta yoluyla tebliğ yönteminde Vergi Usul Kanunu'nun 101'inci maddesinde bilinen adresler sayılmış olup, bu adreslere tebliğ yapılmaktadır. Bu Kanuna göre bilinen adresler şunlardır:

- ✓ Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri,
- ✓ Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri,
- ✓ 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi.

Kanunda sayılan ve bilinen adresler ile ilgili olarak bu adresler bazı değişiklikler yapan, 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 05/12/2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 7061 sayılı kanun tebliğ konusuna getirilen değişiklikler; Vergi Usul Kanunu'nda sayılan bilinen adreslere, mükelleflerin MERNİS kayıtlarında yer alan yerleşim yeri adresleri eklenmekte ve mükellefin işyeri adresinde bulunamaması durumunda, MERNİS'te kayıtlı yerleşim yerine gidilmesi esası getirilmektedir.

Yapılan değişiklikle bilinen adresler yeniden tanımlanmakta, mevcut vergi tebliğlerinin yapılacağı adresler arasına MERNİS adresi temel adres olarak

³⁴² Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.146.

alınmaktadır. Dolayısıyla şu an sistemimizde olmayan, MERNİS adresine tebliğ vergi tebliğlerinde de ana unsur hâline getirilmiştir.³⁴³

Tebliğ konusunda getirilen bir diğer değişiklik ise; beyannamelerde gösterilen adresler veya vergi dava dilekçelerinde belirtilen adresler, “bilinen adres” olmaktan çıkartılmıştır. Ayrıca tebliğ işlemi, tebliğ olunacak evrakı içeren zarfın posta idaresince muhatabına verilmesi ve bu durumun muhatap ile posta memuru tarafından tebliğ alındısına tarih ve imza konulmak suretiyle tespiti suretiyle yapılacaktır. Zarfın, muhatabına verildiği tarih tebliğ tarihi kabul edilecektir.³⁴⁴

3. Verginin Tahakkuku

Vergi Usul Kanunu’nun 22’inci maddesine göre verginin tahakkuku; “*tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir*” şeklinde tanımlanmıştır. Tahakkuk aşamasına gelen bir vergi yükünde, vergi yükümlüsü kendisine bildirilen vergi borcunun doğruluğunu araştırabilir ve varsa maddi veya şekli hataya itiraz edebilir.³⁴⁵

Bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesiyle kesinleşmesi genellikle aynı anda gerçekleşmekle beraber, verginin tahakkuk etmesi her zaman verginin kesinleştiği anlamına gelmemektedir. Verginin kesinleşmesi için idare ya da yargı organları nezdinde itiraz olanağının kalmaması gerekmektedir.³⁴⁶ Özet olarak; vergi yükümlüsü kendisine bildirilen vergi borcuna kanunlarda öngörülen süreler içerisinde itiraz yoluna gider, dava açar ve açtığı davayı kaybederse vergi kesinleşmiş olur. Dava açmaz ise vergi hem tahakkuk etmiş hem de kesinleşmiş olur. Vergi tahakkuk edip ödenmesi gereken safhaya gelmesi, her zaman kesinleşmiş olduğunu ifade etmez. Bir vergi tahsil edilmiş olsa dahi, bununla ilgili olarak yargı yollarına başvurulabilir.³⁴⁷ Verginin

³⁴³ Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapan 7061 sayılı Kanunun Açıklaması, http://archive.ismmmo.org.tr/Mansetler/MEVZUAT/Duyuru/05122017_torba_kanun_aciklamasi_7061_sayili_kanun.pdf_987.pdf Erişim Tarihi: 01.01.2019.

³⁴⁴ Bumin Doğrusöz, “Yeni Tebliğ Usulü”, **Dünya Gazetesi**, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yeni-teblig-usulu/395243> Erişim Tarihi: 01.01.2019.

³⁴⁵ Şenyüz, Erdem ve Tatlıoğlu, s.143.

³⁴⁶ Hüseyin Dinçer, “Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:336, Ağustos 2009, s.169.

³⁴⁷ Susam, s.263.

kesinleşmesi bir vergi borcuna karşı başvurulabilecek hiçbir yolun kalmaması durumudur.

Beyana dayalı tarhiyat yapılması durumunda tahakkuk ve kesinleşme Vergi Usul Kanunu'nun 25'inci maddesinde açıklanmıştır. İlgili maddeye göre beyan üzerinden alınan vergiler “tahakkuk fişi” ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Beyana dayalı tarhiyatlar mükelleflerin kendi beyan ettikleri matrahlar üzerinden gerçekleştirildiği için, bu tarhiyatlara karşı dava açılmaması Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu iki konu beraber ele alındığında beyana dayalı vergilerde tahakkuk ve kesinleşmenin aynı anda gerçekleştiği söylenebilir. Tahakkuk fişinin düzenlemesiyle tahakkuk ettirilen vergi için, aynı anda kesinleşme işlemi de gerçekleşecektir.³⁴⁸ Beyana dayalı vergilerde kural olarak tahakkuk ve kesinleşme aynı zamanda gerçekleşmekle beraber ihtirazi kayıtla verilen beyannameler ve vergi hataları bunun istisnasını oluşturur.

4. Verginin Tahsili

Vergiyi doğuran olay ile meydana gelmiş olan vergi borcu, verginin tahsili ile ortadan kalkmaktadır. Tahsil işlemi ile, yani ödeme ile birlikte o vergi borcu sona ermiş olur.³⁴⁹ Verginin tahsili Vergi Usul Kanunu 23'üncü maddede; “*kanuna uygun surette ödenmesidir*” şeklinde oldukça yakın bir anlatımla açıklanmıştır. Tahsil işlemi tarh işleminin sebep unsurunu oluşturmaktadır ki bu işlem tarh işlemine uygun olmadığı takdirde, tahsil işlemini sebep yönünden sakatlar.³⁵⁰ Tahsil işlemi ile her vergi yükümlüsünün vergi borcunu ayrı ayrı sonlandırır. Bu işlem mükelleflere bir sorumluluk verdiğinden, onların belirli bir davranışta bulunmalarını gerektirdiğinden dolayı yükümlendirici bir idari işlemdir.³⁵¹

Verginin idare açısından tahsil edilmesi, vergi yükümlüsü açısından ise ödenmesi ile vergi borcu ortadan kalkmaktadır. Tahsil ve tediyeyi aynı anda ifade etmek

³⁴⁸ Dinçer, s.170.

³⁴⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.108.

³⁵⁰ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Basım, Yayın ve Dağıtım, 4.Baskı, Ankara, 2007, s.284.

³⁵¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.109.

için eski deyim ile *cibayet* kavramı kullanılır. Tahakkuk eden bir verginin tahsil edilmesi gerekmektedir. Tahsil işlemi vergilendirmenin nihai amacıdır.³⁵²

Vergiler esas olarak devlet veya devlet tarafından görevlendirilmiş kamu kuruluşlarınca tahsil edilmektedir. Vergilerin tahsil yöntemine ilişkin geçmişte veya günümüzde kullanılan bazı yöntemler iltizam usulü, ihale usulü, halk temsilcileri eliyle tahsil usulü ve emanet usulü şeklinde sıralanabilir.

Devlet açısından vergi alacağının, mükellef açısından vergi borcunun ödenme esasları Vergi Usul Kanunu 110 ve 112'inci maddelerde açıklanmıştır. Buna karşılık vergi borçlarını ödeme şeklini, yapılan bu ödemenin ispatını, ödemenin kanunlarda belirtilen süreler içerisinde yapılıp yapılmadığını veya zorla yürütme yoluyla tahsil edilmesi halini 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun tarafından belirlenir.³⁵³

Bir kısım dolaylı vergilerde, tahakkuk işlemi ve tahsil işlemi aynı zamanda yapılır. Bu tip vergilerde tahsil, tahakkuku da içine aldığından tahsilin yapılması ile vergi de kesinleşmiş olur. Örneğin; ithal edilen mala ait olan gümrük resminin gümrükten çekildiği günde ödenmesi ve kesinleşmesi, pul yapıştırılarak tahsil olunan vergilerde (Örn: Damga Vergisi) tahsil ve tahakkuk işlemi pulun kullanıldığı anda meydana gelmektedir. Bu şekilde olan vergilere *tahakkuku tahsile bağlı vergiler* denilmektedir. Fakat bu tip vergilerin önemi günümüzde oldukça azalmış durumdadır.³⁵⁴

II. VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN KARŞILADIĞI GEREKSİNİMLER

İnsanların yaşamlarını sürdürebilmeleri, birey olarak yaşayabilmeleri ve sahip oldukları hayatı sağlıklı bir şekilde devam ettirebilmeleri için en önemli ön koşul varlığının güvence altına alınmasıdır. Nitekim 1982 Anayasası'nın 17'inci maddesindeki "*Herkes, yaşama maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme*

³⁵² Şenyüz, Erdem ve Tatlıoğlu, s.144.

³⁵³ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.147.

³⁵⁴ Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, s.168.

hakkına sahiptir” ifadesi ile bu durum hüküm altına alınmıştır. İnsanlar ancak özgür düşünceleri ve davranışları ile varlıklarını koruyup geliştirerek insan olma istemlerini doyurabilirler.³⁵⁵

Ülkelerde bulunan anayasalar ve üst hukuk düzenlemeleri devletlerin insanlara özgür bir şekilde hayat sağlayabilmesi açısından bazen onun dünyasına girmemesini bazen de onun dünyasına onu geliştirme adına girmesini emretmektedir. Güçlü olanların üstünlüğünü azaltarak, kişileri hem birbirlerine karşı hem de devlete karşı korumak hukukun başlıca görevidir. Ayrıca hukuk devleti ilkesi, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını gerektirmektedir.³⁵⁶

Anayasa Mahkemesi’nin bir kararında da belirttiği gibi vergi ve benzeri düzenlemeler insanların hemen hemen tüm hak ve özgürlük alanlarını ilgilendiren, etkileyen işlemlerdir. Bu yüzden devletlere, vatandaşlara vergi ve benzeri mali yükümlülük yüklerken bunun anayasanın ruhuna ve özüne uygun olarak ancak kanunla yapabilecekleri, güdülen amaç ne olursa olsun getirilen sınırlamaların özgürlüğün kullanılmasını tamamen ortadan kaldıramayacağı vurgulanmıştır. Ancak belirli bir sınırlama getirebilir ki, bunun da koşulları Anayasa 13’üncü³⁵⁷ maddesinde sıralanmıştır. Hakkı ve özgürlüğü tamamen ortadan kaldıran aşırı, ölçsüz sınırlama ve işlemler Anayasaya aykırı ve geçersizdir.³⁵⁸ Aşırı ve ölçsüz işlemler vergileme alanında hak ve özgürlüklerin kullanılmaması tehlikesini ortaya çıkarır. Bu durum Anayasa 73/3’üncü maddesiyle öngörülüp vergilerin kanuniliği ilkesi vasıtasıyla düzenlenmektedir. Özetleyecek olursak vergilerin temel hak ve özgürlüklerle ilgili olması vergilerin kanuniliği ilkesinin ana gerekçesini oluşturmaktadır.³⁵⁹

³⁵⁵ Vecdi Aral, **Toplum ve Adaletli Yaşam**, Legal Kitabevi, İstanbul, 2012, s.6.

³⁵⁶ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.47-49.

³⁵⁷ Anayasa Madde 13: *“Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.”*

³⁵⁸ Anayasa Mahkemesi, 7.11.1989 tarihli ve E:1989/6, K:1989/42, RG: 6.4.1990.

³⁵⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.44.

A. KİŞİ ÖZGÜRLÜĞÜ VE GÜVENLİĞİ

Çağımızın en önemli özelliklerinden birisi de “İnsan Hakları Çağı” olmasıdır. Bu dönem, insanların insan olma onuruna, başka ek bir şart aranmaksızın sadece insan olması sebebiyle vazgeçilmez, devredilmez, zamanaşımına uğramaz hak ve özgürlüklere sahip oluşunun vurgulandığı bir dönemdir.³⁶⁰

Tarihsel gelişimine bakıldığında 1215 yılında Magna Carta'nın hükümlerinden bazıları bugün bile hukuk devleti düşüncesine ve kişilerin dokunulmazlığına ilişkin temel ilkeleri kapsamaktadır. Bu açıdan düşünüldüğünde Magna Carta kişi güvenliğinin doğuşunu sağlayan bir metin niteliğindedir.³⁶¹ Bu fermanın 39'uncu maddesi gereğince Kral, mahkemelerin verilen bir hükmü olmaksızın kişileri tutuklayamayacak, hapsedemeyecek ve cezalandıramayacaktır.

1628 tarihli Haklar Dilekçesi'nde de Magna Carta'da bulunan benzer ifadeler kullanılmış ve kişiler yine Kralın keyfi davranışlarına karşı koruma altına alınmıştır. 1776 tarihli Amerikan Bağımsızlık Bildirisi'nde bütün insanların eşit yaratıldığından, Tanrı tarafından insanlara devredilmeyen hakların verilmesinden ve bu haklar arasında yaşam, özgürlük, mutluluk haklarının da olduğundan bahsedilmiştir.³⁶² 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nde hak ve özgürlük düşüncesi 7, 8 ve 9'uncu maddelerde kendisini açık bir şekilde göstermiştir. İlgili maddelerde hiç kimse kanunların belirlediği durumlar dışında suçlanamayacağından, tutuklanamayacağından ve bir kimsenin suçluluğu kanıtlanıncaya kadar masum sayılacağından bahsedilmiştir.³⁶³

İnsan haklarının korunması ve güvence altına alınması 1900'lü yıllara kadar devletlerin bir iç işi olarak görülürken 1948 yılında kabul edilen İnsan Hakları Evrensel Bildirisi'nde ve 1953'te yürürlüğe giren Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde de bahsedilerek ulusal düzeyden ulusüstü bir düzeye çıkarılmıştır. Ulusüstü

³⁶⁰ Mustafa Tarık Şentuna, “İnsan Hakları Hukuku'nda Kişi Özgürlüğü ve Güvenliği Hakkının Gelişimi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt: 13, Sayı:3, Eylül 2001, s.992.

³⁶¹ Recai Galip Okandan, “1215 Büyük Hürriyet Fermanı”, **İÜHFİM**, Cilt XXXI, Sayı: ¼, 1965.

³⁶² Server Tanilli, **Anayasalar ve Siyasal Belgeler**, Cem Yayınevi, Mart 1994, s.425.

³⁶³ İlhan Akın, **Kamu Hukuku**, Beta Yayınevi, İstanbul, 1993, s.325.

düzenlemelerde ülkemizin de taraf olduğu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi insan hakları bakımından en gelişmiş ve yararlılığı en fazla olan sözleşmedir.³⁶⁴

1982 Anayasası'nın 19'uncu maddesi gereğince herkes, kişi hürriyeti ve güvenliğine sahiptir. İlgili maddede sayılı haller dışında hiç kimse tutuklanamaz, hürriyetinden yoksun bırakılamaz.

Vergileme alanında da kişi özgürlüğünü tehdit eden yanlar bulunmaktadır. Bazı vergi kanunları hükmüne aykırı olan davranışların en ağır nitelikte olanları Vergi Usul Kanunu'nda suç olarak kabul edilmiş ve hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür. Vergi alanındaki bu tip cezalar sadece Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olmayıp AATUHK 60'ıncı maddesinde de mal bildiriminde bulunmayanların cezasını kanun, hapisle tazyik olma yönünde bir olgu ile öngörmektedir.³⁶⁵

B. ZORLA ÇALIŞTIRMA YASAĞI

1982 Anayasası'nın 18'inci maddesinde zorla çalıştırma yasağından bahsedilmiş ve hangi hallerin zorla çalıştırma sayılmayacağı açıklanmıştır. İlgili madde; *“Hiç kimse zorla çalıştırılmaz. Angarya yasaktır. Şekil ve şartları kanunla düzenlenmek üzere hükümlülük veya tutukluluk süreleri içindeki çalıştırmalar; olağanüstü hallerde vatandaşlardan istenecek hizmetler; ülke ihtiyaçlarının zorunlu kıldığı alanlarda öngörülen vatandaşlık ödevi niteliğindeki beden ve fikir çalışmaları, zorla çalıştırma sayılmaz”* şeklinde düzenlenmiştir. Maddenin gerekçesine bakıldığında, *“...çalışma, iş görme serbest irade ile üstlenilen bir yüküdür. Bu yükün kişiye zorla kabul ettirilmesi, kendisinin iradesi dışında bir faaliyette bulunmaya mecbur bırakılması hem kişi hürriyeti ile bağdaşmayan hem de bu duruma sokulan kişi için bir eziyet teşkil etmektedir. Bu sebeple maddenin birinci fıkrası zorla çalışmayı yasaklamaktadır”* ifadeleri ile yasağın sebepleri açıklanmaya çalışılmıştır.³⁶⁶

Türk Hukukuna bakıldığında kölelik, kulluk, zorla çalıştırma ve zorunlu çalışma konuları üzerinde az çalışılan konular arasında yer almaktadır. Sıralanan

³⁶⁴ Şentuna, s.989-992.

³⁶⁵ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.51-52.

³⁶⁶ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Madde Gereççeli, TBMM, Ankara, 2011, s.28.

kavramlardan kölelik ve kulluk uzun zaman önce hukuk tarafından yasaklanmasına rağmen “modern kölelik” olarak isimlendirilen çağdaş biçimleri olan zorla çalıştırma veya zorunlu çalıştırma güncelliğini korumaya devam etmektedir. 1982 Anayasası’nda kölelik ve kulluk tanınmamakla birlikte Türkiye’nin de bir parçası olduğu uluslararası hukuk sistemleri bu iki olguyu da açıkça yasaklamışlardır. Kölelik ve kulluk olgularında sessiz kalmasının aksine 1982 Anayasası zorla çalıştırmanın söz konusu yapılamayacağını hükme bağlamıştır. Kölelik ve kulluk olgularının yasaklandığına anayasanın 17’inci maddesinden yorum yoluyla ulaşabilir.³⁶⁷ İlgili maddede; herkesin yaşama, maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme haklarından bahsedilmiş, kimseye işkence ve eziyet yapılamayacağına, insan haysiyeti ile bağdaşmayan bir cezaya veya muameleye maruz bırakılamayacağına değinilmiştir. Bu madde doğrultusunda kölelik ve kulluk olgularının da yasaklandığı ileri sürülebilir. Kuşkusuz kölelik ve kulluk uygulamaları kişilerin maddi ve manevi varlıklarına doğrudan yöneltilecek bir müdahaledir. Bu konu ile ilgili Anayasa’da hüküm bulunmayacağı düşünülemeyeceğinden bu yasakların 17’inci madde kapsamında yer aldığı kabul edilmektedir.³⁶⁸

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 4’üncü maddesinde zorla çalıştırma düzenlenmiştir. Maddenin ilk fıkrasında açıkça kölelik ve kulluk yasağı, ikinci fıkrasında zorla çalıştırma ve zorunlu çalıştırmanın yasak olduğu vurgulanmıştır. Üçüncü fıkrasında ise, zorla çalıştırma ve zorunlu çalıştırma sayılmayan haller belirtilmiş, zorla çalıştırmanın istisnaları düzenlenmiştir. Maddenin kısaca içeriği, kişinin kendi rızası olmasın bir başkası adına zorla veya zorunlu olarak çalışmak zorunda olmamasıdır.

Anayasa Mahkemesi kararlarına bakıldığında zorla çalışma yasağı şu şekilde tanımlanmaya çalışılmıştır; “...zora dayalı çalıştırma, bir kimsenin serbest iradesi bulunmadan çalıştırılmasıdır. Esasında bir buyurmanın zorakilik vasfını kazanması, yaptırım tehdidi ile desteklenmiş olması sayesindedir. Yaptırım tehdidi içermeyen buyurmalar, zora dayandırılan çalışmanın zoraki/cebri olduğunun kabulü imkansızdır.

³⁶⁷ Ulaş Karan, “Kölelik, Kulluk, Zorla Çalıştırma ve Zorunlu Çalışma Yasağı: Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Bağlamında Karşılaştırmalı Analiz”, **AÜHFD**, Cilt:67, Sayı:2, Haziran 2018, s.415.

³⁶⁸ İlke Göçmen, “Bir Temel Hak Olarak İnsan Ticareti Yasağı: Avrupa Özelinde Bir İnceleme”, **Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni**, Yıl:34, Sayı:1, İstanbul, 2014, s.18.

Sonuç olarak zorla çalıştırmanın kişinin iradesi dışında ve yaptırım tehdidi altında çalıştırılması biçiminde tanımlanması mümkündür”³⁶⁹ Bahsedilen kararda Anayasa’nın 18/3’üncü fıkrası ile getirilen zorla çalışma yasağının istisnalarına da değinilmiştir. Bunlardan bir tanesi mecburi hizmet yükümlülüğüdür. Mahkeme yukarıdaki tanımdan hareketle bir kişinin zorla çalıştırma yükümlülüğüne gireceğini bilerek hareket etmesi ve kendisinin serbest bir irade ile tercihte bulunması durumunda zorla çalıştırmanın söz konusu olmayacağını kabul etmiştir.³⁷⁰

C. ÖZEL YAŞAMIN GIZLİLİĞİ

Vergileme yolu ile özel yaşamın gizliliğini sınırlandırma, geçtiğimiz yıllarda Avrupa Vergi Hukuku Profesörleri Derneği’nin toplantısına konu olmuştur. 1982 Anayasası’nın 20’inci maddesine göre; herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz. Anayasa Mahkemesi’nin kararına göre kişinin mal varlığı da özel hayatındandır sayılmaktadır ve gizliliğine dokunulamaz.³⁷¹

Bir diğer kararında ise özel hayatın gizliliği; “...her şeyden önce bu hayatın gizliliğinin korunması, başkalarının gözleri önüne serilmemesi demektir. Orada cereyan edenlerin yalnız kendisi veya kendisinin bilmesini istediği kimseler tarafından bilinmesini istemek hakkı, kişinin temel haklarından biridir”³⁷² şeklinde ifade edilmiştir. Bu kararda Anayasa Mahkemesi, özel hayatın gizliliği ve korunması hakkını kişilik hakkının bir devamı olarak kabul etmiştir.

Ulusalüstü insan hakları belgelerine bakıldığında özel yaşamın gizliliği konusu önemli bir yer tutmaktadır. Evrensel İnsan Hakları Bildirisi’nde 12’inci maddesi özel yaşamın gizliliğini “Hiç kimse, özel hayatına, ailesine, konutuna ya da haberleşmesine yönelik saldırılara maruz bırakılmayacaktır. Herkesin, bu tür müdahale ya da saldırılara karşı kanun ile korunma hakkı vardır”³⁷³ şeklinde düzenlemiştir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde ise konuya; “Her kişi, özel yaşamına ve aile yaşamına,

³⁶⁹ Anayasa Mahkemesi, E:2011/150, K:2013/30, RG:14.02.2013.

³⁷⁰ Karan, s.430.

³⁷¹ Anayasa Mahkemesi, 27/09/1967 tarihli, 336729, AMKD, Ankara, 1975, s.28.

³⁷² Anayasa Mahkemesi, 31.03.1987 tarihli ve E:1986/24, K:1987/8.

³⁷³ Mehmet Salih Gemalmaz, **İnsan Hakları Belgeleri:Cilt IV**, Boğaziçi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2005, s.10.

konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahiptir”³⁷⁴ şeklinde yaklaşmıştır.

Özel hayatın gizliliği, kişinin kendine özgü yaşayışı, yaşama tarzı, kendisini ilgilendiren tutum ve davranışlarını ifade eden özel hayatını, serbestçe veya en az müdahale ile devam ettirmesidir. Toplum tarafından getirilen kurallar sebebiyle kişinin özel hayatının tamamen gizli olması söz konusu olmayıp, belirli kurallar çerçevesinde müdahale edilmektedir.³⁷⁵

Vergileme konusu niteliği itibari ile düşünüldüğünde kişilerin özel yaşamlarına oldukça girmektedir. Özellikle mal varlığının da kişinin özel yaşamından sayılması ve gizliliğine dokunulamaması hükmü bu durumu kanıtlar niteliktedir. Vergi kanunlarının kişilerin özel yaşamlarına girmesinin temel amacı mali güçleri ile ilgili bilgi sahibi olmaktır.³⁷⁶

Vergi almanın amacının kamu yararı olduğu düşünüldüğünde, vergi yoluyla elde edilecek kamu yararı ile hak ve hürriyetlere getirilecek sınırlama arasında makul bir dengenin kurulmasına ihtiyaç vardır. Yapılacak olan vergilendirmenin ağırlığı, hak ve özgürlükleri ölçsüz biçimde sınırlandırıyor dolayısıyla onları kullanılamaz hale getiriyor ise yapılan düzenleme Anayasaya aykırıdır.

Vergilerin temel hak ve hürriyetler üzerinde oluşturduğu daraltıcı etkisinin bir miktar kontrol altına alınabilmesi, devletin vergilendirme yetkisini kanunilik ilkesine bağlamasıdır. Bu bağlamda Anayasa'nın 73'üncü maddesine göre, “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir, kaldırılır*” ifadesi kullanılmış ve getirilecek düzenlemelerin yasalar çerçevesinde yapılacağı güvence altına alınmıştır.³⁷⁷ Vergilerin kanuniliği ilkesi temel hak ve hürriyetlere müdahale sınırında kişilerin en önemli dayanaklarının başında gelmektedir.

Türk vergi hukukunda özel yaşamın gizliliği konusuna yapılan müdahalelerin başında, bilgi alma müessesesi gelmektedir. Devlet bilgi edinmek, edinilen bilgiyi

³⁷⁴ Mehmet Salih Gemalmaz, **İnsan Hakları Belgeleri: Cilt I**, Boğaziçi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2005, s.41.

³⁷⁵ Dilek Taşören, “Özel Hayatın Gizliliği ve Vergilendirme”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt:88, Sayı:3, Mayıs 2014, s.98.

³⁷⁶ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.54.

³⁷⁷ Taşören, s.106.

saklamak konularında vergi yükümlüleri nezdinde “arama” yaptırabilmektedir. Arama Vergi Usul Kanunu’nun 142’inci maddesinde düzenlenmiş olup, *“ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçıracağına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir”* şeklindedir. Bu konudaki takdir sulh yargıcına bırakılmıştır.

Bazı durumlarda yükümlülerin mali konuları ile ilgili olan bilgilerin, devlet ve yükümlü arasında kalması gereken konuların üçüncü kişilerle paylaşılmasına izin verilmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci maddesine göre; kanunda sayılı olan kimseler³⁷⁸ görevleri dolayısıyla, kişilerin hesaplarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine ait olan ve meslekleri sebebiyle öğrendikleri bilgileri, üçüncü kişilerle paylaşamazlar. Maddede vergilerin gizliliği ilkesi benimsenmekle beraber, bu bilgilerin vergileme alanı dışında başka bir alanda kullanılmayacağı konusunda güven oluşturulmuştur.³⁷⁹

D. KONUT DOKUNULMAZLIĞI

Konut dokunulmazlığı mülkiyet hakkının en çok kendisini hissettirdiği haklardan birisidir. 1982 Anayasası’nın 21’inci maddesine göre; kimsenin konutuna dokunulamaz. Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz.

Uluslararası metinlere bakıldığında; İnsan Hakları Evrensel Bildirisi’nin 12’inci maddesinde ise kimsenin konutuna, özel hayatına, ailesine keyfi sebeplerle dokunulmaması gerektiği düzenlenmiş, olası bir saldırıya karşı kişilerin hukuki koruma

³⁷⁸ Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar, Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler, Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

³⁷⁹ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.75.

hakkına sahip oldukları belirtilmiştir. Bu maddede kişinin konutu, onun dokunulamayacak varlıkları arasında sayılmaktadır. Ayrıca devlet ve kişiler için hem bir dokunmama ödevi hem de devlet açısından olası tecavüzlere karşı hukuki bir koruma sağlama ödevi söz konusudur.³⁸⁰

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde ise konut dokunulmazlığı ve özel hayatın korunması 8'inci maddede düzenlenmiş olup "*Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahiptir*" şeklinde ifade edilmiştir.

Böylece konut dokunulmazlığı, insan hakları alanındaki ikinci en önemli belge olan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde de yerini bulmuş ve güvence altına alınmıştır. İnsan Hakları Evrensel Beyanname'sinden farklı olarak konut dokunulmazlığının hangi durumlarda, ölçülerde ve koşullarda sınırlanabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu sınırlamalar ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti, ülkenin ekonomik refahı, dirlik ve düzenin korunması, sağlığın korunması ve benzeri amaçlarla sınırlandırılabilir. Yapılacak olan sınırlandırmalar ancak demokratik bir toplumda zorunlu olan ölçülerde gerçekleştirilebilir ve mutlaka kanunlar ile öngörülmüş olması gerekmektedir.³⁸¹

Kişinin, özel hayatını en yoğun yaşadığı yer olarak nitelendirilebilecek konutunun özel hayatının korunmasında ayrı bir önemi vardır. Dahası insanlığın modernleşme sürecine kadar özel hayat ihtiyacı, konut dokunulmazlığı ile sağlanmıştır. Konut dokunulmazlığı sadece ev ile sınırlı olmayıp aynı zamanda işyeri, yazlık, otel odaları vb de konuta saygı kapsamında değerlendirilmektedir.³⁸²

E. HABERLEŞME ÖZGÜRLÜĞÜ

Haberleşme kişiler arasında her türlü vasıta ile yapılan bilgi ve düşünce aktarımını ifade etmektedir. Haberleşme özgürlüğü ilk olarak haberleşmenin

³⁸⁰ Güneş Okuyucu, **Türk Hukukunda Konut Dokunulmazlığını İhlal Suçu**, Çakmak Yayınevi, 2010, s.27.

³⁸¹ Okuyucu, s.29.

³⁸² Ali Korkmaz, "İnsan Hakları Bağlamında Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması", **KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi** 16, Özel Sayı I, Mart 2014, s.101.

engellenmesi olmak üzere buna yönelik her türlü müdahaleyi reddetmesi yönüyle haberleşmenin gizliliğinin sağlanmasından daha çok şey ifade etmektedir. Haberleşme özgürlüğünün konusunu oluşturan ve tüm açılardan korunan haberleşme kavramı geniş anlamda ifade edildiğinde özel hayatın bir alt unsuru olarak kabul edilmektedir.³⁸³

1982 Anayasası'nın 22'inci maddesindeki "*Herkes, haberleşme hürriyetine sahiptir. Haberleşmenin gizliliği esastır*" hükmüyle haberleşme özgürlüğü anayasal bir koruma altına alınmıştır. Uluslararası belgelerde ise bu özgürlük Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 10'uncu maddesinde "*Herkes ifade özgürlüğü hakkına sahiptir. Bu hak, kamu makamlarının müdahalesi olmaksızın ve ülke sınırları gözetilmeksizin, kanaat özgürlüğünü ve haber ve görüş alma ve de verme özgürlüğünü de kapsar*" şeklinde yer almıştır.

Bu durumda kişilerin gerek özel hayatlarında gerekse de işyerlerinde serbestçe haberleşmesine, vergi yönetimi tarafından da müdahalede bulunmamak gerekmektedir.³⁸⁴

F. YERLEŞME VE SEYAHAT ÖZGÜRLÜĞÜ

Yerleşme ve seyahat özgürlüğü; kanunlar çerçevesinde insanların istedikleri yere ikamet etmesi ve diledikleri yere seyahat etme hürriyetidir. Başkalarının hak ve hukukuna saygılı olacak şekilde ikamet etmeleri yerleşme özgürlüğüdür. Seyahat özgürlüğü ise; gezme, gidip görme, araştırma ve benzeri konularda davranışların özgürce planlanmasıdır.

Vergi Hukuku açısından yaklaşıldığında en tartışmalı konu, yerleşme ve seyahat özgürlüğüne rağmen bazı durumlarda, vergi uygulamaları sebebiyle kişilerin yurtdışına çıkmalarının kısıtlanmasıdır. Anayasanın yerleşme ve seyahat özgürlüğünü düzenleyen maddesinin ilk şeklinde yurtdışına çıkışlar; ülkenin ekonomik durumu, vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebepleriyle

³⁸³ Korkmaz, s.101.

³⁸⁴ Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s.56.

sınırlandırılabilirdi. 03.10.2001 tarihli anayasa değişikliği ile “ülkenin ekonomik durumu” ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

İlgili anayasa maddesinin içeriğinde yurtdışına çıkışların vatandaşlık ödevi sebebiyle sınırlandırılabilirdi de öngörülmüştür. Vergi ödemek bir vatandaşlık ödevi olduğundan ödevini yerine getirmeyenlere bir sınırlandırma uygulanacaktır. Gerek Anayasa'nın gerekse Anayasa Mahkemesi'nin vergi ödevini bir vatandaşlık ödevi olarak kabul ettiğine kuşku yoktur. Anayasa bütünü içinde vergi ödevini düzenleyen 73. maddenin sistematik değerlendirmesi bunu ortaya koyar, Anayasa'da vatan hizmeti (askerlik ödevi), vergi ödevi, zorla çalıştırma ve çevresel ödevler vatandaşlık ödevi olarak görülür. Anayasa Mahkemesi de vergi ödevini vatandaşlık ödevi olarak niteler.³⁸⁵ Ancak 12.09.2010 tarihli Anayasa değişikliği ile “vatandaşlık ödevi” ibaresi de madde metninden çıkarılmıştır.³⁸⁶

Yerleşme ve seyahat özgürlüğünün son hali, 1982 Anayasası'nın 23'üncü maddesinde düzenlenmiştir. İlgili madde; *“Herkes, yerleşme ve seyahat hürriyetine sahiptir. Yerleşme hürriyeti, suç işlenmesini önlemek, sosyal ve ekonomik gelişmeyi sağlamak, sağlıklı ve düzenli kentleşmeyi gerçekleştirmek ve kamu mallarını korumak; seyahat hürriyeti, suç soruşturma ve kovuşturması sebebiyle ve suç işlenmesini önlemek amaçlarıyla kanunla sınırlanabilir. Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hâkim kararına bağlı olarak sınırlanabilir. Vatandaş sınır dışı edilemez ve yurda girme hakkından yoksun bırakılamaz.”* şeklindedir. Görüldüğü gibi anayasa tarafından herkese yerleşme ve seyahat özgürlüğü verilmiş, toplum düzenini bozan durumların varlığı halinde bu özgürlüklerine sınırlama getirileceği de kanunda öngörülmüştür.

Yurtdışına çıkış yasağı vergi yükümlüsünün seyahat özgürlüğüne yapılan bir devlet müdahalesidir. Bu nedenle özgürlüğün sınırlandırılmasını ifade eden bu müdahalenin, meşru ve ölçülü olarak yapılması gerekmektedir.³⁸⁷ Bu sınırlamanın yasal dayanağı, önceleri 5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun 22. maddesi kapsamında

³⁸⁵ Billur Yaltı, “Vergi Borcu Nedeniyle Yurtdışına Çıkış Yasağı”, **TBB Dergisi**, Sayı:66, Yıl:2006, s.101.

³⁸⁶ Zafer Gören, “Seyahat ve Yerleşme Özgürlüğü”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Sayı:1-2, 2016, s.344.

³⁸⁷ Yaltı, s.95.

uygulanırken, 06/06/2008 tarihinden itibaren 5766 sayılı Kanun ile 6183 sayılı Kanuna eklenen 36/A maddesi ile uygulanmaya başlamıştır. Vergi tahsil olanaklarını koruma tedbiri olarak bu yasağın AATUHK kapsamında düzenlenmesi daha doğrudur.³⁸⁸

5682 sayılı kanunun 22'inci maddesindeki “vergiden borçlu” tabiri ile kastedilen, 6183 sayılı kanunun 1'inci maddesinde söz konusu edilen amme alacaklarından borçlu bulunan şahıslar olduğundan, buradaki vergi borcu tabirinden de amme alacağı anlaşılacaktır.³⁸⁹ Belirtilen vergi borcu; borca ilişkin ortaya çıkan gecikme zammı, gecikme faizi, pişmanlık zammı, haksız çıkma zammı gibi fer'ileri ile düşünmek gerekmekte olup, maddenin genişletici bir yorum yapılarak tüm kamu alacaklarını kapsar biçiminde algılanması gerekmektedir.³⁹⁰

Vergi borcu bulunan mükelleflere pasaport verilmemesi şeklinde yurtdışına çıkışlarının engellenmesi 1961 Anayasası döneminde tartışma konusu olmuştur. Bu yıllarda Anayasa Mahkemesi vergi borcu bulunan mükelleflere pasaport verilmemesi hakkındaki görüşünü şu şekilde ifade etmiştir; “*Vergi borçlusunun yurt dışına çıkması, devlet alacağını tahsilsiz hale getirebilir. Devlet gelirleri ile başarılacak kamu hizmetlerini ilgilendiren bu konuda kanun koyucunun, kamu yararına tedbirler almasında Anayasa'ya aykırılık düşünülemez. Borcunu ödemesi halinde seyahatine engel kalmayacak bir kimsenin borçlu olduğu sürece, yurt dışına çıkmasının yasak edilmesiyle seyahat hürriyetinin özüne dokunulmuş olmaz.*”³⁹¹

Mahkemenin kararında da görüldüğü üzere, vergi borcu bulunan mükellefin yurt dışına çıkışının engellenmesi Anayasa'ya uygun bulunmuştur. Ancak mahkeme daha sonra İstanbul 2. İdare Mahkemesinin başvurusu dolayısıyla konuyu incelemiş ve Pasaport Kanunu'nun, 22. maddesinin birinci fıkrasının “(...) *vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere (...)*” bölümünün, Anayasa'ya aykırı

³⁸⁸ Gülsen Güneş, “Vergi İdaresinin Yurtdışı Seyahat Özgürlüğüne Müdahalesine Eleştirel Bakış”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:203, Ağustos 2005, s.126-127.

³⁸⁹ Cem Barlas Arslan, “Gücünü Anayasadan Alan ve Anayasal Bir Hakkı Sınırlandıran Uygulama: Yurt Dışı Çıkış Yasağı”, **Maliye Dergisi**, Sayı:158, Ocak-Haziran 2010, s.450.

³⁹⁰ Bumin Doğrusöz, “Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı ve 5 Milyarlık Sınır”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:72, 1998, s.34.

³⁹¹ Anayasa Mahkemesi, E:1963/190, K:1963/100, RG:29.4.1963.

olduğuna ve iptaline karar vermiştir.³⁹² Ayrıca yapılan Anayasa değişikliği ile yurtdişına çıkış yasağı konulamayacağından 36A maddesi de iptal edilmiştir.

Yurt dışına çıkış yasağı, vergi borcunun tahsilini koruma tedbirleri arasında belki de üzerinde en çok tartışılan ve sorgulanan uygulama olmuştur. Yasağın, temel hak ve özgürlüklere konu olması ve uygulama sırasında insan haklarına aykırı durumların ortaya çıkması gibi nedenlerden dolayı eleştirilere maruz kalmaktadır. Buna karşılık, kamunun finansman sorunları açısından, kamu alacaklarının önemi ve korunması zorunluluğu ile suçu önlemenin hukuk devletinin bir şartı olduğu dşnldğnde, yasağın gerekliliği yadsınamaz bir gerçek olarak karşımıza çıkmaktadır.³⁹³

Kanun maddesinin geçirdiği değişiklikler sonucunda vatandaşların yurtdişına çıkma özgürlükleri ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hâkim kararına bağlı olarak sınırlanabilmektedir. Dolayısıyla vergi borçları ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesi sebebiyle bir soruşturma veya kovuşturma içerisinde olmayan vatandaşların yurtdişına çıkma özgürlükleri alınmamaktadır.

G. MÜLKİYET HAKKI

Hukuki bir kavram olarak mülkiyet kelimesinin anlamı; sahiplik, iyelik, maliklik, kişinin mal üzerindeki egemenliğidir. Malikin mal üzerindeki egemenliği ise; elde bulundurma, kullanma, yararlanma, değiştirme ve benzeri gibi yetkileri içermektedir.

Türkiye Anayasalarındaki mülkiyet hakkı geçmişine bakıldığında zaman geçtikçe önem kazanarak günümüze kadar geldiği anlaşılmaktadır. 1921 Anayasası, savaş zamanı sonrasında çıkarılan bir anayasa olduğundan kısa bir anayasadır³⁹⁴ ve savaş şartlarının acil ihtiyaçlarını karşılayacak zaruri ve sınırlı hükümler getirilmiştir. Bu sebeple 1921 Anayasası'nda mülkiyet hakkı dahil, diğer hak ve özgürlüklere de yer verilmemiştir. Ancak 1876 Kanuni Esasi'nin, 1921 Anayasası'na aykırı olmayan

³⁹² Anayasa Mahkemesi, E: 2007/4 K:2007/81 RG:8.12.2007.

³⁹³ Arslan, s.449.

³⁹⁴ 1921 Anayasası 23 maddeden oluşmakta idi.

maddeleri geçerli sayıldığından, Kanuni Esasi’de yer alan tüm hak ve özgürlüklerin yanı sıra mülkiyet hakkı da bu dönem için geçerlidir.³⁹⁵

1924 Anayasası’nda sayılan haklar arasında mülkiyet hakkı 70’inci maddesinde düzenlenmiş olup madde “.. *mülkedinme, malını ve hakkını kullanma..hakları ve hürriyetleri Türklerin tabii haklarından*” şeklindedir.³⁹⁶ 1924 Anayasası’nın hak ve özgürlük anlayışı Fransız devriminden beri süregelen “doğal hak” anlayışıdır ve mülkiyet hakkı da vatandaşlar bakımından doğal bir hak olarak düzenlemiştir.³⁹⁷

1961 Anayasası, 27 Mayıs 1960 askeri müdahalesinin ürünü olup, askeri bir rejim ortamında kurulan bir meclis tarafından oluşturulmuştur. 9 Temmuz 1961 tarihinde halkoyuna sunularak; %61,5 oranında “evet” oyuyla kabul edilmiş bir anayasadır.³⁹⁸ 1961 Anayasası, sosyal devlet anlayışını anayasal bir ilke olarak benimsemiştir ve mülkiyet hakkının toplumsal bir niteliği olduğu gerekçesiyle, ilgili hakkı Anayasa’nın “sosyal ve iktisadi haklar ve ödevler” bölümünde, 36’ıncı maddede düzenlenmiştir. İlgili madde; “*Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz*” şeklindedir. Böylelikle hakkın kullanılmasının toplum yararına aykırı olması durumunda Anayasa’da bir sınırlandırma öngörülmüş ve artık mülkiyet hakkı Fransız devrimini getirdiği anlayıştan uzaklaşmış, doğal, mutlak ve dokunulmaz bir hak olma özelliğini kaybetmiştir.

Anayasa Mahkemesi bir kararında mülkiyet hakkını şu şekilde tanımlamıştır; “*Mülkiyet hakkı bir kimsenin, başkasının hakkına zarar vermemek ve kanunların koyduğu kayıtlamalara da uymak şartı ile bir şey üzerinde dilediği şekilde kullanma, ürünlerinden yararlanma, tasarruf etme yetkilerini ifade eder*”³⁹⁹

³⁹⁵ Ramazan Cengiz Derdiman, “**Anayasa Hukukunun Genel Esasları ve Türk Anayasa Düzeni**”, Alfa Aktüel Yayınları, İstanbul, 2006, s.295; Tunaya, s.333-334.

³⁹⁶ 1924 Anayasası Türk kavramını 88’inci maddesinde açıklamıştır. İlgili madde şu şekildedir: “*Türkiye’de din, dil ve ırk ayırt edilmeksizin vatandaşlık bakımından herkese “Türk” denir.*”

³⁹⁷ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 5. Baskı, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 1998, s.11; Gözübüyük, s.127.

³⁹⁸ Gözübüyük, s.136.

³⁹⁹ Anayasa Mahkemesi, 20.09.1966 tarihli ve E:1963/156, K:1966/54.

Anayasa Mahkemesi'ne göre 1961 Anayasası'nın 36'ncı maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkı, sınırsız ve doğal bir hak niteliğinde değil tam aksine sınırlandırılabilen ve sahibine sorumluluklar yükleyen sosyal bir hak niteliğindedir. Mahkeme'nin bu yönde vermiş olduğu kararlardan bir kaçısı şu şekildedir;

*"... Mülkiyet hakkı geçen yüzyılın ferdiyetçi doktrinlerinin etkisi altında malikin kişiliğine bağlı dokunulmaz, kutsal ve doğal haklardan sayılırken günümüzde bu görüş değişmiş ve mülkiyet hakkı, malikine toplum yararına bazı ödevler yükleyen sosyal bir hak olarak görülmeye başlanmıştır."*⁴⁰⁰

*"... Mülkiyet hakkı eski anlamda ferdin dilediği şekilde kullanabileceği bir hak ve sınırsız bir hürriyet olmak niteliğini çoktan yitirmiş, mülkiyet anlayışı, bu hakkın bir bakıma sosyal yapıda bir hak olduğu yolunda gelişmiş, birçok haklar gibi bu hakkında kamu yararı amacıyla sınırlanabileceği kabul edilmiştir."*⁴⁰¹

1982 Anayasası 12 Eylül 1980 tarihindeki askeri müdahale sonrasında üyeleri, Milli Güvenlik Konseyi tarafından seçilen Danışma Meclisi'nce hazırlanmıştır. 1961 Anayasası'nın mülkiyet hakkı ile ilgili hükmü aynen 1982 Anayasası'nda da kabul edilmiştir. Madde metnindeki bu paralellığe rağmen 1982 Anayasası'nın mülkiyet hakkına yaklaşımı tamamen farklıdır. Şöyle ki; 1961 Anayasası'nda mülkiyet hakkı "Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler" bölümünde düzenlenmiş idi. Oysa 1982 Anayasası'nda bu hak "Kişinin Hakları ve Ödevleri" bölümünde düzenlenmiştir.⁴⁰² Böylelikle mülkiyet hakkı birinci kuşak haklar seviyesine yükseltilerek⁴⁰³ daha güvenceli bir konuma getirilmiştir. Bu değişikliğe ek olarak 1982 Anayasası'nın 36'ncı maddesinin gerekçesi de, 1961 Anayasası'nın gerekçesinden farklıdır. 1961 Anayasası'nın 36'ncı maddesinin gerekçesinde mülkiyet hakkının artık sosyal

⁴⁰⁰ Anayasa Mahkemesi, 28.04.1964 tarihli ve E:1964/13, K:1964/43.

⁴⁰¹ Anayasa Mahkemesi, 28.04.1966 tarihli ve E:1966/3, K:1966/23.

⁴⁰² 1982 Anayasası yapılırken Danışma Meclisi Anayasa Komisyonu mülkiyet hakkını 1961'de olduğu gibi "Sosyal ve İktisadi Hak ve Ödevler" bölümünde düzenlemiştir. Gerekçede ise; "mülkiyet hakkı devletten daha önce var olan gerçek olması itibarıyla ekonomik ve sosyal haklar arasında değil de, kişinin temel hakları arasında düşünülebilirse de, şimdiki düzenlemenin yerinde olduğu sonucuna varıldığı" belirtilmiştir. Ancak daha sonra MGK anayasa komisyonu mülkiyet hakkının yerini değiştirerek "Temel Hak ve Ödevler" bölümüne almıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Ayferi Göze, **Siyasal Düşünceler ve Yönetimler**, Beta Yayınevi, 14.Baskı, Kasım 2013, s.423.

⁴⁰³ İbrahim Ö. Kaboğlu, **Özgürlükler Hukuku**, İmge Kitabevi, 6.Baskı, Ankara, 2002, s.451; İbrahim Ö. Kaboğlu, "Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar", in, Uluslararası Anayasa Hukuku Kurultayı, Türkiye Barolar Birliği yay., Ankara, 2001, s.110-111.

fonksiyonu üzerinde durulurken; 1982 Anayasası'nın gerekçesinde mülkiyet hakkı “devletten daha önce de var olan bir gerçek” olarak nitelendirilmiştir.⁴⁰⁴

1982 Anayasası'nın 35'inci maddesinin ilk fıkrasına göre mülkiyet hakkının öznesi “herkes”tir. İkinci fıkrasında mülkiyet hakkının hangi hallerde ve nasıl sınırlandırılacağı düzenlenmiştir. Buna göre mülkiyet hakkı ancak devlet tarafından ve kamu yararı gözetilerek sınırlandırılmaktadır. Hem “kamu yararı” şartının olması hem de “sınırlamanın kanunla olma zorunluluğu” devletin mülkiyet hakkına keyfi ve sınırsız müdahale etmesini engeller niteliktedir. Maddenin üçüncü fıkrası ise, mülkiyet hakkı sahibine bir ödev yüklemektedir. Malikin hakkını toplum yararına aykırı kullanamaz. Dolayısıyla bu ödev aynı zamanda malike hakkını toplum yararına kullanması gerektiği yönünde bir emir de içerdiği söylenebilir.⁴⁰⁵

Vergi Hukuku'nda mülkiyet hakkının sınırlandırılmasına örnek olarak; Veraset ve İntikal Vergisi ile Motorlu Taşıtlar Alım Vergisi edinme, Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi kullanma, gayrimenkul ve menkul sermaye gelirleri üzerinden alınan Gelir Vergisi semerelerinden yararlanma hususları, mülkiyet hakkını sınırlandıran en belirgin mali yükümlülükler olarak gösterilebilir.⁴⁰⁶ Anayasa Mahkemesi'ne göre de, kamusal gereksinimleri karşılamak için “*kişi ve kuruluşların malvarlıklarının bir bölümünün devlete geçirilmesi*”, bu yolla kamuya aktarılması anlamındaki “*vergi*” nin kimi koşullarla anayasal sınırlar içerisinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır.⁴⁰⁷

III. VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN İSTİSNALARI

1982 Anayasası'nın bazı maddelerinde bulunan özel hükümlerle, vergilemeye ilişkin belirli esaslarda, kanunlarda belirtilen belirli sınırlarda değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanı'na⁴⁰⁸ verilmiştir. Yürütme organına verilen bu yetki vergilerin kanuniliği ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır. Bu hükme yer verilmesinin gerekçesi; vergi yükünün muafılığı ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek

⁴⁰⁴ Kaboğlu, s.451.

⁴⁰⁵ Adnan Güriz, **Hukuk Başlangıcı**, Siyasal Kitabevi, 12.Baskı, Ankara 2009, s.180.

⁴⁰⁶ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.60.

⁴⁰⁷ Anayasa Mahkemesi, 07.11.1989 tarihli RG:06.04.1990, 20484.

⁴⁰⁸ 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanununun 16'ncı maddesi sebebiyle, ilgili maddelerde bulunan “*Bakanlar Kuruluna*” ibaresi “*Cumhurbaşkanına*” şeklinde değiştirilmiştir.

şeklinde ifade edilmiştir.⁴⁰⁹ Bir diğer sebep ise ekonomiye etkin ve hızlı müdahale edebilmek için esneklik ve çabukluk getirmek şeklinde açıklanabilir.⁴¹⁰

Ekonomiye etkin ve hızlı müdahaleden kasıt, çağdaş demokratik ülkelerde parlamentoların işleyiş usulüne bağlı olarak kanun çıkarmalarının zaman alması ve bu yüzden ekonomi alanında gerekli olan tedbirlerin alınmasını geciktirdiğinden, ülkenin sosyo-ekonomik dengeleri nezdinde zararlı sonuçlar doğurabilecek olmasıdır.⁴¹¹ Oysa yürütme organının yasama organına kıyasla toplanmasının ve çalışmasının çok daha hızlı ve kolay olması nedeniyle ekonomiye çabuk bir müdahale yapılmasını sağlamak için belirli sınırlarda düzenleme yetkisi verilmiştir.⁴¹² Yasamanın sürecinin uzunluğunun yanı sıra, bu süreç içerisinde mükelleflerin olumsuz tepkilerinin ortaya çıkması ya da baskı gruplarının yasama organını etkilemesi gibi nedenler de bu düzenlemenin yapılmasının sebeplerindedir.⁴¹³

Anayasa Mahkemesi'ne göre yürütme organına verilen bu yetki “ *vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup değiştirilebileceği ilkesinin, çerçevesi Anayasa ile belirlenmiş bir istisnasıdır*”⁴¹⁴ ve “*koşullu ve sınırlı bir yetkidir.*”⁴¹⁵

Bahsedilen sebepler neticesinde 1961 Anayasası'nın 61'inci maddesinde 1971 yılında 1488 sayılı kanunla yapılan Anayasa değişikliği ile vergilendirme konusunda yürütme organına verilen yetki kendisini göstermiştir.⁴¹⁶ Yürütme organına verilen bu yetki en çok 1982 Anayasası'nın vergi ödevini düzenleyen 73/4'üncü maddesi ve dış

⁴⁰⁹ Danışma Meclisi, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası Madde Gerekçeli, Ankara, TBMM, 2008, s.134. Erişim Tarihi: 18.02.2019

⁴¹⁰ Mehmet Emin Palamut, “Ulusal Egemenlik Bağlamında Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye'nin AB Karşısındaki Konumu”, **17.Türkiye Maliye Sempozyumu: Avrupa Birliği'ne Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu**, Ankara, TÜRMOB Yayınları No:185, 2002, s.223.

⁴¹¹ Adnan Gerçek ve Feride Bakar, “Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4.maddesi ile Bakanlar Kurulu'na Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi”, **International Journal of Public Finance**, Cilt:2, Sayı:1, 2017, s.12.

⁴¹² Doğan Şenyüz, “Tevkifat Kapsamının Bakanlar Kurulu Kararları İle Belirlenmesinin Yatırım İndirimi Açısından Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:7, Sayı:83, 1999, s.20.

⁴¹³ Gerçek ve Bakar, s.12.

⁴¹⁴ Anayasa Mahkemesi, 02.03.2005 tarihli ve E:2003/33, K:2004/101.

⁴¹⁵ Anayasa Mahkemesi, 17.11.2011 tarihli ve E:2010/11, K:2011/153.

⁴¹⁶ Yürekli, s.283.

ticareti düzenleyen 167/2'inci maddesinde göze çarpmaktadır.⁴¹⁷ 1971 yılındaki değişikliklerde yürütme organının güçlendirilmesi saikiyle hareket edilmiştir.⁴¹⁸

A. ANAYASA'NIN 73/4.MADDESİ İLE VERGİLEN YETKİ

1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirlediği aşağı yukarı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisinin Cumhurbaşkanına verilebileceği konusunda hüküm getirilmiştir. Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir gereği olarak, verginin konusu, mükellefi, matrahı, vergiyi doğuran olay fiili, temel esasların düzenlenmesi yetkisi yasama organına aittir. Ancak bahsi geçen maddede kanunilik ilkesine bağlı kalmakla birlikte, kanun çerçevesinde, yürütme organına bazı temel esaslar konusunda kullanabileceği bir takdir alanı bırakılmıştır.⁴¹⁹

Anayasa'nın 73'üncü maddesine bakıldığında yürütme organının kendisine verilen bu yetkiyi nasıl ve ne şekilde kullanacağına dair herhangi bir açıklama veya yol gösterme bulunmamaktadır. Konu ile ilgili bir görüşe göre; bu işlemler yasama organının yetkisinin devredilmezliği ilkesinin istisnaları olarak kabul edilmekte ve Anayasal yetki devri olarak nitelendirilmektedir. Anayasal yetki devri olarak nitelendirilebilecek bu durumlarda, yasama organı, bir kanun ile yetkisini devrederken, yürütmenin yapabileceği düzenlemeleri de bir çerçeve oluşturacak şekilde belirtmesi gerektiği ileri sürülmüştür.⁴²⁰

Konu ile ilgili olarak Anayasa Mahkemesi, vergi ve benzeri mali konularda, kanunlar aracılığı ile düzenlenmesi gereken hususları, kararında şu şekilde ifade etmiştir. *“Anayasa koyucunun her çeşit mali yükümlerin kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması gerektiğinden kuşku yoktur. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümlün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi*

⁴¹⁷ Doğrusöz, “Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, s.137.

⁴¹⁸ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.112-119.

⁴¹⁹ Kırbaş, s.41.

⁴²⁰ Erdoğan Teziç, **Anayasa Hukuku**, İstanbul, 1991, s.38.

için yeterli neden olamaz. Mali yükümlerin yükümlülükleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm, bu yönleri dolayısıyla kanunla yeterince çerçevenememişse, kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamaları yol açabilir. Bu bakımdan yükümler, belli başlı unsurları da açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek kanunla düzenlenmelidir.”⁴²¹

Anayasa Mahkemesi ilerleyen yıllarda verdiği iki kararında⁴²² Anayasa 73/4’ün, yürütmeye yetkili olma gücü veren, Anayasa hükümleri arasında saymış ve bunları Anayasa 7’de, kanunla düzenleme ve yasama yetkisinin devredilemezliği ilkesinin istisnaları olarak değerlendirmiştir.

Yasama organı vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin miktarlarını, oranlarını, muafliklarını ve istisnalarını doğrudan kendisi belirleyebileceği gibi, ilgili madde vasıtasıyla kanunen belirlediği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisini yürütme organına vermektedir. Yetki verilen konulardan birisi de vergi oranlarıdır ki, bu yetki yürütme organının en çok kullandığı yetkidir. Bu yetkinin kullanılabilmesi için yetkiyi veren kanunun alt ve üst sınırları belirlemiş olması gerekmektedir. Yasama tarafından devredilen bu sınırlı yetki yeni bir verginin konulması anlamına gelmemektedir.⁴²³

Yürütme organı kendisine kanun çerçevesinde verilen bu yetkiyi kullanırken vergi oranlarını “sıfır” a indirme ihtimali söz konusu olabilir. Vergi oranını sıfır olarak uygulamak, o verginin yürürlükte olduğu dönem itibari ile kaldırılması anlamına gelmektedir. Yürütme organı vergi oranını sıfır olarak belirleyerek, konuyu vergileme alanından çıkarmış olmaktadır. Bu yetki ise doğrudan doğruya yasama organına aittir.⁴²⁴

⁴²¹ Anayasa Mahkemesi, 29.11.1977 tarihli ve E:1976/109, K:1977/131.

⁴²² Anayasa Mahkemesi, 01.01.1985 tarihli ve E:1985/6, K:1985/1 ve 13.06.1985 tarihli ve E:1985/14, K:1985/7.

⁴²³ Soner Yakar ve Tamer Budak, “Bakanlar Kurulu’nun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: “Sıfır Oran” **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:22, Sayı:1, 2013, s.408.

⁴²⁴ Nevzat Saygılıoğlu, “Anayasa’nın 73.Maddesi Karşısında Yürütme Organının Kullandığı Yetkilerin Sonuçları”, 2006 Yılı İdari Yargı Sempozyumu. Aksi görüş için: “...eğer yapılan kesintiden sonra artık nihai bir tarh işlemi söz konusu değilse, bir başka deyişle kesinti bir tahsil yöntemi olarak işlev görmüşse bu konuda tanınabilecek olan oranı sıfıra indirebilme yetkisi, vergiyi kaldırma yetkisinin devri anlamına gelecektir. Buna karşılık yapılan kesinti bir ön tarh ise, burada tevkifat oranının sıfıra kadar indirebilme yetkisinin tanınması hiç şüphesiz ki Anayasa 73/4’uncu maddesi kapsamında yer alacaktır.” Bumin Doğrusöz, **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta**

Vergilendirme yetkisinin belirli kişi veya gruplardan alınıp halkın seçtiği temsilcilerden oluşan yasama organına verilmesi devlete olan güven ve sadakatin, hukuki güvenlik ve istikrarın bir işareti olarak gösterilebilir. Ancak 1971 yılı değişiklikleriyle başlayan yürütmenin güçlendirilmesi eğilimi 1982 Anayasası'nda çok daha belirgin hale gelmiştir. Yürütme organına verilen yetkinin büyük bir çoğunluğu mevcut tutar ve oranların artırılmasına yönelik bir yetkidir.⁴²⁵ Ancak gerek Bakanlar Kurulu'na gerekse de 2017 yılında yapılan Anayasa değişikliğinden sonra Cumhurbaşkanına Anayasada belirtilen sınırların dışında kalan birçok konuda da değişiklik yapma yetkisi verildiği görülmektedir. Yaşanılan bu durum ise yapılan düzenlemelerin yasama organının bilgisinin ve onayının dışında kalmasına, Anayasa Mahkemesi'nin denetiminden uzak kalmasına yol açmaktadır.⁴²⁶

Konu ile ilgili sorun oluşturabilecek husus, yürütme organına verilen bu yetkinin ekonomik konjonktürle örtüşmeyecek derecede sınırsız olması durumudur. Örneğin Anayasa Mahkemesi bir kararında “... Bakanlar Kurulu yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak şekilde bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki istisnai bir yetkidir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılmasıdır. Nitekim 73'üncü maddenin son fıkrasına ilişkin gerekçede vergi yükünün muafılığı ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesinin kabul edildiği belirtilmiştir. Ancak Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkinin çok geniş olması, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemez” denilerek Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10/3'üncü fıkrasının b bendi ile Bakanlar Kurulu'na verilen “vergi miktarını yirmi katına kadar artırma” yetkisine ilişkin kanun düzenlemesini iptal etmiştir.⁴²⁷

Diğer taraftan “Öngörülebilirlik Şartı” olarak nitelendirilen vergilerin belirliliği ilkesine göre, kanunların uygulanmasında takdirin kapsamı ve uygulama yöntemi

Vergileme “Stopaj”, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No:3, İstanbul, 1992, s.188.

⁴²⁵ Gerçek ve Bakar, s.22-23.

⁴²⁶ Lütfi Duran, “Anayasa Mahkemesi'ne Göre Türkiye'nin Hukuk Düzeni”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:19, Sayı:1, 1986, s.16.

⁴²⁷ Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003 tarihli ve E:2001/36, K:2003/3.

kişilerin keyfi ve öngörebilecekleri müdahalelerden koruyacak düzeyde ve açıklıkta yazılmalıdır.⁴²⁸ Vergilerin belirliliği ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi ile bağlantılı olduğundan kişiler kanunlar aracılığı ile kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını öngörebilmesini zorunlu kılmaktadır.⁴²⁹ Bu sebeple yürütme organına düzenleme yetkisi verilmesinin vergilerin kanuniliği ilkesini zedelediği yorumunu, bu kararların aynı zamanda vergilerin belirlilik ilkesine de zarar verdiği şeklinde geniş yorumlamak mümkündür.⁴³⁰

Doktrine bakıldığında da yürütme organına sınırlı da olsa takdir yetkisi tanınmasının vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil ettiği, vekilin vekili olmaz ilkesiyle çatıştığı ve yasama yetkisinin devri niteliğinde olduğu ileri sürülmektedir.⁴³¹

Demokrasiyi ve hukukun üstünlüğünü benimseyen ülkelerde “kanunsuz vergi olmaz” ve “temsilsiz vergi olmaz” temel ilkelerinden sapmalara yol açabilecek hiçbir hükmün kabul edilmesi düşünülemez. Farklı ülkelerinden anayasalarında yürütme organına doğrudan yetki veren düzenlemelere rastlanmamasına karşılık, Türkiye’de yürütme organına vergi konusunda devredilen yetkiler, hiçbir ülkede bulunmayan kapsam ve genişliktedir.⁴³²

B. ANAYASA’NIN 167/2. MADDESİ İLE VERİLEN YETKİ

Anayasa’nın yürütme organına vergi kanunlarında belirlenen değişiklikleri yapma yetkisi tanıyan bir diğer hükmü; 167/2’inci maddesidir. İlgili madde; “*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 Cumhurbaşkanına⁴³³ yetki verilebilir.*” şeklindedir. Teknolojik ilerlemeler ve ekonomik gelişmeler çabuk

⁴²⁸ Gerçek ve Bakar, s.23.

⁴²⁹ Anayasa Mahkemesi, 26.01.2012 tarihli ve E:2011/6, K:2012/16.

⁴³⁰ M. Aykut Kelecioğlu, “ Vergi Kanunları İle Bakanlar Kurulu’na Tanınan Yetkilerin Vergilemede Kanunilik ve Belirlilik İlkeleri Çerçevesinde İrdelenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:9, Sayı:105, 2001, s.165.

⁴³¹ Coşkun Can Aktan, “Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:118, Temmuz 1998, s.14-15; Ömer Faruk Batirel, “Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:230, Ekim 2000, s.5.

⁴³² Gerçek ve Bakar, s.24.

⁴³³ 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanunun 16’ncı maddesiyle, bu fıkra da yer alan “*Bakanlar Kuruluna*” ibaresi “*Cumhurbaşkanına*” şeklinde değiştirilmiştir.

düzenleme yapmayı gerektirmesi, dış ticaret işlemlerinin de gizli olarak ve son derece hızlı şekilde yapılmasının esas olması sebebiyle yürütme organına yetki tanınmıştır. Dolayısıyla tanınan bu yetkinin amacı; çabukluk, esneklik ve gizlilik gerektirmesidir.⁴³⁴

Anayasa'nın 167/2'inci maddesine dayanılarak 1984 yılında 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun çıkarılmıştır (RG:15.02.1984, 18313). Bu kanun kısa bir kanun olup 3'üncü maddesinde ithalat, ihracat veya dış ticaret işlemleri üzerine konulan ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi, iadesi gibi konularda esasların yürütme organının kararı ile düzenleneceği hükme bağlanmıştır. Yürütme organının konu unsurundaki takdir yetkisi, ek mali yükümün türünü ve miktarını belirlemek, fon kurmak ve bunun kullanım esaslarını belirlemek yetkileriyle daha da genişletilmiştir.⁴³⁵ 2976 sayılı kanunun Anayasa'nın 167/2'inci maddesine aykırılığı iddiasıyla açılan davada Anayasa Mahkemesi, kanunu anayasaya uygun bularak davayı reddetmiştir. Mahkeme kararında, bu mali yükümlülüklerin türüyle miktarının önceden tespitinin mümkün olmadığını belirtmiş ve yürütme organının gerekli mali yükümlülüklerin türünü ve miktarını belirlemede serbest olduğunu belirtmiştir.⁴³⁶

Doktrindeki görüşlerin bazılarına göre, tıpkı Anayasa 73/4 gibi, 167/2 maddesi de yasama yetkisinin devredilmezliği kuralının bir istisnasıdır.⁴³⁷ Başka bir görüşe göre ise, her ne kadar farklı düzenlemeler gibi görülse de Anayasanın 73/4'üncü maddesi ile 167/2'inci maddesinin farklı esaslar getirdiğinin kabul edilemeyeceği, aksi takdirde, dış ticaret ile ilgili de olsa mali yükümlülük getirme konusunda yürütme organının kanun koyucu gibi hareket etme yetkisinin tanınmış olacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla 167/2'inci maddenin 73'üncü maddede yer alan genel hükme uygun olarak yorumlanması gerekmektedir.⁴³⁸

⁴³⁴ Doğrusöz, "Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü", s.75.

⁴³⁵ Ümit Süleyman Üstün, "Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:14, Sayı:1, Yıl:2006, s.243.

⁴³⁶ Anayasa Mahkemesi, 11.01.1985 tarihli ve E:1984/6, K:1985/1, RG:17.06.1985, 18787.

⁴³⁷ Bülent Tanör ve Necmi Yüzbaşıoğlu, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, İstanbul, 2001, s.391.

⁴³⁸ Doğrusöz, "Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü", s.75-76; Anayasa Mahkemesi, 11.01.1985 tarihli ve E:1984/6, K:1985/1.

Konu ile ilgili farklı bir görüş ise, bu yetkinin mali yükümün uygulanma zamanını saptama ile sınırlı tutulması gerektiği ileri sürülmektedir.⁴³⁹ Ancak, yürütme organına verilen bu yetkiyi sadece uygulama zamanını belirleme unsuru ile sınırlı tutmak, bu konuda yetki verilmesinin özüne ters düşecektir. Dolayısıyla böyle bir sınırlama durumunda Anayasanın 73/4'üncü maddesinden bile daha dar kapsamlı bir yetki söz konusu olacaktır. Yürütme organına kanunilik ilkesi bağlamında Anayasanın 73/4'üncü maddesindeki gibi sınırlara uygun olarak kanunla yetki verilmelidir. Bu sayede verilecek olan yetki vergilerin kanuniliği ilkesine uygun olacak ve yasama yetkisinin devri söz konusu olmayacaktır.⁴⁴⁰

Anayasa Mahkemesi'nin yerleşmiş içtihatlarına göre,⁴⁴¹ Anayasanın her türlü mali yükümlülüğün kanunla konulması gerektiği kuralını düzenlerken güttüğü amaç, keyfi ve takdiri uygulamaları engellemektir. Dolayısıyla vergilerin kanuniliği ilkesi vergi hukuku alanında temel sınırlayıcı bir etkidir. Bu nedenle vergilendirme yetkisi ancak yasama organı tarafından kanun çıkartılarak kullanılabilir.⁴⁴²

C. UZLAŞMA MÜESSESESİ

Ülkemizde vergi ihtilaflarının çözümünde en çok yarar sağlayan çözümlerinden biri hiç şüphesiz uzlaşma müessesidir. İlk olarak 1963 yılında 205 sayılı kanun ile Türk Vergi Sistemi'ne giren uzlaşma müessesesi, zaman zaman kaldırılmış olmasına rağmen günümüze kadar devam etmiş bir kurumdur.⁴⁴³

Vergi Hukuku'nda uzlaşma, mevcut olan bir uyuşmazlığı, iki tarafın da fedakarlık ve rızasına dayanılarak, pazarlık sonucu neticelendiren ve hızlı bir vergi tahsilatını mümkün kılan bir müessese olarak tanımlanmaktadır. Aksi takdirde devlet vergi alacağına uzun bir yargı sürecinden sonra hukuken ulaşabilir hale gelecektir ki,

⁴³⁹ Funda Başaran Yavaşlar, "Anayasa Temelinde "Benzeri Mali Yükümlülük" Kavramı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:118, Temmuz 1998, s.118-119.

⁴⁴⁰ Üstün, "Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi", s.244.

⁴⁴¹ Anayasa Mahkemesi, 15.07.2004 tarihli ve E:2003/3, K:2004/101; Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003 tarihli ve E:2001/36, K:2003/3; Anayasa Mahkemesi, 26.03.2001 tarihli ve E:1999/51, K:2001/63.

⁴⁴² Gerçek, "Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme", s.109.

⁴⁴³ Serkan Özyurt, "Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri Sınırsız Mıdır?", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:237, Mayıs 2001, s.77.

böyle bir süre uzaması tahsilatın yapılmasını da tehlikeye atacaktır.⁴⁴⁴ Dolayısıyla vergi uyumsuzluklarının yargı organlarına intikal etmeden idari aşamada süratli ve etkili bir biçimde çözülmesi amacıyla uzlaşma müessesesi getirilmiştir.⁴⁴⁵ Zaman ve para açısından diğer yollara göre daha pratik olmasının yanında, yargıdaki zamanın uzun olması ve yargı sürecinde gecikme faizi ve yargılama giderlerinden tasarruf gibi sebeplerle uzlaşma müessesesi mükellefler tarafından da tercih edilmektedir.⁴⁴⁶

Vergi Hukuku'nda uzlaşma müessesesi, bir yandan vergilerin kanuniliği ilkesine ters düştüğü gerekçesiyle, diğer bir yandan ise vergilemede eşitlik ilkesine aykırılık oluşturduğu sebebi ile eleştirilere maruz kalmaktadır.

Anayasanın 73/3'üncü fıkrasında; “*vergi, resim, har. Ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır*” hükmü ile vergilerin kanuniliği ilkesinden bahsedilmektedir. İlgili maddenin bir sonraki fıkrasında ise “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir*” ifadesi yer alarak vergilerin kanuniliği ilkesine istisna getirilmiştir. Yürütme organına verilen bu yetki verginin konusu, matrahı, yükümlüsü ve vergiyi doğuran olayı kapsamamaktadır.⁴⁴⁷ Yürütme organı bu durumda koşullu ve sınırlı bir yetkiye sahiptir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nda bulunan uzlaşma müessesesinde idarenin takdir yetkisinin kullanımına dair hiçbir ölçüt yer almamaktadır. Vergi uzlaşma komisyonlarına yürütme organına tanınmayan bir yetki tanınmaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesinin amacı düşünüldüğünde bu durumun keyfi ve takdiri uygulamalara mahal verecek olması kaçınılmazdır. Başka bir deyişle bu durum keyfiliğe kaçacak şekilde, herhangi bir alt limit olmaksızın vergi veya cezanın kaldırılmasına da müsaade edecek bir yetkiyi doğurmaktadır.⁴⁴⁸ Ancak vergi idaresine bu şekilde sınırsız bir yetki verilmesi hem kanunilik ilkesine hem de hukuk devleti

⁴⁴⁴ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, Ekin Yayınları, 9.Baskı, Bursa, Ağustos 2016, s.288.

⁴⁴⁵ Tülün Kalaycı, **Vergi Cezalarında İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği**, Pamukkale Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi, Denizli, 2013, s.1.

⁴⁴⁶ Mustafa Türkkot, “Uzlaşma Müessesesi ve Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:199, Nisan 2005, s.28.

⁴⁴⁷ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.126-127.

⁴⁴⁸ Funda Başaran Yavaşlar, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu: 138.yıl**, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:76, Ankara, 11-12 Mayıs 2006, s.159.

ilkesine uymamaktadır.⁴⁴⁹ Ayrıca Anayasada bulunan "...değiştirilmesi ve kaldırılması kanunla olur" emredici hükmüne karşılık idarenin mükellefle anlaşması ile vergi aslının ortadan kaldırabilmesine sebebiyet vermektedir.⁴⁵⁰

Vergilerin kanuniliği ilkesini zedeleyen başka bir nokta ise uzlaşma müessesesinin devletin vergi alacağını tahsil etmesi ödevi, başka bir deyişle verginin alınması zorunluluğu konusunda ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki, burada devlet vergilerin kanuniliği ilkesinin "vergi alacağını tahsil et" buyruğuna tümüyle uymamakta, bu yüzden bu müessese, kanunilik ilkesinin sosyal devlet ilkesi ile bağını kesmektedir.⁴⁵¹

Uzlaşma müessesesinin içinde idarenin elinde bulundurduğu iradesinin yanı sıra, vergi mükellefinin de katkısı bulunduğu idarenin takdir yetkisini kullanması tek taraflı olmayıp "sui generis"⁴⁵² bir özellik göstermektedir. Bu anlayış sebebiyle uzlaşma müessesesi vergilerin kanuniliği ilkesine ve verginin temel özelliği olan zorlama (cebir) unsuruna ters düşmektedir.⁴⁵³

Eşitlik ilkesi açısından yaklaşıldığında uzlaşma müessesesinde eşitlik ilkesi, iki farklı ihtimalle birlikte ele alınmaktadır. Birinci ihtimalde, aynı hukuki durumda bulunan iki farklı mükelleften biri uzlaşmaya başvurmakta, diğeri ise başvurmamaktadır. Bu durumda uzlaşmaya başvuran mükellef, uzlaşma ile ilgili cezada ve hatta vergi aslında indirimden yararlanabilmekte veya bunların tümünün kaldırılmasından faydalanabilmektedir. Oysa uzlaşmaya başvurmayan diğeri mükellef için böyle bir olasılık söz konusu değildir. İkinci ihtimalde ise, aynı hukuki durumda bulunan iki farklı mükelleften ikisi de uzlaşma yoluna başvurmaktadır. Ancak mükelleflerden birisi hakkında vergi indirimi kararı verilebilmekte hatta hakkında eşitsizlik oluşturacak kadar uzlaşma geniş yorumlanabilmekte iken diğeri mükellefte bu

⁴⁴⁹ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.340.

⁴⁵⁰ Buğra Vehbi Döner, "Eşitlik, Suçta ve Cezada Kanunilik ve Vergilerin Kanuniliği İlkeleri Işığında Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu", **Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:3, Sayı:6, Aralık 2017, s.203.

⁴⁵¹ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.206.

⁴⁵² Sui Generis Latince bir deyiştir ve Türkçe'de "kendine özgü, nevi şahsına münhasır, alışılmışın dışında kalan, özel, başkasında bulunmayan, başkasına benzemeyen" anlamlarına gelmektedir.

⁴⁵³ Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s.133.

indirim tutarı çok daha düşük olabilir veya uzlaşma hiç mümkün olmayabilir. Böyle bir durum ise Anayasanın 10'uncu maddesindeki eşitlik ilkesine aykırı görülmektedir.⁴⁵⁴

Eşitlik ilkesine aykırılık iddiaları sağlam gerekçelerle ileri sürülmelidir. Buradaki ölçüt kişinin kendi durumunu değiştirme imkanının kendi elinde olması olabilir. Eşitsizlik durumlarının ortaya çıkmasının sebebi idare değil, uzlaşma muhataplarından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla eşitlik konusunda ileri sürülen Anayasaya aykırılık iddiaları rasyonel bir değerlendirme olmayabilir.⁴⁵⁵

Doktrindeki bir görüşe göre; uzlaşma müessesesi, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergilendirme ve ceza kesme işlemlerinin hukuka uygunluğunun idare tarafından belirlenmesinden ziyade, vergi veya ceza alacaklarından idare tarafından ödün verilerek mükellefi yapılacak olan idari işleme ikna etme aracına dönüşmektedir.⁴⁵⁶

Tüm bunlara rağmen günümüzde vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluna gidilmektense alternatif çözüm yolları ile neticelendirilmesi yönünde ciddi bir eğilim vardır. Bu anlamda uzlaşma müessesesi yargı organlarının iş yükünü hafifletmektedir.⁴⁵⁷

⁴⁵⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.175; Güneş, **Verginin Yasalığı İlkesi**, s.207.

⁴⁵⁵ Döner, s.207.

⁴⁵⁶ Tahir Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (Türkiye ve ABD Karşılaştırmalı)**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002, s.393-394.

⁴⁵⁷ Celal Hocaoğlu, "Vergi Hukukunda Uzlaşma", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Cilt:0, Sayı:5, Yıl:2015, s.511.

SONUÇ

İnsan toplulukları oluşmaya başladığı dönemlerden itibaren kişiler ve devlet arasındaki mücadele sürekli olarak kendisini göstermiştir. Bir hukuk iradesi ve denetim mekanizması bulunmayan topluluklarda tanrısal egemenlik anlayışı benimsenmiş, padişahlar, hükümdarlar veya krallara geniş yetkiler verilmiştir. Bu geniş yetkilerin sebebi hükümdarın veya kralın tanrının yeryüzündeki temsilcisi olduğuna inanılmasıdır. Doğal olarak toplumların başlarında bulunan hükümdarlara verilen yetkilerin arasında “vergilendirme yetkisi” de yer almaktaydı. Elllerinde sınırsız yetki bulunduran hükümdarlar her yetkilerini olduğu gibi vergilendirme yetkilerini de keyfi ve takdiri uygulamalar ile kullanmışlar ve halka çok ağır vergiler ödetmişlerdir. Kişilerin temel hak ve özgürlüklerine yönelecek saldırılara karşı başvurabilecekleri bir denetim mekanizması bulunmadığından tarihsel süreç içerisinde pek çok isyan başlatılmıştır. Oldukça kanlı bir şekilde biten bu isyanların neticesinde demokrasi ve anayasal gelişim bakımından oldukça önemli ilerlemeler kaydedilmiştir. Bu gelişmelerin arasında en önemli olanlardan bir tanesi ise yasama organlarının ortaya çıkışı olmuştur. Yasama organlarının ortaya çıkması ile birlikte kişilerin temel hak ve özgürlüklerini savunabilecek veya bu haklara yönelik karşılaşılabilecekleri bir saldırı sonucunda başvurabilecekleri bir mekanizma meydana gelmiştir.

Tarihte yasama organlarının kendisini göstermesi ile birlikte tanrısal egemenlik anlayışından uzaklaşarak halk egemenliğine doğru bir yol çizilmiş ve hükümdarların ellerinde bulunan yetkilere belirli sınırlamalar getirilmiştir. Bu sınırlar elbette vergilendirme yetkisi konusunda da çizilmiş ve hükümdarın keyfi ve takdiri uygulamalarına son verilmek istenmiştir. Gelişmeler sonucunda vergiler yine devlet tarafından toplanmış fakat sahip oldukları yetkileri anayasal çerçevede kesin olarak belirlenmiştir. Devletler tarafından halktan alınan vergiler, yöneticilerin keyfi isteklerine bağlı olarak değil bir yasama organı tarafından çıkarılmaya başlanmış ve yasama organının da bu yetkisini anayasal çerçevede belirtmesi şeklinde uygulanmıştır.

Halk tarafından seçilen temsilcilerden oluşan parlamento, vergilendirme yetkisini “kanun” adı verilen yasama organı tasarrufu aracılığı ile kullanabilmektedir. Bu anlayıştan hareketle “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi benimsenmiştir. Temsilsiz vergi olmaz ilkesi doğrultusunda vergi ve benzeri mali yükümlülükler halk tarafından seçilmiş meclislerce, kamuoyunun bilgisi ve denetimi altında tartışılıp sonuca bağlanarak kanunlar aracılığı ile çıkarılabilecektir. Bu ilke aynı zamanda “yasadışı vergi olmaz” ilkesinin de temelini oluşturmaktadır.

Yasadışı vergi olmaz ilkesi, vergi gibi bir mali yükümlülüğün hukuksal tasarruf şekli olarak sadece kanunlar aracılığı ile öngörülebilmesidir. Bu ilkenin özünü bir vergi konulurken, değiştirilirken veya kaldırılırken kanun dışındaki kullanımlara yer verilmemesi oluşturmaktadır. Temsilsiz vergi olmaz ilkesi ortaya çıkarılacak olan verginin halk tarafından seçilen meclislerce kararlaştırılması iken yasadışı vergi olmaz ilkesi ise, bu meclislerin vergi uygulamalarını kanunlara dayanarak yapması şeklinde açıklanabilir.

Çağdaş devletlerde anayasalar vergilendirme yetkisinin çerçevesini oluşturan ve onu sınırlayan hükümler taşımaktadır. Bu hükümler ülkeden ülkeye değişiklik göstermekte, ülkenin siyasal, iktisadi ve idari yapısından, geleneklerinden etkilenmektedir. Anayasalarda bulunan bu hükümlerde vergi ve benzeri yükümlülüklerin konulmasında uygulanacak temel esaslar, vergilendirme yetkisinin kullanılmasına ilişkin ilkeler, yasama ve yürütme organlarının yetki ve sorumluluklarının belirtilmesi gerekmektedir. Vergilendirme yetkisinin belirli ilke ve esaslara dayandırılması vergileme konusunda keyfiliği önlemekte, eşit ve adil bir vergi sistemi yaratmaktadır. Geçmişten bu yana birçok vergilendirme ilkesinin bulunmasına karşın temel olan ilkeler; sosyal devlet ilkesi, hukuk devleti ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi olarak sıralanabilir.

Sosyal devlet ilkesi 1982 Anayasası'nın 2'inci maddesinde “*Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir*” hükmü ile yer almıştır. Sosyal devlet, bir toplumun içinde sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin

sağlanmasını amaç olarak benimseyen bir devlet anlayışı şeklinde tanımlanabilir. Bu amaçlar neticesinde devletler, bir yandan ekonomik bakımdan zayıf olanları koruyacak ve sosyal bir güvenliğe kavuşturacak diğer bir yandan ise ekonomik kalkınmayı sağlayacaktır. Sosyal devlet anlayışı gereği devletlerin üzerine bir takım olumlu görevler yüklenmektedir. Devlet ise üzerine yüklenen bu görevleri yerine getirebilmek için ekonomiye müdahale ederek gelir ve servet dağılımını adaletli bir duruma getirmeye çalışmakta, kalkınmayı ise belirli bir plana bağlamaktadır. Bu açıdan sosyal devlet ilkesi, devletin ekonomiye müdahalesinin gerekçesini oluşturmaktadır.

Devletin sosyal nitelik kazanması neticesinde vergilendirmenin de geleneksel mali işlevinin yanında ekonomik ve sosyal düzenlemeye yönelik vergiler de ön plana çıkmıştır. Sosyal ve ekonomik bir nitelikte olan “vergi ödevi” bu türden sayılabilir. Bu anlayış çerçevesinde kişiler kanunların kendisine öngördüğü bazı ödevleri yerine getirmek ve özverilere katlanmak zorundadırlar. Böylece sosyal devlet, vergilerin ekonomik bakımdan tarafsız olması gerektiğine ilişkin “leave them as you find them” (bulduğun gibi bırak) kuralını reddetmektedir.

Hukuk devleti kavramı ise, devletin başında bulunan iktidarların kişi hak ve özgürlükleri yararına sınırlandırılmaya başlanması ile birlikte ortaya çıkmış ve demokrasinin gelişmesi ile birlikte kavram da gelişmiştir. Hukuk devleti ilkesi, temel bir anayasal ilke olarak, bütün devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olmasını ve kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını amaçlamaktadır. Hukuk devletinde hukuk, devletin egemenliğini hem meşrulaştıran hem de meşrulaştırdığı egemenliğin sınırı konumundadır. Anayasa Mahkemesi hukuk devletini “*insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu adil bir hukuk düzeni kuran, bunu devam ettirmekle kendisini yükümlü sayan, bütün davranışlarında hukuk kurallarına ve Anayasa’ya uygun, bütün eylem ve işlemleri yargı denetimine bağlı olan devlet*” şeklinde tanımlamıştır.

Vergi hukukunda hukuk devleti kavramının son derece geniş bir uygulama alanı bulunmaktadır. Bunun sebebi vergilendirme yetkisinin kişilerin hak ve özgürlük alanlarına çeşitli müdahalelerde bulunmasıdır. Hukuk devletinde vergilendirme yetkisi hukuk kuralları çerçevesinde kullanılmaktadır. Hukuk devletinde yasama ve yürütme

organlarının vergilendirme alanındaki yetkilerinin sınırlarının saptanmasında yargı organlarına önemli görevler düşmektedir. Devletin son zamanlarda vergilendirme yetkisini mali amaçlar dışında sosyal, kültürel ve ekonomik amaçlar içinde kullanması daha da güncel bir duruma gelmiştir. Ekonomik ve sosyal yaşamın bir düzenleyicisi olan vergi kanunları aynı zamanda çeşitli ekonomik faaliyetlerin caydırılması gibi etkiler yaratabilmektedir. Bu kanunların uygulanması ile ortaya çıkan caydırıcı etki temel hak ve özgürlükleri zedeleyebilmektedir. Anayasa Mahkemesi bu konuda fikrini *“getirilen yükümlülüğün ağırlığı temel hak ve özgürlükleri kullanılamaz hale getiriyorsa, Anayasa’ya aykırılıktan söz edilebilir”* şeklinde belirtmiştir. Anayasa Mahkemesi bu kararında kanun koyucu tarafından getirilecek olan bir yükümlülüğün kişilerin temel hak ve özgürlüklerini kullanılamayacak boyutlarda olmaması hususunda ölçülü olunması gerektiğini belirtmiştir. Aksi takdirde ölçüsüz bir biçimde kullanılan vergilendirme yetkisinin yaptırımını o düzenlemenin Anayasa’ya aykırılığı sebebi ile iptal edilmesi gerekecektir.

Hukuk devleti ilkesinin bir uzantısı olan hukuki güvenlik ilkesi vatandaşların uymak zorunda oldukları hukuk kurallarını önceden bilmeleri ve davranışlarını bu kurallara uygun olarak düzenleyebilmeleri anlamına gelmektedir. Hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleşmesinin temel şartı, devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasındır. Bu bakımdan hukuki güvenlik ilkesi hukuk devleti ilkesinden doğmakta ve ilkenin kişiye bakan yönünü oluşturmaktadır. Bu ilke kapsamında hukuki güvenlikten yararlanacak olan, hakları ve özgürlükleri anayasa tarafından güvence altına alınmış olan kişilerdir.

Hukuki güvenlik ilkesinin en gerekli olduğu alanlardan birisi elbette vergi hukuku alanıdır. Çünkü vergilendirme yetkisi kişilerin temel hak ve özgürlüklerine en fazla müdahaleyi gerçekleştiren uygulamadır. Kişiler, devletin vergilendirme yetkisini kullanarak hak ve özgürlükler alanına yönelttiği müdahaleleri önceden tahmin edebilmeli ve geleceğe yönelik planlarını buna göre ayarlayabilmelidir. Bunun sonucunda vergilendirmede keyfilik önemli derecede önlenmiş olacaktır.

Hukuki güvenlik ilkesinin bir yönü vergi kanunlarının belirgin olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Buna göre vergi kanunları açık, anlaşılır ve kesin olmalı

ayrıca kıyasa imkan vermemelidir ki kişiler kanunları düzgün anlayabilmeli ve ona göre hareket etme imkanı bulabilmelidir. Ek olarak bu durum vergi uyuşmazlıklarını da en az düzeye indirecektir. Vergi kanunlarının anlaşılabilir ve karmaşık bir dil ile yazılması mükellefler bakımından olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. Mükelleflerin zaman zaman ihtirazi kayıt ile beyan vermeleri ve vergi idaresinden özelleşme istemesi alışkanlığı gibi hususlar vergi kanunlarının karmaşıklığı ve vergilerin belirgin olması ilkesinin yeterince gerçekleştirilemediğinin göstergesidir.

Hukuki güvenlik açısından bir diğer önemli nokta kanunların yürürlüğe girdikleri andan itibaren gerçekleşen olaylar ve durumlar için uygulanmasıdır. Bir başka ifade ile kanunların geriye yürümemeleri gerekmektedir. Kanunlar esas olarak geleceğe yönelik olan hükümleri ve esasları kapsamalıdır. Bu kural hem akli hem iktisadi hem de siyasi düşüncelerle gerekçelendirilebilir. Kanunlar temelde bir emri içermekte olup, emirler geleceğe yönelik olarak verilirler. Verilen bir emirden önce yapılan tasarruflara uygulanması onları haksız bir duruma düşürecektir. Diğer yönden iktisadi ve siyasi anlamda hareket ve düşüncelerde bir istikrar bulunması gerekmektedir. Kişiler hareketlerinin sonuçlarından, devam ve sürdürülebilirliğinden emin olmalıdır ki girişimde bulunabilmelidir. Bugünkü durumun devamından emin olamayan kişiler korku ve tedirginlik ile hareket edecekler ve yapacakları pek çok girişimden vazgeçeceklerdir. Kişilerin girişim enerjilerinin kırılmaması için onları kanunların gelecekteki hükümlerinin tehdidi altında bırakmamak gerekmektedir.

Hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıkan ve aynı zamanda sosyal devlet ilkesinin de bir uzantısı olan kanunilik ilkesinin vergi hukukundaki görünümü vergilerin kanuniliği ilkesidir. Vergilerin kanuniliği ilkesi çağdaş demokratik ülkelerde vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olması anlamına gelmektedir. Diğer pek çok ilkeden farklı olarak vergilerin kanuniliği ilkesi içerik değil şekle ilişkin bir ilke niteliğindedir. Kanun şeklinde çıkarılan ve kanunun taşıması gereken hususları taşıyan bir düzenleme, ilgili ilkeye uygun olacaktır. İçerik bakımından ekonomik şartlara ve genel kamu düzenine aykırı düşse bile durum kanunilik boyutunu etkilemeyecektir. Böyle bir durumda çıkarılan hükmün kanunilik ilkesine göre değil diğer ilkelere uygunluk bakımından denetlenmesi gerekmektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesi,

vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli gerek maddi anlamda kanunlar aracılığı ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin birçok yönü bulunmaktadır. Bir yönü ile vergilendirme yetkisini yasama organınca kanun aracılığı ile kullanılması gerektiğini ifade ederken, diğer taraftan vergi mükelleflerini vergi idaresinin ve yargı organlarının keyfi ve takdiri uygulamalarına karşı korumayı amaçlayarak hukuk güvenliğini sağlamaktadır. Devletin vergilendirme yetkisini halk tarafından seçilen yasama organı aracılığı ile kullanması ve yapılacak olan düzenlemenin kanunlara dayandırılması vergilerin kanuniliği ilkesinin “temsilsiz vergi olmaz” ve “yasadışı vergi olmaz” anlayışlarına dayandığının göstergesidir. 1982 Anayasası bu ilkeyi 73’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasında açıkça düzenlemiştir. İlgili fıkra “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır*” hükmü bulunmaktadır. Görüldüğü gibi sadece verginin konulması değil aynı zamanda değiştirilmesi ve kaldırılması da kanunlar aracılığı ile yapılabilecektir. Devletler vergilerin kanuniliği ilkesine anayasalarında farklı şekillerde yer vermiştir. Bazı devletlerin anayasalarında vergiyi koyma kısmına, bazılarında vergiyi koyma ve değiştirme kısmına bazılarında ise vergiyi koyma ve kaldırma yönlerine ağırlık verilmiştir. Türkiye’nin 1982 Anayasası’na bakıldığında ise 73/3’üncü fıkra vergilerin her üç yönü de kanuna bağlanmıştır.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin, verginin konusu, matrahı, oranı, alınma biçimi gibi hususları vergilendirme işleminin önemli bölümlerini oluşturmaktadır. Vergilerin sadece konusu hususunu kanunlar ile belirlemek ve diğer bölümleri yürütme organına bırakmak Anayasa uygun düşmemektedir. Başka bir ifade ile “vergi kanunla konulur” hükmü verginin tüm öğelerinin kanunla düzenlenmesini gerekli kılmaktadır.

Kanunilik ilkesi Anayasa Mahkemesi’nin bazı kararlarına göre değerlendirildiğinde kamusal yetkinin kullanılmasında vergi yükümlülerine hukuksal güven sağlayan bu ilke vergi yönetiminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin doğal sonucunu oluşturmaktadır. Ortaya çıkan bu güven hukuk devleti ilkesinin de bir sonucudur. Devletin vergilendirme yetkisi vergilemede eşitlik ilkesi veya mali güce göre vergilendirme ilkesi gibi kimi anayasal ilkelerle birlikte vergilerin kanuniliği ilkesi de sınırlandırılmıştır. Öte yandan yasalarda

vergilerin ödenmemesi durumunda uygulanacak olan gecikme zammı, gecikme faizi veya vergi cezası gibi ek yükümlülükler de öngörülmüş ve devlet alacağı güvence altına alınmıştır.

Anayasa Mahkemesi kanunilik ilkesinin kapsamını geniş yorumlayarak sadece verginin konusunun kanunla belirtilmesini yeterli görmemiş, aynı zamanda vergi matrahının, vergiyi doğuran olayın ve vergi oranı gibi temel kurucu unsurlarında kanunla belirtilmiş olması gerektiğini hükme bağlamıştır. Eğer mahkeme kanunilik ilkesini zaman içerisinde gelişen değil de daha dar yorumlamış olsaydı; yürütmenin güçlendirilmesi konusundaki eğilimler de göz önüne alındığında, verginin diğer temel unsurlarının tamamının yürütme organının düzenleme alanına bırakıldığına ve böylelikle önemli ölçüde Anayasa Mahkemesi denetiminin dışına çıktığına şahit olunabilirdi. Bu yüzden Anayasa Mahkemesi fikrini, *“Kanun koyucunun sadece konusunu belli ederek bir vergi, resim, harç veya benzeri mali yükümlülük konulması, bu yükümlülüklerin kanunla konulmuş sayılması için yeterli değildir. Çünkü mali yükümlülüklerin konu dışında; yükümlüleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı, istisna, indirim ve muafiyetleri gibi çeşitli unsurları bulunmaktadır. Mali yükümlülüklerle ilişkin bu temel unsurlar kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını ve hatta temel haklarını etkileyecek uygulamalara yol açabilirler. Bu yüzden bu temel unsurlar, çerçeveleri kesin çizgilerle çizilerek kanunla düzenlenmelidir.”* şeklinde ifade ederek oldukça açık biçimde belirtmiştir. Anayasa Mahkemesi, ilkenin saydığı her şeyin kanunla düzenlenmesi sonucunda kendi denetim alanını ve gücünün sınırlarını belirlemiş olacaktır.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir diğer önemli noktası ise, bütçe kanunu ile vergi düzenlemelerinin yapılamamasıdır. Bu sınırlama vergi kanunlarının hangi usul ve esaslar aracılığı ile çıkarılabileceğini ortaya koymak açısından önemlidir. Anayasa'nın 161'inci maddesinde *“bütçe kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz”* ifadesi yer almaktadır. Bütçe kanunlarının içeriği ile ilgili bu sınırlama, bütçe kanununa başka konuların girmesini engellemenin yanı sıra, vergi ile ilgili konularında bütçe kanunları aracılığı ile düzenlenemeyeceği sonucunu ortaya

çıkarmaktadır. Bu noktada da bütçe kanununa kanunilik ilkesi bakımından bir sınırlama getirilmiştir.

Anayasanın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası ile vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi 21/01/2017 tarihi öncesinde "Bakanlar Kurulu'na" ilgili tarihte 6771 sayılı kanun ile yapılan değişiklik sonucunda ise "Cumhurbaşkanına" verileceği kabul edilmiştir. Cumhurbaşkanına 73'üncü madde ile tanınabileceği belirtilen yetki, vergi kanunlarının ancak kanun ile değiştirebileceği kuralının sınırlı bir istisnasını oluşturmaktadır. İlgili fıkradaki hükmün kullanılması ile yeni bir vergi veya benzeri yükümlülük konulamayacak veya mevcut olan yükümlülükler kaldırılamayacaktır. Ancak bu yükümlülüklerin muafiyet, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin değişiklikler yapılabilecektir. Bu yüzden 73/4'üncü fıkrası ile getirilen düzenlemenin tam olarak 73/3 fıkrasının bir istisnası olduğunu söylemek yerinde olmayacaktır. Üçüncü fıkradaki unsurlar verginin konulması, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Oysa dördüncü fıkradaki yetki sadece "değiştirme" unsuru ile bağlantılı olup bu yetki de sadece "muafiyet", "istisna", "indirim" ve "oran" ile sınırlıdır. Buna göre yürütme organına verginin temel öğelerinde (verginin konusu, yükümlüsü, matrahı veya vergiyi doğuran olay) değişiklik yapma yetkisi verilmeyecektir.

Yürütme organının kendisine verilen bu yetkisini kullanabilmesi için, öncelikle indirimi, oranı, istisna ve muafiyeti söz konusu olan, başka bir ifade ile daha önce kanun ile düzenlenmiş bulunan bir verginin var olması gerekmektedir. Ortada temel unsurları ile düzenlenmiş bir vergi bulunmazken, yürütme organının da bu yetkisini yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde kullanabilmesi söz konusu olmayacaktır. Yürütme organına verilen bu yetkinin nitelikleri belirtilmiş olup nicelikleri yönünden bir açıklama da bulunulmamıştır. Bu sebeple yürütme organının bu yetkiyi, hangi alt ve üst sınırlar içerisinde, ne sıklıkla ve hangi sürelerle kullanabileceği gibi konular tamamen yasama organının takdirine bırakılmıştır.

1961 Anayasası'nda bulunmayan dış ticaretin düzenlenmesinde ek mali yükümlülüklerle ilgili düzenleme 1982 Anayasası'nın 167'inci maddesinin 2'inci

fıkrasında yer almıştır. İlgili maddede; “*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*” şeklinde hüküm bulunmaktadır. Söz konusu madde ile yürütme organı (önceden Bakanlar Kurulu) Merkez Bankası nezdinde oluşturulan 1985 yılında çıkarılan “Yatırım Malları İmalatı Teşvik Fonu” hakkında karar ve 1988 yılında çıkarılan “Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu” hakkında kararları ile kullanmış ve dış ticarete ilişkin çeşitli mali yükümlülükler getirmiştir. İlgili maddenin gerekçesinde dış ticaretin düzenlenmesi ile ilgili alternatif yöntemlerin çeşitli sakıncaları içermesi sebebiyle en uygun yöntemin yürütme organının yetkilendirilmesi olduğu belirtilmiştir.

Görüldüğü gibi bu maddede yürütme organına verilen yetki ile 73/4’üncü madde ile verilen yetki arasında farklılık bulunmaktadır. 167/2’inci fıkra ile verilen yetkinin 73/4’üncü fıkra ile verilen yetkiden daha geniş olduğu şüphesizdir. 73/4’üncü fıkrasında aranan kanun, 167/2’inci fıkrasında aranan kanundan farklıdır. Aranan kanun birincisinde içerik itibari ile geniş kapsamlı olmasına karşılık, ikincisinde genel çerçeve kanundur. Bu nedenle 167/2’de yer alan düzenlemeyi vergilerin kanuniliği ilkesinin ve hatta Anayasa’nın 7’inci maddesinde yer alan yasama yetkisinin devri yasağının bir istisnası olarak kabul etmek gerekecektir. Yüksek mahkemenin kabul ettiği esaslar çerçevesinde yürütme organı bir genel çerçeve kanunun varlığı halinde Anayasaya uygun olmak koşulu ile bu konunun kapsamını, genel esaslarını, temel yönlerini ve ayrıntılarını tümü ile düzenleme yetkisine sahip olacak ve bu yetkisini süresiz olarak kullanabilecektir. Sonuç olarak yapılan işlemler idari yargının denetimi dışında kalacaktır. Başta vergilerin kanuniliği ilkesi olmak üzere, vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkeleri, hukuki güvenlik ilkesi gibi temel vergilendirme ilkelerinin göz ardı edilerek konulan bir anayasa hükmü olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin zedelendiği bir diğer nokta ise uzlaşma müessesesinde ortaya çıkmaktadır. Uzlaşmayı; mevcut olan bir uyumsuzluğu iki tarafında fedakarlık ve rızasına dayanılarak, pazarlık sonucu neticelendiren ve hızlı bir vergi tahsilatını mümkün kılan bir müessese olarak tanımlamak mümkündür.

Yararlarının olması yanında bir yandan vergilerin kanuniliği ilkesine ters düştüğü gerekçesiyle, diğer yandan ise devletin emredici hükümleri uygulamaması sonucu doğurmaktadır.

Uzlaşma müessesesinde idarenin takdir yetkisine dair Vergi Usul Kanunu'nun da hiçbir ölçüt yer almamaktadır. Vergi uzlaşma komisyonlarına yürütme organına tanınmayan bir yetki tanınmaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesinin amacı düşünöldüğünde bu durumun keyfi ve takdiri uygulamalara mahal vereceği kaçınılmazdır. “Vergiler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır” emredici hükmüne karşılık idarenin mükellef ile anlaşması sonucu verginin aslının ortadan kalkması sonucu meydana gelebilmektedir. Diğer yandan ise devletin “vergiyi tahsil et” buyruğuna tümöyle uyulmamakta bu yüzden müessese kanunilik ilkesinin sosyal devlet ilkesi ile bağını koparmaktadır. Ayrıca müessese, eşitlik ilkesini de zedelemekte uzlaşmaya giden mükellef ile gitmeyen mükellefler arasında adaletsizlik yaratmaktadır.



KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**. Gazi Kitabevi, Ankara, 2017.
- Akdoğan, Abdurrahman. **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**. Gazi Kitabevi, 4.Baskı, Ankara, 2003.
- Akgül Yılmaz, Gülay. **Kamu Maliyesi**. Türkmen Kitabevi, Gen.3.Baskı, İstanbul, 2009.
- Akın, İlhan. **Kamu Hukuku**. Beta Yayınevi, İstanbul, 1993.
- Aldıkaçtı, Orhan. **Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi ve 1961 Anayasası**. Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1992.
- Aral, Vecdi. **Toplum ve Adaletli Yaşam**. Legal Kitabevi, İstanbul, 2012.
- Arıkan, Zeynep. **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1994.
- Balta, Tahsin Bekir. **İdare Hukuku I Genel Konular**. AÜSBF Yayınları, Ankara, 1972.
- Bilge, Necip. **Hukuk Başlangıcı**. Turhan Kitabevi, 23.Baskı, Ankara, Ağustos 2008.
- Bilici, Nurettin ve Adem Bilici, **Mali Hukuk**. Savaş Yayınevi, 2.Baskı, Ankara, Şubat 2016
- Bingöl, Ozan. **Vergi Mevzuatı ve Uygulamaları**. Ekin Yayınevi, Bursa, Şubat 2017.
- Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**. Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- Çağlar, Bakır. **Anayasa Bilimi**. BFS Yayınları, İstanbul, 1989.
- Çomaklı, Şafak Ertan ve Mehmet Gödekli, **Vergilemede Anayasal Prensipler**. Savaş Yayınları, Aralık 2011.
- Derdiman, Ramazan Cengiz. **Anayasa Hukukunun Genel Esasları ve Türk Anayasa Düzeni**. Alfa Aktüel Yayınları, İstanbul, 2006.
- Doğrusöz, Bumin. **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”**. İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No:3, İstanbul, 1992.

- Dönmezer, Sulhi ve Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**. Cilt:1, Der Yayınları, 14.Baskı, İstanbul, 2016.
- Edizdoğan, Nihat, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş, **Kamu Maliyesi**. Ekin Yayınevi, 4.Baskı, Bursa, Ekim 2012.
- Erdem, Fazıl Hüsnü ve Yunus Heper; **Türkiye Cumhuriyeti Anayasaları ve Anayasa Önerileri**, SETA Yayınları, 2011.
- Erdem, Tahir. **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (Türkiye ve ABD Karşılaştırmalı)**. Seçkin Yayınları, Ankara, 2002.
- Erginay, Akif. **Kamu Maliyesi**. Savaş Yayınları, 13.Baskı, Ankara, 1990.
- Erginay, Akif. **Türkiye Cumhuriyeti Dönemi Vergi, Resim ve Harç Kanunları 1920/1977**). Kazancı Yayınları, Cilt:1, Elif Matbaacılık, Ankara 1977.
- Erginay, Akif. **Vergi Hukuku: İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**. Savaş Yayınları, 15.Baskı, 1995.
- Gemalmaz, Mehmet Salih. **İnsan Hakları Belgeleri**. Cilt I, Boğaziçi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2005.
- Gemalmaz, Mehmet Salih. **İnsan Hakları Belgeleri**. Cilt IV, Boğaziçi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2005.
- Gerçek, Adnan. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.
- Gerek, Şehnaz ve Ali Rıza Aydın, **Anayasa ve Vergi Hukuku**. Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005.
- Göze, Ayferi. **Siyasal Düşünceler ve Yönetimler**. Beta Yayınevi, 14.Baskı, Kasım 2013.
- Gözler, Kemal. **İdare Hukuku**. Cilt:1, Ekin Kitabevi, Bursa 2003.
- Gözübüyük, Şeref. **Anayasa Hukuku**. 3.Baskı, S. Yayınları, Ankara, 1991.
- Gürboğa, Erkan. **Vergi Rehberi**. Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul, 2014.
- Güriz, Adnan. **Hukuk Başlangıcı**. Siyasal Kitabevi, 12.Baskı, Ankara 2009.
- Herekman, Aykut. **Genel Vergi Kuramı**. Kalite Matbaası, Ankara, 1976.
- Kaboğlu, İbrahim. “Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar”, in, **Uluslararası Anayasa Hukuku Kurultayı**. Türkiye Barolar Birliği yay., Ankara, 2001, ss.102-140.
- Kaboğlu, İbrahim. **Özgürlükler Hukuku**. İmge Kitabevi, 6.Baskı, Ankara, 2002.

- Kalaycı, Tülün. **Vergi Cezalarında İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği**. Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi SBE, Denizli, 2013.
- Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**. Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.
- Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**. Yetkin Basım, Yayın ve Dağıtım, 4.Baskı, Ankara, 2007.
- Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**. Siyasal Kitabevi, Ankara, 1994.
- Kili, Suna ve A. Şeref Gözübüyük, **Türk Anayasa Metinleri – Sened-i İttifaktan Günümüze**. Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 3.Baskı, 2000.
- Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**. Beta Yayınları, 10.Baskı, İstanbul, 1998.
- Oktar, Ateş. **Vergi Hukuku**. Türkmen Kitabevi, 13.Baskı, 2018.
- Okuyucu, Güneş. **Türk Hukukunda Konut Dokunulmazlığını İhlal Suçu**. Çakmak Yayınevi, Ankara, 2010.
- Önbilgin, Gürbüz ve Muammer Oytan, **T.C. Anayasası'nın İlke ve Kuralları İle Anayasa Mahkemesi Kararları Dizini**. Ankara, 1977.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**. Turhan Kitabevi, 18.Baskı, Ankara, Mart 2010.
- Öz, Ersan. **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**. Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.
- Özbudun, Ergun. **Anayasa Hukuku**. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Şubat 2016.
- Özbudun, Ergun. **Türk Anayasa Hukuku**. 5. Baskı, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 1998.
- Özgüven, Ali Volkan. **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**. Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ağustos 2007.
- Reisoğlu, Safa. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**. Beta Yayınları, İstanbul, 1997.
- Schmölders, Günter. **Genel Vergi Teorisi**. Çev: Salih Turhan, İstanbul Üniversitesi Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.
- Smith, Adam, **An Inquiry Into the Nature and Cause of the Wealth of Nations**. Edited by Edwin Cannan, Chicago: Chicago University Press, 1976.
- Susam, Nazan. **Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar**. Beta Yayıncılık, 2.Baskı, İstanbul, 2016.
- Şener, Abdülatif. **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**. İşaret Yayınları, 1.Baskı, Ankara, 1990.

- Şenyüz Doğan. **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**. Ekin Yayınları, 9.Baskı, Bursa, Ağustos 2016, s.288.
- Şenyüz, Doğan, Metin Erdem ve İsmail Tatlıoğlu. **Kamu Maliyesi**. Ekin Yayın Dağıtım, Gün.13.Baskı, Bursa, 2016.
- Tanilli, Server. **Anayasalar ve Siyasal Belgeler**. Cem Yayınevi, Mart 1994.
- Tanör, Bülent ve Necmi Yüzbaşıoğlu. **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**. İstanbul, 2001.
- Tanör, Bülent. **Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri**. 17.Baskı, İstanbul, 2008.
- Tekbaş, Abdullah. **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**. Maliye ve Strateji Gelişirme Başkanlığı Yayın No:396, Ankara, 2009.
- Teziç, Erdoğan. **Anayasa Hukuku**. İstanbul, 1991.
- Tosuner, Mehmet. **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**. İzmir, 1989.
- Tunaya, Tarık Zafer. **Siyasal Kurumlar ve Anayasa Hukuku**. 4.Baskı, İstanbul, 1980.
- Turhan, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**. Filiz Kitabevi, 5.Baskı, İstanbul, 1993.
- Uluatam, Özhan ve Yaşar Methibay. **Vergi Hukuku**. İmaj Yayıncılık, 4.Baskı, 2000.
- Üçok, Coşkun. **Siyasal Tarih (1789-1960)**. 3.Baskı, Ankara, 1980.
- Üçok, Coşkun ve Ahmet Mumcu. **Türk Hukuku Tarihi**, 6.Baskı, Ankara, 1987.

Sürekli Yayınlar

- Aktan, Coşkun Can ve Ufuk Gencel. “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Cilt:5, Sayı:1, 2003, ss.1-21.
- Aktan, Coşkun Can. “Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**. Cilt:9, Sayı:2, 2017, ss.101-116.
- Aktan, Coşkun Can. “Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:118, Temmuz 1998, s.14-15; Ömer Faruk BATIREL, “Türk Vergilemesinin Çağdaşlığın Uymayanlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:230, Ekim 2000.
- Akyazan, Ahmet Emrah. “Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi”, **TBB Dergisi**. Sayı:80, Yıl:2009, ss.1-30.
- Aliefendioğlu, Yılmaz. “Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları”, **Danıştay Dergisi**. Atatürk’ün Doğumunun 100.Yılı Özel Sayısı, ss.67-87.
- Altundiş, Mehmet. “Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Yasama Dergisi**. Sayı:10, 2008, ss.60-94.
- Arıkan, Zeynep. “Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**. 37.Seri, İÜİF, İstanbul, 1997.
- Arslan, Cem Barlas. “Gücünü Anayasadan Alan ve Anayasal Bir Hakkı Sınırlandıran Uygulama: Yurt Dışı Çıkış Yasağı”, **Maliye Dergisi**. Sayı:158, 2010, ss.448-463.
- Atmaca, Mustafa. “Anayasa Bağlamında Vergilendirme Yetkisinin Dünü, Bugünü, Yarını”, **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:416, Nisan 2016, ss.81-92.
- Ayyıldız, Yaşar ve Kadir Ayyıldırım. “Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukundaki Yeri”, **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**. Yıl:3, Cilt:3, Sayı:1, 2015, ss.57-74.
- Ayyıldız, Yaşar. “Vergi Hukukunda Maktu Vergi ve Tutarların “Yeniden Değerleme Oranına” Endekslenerek Güncellenmesinin “Vergilerin Kanuniliği İlkesi” Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı:178, Temmuz 2003, ss.97-113.
- Başaran Yavaşlar, Funda. “Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı”, **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı:118, Temmuz 1998.
- Başaran Yavaşlar, Funda. “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu: 138.yıl**. Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:76, Ankara, 11-12 Mayıs 2006.

- Batirel, Ömer Faruk. “Anayasalarda Vergi Hakkı ve Ödevi, AB Uygulaması ve Türkiye”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Yıl:10, Sayı:20, Güz 2011, ss.13-25.
- Batirel, Ömer Faruk. “Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:230, Ekim 2000.
- Bellek, İhsan Bahri. “Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**. Yıl:16, Sayı:105, Haziran 1997, ss.71-76.
- Çağan, Nami. “Vergilendirme Anayasal Temeli ve Vergi İdaresi”, **Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Paneli**. Ankara, 1991.
- Çağan, Nami. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt:37, Sayı:1-4, 1980, ss.129-151.
- Dinçer, Hüseyin. “Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:336, Ağustos 2009, ss.169-173.
- Doğrusöz, Bumin. “Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı ve 5 Milyarlık Sınır”, **Yaklaşım Dergisi**. Sayı:72, 1998, ss.34-38.
- Doğrusöz, Bumin. “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, **İHİD**. Sayı:1-3, Aralık 1985, ss.65-76.
- Doğrusöz, Bumin. “Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen**. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, İstanbul, 1998, ss.135-160.
- Döner, Buğra Vehbi. “Eşitlik, Suçta ve Cezada Kanunilik ve Vergilerin Kanuniliği İlkeleri Işığında Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu”, **Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt:3, Sayı:6, Aralık 2017, ss.189-213.
- Duran, Lütfi. “Anayasa Mahkemesi’ne Göre Türkiye’nin Hukuk Düzeni”, **Amme İdaresi Dergisi**. Cilt:19, Sayı:1, 1986, ss.3-28.
- Erginay, Akif. “Anayasamızın Mali Hükümleri”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**. Sayı:9, 1963, ss.19-28.
- Eroğlu, Onur. “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Cilt:8, Sayı:3, 2013, ss.157-180.

- Eroğlu, Onur. “Yargı Kararları erevesinde Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Cilt:34, Sayı:2, 2015, ss.55-93
- Feyzioğlu, Bedi Necmettin. “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiye Doğuran Hadise)”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**. Cilt:7, Sayı: 1-4, Yıl:1952, ss.52-89.
- Gerçek, Adnan ve Feride Bakar. “Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa’nın 73/4.maddesi ile Bakanlar Kurulu’na Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi”, **International Journal of Public Finance**. Cilt:2, Sayı:1, 2017, ss.7-26.
- Gerçek, Adnan. “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı:209, 2006, ss.7-18.
- Gerçek, Adnan. Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: TV Açısından Bir İnceleme”, **Vergi Sorunları Dergisi**. Yıl:28, Sayı:204, Eylül 2005, ss.107-222.
- Göçmen, İlke. “Bir Temel Hak Olarak İnsan Ticareti Yasağı: Avrupa zelinde Bir İnceleme”, **Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası zel Hukuk Bülteni**. Yıl:34, Sayı:1, İstanbul, 2014, ss.1-29.
- Gören, Zafer Gören. “Seyahat ve Yerleşme zgrlğ”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt:15, Sayı:1-2, 2016, ss.337-347.
- Gözler, Kemal. **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**. 11.Baskı, Bursa, 2011.
- Gümüş, Erhan. “Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirme İle İlgili Hükümet Tasarrufları”, **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:290, Ekim 2005, ss.125-131
- Gümüş, Musa. "Anayasal Meşrt Yönetime Medhal: 1856 Islahat Fermanı’nın Tam Metin İncelemesi”, **Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**. Sayı:47, Yıl:2008, ss.215-240.
- Güneş, Glсен. “Vergi İdaresinin Yurtdışı Seyahat zgrlğne Müdahalesine Eleştirel Bakış”, **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı:203, Ağustos 2005, ss.114-133.
- Güneş, Glсен. **Verginin Yasallığı İlkesi**. On İki Levha Yayıncılık, 4.Baskı, İstanbul, 2014.
- Gürdal, Temel ve Şebnem Ekeryılmaz. “Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**. Cilt:13, Sayı:2, Ağustos 2018, ss.205-226.
- Hocaoğlu, Celal. “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**. Cilt:0, Sayı:5, Yıl:2015, ss.491-515.

- Kaan, Oğuz. “2017 Anayasa Değişikliğinde Yeni Hükümet Sistemi”, **Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Cilt:8, Sayı:1, Yıl:2019, ss.14-28.
- Kaneti, Selim. “Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri”, **İktisat ve Maliye Dergisi**. Sayı:1, İstanbul, 1984.
- Karakoç, Yusuf. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt:15, Özel Sayı, 2014, ss.1259-1308.
- Karan, Ulaş. “Kölelik, Kulluk, Zorla Çalıştırma ve Zorunlu Çalışma Yasağı: Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Bağlamında Karşılaştırmalı Analiz”, **AÜHFĐ**. Cilt:67, Sayı:2, Haziran 2018, ss.415-462.
- Kartalçı, Kadir ve Mübeyna Doğan. Anayasa Perspektifinde Vergilendirme Yetkisi Kavramı, **Social Sciences**. Cilt:8, Sayı:3, 2013, ss.116-132.
- Kelecioğlu, M. Aykut. “ Vergi Kanunları İle Bakanlar Kurulu’na Tanınan Yetkilerin Vergilemede Kanunilik ve Belirlilik İlkeleri Çerçevesinde İrdelenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**. Yıl:9, Sayı:105, 2001, ss.159-166.
- Keser, Hayri. “Demokrasi ve Hukuk Devleti İlkesi Arasındaki Etkileşim”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt:8, Sayı:2, Aralık 2013, ss.365-386.
- Korkmaz, Ali. “İnsan Hakları Bağlamında Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması”, **KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**. 16, Özel Sayı I, Mart 2014, ss.99-103.
- Kumrulu, Ahmet. “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt:36, Sayı:1-4, 1979, ss.147-162.
- Küçük, Adnan. “Yeni Anayasa Değişikliği İle Getirilmek İstenen Türkiye’ye Özgü Başkanlık Sistemi: Korkular, Algılar, Beklentiler”, **Liberal Düşünce Dergisi**. Yıl:22, Sayı:85, Kış 2017, ss.157-189.
- Mutlu, Aysel Ceren. “Dünü Bugünü Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektifi”, **TBB Dergisi**. Sayı:98, 2012, ss.123-154.
- Mutluer, Kamil ve Nilay Dayanç, “1982 T.C. Anayasası’nın Vergi Ödevi İle İlgili 73.Maddesinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:419, Temmuz 2016, ss.10-29
- Okandan, Recai Galip. “1215 Büyük Hürriyet Fermanı”, **İÜHFĐ**. Cilt XXXI, Sayı: 1-4, 1965, ss.3-7.

- Öz, Ersan ve Osman Ermumcu, “Gümrükte Noksan Addedilen Eşya Sebebiyle Vergilemede Kanunilik İlkesinin İhlali”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**. Cilt:1, Yıl:2, Sayı:6, 2011, ss.35-67.
- Özyurt, Serkan. “Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri Sınırsız Mıdır?”, **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:237, Mayıs 2001, ss.77-78.
- Palamut, Mehmet Emin. “Ulusal Egemenlik Bağlamında Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye'nin AB Karşısındaki Konumu”, **17.Türkiye Maliye Sempozyumu: Avrupa Birliği'ne Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu**. Ankara, TÜRMÖB Yayınları No:185, 2002, ss.219-245.
- Pıçakçı, Selim. “Vergiyi Doğuran Olay”, **Bursa Barosu Dergisi**. Cilt:41, Sayı:98, Aralık 2016, ss.118-128.
- Saraçoğlu, Fatih. “Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri”, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**. Cilt:5, Sayı:3, 2003, ss.175-189.
- Saygılıoğlu, Nevzat. “Anayasa'nın 73.Maddesi Karşısında Yürütme Organının Kullandığı Yetkilerin Sonuçları”, **2006 Yılı İdari Yargı Sempozyumu**.
- Saygılıoğlu, Nevzat. “Vergi Hukukunda “Yasallık İlkesi””, **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 59, 1986, ss.1-4.
- Şafak, Mehmet. “Vergilemede Demokrasi”, **Vergi Dünyası Dergisi**. Eylül 1994.
- Şen, Murat. “Hukuk Devleti İlkesi Bağlamında Sosyal Güvenlik Hakkı”, **Melikşah Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt:3, Sayı:2, Aralık 2014, ss.11-28.
- Şentuna, Mustafa Tarık. “İnsan Hakları Hukuku'nda Kişi Özgürlüğü ve Güvenliği Hakkının Gelişimi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**. Cilt: 13, Sayı:3, Eylül 2001, ss.983-995.
- Şenyüz, Doğan. “Tevkifat Kapsamının Bakanlar Kurulu Kararları İle Belirlenmesinin Yatırım İndirimi Açısından Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**. Yıl:7, Sayı:83, 1999, ss.19-24.
- Taş, Metin. “Anayasal Vergilendirme Normları Açısından Gelir Vergisi”, **Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**. 14-16 Mayıs 1998, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, İstanbul, 2000, ss.275-300.
- Taşören, Dilek. “Özel Hayatın Gizliliği ve Vergilendirme”, **İstanbul Barosu Dergisi**. Cilt:88, Sayı:3, Mayıs 2014, ss.96-133.
- Tavşancı, Aykut. “Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:306, Şubat 2007, ss.165-171.

- Taylar, Yıldırım. “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:307, Mart 2007, ss.196-214.
- Taylar, Yıldırım. “Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyatı Cezasının Anayasaya Uygunluk Sorunu”, **Ceza Hukuku Dergisi**. Cilt:10, Sayı:28, Ağustos 2015, ss.187-221.
- Tekbaş, Abdullah. “Vergi Kanunlarının Tabii Olduğu Anayasal İlkeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt:12, Özel Sayı, 2010, ss.123-191.
- Tikveş, Özkan. “Türkiye’nin Anayasal Gelişmeleri (1876-1976)” **Danıştay Dergisi**. Sayı:26/27, Ankara 1978, ss.20-41.
- Tosuner, Mehmet ve Ersan Öz. “Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**. Yıl:23, Sayı:272, Nisan 2004, ss.23-30.
- Türkkot, Mustafa. “Uzlaşma Müessesesi ve Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı:199, Nisan 2005, ss.23-28.
- Üstün, Ümit Süleyman. “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt:14, Sayı:1, Yıl:2006.
- Üstün, Ümit Süleyman. “Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. SÜ Hukuk Fakültesi 20.Yıl Armağanı, Cilt:11, Sayı: 1-2, 2003, ss.251-271.
- Üstün, Ümit Süleyman. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**. Turhan Yayınevi, Ankara, Nisan 2007.
- Vatanserver, Öztürk Müge. “Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihsel Gelişimi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt:16, Özel Sayı 2014, ss.4815-4841.
- Yakar, Soner ve Tamer Budak. “Bakanlar Kurulu’nun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: “Sıfır Oran” **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Cilt:22, Sayı:1, 2013, ss.399-426.
- Yaltı, Billur. “Vergi Borcu Nedeniyle Yurtdışına Çıkış Yasağı”, **TBB Dergisi**. Sayı:66, Yıl:2006, ss.95-120.
- Yaltı, Soydan, Billur. “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı:119,1998, ss.98-118.
- Yıldız, Hayrettin. “Hukuk Devleti’nin Gelişim Sürecinde Mülk Devleti ve Polis Devletinin Yeri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt:15, Sayı:2, 2013, ss.211-230.

Yürekli, Sabahattin. “Bakanlar Kurulu’nun Vergilendirme Yetkisi”, Prof. Dr. Naci Kınacıoğlu’na Armağan, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt:1, Sayı:2, 1997, ss.281-292



Mahkeme Kararları

Anayasa Mahkemesi 25.05.1976 tarih E:1976/1, K:1976/28.

Anayasa Mahkemesi, 06.06.2013 tarih ve E:2013/22, K:2013/73, RG:22.11.2013, 28829

Anayasa Mahkemesi, 18.06.2013 tarih ve E:2013/71, K:2013/77, RG:26.07.2013.

Anayasa Mahkemesi, 24.6.1993 tarihli ve E:1992/29, K:1993/23.

Anayasa Mahkemesi, 28.04.1964 tarihli ve E:1964/13, K:1964/43.

Anayasa Mahkemesi, 28.04.1966 tarihli ve E:1966/3, K:1966/23.

Anayasa Mahkemesi, 01.01.1985 tarihli ve E:1985/6, K:1985/1.

Anayasa Mahkemesi, 13.06.1985 tarihli ve E:1985/14, K:1985/7.

Anayasa Mahkemesi, 02.03.2005 tarihli ve E:2003/33, K:2004/101.

Anayasa Mahkemesi, 06.07.1995, E:1995/80, K:1995/27, RG:02.02.1996, 22542.

Anayasa Mahkemesi, 07.02.2008, E:2005/128, K:2008/54, RG:01.07.2008, 26923

Anayasa Mahkemesi, 07.02.2008 tarihli ve E:2005/38, K:2008/53

Anayasa Mahkemesi, 07.10.2003 tarihli ve E:2003/73, K:2005/23.

Anayasa Mahkemesi, 07.11.1989, E:1989/6, K:1989/42; RG:06.04.1990.

Anayasa Mahkemesi, 11.01.1985 tarihli ve E:1984/6, K:1985/1, RG:17.06.1985, 18787.

Anayasa Mahkemesi, 11.01.1985 tarihli ve E:1984/6, K:1985/1.

Anayasa Mahkemesi, 12.11.1991 tarih E:1991/7, K:1991/43.

Anayasa Mahkemesi, 13.07.1995, E:1995/85, K:1995/32, RG:28.02.1996, 22771.

Anayasa Mahkemesi, 14.01.2003 tarihli ve E:2001/4, K:2003/2, RG:19.11.2003, 25294.

Anayasa Mahkemesi, 14.02.1991 tarih ve E:1991/18, K:1991/4, RG:08.01.1991/20865

Anayasa Mahkemesi, 15.06.1967 tarih ve E:1970/55, K:1971/57.

Anayasa Mahkemesi, 15.06.1971 tarihli ve E:1971/55 K: 1971/57.

Anayasa Mahkemesi, 15.06.1971 tarihli ve E:1971/55 K:1971/57.

Anayasa Mahkemesi, 15.07.2004 tarihli ve E:2003/3, K:2004/101

Anayasa Mahkemesi, 15.08.1995 tarihli ve E:1995/22, K:1995/37, RG:16.12.1997, 23702.

Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003 tarihli ve E:2001/36, K:2003/3

Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003 tarihli ve E:2001/36, K:2003/3, RG:21.11.2003, 25296.

Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003 tarihli ve E:2001/36, K:2003/3.

Anayasa Mahkemesi, 17.11.2011 tarihli ve E:2010/11, K:2011/153.

Anayasa Mahkemesi, 18.04.1968 tarihli ve E:1968/54, K:1968/12

Anayasa Mahkemesi, 18.2.1985 tarihli ve E:1984/9, K:1985/4, RG: 26.6.1985, S.18793.

Anayasa Mahkemesi, 19.03.1987 tarihli ve E:1986/5, K:1987/7, RG:12.11.1987

Anayasa Mahkemesi, 19.03.1987 tarihli, E:1987/5 K :1987/7.

Anayasa Mahkemesi, 20.09.1966 tarihli ve E:63/156, K:66/54.

Anayasa Mahkemesi, 21.12.2008 tarihli ve E:2005/73, K:2008/59.

Anayasa Mahkemesi, 23.06.2004 tarihli ve E:2004/14, K:2004/84, RG:22.10.2005, 25974.

Anayasa Mahkemesi, 25.02.1973 tarihli ve E: 1973/37, K:1975/23.

Anayasa Mahkemesi, 25.10.1969 tarihli ve 1967/41 E:1969/41, K:1969/57

Anayasa Mahkemesi, 26.01.2012 tarihli ve E:2011/6, K:2012/16.

Anayasa Mahkemesi, 26.03.1974 tarihli ve E:1973/32, K:1974/11

Anayasa Mahkemesi, 26.03.2001 tarihli ve E:1999/51, K:2001/63.

Anayasa Mahkemesi, 26.10.1965, E:1965/25, K:1965/27.

Anayasa Mahkemesi, 26.10.1988 tarihli ve E:1988/19, K:1988/33.

Anayasa Mahkemesi, 27.03.1986 tarihli ve E:1985/31, K:1986/11.

Anayasa Mahkemesi, 28.03.2001 tarihli ve E:1999/51, K:2001/63.

Anayasa Mahkemesi, 29.06.1965 tarihli ve E:1963/173, K:1965/40.

Anayasa Mahkemesi, 29.11.1966 tarihli ve E:1966/11, K:1966/44.

Anayasa Mahkemesi, 29.11.1977 tarihli ve E:1976/109, K:1977/131.

Anayasa Mahkemesi, 31.03.1987 tarihli ve E: 1987/30, K: 1987/9.
Anayasa Mahkemesi, 31.03.1987 tarihli ve E:1986/24, K:1987/8.
Anayasa Mahkemesi, 31.03.1987 tarihli ve E:1987/20, K:1987/9
Anayasa Mahkemesi, 7.11.1989 tarihli ve E:1989/6, K:1989/42, RG: 6.4.1990.
Anayasa Mahkemesi, E: 2007/4 K:2007/81 RG:8.12.2007.
Anayasa Mahkemesi, E:1963/190, K:1963/100, RG:29.4.1963.
Anayasa Mahkemesi, E:2007/45, K:2007/54, RG:27.06.2007.
Anayasa Mahkemesi, E:2011/150, K:2013/30, RG:14.02.2013.
Anayasa Mahkemesi, K:2011/68, RG:15.10.2011-28085.
Danıştay, 12.02.2001 tarihli ve E:2000/1723, K:2001/376.
Danıştay, 17.4.1970 tarihli ve E:1970/125, K:1970/29.
Danıştay, 25.10.1983 tarihli ve E:1983/15636, K:1983/8367.
Danıştay, 30.03.1950 tarihli ve E:1950/320, K:1950/128.

İnternet Kaynakları

- Baykara, Bekir, İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi, www.baykaraymm.com/makaleler/makale/idari_vergi_suc_ve_cezalarinda_kanunilik_ilkesi_doc, (01.11.2018)
- Candan, Turgut. “Vergi Hukuku Bağlamında Mülkiyet Hakkının Korunması ile İlgili Danıştay İçtihadı, 3.Yuvarlak Masa Toplantısı, http://www.anayasa.gov.tr/files/insan_haklari_mahkemesi/sunumlar/ym_3/CandanVergiHukukuMulkiyetHakkiDanistay.doc, (07.12.2018)
- Danışma Meclisi. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası Madde Gerekçeli, Ankara, TBMM, 2008, s.134. <https://acikerisim.tbmm.gov.tr/xmlui/bitstream/handle/11543/1169/200901027.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (18.02.2019)
- Doğrusöz, Bumin. Yeni Tebliğ Usulü, Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yeni-teblig-usulu/395243> (01.01.2019)
- Gedik, Gülşen. Anayasanın 73.Maddesi Kapsamında Verginin Yasallığı İlkesinin Değerlendirilmesi, <http://www.hukukrehberi.net/Details.aspx?id=840> (07.11.2018)
- Selçuk, Engin. “Anayasa Değişiklik Paketini Anlama Kılavuzu”, Türk Asya Stratejik Araştırmalar Merkezi, Stratejik Rapor No:36, http://www.tasam.org/trTR/Icerik/1306/anayasa_degisiklik_paketini_anlama_kilavuzu_i , (06.12.2018)
- Tanzimat Fermanı, <http://www.muharrembalci.com/hukukdunyasi/belgeler/233.pdf> (29.11.2018)
- Türkiye, Cumhuriyeti Anayasası, Madde Gerekçeli, TBMM, Ankara, 2011.