



ANKARA
HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

**CUMHURBAŞKANLIĞI HÜKÜMET SİSTEMİNDE
VERGİLENDİRME YETKİSİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

Ayhan TEKİN

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Hilmi ÜNSAL

YÜKSEK LİSANSTEZİ

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

VERGİ HUKUKU BİLİM DALI

TEMMUZ 2020



**CUMHURBAŞKANLIĞI HÜKÜMET SİSTEMİNDE VERĐİLENDİRME
YETKİSİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

Ayhan TEKİN

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
VERĐİ HUKUKU BİLİM DALI**

**ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

TEMMUZ 2020

Ayhan TEKİN tarafından hazırlanan “CUMHURBAŞKANLIĞI HÜKÜMET SİSTEMİNDE VERGİLENDİRME YETKİSİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ” adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ/OY ÇOKLUĞU ile Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Kamu Hukuku Anabilim Dalı/ Vergi Hukuku Bilim Dalında YÜKSEK TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Prof. Dr. Hilmi ÜNSAL

Maliye Anabilim Dalı, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum

Başkan: Prof.Dr. Seyfi YILDIZ

Mali Hukuk Anabilim Dalı, Kırıkkale Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum

Üye: Dr.Öğr.Ü. Elif YILMAZ FURTUNA

Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum

Tez Savunma Tarihi: 22/07/2020

Jüri tarafından kabul edilen bu tezin Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

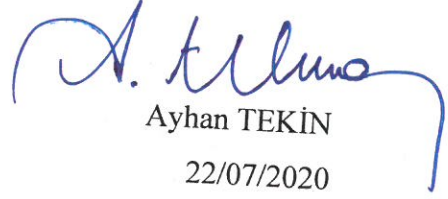
.....

Prof. Dr. Figen ZAİF

Lisansüstü Enstitüsü Müdürü

ETİK BEYAN

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.


Ayhan TEKİN
22/07/2020

CUMHURBAŞKANLIĞI HÜKÜMET SİSTEMİNDE VERGİLENDİRME YETKİSİ VE
DEĞERLENDİRİLMESİ
(Yüksek Lisans Tezi)

Ayhan TEKİN

ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

Temmuz 2020

ÖZET

Vergilendirme yetkisi, halkı temsil eden organlar tarafından kullanılan, devletin egemenlik hakkından kaynaklanan asli bir yetkidir. Bu yetkinin kullanımı her ülkenin içinde bulunduğu siyasi otoriteye göre değişmektedir. Vergilendirme yetkisi, mutlak monarşi ile yönetilen ülkelerde tek kişi tarafından kullanılmakta, meşruti yönetimlerde bu yetki şahıslar yanında bir kurul veya seçkinlerden oluşturulmuş bir organ tarafından kullanılmakta, demokratik toplumlarda ise bu yetki, halkın seçtiği temsilciler aracılığıyla ifa edilmektedir. Vergilendirme yetkisi, insan haklarının gelişimi ve demokratik yönetimlerin ortaya çıkması açısından çok önemlidir. İlk toplumsal hareketler yüksek vergilerden bunalan toplumların daha adil ve şeffaf bir vergi mevzuatı istemesi sonucu ortaya çıkmıştır. Vergilendirme yetkisinin kaynağını oluşturan temsilsiz vergi olmaz ilkesi, bu toplumsal hareketlerin en doğal sonucudur. Demokratik toplumlarda halkı temsil eden yasama organı, vergilendirme yetkisini de kullanan asli organdır. Vergilendirme yetkisinin temel dayanağı olan Anayasanın 73. maddesi, yasama organını mali yükümlülükler koymakta tek organ olarak belirlemiştir. Anayasanın 73/4 maddesi ise; 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, denilmek suretiyle Cumhurbaşkanına da vergilendirme yetkisi tanımıştır. Türkiye, demokratik bir devlet olması sebebiyle, vergilendirme yetkisi anayasa tarafından yasama organına verilmiş ancak yasama organının çizdiği sınırlar içerisinde kalmak şartıyla yürütme organı olan Cumhurbaşkanına da sınırlı bir vergilendirme yetkisi tanımıştır. Cumhurbaşkanının kullanacağı vergilendirme yetkisi dayanağı anayasa olan, sınırlı bir yetkidir.

BilimKodu : 50901
AnahtarKelimeler : Cumhurbaşkanı, Mali Yükümlülükler, Vergilendirme Yetkisi
Sayfa Adedi : 125
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Hilmi ÜNSAL
Orcid Id : 0000-0002-3198-2305

AUTHORITY OF TAXATION IN THE PRESIDENTIAL GOVERNMENT SYSTEM AND THE
INTERPRETATION THEREOF

(M.Sc. Thesis)

Ayhan TEKİN

ANKARA HACI BAYRAM VELİ UNIVERSITY
INSTITUTE OF GRADUATE EDUCATION

July 2020

ABSTRACT

Taxing power is a primary power arising from the state's right to sovereignty, exercised by bodies representing the public. The exercise of this power varies according to the political authority of each country. Taxing power is exercised by one person in countries governed by absolute monarchy, in limited governments, this power is exercised by a board or an elite body and in democratic societies this power is exercised through the representatives elected by public. Taxing power is very important for the development of human rights and the emergence of democratic governments. The first social movements emerged as a result of societies, who were overwhelmed by high taxes, demanding a more just and transparent tax legislation. The principle of taxation without representation, which is the source of taxation authority, is the most natural result of these social movements. The legislative body that represents the people in democratic societies is the principal body that also uses taxing power. Article 73 of the Constitution, which is the primary source of taxing power, has determined the legislature as the only body to impose financial obligations. In Turkey, because it is a democratic state, the taxing power is given to the legislature by the Constitution, but as the executive body, the President of the Republic is also authorized with a limited taxing power and condition to remain within the limits drawn by the legislature. The taxing power to be exercised by the President of the Republic is a limited power that has been prescribed by the Constitution.

Science Code : 50901

Key Words : President of the Republic, Financial Obligations, Taxing Power

Page Number : 125

Supervisor : Prof. Dr. Hilmi ÜNSAL

ORCID ID : 0000-0002-3198-2305

TEŞEKKÜR

Tez konusunu belirlememde yol gösteren, tez çalışmam sırasında yoğun iş temposuna rağmen bana vakit ayırarak tezimi okuyan, kıymetli eleştirilerini ve yönlendirmelerini benden esirgemeyen, her fırsatta değerli fikirlerini paylaşan, tez çalışmalarım esnasında sorduğum soruları sabırla dinleyen, cevaplayan ve bana yardımcı olan, öğrencisi olmaktan onur duyduğum tez danışmanım, değerli Hocam Prof. Dr. Hilmi ÜNSAL'a şükranlarımı bir borç bilirim.

Tezimin bütününe sabırla ve titizlikle okuyan, gerek şekil gerek içerik yönünden fikirlerini benimle paylaşan ve tez jürimde bulunan kıymetli Hocam Dr. Öğr. Üyesi Elif YILMAZ FURTUNA'ya ve tez jürim esnasında tanışmış olduğum kıymetli Hocam Prof. Dr. Seyfi YILDIZ'a şahsıma katmış oldukları bilgi ve tecrübelerden dolayı sonsuz teşekkür ederim.

Maddi-manevi desteklerini her zaman arkamda hissettiğim rahmetli annem Emine TEKİN ve babam Sabri TEKİN'e, beni kendi evlatlarından ayırmadan destekleyen kayınvalidem ve kayınpederim Şükran-Nebi POLAT çiftine de çok teşekkür ederim.

Yüksek lisans serüvenimin başlamasına yardımcı olan, eğitim bilgisi sayesinde sorduğumuz her soruya verdiği cevaplarla önümüze aydınlatan değerli arkadaşım Yasin ÇETİN'e de teşekkürü bir borç bilirim.

Çalışmalarım esnasında her türlü desteğini hissettiğim, beni asla yarı yolda bırakmayan hayatıma renk katan, yüzümü güldüren, hayat arkadaşım, eşim Av. Esra POLAT TEKİN'e sonsuz minnettar olduğumu belirtmek isterim.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
TEŞEKKÜR	vi
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR	xi
1. GİRİŞ	1
2. VERGİLENDİRME YETKİSİ VE CUMHURBAŞKANLIĞI HÜKÜMET SİSTEMİ	3
2.1. Vergilendirme Yetkisi Kavramı.....	3
2.2. Vergilendirme Yetkisinin Tarihsel Gelişimi.....	5
2.2.1. İlkçağ toplumlarında Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı.....	5
2.2.2. İlk İslam Devletlerinde Vergilendirme Yetkisinin Gelişimi.....	7
2.2.3. Orta Çağ Avrupasında Vergilendirme Yetkisinin Gelişimi.....	9
2.2.4. Modern Devletlerde Vergilendirme Yetkisinin Gelişimi.....	9
2.3. Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'deki Gelişimi.....	11
2.4. Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması.....	14
2.4.1. Vergilendirme Yetkisinin Ulusal Alanda Sınırlandırılması.....	14
2.4.1.1. Hukuk devleti ilkesi açısından sınırlandırma.....	15
2.4.1.2. Sosyal devlet ilkesi açısından sınırlandırma.....	19
2.4.1.2.1. Vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı.....	19
2.4.1.2.2. Mali güç.....	20
2.4.1.2.3. Gelir ve servetin vergilendirme yoluyla yeniden dağıtımı.....	21
2.4.1.2.4. Sosyal devlette planlı kalkınma.....	23
2.4.2. Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Alanda Sınırlandırılması.....	24
2.4.2.1. Vergilendirme yetkisini uluslararası alanda sınırlayan ilkelerin değerlendirilmesi.....	25
2.4.2.1.1. İkametgâh ilkesi.....	25
2.4.2.1.2. Kaynak ilkesi.....	27
2.4.2.1.3. Uyrukluk ilkesi.....	28
2.4.2.2. Vergilendirme yetkisinin tek taraflı olarak sınırlandırılması.....	28

2.4.2.3. Vergilendirme yetkisinin uluslararası anlaşmalarla sınırlandırılması.....	30
2.4.2.4. Vergilendirme yetkisinin uluslararası ekonomik bütünleşmelere katılarak sınırlandırılması.....	32
2.4.2.4.1. Serbest ticaret bölgelerinin vergilendirme yetkisine etkileri.....	32
2.4.2.4.2. Gümrük birliğinde vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması.....	33
2.4.2.4.3. Ortak pazarların vergilendirme yetkisine etkileri.....	34
2.4.2.5. Uluslararası kuruluşların vergilendirme yetkisi üzerindeki etkileri.....	34
2.4.3. Vergilendirme Yetkisinin Sınırlanmasında Mahalli İdarelerin Etkisi.....	35
2.5. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi.....	36
2.5.1. Sistemin Mahiyetinin Değerlendirilmesi.....	36
2.5.2. Cumhurbaşkanının Vergi Hakkı.....	38
2.5.3. Cumhurbaşkanının Mali Yetkileri.....	39
3. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ANAYASAL İLKELERİ,	
ARAÇLARI VE YASAMA YÜRÜTME ORGANLARI ARASINDAKİ	
PAYLAŞIMI.....	43
3.1. Vergilerin Kanuniliği İlkesi.....	43
3.2. Sosyal Devlet İlkesi.....	44
3.3. Vergi Kanunlarında Hukuki Güvenlik İlkesi.....	45
3.4. Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi.....	46
3.5. Kıyas Yasağı İlkesi.....	48
3.6. Verginin Genelliği ve Eşitliği İlkesi.....	48
3.7. Ödeme Gücüne Göre Vergilendirme İlkesi.....	49
3.8. Vergilendirme Yetkisinin Araçları.....	49
3.8.1. Vergilendirme Yetkisinin Temel Kaynağı Olarak Anayasa.....	50
3.8.2. Vergi Kanunları.....	52
3.8.3. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Vergilendirme Yetkisine Etkisi.....	53
3.8.4. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri.....	55
3.8.5. Bakanlar Kurulu Kanun Hükmünde Kararnameleri.....	57
3.8.6. Cumhurbaşkanlığı Kararları ve Bakanlar Kurulu Kararları.....	59
3.8.7. Tüzük.....	61
3.8.8. Yönetmelikler.....	61
3.8.9. Yargı Kararları.....	62
3.9. Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Paylaşımı.....	64
3.9.1. Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Dayanağı.....	64

3.9.2. Yasama Organının Vergilendirme Yetkisini Kullanımı.....	65
3.9.2.1. Vergi kanunlarının oluşturulması.....	65
3.9.2.2. Vergi kanunlarının değiştirilmesi.....	65
3.9.2.3. Vergi kanunlarının kaldırılması.....	66
3.9.3. Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisini Kullanımı.....	66
3.9.3.1. Yürütme organının düzenleme yapabileceği mali yükümlülükler.....	66
3.9.3.1.1. Vergiler.....	66
3.9.3.1.2. Resimler.....	70
3.9.3.1.3. Harçlar.....	71
3.9.3.1.4. Benzeri mali yükümlülükler.....	71
4. CUMHURBAŞKANININ VERGİLENDİRME YETKİSİNİ KULLANDIĞI ALANLAR VE DEĞERLENDİRİLMESİ.....	73
4.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi.....	73
4.1.1. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu.....	73
4.1.2. Servetleri Değerleme.....	74
4.2. 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi.....	76
4.3. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi.....	77
4.3.1. İndirimler.....	78
4.3.2. Gelir Unsurlarının Tespiti.....	79
4.3.2.1. Ticari kazanç.....	79
4.3.2.2. Ücretler.....	80
4.3.2.3. Gelirin toplanması ve yıllık beyanname.....	81
4.3.2.4. Vergi tevkifatı ve muhtasar beyanname.....	83
4.3.2.5. Ortalama kar haddi, asgari gayri safi hâsılat ve gider esaslarına göre gelir tayini.....	84
4.3.2.6. Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi.....	84
4.3.2.7. Türkiye jockey kulübünce organize edilen yarışmalar.....	85
4.4. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi.....	85
4.4.1. Yabancı Fon Kazançlarının Vergilendirilmesi.....	85
4.4.2. Sınaî Mülkiyet Haklarında İstisna.....	86
4.4.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı.....	87
4.4.4. Vergi Kesintisi.....	88
4.4.5. Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi Oranı.....	89

4.6. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi.....	91
4.6.1. Taşımacılık İstisnası.....	91
4.6.2. Oran.....	92
4.6.3. İndirim.....	93
4.7. Özel Tüketim Vergisi Kanunu.....	93
4.8. Damga Vergisi Kanunu.....	95
4.9. Gider Vergileri Kanunu.....	95
4.10. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu.....	96
4.11. Emlak Vergisi Kanunu.....	97
4.12. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu.....	98
4.13. Cumhurbaşkanının Vergilendirme Yetkisinin Değerlendirilmesi.....	99
4.13.1. Cumhurbaşkanının Vergi ile İlgili Düzenleme Yapma Yetkisi.....	99
4.13.2. Cumhurbaşkanının Vergi ile İlgili Yetkilerinin Mülkiyet Hakkı Kapsamında Değerlendirilmesi.....	100
4.13.3. Cumhurbaşkanının Muafiyet, İstisna ve Oranlara İlişkin Yetkisinin Değerlendirilmesi.....	103
5. SONUÇ.....	107
KAYNAKLAR.....	111
ÖZGEÇMİŞ.....	125

KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

Kısaltmalar	Açıklamalar
AB	Avrupa Birliği
AİHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
ARGE	Araştırma ve Geliştirme
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
GSYİH	Gayri Safi Yurt İçi Hâsıla
GVK	193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
IMF	Uluslararası Para Fonu
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KVK	5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
md	Madde
MERCOSUR	Güney Amerika Ortak Pazarı
NAFTA	Kuzey Amerika Serbest Ticaret Anlaşması
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
vb	ve benzeri
VUK	213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

Tez çalışmamızın konusu “Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Vergilendirme Yetkisi ve Değerlendirilmesi”dir. Bu tez konusunun seçilmesi ve çalışılmasının amacı; hükümet sistemi değişikliği sonrası vergilendirme yetkisinin kullanılmasında yaşanan değişikliklerin tespitidir.

Vergilendirme yetkisi, bireylerin toplum halinde yaşamalarından sonra ortaya çıkmış ve bu yetkinin nasıl kullanılacağı uzun süre tartışma konusu olmuştur. İlk zamanlarda bu yetki, toplumun yöneticisi konumunda bulunan şahıslar ya da aileler eliyle kullanılmaktayken, siyasal alanda yaşanan gelişmeler, modern devletlerin kurulması, ticaret ve ekonominin gelişmesi gibi nedenlerle, birtakım değişikliklere uğramıştır. Günümüzde vergilendirme yetkisini içeren birtakım gelişmeler ve değişimler çağın koşullarına uygun olarak gerçekleşmektedir.

Vergilendirme yetkisi, anayasal sınırlamalara uygun olarak kullanılmaktadır. Vergilendirme yetkisinin anayasal sınırlar içerisinde kullanılmasının amacı, vergilerin mali güce göre alınarak, vergi yükünün tüm yurttaşlara dengeli ve sosyal adaletsizliğe yol açmadan paylaştırılabilmesidir. Bu nedenle, sosyal devlet ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi, verginin belirliliği ilkesi, verginin genel ve eşitliği ilkeleri, ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi gibi birtakım toplum ve birey menfaatlerini göz önünde tutan ilkelere ihtiyaç duyulmaktadır.

Söz konusu tezin kapsam ve dayanağı; Anayasanın vergi ödevi başlıklı 73. maddesinin 4. fıkrasında geçen ve Cumhurbaşkanına verilen vergilendirme yetkisidir. Cumhurbaşkanına verilen yetkisi kapsamında bulunan mali yükümlülükler; vergiler, resimler, harçlar, şerefîyeler, parafiskal gelirler ve fonlardır. Cumhurbaşkanı bu mali yükümlülüklerin, muafiyet, istisna ve indirim ve oranlarına ilişkin olarak, kanunun belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içerisinde kalmak şartıyla, birtakım değişiklikler yapabilecektir.

Tez ile ilgili aydınlatılması gereken diğer bir husus bu yetkinin kim tarafından kullanılması gerektiğidir. Aslında vergilendirme yetkisi, millet adına kanun koyucudadır. Ancak ekonominin idame ettirilmesi, devlet gelirlerinin düzenli bir biçimde toplanabilmesi Cumhurbaşkanının sorumluluğundadır. Kanun koyucu millet adına gerekli düzenlemeleri yaparak, gerekli mali yükümlülükleri belirler.

Bu yükümlülüklerin gerçekleşmesi için yürütme organına yetki verir. Bu yetki Cumhurbaşkanı tarafından kullanılır.

Türkiye, 2017 yılında düzenlenen referandum ile; Parlamenter Hükümet Sisteminden Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçmiştir. Yapılan referandum sonucunda ve 24 Haziran 2018 tarihinde gerçekleştirilen seçimle birlikte, Türkiye’de Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi resmen başlamıştır. Parlamenter Hükümet Sistemi ile Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi arasındaki en önemli farkı değerlendirmekte fayda vardır. Parlamenter Hükümet Sisteminin yürütme organı incelendiğinde bir tarafta yetkiler ile donatılmış Bakanlar Kurulunu, diğer tarafta ise hukuki sorumluluğu bulunmayan sadece devletin şahsiyetini temsil eden Cumhurbaşkanı görmek mümkündür. Ancak Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi incelendiğinde yürütme organının tek başlı bir yapıya dönüştürüldüğü ve yürütme hususundaki tüm yetkilerin Cumhurbaşkanına verildiği görülmektedir. Vergilendirme yetkisinin, hükümet sistemi değişikliği sonrası nasıl olacağı ve bu iki sistemde hangi değişikliklere uğradığı karşılaştırılarak, detaylı bir şekilde incelenecektir.

Tez çalışmamız üç ana bölümden oluşmaktadır.

Söz konusu tezin ilk bölümünde, vergilendirme yetkisinin tanımı yapılacaktır ve vergilendirme yetkisi kavramına açıklık getirilecektir. Vergilendirme yetkisinin tarihi gelişimi kronolojik sıraya uygun olacak şekilde incelenecektir. İlk bölümün devamında ise diğer iki ana başlıkla bütünlük arz edecek şekilde, vergilendirme yetkisinin hangi hallerle sınırlandırıldığına değinilecektir.

İkinci bölümde ise anayasal ilkeler, vergilendirme yetkisinin araçları, yasama ile yürütme organı arasındaki yetki paylaşımı ele alınacaktır.

Tezin son bölümünde ise, Cumhurbaşkanının vergilendirme yetkisini hangi alanlarda ve nasıl kullandığı ele alınarak Cumhurbaşkanına tanınan bu yetki değerlendirilecektir. Cumhurbaşkanının vergi ile düzenleme yapma yetkisi bu bölümde incelenecektir. Cumhurbaşkanının vergilendirme yetkisini kullanması, bireylerin mülkiyet haklarını nasıl etkilediği ele alınacak, ayrıca muafiyet, istisna indirim ve oranlara ilişkin yetkisi değerlendirilecektir.

2. VERGİLENDİRME YETKİSİ VE CUMHURBAŞKANLIĞI HÜKÜMET SİSTEMİ

2.1. Vergilendirme Yetkisi Kavramı

Vergilendirme yetkisinin çok çeşitli tanımları yapılmaktadır. Bu tanımların temel amacı vergilendirme yetkisinin; nasıl ve kim tarafından, hangi durumlarda kullanılacağını ortaya koymaktır. Vergilendirme yetkisi Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan tarafından “Devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü”¹ olarak tanımlanmıştır. Devletler; tanımdan da anlaşılacağı üzere egemenlik yetkilerine dayanarak; vergi koyma, koydukları vergileri anayasal sınırlar dâhilinde değiştirebilme ve kaldırma yetkilerine sahiptir. Bu durum devletlerin, vergilendirme yetkisinin emretme gücüne dayandığının en temel göstergesidir. Vergilendirme yetkisi her ne kadar devletlerin emretme gücüne dayandırılrsa da, demokratik toplumlarda bu yetkinin asıl kaynağı, yasama organını seçen halkın elindedir².

Vergilendirme yetkisi dar anlamda değerlendirildiğinde; sadece devletin vergi koymaya ilişkin bir yetkisi anlaşılmakta, geniş anlamda değerlendirildiğinde ise; kamu giderlerini karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişiler üzerine konulan her çeşit mali yükümlülüğü içerdiği anlaşılmaktadır³. Eğer vergilendirme yetkisi dar anlamda değerlendirilecek olursa, kamu hizmetinden doğrudan bir yararlanmadan söz edilemez⁴. Çünkü devlet burada vergilendirme yetkisini sadece kendisi sunabildiği kamusal malları üretmek veya satın almak için kullanır. Devlet tarafından sunulan kamusal mallar, bireylerin faydalarından mahrum bırakılmadığı ve tüm tüketicilerin ilave bir maliyete katlanmadan ondan faydalandığı mallardır⁵.

¹ Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2009) *Vergi Hukuku*, Ankara, 33.

² Kartalıcı, K. ve Doğan, M. (2013). “Anayasa Perspektifinde Vergilendirme Yetkisi Kavramı”. *Yeni Dünya Bilimleri Sosyal Bilimler Dergisi*, 118.

³ Narter, R. Ve Sarıcaoğlu, E. (2016). “Vergi Yetkisi ile Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi: Vergi Ceza Normları”. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, 122.

⁴ Doğrusöz, M. E. ve Kaplan, N. F. (2018). “Vergilendirme Yetkisine Egemen Olan Anayasal İlkeler”.

Journal of Strategic Studies in Social Sciences, 43.

⁵ Barış, A. ve Barlas, E. (2017). “Kamu Maliyesi Teorisinde Küresel Kamusal Mallar”. *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi*, 133.

Geniş anlamda vergilendirme yetkisi ise, her çeşit mali yükümlülüğü içerdiğinden dolayı vergi, resim, harç ve diğer mali yükümlülüklerde bu kapsam dahilindedir. Anayasanın 73/4 maddesi vergilendirme yetkisini geniş anlamda düzenlemiştir.

Vergilendirme yetkisinin yukarıdaki yapılan tanımlarından da yola çıkılarak; öncelikle belli bir devlet otoritesinin ya da belli bir egemenliğin oluşması gerekmektedir. Bu egemen gücün vatandaşları üzerinde kural koyma ve koyduğu bu kuralları uygulayabilme gücünün mutlak surette olması şarttır. Demokratik Anayasalar göz önüne alındığı bu durum şu şekilde gerçekleşmektedir. Öncelikle vatandaşlar kendilerini temsil edecek yöneticileri demokratik seçimler sonucu seçmekte ve yöneticileri belli bir süre için görevlendirmektedirler. Vergilendirme yetkisinin kaynağı millettir. Sadece seçilen yöneticiler millet adına bu yetkiyi kullanırlar.

Türkiye’de vergilendirme yetkisini kullanacak olan organ yasama organıdır. Ancak yasama organının kullanmış olduğu bu yetkinin asıl kaynağı millet iradesidir. Çünkü yasama organı sadece millet adına kendisine verilmiş olan bu yetkiyi kullanır. Vergilendirme yetkisinin sınırlarını belirleme, bu yetkiyi hangi organlarla paylaşacağını belirlemesi ise yasama organına verilmiştir. Yasama organı vergilendirme yetkisinin belli bir kısmını, yürütme organı ile birlikte kullanmaktadır.

Yasama organı, vergilendirme yetkisini kullanırken, anayasanın vermiş olduğu yetkiler dâhilinde kalmak zorundadır. Vergilendirme konusunda yapmış olduğu tüm düzenlemeler Anayasada sayılan ilkelere uygun olarak kullanılır. Adaletli, dengeli ve şeffaf bir mali yapı amaçlanarak ve Anayasal düzen göz önünde tutularak, vergilendirme yetkisi kullanılır.

Anayasa, vergilendirme yetkisini kullanan yasama organına istediği bazı durumlarda, bu yetkisini yürütme organı ile paylaşma imkânı sunmuştur. Ancak yasama organı, yürütme ile vergilendirme yetkisini paylaşmadan önce gerekli düzenlemeleri yapmak, mevzuatlar ile ilgili ana hususları belirlemek ile görevlidir. Yasama organı, öncelikle yürütme organının düzenleme yapacağı alandaki aşağı ve yukarı sınırları tespit eder. Cumhurbaşkanının bu yetkiyi kullanmasını, kanunda açıkça öngörür.

Devletler vergilendirme yetkisini, mali kaynak toplamak için kullanır. Çünkü devletler, egemenliklerini, düzenli toplanan mali kaynaklar sayesinde devam ettirebilir⁶. Bu düzenli mali kaynaklar, egemenlik yetkisine dayanarak toplanan, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerden elde edilebilir.

Vergilendirme yetkisinin mali boyutu kadar, hukuki boyutu da vardır. Vergilendirme yetkisinin tam anlamıyla kullanılabilmesi için devlet ile vergi yükümlüsü arasında hukuki bir bağın kurulabilmesi gerekir⁷. Hukuki bağın ortaya çıkabilmesi için, vergi yükümlüsü ve vergi konusu, ülkenin sınırları içinde yer alarak, o ülkenin kişisel egemenliği altında olmalıdır⁸. Örneğin; Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde yer alan gayrimenkulünden doğan vergi devlete ödenecek ya da bir Türk vatandaşının yabancı bir ülkede elde etmiş olduğu gelir, uluslararası antlaşmalar çerçevesinde Türkiye'nin vergilendirme yetkisi kapsamına girecektir.

2.2. Vergilendirme Yetkisinin Tarihsel Gelişimi

Vergilendirme yetkisinin kime ait olacağı ve kim tarafından kullanılacağı sorusu, uzun yıllar boyunca tartışılmış ve günümüzde cevabını bulmuştur. Vergilendirme yetkisinin tarihsel gelişimi bir anlık bir süreç olarak karşımıza çıkmamış, birçok değişim ve gelişim göstermiştir. Vergilendirme yetkisinin tarihsel gelişimi, kronolojik sıraya uygun olarak aşağıda incelenecektir.

2.2.1. İlkçağ toplumlarında Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı

Vergilendirme yetkisinin ilk olarak dini temalar ekseninde ortaya çıktığı görülmektedir. Nitekim antik çağlardan kalan bazı yazılı dini metinler incelendiğinde, dönemlerindeki din adamlarına vergilendirme yetkisi tanındığı, bu yetkilerin mahalli olduğu ve elde edilen gelirlerin %10 oranında tapınak vergileri adıyla kişilerden alındığı tespit edilmiştir. Ayrıca, gönüllü vergi sisteminin olduğu adak tipi uygulamalara da antik çağlarda çok sık rastlanmaktadır. Adakların dinsel özelliği olduğu ve sunulan adakların ise erken devletin kamu işlerinde kullanılması bir nevi gönüllü vergidir. Kutsallara, tapınak ve diğer ibadet yerlerine, tanrı-krallara yapılan her türlü maddi ve ayni sunumlar, ilk gönüllü-

⁶ Budak, T. ve Yakar, S. (2007). "Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması". *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 134.

⁷ Erkin, G. (2013). "Türk Hukuku'nda Vergilendirme Yetkisi". *Yaşar Üniversitesi Dergisi*, 1114.

⁸ Yaltı Soydan, B. (1995). *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, İstanbul:Beta Yayın Dağıtım, 17.

gönülsüz vergi emareleri olarak görülmekte ve bu tip uygulamalar günümüzde de bazı toplumlarda devam etmektedir⁹.

Sümer, Babil, Mısır ve Akad gibi uygarlıkların vergilendirme sistemleri sırasıyla incelendiğinde, ilk olarak vergi afları gibi modern vergi uygulamalarının bu yıllarda ortaya çıktığı görülmektedir. Tanrı-adam olarak adlandırılan rahipler ile krallar arasında vergilendirme yetkisi hususunda güçlü çatışmalar yaşanmıştır. Ancak merkezi yönetimde etkili olan kralların iktidarlarını güçlendirmeleri sonucu, tapınak rahiplerinin vergilendirme yetkileri sonlandırılmıştır. Mezopotamya bölgesinde merkezi yönetimlerin ortaya çıkması, Hammurabi'nin çivi yazısı ile vergi sistemlerini düzenlemek amacıyla kanunlar yazdırması ve vergilerin mali güce göre alınması, bu dönemde vergi hukukunun ilerlemesine yardımcı olmuştur¹⁰.

Mezopotamya uygarlıklarında yaşanan gelişmeler, Antik Yunan devletlerinde yaşanmamıştır. Zira Mezopotamya uygarlıkları, daha çok merkezi kralların hüküm sürdüğü, otoritenin güçlü hissedildiği devlet yapıları olmalarına rağmen; Yunan devletleri güçlü bir merkezi otoriteden uzak, parçalı şehir devletleri şeklinde yaşamışlardır. Yunan devletlerinde halkın yapısı incelendiğinde bir tarafta yoksul olan topraksız çiftçiler, diğer tarafta ise büyük toprak sahibi soylular bulunmaktadır. Soylular, devlet yönetimde oldukça güçlüdür. Bu dönemde kralların yetkilerinin sınırlandırıldığı, yönetimde soyluların hâkim olduğu bir devlet yapısı görülür¹¹. Yunan şehir devletlerinin ekonomik yapısının büyük ölçüde tarım politikalarına dayalı olması ve toprak sahibi soyluların devlet yönetiminde söz sahibi olmaları vergi politikalarını çok olumsuz etkilemiştir. Güçlü toprak aristokrasisi, toprağın vergilenmesine aşırı tepki vererek, topraktan alınacak vergilerin önüne geçmiştir¹².

Yunan şehir devletlerinin aksine, Roma İmparatorluğu'nun, vergilendirme yetkisinin gelişimde ve modern vergilendirme sisteminin kurulmasında, çok önemli katkıları olmuştur. Pek çok kaynakta da yer verildiği üzere verginin

⁹ Sirkeci, O. ve Abdula, M. S. (2015). "Ortadoğu Uygarlıklarında Vergi Uygulamaları". *International Journal of Social Sciences and Educational Research*, 1242.

¹⁰ Sirkeci ve Abdula, 2015, 1243.

¹¹ Ökte, K. S. (2008). "Antik Çağda İktisadi Düşünce". *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 39.

¹² Taş, S. ve Günay, E. (2015). "Antik Çağ Topluluklarının Özellikleri Geleneksel Statüleri ve İktisadi Yapıyı Belirleyen Kurumları". *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 156.

hukuki açıklık kazandığı ilk dönem; Roma İmparatorluğu dönemidir¹³. Vergiler, Roma İmparatorluğunun ilk dönemlerinde sadece savaş ihtiyaçlarının karşılanabilmesi için alınmıştır. Zamanla ülke topraklarının genişlemesi, yeni bayındırlık faaliyetlerinin yerine getirilebilmesi, savaş sonrası zarar gören bölgelerde yeni şehirleşmenin sağlanabilmesi gibi nedenlerle de vergiler alınmıştır. Sayılan bu durumlar nedeniyle mükellefler, ağır bir vergi sistemi ile karşı karşıya kalmıştır.

Roma İmparatorluğu vergilendirmenin hukuki temellere oturması açısından da en önemli uygarlıktır. İmparator emirnameleri, ilk imparatorluk devrinden itibaren vergilerin hukukî temelini oluşturmuştur¹⁴. Ayrıca vergiler, iltizam sistemi terk edilerek, resmi devlet memurları tarafından toplanmıştır. Vergilendirme yetkisinde, İmparatorun güçlü bir yetkiye sahip olduğu görülmektedir.

Eski Türk uygarlıklarında vergilendirme yetkisi incelendiğinde; vergi kelimesi; “bert” kelimesi olarak ifade edildiği görülmektedir. Bu kelimenin Divan-i Lugat’it Türk’te karşılığı tespit edildiğinde; efendilerin tebaalarından topladığı, her yıl düzenli olarak toplanan vergiler olarak çevrildiği görülmektedir. Kelimenin anlamından bile; eski Türk uygarlıklarında vergilendirme yetkisinin bizzat, devlet yöneticisi olan kağan tarafından kullanıldığı görülmektedir. Eski Türk uygarlıklarındaki devlet maliyelerinin, savaşlarda yenilgiye uğratılan kavimlerden alınan haraçlar, devlete tabi olan bölgelerden altın, madeni para veya aynı olarak alınan yıllık vergiler ve hediyelerden oluştuğu görülmektedir¹⁵. Türk tebaadan alınan vergiler miktarları itibariyle, fetihlerden toplanan vergilerden sonra gelmektedir. Önemli ticaret yollarını kontrolü altında bulunduran yönetimin, bu yolları kullanan tüccarlardan aldıkları vergiler de, devlet maliyesinde önemli bir gelir kaynağı olarak görülmüştür.

2.2.2. İlk İslam Devletlerinde Vergilendirme Yetkisinin Gelişimi

İslam hukukunun kaynakları incelendiğinde; ilahi iradenin emir ve yasaklarını düzenleyen ayetler, peygamber sünnetleri, icmaa ve kıyaslar olduğu

¹³ Mutlu, A. C. (2012). “Dünü Bugünü ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektifi”. *TBB Dergisi*, 126.

¹⁴ Öztürk, M. (2014). “Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4816.

¹⁵ Mandaloğlu, M. (2013). “Eski Türklerde Sanayi, Ticaret ve Maliyenin Ekonomik Açıdan Değerlendirilmesi”. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi*, 143.

görülmektedir. İslam hukuku; sayılan bu kaynaklarıyla toplumun tüm alanlarını düzenlemektedir.

Kur'an'da çeşitli vergi türlerini belirten zekat, cizye gibi kelimeler olmasına rağmen, bir bütün halinde vergi kelimesini karşılayan herhangi bir kavram bulunmamaktadır. Hiç şüphesiz ki zekat; ilahi iradenin vergilendirme yetkisi sonucu ortaya çıkmıştır. Kur'an'da farz bir ibadet olarak düzenlenmiştir.

Zekât, insanların elde etmiş oldukları servetlerinden alınan bir vergidir¹⁶. Zekâtın bugünkü anlamı zengin malının belli bir oranını fakirlere dağıtması olarak görülse bile; zekât toplumsal yönü itibariyle, toplumdaki fertler arasındaki ekonomik dengesizlikleri gidermeye çalışmaktadır. Zekât, kamu otoritesi tarafından sadece fakirlikle mücadelede bir araç olarak kullanılmamış bilakis kamunun en temel giderlerini finanse eden çok yönlü bir araç olarak da kullanılmıştır¹⁷.

Kur'an' da düzenleme alanı bulan diğer bir vergi türü cizyedir. Bu vergiler, gayrimüslim erkek nüfustan alınmıştır. Alınma amacı; Müslümanların yönetimi altında bulunan gayrimüslimlerin, İslam dinini kabul etmelerini sağlamaktır ve cizye ödeyen gayrimüslimler, vergiden kurtulmak için müslümanlığı seçebilirler. Ayrıca cizye vergisi ödeyen gayrimüslim erkekler, askerlikten muaf tutularak, can ve mal güvenlikleri devlet tarafından korunmuştur.

Cizye gelirlerinin, askerlik yapmayan kişilerden alınması sonucu, askeri alanlarda kullanılması gerektiği düşünülmüştür. Cizye gelirleri, sadece asker maaşlarının ödenmesi ve askeri harcamalara ilişkin kullanılmamış, aynı zamanda şehirlerin veya devlet binalarının imarında, sarayın mutfak ve diğer harcamalarında, devlette görevli olan veya emekliye ayrılmış kişilerin maaşlarının karşılanmasında, hac için yapılacak olan surre alaylarının ve menzillerin hazırlanmasında, cami veya türbelerde vazifelendirilmiş olanların maaşının ödenmesi gibi birçok alanın finansmanında ve eğitim harcamalarında kullanılmıştır¹⁸.

¹⁶ Badem, M. (2017). "Modern Vergi ve Klasik Zekat Anlayışı Üzerine Tahliller". *Gümüşhane Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 80.

¹⁷ Dumlu, E. (2011). "Kamu Harcamaları Açısından Zekat". *Atatürk Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 249.

¹⁸ Kocaoğlu, B. (2016). "Osmanlı'da Cizye Vergisi ve İtfaiye Çalışmaları". *Iğdır Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 162.

2.2.3. Orta Çağ Avrupasında Vergilendirme Yetkisinin Gelişimi

Orta Çağ Avrupasının, siyasal dinamiklerinin incelenmesi için, öncelikle feodalite teriminin üzerinde durulması gerekmektedir. Feodalite kavramı, sınıfsal üretim araçlarının mülkiyetlerinin büyük bir bölümünü ellerinde bulduran derebeyler ile çok sınırlı sayıda toprak mülkiyeti bulunan yoksul köylü sınıflarının yaşadığı bir dönemde ortaya çıkmıştır. Feodalitenin, ticaretin, piyasa ilişkilerinin, para ekonomisinin ve dolayısıyla da kent yaşamının çöktüğü bir dönemde ortaya çıktığı görülmektedir¹⁹. Çöküşlerin doğal bir sonucu olarak, kast sistemine benzetilebilen, toprağa bağlı, bir tür siyasi mekanizma ortaya çıkmıştır. Öncelikle krallar, güçlü feodallere ve kiliseye toprak bağışında bulunmuştur. Soyluluk ve bağlılık ile oluşan siyasi yapı neticesinde dukler de, daha önce olduğu gibi vassallık şartı ile markizlere, markizler kontlara, kontlar baronlara ve baronlar da şövalyelere fief denilen topraklar vererek toprakların kontrollerini ve gelirlerini elde etmeyi amaçlamışlardır²⁰. Çünkü feodalizmin ekonomik amacı, tarıma ve toprak mülkiyetine dayanmasıdır²¹.

Feodal düzenin en önemli toplumsal olayı; korunan ve koruyan kavramlarının ortaya çıkmasıdır. Çünkü derebeylik sistemine dayanan bu düzende, güçlü merkezi hükümet sistemlerinin bulunmaması, korunan ile koruyan arasında birtakım hukuki ilişkilerin gelişmesine sebep olmuştur. Burada korunan kesim vassallar, koruyan kesim ise aristokrat sınıfına bağlı lordlardır. Her iki zümrenin birtakım yetki ve görevleri bulunmaktadır. Burada ortaya çıkan durum, lordların vergilendirme yetkilerini ellerinde tutmalarıdır. Vassallar, lordların keyfi ve kanunilik ilkesine aykırı olarak koymuş oldukları vergileri ödemekle mükelleftirler. Ayrıca bu vergiler, şövalyeliğin tam zamanlı askerlik sistemine geçilmesi ile birlikte sistemli bir şekilde toplanmıştır.

2.2.4. Modern Devletlerde Vergilendirme Yetkisinin Gelişimi

Toplumların gelişmesi ve çok uluslu devletlerin ortaya çıkması, vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına neden olmuştur. Vergilendirme yetkisini kullanan

¹⁹ Ülgen, P. (2010). "Ortaçağ Avrupasında Feodal Sisteme Genel Bir Bakış". *Mukaddime Dergisi*, 9.

²⁰ Hanar, M. (2018). "Fatih William ve İngiltere'de Feodal Sistemin Kurulması". *Ortaçağ Araştırmaları Dergisi*, 45.

²¹ Aydemir, C. ve Genç, S. Y. (2011). "Ortaçağın Sosyoekonomik Düzeni Feodalizm". *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 229.

siyasî otoritenin yapmış olduğu işlemler, vatandaşların maddî durumlarını ve yaşama şartlarını doğrudan etkilediği için, bu yetkinin belli şartlara bağlanması, birçok tarihsel mücadele sonucu olmuştur²². Tarihteki ilk büyük demokrasi mücadeleleri, vergilendirme yetkisine karşı gerçekleşmiş ve vergilendirme yetkisinin yasal düzenlemelerle sınırlandırılmasına neden olmuştur²³.

Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve demokratik gelişimin sağlanması ilk olarak 1215 Haziranında imzalanan Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı) ile başlamıştır. Magna Carta Libertatumun ortaya çıkmasının en büyük sebebi; İngiliz Kralı 1.John'un uyguladığı baskıcı rejim ve halkı mali olarak zorlayan yüksek vergilerdir. Anlaşma imzalanana kadar vergilendirme yetkisi mutlak ve sınırsız bir şekilde kralın yetkisindedir. Ancak Magna Carta Libertatumunda kralın yetkisi sınırlandırılmış, vergilerin kanunlar yoluyla oluşturulması kabul edilmiştir.

17 Haziran 1628 yılında yayınlanan İngiliz Haklar Bildirgesi; 1215 yılında yayınlanan Magna Carta Libertatum ile güvence altına alınan verginin yasallığı ilkesinin kral tarafından ihlal edilmesi sonucu ortaya çıkmıştır. Vergilendirme yetkisi parlamentoda olmasına rağmen, İngiliz kralı parlamentonun vergilendirme yetkisini ihlal etmiş, illere memurlar göndererek ve halkı tehdit etmek suretiyle ödünç istemiştir. Halk Benevolence adı verilen ağır bir vergi ödemekle karşı karşıya bırakılmıştır. 17 Haziran 1628 yılında yayınlanan İngiliz Haklar Bildirgesi de vergilendirme yetkisinin ihlal edilmesine, tepki olarak ortaya çıkmıştır.

Amerika Birleşik Devletleri'nde bağımsızlığın kazanılması ve demokratik rejimin kurulmasında rol oynayan etken, anavatan İngiltere'nin uyguladığı vergilere gösterilen tepkilerdir. 1776 yılında ilan edilen bağımsızlık bildirisinde "Temsilsiz vergi olmaz." denilmek suretiyle, verginin kanuniliği ilkesine yer verilmiştir. Verginin kanuniliği ilkesi, hukuki güvenliğin ve şeffaflığın sağlanmasını ve vergilerin sadece kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılabilceğini ifade eder. Türk Anayasalarında da bu ilkeye yer verilmiş olup, vergilerin sadece kanunla konulup, kaldırılabilceği kararlaştırılmıştır.

1789 Fransız İhtilalinin ortaya çıkmasının nedenlerinden biri de, mali yapının bozulması, gelir kaynağı olarak yeni vergiler konulmasıdır. İlk olarak akla,

²² Akyazan, A. E. (2009b). "Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'deki Gelişimi". *TBB Dergisi*, 1.

²³ Mutlu, 2012, 126.

vergide eşitlik sağlanarak gelir açığının kapatılması gelmiş ve vergiden muaf olan kilise ve soylulardan vergi alınması hâlinde hazine açığının azaltılabileceği düşünülmüştür. Fakat bu teklif parlamento tarafından reddedilmiştir. Devrim sonunda ilan edilen 1789 Fransız Yurttaş ve İnsan Hakları Bildirisinin ilgili maddesinde, vergilendirme yetkisi tamamen monarkın egemenliğinden çıkmış ve halkın egemenliğine geçmiştir. Bu durumun daha iyi anlaşılabilmesi için 1789 Fransız Yurttaş ve İnsan Hakları Bildirisinin ilgili maddesinin incelenmesi gerekmektedir. *Madde 14'e göre, "Bütün yurttaşlar bizzat veya temsilcileri aracılığıyla verginin gerekliliğini belirleme, bunu serbestçe kabul etme, bu vergilerin kullanımını gözlemleme ve verginin miktarını, matrahını, tahsil şekli ve süresini belirleme hakkına sahiptir."*²⁴Söz konusu madde ile temsilsiz vergi olmaz ilkesinin benimsendiği görülmektedir. Ayrıca bu madde, sadece Fransız kanunlarına giren bir madde olarak kalmamış aynı zamanda evrensel bir değere kavuşmuştur.

Sonuç olarak, vergilendirme yetkisinin son halini alması, devrimler sonucunda olmuştur. Devrimler sonucunda kabul edilen bildirimler ve belgelerle, vergilerde keyfîlik ve adaletsizlik önlenmeye başlanmış, vergilerin kanunîliği ilkesi, batılı devletlerin hukuk sistemlerinde korunan bir ilke haline gelmiştir²⁵.

2.3. Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'deki Gelişimi

Vergilendirme yetkisinin Türkiye açısından incelenmesinde, Osmanlı İmparatorluğundan başlamakta fayda vardır. Osmanlı İmparatorluğundaki mutlak yönetim gücü anlayışı; Padişahı, hem siyasi otoriteyi temsil eden siyasi bir mekanizma, hem de Halife statüsünde bulunan dini bir lider yapmıştır²⁶. Bu durumun doğal bir sonucu olarak da Padişah, vergilendirme yetkisini mutlak bir şekilde kullanmıştır. Padişah hem şer'i vergileri hem de örfî vergileri tek başına koyma yetkisine sahiptir. Şerî vergiler, devlet arazilerinin ekilmesi sonucu elde edilen ürünlerden alınmakla birlikte beytülmalin geliri sayılmış ve şer'i hükümler

²⁴ Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi. (1791, 3 Eylül) Erişim adresi: http://www.canaktan.org/hukuk/insan_haklari/magna-carta/fransiz_insan.htm

²⁵Öztürk, 2015, 4820.

²⁶Akyazan, 2009b, 3.

çerçevesinde talep edilmiştir²⁷. Bu dönemde zekat, cizye, haraç ve öşür gibi şer'i vergiler dışında kalan diğer vergiler örfi vergiler olarak kabul edilmiştir.

Batı ülkelerinde ortaya çıkan halk hareketleri, Osmanlı İmparatorluğunu da etkilemiştir. Osmanlı tarihinde anayasa olmamakla birlikte, birer anayasal metin niteliğindeki Islahat ve Tanzimat Fermanları yayınlanmıştır. Bu fermanlarda halka bir takım garantiler verilmiştir.

Islahat Fermanı, gayrimüslimler ile Müslimler arasındaki birtakım farklılıkları gidermeye yönelmiştir. Vergi ile ilgili maddede; "...*tarh olunacak vergi ve tekâlif sınıf ve mezheplerine bakılmıyarak bir sûrette ahzolunmakta.*"²⁸ denilmek suretiyle, vergi alımında din ayrımı yapılmayacağı ilan edilmiştir. Padişahın vergi yetkisi kısıtlanmamış sadece vatandaşlar arasındaki dinsel ayrım ortadan kaldırılmıştır.

Osmanlı Devletinde demokratik gelişme; 1876 yılında Kanun-i Esasi'nin yürürlüğe girmesiyle devam etmiştir. Kanun-i Esasi, vergilendirme yetkisi ile ilgili birtakım düzenlemeler yapmıştır. Kanun-i Esasinin 25. maddesine göre; "*bir kanuna müstenit olmadıkça vergi rüsumat namı ile ve namı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz*"²⁹ denilmek suretiyle, verginin kanuniliği ilkesi benimsenmiştir. Kanun-i Esasi her ne kadar kesintiye uğrasa da 1909 yılında 2. Meşrutiyetin ilanı ile tekrar yürürlüğe girmiştir. Ve padişahın vergilendirme yetkisi Türk siyasi tarihi boyunca ilk defa, bir anayasa ile sınırlandırılmıştır.

1921 Anayasası meclis hükümeti sistemini benimseyen bir yapıdadır. Bu yüzden vergilendirme yetkisi meclis tarafından kullanılmaktadır. Fakat Kurtuluş Savaşı süresince bu yetki; Başkomutan olan Mustafa Kemal'e verilmiş ve Başkomutan tarafından mali yükümlülük içeren Tekalif-i Milliye emirleri çıkarılmıştır.

1924 Anayasasının 84. Maddesi, vergi müessesesini; "*Vergi, Devletin genel giderleri için, halkın pay vermeyi demektir. Bu esasa aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması ve başka yüklemeler yapılması yasaktır.*"³⁰ demek suretiyle düzenlemiştir. İlgili maddeden

²⁷ Taşkın, Ü. (2013). "Rüsum-i Örfiye". *Tarih Okulu Dergisi*, 56.

²⁸ Islahat Fermanı. (1856, 18 Şubat), S. 4, Erişim Adresi: <http://www.muhammedbalci.com/hukukdunyasi/belgeler/231.pdf>

²⁹ Kanuni Esasi. (23 Aralık 1876), Erişim Adresi: <http://www.anayasa.gen.tr/1876ke.htm>

³⁰ 1924 Anayasası. (1945, 10 Ocak) Resmi Gazete: (Sayı:15/1/1945-5905). Erişim Adresi: <https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa24.htm>

de anlaşılacağı üzere vergilendirme yetkisinin kullanımı sadece TBMM'ye aittir. Burada yürütme organına ve idarelere daha önceden alınmakta olan resim ve birtakım mali yükümlülüklerin ilgili kanunlarının yapıncaya kadar toplanmasına izin verilmiştir.

1961 Anayasasının 61. Maddesi ise: vergi ödevini şu şekilde düzenlemiştir.

Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur. Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.³¹

1961 Anayasası, Bakanlar Kuruluna belli sınırlar dâhilinde kalmak üzere, ilk defa vergilendirme yetkisi tanıdığı görülmektedir. Artık meclis, kendisinde olan vergilendirme yetkisini, yürütme organı ile paylaşmayı kabul etmiştir. Bu yetki paylaşımının altında yatan en önemli sebep, yasa çıkarma konusunda yaşanan birtakım zorluklar ile vergi politikalarında zorunlu ve ivedi hallerde karar alma ve icra edebilme sürecidir³².

1982 Anayasası vergilendirme yetkisini TBMM'ye vermiş, vergi ve benzeri yükümlülüklerin sadece kanunla konulup, kaldırılabilceğini düzenlemiştir. Bakanlar Kurulu, 21/1/2017 tarihine kadar vergilendirme yetkisini kullanmıştır. Fakat 21/1/2017 tarihinde yapılan değişiklik ile Bakanlar Kurulu ibaresi anayasadan çıkartılmış ve uzun yıllar devam eden bu yetki, Cumhurbaşkanı'na tanınmıştır. Bakanlar Kurulu, 1982 Anayasasının vermiş olduğu yetkiye dayanarak vergi alanında birçok düzenleme yapmıştır. Bakanlar Kuruluna, yasama organı tarafından devredilen vergilendirme yetkileri incelendiğinde, çoğunlukla oranlara ilişkin bir düzenleme yapma yetkisi verildiği görülmektedir³³. Bu yetki, yürütme organı tarafından en fazla kullanılan vergilendirme yetkisidir. Söz konusu tezin düzenleme alanını 1982 Anayasasının vergilendirme yetkisi içerdiğinden dolayı gerekli çalışmalar, tezin devam eden bölümünde detaylı olarak işlenecektir.

³¹ 1961 Anayasası. (1961, 9 Temmuz) Resmi Gazete: (Sayı: 20.7.1961-10859). Erişim Adresi: <http://www.anayasa.gen.tr/1961ay.htm>

³² Kartalçı ve Doğan, 2013, 122.

³³ Yakar, S. ve Budak, T. (2013). "Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: "Sıfır Oran"ın Anlamı". *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 401.

2.4. Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması

Vergilendirme yetkisi, devletlerin egemenlik yetkisinden kaynaklanan en temel yetkidir. Devletler, egemenliğini ilgilendiren konularda, her ne kadar bağımsız davranmak isteselerde, bu yetkileri çeşitli şekillerde sınırlandırılmaktadır. Vergilendirme, insan hak ve özgürlüklerini yakından ilgilendirmesi sebebiyle, anayasal zemine oturtulması gerekmektedir³⁴. Bu sınırlanmaların temelini, hukuk devleti ilkesi oluşturmaktadır. Hukuk devleti, hak ve hürriyetleri sınırlamada keyfilik önüne geçebildiği gibi, kamu düzeninin meşru yasalarla sağlanmasını gerekli kılar³⁵.

Devletler vergilendirme yetkilerini kendileri sınırlandırabileceği gibi, uluslararası alanda gösterdikleri birtakım faaliyetler sonucu ya da oluşturulmuş anlaşmaları kabul etmeleri yoluyla sınırlandırabilirler.

2.4.1. Vergilendirme Yetkisinin Ulusal Alanda Sınırlandırılması

Vergilendirme yetkisinin, ulusal alanda sınırlandırılmasının temelini hukuk devleti ilkesi ve sosyal devlet ilkesi oluşturmaktadır. Vergilendirme yetkisi kullanılırken, hukuk devletinin ortaya koyduğu birtakım değerler esas alınmalı, idareye geniş takdir yetkisi verecek düzenlemelerden kaçınılmalı ve idarenin sınırları tespit edilmelidir. Ayrıca temel hak ve özgürlüklerin sınırları korunarak, herhangi bir ihlale neden olmadan kullanılmalıdır.

Vergilendirme yetkisini sınırlandıran diğer bir husus ise sosyal devlet ilkesinin varlığıdır. Sosyal devlet ilkesinin; vergi yükünün dengeli ve adaletli dağıtılması, vergi kanunlarının oluşturulması esnasında mali gücün göz önünde tutulması, gelir ve servetlerin vergilendirme yoluyla yeniden dağıtılmasının sağlanması, sosyal devlette planlı kalkınmanın gerçekleştirilebilmesi gibi çeşitli işlevleri vardır. Yukarıda sayılan tüm bu hususlar vergilendirme yetkisini ulusal alanda sınırlandıran işlevlerdir.

³⁴ Şişman, G. (2009). “Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 36.

³⁵ Bozdoğan, D. ve İlk, E. (2016). “Vergilendirme Yetkisinin Bir Sınırlandırıcısı Olarak Hukuki Güvenlik İlkesi”. *Uluslararası Yönetim, Eğitim ve Ekonomi Perspektifleri Dergisi*, 30.

2.4.1.1. Hukuk devleti ilkesi açısından sınırlandırma

1982 Anayasasının, ikinci maddesinde; Türkiye Cumhuriyetinin sosyal bir hukuk devleti olduğu kabul edilmiştir. Hukuk devletinin en önemli özelliği, devletin bütün organlarının eylem ve işlemleri hukuk kuralları çerçevesinde yürütülür ve kişilerin hak ve özgürlükleri anayasal güvence altındadır³⁶. Her kanun gibi vergi kanunları da hukuk devletinin ilkelerine uygun olarak hazırlanır.

Vergilendirme yetkisinin ulusal alanda sınırlandırılması hususunda, hukuk devleti ilkesi açısından ilk olarak yasal idarenin yetkilerinin sınırlandırılması incelenecektir. İdare, Anayasanın 123. maddesine göre bir bütündür ve kanunla düzenlenmesi gerekir. İdarenin kuruluş ve işleyişi kanunlarla düzenlenmekte ve idarenin eylem ve işlemlerinin yerindelik ve hukukilik denetimine tabi olması hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir³⁷.

İdare hukukunun temelini çoğunlukla kamusal yetkilerin kullanılması oluşturduğundan, devlet ile bireyler arasında bazı durumlarda birtakım eşitsizlikler ortaya çıkabilmektedir. Kamusal yetkileri kullanan idarenin çıkarları, bireylerin çıkarlarından üstün tutulduğu görülmektedir³⁸. Özellikle idare, tek yanlı işlemler tesis edebilmekte ve bireylerin lehine olmayan birtakım düzenlemeler yapabilmektedir. Bireyleri, idarenin verebileceği zararlardan korumak maksadıyla, yasal idare ilkesi, hukuk devletinin bir parçası olarak ortaya çıkmış ve idarenin yapmış olduğu eylem ve işlemler yargı organları tarafından denetime tabi tutulmuştur.

Vergilendirme yetkisinin sınırlandırıldığı durumlarda; İdare, kendisine tanınan yetki ile bağlıdır. Bu yetkinin dışına çıkamayacağı gibi kendisine verilen yetkiyi tam anlamıyla kullanamaması da, hukuk devleti ilkesine zarar verir. Örneğin; Anayasanın 73. maddesine göre; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulup değiştirilmesi ve kaldırılması kararlaştırılmış iken; Cumhurbaşkanı sadece, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisine sahiptir. Vergi

³⁶ Çağan, N. (1980). "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 137.

³⁷ Atay, E. E. (2014). "Hukuk Devleti İlkesi Işığında İdarenin Denetimi ve Kamu Denetçiliği Kurumu". *Ombudsman Akademik Dergisi*, 3.

³⁸ Açıdoğru, S. B. (1999). "İdari İşlemin Yetki Unsuru ve Yetki Unsurundaki Sakatlıklar". *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1.

kanunlarını sadece meclis yapmakta, ekonomik koşullar göz önüne alındığında Cumhurbaşkanına kullanabileceği bağlı bir yetki tanınmaktadır. Cumhurbaşkanı sadece kanunla belirtilen sınırlar dâhilinde takdir yetkisini kullanabilecektir. Cumhurbaşkanının kendisine verilen yetkinin dışına çıkması hukuk devleti ilkesine zarar verir.

Vergilendirme yetkisini ulusal alanda sınırlayan diğer bir etmen ise; Anayasa da belirtilen eşitlik ve genellik ilkeleri açısından ortaya konulan sınırlamalardır. 1982 Anayasasının 10. maddesi; Herkesin, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit olduğunu savunmuş, 73. madde ise herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu hususuna değinmiştir. Verginin mali güce göre alınması ile ayırım gözetilmeden genele yayılması, vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesini amaçlar³⁹. Bu iki maddenin birbirleriyle olan bağlantısı incelendiğinde, bireylere, eşitlik ilkesine aykırı davranılacak şekilde mali yükümlülükler çıkartılamaz.

Verginin genelliği ilkesi, tüm bireylerin vergi yükü altına girmesini ifade eder. Verginin genelliği ilkesi, verginin kanunla konularak zorunlu olması bağlamında, kanunların genelliği anlayışı ile de yakından ilgilidir⁴⁰. Kanun koyma konusunda yetkili olan mercii olan yasama organı, vergi kanunlarını herkesi ilgilendiren bir şekilde düzenlemektedir. Eşitlik ilkesi ise, maddi açısından farklı statüde bulunan bireyleri farklı miktarlarda vergi yükü altına sokmayı planlamaktadır. Eşit olmayanlara eşitsizlikleri oranında yarar sağlanmasını ya da yükümlülüklerin yerine getirilmesi oransal eşitlik ile yakından ilgilidir⁴¹.

Eşitlik ilkesinin uygulanması açısından yürütme organına daha fazla görev düştüğü görülebilir. Genel olarak yasama organı yürütme organının eşitliği sağlama konusunda görev alanını belirlemektedir. Böylelikle yürütme organı, gerekli yetkiyi alarak birtakım şahıs ve grupların vergi işlemlerinde; muafiyet, istisna, indirim gibi işlemler gerçekleştirerek eşitliği sağladığı görülür. 1982 Anayasasının 10. maddesi; çocuklar, yaşlılar, özürülüler, harp ve vazife şehitlerinin

³⁹ Öztürk, İ. ve Ozansoy, A. (2011). “Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi”. *Maliye Dergisi*, 208.

⁴⁰ Erkin, G. (2012). “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”. *Ankara Barosu Dergisi*, 243.

⁴¹ Baltacı, C. (1996). “Demokratik Eşitlik İlkesi”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 204.

dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirlerin, eşitlik ilkesine aykırı sayılmayacağını belirtmiştir. Yürütme organı, vergiler ile ilgili yapacağı işlemlerde, kendisine verilen yetkiye dayanarak ve kendi yetkisi sınırlarında kalarak yapacağı istisna, muafiyet ve indirimlerin eşitlik ilkesini ihlal ettiği düşünülmemelidir. Çünkü bu ayrıcalıkların sağlanması Anayasa tarafından kararlaştırılmış ve ilgili vergi kanunları tarafından yürütme organı görevlendirilmiştir.

Temel hak ve özgürlükler, vergilendirme yetkisini sınırlandıran diğer bir etmendir. Devletin önemli görevlerinden bir tanesi de, insanların doğuştan gelen hak ve özgürlüklerinin varlığını kabul ederek, bu hakları korumayı üstlendiğini kabul etmesidir⁴². Ancak bazı durumlarda devlet tarafından korumaya alınan bu hakların, devlet tarafından sınırlandırıldığı görülmektedir. Demokratik ülkelerin anayasalarında ve uluslararası insan hakları belgelerinde, temel hak ve özgürlüklerin özel sınırlama nedenlerine dayalı olarak sınırlandıkları görülmektedir⁴³. 1982 Anayasasının 13. maddesi; Temel Hak ve Özgürlükleri, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabileceğini düzenlemiştir. Yapılacak sınırlandırmaların, hakkın özüne dokunmadan yapılması önem arz etmektedir⁴⁴. Kanun aracılığıyla konulan sınırlar; bireyler tarafından kullanılan hakların, diğer bireylerin haklarını sınırlandırmasını engellemek için koyulmaktadır⁴⁵.

Temel hak ve özgürlüklerin, vergilendirme yetkisini sınırlamasının en net örneği; düzenlemelerin kanunla yapılması gerektiğinin açıkça belirtilmiş olmasıdır. Anayasada yer alan mülkiyet ve miras haklarının ancak kanunla sınırlanabileceği ve vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulup

⁴² Karagöz, Y. (2002). “Liberal Öğretide Adalet, Hak ve Özgürlükler”. *Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 273.

⁴³ Hakyemez, Y. Ş. (2002). “Temel Hak ve Özgürlüklerde Objektif Sınır Kavramı ve Düşünce Özgürlüğünün Objektif Sınırları”. *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21.

⁴⁴ Turhan Kasapoğlu, M. (2012). “İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulmasının Kanunla Sınırlandırılması ve Sınırlandırmanın Sınırları”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8.

⁴⁵ Dursun, İ. (2009). “Devletin Faaliyet Alanını Belirleyen Temel Özgürlükler:Negatif Ve Pozitif Özgürlükler”. *Akademik İncelemeler Dergisi*, 6.

değiştirilebileceği veya kaldırılabilceği hususları, kanunlar dışında daha alt hukuk normlarıyla herhangi bir düzenleme yapılamayacağına bir göstergesidir⁴⁶.

Anayasanın 15. maddesi temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasının durdurulabileceği halleri; savaş, seferberlik veya olağanüstü hallerde, milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlal edilmemek kaydıyla, durumun gerektirdiği ölçüde temel hak ve hürriyetlerin kullanılması kısmen veya tamamen durdurulabilir veya bunlar için Anayasada öngörülen güvencelere aykırı tedbirler alınabilir, demek suretiyle düzenlemiştir. Anayasanın 13. maddesinde, hakların özüne dokunulmadan gerekli düzenlemeler yapıldığı görülürken, 15. madde ile temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasının tamamen durdurulduğu görülmektedir.

Temel hak ve özgürlüklerin kanunlar ile sınırlandırılması gerektiği belirtilmiştir. Vergi, özü itibarıyla mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlama içermektedir⁴⁷. Ayrıca seyahat özgürlüğüne, özel hayatın gizliliğine ve ailenin korunmasına ilişkin hükümlere de aykırı davranılabildiği görülmektedir⁴⁸. Temel hak ve özgürlükleri sınırlandıran vergi kanunlarının birtakım sınırları olmak zorundadır ve sınırlandırmalar bu sınırlar içerisinde kalmak kaydıyla yapılmalıdır.

Vergilendirme yetkisini sınırlandıran diğer bir unsur ise hukuki güvenlik ilkesidir. Hukuk Devleti her şeyden önce yasama, yürütme, idare ve yargının görev alanlarını açıkça tanımlamış olmalıdır⁴⁹. Devlet, hukuki güvenlik ilkesi gereğince, vatandaşların mevcut kanunlara olan güvenine saygılı davranmalı ve vatandaşların güvenlerini boşa çıkaracak uygulamalardan kaçınmalıdır⁵⁰.

Hukuki güvenlik ilkesi sayesinde vergilendirme yetkisini kullanacak olan organların denetimi de sağlanmalıdır. Hukuk devleti, idarenin her türlü işlem ve eylemlerine karşı yargı yolunu açık tutarak, idarenin yapmış olduğu işlemleri denetlemektedir⁵¹. İdare tarafından temel hak ve özgürlükleri ihlal eden mali

⁴⁶ Kuluçlu, E. (2008). "Türk Hukuk Sisteminde Normlar Hiyerarşisi ve Sayıştay Denetimine Etkileri". *Sayıştay Dergisi*, 13.

⁴⁷ Tekbaş, A. (2010). "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler". *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 127.

⁴⁸ Çağan, 1980, 140.

⁴⁹ Kahraman, M. (2011). "Hukuk Devletine Katkıları Bakımından Kamu Denetçiliği". *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 364.

⁵⁰ Altundiş, M. (2008). "Hukuki Güvenlik İlkesi". *Yasama Dergisi*, 62.

⁵¹ Gül, S. K. (2008). "Kamu Yönetiminde ve Güvenlik Hizmetlerinde Hesap Verilebilirlik". *Polis Bilimleri Dergisi*, 78.

düzenlemelere karşı yargı denetimi yapılarak, bireylerin temel hak ve özgürlüklerinde meydana gelebilecek zararların da önüne geçilmektedir.

2.4.1.2. Sosyal devlet ilkesi açısından sınırlandırma

1982 Anayasasının cumhuriyetin niteliklerinin belirtildiği 2. maddesine göre; Türkiye Cumhuriyeti, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devleti olarak tanımlanmıştır. Bu ilke çerçevesince, devlete; sosyal ve ekonomik engelleri kaldırmak, sosyal ve ekonomik gelişmeyi sağlamak, vatandaşların sosyal hak ve menfaatlerini korumak ve geliştirmek gibi birçok görev yüklenmiştir.

Sosyal devlet politikalarının gerçekleştirilebilmesi için birtakım mali araçlara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu araçlardan bir tanesi de toplanacak olan vergilerdir. Sosyal devlet toplamış olduğu vergiler sayesinde, hem planlı kalkınmayı hem de sosyal adaletin gerçekleştirilebilmesi için gelir ve servetin yeniden dağıtılmasına yönelik birtakım işlemleri yapabilmektedir⁵².

2.4.1.2.1. Vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı

Maliye politikalarının önemli bir amacı da, vatandaşların üzerine düşen vergi yükünün vatandaşlar arasında dengeli ve adaletli bir şekilde dağıtılmasıdır. Vergi yükünün dengeli ve adaletli bir şekilde dağıtılması; vergi sistemlerinde iki şekilde gerçekleştirilebilir. Bu iki şekilden ilki olan yatay adalet; genellikle vatandaşların ekonomik açıdan birbirlerine benzer durumlarda bulunduğu gelişmiş ülkelerde uygulanabilir. Ancak bu durum tek başına yeterli olmamaktadır. Bu nedenle vergi yükünün dengeli ve adaletli dağıtılabilmesi için dikey eşitliğe ihtiyaç duyulmaktadır. Sosyal devlet, dikey adaleti sağlama görevi ile adaletli bir vergi sisteminin kurulmasını amaçlamaktadır⁵³.

Sosyal devlet, vatandaşlarının güvenini kazandığı takdirde, vergilendirme ilişkisi sağlam temeller üzerinde kurulabilir ve bireyler, vergi sisteminin adaleti konusunda herhangi bir tereddüt duymaz⁵⁴. Vergi yükünün adaletli dağıtıldığına inanan bireyler, devlet faaliyetlerini daha pozitif bir bakış açısıyla kabullenirken,

⁵² Çağan, 1980, 145.

⁵³ Ay, H. ve Haydanlı, M. L. (2017). "Vergi Yüğü Ekseninde Toplumsal Yapının Gelir Dağılımı ve Yoksullukla İlişkisi". *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 150.

⁵⁴ Biniş, M. (2015). "Vergi Adaletini Sağlamaya Yönelik Bir Araç: Esnaf Muaflığı.". *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 59.

vergi yükünün adaletli dağıtılmadığını düşünen bireyler ise vergi yükünün adaletli dağıtılmadığına inanmaktadır⁵⁵. Güven duygusu, vergi mevzuatlarının oluşturulması esnasında vergilendirme yetkisini kullanacak olan organın göz önüne aldığı hususlardan bir tanesidir.

2.4.1.2.2. Mali güç

Anayasanın 73. maddesinin ilk fıkrası; herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğunu düzenlemiştir. Vergi ödeme yükümlülüğünün, ödeme gücü olan herkes için zorunluluk olduğu, vergilemede adaleti sağlamaya yönelik olarak genellik ve ödeme gücü ilkelerinin ön plana çıktığı görülmektedir⁵⁶. Buradaki temel amaç; vergi yükünün tüm bireylere eşit olarak paylaştırılması değil herkesin sahip olduğu ekonomik güç ölçüsünde yükümlü tutulmasıdır. Vergileme açısından, mali güçleri aynı olan bireylerin aynı ölçüde, mali gücü farklı olan bireylerin ise farklı vergi miktarları ile yükümlü tutulmaktadır⁵⁷.

Kişilerin vergi ödeyebilme güçlerinin tespit edilebilmesi için mali güç göstergelerinin tespit edilebilmesi gereklidir. Mali güç göstergelerinin gelir, servet ve harcamalar esas alınmak suretiyle düzenlendiği görülmektedir⁵⁸. Kişiler, yapmış oldukları harcama oranlarında, elde ettikleri gelirlerle ya da sahip oldukları mallar sayesinde vergi mükellefi olabilmektedirler. Şahısların sahip oldukları mali güçlerine göre, bir ödeme gücü olmalıdır. Ödeme gücü, kişinin gelirini vergi ödeyebilme gücünün bir sınırı olarak kabul etmekte iken, mali güç ise kişinin gelir, servet ve tüketim harcamalarını kişinin vergi ödeyebilme gücünü belirlemede dikkate almaktadır⁵⁹.

Mali güç ilkesinin göz önüne alınarak oluşturulan bir vergi sisteminde vergilerin dağılımı adaletli bir şekilde gerçekleştirilmektedir. Kişinin asgari geçim

⁵⁵ Demir, İ. C. ve Gülten, Y. (2013). “Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması”. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 271.

⁵⁶ Aydoğan, S. D. (2017). “Türkiye’de ve Seçilmiş OECD Ülkelerinde Vergilendirmede Adaleti Sağlamaya Yönelik Uygulamaların Değerlendirilmesi”. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 41.

⁵⁷ Şentürk, S. H. (2018). “1961 ve 1982 Anayasalarında Vergilemede Ödeme Gücü İlkesine Yönelik Düzenlemeler”. *Vergi Raporu Dergisi*, 14.

⁵⁸ Karakoç, Y. (2013). “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1286.

⁵⁹ Gökçay, Ş. E. (2017). “Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri”. *Yaşam Ekonomisi Dergisi*, 116.

seviyesine yetecek şekilde yapılan vergi istisna ve muafıklar ve ailevi duruma göre vergi yükünün farklılaştırılması, vergide adaletin sağlanmasına yönelik uygulamalardan birkaçıdır⁶⁰. Ayrıca vergi tarifelerinin belirlenmesi de mali güce göre ödeme yapılabilmesi için gereklidir. Toplam vergi gelirleri içinde, artan oranlı vergi gelirlerinin artışı vergi sistemi gelir eşitsizliklerini azaltıcı bir rol oynamaktadır⁶¹.

Vergilendirme yetkisini kullanacak olan organın öncelikle vatandaşların ekonomik düzeylerini çok iyi tanması gerekmektedir. Mali gücü aşan bir vergilendirme sistemi yerine makul, şeffaf, adil bir vergi sistemi oluşturulmalıdır. Mali güce göre yapılacak bir vergilendirme, yasama organının en asli görevidir ve mali güç ilkesi yasama organının takdir yetkisini sınırlandıran önemli bir etkidir⁶².

2.4.1.2.3. Gelir ve servetin vergilendirme yoluyla yeniden dağıtımı

Bir ülkedeki gelir ve servetler toplumun değişik kesimlerinde farklı miktarlar da bulunmaktadır. Her birey, sahibi olduğu servet ve elde etmiş olduğu gelir ile doğru orantılı olarak, mali gücüne göre vergilendirilmektedir. Sosyal devletin görevlerinden biride, gelir ve servetlerden toplanan vergileri toplumun ihtiyacı doğrultusunda yeniden dağıtmasıdır. Adil bir vergilendirme sistemi, vergilerden elde edilen gelirlerin yeniden dağıtılması ile toplumun farklı kesimleri arasındaki ekonomik dengesizlikleri gidermekte ve toplumun refah seviyesini artırmaktadır.

Gelir ve servet sonucu oluşan vergi gelirlerinin topluma yeniden dağıtılabilmesi için birtakım araçlara gereksinim duyulmaktadır. Bu nedenle birtakım ölçüm teknikleri geliştirilmiştir. Bu ölçümler; yüzdelik dilimleme yöntemi, Gini Katsayısı, Lorenz Eğrisi vb. sayılabilmektedir. Bu ölçüm teknikleri sayesinde bir ülkedeki gelir eşitsizliği ortaya konulabilmektedir. Bir ülkede gelir eşitsizliği ortaya konulduğu takdirde, gelir dağılımında meydana gelen değişimler ve diğer ülkeler karşısındaki durumlar değerlendirilerek, gelir eşitsizliğini azaltacak

⁶⁰ Yereli, A. B. ve Ata, A. Y. (2011). "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi". *Maliye Dergisi*, 24.

⁶¹ Gök, M., Biyan, Ö. ve Akar, S. (2013). "Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları:Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz". *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 272.

⁶² Canyaş, O. ve Seçilmiş, E. (2013). "Anayasa Mahkemesinin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 303.

politika uygulamaları tespit edilebilir⁶³. Gini Katsayısına göre bir ülkede 0'a yaklaşan oranlar gelirin adaletli bir şekilde ortaya konulduğunun, 1'e yaklaşan sayılar ise gelir adaletsizliğinin bir göstergesidir. Türkiye'nin değişik yıllardaki Gini Katsayısı incelendiğinde 0,40 ile 0,45 civarında değişiklik gösterdiği ortadadır. Türkiye'nin Gini katsayısı diğer ülkeler ile mukayese edildiğinde, gelişmekte olan bir ülke olduğu tespit edilmektedir⁶⁴.

Türkiye'de gelir ve servetin vergilendirme yoluyla yeniden dağıtılması planlanırken, asgari geçim indirimleri uygulanabilmektedir. Yaşamını sürdürmek zorunda olan bireyler zorunlu ihtiyaçları için harcamalar yapmaktadır ve harcamaları karşılayacak düzeyde bir geçim indirimi hakkı tanınmalıdır⁶⁵. Asgari geçim uygulaması, işgücünün tamamının istihdam edilmesini, sağlık ve eğitim hizmetlerinin geliştirilip yaygınlaştırılmasını, kişi başına düşen gelir de refah artışını, gelir dağılımının düzelmesi gibi birçok açıdan önemli bir faktördür⁶⁶.

Gelir ve servetin vergilendirme yoluyla dağıtılması bazı durumlarda devletin ekonomiye müdahalesi ile de mümkün olmaktadır. Piyasa ekonomisi göz önüne alındığında, gelir dağılımının daha adaletli olabilmesi için, devletin ekonomiye müdahalesinin varlığı gereklidir. Üretimi elinde bulunduran gruplar, vergilendirme yoluyla yapılacak düzenlemeler sayesinde, kaynakları daha nitelikle kullanacaklar, ARGE çalışmalarına önem vererek başka üretim kollarının gelişmesine yardımcı olacaklar ve daha nitelikli personellerin yetişmesine katkı sağlayacaktır.

Yukarıda sayılan tüm durumlarda, Cumhurbaşkanına birtakım yetkiler verilmiştir. Cumhurbaşkanı kendisine verilen vergilendirme yetkisi sayesinde, gelir ve serveti topluma yeniden dağıtabilir. Örneğin; birtakım şahıs ya da gruplara sağlayacak vergi indirimleri sayesinde servet ve gelirin daha adaletli bir şekilde dağıtılabilmesi söz konusu olacaktır.

⁶³ Çalışkan, Ş. (2010). "Türkiye'de Gelir Eşitsizliği ve Yoksulluk". *Sosyal Siyaset Konferansları*, 97.

⁶⁴ Akın, F. (2015). "Gelir Dağılımı ve Gelir Dağılımına Müdahale Gereği." *İş ve Hayat Dergisi*, 11.

⁶⁵ Bozdoğan, K., Buyrukoğlu, S. ve Bozdoğan, D. (2012). "Sosyal Vergileme İlkeleri Açısından Asgari Geçim İndiriminin Değerlendirilmesi". *Vergi Dünyası Dergisi*, 129.

⁶⁶ Alkin, E. (2004). "Piyasa Ekonomisine Kamu Müdahalesi". *İstanbul Ticaret Üniversitesi Dergisi*, 3.

2.4.1.2.4. Sosyal devlette planlı kalkınma

Türkiye'de 1960'lı yıllardan sonra, kalkınma planları önem kazanmış ve ilk beş yıllık kalkınma planı 1963 yılında oluşturulmuştur. Kamu kalkınma planları, beş yıllık hedefler çerçevesince düzenlenmeye ve uygulanmaya başlanmıştır⁶⁷. Kalkınma planlarının temel amacı, ülkedeki bilim ve teknik konularındaki eksiklikleri tespit etmek ve gerekli ARGE çalışmaları yapmak, nitelikli personel yetiştirmektir.

Kalkınma planlarını gerçekleştirebilmek için çeşitli kamu kurumları da kurulmuştur. Bu kuruluşlardan bir tanesi de Devlet Planlama Teşkilatı'dır. 1961 Anayasasıyla birlikte kalkınmanın demokratik yollarla gerçekleştirilebilmesi için DPT anayasal bir kurum hüviyeti kazanmıştır⁶⁸.

Her devletin ekonomik hedeflerini gerçekleştirebilmesi için planlı bir kalkınmaya ihtiyaç vardır. Milli tasarrufu ve üretimi artırıcı, fiyatlarda istikrar ve dış ödemelerde dengeyi sağlayıcı, yatırım ve istihdamı geliştirici tedbirler öngörülür. Yatırımlarda toplum yararları ve gerekleri gözetilir, kaynakların verimli şekilde kullanılması hedef alınır. Kalkınma girişimleri, bu plana göre gerçekleştirilir.

Kalkınma planlarının oluşturulabilmesi için muafiyet ve istisnalar yaratılabilir, mali teşvikler verilebilir. Gelişmekte olan ülkelerde özel sektörün ekonomik büyüme ve kalkınmayı tek başına sağlayamadığı görülmekte ve devletin bazı faaliyetlerde öncü olması beklenmektedir⁶⁹. Böylelikle hem ekonominin gelişmesine katkı sağlanacak hem de planlı kalkınma sağlam temeller üzerine oturtulabilecektir.

Planlı kalkınma hedeflerinin, vergilendirme yetkisini kısıtlamasının nedenlerinden biride planlama için gereken mali kaynaktır. Kalkınma planlarının uygulanması bazen yüksek maliyet gerektirebilmektedir. Kalkınmanın mali açıdan desteklenmesi bazı durumlarda verginin yapısal yetersizlikleri nedeniyle yaşam

⁶⁷ Leblebici, D. N. ve Erkul, E. (2008). "Planlı Kalkınma Deneyiminden Stratejik Planlamaya Geçiş:Türkiye Örneği". *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 276.

⁶⁸ Soyak, A. (2003). "Türkiye'de İktisadi Planlama: DPT'ye İhtiyaç Var mı?". *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 175.

⁶⁹ Özker, N. ve Biniş, M. (2010). "Vergi Uygulamalarında Bölgesel Kalkınma Hedefleri ve Bölgesel Mali Teşvikler Açısından Değerlendirilmesi". *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 498.

düzeyinin gerilemesine neden olmaktadır⁷⁰. Bu yüzden vergilendirme yetkisini kullanan kurumlar, planlı kalkınma hedeflerini, vergi mevzuatını göz önüne alarak, gerçekçi planlara dayandırılmalıdır.

2.4.2. Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Alanda Sınırlandırılması

Vergilendirme yetkisi, egemenlik yetkisinin en net görüntüsüdür. Egemenlik yetkisi, mutlak, devredilmez, bölünmez bir yapıya sahiptir. Egemenlik yetkisi, demokratik devletlerin anayasalarında kime ait olduğu açıkça belirtilmiştir. Egemenlik yetkisi iç ve dış egemenlik yetkisi olmak üzere ikiye ayrılmakla birlikte söz konusu çalışmamızı ilgilendiren egemenlik türü dış egemenliktir. Dış egemenlik, bir devletin diğer devletlerle olan ilişkilerinde hiç bir devlete bağlı olmadan, onlarla hukuken eşit bir durumda olmasını ifade etmektedir.⁷¹ Devletler tek taraflı olarak ya da birtakım anlaşmalar yapmak suretiyle, bu yetkilerinden vazgeçtikleri ya da yeni menfaatler elde etmek istemeleri nedeniyle vergilendirme yetkilerini sınırlandırdıkları görülmektedir.

Çok uluslu şirketlerin, birçok ülkede faaliyet göstermesi, şahısların bir çok ülkede servet ve gelir elde edebilecek düzeye yükselmesi, uluslararası vergi hukukunun da gelişimine katkı sağlamıştır. Vergi faktörü ile birlikte, birçok ekonomik faktör, bireylerin ve kurumların uluslararası vergi hukuku kuralları ile muhatap olmalarına neden olmuştur⁷². Bu durumu bazı ülkeler menfaat elde etmek amacıyla kullanmakta ve zararlı vergi rekabetinin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Zararlı vergi rekabetinin ülkelere vereceği zararın bertaraf edilmesi düşüncesi, ülkeleri vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına iten nedenlerden bir tanesidir.

Vergilendirme yetkisini sınırlandıran diğer bir neden ise çifte vergilendirmenin önüne geçilmesinin istenmesidir. Günümüzde mücadele edilen en önemli vergisel

⁷⁰ Küçüköğlü, M. (2016). “Kalkınma Planlarında Vergi Politikaları (Hedefler-Gerçekleşmeler,1963-2016)”. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 191.

⁷¹ Özman, A. (1964). “Devletlerin Egemenliği ve Milletlerarası Teşekküller.” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 59.

⁷² Ferhatoğlu, E. (2006). “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri”. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3.

sorun çifte vergilendirmedir⁷³. Çifte vergilendirme aynı kişiden, aynı konu üzerinden birden fazla devletin vergi almak istemesiyle ortaya çıkmaktadır⁷⁴.

2.4.2.1. Vergilendirme yetkisini uluslararası alanda sınırlayan ilkelerin değerlendirilmesi

Vergilendirme yetkisinin uluslararası alanda nasıl uygulanacağını tespit edilebilmesi için öncelikle kanunların mülkiliği ve kanunların şahsiliği ilkelerinin anlamlarının incelenmesi gerekmektedir. Kanunların mülkiliği ilkesi, devletin koymuş olduğu yasaların o ülkede bulunan tüm şahısları kapsayacağı, kanunların şahsiliği ilkesi ise bir devletin koymuş olduğu kuralları ülkesi içinde ya da dışında olsun, sadece vatandaşları için geçerli olduğudur. Vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında temel ilke kanunların mülkiliği ilkesidir ve devletlerin kendi toprakları üzerinde söz sahibi olma hakkını içermektedir⁷⁵. Ancak kanunların şahsiliği ilkesine göre işlem yapan bazı devletlerin, diğer ülkelerdeki vatandaşlarının elde etmiş olduğu gelir ve servetleri de vergilendirmek istemesinden dolayı birtakım problemler çıkabilmektedir. Şahıslar konusu aynı olan işlemlerden iki defa vergilendirmeye tutulabilmektedir. Çifte vergilendirme nedeniyle ortaya çıkan sorunlar karşılıklı antlaşmalarla ortadan kaldırmaya çalışılmakta ya da sınırlı vergilendirme ile soruna çözüm getirilmeye çalışılmaktadır⁷⁶.

Uluslararası alanda kabul görmüş ilkeler sayesinde çifte vergilendirmenin zararlı etkilerinden kurtulmak, hem de küreselleşen ekonomik faaliyetlerde şeffaflık sağlayabilmek için birtakım ilkeler öngörülmüştür. Sırasıyla inceleyeceğimiz bu ilkeler ikametgâh ilkesi, kaynak ilkesi ve uyrukluk ilkesi olacaktır.

2.4.2.1.1. İkametgâh ilkesi

İkametgâh ilkesinin temelinde mali ikametgâh rol oynamaktadır. Mali ikametgâh, mükellefin, vergi hukukundan kaynaklanan işlemlerini yerleşik olduğu adreste ve ilgili vergi idaresi tarafından yerine getirebilmesine olanak sağlamaktadır. Ayrıca

⁷³ Erdem, M. E. ve Erdem, İ. A. (2019). “Uluslararası Vergi Anlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu”. *Beşeri Bilimler Dergisi*, 5.

⁷⁴ Erkin, 2013, 1143.

⁷⁵ Cenkeri, E. (2010). “Uluslararası Düzeyde Yasa Çakışmaları”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 193.

⁷⁶ Özpençe İdilcut, A. ve Özpençe, Ö. (2007). “Küreselleşme ve Uluslararası Kuruluşların Ulus-Devletin Vergilendirme Yetkisine Etkileri”. *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi*, 8.

mali ikametgâh sayesinde, mükellefin vergi hukukundan kaynaklanan işlemlerinin denetimi kolaylaşmaktadır.

İkametgâh ilkesine göre, şahsın elde etmiş olduğu tüm gelirleri ikametgâhının bulunduğu ülkede toplanarak vergilendirilmektedir. Bazı durumlar, devletin ülkesel egemenliği altındaki kişileri takip ederek, vergilendirme yetkisinde ülkesel sınırlarını aşmasına ve sınır ötesindeki vergi konularına uzanması söz konusu olmaktadır⁷⁷. İkametgâh ilkesi, gelirlerin zor takip edilmesi, gelişmekte olan ülkelerdeki işgücü ve sermaye ucuzluğu nedeniyle yatırımların bu bölgelere yapılması, vergi cenneti ülkelerin düşük vergi oranlı uygulamalarının önüne geçilebilmesi gibi nedenlerden dolayı çok fazla tercih edilmemektedir.

İkametgâh ilkesinin devletler üzerindeki etkileri incelendiğinde; gelişmekte olan ülkelere, gelişmiş ülkelere yoğun bir şekilde gelir transferi olduğu, bu yüzden gelişmekte olan ülkeler, vergi gelirlerinde önemli miktarlarda vergi geliri kaybı yaşamaktadır. Devletler çifte vergilendirmenin önlenmesi için görüş birliğine varmışlar ve kaynak ülkesinin üstünlüğüne saygı gösterilmesini benimsemişlerdir⁷⁸. Elde edildiği yerde vergilendirmeye tabi tutulan gelir, bir de ikametgâh ilkesi prensibine göre kişinin ikametgâhının bulunduğu yerde vergilendirilmeyecektir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Türkiye'de tam mükelleflerin, ikametgâh ilkesine göre vergilendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. İlgili kanunun; üçüncü maddesinin, ikinci fıkrasına göre;

Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkûr kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)⁷⁹

⁷⁷Öz, N. S. (2005). "Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi". *Maliye Dergisi*, 93.

⁷⁸ Dağlıoğlu, İ. ve Çiçek, H. G. (2014). "Uluslararası Vergileme İlkeleri ve Uluslararası Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme". *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 34.

⁷⁹ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (1960, 31 Aralık) Resmi Gazete: (Sayı:6/1/1961-10700). Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>

demek suretiyle hem ikametgah ilkesini benimsediği hem de çifte vergilendirmenin önüne geçilebilmesi için gerekli yasal düzenlemeyi yaptığı görülmektedir.

2.4.2.1.2. Kaynak ilkesi

Kaynak ilkesi, verginin doğduğu yer neresi ise, vergilendirme yetkisinin de o ülkede olduğunu kabul etmektedir. Kaynak ilkesi ekonomik bağa dayanan, mülklik ilkesinin uygulanma biçimidir⁸⁰. Kaynak ilkesi, ikametgâh ilkesinin aksine kişilerin yerleşim yerlerini ve kişilerin vatandaşlıkları ile ilgilenmemekte, sadece verginin doğduğu yeri hedef almaktadır.

Kaynak ilkesi, ikametgâh ilkesine göre uygulanması daha kolay ve uluslararası alanda daha fazla kabul görmüş bir ilkedir. Kaynak ilkesi, vergi idaresinin zayıf ve etkisiz olduğu ülkelerde, sadece kendi ülkesinde elde edebildiği gelirleri vergilendirmesi açısından idari kolaylık sağlamaktadır⁸¹. Özellikle gelişmekte olan ülkeler tarafından kabul edilmiş olan bu ilke, gelişmiş ülkeler tarafından da, ülkelere gelen yabancı şahısların gelirlerinin, ikametgâh ilkesine göre bağlılıkları bulunduğu ülke tarafından vergilendirilmesinin önüne geçilebilmesi amacıyla kabul edilmiştir. Kaynak ilkesine göre, vergiyi doğuran olay ülke sınırları içerisinde gerçekleştiği takdirde, yükümlüler; vatandaşlar veyahut yabancılar olabilir⁸².

Çifte vergilendirmenin önüne geçilebilmesi için yapılan anlaşmalarda; devletlerin, vergilendirme yetkilerinden kaynak ülkesi adına vazgeçtikleri görülmektedir. OECD tarafından ortaya koyulan anlaşma modeli hükümleri çerçevesince, vergilendirme yetkisinin kullanımının ana hatları belirlenmeye çalışılmış ve çifte vergilendirme nedeniyle ortaya çıkabilecek sorunlara çözüm yolları aranmıştır. Özellikle ticari faaliyetler sonucu ortaya çıkan gelirin vergilendirilmesi esas olarak kaynak ülkesine bırakılmış, ancak ikametgâh ülkesinin de vergilendirme yetkisini tam olarak sınırlandırılmamıştır. Eğer taraflar arasında anlaşma yapılmışsa, anlaşma ülkelerinin birisinde elde edilen gelir, diğer ülkede de

⁸⁰ Canbay, T. ve Akyol, Ö. (2014). “Uluslararası Alanda Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı”. Manisa: *Prof.Dr. Naci Birol MUTER'e Armağan*, 76.

⁸¹ Cenkeri, 2010, 201.

⁸² Erdem, ve Erdem, 2019, 3.

vergilendirilebilir⁸³. Bu durumda hem kaynak hem de ikametgâh ülkesinin vergilendirme yetkisi kabul edilir. Çifte vergilemenin zararlı etkisini önlemek amacıyla; ikametgâh ülkesi tarafından yapılan vergileme sonucu ortaya çıkan vergi miktarı, kaynak ülkesinin belirlediği vergi miktarından, mahsup yöntemi ile indirilir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, dar mükellefiyet hususunda, kaynak ilkesini benimsemiştir. Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmektedirler.

Sonuç olarak, Türk Vergi Sisteminin ilkelerden birini tek başına benimsediği söylenemez. Türk Vergi Sistemi her iki ilkeyi ayrıca düzenlemiş ve tam mükellefler için ikametgâh ilkesini, dar mükellefler için ise kaynak ilkesini kabul etmiştir. Ayrıca katılmış olduğu çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları ile vergilendirme yetkisini sınırlandırmış ve kaynak ülkesinde vergilendirilen gelirleri, Türkiye’de mahsup edileceğini garanti altına almıştır.

2.4.2.1.3. Uyruluk ilkesi

Uyruluk ilkesinin temelinde, devletin vatandaşlarının gelirlerini takip ederek vergilendirmek istemesi yatmaktadır. Uyruluk ilkesine göre önemli olan gelir değil kişidir. Vergilendirme yetkilerini sınırlandıran en eski ilkelerden bir tanesi olan uyruluk ilkesi, küresel ekonomik faaliyetlerin genişlemesi, çok uluslu şirketlerin ortaya çıkması, ülkelerin vergi mevzuatlarında ikametgâh ilkesini benimsemesi gibi nedenlerden dolayı kullanım alanına sahip değildir.

2.4.2.2. Vergilendirme yetkisinin tek taraflı olarak sınırlandırılması

Devletler, vergilendirme yetkilerini, çifte vergilendirmeyi önlemek ve mükelleflerin yaşayacağı mağduriyetleri en aza indirmek amacıyla tek taraflı olarak sınırlandırmaktadır. Devletler, herhangi bir ülke ile anlaşma imzalamadan ya da yapılmış olan bir anlaşma topluluğuna katılmadan, sadece devletin kendi iç hukuk düzeninde, tek taraflı olarak düzenleme yapmaktadır.

Türk vergi sisteminde olduğu gibi, birçok devlette kendi vergi sistemlerinde hem kaynak ilkesini hem de ikametgâh ilkesini kullandığı açıkça görülmektedir. Bu iki

⁸³ Öz, E. ve Çavdar, F. (2012). “Çifte Vergilemenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları”. *Vergi Dünyası Dergisi*, 57.

ilkenin bir arada kullanılması, çifte vergilendirme sorununa neden olmaktadır. Çifte vergilendirmenin küresel ekonomideki etkileri incelendiğinde, kaynak dağılımını ve ülkeler arasındaki vergilendirme ilişkilerinde eşitliği bozduğu değerlendirilmektedir⁸⁴. Kaynak dağılımının bozulmaması, mükelleflerin vergi cenneti bölgelere gelirlerini aktarmaması için birtakım çözüm yolları aranmıştır. Ülkeler kendilerine düşen sorumlulukları yerine getirebilmek amacıyla tek taraflı düzenlemeler yapmışlardır. Söz konusu düzenlemeler ise istisna ve mahsup yöntemidir.

Bir mükellef, farklı ülkelerde farklı mükellefiyet türleri ile vergilendirilmeye tabi tutulabilmektedir. Elde etmiş olduğu gelirler ve servetler açısından, iki ayrı devlette vergilendirilmesinin nedeni, birinde tam mükellef sıfatını, diğesinde ise dar mükellef sıfatını taşımasıdır⁸⁵. Bu durumun zararlı etkilerini bertaraf etmek amacıyla, mahsup yöntemine göre düzenleme yapan devletler; kaynak ülkesinde vergilendirilen gelirin üzerinde olmamak kaydıyla, kendi ülkelerinde bu vergi miktarını, hesaplanan vergi oranından mahsup ettikleri görülmektedir.

Devletlerin tek taraflı olarak düzenleme yaptığı diğere bir durum ise istisnadır. İstisna yöntemi, yurtdışında elde edilen gelir ve serveti değil, sadece ülke içinde elde edilen gelirlerle ilgilenmektedir. Çünkü gelirin elde edildiği ülke olan kaynak ülkesi geliri vergilendirmiştir. Şahsın ikametinin bulunduğu ülkenin de vergilendirme yetkisi olmakla birlikte, istisna yöntemini benimseyen ikamet ülkesi burada gelir ve servetten alınacak vergiden vazgeçmiştir. Mahsup yöntemi ile istisna yönteminin farkı burada ortaya çıkmaktadır. Mahsup yönteminde, vergi miktarını aşmayacak şekilde vergi miktarından indirim yapılırken, istisna yönteminde; kaynak ülkesinde elde edilen gelirden, kaynak ülkesinin vergilendirme yetkisini kullanması nedeniyle tamamen vazgeçilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun tam ve dar mükellefler başlıklı maddeleri incelendiğinde, Cumhurbaşkanına mahsup ve indirimler ile ilgili bir vergilendirme yetkisi verilmediği görülmektedir. Vergilendirme yetkisini kullanan yasama organı, Cumhurbaşkanına indirim, istisna, muafiyet ve oranlarına ilişkin

⁸⁴ Berkay, F. ve Armağan, R. (2011). “Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi”. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 91.

⁸⁵ Avcı, O. (2017). “Gelir Vergisi Yönünden Uluslararası Vergi Anlaşması Sorunsalına Genel Bir Bakış”. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 88.

düzenleme yapma yetkisini anayasaya göre verebilmektedir. Gelir Vergisi Kanununda yapılacak bir düzenleme ile Cumhurbaşkanına mahsup ve istisna oranlarına ilişkin düzenleme yapma yetkisi tanınabilir.

2.4.2.3. Vergilendirme yetkisinin uluslararası anlaşmalarla sınırlandırılması

Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılabilmesi için yapılan tek taraflı düzenlemeler bazı durumlarda yetersiz kalmakta ve bu eksikliğin önüne geçilebilmesi için devletlerarasında uluslararası vergi anlaşmalarının yapılması gerekmektedir. Uluslararası vergi anlaşmaları çoğunlukla iki devlet arasında yapılmaktadır. Avrupa Birliği üye ülkelerinin kendi aralarında, çok taraflı olarak yapmış oldukları uluslararası vergi anlaşmaları da bulunmaktadır.

Uluslararası vergi anlaşmalarının amacı, ortaya çıkmış ya da ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklara birtakım çözüm yolları bulunmasıdır. Uluslararası vergi anlaşmalarını, taraf devletlerden birinin veya her ikisinin birden vergilendirme yetkilerini sınırlandırma iradesini ve taraf devletlerin idari mekanizmaların işleyişi açısından karşılıklı taahhütlerini içeren, uluslararası hukuk metinleri olarak tanımlamak mümkündür⁸⁶.

Uluslararası vergi anlaşmalarının faydaları sadece vergi anlaşmasına taraf olan devletleri değil aynı zamanda çok uluslu şirketler ve mükellefler açısından da birçok fayda sağlamaktadır. Uluslararası şirketlerin ve mükelleflerin en çok sıkıntı yaşadığı hususlar karmaşık vergi kurallarıdır⁸⁷. Uluslararası vergi anlaşmaları bu karmaşıklıklara son vererek, şirketlerin yatırım ve harcamalarını birçok ülkede yapmasına olanak sağlayacak ve çok uluslu şirketleri zararlı vergi politikalarına karşı korumuş olacaktır.

Uluslararası vergi anlaşmaları kapsayıcı ve sınırlayıcı olmak üzere iki şekilde yapıldığı görülmektedir. Kapsayıcı anlaşmalar, çifte vergilendirmenin tüm yönlerini ele almakta iken, sınırlayıcı anlaşmalar; sadece belirtilen hususları düzenlemektedir. Kapsayıcı anlaşmalar, sınırlayıcı anlaşmalara göre daha fazla husus içermesinden dolayı çifte vergilendirmeyi önleme aşamasında daha etkilidirler.

⁸⁶ Canbay ve Akyol, 2014, 77.

⁸⁷ Dağlıoğlu, ve Çiçek, 2014, 40.

Uluslararası vergi anlaşmalarının amaçlarından biri de matrah aşındırmanın ve kar aktarımının önüne geçilebilmesi olarak görülse de bu durum çoğu zaman yetersiz kalmaktadır. Çok uluslu şirketler, birçok ülkede faaliyette bulunmalarından dolayı ülkelerin vergi sistemlerinde ortaya çıkan açıkları değerlendirmekte ve çok büyük miktarlarda vergi kayıplarına neden olmaktadır. Sermaye ve işgücünün serbest hareket etme imkânı kazanması ve bunu destekleyen teknoloji ve telekomünikasyon alanındaki gelişmeler, şirketlerin karlarını, daha kolaylıkla, başka bir ülkeye aktarmasına imkân tanımıştır⁸⁸. Matrah aşındırması ve kar aktarımının kolaylıkla yapılabilmesinin sebebi; ülkelerin vergi kanunlarındaki farklılıkların kullanmasından kaynaklanmaktadır⁸⁹. Çok uluslu katılımcı ile oluşturulacak bir anlaşma, matrah aşındırmanın ve kar aktarımının önüne geçmesinde daha etkili olacaktır.

Türkiye açısından vergi anlaşmalarının konumu incelendiğinde Anayasanın 90. maddesi önem arz etmektedir. Her ülke, uluslararası anlaşmaların hukuki konumunu, kendi kanunlarını göz önünde tutarak düzenlemektedir⁹⁰. Anayasanın 90. maddesi yapmış olduğu düzenlemeyle, usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası antlaşmaları, kanun hükmünde kabul etmiştir. Türkiye'nin yapmış olduğu uluslararası vergi anlaşmaları, vergi kanunları ile eşdeğerde tutulmuştur.

Türkiye'de, uluslararası vergi anlaşmalarını yapma yetkisi, anayasanın 104. maddesi ile Cumhurbaşkanına verilmiştir. Uluslararası vergi anlaşmalarının parafe edilmesi, imzalanması, nota teatisine konu teşkil etmesi veya bu anlaşmalara katılma bildirimlerinin yapılması için atanacak Türkiye Cumhuriyeti temsilcileri ve bu temsilcilerin yetkileri, Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenir. Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak anlaşmalar Cumhurbaşkanı Kararı ile onaylanır. Ancak, yapılacak uluslararası vergi anlaşmalarında, Türk vatandaşlarının yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunan anlaşmaların onaylanması, yasama organının uluslararası anlaşmayı uygun bulmasına ve bu durum ile ilgili olarak ilgili kanun çıkarmasına bağlıdır. Örneğin; Türkiye ile Almanya arasında, servet konusunda çifte vergiyi

⁸⁸ Özcan Mastar, P. (2016). “Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: BEPS 1 No'lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme”. *Elektronik Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, 75.

⁸⁹ Yüce, M. ve Akbulut, N. (2018). “BEPS Eylemi Kapsamında Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Alınan Önlemler”. *Akademik Bakış Dergisi*, 113.

⁹⁰ Cenkeri, E. (2011). “Hukuk Doktrininde Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Konumu”. *Süleyman Demirel Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 169.

önleme anlaşması imzalandığında, anlaşmanın yürürlüğe girebilmesi için, mutlaka Meclis tarafından uygun bulunması gerekir.

2.4.2.4. Vergilendirme yetkisinin uluslararası ekonomik bütünleşmelere katılarak sınırlandırılması

Devletler, vergilendirme yetkilerini uluslararası ekonomik bütünleşmelere katılma yoluyla da sınırlandırabilir. Ekonomi piyasalarının küreselleşmesi, çok uluslu şirketlerin ortaya çıkışı, ülkeler arasındaki ihracat-ithalat ve rekabetin ortaya çıkması, uluslararası ekonomik bütünleşmelere zemin hazırlamıştır. Devletler, yukarıda sayılan durumlar ve ortaya çıkan olumsuzluklar ile tek başlarına mücadele etmekte zorlanmışlar, ekonomik bütünleşmeler oluşturmaya ihtiyaç duymuşlardır. Ekonomik bütünleşmeler sayesinde, ülkeler arasındaki ticari faaliyetleri zora sokan engeller kaldırılmış, işgücünün ve sermayenin ülkeler arasında daha hızlı ve daha kolay dolaşabilir hale gelmesinin önü açılmıştır⁹¹.

2.4.2.4.1. Serbest ticaret bölgelerinin vergilendirme yetkisine etkileri

Serbest ticaret bölgelerinde devletler, gümrük vergilerinden vazgeçmektedirler. Gelişmiş ülkeler daha çok uluslararası ticaretin avantajlarından yararlanmayı amaçlarken, gelişmekte olan ülkeler ise ihracatın artırılması, işgücü istihdamı ve döviz girişi nedeniyle serbest ticaret bölgeleri kurmaktadır⁹². Çünkü devletler, serbest ticaret bölgeleri sayesinde ülkelerinde faaliyet gösteren işletmelerin ihracata yönelik yatırımlar yapmasını ve ülkelerine teknoloji girişi yapılmasını istemektedir. Bu amaç doğrultusunda faaliyet gösteren işletmeler ise, başta vergi istisnaları olmak üzere birçok kolaylıklardan faydalanmaktadır⁹³.

Dünya üzerinde birçok serbest ticaret bölgesi kurulmuştur. Bu serbest ticaret bölgelerinden en önemli olanları; AB, NAFTA ve MERCOSUR'dur. Türkiye, serbest ticaret anlaşmalarını Avrupa Birliğine uyum müzakereleri çerçevesinde yapmaktadır. Türkiye, Avrupa Birliği ile ekonomik çıkarlarını ve politik çıkarlarını korumak amacıyla birçok serbest ticaret anlaşması imzalamıştır. Türkiye, AB'nin ortak ticaret politikasına uygun davranmak zorunda olması

⁹¹ Adıgüzel, M. (2013). "Ekonomik Küreselleşmenin Türkiye Ekonomisine Etkileri". *Akademik Bakış Dergisi*, 3.

⁹² Tümenbatur, A. (2012). "Serbest Bölgeler ve Türkiye Ekonomisine Katkılarının Üzerine Bir Değerlendirme". *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 341.

⁹³ Danacı, T. ve Koçtürk, O. M. (2017). "Türkiye Serbest Bölgelerinin Kümeleme Analizi İle Karşılaştırılması". *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 356.

nedeniyle, AB'nin Serbest Ticaret Anlaşmaları akdettiği birçok ülkeyle, serbest ticaret anlaşmaları akdetmiştir ve akdetmeye devam etmektedir⁹⁴. Bu durum, Türkiye'nin vergilendirme yetkisinden vazgeçtiğinin en önemli örneğidir. Türkiye'nin, vergilendirme yetkisinden vazgeçmesinin altında, sadece ekonomik nedenler değil, politik, siyasi ve daha birçok alanda elde etmek istediği kazanımlar önemli bir rol oynamaktadır.

2.4.2.4.2. Gümrük birliğinde vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması

Gümrük birliği, birliğe üye olan ülkelerin gümrüklerinde, ortak kuralların uygulanmasıdır. Birliğe üye olan ülkeler, karşılıklı koyacakları gümrük vergisi oranlarını düzenleyebilecekleri gibi, isterlerse üçüncü bir ülkeye uygulayacakları oranları da kararlaştırabilirler. Gümrük birliği, ülkelerin kolektif yapıda karar almalarına neden olmaktadır ve vergilendirme yetkisini kısıtlamaktadır. Ülkeler, üyesi olduğu gümrük birliğinin şartlarına uyum sağlamak amacıyla, vergi mevzuatlarında gerekli güncellemeleri yapmaktadır.

Gümrük birliğini kabul eden ülkelerde; yatırımlar teşvik edilir, teknolojik gelişmeler yaşanır. Gümrük birliğinin yapıldığı hallerde, ülkelerin dış ticaret hallerinde iyileşmeler meydana geldiği ve birlik ülkelerinin diğer ülkeler karşısında ekonomik açıdan birtakım ayrıcalıklar elde ettiği sonucuna varılmıştır⁹⁵. Firmalar açısından gümrük birliğinin avantajları incelendiğinde, gümrük maliyetlerinin düşük olması nedeniyle, daha çok üretim yapılmakta ve daha çok kar elde edilmektedir⁹⁶.

Türkiye, elde ettiği ve elde edeceği politik ve ekonomik faktörlerden dolayı gümrüklerdeki vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması kabul etmiş ve yapacağı vergisel düzenlemelerden birlik adına vazgeçerek, birliğe üye olmayı kabul etmiştir. Türkiye, Avrupa Birliği Gümrük Birliği'ne taraf olan bir ülkedir ve Türkiye, AB üye ülkelerine önemli miktarlarda ihracat yapmaktadır. Türkiye'nin, AB gümrük birliğine üye olmadan önceki durumu ile üye olduktan sonraki durumu incelendiğinde; başlangıçtaki ticaret engellerinin aşıldığı ve coğrafi

⁹⁴ Doğan, A.ve Uzun, A. (2014). “Serbest Ticaret Anlaşmalarının Türkiye'nin Dış Ticaretine Etkileri”. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 326.

⁹⁵ Akkoyunlu, A. (1998). “Geleneksel Gümrük Birliği Teorisi”. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 185.

⁹⁶ Yıldırım, E. ve Dura, C. (2007). “Gümrük Birliğinin Türkiye Ekonomisi Üzerindeki Etkileri Konusundaki Literatüre Bir Bakış”. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 147.

yakınlık ölçütünün olumlu bir şekilde değerlendirilmesi sonucu kazanımlar artmıştır.⁹⁷. Ayrıca, AB'nin birlik dışına uyguladığı ortak gümrük tarifesinin Türkiye tarafından da benimsenmesi Türkiye'nin AB dışındaki ülkelerle olan dış ticaretini de olumlu etkilemiştir⁹⁸.

2.4.2.4.3. Ortak pazarların vergilendirme yetkisine etkileri

Ortak pazar, gümrük birliği gibi malların serbest dolaşımını amaçlarken aynı zamanda serbest dolaşım mallarının herhangi bir sorunla karşılaşmaması için gerekli çalışmaları da yapmaktadır. Gümrük birliğinin temelinde ortak pazar kurulması düşüncesi yatmaktadır.

2.4.2.5. Uluslararası kuruluşların vergilendirme yetkisi üzerindeki etkileri

Uluslararası kuruluşlar, küreselleşmenin, teknolojik alanlarda yaşanan yeniliklerin ve yeni kuşak hakların ortaya çıkması sonucu, hem etkinliklerini artırmışlar hem de küresel çapta faaliyet göstermeye başlamışlardır. Uluslararası kuruluşların genel özelliği, ülkeler düzeyinde faaliyet göstererek, ticari amaç taşımadan birden çok devleti ilgilendiren kararlar alan kuruluşlar olmalarıdır⁹⁹.

Uluslararası kuruluşlar, tek bir devleti ilgilendiren düzenlemeler ile değil, genellikle tüm dünya devletlerini ilgilendiren sorunlar için çözüm yolları bulmaya çalışmaktadır. Örneğin IMF ve Dünya Bankası gibi uluslararası kuruluşlar tek bir devlete katkı sağlama amacı ile değil, ekonomik açıdan zor günler geçiren devletlerin mali uygulamalarına çözüm aramaktadır. Genellikle bu tip uluslararası kuruluşların mali yapıları gelişmiş devletler tarafından desteklenmektedir. Çünkü esas olan ödeme gücüne göre mali katkıda bulunulmasıdır. Ayrıca bu tip uluslararası kuruluşların mali açıdan desteklenmeye ve varlıklarını devam ettirmeye ihtiyaçları vardır.

Uluslararası kuruluşlara üye olan devletler, vergilendirme yetkilerini bu kuruluşlara devretmektedirler. Ancak uluslararası kuruluşların üye devletler üzerinde vergilendirme yetkilerini mutlak anlamda sınırlandırmaları mümkün

⁹⁷ Nart Çolpan, E. (2010). "Gümrük Birliğinin Türkiye'nin Dış Ticareti Üzerine Etkileri: Panel ve Veri Analizi". *Yaşar Üniversitesi Dergisi*, 2875.

⁹⁸ Kalaycı, C. ve Artan, S. (2010). "Gümrük Birliğinin Türkiye'nin Dış Ticaretine Etkileri: Panel Veri Analizi". *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9.

⁹⁹ Karataş, M. ve Vatansver, N. (2001). "Uluslararası Ekonomik ve Mali Kuruluşlar". *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 36.

olmamaktadır. Sadece kuruluşun devamlılığını sağlayacak, yeterli miktarda mali kaynak için sınırlaması mümkün olmaktadır. Avrupa Birliği (AB) gibi ulus üstü bir ekonomik ve parasal birliğin ise mutlak bir vergilendirme yetkisine sahip olacağını belirtmek yerinde olacaktır¹⁰⁰. Çünkü AB gibi topluluklar sadece ekonomik amaçlarla değil aynı zaman da siyasi, hukuki ve birçok nedenle bir araya gelmektedir. IMF ve Dünya Bankası gibi uluslararası kuruluşların ise devletlerin vergilendirme yetkisinde tam anlamıyla söz sahibi olmamakla birlikte, uyguladıkları mali politikalar nedeniyle, devletler üzerinde zorlayıcı bir vergilendirme yetkisine sahip olmaktadır.

2.4.3. Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılmasında Mahalli İdarelerin

Etkisi

Kamu yönetiminin daha güçlü bir şekilde dizayn edilebilmesi için mahalli idareye vergilendirme yetkisi tanınmıştır. Mahalli idarelere vergilendirme yetkisinin tanınması, bu birimlerin yapacağı hizmetlerde kalitenin artırılması ve merkezi yönetim üzerindeki yükün bir miktarda olsa azaltılması amacıdır. Mahalli idarelere tanınan vergilendirme yetkisinin kaynağı Anayasanın 127. maddesinin son fıkrasıdır. Mahalli idarelere görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanması gerekmektedir.

Mahalli idarelerin mali özerklikleri bulunmaktadır. Mali özerklik, Merkezi idarenin kendilerine sunduğu kaynakları, anayasa ve kanunlara uymak suretiyle istediği gibi kullanma ve vergilendirme yetkisine sahip olması ile ifade edilebilir. Mali özerklik, eğer merkezi idarenin bütçesinden gelen kaynaklara yüksek seviyede bağlı ise dar mali özerklikten, eğer merkezi bütçeden gelen kaynakları kullanma ve kendisine kaynak yaratma hususunda oldukça fazla yetki ile donatıldı ise geniş mali özerklikten bahsedilmelidir. Geniş mali özerklik, yerel yönetimlere vergilerin konuları, yükümlülükleri, matrahları, oranları ve diğer koşulları belirleme yetkisinin verildiği durumlarda söz konusudur¹⁰¹.

Federal devletlerde, mahalli idareler, bağlı bulunduğu ülkenin anayasasında düzenlenmek suretiyle geniş vergilendirme yetkilerine sahip olabilmektedir. Ancak Türkiye gibi üniter devletlerde vergilendirme yetkisi, yasama organı

¹⁰⁰ Özpençe ve Özpençe, 2007, 11.

¹⁰¹ Egeli, H. ve Diril, F. (2012). "Türkiye'de Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik ve Vergilendirme Yetkisi". *Sayıştay Dergisi*, 31.

yanında genellikle yürütme organı ile paylaşılmakta, mahalli idarelere sadece temel ihtiyaçlarını karşılayabilecek düzeyde vergilendirme yetkisi verilmektedir.

Türkiye'de mahalli idarelerin vergilendirme yetkisinin tespit edilebilmesi için vergi oranlarının ve matrahının hangi usullerle kim tarafından düzenlendiğinin tespit edilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle üzerinde durulması gereken durum; mahalli idarelerin, genel olarak ekonomik kaynaklarının yaratılmasında birtakım vergilendirme yetkileri ile donatılmış ve gelir yetersizliği durumunda ise merkezi yönetimden gelir transfer edilmesi kararlaştırılmış olmasıdır. Türkiye'de merkezi yönetim gelir ve matrah oranını belirlemekte ayrıca merkezi yönetim ile mahalli yönetim arasında bir vergi paylaşım düzenlemesi bulunmaktadır. Bu hususlar dışında yerel yönetimlerin vergi matrahı ve oranı üzerinde herhangi bir yetkisi bulunmamakta, vergi matrahı ve oranlarını düzenleme yetkisi merkezi yönetimin yetkisinde bulunmaktadır¹⁰².

2.5. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi

2.5.1. Sistemin Mahiyetinin Değerlendirilmesi

Demokratik bir ülkede en önemli unsur kuvvetler ayrılığı ilkesinin benimsenmesidir. Topluluk halinde yaşamının getirdiği düzen ihtiyacı, devlet gücünün işlevsel olarak bölünmesi sonucunu ortaya çıkarmış ve düzenin korunması amacıyla birtakım kurallar konulmuştur¹⁰³. Bu kuralların en başında yasama, yürütme ve yargı organlarının birbirinden ayrılması gelmektedir. Başkanlık sisteminde ve parlamenter sistemde kuvvetler arası ilişkiler göz önüne alındığında yasama ve yürütme organları arasındaki ilişkilerin ele alındığı görülmektedir¹⁰⁴.

1982 Anayasasının ilk halinde düzenlenme alanı bulmuş ve Türkiye'nin uzun yıllar yönetim şekli olmuş olan Parlamenter Hükümet Sistemi, artık yerini Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine bırakmıştır. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin en önemli özelliği, yürütme organının yasama organı içerisinden çıkmayarak, halk tarafından seçilen bir Cumhurbaşkanı tarafından oluşturulmasıdır. Bu tip bir hükümet sistemine geçilmek istenmesinin en önemli

¹⁰² Yakar, S. ve Gündüz, İ. O. (2014). "Türkiye'de Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi: Var mı, Yok mu İşte Bütün Mesele Bu". *Sayıştay Dergisi*, 124.

¹⁰³ Akgül, M. E. (2010). "Kuvvetler Ayrılığı İlkesinin Dönüşümü ve Günümüz Demokratik Rejimlerindeki Anlamı". *Ankara Barosu Dergisi*, 82.

¹⁰⁴ Güzel, M. N. (2018). "Antik Demokrasi ve Modern Demokrasi Kavramlarının Kuvvetler Ayrılığı İlkesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi". *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 214.

nedeni, güçlü bir yürütme organı ihdas edilerek, hem hızlı ve etkili karar alma mekanizması oluşturmak hem de Parlamenter Sistemin ortaya çıkardığı birtakım sorunların önüne geçilmek istenmesidir.

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin maiyetini kavrayabilmek için Parlamenter Sistemin de incelenmesi ve bu iki sistem arasındaki farklılıkların karşılaştırılmasında büyük bir yarar vardır. Parlamenter Sistemde Cumhurbaşkanı; yürütme organının başı olmakla birlikte Anayasada daha çok sembolik yetkilerle donatıldığı görülmektedir. Burada yürütme organı adına birçok yetki Bakanlar Kurulu tarafından kullanılmıştır. Yürütme organının yasama organı içinden çıkması ise parlamenter sistemin başkaca bir özelliğidir.

Her hükümet sisteminin kendine has birtakım avantaj ve dezavantajlarının olması, başkaca hükümet sistemlerine ilgi duyulmasına ve siyaset bilimi açısından çalışmalar yapılmasına neden olmaktadır. Şüphesiz ki Parlamenter Sistemindeki dezavantajlarda Türkiye’de Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine olan bakış açısında etkili olmuştur. Parlamenter sistemlerde hükümet, yasama organının güvenine dayanması ve yasama organının hükümeti her zaman görevden alabilme yetkisi, hükümet istikrarsızlığına sebep olmaktadır¹⁰⁵. Parlamentoda herhangi bir partinin tek başına çoğunluğu sağlayamadığı durumlarda ve koalisyon hükümetlerinin kurulduğu dönemlerde hükümetler risk altına girmektedirler¹⁰⁶. Güçlü ve istikrarlı bir hükümet kurulamaması nedeniyle gerçekleştirilmek istenen politikaların başarısızlıkla sonuçlandığı görülmüştür.

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin hem lehine hem de aleyhinde birçok eleştiri yapılmıştır. Bir takım eleştirilerde; yasama ve yürütmenin halk tarafından ayrı ayrı seçilmesi sonucu çifte meşruiyet tartışmalarını ortaya çıkarabileceği, yasama ve yürütme organının farklı siyasi kesimler tarafından temsil edilmesi sonucu, uzlaşma sağlanamayarak sistemin tıkanacağına değinilmiştir¹⁰⁷. Sistemin olumlu yanları incelendiğinde ise, Cumhurbaşkanının, sabit bir süre için halk tarafından seçilmesi ve bu görev süresinin sonuna dek yürütme gücünün tek sahibi

¹⁰⁵ Çağlar, N. (2017). “Avantaj ve Dezavantajlarıyla Parlamenter Hükümet Sistemi”. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 115.

¹⁰⁶ Çağlar, 2017, 115.

¹⁰⁷ Güler, T. (2018). “Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ve Kamu Yönetimine Etkileri”. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 306.

olma imkânı tanınması sonucu yürütme organı daha istikrarlı olacaktır¹⁰⁸. Ayrıca Parlamenter Sistemde, Başbakan tarafından kurulan hükümet, yasama organı tarafından güven oylamasına sunulurken, Cumhurbaşkanlığı Hükümeti Sisteminde, Cumhurbaşkanı tarafından kurulan hükümetin güvenoyuna sunulmaması veya Cumhurbaşkanı tarafından atanan bakanların meclis tarafından onaylanmaması, yasanın yürütme üzerindeki denetimine de bir son vermiştir¹⁰⁹.

2.5.2. Cumhurbaşkanının Vergi Hakkı

Vergi hakkı, vergilendirme işlemleri hususunda birtakım hak ve yetkilere sahip olunmasını ifade etmektedir. Türkiye’de yasama organı ve yürütme organının bu hakka sahip olduğu kabul edilmiş ve Anayasanın 73. maddesince yasama ve yürütme organına bu hak verilmiştir. Burada üzerinde durulması gereken husus, bu hakkın kaynağı olmaktadır.

Yasama organı, vergi hakkını, kendisine temsil yetkisi veren halk adına kullanmakta ve bu hakkı doğrudan halktan almaktadır. Acaba Cumhurbaşkanının da yasama organı gibi halk tarafından seçilmesi, Cumhurbaşkanına verilen vergi hakkının dayanağının doğrudan halk tarafından kendisine tanınmış olmasını mı ifade eder? Vergi hakkı kapsamında bu husus üzerinde durarak gerekli tartışma yapılacaktır.

Parlamenter Hükümet Sistemi döneminde yasama organı halk tarafından seçilmekte, Cumhurbaşkanının görevlendirdiği bir vekil, yürütme organını, yasama organı içerisindeki vekiller aracılığı ile kurmaktaydı. Parlamenter Hükümet Sisteminde, yürütme organı, zaten yasama organı içerisinde çıktığından, kullanmış olduğu vergi hakkı, yasama organı tarafından kendisine tanınan ve yasama organı tarafından denetlenilebilen bir yetkiydi.

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde, yürütme organı olan Cumhurbaşkanı halk tarafından bizzat seçilmektedir. Cumhurbaşkanının seçim usulü değerlendirildiğinde vergi hakkının dayanağının halk olması gerektiği düşünülebilir. Ancak, halkın seçmiş olduğu Cumhurbaşkanı, bu seçim sonucu yasama organı gibi vergi kanunları üzerinde asli düzenleme yetkisine sahip olmamaktadır. Cumhurbaşkanının kullanmış olduğu

¹⁰⁸ Güler, 2018, 305.

¹⁰⁹ Akçakaya, M. ve Özdemir, A. (2018). “Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ve Siyasal İstikrar”. *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 928.

yetki, Anayasanın 73. maddesi kapsamında yasama organı tarafından verilmiş bir vergilendirme yetkisidir. Bu nedenle Cumhurbaşkanının vergi hakkı yasama organı tarafından kendisine tanınan bir yetkidir. Cumhurbaşkanının halk tarafından seçilmesi, vergi hakkı kapsamında bir önem arz etmemektedir.

2.5.3. Cumhurbaşkanının Mali Yetkileri

Cumhurbaşkanı, Anayasadan almış olduğu yürütme yetkisine dayanarak birtakım mali işlemler yapmaktadır. Cumhurbaşkanına mali yetkilerin tanınmasının en önemli amacı; hiç şüphesiz devlet için gerekli olan mali kaynakları toplamak ve toplanan bu kaynakların en etkili şekilde kullanılmasını gerçekleştirebilmektir.

Cumhurbaşkanı; temel hedef, ilke ve amaçlar çerçevesinde orta vadeli mali program hazırlıklarına katılmak ve orta vadeli mali plan ile sektörel plan ve program dengelerini oluşturmakla görevlendirilmiştir. Bu nedenle Cumhurbaşkanı, kıt kaynakların politika önceliklerine göre tahsis edildiği bütçeleme aşamasına katılarak mali yetkilerinin kullanılmasının ilk adımını atmış olur¹¹⁰.

Cumhurbaşkanının diğer bir mali yetkisi dış ticaret kurallarının düzenlenmesine ilişkindir. Anayasanın 167. maddesinin 2. fıkrası; piyasaların denetimini ve dış ticaretin düzenlenmesini, yürütme organı eliyle kullanılmayı amaçlamaktadır. Anayasanın 167. maddesinin 2. fıkrası; *“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.”*¹¹¹ demek suretiyle, Cumhurbaşkanına bu hususlar ile ilgili olmak üzere vergilendirme yetkisi tanımıştır. Bu kanun maddesi, Anayasanın 73. maddesine uygun bir şekilde düzenlenmiştir. Çünkü Cumhurbaşkanı vergiler dışında ek mali yükümlülükler koymaya yetkili kılınmış ve koyacağı bu mali yükümlülüklerin sadece ithalat, ihracat ve ticari dış ticaret işlemleri üzerine olacağı açıkça hüküm altına alınmıştır.

¹¹⁰ Biçer, M. ve Yılmaz, H. H. (2009). “Parlamentonun Kamu Politikası Oluşturma ve Planlama Sürecindeki Konununun Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi”. *Yasama Dergisi*, 57.

¹¹¹ 1982 Anayasası. (1982, 18 Ekim) Resmi Gazete: (Sayı:9/11/1982-17863). Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>

Anayasanın 167/2. maddesi gereğince yürütme organına bir takdir yetkisi verildiği görülmektedir. Burada üzerinde durulması gereken en önemli husus ek mali yükümlülüklerin kapsamına neler girdiğidir. Kural olarak bütün malî yükümlülükler cebrîlik ve karşılıksız olma gibi özellikleri ihtiva etmektedirler¹¹². Ek mali yükümlülükler Anayasanın 73. maddesindeki vergi ve benzeri mali yükümlülüklerden ayrı olarak düşünölmeli, bu tip yükümlülükleri yasama organı belirleyebilme yetkisine sahip iken, ek mali yükümlülükleri Cumhurbaşkanının vergilendirme yetkisine tabi tutulduğu değerlendirilmelidir. Bu yetki Cumhurbaşkanına 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile usulüne uygun olarak verilmiş ve ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, gerektiğinde bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve fonun kullanım esaslarını belirleme yetkisi tanınmıştır.

Cumhurbaşkanı tarafından, dış ticarete ilişkin hususlarda konulacak olan mali yükümlülükler öngörülebilir düzeyde olmalıdır. Firmaların maliyet-karlılık hesaplamalarını vergi kanunlarını gözeterek yaptıkları unutulmamalı ve mali yükümlülüklerin, firmalara ağır yükler yükleyip yüklemediği hususuna dikkat edilmesi gerekmektedir¹¹³. Cumhurbaşkanı tarafından uygulamaya konulacak mali yükümlülükler, firmalar tarafından yapılmış olan eylemlere ya da geçmişte yapılan ve etkisi halen devam eden işlemlere değil; gelecekte yapılacak olan eylem ve işlemlere ilişkin düzenlenmelidir.

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde vergilendirme yetkisini kullanan Cumhurbaşkanı, dış ticarete ilişkin hususlarda vergi oranını sifıra kadar indirip indirmeyeceği önemli bir husustur. Çünkü vergiler sıfır oranlara indirildiğinde vergiler ortadan kalkacaktır. Bu durum yasama organının vergilendirme yetkisini kullanarak bir vergiyi ortadan kaldırması gibi sonuçlar doğuracak ve mükelleflerden herhangi bir mali yükümlülük tahsil edilmeyecektir. Vergi ödevleri şekli ve maddi vergi ödevleri olarak ikiye ayrılmakla birlikte, vergi oranının sıfırlanması halinde şekli vergi ödevlerinden olan beyanname verme ve vergi dairesine bilgi verme yükümlülüğü ortadan kaldırılmamalı, şekli işlemlerin

¹¹² Üstün, Ü. S. (2006). “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 244.

¹¹³ Göker, C. (2013). “Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme”. *Ankara Barosu Dergisi*, 122.

yerine getirilmesine devam edilmelidir¹¹⁴. Bu nedenle, kayıt dışı ekonominin önüne geçilmesi maksadıyla şekli ödevler tam ve eksiksiz olarak yerine getirilmelidir. Ayrıca ticari hayatın gereksinimleri de göz önünde tutulmalı, sıfır oranlı vergi uygulamalarının ticari hayata sağladığı katkılar tespit edilmeli, faydalı uygulamaların devam ettirilmesi, herhangi bir amacına ulaşmayan işlemlerin ise, vergi oranlarının tekrardan düzenlenmesi suretiyle faydalı hale getirilmesi için çalışmalar yapılmalıdır.

Cumhurbaşkanının, Anayasanın kendisine sunduğu imkân çerçevesince, vergi kanunlarında; muafiyet, istisna, indirim ve oranlara ilişkin de mali yetkisi bulunmaktadır. Muafiyet, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişi ya da kişi gruplarının, aynı veya başka kanunlarla vergi dışında bırakılmasıdır¹¹⁵. Vergi hukuku bakımından yapılan bu tanımdan da anlaşıldığı üzere, mükellef olması gereken bazı kişi veya kişi gruplarının, ilgili kanunun açık hükümleriyle o verginin mükellefi sayılmaması, muafiyet olarak adlandırılmaktadır¹¹⁶.

Muafiyetler, belli kişi ya da grupların yükünü azaltabilir, böylelikle istihdam artabilir, iktisadi kalkınma gerçekleşebilir. Bu olumlu etkisinin yanında haksız rekabeti artıracak şekilde yapılan muafiyetler vergi sisteminin bozulmasına yol açar. Bu nedenle muafiyet sağlanacak kişi ya da gruplar iyi belirlenmeli ve olumsuz etkileri göz önüne alınarak sağlanmalıdır.

İstisna, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının aynı veya başka kanunlarla kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılması olarak tanımlanmıştır¹¹⁷. Burada dikkat edilmesi gereken husus; kişi ya da kişi gruplarının vergi dışında bırakılması değil vergi konusunun kısmen ya da tamamen vergi dışında bırakılmasıdır.

İndirim, Türk vergi sisteminde belli kıstaslarda olan veya belli bir kapsamda bulunan mükelleflerin gayrisafi gelirleri üzerinden birtakım eksiltmelerin yapılmasıdır. İndirimlerin yapılmasının temel sebebi, birtakım kimselere ayrımcılık yapılması değil aksine anayasanın eşitlik ilkesi gereği birtakım grupların menfaatlerini korumaktır.

¹¹⁴ Yakar ve Budak, 2013, 415.

¹¹⁵ Akdoğan, A. (2001). “*Türk Vergi Sistemi ve Uygulanması*”. Ankara: Gazi Kitabevi, 3.baskı, 15.

¹¹⁶ Öz, E. (2002). “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12.

¹¹⁷ Akdoğan, 2001, 15.

Alınacak verginin, yüzde olarak niceliğini gösteren sayı birimi orandır. Yani; verginin oranı, matrah üzerine tatbik edilecek bir yüzde nispettir. Cumhurbaşkanına aşağı ve yukarı sınırlar içersinde kalmak şartıyla bu sayısal niceliklerde değişiklik yapma yetkisi vergi kanunları tarafından tanınmıştır.



3. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ANAYASAL İLKELERİ, ARAÇLARI VE YASAMA YÜRÜTME ORGANLARI ARASINDAKİ PAYLAŞIMI

Vergilendirme yetkisinin adil ve hakkaniyete uygun olarak düzenlenmesi, hem devlet otoritesinin bir gereği hem de vatandaşların hukuk devletine olan güvencesinin en temel gereksinimidir. Adil ve hakkaniyetli bir vergi sisteminin oluşturulabilmesi için, etik vergilendirme ilkelerinin göz önünde tutulması şarttır. Vergilendirme ilkelerinin temel amacı; iktisadi, sosyal, ahlaki vb. yönlerden etkin olmayan vergi şekilleri ve tekniklerini ortadan kaldırmak ve bunların yerine daha etkililerinin vergi sisteminde yer almasını sağlamaktır¹¹⁸.

3.1. Vergilerin Kanuniliği İlkesi

Anayasanın 73. maddesi; vergiler ve diğer mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilmesi ve kaldırılması konusunu düzenlemiştir. Hukuk kurallarının belirli olması hukuk devletinin en temel görevidir. Kişilerden tek taraflı olarak alınan ve önemli tutarlara ulaşan vergi gibi ağır bir yükümlülüğün ne üzerinden, ne zaman, hangi esasa göre, ne kadar alınacağı ve bu verginin kimi ilgilendireceği hususları, birey özgürlüğü ve güvenliğini ilgilendiren çok önemli hususlardır¹¹⁹. Mükellefler, hangi vergi kanunlarına göre, hangi sebeplerle yükümlülük altına gireceğini, işlemin tesisinden önce mutlaka bilmeli ve yapacağı işlemlerin sonuçları hakkında da bilgi sahibi olması gerekmektedir.

Vergi ve benzeri yükümlülüklerin, Anayasanın 73. maddesi gereğince kanun tarafından düzenlenmesi gerekmektedir. Vergi gibi ağır bir mali yükümlülüğünün kanun ile konulmasının amacı keyfi ve takdiri uygulamaların önüne geçilmek istenmesidir¹²⁰. Vergi kanunları, parlamento tarafından halkın seçtiği temsilciler aracılığıyla düzenlenmektedir. Parlamentonun düzenleme yetkisini bizzat Anayasadan kaynaklanmaktadır.

Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrası; Cumhurbaşkanına, kanunun çizdiği sınırlar içinde kalmak şartıyla sınırlı bir vergilendirme yetkisi tanımıştır. Anayasanın ilgili

¹¹⁸ Genç, Y. ve Yaşar, R. (2009). “Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi”. *Vergi Dünyası Dergisi*, 34.

¹¹⁹ Toprak, E. ve Armağan, R. (2018). “Vergi Hukukunda Yorum Kurallarının ve Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kullanılması Üzerine Bir Değerlendirme”. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 148.

¹²⁰ Bozdoğan, D. ve Çataloluk, C. (2017). “Belediyelerin Vergilendirme Yetkisinin Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirmesi”. *Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 437.

maddesi vergilerin kanuniliği ilkesinin önemini bir kez daha ortaya koymaktadır. Cumhurbaşkanı yapmış olduğu vergi düzenlemelerini kanunilik ilkesine uygun bir biçimde kullanmaktadır. Vergi oranlarının alt ve üst sınırlarında yapılacak düzenlemeler hukuk kuralları içerisinde yapılarak, mükelleflerin hakları korunmalıdır.

Cumhurbaşkanına tanınan vergilendirme yetkisi, kanunun çizdiği sınırlar içerisinde kalmak şartıyla çoğunlukla sayısal değerlere ilişkin kullanabildiği görülmektedir. Cumhurbaşkanı kanunların özünde değişikliğe neden olabilecek yeni bir vergi türü ihdas etme, sınırları aşma gibi hakları bulunmamaktadır. Çünkü Anayasa, Cumhurbaşkanının yapabileceği düzenlemeleri saymış ve kanunilik ilkesi gereğince yeni vergi kanunları yaratma yetkisinin kendisinde olduğunu açıkça belirtmiştir.

3.2. Sosyal Devlet İlkesi

Birinci Dünya Savaşı sonrası birçok ülkede ekonomik buhranlar baş göstermiştir. Devletler bozulan ekonomik düzenin yeniden inşası için, temel hak ve özgürlüklere müdahale eden düzenlemeler yapmıştır. Sosyal refah imkânlarının, hak temelinden çıkarılarak, bireysel sorumluluk ve toplumsal dayanışma temelinde ele alınması yönünde yapılan çalışmalar, önemli itirazlara neden olmuştur¹²¹.

Devletlerin ekonomiye müdahalesinin diğer bir nedeni ise, gelir adaletsizliğinin yaşanması ve bireylerin, en azından temel ihtiyaçlarının karşılanabilmesi gerekliliğinden doğmuştur. Sosyal refah uygulamalarıyla, gelişmiş ülkelerdeki zayıf toplumsal kesimlerin insan onuruna yaraşır bir yaşam standardına kavuşturulması hedeflenmiş ve toplumdaki gelir adaletsizliklerinin önüne geçilmeye çalışılmıştır¹²².

Türkiye Cumhuriyeti, 1982 Anayasasının 2. maddesinde, sosyal bir devlet olarak belirtilmiştir. Anayasa, vatandaşlara sosyal devlet anlayışından yararlanmayı bir hak olarak vermiş, devlete ise bir takım görev ve sorumluluklar yüklemiştir.

¹²¹ Gümüş, A. T. (2010). “Küreselleşme ve Sosyal Devlet”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 133.

¹²² Yanık, C. ve Kara, M. (2014). “Küreselleşmenin Sosyal Devlet Anlayışındaki Dönüşüme Etkisi: Genel Bir Değerlendirme”. *HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, 13.

Devletin sosyal güvenlik, sosyal yardım ve sosyal hizmet uygulamaları ile vatandaşların, sosyal devlet uygulamalarından faydalandırılması amaçlanmıştır¹²³.

Sosyal devlet ilkesi, vergilendirme yetkisinin kullanılması açısından çok önemlidir. Cumhurbaşkanı, kendisine verilen vergilendirme yetkisi sayesinde, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerde toplum menfaatlerini göz önünde tutarak indirimler yaratabilmektedir. Bu duruma verilecek örnek, engelli vatandaşlar için oluşturulan engelli indirimleridir. Engelli bireylere yönelik yapılan maddi yardımlar ve alınan tüm tedbirler sosyal devlet ilkesinin bir sonucu olarak, engelli bireylerin toplum bir bütünleşmesine de yardımcı olmaktadır¹²⁴. Engelli bireyler, bu vergi indirimleri sayesinde, sosyal devlet anlayışı çerçevesinde, diğer bireylerden ayrı tutularak yaşamları kolaylaştırılmaktadır. Hayatlarının devamı için gereken malzemelere, vergilendirme yetkisinin kullanılması sonucu, daha yüksek maliyetler yerine, daha az yükümlülük altına girerek elde edebilmektedirler.

3.3. Vergi Kanunlarında Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuk devleti, hukuk kurallarına sıkı sıkıya bağlı kalan, vatandaşlarına ve tüm bireylere hukuki güvenlik sağlayan bir devlet olarak tanımlanabilir. Hukuki güvenlik ilkesinin olduğu bir hukuk devletinde; kanunlar karamsarlığa yer vermeyecek şekilde, açık olarak düzenlenir. Hukuk kuralları, kesin kurallar ile belirlenir. Hangi kuralın uygulanacağı, hangi kuralın mülga olduğu ve yerine oluşturulan yeni kuralın ne zaman yürürlüğe gireceği açıktır. Sürekli değişen mevzuat sistemi yerine, istikrarlı ve toplumun ihtiyaçlarına cevap veren güncel hukuk kuralları olmak zorundadır.

Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir kararda vergilerin hukuki güvenlik sınırı şu şekilde tespit edilmiştir;

Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, anayasal demokrasinin gelişimiyle paralellik arz eder. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasının en temel aracından birisi olan verginin yasallığı ilkesi, tarihi süreç içerisinde demokratik mücadelenin bir sonucu olarak bugünkü anayasal konumunu kazanmıştır. Vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin halkoyu ile seçilen parlamento tarafından kanunla yapılması ile vergilemede keyfiliğin yerini temsil, hukukun üstünlüğü ve hukuki güvenlik almıştır. Başka bir deyişle,

¹²³ Ergenç, S. (2009). "Sosyal Politikalarda ve Sosyal Hizmetlerde Değişim Süreci (Yeni Bir Model Önerisi)". *Denetim Dergisi*, 38.

¹²⁴ Işık, H. (2013). "Engellilerin Vergisel Avantajları". *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 2.

verginin yasallığı ilkesi, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması zorunluluğunu getirerek bireyin temel hak ve hürriyetlerini devlete karşı korur.¹²⁵

Söz konusu kararda, hukuki güvenlik ilkesinin, vatandaşları, karşılaşılabilecekleri haksızlıklara karşı hukuk eliyle koruduğu anlaşılmaktadır.

Hukuki güvenlik ilkesi, vatandaşların, hem idare hem de diğer bireyler tarafından çiğnenen haklarını, hukuk kuralları çerçevesinde kalarak aramalarını da ifade eder. Hakkın aranması tarafsız ve bağımsız mahkemeler tarafından sağlanabilir. Özellikle Cumhurbaşkanı tarafından kullanılan vergilendirme yetkisinde, Anayasaya ve vergi kanunlarına aykırı olarak yapılacak düzenlemeler, Anayasa Mahkemesinin ve Danıştayın iptali ile karşı karşıya kalacaktır. Anayasanın 125. maddesi; idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunu açık tutarak, vergilendirme konusunda yapılacak haksız düzenlemelerin, yargı eliyle denetiminin yapılmasını amaçlamaktadır. Çünkü hukuki güvenlik ilkesi, vergi kanunlarının belirli ve istikrarlı olmasını ve mükelleflerin yapacağı işlemlerin, hukuk devleti ilkesi gereğince korunmasını ifade etmektedir.

3.4. Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi

Geriye yürümezlik ilkesi, kanunların zaman bakımından uygulanması ile ilgilidir. Bu ilkenin temel mantığı, bireylerin yapmış olduğu davranışların, gelecekte yürürlüğe girecek olan bir kanun ile cezalandırılmasının veyahut belli bir yükümlülük altına girmesinin önüne geçilmesidir. Hiç kimse, şimdi yaptığı bir eylem için, mülga edilmiş bir kanuna göre cezalandırılmaz veyahut belli bir yükümlülük altına sokulamaz. Ayrıca gelecekte yürürlüğe konulacak bir kanun tarafından cezalandırılmaz ya da belli bir yükümlülük altına sokulamaz.

Hukuka uygun olarak çıkartılmış bir kanun, ödevlisine güven vererek; ona uzun bir süre plan yapma, tasarrufta bulunma ve dahası istikrar ve hesap etme, kestirebilme, öngörebilme olanakları sağlar¹²⁶. Genellikle ekonomik krizler veya doğal afetler sonrasında ya da savaş durumlarında meydana gelen finansman ihtiyacının, mevcut dönem vergileri ile tahsil edilmesinin imkânsız olduğu anlarda

¹²⁵ Anayasa Mahkemesi Kararı. (26.01.2011). Resmi Gazete (Sayı:27934- E: 2009/42 K: 2011/26 RGT: 14.05.2011). Erişim Adresi: <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/c5d68f53-ee60-479c-9701-e4e8c06edce4?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>

¹²⁶ Güneş, G. (1999). “Anayasal Vergileme İlkeleri Işığında Hayat Standardı Esası”. *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni*, 355.

geçmişe dönük vergilendirme yapıldığı görülmektedir¹²⁷. Bu durum her ne kadar haklı bir durum gibi görülse de kanunların geriye yürümezliği ilkesine ters düşmektedir. Anayasada ve ilgili vergi kanunlarında geçmişe yürümezlik ilkesi kesin olarak düzenlenmese de Anayasa Mahkemesi verdiği kararlarda bu durumu hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük ilkesi yönlerinden değerlendirmiştir. Anayasa Mahkemesi, 3505 sayılı Kanun'un itiraz konusu olduğu bir davada vermiş olduğu kararı, geriye yürümezlik ilkesine güzel bir örnektir. Anayasa Mahkemesi söz konusu kararında;

Geriyeye yürümezlik ilkesi hakkında Anayasa'da açık bir kural bulunmamasına karşın, Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük yönlerinden yargısal denetim yapar. Vergilendirme ögesinin işlemini oluşturan vergiyi doğuran olaydan sonraki artışları içeren düzenlemeler geriye yürümeği kapsarsa uygunluk denetimine bağlı tutulabilir.

3505 sayılı Yasanın iptali istenilen 18.maddesi yönünden durum incelendiğinde, bu maddenin 3.12.1988 de kabul edilmiş olmasına karşın, yasanın kimi maddelerinin 10.12.1988 ve 1.1.1989 günlerinde, hayat standardına ilişkin esasında 1.1.1988 de başlayarak uygulanacağını öngörüldüğü saptanmıştır. Bir yıllık geriye yürütme açıkça bellidir.¹²⁸

demek suretiyle, ilgili kanun maddesinin geçmişi kapsamı nedeniyle iptalinin gerekli olduğu vurgulanmıştır. Anayasa Mahkemesinin söz konusu kararı incelendiğinde, geriye yürümezlik ilkesi detaylı bir şekilde değerlendirilmiştir. Mükellef haklarını ihlal etmeyen ve hukuksal güvenliği zedelemeyecek olan kanunların geçmişe yürüyebileceğini, bu iki hususu tehdit eden kanunların ise geçmişe yürütülemeyeceği tespit edilmiştir.

Cumhurbaşkanının vergilendirme yetkisi kapsamında ele alınması gereken konu ise, uygulamaya konan vergi yasalarının daha sonraki süreçte mükelleflerin yapacağı işlemleri kapsamı gerekmektedir. Cumhurbaşkanının vergilendirme yetkisini kullandığı istisna, muafiyet, indirim ve oranlar, eğer mükelleflerin lehine ise geçmiş zamana yürütülebilmeli ve henüz tamamlanmamış işlemlere uygulanmalıdır. Ancak yapılan düzenlemeler mükelleflerin aleyhine ise, daha önceden yapılan işlemlere uygulanamaz ve herhangi bir yükümlülük doğurması beklenemez.

¹²⁷ Er, S. (2015). "Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi ve Türk Anayasa Mahkemesi Kararları". *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 136.

¹²⁸ Anayasa Mahkemesi Kararı. (7.11.1989). Resmi Gazete (Sayı:28484- E: 1989/6 K: 1989/42 RGT: 06.04.1990). Erişim Adresi: <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/b3f289f4-64d9-4b18-b6b3-91ca1cc84912?excludeGereke=False&wordsOnly=False>.

3.5. Kıyas Yasağı İlkesi

Kıyas, mantık bilimindeki akıl yürütmedir. Mantık biliminin diğer bilim dalları ile birlikte kullanılması sonucu kıyasta, hukuk içerisinde kullanılabilir hale gelmiştir. Kıyas yasağının oluşturulmasının amacı, verginin kanuniliği ilkesinin ihlal edilmesinin önüne geçilmek istenmesidir.

Kıyas yapılmasının tek istisnası ise, kanunun açıkça izin verdiği hallerdir. Vergi hukukunda kanunun açıkça izin verdiği hallerde kıyasın kullanılması, yorumun kullanılmasını gerektirmektedir. Aslında kıyas yapan kişi kanun metninin ne demek istemeye çalıştığını, değişik açılardan yorumlar. Yaptığı bu işlem, kanun lafzını anlamaya yardımcı olmakla birlikte, genellikle kanun metnini yorumlayan kanun uygulamacısı, kanun koyucu yerine geçerek, yeni vergi hukuku kuralları ortaya çıkarabilir. Bu durumun önüne geçilebilmesi için, kıyasın, sadece kanunun izin verdiği hallerde ve sınırlı bir şekilde kullanabilmesi mümkündür.

Anayasada ana hatları çizilmek koşuluyla, yürütme organına da bir takım hak ve yetkiler verilebilir. Anayasa madde 73/4'e göre; Cumhurbaşkanı, kanunun çizdiği sınırlar içinde kalmak şartıyla vergilendirme yetkisine sahip olmuştur. Türk vergi hukukunda, kanunun açıkça izin verdiği haller dışında verginin özünü etkileyen ve vergilemenin temel öğelerini düzenleyen hükümlerde kıyasa başvurulamaz¹²⁹. Çünkü Cumhurbaşkanı, Anayasanın çizdiği sınırlar dâhilinde kalmak şartıyla düzenleme yapma yetkisine sahiptir. Düzenleyebileceği bir konuyu düzenlemeden kıyas yapması, hukuk düzenine güvensizliğe neden olur.

3.6. Verginin Genelliği ve Eşitliği İlkesi

Verginin genelliği ilkesi, mükellefler arasında hiçbir ayırım gözetilmemesini esas alır. Genellik ilkesine göre hiçbir mükellefe; cinsiyeti, ırkı, dini vb. nedenlerle ayrımcılık yapılamaz. Ancak, kanunun açıkça düzenleme yaptığı bazı durumlarda, birtakım kişi veya gruplar vergilerden muaf tutulabilir. Kadın girişimcileri desteklemek amacıyla yaratılan vergi muafiyetleri ya da engelli vatandaşlar için düzenleme alanı bulan vergi indirimleri bu duruma birer örnektir. Sayılan bu durumlar, ayrımcılık olarak kabul edilmemekle birlikte, toplum içerisindeki bazı kişi ya da grupların, gelişmesini sağlanmaktadır.

¹²⁹ Toprak ve Armağan, 2018, 151.

Eşitlik ilkesi, vergi mükelleflerine aynı vergi işlemleri ile ilgili olarak, farklı vergi işlemleri yapılmasının ve ayrımcılığın önüne geçer¹³⁰. Vergi hukukunda eşitlik ilkesi, Anayasanın eşitlik ilkesinin doğal bir sonucudur.

Vergi kanunlarının düzenlenmesi esnasında mükellefler arasındaki yatay ve dikey eşitliğin gözetilmesi, vergilendirme sürecinin adaletli bir şekilde sonlanması ile mümkündür. Çünkü her mükellefin elde ettiği gelir, sahip olduğu servet ve yaptığı harcamalar eşit değildir. Bu yüzden, aynı düzeyde bulunan mükelleflere yatay eşitlik, farklı durum ve pozisyonlarda olan mükelleflere ise dikey eşitlik uygulanır.

3.7. Ödeme Gücüne Göre Vergilendirme İlkesi

Eşitlik ilkesinin doğal bir uzantısı olarak görülen ödeme gücüne göre vergilendirme, mükelleflerin mali güçlerinin ön planda tutularak vergilendirilmesini ifade eder. Bu ilkeye göre, vergi kanunlarının mükellefleri mali açıdan zorlamaması gerekmektedir. Mükellefleri boğan aşırı vergilendirme, mükellefleri olumsuz etkileyebileceği gibi, mali yapıyı da büyük sıkıntılar altına sokabilecektir. Vergi kanunlarının adil ve toplumun mali yapısını göz önüne alınarak düzenlenmesi gerekmektedir.

Gelişmiş ülkelerde, mükelleflerin ödeme güçleri göz önüne alınarak vergi kanunları oluşturulur. Gelişmemiş ülkeler de ise tam tersidir. Çünkü bu tip ülkeler, birtakım vergi gelirleri elde etmek amacıyla mükellefleri aşırı ölçüde boğan ve ödeme gücünün esas alınmadığı vergi sistemleri kullanırlar. Gelişmemiş ülkelerde vergilendirme süreci şeffaf değildir. Bu yüzden, bir ülkenin vergi sistemi incelendiği; vergi gelirlerinin hangi gelir unsurlarından oluştuğu, o ülkenin ekonomik sistemi ve gelişmişlik düzeyi, rahatça anlaşılabilir¹³¹.

3.8. Vergilendirme Yetkisinin Araçları

Vergilendirme yetkisinin, hukuki temeller üzerinde kullanılmasını sağlamak için, bir takım araçlara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu araçların kullanılmasındaki temel

¹³⁰ Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E. U. ve Asa, S. (2014). “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 93.

¹³¹ Yeniçeri, H. (2014). “Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti”. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 78.

amaç; hukukun üstünlüğünü sağlamak ve mali açıdan şeffaf bir vergi sistemi ortaya çıkartmaktır.

Hukuk sistemi içerisinde bütünlük arz eden birtakım norm ve kurallar bulunmaktadır. Bu kurallar, normlar hiyerarşisi adı verilen bir silsile ile birbirlerine uygun olarak düzenlenmektedir.

3.8.1. Vergilendirme Yetkisinin Temel Kaynağı Olarak Anayasa

Anayasalar, devletin statüsünü ve bu yönüyle devletin siyasi yapısını, iktidarın kaynağını, devlet ve hükümet şeklini ve devlet organlarının oluşumu, yetkileri ve aralarındaki ilişkileri düzenleyen hukuk kurallarıdır. Anayasal düzenlemeler, hukukun adalete bağlı kalmasını sağlayacak koşulları meydana getirme amacı taşırlar¹³². Devletler, hukuksal düzenlemelerini hukukun temelini teşkil eden anayasalara bağlı kalarak yapar. Bunun en önemli nedeni ise, bir ülkedeki hukuki güvenliğin ihlal edilmemesidir. Vergi kanunlarının da hukuki güvenliğin, ihlal edilmeden düzenlenebilmesini gerekmektedir. Vergi kanunları, ülkenin mali yapısı ve mükelleflerin durumları göz önüne alınarak şeffaf bir şekilde oluşturulur.

Vergilendirme yetkisi demokratik toplum düzenlerinde halk tarafından kullanılır. Halk vergilendirme yetkisini, görevlendirdiği kurumlar ya da kişiler eliyle kullanmaktadır. Türk hukuk sistemi incelendiğinde; vergilendirme yetkisinin, halkı temsil etmekte olan TBMM aracılığıyla kullanıldığı görülmektedir. Bu yetki TBMM'ye bizzat Anayasa tarafından verilmiş olunmakla birlikte, vergi ödevi başlıklı 73. maddesinde vergilendirme yetkisi şu şekilde düzenleme alanı bulmuştur;

- (1) Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.
- (2) Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.
- (3) Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.
- (4) Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve

¹³² Gülsoy, T. (2012). "Anayasa Yapımı ve Türkiye'de Anayasa Arayışları". *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6.

aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir¹³³.

Anayasa md. 73/1'de kamu giderlerinin karşılanabilmesi amacıyla, herkesin mali gücüne göre ödemesi gereken bir yükümlülüğünün olduğu belirtilmektedir. Vergilendirme yetkisini kullanan yasama organı, vergi yükünü, yükümlülerin kişisel ve ekonomik durumlarını dikkate alarak düzenlemektedir¹³⁴. Ayrıca md. 73/1 ile yasama organının vergilendirme yetkisi de mali güce göre vergi alınması hedeflenerek sınırlandırılacaktır. Çünkü yasama organı, mali yükümlülükleri hem belli bir gruba yükleyemeyerek genele yayacak, hem de şahısları elde ettiği faydadan fazla vergi yükümlülüğü altına sokamayacaktır.

Anayasa md.73/2'e göre; vergi yükünün adaletli ve dengeli olarak düzenlenmesi gerektiği düzenlemiş ve bu durumun maliye politikasının sosyal amacı olduğu belirtilmiştir. Mali politikaların temel amaçları; mali disiplini sağlamak, makro ekonomik istikrar oluşturmak, mali sürdürülebilirliği gerçekleştirebilmektir. Maliye politikalarının gerçekleştirilebilmesi için vergiler önemli bir kaynaktır. Vergi konuları anayasada açık olarak tespit edilmiştir ve anayasada belirtilen konular dışında hiçbir şekilde vergi konulamayacağı hüküm altına alınmıştır¹³⁵. Metnin amacı değerlendirildiğinde, mükellef haklarının korunması ve mali yönden toplanan vergilerin maliye politikasının sosyal amacının gerçekleştirilebilmesi için, daha verimli kullanılmasını hedeflemektedir.

Vergilerin sosyal amaçlarından ilki; vergi mükellefleri arasında herhangi bir ayırım yapılmaması ve vergi tarifelerinin çağın koşullarına uygun olarak tespit edilmesi gerektiğidir. İkinci boyutu ise, vergilerin veya çeşitli vergi müesseselerinin ya da bütünüyle vergi sisteminin doğrudan bir müdahale aracı olarak sosyal politika amaçlarına yönelik olarak tasarlanması ile ilgilidir¹³⁶. Anayasa md. 73/2 maliye politikalarının sosyal amacı ile yakından ilgilenecek, vergi yüklerinin dengeli ve adaletli olmasını istemiştir.

Anayasa md.73/3'e göre ise, vergi resim, harç ve diğer mali yükümlülüklerin kanunla konulup değiştirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Bu durum, vergilerin

¹³³ 1982 Anayasası, 1982

¹³⁴ Canyaş, ve Seçilmiş, 2013, 303.

¹³⁵ Aktan, C. C. (2013). "Kurala Bağlı Maliye Politikası: Kurumsal Maliye Politikası". *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 51.

¹³⁶ Karabacak, Y. (2012). "Sosyal Politika Aracı Olarak Vergilemenin İşlevleri: Türkiye Örneği". *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 227.

kanuniliği ilkesinin bir yansımasıdır. Çağdaş demokratik ülkelerde vergilemede kanunilik ilkesi, vergilendirme yetkisinin halkın temsilcilerinden oluşan yasama organına ait olmasından kaynaklanmaktadır¹³⁷. Bu durum, ilgili maddede yükümlülüklerin kanunla düzenlenebileceğini açık olarak belirtmiştir. Mali yükümlülükler yasama organı tarafından yapılarak devletin diğer temel organlarının, yasama organının yetki alanına müdahalesi engellenmiştir.

Anayasa Md. 73/4'te ise, bir üst madde de yükümlülüklerin yasama organı tarafından düzenlenmesine bir istisna getirilmiş bulunmaktadır. Burada sınırları çizilen belli ölçülerde Cumhurbaşkanına takdir yetkisi verilmiştir. Cumhurbaşkanı, yasama organının koymuş olduğu kurallar ve sınırlar içerisinde hareket ederek düzenlemeler yapma yetkisine sahiptir¹³⁸. Verilen bu yetki muafiyet, istisna, indirim ve oranları içermektedir. Yürütme organı bu takdir yetkisini yeni bir yükümlülük ortaya koyması için kullanamaz ve sadece sayılan bu yetkiler ile düzenleme yapabilir. Cumhurbaşkanına verilen vergilendirme yetkisinin ana nedeni; ekonomik, sosyal, siyasi ve benzeri şartlar nedeniyle vergi oranları yoluyla toplumsal ve iktisadi hayata müdahale edilmesinin elzem olduğu ve hızlı bir karar verilmesinin gerekliliğinden kaynaklanmaktadır¹³⁹.

3.8.2. Vergi Kanunları

Mali yönden etkin, adaletli ve dengeli bir vergi sisteminin oluşturulabilmesi için anayasal ilkelere uygun olarak hazırlanmış vergi kanunlarına ihtiyaç vardır. Devletin düzenlemiş olduğu vergi mevzuat ve kanunları, yükümlülükleri ağır yükler altına sokmayan adil bir vergi sistemi olmalıdır¹⁴⁰. Bu nedenle oluşturulacak vergi kanunları toplumun temel ihtiyaçlarına cevap verir nitelikte ve adil bir şekilde düzenlemesi gerekmektedir.

Vergi kanunları, devlet ve mükellefler arasında hukuki bir bağın kurulmasına yardımcı olur. Böylelikle bir tarafta vergi yükümlülüğünün alacaklısı olan devlet, diğer tarafta da vergi yükümlülüğünün borçlusu olan mükellefler arasında kamu

¹³⁷ Gerçek, A. ve Bakar, F. (2017). “Vergilendirmede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasanın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi”. *International Journal of Public Finance*, 10.

¹³⁸ İnan, M. ve Ekici, M. S. (2010). “Yeni Anayasa Tasarısında Vergilendirme Yetkisi ve Yerel Yönetimler”. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 304.

¹³⁹ Yakar ve Budak, 2013, 401.

¹⁴⁰ Çataloluk, C. (2008). “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 218.

hukuku ilişkisine dayanan bir bağ ortaya çıkar. Bu bağın ortaya çıkması üzerine mükellefler; vergiyi doğuran olaya bağlı olarak gerçekleşen vergi borcunu devlete ödeme ve yasalarla belirlenmiş vergilemeye ilişkin defter ve belgeler düzenlemek, muhafaza etmek ve bildirimlerde bulunmak gibi şekli ödevleri gibi yükümlülükleri yerine getirmek zorundadır¹⁴¹.

Vergi kanunları, Anayasanın md. 73/3'te de belirtildiği gibi, vergi yükümlülüklerinin yasama organı tarafından oluşturulması ile ortaya çıkarlar. Her kanun gibi usulüne uygun bir şekilde yürürlüğe girerler.

Vergi kanunları, Anayasanın md.73/4'e göre, Cumhurbaşkanına birtakım düzenleme yetkileri tanımaktadır. Kanun, alt ve üst sınırları belirler ve Cumhurbaşkanına, bu alan içerisinde takdiri olarak hareket etme olanağı sağlar. Öncelikle belirtilmesi gereken husus, Cumhurbaşkanının, herhangi bir mali yükümlülükte değil, kanunun saydığı hallerde değişiklik yapabilmesidir. Cumhurbaşkanı hal ve durumlara göre takdir yetkisini kullanacaktır, ancak bu yetki keyfi bir yetki değildir.

3.8.3. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Vergilendirme Yetkisine Etkisi

Uluslararası alanda ortaya çıkan birtakım ekonomik gelişmeler, çok uluslu şirketlerin farklı bölgelerde ekonomik ilişkiler içerisine girmesi ve daha birçok nedenden dolayı uluslararası vergi anlaşmaları önem kazanmış ve ortaya çıkabilecek sorunlar bertaraf edilmeye çalışılmıştır. Küreselleşmenin doğal bir sonucu olarak, birey ve işletmeler, yabancı ekonomik fırsatların avantajlarından daha fazla yararlanmak istemektedirler¹⁴². Avantajlardan yararlanmak isteyen kişi ya da gruplar, bazı durumlarda devletlerin vergi gelirlerine zarar verebilmektedir. Ayrıca ticari amaç gütmeyen bazı şahısların da çifte vergilendirme ile yüz yüze kalabilecekleri göz önüne alındığında, uluslararası vergi anlaşmalarının önemi daha iyi anlaşılacaktır. Anlaşmaların, birçok hukuki ve mali faydası bulunmakla birlikte, vergi mükellefleri açısından mali durumlarını garanti altına

¹⁴¹ Egeli, H. ve Dağ, M. (2012). "Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi". *Maliye Dergisi*, 131.

¹⁴² Giray, F. (2005). "Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları". *Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi*, 102.

almanın yanı sıra, yabancı yatırımcılar açısından, hukuki kesinlik ve istikrar içermektedir¹⁴³.

Uluslararası anlaşmalar, bu anlaşmaları imzalayan devletlerin anayasal sistemleri çerçevesinde yasama organları tarafından usulüne uygun onaylanarak yürürlüğü girerler. Yürürlüğe konulan diğer uluslararası anlaşmalar gibi hüküm ve sonuç doğururlar.

Uluslararası vergi anlaşmalarının temelinde çifte verginin önlenmesi amacı yatmaktadır. Çifte vergilendirme aynı vergi döneminde, aynı vergi konusu üzerinden birden fazla vergi alınması durumudur. Çifte vergilendirme, yatırımların, ticaretin ve finans piyasalarının uluslararası boyutunun yoğunluk kazanması nedeniyle ortaya çıkmaktadır¹⁴⁴.

Çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla üç temel ilke belirlenmiştir. Bu ilkeler; kaynak ilkesi, ikamet ilkesi ve uyrukluk ilkesidir. İlkeler uluslararası vergi anlaşmaları ile tespit edilmiş olmakla birlikte, devletlerin egemenlik yetkisine dayanan vergilendirme yetkisini de sınırlandırma özelliği bulunmaktadır. Kaynak ilkesine göre, gelirin doğduğu ya da kazanıldığı yere göre vergilendirme yetkisinin ortaya çıkmasını ifade etmektedir. Kaynak ilkesi, kişileri değil, ekonomik bir değer olan geliri hedef alır¹⁴⁵. İkametgâh ilkesinde ise, kişilerin elde etmiş oldukları gelirler, ikamet ettiği ülkede vergilendirmesi esasına dayanmaktadır. İkametgâh ilkesinin temel amacı, gelirin kaynağına önem verilmeden, ülkelerin kendi yerleşiklerinin, diğer ülkelerdeki gelirlerini vergilendirmesinden ibarettir¹⁴⁶.

Uyrukluk ilkesine göre ise, bir ülkenin vatandaşı her nerede bir gelir elde etmiş olsa bile vergilendirilmenin uyruğu olduğu ülke tarafından vergilendirilmesi olarak ifade edilmiştir. Günümüzde veraset hukukundan kaynaklı işlemlerin vergilendirmesi¹⁴⁷ uyrukluk ilkesi esas alınarak yapılmaktadır.

¹⁴³ Cenkeri, 2011, 169.

¹⁴⁴ Berkay ve Armağan, 2011, 89.

¹⁴⁵ Öz, 2003, 94.

¹⁴⁶ Dağlıoğlu, ve Çiçek, 2014, 34.

¹⁴⁷ 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 1.maddesine göre; Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarihiyle veya her hangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir. Bu vergi, Türk tabiiyetinde bulunan şahısların ecnebi memleketlerde aynı yollardan iktisap edecekleri mallara da şamildir, demek suretiyle kanunun açıkça uyrukluk ilkesini benimsediği görülmektedir.

Görüldüğü gibi uluslararası vergi anlaşmaları, devletlerin vergilendirme yetkisini sınırlandırmaktadır. Küreselleşen ekonomik ilişkiler neticesinde devletler kendi vergilendirme yetkilerinden vazgeçmekle birlikte, ortaya çıkabilecek birtakım mali ve hukuki sorunları ortadan kaldırmaya çalışmaktadır.

3.8.4. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri

Belirttiğimiz üzere, vergi ile ilgili temel konuları düzenleme yetkisi Anayasanın 73. maddesi ile yasama organına verilmiştir. Yasama organı, vergi hukuku kurallarının ana çerçevesini ortaya koymaktadır. Ayrıca birtakım işlemlerin yerine getirilmesi amacıyla, Cumhurbaşkanına bazı görevler vermiştir.

Cumhurbaşkanının vergisel düzenlemeleri; yönetmelikler, Cumhurbaşkan Kararları ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleridir. Cumhurbaşkanı, Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerini yürütme yetkisine dayanarak çıkarmaktadır. Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin hukuki niteliği incelendiğinde; bazılarının birey-düzenleyici idari işlemler, bazılarının ise kaynağını doğrudan Anayasadan alan yürütme işlemleri olduğu görülmektedir¹⁴⁸. İhracat/ İthalat Rejimi Kararnameleri, vergi oranlarını belirleyen kararnameler düzenleyici idari işlemlere, üst kademe kamu yöneticilerinin atanmalarına ilişkin usul ve esasları düzenleyen Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ise doğrudan Anayasadan kaynaklanan yürütme işlemlerine örnek olarak verilebilir.

Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin normlar hiyerarşisindeki konumunu incelemekte fayda vardır. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri varlığını Anayasadan almaktadır. Bu nedenle Anayasadan daha alt bir statüde olduğu tartışmasızdır. Ortaya çıkan tartışma kanunlar ile Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri arasındaki hiyerarşik ilişkidir. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri de bazı durumlarda, kanunlar gibi değişiklik yapma ve kurallar koyma yetkisine sahiptir. Ancak kanunların, Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin ihdas usulünü, yasama yetkisinin genelliği ilkesine göre düzenlediği dikkate alındığında, hiyerarşik olarak üstünde olduğu görülmektedir¹⁴⁹.

¹⁴⁸ Yıldırım, T. (2017). "Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri" *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 17.

¹⁴⁹ Taşdöğen, S. (2016). "Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 962.

Çıkarılan Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri olağan ve olağanüstü dönemlerde olmak üzere ikiye ayrılır. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, kanunlarla düzenlenmemiş ve Anayasada kanunla düzenlenmesi öngörülmemiş konularda çıkarılan düzenleyici işlemlerdir. Cumhurbaşkanı doğrudan doğruya Anayasadan aldığı yetkiye dayanarak da Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi çıkarılabilir.

Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile düzenlenemeyeceği Anayasanın 104. maddesi gereğince hüküm altına alınmıştır. Bu durum genel bir düzenlemedir. Cumhurbaşkanı olağan dönemlerde vergi kanunları ile ilgili olarak düzenleme yapamayacaktır. Çünkü vergi ödevi Anayasanın dördüncü bölümünde bulunmaktadır.

Anayasada, Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile düzenlenecek alanlar da belirtilmiştir. Anayasanın md. 104/9'da belirtilen; üst kademe kamu yöneticilerinin atanması, md. 106/son'da belirtilen; bakanlıkların kurulması, kaldırılması, görevleri ve yetkileri, teşkilat yapısı ile merkez ve taşra teşkilatlarının kurulması gibi maddeler, özel düzenlemelere örnek verilebilir. Anayasada belirtilen özel düzenlemeler incelendiğinde, Cumhurbaşkanı, vergi konularında kararname çıkarma yetkisi tanınmadığı görülmektedir.

Anayasada, Cumhurbaşkanı tanınan kararnameler ile düzenleme yapma yetkisinde dikkat edilmesi gereken bir husus vardır. Anayasada, kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi çıkarılamaz, ancak Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile düzenleneceği belirtilen konularda dahi Meclis kanun yapabilmektedir¹⁵⁰.

Olağanüstü hallerde ise Cumhurbaşkanı, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, 104'üncü maddenin on yedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın kararname çıkarabilir. Olağanüstü Hâl Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi çıkarılabilmesi için Anayasada öngörülen sebeplerin gerçekleşmesi ve usule göre ilan edilmiş bir olağanüstü hâlin varlığının bulunması gerekmektedir. Çıkarılan Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, Resmî Gazetede yayımlanır, aynı gün Meclis onayına sunulur. Olağan dönemlerde

¹⁵⁰ Ardiçoğlu, M. A. (2017). "Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi" *Ankara Barosu Dergisi*, 38.

Cumhurbaşkanına vergi ile ilgili hususlarda düzenleme yapma yetkisi tanınmamasına rağmen, bu yetkinin olağanüstü durumlarda tanındığı görülmektedir. Cumhurbaşkanı Hükümet Sistemi öncesinde vergiye ilişkin olarak olağanüstü hallerde Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan Kanun Hükmünde Kararnamelerin yerini yeni anayasal düzende Olağanüstü Hâl Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi almıştır¹⁵¹.

Olağanüstü Hâl Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri vergi kanunlarında değişiklik yapma yetkisine sahiptir. Olağanüstü Hâl Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, olağan kararnamelerle ilgili kısıtlamalara tâbi olmaması nedeniyle, kanunlarda değişiklik yapılabilir, kanun hükümleri yürürlükten kaldırılabilir. Anayasanın 15. maddesi göz önüne alındığında Cumhurbaşkanı, çıkarmış olduğu olağanüstü dönem kararnameleri ile vergi kanunlarında değişiklik yaparak vatandaşların mülkiyet hakkını kısıtlayıcı tedbirler alabilir.

3.8.5. Bakanlar Kurulu Kanun Hükmünde Kararnameleri

1982 Anayasası, yürütme organını düzenleyen ilk halinde, Parlamenter Hükümet Sistemini benimsenmiştir. Parlamenter Hükümet Sisteminin en temel özelliği, yürütme organını; Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu olarak benimseyen çift başlı bir yapıda olmasıdır. Parlamenter Hükümet Sisteminde, yürütme faaliyetlerini fiilen kullanan ve ülkeyi yöneten organın Bakanlar Kurulu olduğu görülmektedir¹⁵².

Bakanlar Kurulunun yetkileri incelendiğinde, Anayasa ve kanunlara aykırı olmamak şartıyla birtakım düzenlemeler yaptığı görülmüştür¹⁵³. Bakanlar Kurulu eylem ve işlemleri, düzenleyici işlemler sayesinde yapmaktadır. Bu düzenleyici işlemlerden bir tanesi de Bakanlar Kurulunun ortaya koyduğu Kanun Hükmünde Kararnamelerdir.

Bakanlar Kurulu Kanun Hükmünde Kararnameleri incelendiğinde iki tür kararname çıkartıldığı görülmektedir. Bu kararnameler; olağan ve olağanüstü dönemlerde çıkartılan Kanun Hükmünde Kararnamelerdir. Olağan dönem

¹⁵¹ Şahan, Ö. (2019). “Cumhurbaşkanı’nın Vergi ile İlgili Düzenleme Yapma Yetkisi, Yetkinin Sınırları ve Yargısal Denetimi” *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 699.

¹⁵² Bilir, F. (1997). “1982 Anayasasında Bakanlar Kurulu”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 244.

¹⁵³ Aktalay, A. (2014). “Bakanlar Kurulunun Düzenleyici İşlemleri ve Karar Alma Usulü”. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 83.

KHK'larını çıkarma yetkisi sadece Bakanlar Kurulu'ndadır ve bu yetkinin kullanılabilmesi, TBMM'nin çıkaracağı bir yetki kanunuyla mümkündür. Bu yetki kanunu ile KHK'nın amacı, kapsamı, ilkeleri ve kullanım süreleri belirlenir. Olağanüstü dönem KHK'ları ise olağan dönem KHK'ları ile aynı düzeyde bulunmalarına rağmen uygulama ve denetiminde birtakım farklılıkların olduğu görülmektedir.

Bakanlar Kurulu vergilendirme yetkisini kullandığı dönemde mali yükümlülükler ile ilgili olarak birçok kararname uygulamaya konulmuştur. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmeden önce Bakanlar Kuruluna, Anayasanın 73. maddesine göre vergilendirme yetkisi tanınmıştır. Bu yetkiye dayanılarak birçok kararname çıkartılmıştır.

Bakanlar Kurulu tarafından vergi konuları ile ilgili çıkartılan kararnamelere bir örnek verildiğinde; tütün, elektronik eşyalar gibi ithalata dayalı lüks tüketim mallarının istisna indirim, muafiyet ve oranlarının düzenlendiği görülmektedir. Sayılan bu durumlarla ilgili olarak, yerli üreticinin korunması ve ithalattan kaynaklanacak vergi kayıplarının önlenmesi amacıyla; Bakanlar Kuruluna ithalat işlemleri üzerine konulan vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koyma yetkisi verildiği ve bu yetkinin de kullanıldığı görülmektedir¹⁵⁴.

Bir üst başlıkta Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri anlatılmış devam eden bölümde ise Bakanlar Kurulunun Kanun Hükmünde Kararnameleri ele alınmıştır. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile KHK'lerin farklılıklarına değinmekte fayda vardır. Karşımıza çıkan ilk husus yetkilendirme rejimi ile ilgili olmaktadır. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri için 'yetki kanunu' benzeri bir düzenleme öngörülmemiş; Cumhurbaşkanı için asli bir düzenleme yetkisi olarak kabul edilmiş, KHK'lar içinse parlamentonun 'yetki kanunu' ile Bakanlar Kurulu'nu yetkilendirmesi şartı aranmıştır¹⁵⁵. Parlamenter Hükümet Sisteminde en üstün düzenleyici işlem olarak kabul edilen KHK'lar için, olağan dönemlerde çıkarılanlar da dahil olmak üzere, parlamento onayı sistemi mevcutken,

¹⁵⁴ Hacıköylü, C. (2015). "İthalat Sırasında Ödenen Vergiler ve Diğer Mali Yükümlülükler: Türkiye ve Cep Telefonu İthalatı". *Aksaray Üniversitesi İİBF Dergisi*, 25.

¹⁵⁵ Zarplı, Ç. (2020). "Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Hukuki Niteliği: Kanun Hükmünde Kararnamelerden ve ABD Başkanlık Kararnamelerinden Farklarının İncelenmesi". *Opus Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 4591.

Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri Resmi Gazetede yayınlandığı gün yürürlüğe girmekte parlamento onayına ihtiyaç duymamaktadır¹⁵⁶. Özellikle bu zorunluluğun kaldırılması, Cumhurbaşkanının asli düzenleme yetkisinin Türk hukukuna dâhil edildiğinin ve yürütmenin, şimdiye dek yasama organının tekelinde olan, ilk elden “kural koyma” devlet yetkisi ile donatıldığı kabulünü zorunlu kılmaktadır¹⁵⁷.

Parlamentar Hükümet Sisteminde Bakanlar Kurulu KHK'lar, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde ise Cumhurbaşkanı Kararnameleri ile; savaş, savaş gerektirecek bir durumun baş göstermesi, seferberlik, ayaklanma, vatan veya Cumhuriyete karşı kuvvetli ve eylemli bir kalkışma, ülkenin ve milletin bölünmezliğini içten veya dıştan tehlikeye düşüren şiddet hareketlerinin yaygınlaşması, anayasal düzeni veya temel hak ve hürriyetleri ortadan kaldırmaya yönelik yaygın şiddet hareketlerinin ortaya çıkması, şiddet olayları nedeniyle kamu düzeninin ciddi şekilde bozulması, tabii afet veya tehlikeli salgın hastalık ya da ağır ekonomik bunalımın ortaya çıkması hallerinde, Anayasa md.119'da belirtildiği üzere ağır ekonomik buhranların yaşandığı dönemde vergilendirme yetkisini kullanabilmektedirler. İdarenin takdir yetkisinin olağanüstü hallerde normal zamanlara kıyasla genişlediği görülmektedir¹⁵⁸. Bu dönemlerde vatandaşlara çeşitli yükümlülükler getirilmektedir. Anayasa, yürütme organını, olağan durumlarda KHK'lar ya da kararnameler ile düzenleme yapmasını sınırlandırmasına rağmen yukarıda sayılan durumlarda böyle bir düzenleme yapmalarına karşı çıkmamaktadır. Böyle bir yasağın olmamasının nedeni; Devletin sosyal ve ekonomik alandaki yükümlülükleri ile ilgilidir¹⁵⁹.

3.8.6. Cumhurbaşkanlığı Kararları ve Bakanlar Kurulu Kararları

Cumhurbaşkanı üç farklı işlem türü ile görev ve yetkilerini kullanmaktadır. Bu işlemler Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, yönetmelikler ve Cumhurbaşkanı Kararlarıdır. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri yukarıda anlatılmıştır. Bu bölümde Cumhurbaşkanlığı Kararlarına değinilerek Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile arasındaki farklar incelenecektir.

¹⁵⁶ Zarplı, 2020, 4591.

¹⁵⁷ Ardıçoğlu, 2017 ,37.

¹⁵⁸ Üstün, 2006, 245.

¹⁵⁹ Aydın, M. (2016). “1982 Anayasasına Göre Temel Hak ve Ödevlerin Olağan Dönem Kanun Hükümünde Kararnameleriyle Düzenlenmesi”. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27.

Cumhurbaşkanı Kararları, birel nitelikteki idari işlemler ve düzenleyici idari işlemler olarak ortaya çıkmaktadır. Cumhurbaşkanlığı Kararları, kanunlarla verilen her türlü yetkinin somut olaylarda kullanılmasını ifade etmektedir. 9 Temmuz 2018 tarih ve 30473 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Danıştay Kanunu’nun 24’üncü maddesinde de “Bakanlar Kurulu Kararları” kısmı “Cumhurbaşkanı Kararları” olarak değiştirilmiş, “Cumhurbaşkanı Kararları” önceki sistemde yer alan Bakanlar Kurulu Kararlarının yerine geçmiştir.

Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile Cumhurbaşkanı Kararları arasındaki en önemli fark yargı mercileri tarafından yapılan yargısal denetim aşamasında ortaya çıkmaktadır. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, doğrudan Anayasa esas alınarak yürürlüğe konulmakta ve asli bir niteliğe haiz olmaktadır. Cumhurbaşkanı Kararları ise kanun ya da Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerine dayanarak yürürlüğe konulmakta, tali nitelikteki düzenleyici işlemlerden sayılmaktadır. Bu ayırmadan hareket edilecek olursa; asli nitelik taşıyan Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin yargısal denetimi Anayasa Mahkemesi tarafından, tali nitelikteki Cumhurbaşkanı kararlarının yargısal denetimi ise Danıştay tarafından yapılacaktır¹⁶⁰. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile Cumhurbaşkanı Kararları arasındaki diğer bir fark Resmi Gazete’de yayınlanma zorunluluğu olup olmamasına göre değişiklik göstermektedir. Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Resmi Gazete’de yayınlanmaları zorunlu tutulmuştur. Bu duruma karşın Cumhurbaşkanı Kararları; Resmî Gazete’de yayımlanma zorunluluğuna ilişkin genel bir hükme Anayasada yer verilmemiş, 10 sayılı Resmî Gazete Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 4. maddesinin birinci fıkrasında, bazı Cumhurbaşkanı Kararlarının Resmî Gazete’de yayımlanmasının zorunlu olduğu belirtilerek diğer bazı Cumhurbaşkanı Kararlarının Resmî Gazete’de yayımlanıp yayımlanmayacağı konusunda, Cumhurbaşkanına karar verme yetkisi tanımıştır¹⁶¹

Anayasa’nın 73. maddesinin 4. Fıkrası; Cumhurbaşkanının vergilendirme yetkisini düzenleyen bir hükümdür. Cumhurbaşkanına Anayasa tarafından verilen vergilendirme yetkisi, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmeden önce

¹⁶⁰ İba, Ş. ve Söyler Y. (2019). “Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Cumhurbaşkanı Kararının Nitelik Farkı ve Hukuki Sonuçları”. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 198.

¹⁶¹ İba, ve Söyler, 2019, 198.

Bakanlar Kurulu'na aitti. Bakanlar Kuruluna ait olan bu yetki Bakanlar Kurulu Kararları ile kullanılıyordu. Daha önce Bakanlar Kurulu tarafından kullanılan vergilendirme yetkisi hükümet sistemi değişikliği ile Cumhurbaşkanı tarafından kullanılmaya başlanmıştır. Cumhurbaşkanı Kararları ile vergi konulamaz, kaldırılamaz ama Anayasal sınırlar dâhilinde kalmak şartıyla sınırlı bir değişiklik yapılabilir¹⁶². 21.03.2019 tarih ve 845 sayılı Cumhurbaşkanı kararı ile bazı mal ve hizmetlerin KDV oranları değiştirilmesi ile 14.08.2019 tarih ve 1424 sayılı Cumhurbaşkanı kararı ile bazı mallara ait Özel Tüketim Vergisi asgari maktu vergi, maktu vergi ve oranları değiştirilmesi, bu duruma birer örnektir.

3.8.7. Tüzük

Tüzükler; kanunların uygulanabilmesi için normlar hiyerarşisine uygun olarak düzenlenen ancak Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmesi ile birlikte etkinliğini yitirmiş idarenin düzenleyici işlemlerinden bir tanesidir.

Vergilendirme yetkisinin kullanılmasında en önemli tüzüklerden bir tanesi emlak vergisi tüzüğüdür. Bina, arsa ve arazinin, vergi değerlerinin takdirinde şehir, kasaba ve köylerin tabii, iktisadi ve bölgesel şartlarına göre nazara alınacak normlar ile uyulacak usul ve esaslar ve mükelleflerden bu konuda istenecek bilgilerle, tarım arazisinin vergi değerinin tespitinde arazinin verim gücünün hangi hallerde nazara alınacağı bu tüzükte gösterilmiştir.

3.8.8. Yönetmelikler

Yönetmelikler, Anayasanın 124. maddesinde düzenlenme alanı bulmuş; Cumhurbaşkanı, bakanlıklar ve kamu tüzel kişilerinin, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelik çıkarabileceği düzenlenmiştir. İlgili kanun maddesi incelendiğinde tüzel kişiliğe sahip olmayan kuruluşların yönetmelik çıkarma yetkisinin olmadığı görülmektedir¹⁶³.

Parlamentar Hükümet Sistemi döneminde, yönetmelik çıkarma yetkisi Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzel kişilerine tanınmış bir yetkidir. 1982 Anayasası yönetmelik çıkarma yetkisini sayma yoluyla belirtmiştir. Anayasanın

¹⁶² Şahan, 2019, 704

¹⁶³ Sevgili Gencay, F. D. (2014). "Adsız Düzenleyici İşlemlerin Normlar Hiyerarşisindeki Yeri". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 407.

124. Maddesinin eski hali incelendiğinde yönetmelik çıkarabilecek olan kurumlar içerisinde Bakanlar Kurulunun olmadığı görülecektir. Ancak Bakanlar Kurulu, bazı zamanlar, ilgili bakanlık yönetmeliklerini Bakanlar Kurulu Kararı şeklinde çıkardığı görülmüştür. Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinden sonra, yeni hükümet sisteminin getirdiği en önemli yeniliklerden biri de daha önce yönetmelik çıkarma yetkisi tanınmayan Cumhurbaşkanına yönetmelik çıkarma yetkisinin tanınmış olmasıdır¹⁶⁴.

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemindeki ve Parlamenter Hükümet Sistemindeki yönetmeliklerin ortak özellikleri incelendiğinde, bakanlıklar tarafından çıkarılmış olan bir yönetmelik, hiyerarşik olarak bağlı olduğu makam tarafından çıkarılan bir yönetmeliğe uygun olarak düzenlenmek zorundadır. Çünkü Yönetmeliği yapan makam ile diğer idari makamlar arasında hiyerarşik bir ilişki vardır¹⁶⁵.

Cumhurbaşkanı vergilendirme yetkisini kullanırken yönetmeliklerden de faydalandığı görülmektedir. Yönetmelikler genellikle tek başlarına vergilendirme yetkisinin kaynağı olarak gösterilemez. Çünkü yönetmeliklerin temel amacı kanun ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulama alanlarını düzenlemek amacıyla hazırlanmaktadır.

3.8.9. Yargı Kararları

Vergi hukukundan kaynaklanan işlemlerde, idare ve mükellefler arasında, birtakım anlaşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu anlaşmazlıklar, bazen idareye başvurularak, uzlaşma, düzeltme gibi barışçıl yollarla çözülmektedir. Bu yollara başvurma zorunluluğu olmamakla birlikte, bu tip uyuşmazlıklar yargısal yollarla da çözülebilmektedir¹⁶⁶. Yargısal çözüm yoluna başvurulması halinde, davacı ve davalı arasında var olan çekişme yargı merciinin kararı ile kesin olarak sona ermektedir¹⁶⁷.

Vergi yargısı incelendiğinde; ilk derece mahkemeleri olarak vergi mahkemeleri karşımıza çıkmaktadır. Vergi mahkemesi kararlarına karşı ise temyiz ve istinaf

¹⁶⁴ Aydoğdu, Y. (2019). “Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı İşlemleri”. *Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 86.

¹⁶⁵ Aktalay, 2014, 79.

¹⁶⁶ Savaşan, F., Altundemir, M. E. ve Ulupınar, A. (2012). “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması”. *Maliye Dergisi*, 128.

¹⁶⁷ Armağan, R. (2009). “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”. *Maliye Dergisi*, 201.

olağan kanun yollarına başvurulabilmektedir. İstinaf kanun yoluna başvuran mükellef, ilk derece mahkemesinin kararından sonra, karar önce istinaf denetimine tabi tutularak yargısal denetim yapılacak, istinaf denetiminden sonra ise temyiz yolunun açık olduğu durumlar da temyize başvurulabilecektir¹⁶⁸.

Türkiye'de idari işlemler yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları ile hukuka uygun olarak ve bireylerin temel hak ve menfaatlerini ihlal etmeden düzenlenmek zorundadır. İdari işlemlerin en temel özellikleri tek yanlı hukuki işlemler olmalarıdır. İdari işlemler idarenin iradesini açıklaması ile hüküm ve sonuç doğurur ve karşı tarafın iradesini açıklaması beklenemez¹⁶⁹. Yukarıda sayılan bu beş unsurdan biri hukuka aykırılık arz ederse, hakları veya menfaatleri ihlal edilen bireyler hukuka aykırılık iddiasıyla idari yargı mercileri önünde idare aleyhine iptal veya tam yargı davası açabilirler¹⁷⁰. İşte bu durumlarda idari işlem düzenleme yetkisine sahip olan idare, düzenleyeceği işlemlerin yargı denetiminden geçeceğini düşünerek daha dikkatli davranmalıdır. Çünkü yaptığı işlemler yargı kararları sonucu iptal edilebilir ya da menfaat ihlali oluşturan idari işlemler sonucunda tazminat ödemek zorunda kalabilir.

Vergisel konularda ortaya çıkan uyuşmazlıkları sonuca bağlayan yargı organları; sadece uyuşmazlıkları çözmekle kalmaz, ayrıca geriye doğru bir etki yaratarak, vergi denetimine, vergi idaresine ve vergi yasalarına da yön verir¹⁷¹. Cumhurbaşkanı, vergilendirme yetkisini kullandığı sırada, yargı organları tarafından çözüme bağlanan konuları da göz önüne almakta ve yapacağı düzenlemelerde yargı organlarının kararlarından faydalanmaktadır.

Anayasada ve çeşitli vergi kanunlarında, kanunların geriye yürümezliği gibi bazı düzenlemeler bulunmamasına rağmen, yargı organları, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük ilkeleri açısından vergi kanunlarını denetime tabi tutabilmekte ve yürütme organına yapacağı düzenlemeler ile ilgili olarak yol gösterebilmektedir. Bu yargı organlarından biriside Anayasa Mahkemesidir. Anayasa Mahkemesi her olayda yükümlülerin hukuk güvenliklerini ve kamu yararını göz önüne alarak

¹⁶⁸ Buyrukoğlu, S. (2017). “6545 Sayılı Kanun Öncesi ve Sonrası Özelinde Cumhuriyet Tarihinden Günümüze Vergi Yargısı”. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 118.

¹⁶⁹ Akyazan, A. E. (2009a). “Maddi Açısından İdari İşlemler”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 222.

¹⁷⁰ Kılıç, S. ve Kaya, M. G. (2017). “ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri”. *Sayıştay Dergisi*, 55.

¹⁷¹ Gediz Oral, B. (2011). “Mali Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri: Türk Vergi Sistemi”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 407.

inceler¹⁷². Vergilendirme yetkisini kullanan yasama organı ve kendisine sınırlı bir vergilendirme yetkisi tanınmış olan yürütme organı, yapmış oldukları çalışmalarını titizlikle sürdürmektedir.

Cumhurbaşkanı, vergilendirme yetkisini kullanırken öncelikle Anayasanın 73/4 maddesine göre hareket edecektir. Vergi kanunlarına uygun düzenlemeler yapacak ve vergilendirme ilkelerini göz önünde bulunduracaktır. Çünkü yapmış olduğu düzenlemeler bir yürütme organı işlemi olmakla birlikte, bu işlemlerin yargı organlarının denetimini altında bulunduğunu unutmamalıdır. Bu yönüyle yargı organlarının kararları, Cumhurbaşkanının vergilendirme yetkisini kullanmasına yol gösterici niteliktedir.

3.9. Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Paylaşımı

3.9.1. Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Dayanağı

Vergilendirme yetkisi, Anayasa tarafından düzenlenmekle birlikte, devletin hangi organlarının bu yetkiyi kullanacağı açıkça gösterilmiştir. Bu durum hiç şüphesiz, vergilerin yasallığı ilkesinin doğal bir görünümüdür. Türkiye'de vergilendirme yetkisi anayasa tarafından yasama organına verilmiştir. Çünkü yasama organı, millet iradesine dayalı demokratik yönetimler de, millet adına işlem yapmaya yetkili bir organdır.

1982 Anayasası'nın Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkilerini düzenleyen 87. maddesi meclisin asıl yetkilerinden bir tanesinin de "kanun koymak" olduğunu açıkça düzenlemiştir. Vergilendirme yetkisini kullanan yasama organı; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri kanunla koyabilir, değiştirebilir veya kaldırabilir.

Yasama organı dışındaki, devletin diğer bir temel organı olan yargı organının ise vergi ve diğer mali yükümlülükleri koyma, değiştirme ve kaldırma yetkileri yoktur. Yargı organı, yargı kararları sonucu, yeni bir vergi türünü ortaya çıkartamaz. Sadece parlamento tarafından oluşturulan vergi kanunlarının anayasal denetimini yapma yetkisi bulunmaktadır. Yürütme organına ise, sadece

¹⁷² Aktan, C. C. ve Gencel, U. (2003). "Türkiye'de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali". *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16.

Anayasanın çizdiği sınırlar dâhilinde bulunmak şartıyla sınırlı bir vergilendirme yetkisi tanınmıştır.

3.9.2. Yasama Organının Vergilendirme Yetkisini Kullanımı

3.9.2.1. Vergi kanunlarının oluşturulması

Yasama organının en temel amacı, vergi mevzuatlarını oluşturmaktır. Bir verginin kanunla konulmuş sayılabilmesi için, verginin temel unsurlarının, kanunda açıkça ve herhangi bir tartışmaya yer vermeden düzenlenmesi gerekmektedir¹⁷³. Tüm bu işlemleri yapan organ yasama organıdır. Yürütme organı bu tür işlemleri yapma konusunda yetkilendirilmemiştir. Yukarıda sayılan konularla ilgili olarak, yürütme organının yetki alanına giren işlemler Cumhurbaşkanı tarafından yerine getirilebilir ve kararnameler çıkarabilir. Örneğin Cumhurbaşkanı, ödeme zamanı belli olan bir vergi ile ilgili olarak, vergi idaresinin yapacağı işlemleri düzenleyebilir.

3.9.2.2. Vergi kanunlarının değiştirilmesi

Uygulanmakta olan vergi kanunlarının, güncel sorunlara çözüm bulamadığı ya da ekonomik hayatın gereklerini karşılayamadığı anlarda, birtakım değişiklikler yapılmalıdır. Mevcut kanunların değişikliği, Anayasadaki şekli şartlar sağlanarak yapılır. Kanunların değiştirilmesi süreci, Anayasanın 96. maddesinde;

Türkiye Büyük Millet Meclisi, yapacağı seçimler dahil bütün işlerinde üye tamsayısının en az üçte biri ile toplanır. Türkiye Büyük Millet Meclisi, Anayasada başkaca bir hüküm yoksa toplantıya katılanların salt çoğunluğu ile karar verir; ancak karar yeter sayısı hiçbir şekilde üye tamsayısının dörtte birinin bir fazlasından az olamaz.¹⁷⁴

denilmek suretiyle düzenlenmiştir.

Türkiye'de 21.01.2017 tarihine kadar yürütme organı olan Bakanlar Kurulunun söz konusu kanunlar ve kanun maddeleri ile ilgili tasarı yapma yetkisi bulunuyorken, bu tarihten sonra Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmesi ile birlikte yürütme organı görevinde bulunan Cumhurbaşkanının kanun tasarısı yapma imkânı bulunmamaktadır. Parlamenter Hükümet Sistemi döneminde; vergi mevzuatları ile ilgili konularda, kanun değişikliği teklifinde bulunma yetkisi,

¹⁷³ Karakoç, 2013, 1266.

¹⁷⁴ 1982 Anayasası, 1982.

Bakanlar Kurulunun kullandığı bir yetkidir. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde ise, Cumhurbaşkanına bu tür bir yetki verilmemiştir.

3.9.2.3. Vergi kanunlarının kaldırılması

Vergi kanunları, nasıl yürürlüğe konularak, değiştirilebiliyorsa, yasama organı tarafından da kaldırılabilir. Yasama organı tarafından vergi kanunlarının kaldırılabilmesi, yasama organının vergilendirme yetkisine sahip olmasının en temel özelliğidir. Yasama organı, vergi kanunlarını ortadan kaldırarak yeni bir vergi kanunu ortaya koyabileceği gibi, herhangi bir düzenleme de yapmayabilir. Bu durum karşısında Cumhurbaşkanına, vergi vergi kanunlarını kaldırma yetkisi tanınmamıştır.

3.9.3. Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisini Kullanımı

Parlamente Hükümet Sisteminin uygulandığı dönemlerde, Bakanlar Kurulu vergilendirme yetkisine sahip bir konumda bulunmakta iken, yürütme yetkisini paylaşan Cumhurbaşkanının ise herhangi bir vergilendirme yetkisi söz konusu değildi. Ancak Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmesi sonucu 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanunun 16. maddesiyle, Bakanlar Kurulunun tüm yetkileri, Cumhurbaşkanına devredilmiş, ayrıca Cumhurbaşkanı, yürütme hususunda tek yetkili makam haline getirilmiştir.

Cumhurbaşkanı, vergilendirme yetkisini kullanırken, yasama organı tarafından sınırlı bir yetki ile yetkilendirilmiştir. Yapacağı işlemlerde yasama organı gibi istediği her konuda düzenleme yapma yetkisine sahip değildir.

3.9.3.1. Yürütme organının düzenleme yapabileceği mali yükümlülükler

3.9.3.1.1. Vergiler

Vergi, kamu hizmetlerini karşılamak amacıyla, kişilerden ve kuruluşlardan kanun yoluyla toplanan paralardır. Devletler, mali ihtiyaçlarını karşılamak için gelirlere ihtiyaç duymuş ve vergi kavramı ortaya çıkmıştır. Vergi gelirleri kamusal hizmetlerin yerine getirilmesinde en önemli gelir kaynağıdır.

Vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve gelir üzerinden alınan vergiler olmak üzere üç ana başlık altında toplanmaktadır. Bu vergi türleri ile ilgili olarak genel bir bilgi verilecek, Cumhurbaşkanının bu

vergi türlerinde hangi yetkilerini kullanacağı tezin sonraki bölümünde detaylı olarak incelenecektir.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler

Harcamalar üzerinden alınan vergilerin konusunu, üretilen, satılan yahut tüketilen mal ve hizmetler oluşturmaktadır. Bu vergiler esas itibariyle, mal ve hizmetlerin fiyatları içine gizlenmiştir ve bu vergiler dolaylı vergi olma özelliği taşımaktadır.¹⁷⁵

Harcamalar üzerinden alınan vergiler, altı ana grupta tasnif edilebilir. Bunlardan ilki olan genel muamele vergileri, üretim, dağıtım ve tüketim zincirinin sadece bir halkasından toplu olarak ya da mal ve hizmetlerin üretiminden tüketimine kadar geçen her aşamada yayılı olarak alınabilmektedir. Genel muamele vergilerinin en temel özelliği; üretimi, dağıtımını ya da tüketiminde herhangi bir sınırlandırmanın olmamasıdır. Bunun aksine özel muamele vergileri ise genellikle tütün, alkollü içkiler, petrol ürünleri, elektrik, havagazı, çay, kahve, şeker gibi mallar üzerinden alınmaktadırlar. Özel muamele vergileri tek aşamalı ve dar kapsamlı olması sebebiyle sadece sınırlı hallerle alınabilmektedir¹⁷⁶.

Harcamalar üzerinden alınan diğer bir vergi türü ise gümrük vergisidir. Dış ticaret işlemlerinin çok önemli bir kısmı gümrüklerde gerçekleşmektedir. Gümrük vergileri, ithalat ve ihracattaki iç fiyatları ve dış fiyatları belirlemesi sebebiyle, ithalat ve ihracat üzerinde çok önemli bir etkiye sahiptir¹⁷⁷.

Diğer bir harcama vergisi türü ise harcama vergisidir. Harcama vergisi Kaldor tarafından ortaya atılmıştır. Bu vergi tipi, dolaysız vergiler grubundadır ve mükellefler yapmış olduğu harcamaları beyan etmesi üzerine hesaplanır. Uygulanmasındaki güçlükler nedeniyle birkaç bölgede uygulanabilmiş, onun dışında uygulamaya geçilmemiştir.

Harcama vergilerinin en önemlilerinden bir tanesi ise Katma Değer Vergisidir. Öncel Katma değeri, "*teşebbüsün ara malı olarak aldığı maddeye kendi üretim*

¹⁷⁵ Keskin, K. S. (2017). "Katma Değer Vergisi ile İstihsal(Üretim) ve İstihlak(Tüketim) Vergileri Arasındaki Farklar, Her İki Vergi Rejiminin Uygulanmasına Yönelik Avantaj ve Dezavantajlar". *Vergi Raporu Dergisi*, 11.

¹⁷⁶ Özaslan, S. (2016). "Özel Tüketim Vergisi (2) Sayılı Listesinde Yapılan Değişikliklerin Genel Anlamda Değerlendirilmesi". *Mali Çözüm Dergisi*, 166.

¹⁷⁷ Akan, B. (2017). "Gümrük Vergilerinin Dördüz Açık Üzerine Etkisi". *Uluslararası Akademi Dergisi*, 132.

faaliyeti sonucu kazandırdığı değer artışı" olarak ifade etmiştir¹⁷⁸. Katma değer vergisinin, yayılı gider vergilerinden ayrılmasının sebebi; üretim ve değişimin her halkasında alınmakla birlikte, vergi konusunun, her seferinde yalnız o aşamada mamule eklenen değerden oluşmasıdır¹⁷⁹.

Son olarak ele alınması gereken harcama vergisi ise Özel Tüketim Vergileridir. Özel Tüketim Vergileri ilk defa 1970'li yılların başlarında Avrupa Topluluğuna üye devletlerarasında belirli kurallarla ortaya çıkmıştır. Özel tüketim vergileri, sağlığa ve çevreye zararlı bazı malların tüketimini kısıtlamak amacıyla uygulanmaktadır¹⁸⁰. Özel Tüketim Vergisinin alındığı ana harcama kalemleri incelendiğinde; otomobil, benzin, alkollü içecekler gibi ürünler üzerinden alındığı görülmektedir.

Servet üzerinden alınan vergiler

İncelenecek olan diğer bir vergi türü, servetler üzerinden alınan vergilerdir. Servet vergileri, bireylerin iktisadi faaliyetlerini değil, çeşitli iktisadi faaliyetlere sahip olma durumunu vergilendirmeye tabi kılmaktadır¹⁸¹. Servet vergilerinin en büyük özelliği, gelir ve servet dağılımındaki dengesizlikleri engelleyebilecek olması ve vergi sistemi içinde sürekliliğinin bulunmasıdır¹⁸².

Servet vergileri, kişilere intikal eden mallar ile kişilerin sahip olduğu mallardan alınmaktadır. Türkiye'de uygulanmakta olan servet vergileri; Veraset ve İntikal Vergisi, Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisidir.

Servet vergileri sırasıyla incelendiğinde; ilk olarak intikal ve veraset vergileri ele alınacaktır. Toplumsal bir olgu olan vergi ile ölümün hukuki boyutu incelendiğinde, veraset ve intikal vergilerinin ivazsız olarak intikal eden mallardan alındığı görülmektedir¹⁸³. Veraset ve intikal vergisi, dönemsel olarak alınmamakla birlikte, verginin konusu ölüm olayının veya karşılıksız intikallerin

¹⁷⁸ Öncel, M. (1973). "Katma Değer Vergisi". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 291.

¹⁷⁹ Öncel, 1973, 291.

¹⁸⁰ Şanver, C., Ayas, I. ve Nihayet Topalfakıoğlu, M. (2017). "Mükelleflerin Özel Tüketim Vergisinde Yapılan Değişikliklere Tepkileri". *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 215.

¹⁸¹ Öz, E., Kutbay, H. ve Buzkıran, D. (2014). "Türk Servet Vergi Sistemine Modern Bir Yaklaşım". *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 2.

¹⁸² Ömür, Ö. M. ve Gerçek, A. (2017). "Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Servet Vergilerinin Karşılaştırılması". *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 199.

¹⁸³ Güneş, M. (2017b). "Veraset ve İntikal Vergisi'nde Revizyon Gerekliği". *Uluslararası Kamu Maliyesi Dergisi*, 131.

gerçekleşmesi sonucu arızı olarak alınır¹⁸⁴. Veraset ve İntikal Vergisinin, diğer servet vergilerinde farkı burada ortaya çıkmaktadır. Veraset ve İntikal Vergisi düzenli olarak alınmaz, sadece vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile alınır.

Servet vergileri, eğer gerçek veya tüzel kişinin mülkiyetinde bulunan bina, arazi gibi gayrimenkullerden alınıyorsa, emlak vergisi olarak adlandırılır. Emlak vergisi, diğer vergi türlerinden farklı olarak, mahalli idarelerin en önemli gelir kaynağıdır. Emlak vergilerinden beklenen fayda; bireylerin bu tür vergilerden ne ölçüde yararlandığı ile ilgilidir¹⁸⁵. Mükellefler, emlak vergilerini ödeyecek ve mahalli idareden bu oranda hizmet görecektir. İdare gelir elde etmiş olacak hem de mükelleflerin tek başlarına yapamayacağı işlemleri, kendisi yapılmış olacaktır. Eğer idarenin toplamış olduğu emlak vergileri, bireylerin hizmetlerine sunuluyorsa, emlak vergilerinden beklenen fayda gerçekleştirilmiş olur.

Servet üzerinden alınan vergilerde son olarak motorlu taşıt vergilerine değinmekte fayda vardır. Motorlu taşıt vergisi, motorlu araç sahiplerinden alınan, ocak ve temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenen, yaş, ağırlık, uzunluk ve motor hacmi gibi fiziksel ve miktarsal özellikleri barındıran, spesifik usullerle hesaplanan bir servet vergisidir.

Gelir üzerinden alınan vergiler

Kişi veya kuruluşların, çeşitli işlemlerden elde ettikleri gelirler üzerinden, Gelir Vergisi Kanununda belirlenen oranlarda alınan vergilere, gelir vergileri denir. Gelir üzerinden alınan vergilerin konusunu, gerçek ya da tüzel kişilerin bir yıllık gelirlerinin vergilendirilmesi oluşturmaktadır. Gelir vergileri, Türk Vergi Sistemi içerisinde gerçek kişilerin vergilendirildiği Gelir Vergisi ve tüzel kişiliğe sahip olan kurumların vergilendirildiği Kurumlar Vergisi Kanununun da düzenlenmiştir.

Gelir vergisi; gerçek kişilerin bir yıl boyunca elde ettikleri gelir ve kazançların vergilendirilmesi sonucu ortaya çıkar. Gelir vergisinin unsurları sırasıyla; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, sair kazanç ve iratlardır.

¹⁸⁴ Şafak, H. ve Yurtsever, H. (2015). “Servet Vergilerinden Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Değerlendirmeler”. *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 27.

¹⁸⁵ Organ, İ. ve Çiftçi, T. E. (2015). “Türkiye’de Emlak Vergisi Uygulamasından Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 129.

Gelir vergisinin hesaplanmasında düz ve artan oranlı vergi tarifeleri kullanılmaktadır. Matrah hesaplamalarında vergi oranının sabit kaldığı, yani tutara göre değişmediği tarifeler düz oranlı vergi tarifeleridir. Matrah arttıkça vergi oranının da arttığı tarife ise artan oranlı vergi tarifesidir. Artan oranlı vergi tarifeleri, ödeme gücü bakımından kullanılacak en adil vergi tarifelerinden bir tanesidir¹⁸⁶.

Kurum kazançları üzerinden alınan vergiler ise Kurumlar Vergisi kapsamına girmektedir. Bir kurumun, Kurumlar Vergisi kapsamına girebilmesi için, öncelikle tüzel bir kişiliğe sahip olması ve bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri safi kazançların vergilendirilmesi gerekmektedir. Kurumlar Vergisinin matrah ve oranları hesaplanırken tıpkı gelir vergisinde olduğu gibi ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, sair kazanç ve iratlar göz önünde tutulur.

3.9.3.1.2. Resimler

Resimler, bir faaliyetin yerine getirilebilmesi için ilgili kamu kuruluşunun yetki ve izin vermesi karşılığında aldığı ödemelerdir. Vergi ve resim arasındaki fark burada ortaya çıkmaktadır. Mükellefler, ödedikleri vergilerden dolayı doğrudan bir karşılık almazken, resimler karşılığında doğrudan bir hizmet alımı söz konusudur. Vergi ve resimlerin benzer noktası ise ikisinin de zora dayanarak alınmasıdır.

Osmanlı İmparatorluğunun, Tanzimat'a kadar olan dönem içerisinde vergi ve diğer mali yükümlülükler, genel ve üst bir kavram olan resim adıyla adlandırılmıştır. Tanzimat Dönemi sonrası ise resim kavramı, sadece maktu vergiler için kullanılmaya başlanmış, 1876 Kanun-i Esasinin kabul edilmesiyle birlikte, vergi ve resim kavramları ayrıca düzenlenerek birbirinden ayrılmıştır. Günümüzde resimlerin önemini yitirdiğini söylemek yanlış olmaz¹⁸⁷. Resimlerin düzenlenme alanına bakıldığında, vergilere göre daha az bir alanda düzenlendiği, öneminin yitirdiğinin önemli bir göstergesidir. Resimler daha sıklıkla mahalli idareler eliyle

¹⁸⁶ Birinci, N. ve Akyazı, H. (2017). "Düz ve Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri". *Ekonomik v Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 46.

¹⁸⁷ Yılmaz, G. (2018). "Vergi, Resim, Harç Kavramlarının Tarihsel Devinimi: Kavram Kargaşası Bağlamında "Resmin" Günümüzdeki Varlık Sorunu". *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 377.

alınmakta olup, yapmış olduğu işlemler sonucu ortaya çıkabilmektedir. Avlanma ve ruhsat resmi, trafik resmi, damga resmi, eğlence resmi, resimlere birer örnektir.

Resim ile ilgili düzenlenen kanunlardan en bilindiği 2548 Sayılı Gemi Sağlık Resmi Kanunu'dur. Bu kanun, Türk limanları arasında seyreden, yabancı ülke limanlarından Türk limanlarına gelen, Türk limanlarından yabancı ülke limanlarına giden veya Boğazlardan transit geçen gemiler hakkında uygulanmak amacıyla çıkarılmıştır. 11 maddeden oluşan bu kanunda, Cumhurbaşkanına herhangi bir düzenleme yapma yetkisi tanınmamıştır.

3.9.3.1.3. Harçlar

Harçlar, konusunun sadece devlet tarafından yerine getirilen işlemler olduğu ve bazı kamu kurum ve kuruluşlarının yaptıkları hukuki işlemlerden ve sundukları hizmetten dolayı aldığı mali yükümlülüklerdir. Harca konu olan hizmetler; noter, adliye, tapu hizmetleri vb. hizmetlerdir. Harçlar vergiler gibi zora dayanılarak alınmakla birlikte vergilerden farkı, belirli bir hizmetin elde edilmesi için ödenmesidir ve sadece o hizmetten yararlanan kişilerden alınır.

Yargılama harçları, harçlara verilebilecek bir örnektir. Yargı harçları, diğer harçlar gibi yararlanan hizmetin maliyetine, hizmetten yararlanma karşılığında katılma bedelidir¹⁸⁸. Yargı hizmetlerinden yararlanmak isteyen şahıslar, bu hizmetten yararlanmadan önce harcı ödemesi gerekir. Aksi takdirde bu hizmetten yararlanılamaz.

3.9.3.1.4. Benzeri mali yükümlülükler

Anayasanın 73/4 maddesi; sırasıyla vergi, resim, harç kavramlarına yer verdikten sonra diğer mali yükümlülükleri tek tek saymamış, bunun yerine benzeri mali yükümlülükler kavramını dâhil etmiştir. Benzeri mali yükümlülük kavramının, anayasal düzenlemede vergi, resim, harç kavramlarının devamı niteliğinde kullanıldığı ve bu anlamda ilgili kavramların özelliklerini bünyesinde taşıyabildiği

¹⁸⁸ Öztürk, İ. (2015). “Bir Hükümün Bozulmasını Takiben Verilen Kararda Hesaplanan Yargı Harcından Bozulan Hüküm Dolayısıyla Ödenmiş Olan Harcın Mahsubu”. *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 142.

görülmektedir¹⁸⁹. Benzeri mali yükümlülüklerin; vergiler, resimler ve harçlar ile ortak noktası, kamu gücüne dayanılarak zorunlu olarak alınmasıdır.

Benzeri mali yükümlülükler incelendiğinde, parafiskal gelirler, fonlar, katkı ve katılım payları gibi gelirler sıralanabilir. Parafiskal gelirler, kamu hizmetlerinin bir kısmını yerine getirmek amacıyla, kamusal ve yarı kamusal nitelikteki ekonomik, sosyal veya mesleki kurum ve kuruluşların, amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanılan ve hizmetlerden yararlananlar veya mensuplarından alınan bütçe dışı kamu gelirleridir¹⁹⁰. Örnek olarak; Sosyal Güvenlik Kurumlarının, baroların, meslek odalarının almış oldukları üyelik aidatları parafiskal gelirlerden birkaçıdır.

¹⁸⁹ Yılmaz, G. ve Biyan, Ö. (2016). "Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik: "Benzeri Mali Yükümlülük" Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkinin Değerlendirilmesi". *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 351.

¹⁹⁰ Karakoç, Y. (1985). "Parafiskal Gelir ve Diğer Kamu Gelirleri ile Karşılaştırması". *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 378.

4. CUMHURBAŞKANININ VERGİLENDİRME YETKİSİNİ KULLANDIĞI ALANLAR VE DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

4.1.1. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu

Sorumluluk, bir kimsenin üstüne aldığı, yapmak zorunda bulunduğu ya da yaptığı bir iş için gerektiğinde hesap verme durumudur. Öncel, Çağan ve Kumrulu; vergi hukukunda sorumluluğu;

Vergiye doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin yasalarla, vergiye ilişkin maddî ya da şeklî ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine muhatap tutulmalarını, bazı koşullarda asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlıklarından ödemelerini ifade eder

şeklinde tanımlamışlardır¹⁹¹. Sorumluluk, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile ortaya çıkmaktadır¹⁹².

VUK md.8'de vergi sorumlusu; verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak ifade edilmiştir. VUK md.11'de, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanları, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu tutularak, vergi kesenlere önemli bir sorumluluk yüklemiştir. Yapılan tanımlar çerçevesinde, vergi sorumlusu, vergi borcunun ödenmesi bakımından mükellef ile birlikte sorumlu tutulmaktadır¹⁹³. Vergi hukukunda böyle bir müessesenin kullanım amacı, vergilerin daha az masraf ve kolaylıkla toplanmasını sağlamaktır. Vergi dairesi binlerce mükellefin vergilendirilmesiyle uğraşmak yerine, az sayıdaki kişileri muhatap alarak, verginin bunlar tarafından vergi dairesine ödenmesi imkânı tanımıştır¹⁹⁴.

Vergi kesenlerin sorumluluğu, VUK md.11'in yanı sıra, diğer vergi kanunlarında da düzenlenmiştir. Bu kanunlar, vergi kesenlerin sorumluluğunu belirlerken, vergi kesenlere üç ana görev yüklemiştir. Bu görevler; kanunda belirtilen oranda vergiyi

¹⁹¹ Öncel, M., Çağan, N. ve Kumrulu, A. (1985). “*Vergi Hukuku Genel Kısım Cilt 1*”. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 86.

¹⁹² Çitil, B. (2013). “Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu”. *TBB Dergisi*, 353.

¹⁹³ Demirli, Y. (2015). “Türk Vergi Sisteminde Ücret Tabanlı İstihdam Teşvikleri: Gelir Vergisi Stopajı Teşviki/Desteği ve Ücret İstisnası”. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 144.

¹⁹⁴ Gerçek, A. (2005). “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerin İncelenmesi”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 160.

hesaplamak, kanunlara uygun yapılan kesintileri vergi dairelerine yatırmak, yapılan işlemler ile ilgili olarak, bordro düzenleme, defter tutma ve beyannameler gibi şekli ödevlerin yerine getirilmesidir.

VUK md.11'e 20/08/2016 tarihinde eklenen ek maddeye göre, Cumhurbaşkanına, kanunun vergi sorumlusu olarak kabul ettiği kişiler dışında, bazı kişilere de vergi kesintisi yaptırmaya ve kesintinin kanunda verdiği sınırlar içerisinde farklı vergi oranları tespit etmesine yetki verilmiştir. İlgili maddeye göre;

Cumhurbaşkanı, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir¹⁹⁵.

Bu maddenin eklenmesinin sebebi, yatırımların proje bazlı desteklenmesi amacıdır. Eklenen ek madde ile birlikte, sadece kanunun görevlendirdiği vergi sorumluları değil, Cumhurbaşkanının da takdir yetkisi ile vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olan kişilere de vergi kesintisi yapma görevi verilebilecektir. Ayrıca Cumhurbaşkanına, Anayasa md. 73/4 çerçevesinde kanunda belirlenen vergi oranlarının alt ve üst limitlerine uymak kaydı ile farklı vergi oranları tespit etme yetkisi verilmiştir.

4.1.2. Servetleri Değerleme

Servet, bir varlığın veya yükümlülüğün, para karşılığı tutarı, değeridir. Bu tutarın belirlenmesinde esas alınan fiyata değer ölçüsü, varlık veya yükümlülüğün değerini belirleme işlemine ise, değerlendirme işlemi adı verilmektedir. VUK md. 258 değerlemeyi; vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdiri ve tespiti olarak tanımlamıştır.

Değerleme işlemi esnasında değişik değerlendirme ölçüleri kullanılmaktadır. Değerlendirme ölçüleri sırasıyla incelenecek olursa, maliyet bedeli; herhangi bir varlığın edinildiği tarihteki değerini, yerine koyma maliyet değeri; varlığın cari

¹⁹⁵ Vergi Usul Kanunu, (1961, 4 Ocak). Resmi Gazete (Sayı:10703). Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>

dönemde satın alındığı değeri, net gerçekleşebilir değer ise tahsil edilecek tutarı ifade eder¹⁹⁶. VUK, servetlerin değerlendirilmesinde, genellikle emsal değer ile değerlendirmeyi kabul etmiş, bazı maddelerde ise VUK'un ilgili maddelerine atıf yapmıştır. VUK md. 267'ye göre emsal bedel; gerçek bedeli olmayan, bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emseline nazaran haiz olacağı değeridir ve servetin gerçek değerinin bilinmemesi ya da doğru olarak tespit edilememesi emsal bedelin uygulanabilmesi için şarttır.

Emsal bedel veya diğer değer ölçüleri kullanılarak hesaplanan mali tabloların bazı durum ve şartlarda enflasyon oranı göz önünde tutularak yeniden düzenlenmesi gerekebilir. Bu şartlar sırasıyla; kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri olmaları ve fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde mali tablolarını yeniden düzenlemeleri gerekmektedir. Cumhurbaşkanının vergilendirme yetkisi ise bu konuda devreye girmektedir. VUK'un 298 sayılı mükerrer maddesine göre, “Cumhurbaşkanı; bu maddede yer alan % 100 oranını % 35'e kadar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine kadar yükseltmeye, % 10 oranını ise % 25'e kadar çıkarmaya veya tekrar kanunî seviyesine kadar indirmeye yetkilidir”¹⁹⁷. Yüksek enflasyon dönemlerinin en zararlı yanı; paranın satın alma gücünü düşürmesi ve ticari hayattaki dengeleri bozmasıdır¹⁹⁸. Enflasyon ve ağır kriz ortamlarında mükelleflerin mali tablolarının sağlıklı bir biçimde kaydedilmesi, mükelleflerin enflasyondan ne boyutta etkilendiğinin tespiti açısından önemlidir. İşletme yöneticileri ve diğer kullanıcılar enflasyonun etkisinden arındırılmış mali tabloları dönemleri itibariyle karşılaştırma imkânı bularak, doğru kararlar alabileceklerdir¹⁹⁹. Düzeltilen mali raporlara göre de ayrıca ek mali planlamalar uygulanabilecektir.

¹⁹⁶ Tokay, S. H. ve Deran, A. (2008). “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri”. *Mali Çözüm Dergisi*, 20.

¹⁹⁷ Vergi Usul Kanunu, 1961.

¹⁹⁸ Özulucan, A. (2002). “Enflasyonun Muhasebe Verileri Üzerindeki Etkisinin Giderilmesinde Kullanılan Otofianzman Yöntemleri ve Enflasyon Muhasebesi Üzerine Bir Araştırma”. *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 128.

¹⁹⁹ Bilici, N. (2003). “Enflasyonun Mali Tablolar Üzerindeki Etkilerini Azaltmak İçin Türkiye'de Uygulanan Yöntemler”. *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 82.

4.2. 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi

Cumhurbaşkanının, 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında; tecil, tehir ve gecikme zammı hususlarında vergilendirme yetkisini kullanabileceği düzenlenmiştir. Devlete ait olup, Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince takip edilen ve 213 sayılı Kanun kapsamına giren vergi, resim, harç ve cezalar ile bu alacaklara bağlı gecikme faizi ve gecikme zammının vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haciz olunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş olmak ve kanundaki şartları taşımak koşuluyla vadesi bir yılı geçmemiş alacaklar, Maliye Bakanlığınca 36 ayı geçmemek üzere faiz ve teminat alınarak tecil olunabilir. Söz konusu düzenlemenin temel amacı, ödenmesi güçleşen vergi alacaklarının mükelleflere de kolaylık sağlanması yoluyla tahsil edilebilmesidir.

6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48. maddesinde belirtilen tecilden yararlanmak isteyen mükelleflerin bir takım özelliklerinin olması gerekmektedir. Bu şartlar; başvuru tarihi itibarıyla en az 3 yıl süreyle; ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri nedeniyle yıllık gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması, başvuru tarihinden geriye doğru 3 yıla ait vergi beyannamelerini kanuni sürelerinde vermiş olması ve bu madde kapsamına giren ve başvuru tarihi itibarıyla vadesi 1 yılı geçmemiş borcunun borç ödemedeki hüsünüyet sahibi olmasına rağmen ödenememiş olmasıdır.

Amme borçlusunun alacaklı tahsil daireleri itibarıyla tecil edilen borçlarının toplamı beş yüz bin Türk lirasını (bu tutar dâhil) aşmadığı takdirde teminat şartı aranmaz. Bu tutarın üzerindeki amme alacaklarının tecilinde, gösterilmesi zorunlu teminat tutarı beş yüz bin Türk lirasını aşan kısmın %25'idir. Cumhurbaşkanının vergilendirme yetkisi ise burada başlamaktadır. Cumhurbaşkanına; 1. Fıkra ile oranları belirleme yetkisi tanınmıştır. Cumhurbaşkanı; teminatsız tecil tutarını; yarısına kadar indirmeye, yeniden kanuni tutarına getirmeye, zorunlu teminat oranını %50'ye kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, yeniden kanuni orana getirmeye, yetkilidir. Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 4 oranında

gecikme zammı tatbik olunur²⁰⁰. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir. Kanun koyucunun amacı, amme alacağının vadesinde tahsil edilememesi halinde alacağın değerini korumaktır ve borçlunun talebi ile daha düşük oranlı olan tecil faizi uygulanmasını öngörmektedir²⁰¹.

Gecikme zammı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre uygulanan vergi ziyai cezalarında bu madde uyarınca belirlenen oranda, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde uygulanır. Bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı tatbik edilmez. Cumhurbaşkanı, gecikme zammı oranlarını aylar itibarıyla topluca veya her ay için ayrı ayrı, yüzde onuna kadar indirmeye, gecikme zammı oranı ile gecikme zammı asgari tutarını iki katına kadar artırmaya, ayrıca gecikme zammı oranını aylar itibarıyla farklı olarak belirlemeye ve gecikme zammını bileşik faiz usulüyle aylık, üç aylık, altı aylık veya yıllık olarak hesaplatmaya yetkilidir. Burada Cumhurbaşkanıya belli bir yetki dâhilinde hareket etme olanağı verilmiştir.

Gecikme zamlarını belirleyen en büyük etkenlerden biri enflasyondur. Enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde gecikme zammı oranları da yükselmiş, enflasyonun düştüğü dönemlerde ise gecikme zammı oranları yürütme organı tarafından düşürülmüştür. Sonuç olarak, enflasyon oranları ile gecikme zammı oranlarının paralellik arz ettiği görülmektedir²⁰².

4.3. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu; geliri bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlamıştır. İlgili kanunun 2. maddesi gelirin unsurlarını; ticarî kazançlar, ziraî kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar olmak üzere yedi ana kalemde düzenlemiştir.

²⁰⁰5/9/2018 tarihli ve 30526 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 62 sayılı Cumhurbaşkanı Kararının eki Kararın 1 inci maddesiyle, birinci fıkrada yer alan gecikme zammı oranı her ay için ayrı ayrı uygulanmak üzere %2 olarak belirlenmiştir.

²⁰¹ Er, S. (2011). “Mükellef Hakları ve Kamuda Faiz Uygulamaları”. *Sayıştay Dergisi*, 15.

²⁰² Buyrukoğlu, S. (2018). “Türkiye’de Gecikme Faizi ve Zammının Enflasyon Karşısındaki Etkinliği”. *Vergi Dünyası Dergisi*, 38.

4.3.1. İndirimler

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda, Cumhurbaşkanına, asgari geçim indirimleri ile ilgili hususlarda vergilendirme yetkisi verilmiştir. Asgari geçim indirimi, bireyin yaşamını sürdürebilmesi için gerekli olan ihtiyaçlarını karşılayabilmesi amacıyla, temel ihtiyaçların vergi matrahından düşülerek, vergi dışı bırakılmasını ifade eder²⁰³. Söz konusu asgari geçim indirimlerinin konusunu; kişilerin yaşamlarını devam ettirmesi gereken birtakım temel ihtiyaçlar oluşturmaktadır. Türk mali sisteminde, bu temel gereksinimlerin karşılanabilmesi için, genel olarak ücretlilerin, özel olarak da asgari ücretliler üzerindeki mali yüklerin azaltılması gerekir²⁰⁴.

Ücretin, gerçek usûlde vergilendirilmesi esnasında asgarî geçim indirimi uygulanır. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 32. maddesi;

Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5'idir. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır²⁰⁵.

demek suretiyle asgari geçim indiriminin nasıl hesaplanacağını açıklamıştır. Cumhurbaşkanı, indirim konusu yapılacak toplam tutarın, asgarî ücretin yıllık brüt tutarını aşmaması ve yukarıda belirtilen oranlarda asgarî geçim indirimi oranlarını artırmaya veya kanunî oranına kadar indirmeye yetkilidir. Burada Cumhurbaşkanına, gelir vergisinin tespitinde indirim yapma yetkisi verilmiştir. Cumhurbaşkanına tanınan yetkinin amacı; emeği ile hayatını idame ettiren kişiye, özellikle sosyal bakımdan asgari bir yaşam düzeyi sağlanmasıdır²⁰⁶.

Cumhurbaşkanına indirimler konusunda tanınan diğer bir yetki ise, yurt dışına hizmet veren işletmelerde istihdam ettikleri ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uyguladıktan sonra hesaplanan vergiden, belli bir oranda indirim hakkıdır. Ülkelerin ve Vergi Usul

²⁰³ Bozdoğan, Buyrukoğlu, ve Bozdoğan, 2012, 129.

²⁰⁴ Korkmaz, A. (2001). "Türkiye'de Asgari Ücretin Mali Yönü". *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 279.

²⁰⁵ Gelir Vergisi Kanunu, 1960.

²⁰⁶ Rakıcı, C. ve Vural, T. (2011). "Asgari Ücret Üzerindeki Toplam Vergi Yükü ve Asgari Ücret Tutarının Anlamı". *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 60.

Kanunumuzun böyle bir indirim tanınmasının nedeni, yurtdışında faaliyet gösteren işletmelere, hem dış ticaretteki paylarını artırabilmesi hem de uluslararası rekabet sağlayabilmesi için birçok kolaylık sağlamakta aynı zamanda yabancı yatırımcıları ülkeye çekme gibi kazanımlar amaçlanmaktadır²⁰⁷. Yapılan uygulamaların asıl amacı, vergi rekabeti olmakla birlikte, yapılan bu teşvikler neticesinde, ARGE faaliyetleri hızlanır, teknolojik gelişmeler sayesinde ülkenin dış ülkelere olan teknoloji bağımlılığında önemli derecede azalmalar yaşanır.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 33. maddesi, yurt dışında hizmet veren işletmelere uygulanacak indirimleri detaylı olarak düzenlemiştir. Söz konusu madde incelendiğinde;

... destek personeli hariç olmak üzere, münhasıran bu faaliyetler için istihdam ettikleri ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan vergiden, işverenin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olması ve fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartıyla, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının ...²⁰⁸

asgari geçim indirimine konu edilerek mahsup edilebileceği düzenlenmiştir. Cumhurbaşkanına verilen vergilendirme yetkisi, oran konusunda kendisini göstermektedir. Söz konusu oran %85'tir. Cumhurbaşkanı, kendisine tanınan yetki ile birlikte, %85 oranını, hizmet alanları itibarıyla veya kazanç tutarına bağlı olarak ayrı ayrı veya birlikte %50'ye kadar indirmeye veya %100'e kadar artırabilir. Cumhurbaşkanına tanınan söz konusu yetkinin türü her ne kadar indirim olarak görülse de, asıl amaç ülkeye girecek yatırımların yaratacağı istihdam ve katma değer ile vergi hâsılatında ciddi artış beklentisidir²⁰⁹.

4.3.2. Gelir Unsurlarının Tespiti

4.3.2.1. Ticari kazanç

Ticari kazançlar, her türlü ticari ve sınaî faaliyetten doğan kazançlardır. VUK, ticari kazançlarda, safi kazancın tespit edilebilmesi için indirilecek giderleri tespit etmiştir. Söz konusu işlemlerin tespitinde safi kazancın ne olduğu hususuna

²⁰⁷ Özden, E. (2018). "Hizmet İhracında Gelir ve Kurumlar Vergilerine İlişkin Kazanç İndirimi ve Uygulamada Karşılaşılan Bir Sorun". *Mali Çözüm Dergisi*, 115.

²⁰⁸ Gelir Vergisi Kanunu, 1960.

²⁰⁹ Erol, A. (2012). "6322 Sayılı Yasa ile Gelir Vergisi Kanununun 89. ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10. Maddesinde Yapılan Değişiklikler". *Mali Çözüm Dergisi*, 192.

değınmekte fayda vardır. Bir işletmede dönem sonunda elde edilen gelirlerden, yapılan giderler düşüldükten sonra kalan olumlu fark, safi kazançtır.

Safi kazancın tespit edilebilmesi için ise, VUK Md.40 indirilebilecek giderleri saymıştır. Çalışmamızda, Cumhurbaşkanının vergilendirme yetkisini kullandığı alan, safi kazancın tespitinde, kabul edilen indirimlerden, işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının oranına ilişkindir. Söz konusu kanunun 40. maddesinin 9. bendi;

...İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.²¹⁰.

demek suretiyle, söz konusu oranı %15 olarak belirlemiş, Cumhurbaşkanı bu oranı yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden düzenlemesine izin vermiştir.

4.3.2.2. Ücretler

Cumhurbaşkanının gelir unsurlarının tespitine dair vergilendirme yetkisini kullandığı diğer bir alan ise ücretler konusundaki düzenlemelerdir. Ücret, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesinde, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu, kamu ya da özel sektör ayrımı gözetmeden, hizmet akdinden doğan gelirleri ücret adı altında vergilendirmekte ve değişik adlarla yapılan benzeri ödemelerin tümünü içerecek genel bir ücret kavramını esas almaktadır²¹¹.

Gelir Vergisi Kanunu ücret gelirlerini; gerçek usulde ve diğer ücretler şeklinde iki usulde vergilendirmeyi kabul etmiştir. Gerçek usulde vergilendirme, ücretin gerçek safi değeri işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından kanunda sayılmış olan indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır. Gerçek safi değerin tespit edilebilmesi maksadıyla Cumhurbaşkanına, ilgili fıkradaki oranları düzenleme yetkisi tanınarak, vergilendirme yetkisini kullanabilmesine olanak sağlanmıştır. İlgili kanunun 63. maddesinin 3.fıkrası;

²¹⁰ Vergi Usul Kanunu, 1961.

²¹¹ Yeniçeri, 2014, 179.

sigortanın Türkiye’de kâin ve merkezi Türkiye’de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50’si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primleri;

...İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15’ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Cumhurbaşkanı bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir²¹²

demek suretiyle, düzenleyebileceğini belirtmiştir.

4.3.2.3. Gelirin toplanması ve yıllık beyanname

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesi, gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere, birtakım indirimlerin yapılabileceğini düzenlemiştir. İlgili maddenin 1. fıkrası; beyan edilen gelirin %15’ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla, mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50’si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri, indirim tabii tutmuştur. Cumhurbaşkanı bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yönelik vergilendirme yetkisi tanımıştır. Mükelleflerce ödenen primlerin yıllık beyanname ile beyan edilen gelirden indirebilmesi için, primlerin daha önce ilgili kanunun 63/3 maddesi gereğince, ücretin safi tutarının tespiti amacıyla ayrıca indirilmemiş olması gerekmektedir²¹³.

Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinin 7. fıkrası; Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen; ticari nitelik

²¹² Gelir Vergisi Kanunu. 1960.

²¹³ Uçak, M. (2014). “Gelir Vergisi Kanununa Göre Diğer İndirimler Müessesesi ve Özellikli Durumlar”. *Vergi Raporu Dergisi*, 249.

taşımayan kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan harcamaların, bağış ve yardımların tamamının indirilebileceğini düzenlemiştir. Söz konusu kanun maddesinin ilgili fıkrası, Cumhurbaşkanına, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla, bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetki tanımıştır. Söz konusu yetkinin amacı, kültür ve sanat faaliyetlerinin desteklenmesini sağlamaktır.

İlgili kanun maddesinin 13. fıkrası ise; Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara, Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si indirim kapsamına almıştır. Cumhurbaşkanı, hizmet alanları ve kazanç tutarları itibarıyla %50 oranını, sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya yetkilidir. Son yıllarda bilişim sektörünün kazandığı ivme, sektörün yarattığı katma değer ve rekabet edilebilirlik, döviz, nitelikli iş gücüne yarattığı istihdam vb sebepler, hizmet sektöründeki vergi yükünü aşağı çekecek uygulamaları beraberinde getirmiştir²¹⁴.

İlgili kanun maddesinin 14. fıkrası ile; 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının yüzde 100'ü oranında korumalı işyeri indirimi sağlanabilir. İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının yüzde 150'sini aşamaz. Burada Cumhurbaşkanı, %150 oranını, engellilik derecelerine göre yüzde 150'ye kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına indirmeye yetkilidir. Korumalı işyerleri, engelli bireylerin motivasyonunu arttırarak daha verimli olabilmelerine ve toplum ile bütünleşmelerine yardımcı

²¹⁴ Güneş, K. (2017a). "Hizmet İhracatında KDV ve Kazanç İstisnası". *Mali Çözüm Dergisi*, 258.

olmaktadır²¹⁵. Korumalı işyerlerinin kurulması kolay olmayan ve yüksek maliyet gerektiren bir istihdam türüdür²¹⁶. Bu yüzden bu işyerlerine uygulanacak olan indirimlerin temel amacı; hem engelli bireylerin istihdamı, hem de engelli bireylerin topluma kazandırma hususunda kendilerine yetecek miktarda bir gelirlerinin olmasıdır.

4.3.2.4. Vergi tevkifatı ve muhtasar beyanname

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi, vergi tevkifatını düzenlemiştir. Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler kanunun ilgili fıkralarında sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

28/03/2007 tarihinde yürürlüğe konan ek fıkra ile; vergilendirme rejimi düzenlenmiştir. Türk vergi sisteminin sahip olduğu vergilendirme kapasitesi ile en az aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişiminde bulunup bulunmadığı hususu da göz önünde bulundurulmak suretiyle, nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılanın mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır. Cumhurbaşkanı; emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla, deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sınıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar artırmaya yetkilidir.

²¹⁵ Çavuş, Ö. H. ve Tekin, A. (2015). “Türkiye’de Engellilerin İstihdam Yöntemi Olarak Korumalı İşyeri”. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 152.

²¹⁶ Şakar, A. Y. (2014). “Korumalı İşyerlerine Sağlanan Vergi Teşvikleri”. *Yaklaşım Dergisi*, 2.

4.3.2.5. Ortalama kar haddi, asgari gayri safi hâsılat ve gider esaslarına göre gelir tayini

Gelir Vergisi Kanununun 113. maddesi, hâsılat esaslı kazanç tespitini düzenlemiştir. Şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan ve bu faaliyetlerinden kaynaklanan hasılatlarının tamamını, elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde eden mükelleflerin talep etmeleri hâlinde söz konusu faaliyetlerinden elde ettikleri gayrisafi hasılatlarının, 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 38. maddesi kapsamında, hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilen mükellefler için hesapladıkları katma değer vergisi dâhil tutarın %10'u, bu faaliyetlerine ilişkin vergiye tabi kazanç olarak esas alınacağını düzenlemiştir. Cumhurbaşkanı, bu fıkrada yer alan oranı iki katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye, kanuni oranına tekrar getirmeye yetkilidir.

4.3.2.6. Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi

Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması, haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması, indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı ve vergi cezaları dâhil, 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması halinde, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir. İzleyen tam bir yıl içerisinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden vergiler üzerinden mahsup işleminin yapılarak, aynı mükellefin ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlara istinaden tahakkuk eden veya beyana dayanmayan vergiler üzerinden indirimden yararlandırılması söz konusu olamaz²¹⁷.

Vergiye uyumlu mükelleflere, vergi indirimi yapılması hususunda, Cumhurbaşkanıya tanınan vergilendirme yetkisi incelendiğinde; %5 oranını, iki katına kadar artırabilir, sıfıra kadar indirebilir ya da kanuni oranına yeniden getirebilir.

²¹⁷ Ege, F. (2018). "Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi". *Mali Çözüm Dergisi*, 263.

4.3.2.7. Türkiye jokey kulübünce organize edilen yarışmalar

31/12/2020 tarihine kadar Türkiye Jokey Kulübünce organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden % 20 oranında Gelir Vergisi tevkifatı yapılması kararlaştırılmıştır. Yapılan gelir vergisi tevkifatı, sözü edilen ücretliler için nihai vergi olmaktadır ve diğer gelirleri için beyanname verilmesi halinde, bu gelirler beyannameye dahil edilmesi beklenmez²¹⁸. Türkiye Jokey Kulübü aracılığıyla yapılan ücret ödemelerinde Gelir Vergisi tevkifatı, kulüp tarafından yerine getirilir. Cumhurbaşkanı, % 20 oranını % 25 oranına kadar artırmaya veya kanunî oranına kadar indirmeye yetkilidir.

4.4. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi

4.4.1. Yabancı Fon Kazançlarının Vergilendirilmesi

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesi, yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesini içermektedir. Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılmakta ve bu şirketlere birtakım vergi kolaylıkları sağlanmaktadır. Kurum kazançlarının vergilendirilmesinde, küreselleşme sonucunda yaşanan vergi rekabetini nedeniyle ciddi vergisel kolaylıkların sağlandığı görülmektedir²¹⁹. Sermaye Piyasası Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunda, portföy işletmeciliği kazançları istisnası yapılarak, bu şirketlerin sermayelerinin Türkiye'ye çekilmeleri ve Türkiye'de kurulmaları amaçlanmaktadır²²⁰.

Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonların sermaye şirketi sayılacağı 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2. maddesinin 1. fıkrasında belirtilmiştir. Finansal fonların işletilmesi ile uğraşan portföy yöneticilerinin; söz konusu fonlar için daimi temsilci, ve işyerlerinin de bu fonların işyeri veya iş merkezi sayılmamaktadır. Sermaye şirketlerinin, portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip tam mükellef şirketler

²¹⁸ Bay, H. ve İnneci, A. (2017). “Vergi Adaleti Açısından Türkiye'de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”. *Uluslararası Kamu Maliyesi Dergisi*, 204.

²¹⁹ Çalcalı, Ö. ve Yılmaz, A. (2013). “Sermayenin Vergilendirilmesinde Adaletten Etkinliğe Doğru Yaşanan Kayma: Türkiye'deki Durum, Yönetim ve Ekonomi”. *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 249.

²²⁰ Aydın, E. (2015). “Girişim Sermayesi Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Bakımından Vergilendirilmesi”. *Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi*, 66.

aracılığıyla yapmış oldukları finansal işlemler nedeniyle beyanname verilmemekte, diğer kazançlar nedeniyle beyanname verilmesi halinde ise bu kazançlar beyannameye dahil edilmemektedir. Ancak beyanname verilmemesinin ve istisnalardan yararlanmasının da kanuni bir sınırı bulunmaktadır. Portföy yöneticiliği yapan şirketin ve ilişkili olduğu kişilerin yabancı fonun kazançları üzerinde, sağladığı hizmet mukabilinde her ne ad altında olursa olsun hesaplanan bedeller düşüldükten sonra, doğrudan veya dolaylı olarak %20'den fazla hak sahibi olmaması gerekmektedir. Bu oranı aşan tutarlar vergilendirmeye esas alınacaktır. Cumhurbaşkanına tanınan vergilendirme yetkisi ise; %20 oranının düzenlenmesine ilişkin oransal bir yetkidir. Cumhurbaşkanı ekonomik koşulları ve teşvikleri göz önünde bulundurarak % 20 oranını sifıra kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya yetkilidir.

4.4.2. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna

Kurumlar Vergisi Kanunu, Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşları, istisna kapsamında değerlendirmektedir. Sınai mülkiyet haklarında istisna uygulanması, yüksek katma değerli faaliyetlerin artmasına ve ülke içi patent geliştirmelerinin firmaları teşvik etmesine yardımcı olmaktadır²²¹. Sınai mülkiyetin kapsamı incelendiğinde, coğrafi işaretler ve ticari markalar gibi ayırt edici işaretlerin korunması, teknolojinin üretilmesi, tasarım ve teknolojik yeniliklerin teşviki gibi birçok alanı koruduğu görülmektedir²²².

Türkiye'de gerçekleştirilen faaliyetler sonucu; kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratlar, devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançlar, Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları hâlinde, elde edilen kazançlar ve Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının % 50'si, kurumlar vergisinden istisnadır. İstisna uygulamasının en önemli yanı, mükelleflerin tam veya dar mükellefiyet ayrımı

²²¹ Şahin Orkunoğlu ,I. F. ve Yereli, A. B. (2016). "Seçilmiş AB Ülkelerinde ve Türkiye'de Patent Gelirlerine İlişkin Vergileme "Patent Box" Rejimi". *Sosyo Ekonomi Dergisi*, 197.

²²² Taş, S. (2006). "Fikri ve Sınai Mülkiyet Alanındaki Sorunlar, Gelişmeler ve Türkiye-AB İlişkileri Açısından Bir Değerlendirme". *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 84.

gözetilmeden, faaliyet gösteren tüm mükelleflerin yararlanabilecek şekilde hazırlanmasıdır²²³.

Sinaî mülkiyet haklarında istisna edilen %50 oranı ile ilgili olarak, Cumhurbaşkanına vergilendirme yetkisi tanındığı görülmektedir. Cumhurbaşkanı %50 oranını ayrı ayrı ya da birlikte sifıra kadar indirmeye, %100'e kadar artırmaya yetkilidir.

4.4.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

Kurumlar; vergi rekabetleri, küresel piyasalarda ortaya çıkan boşluklar, vergi cennetlerinin düşük oranlı vergi sistemleri ve ayrıcalıklı vergi rejimleri sayesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla, örtülü kazanç dağıtımını yapmak istemektedirler. Firmalar, transfer fiyatlandırması yolu ile, vergi yükümlüğünü azaltmayı, kârlarını ise maksimize etmeyi hedeflemektedir²²⁴.

Örtülü kazanç dağıtımını, ülkelerin Kurumlar Vergilerinde önemli zararlara yol açmakta ve vergi sistemlerine telafisi güç zararlar vermektedir. Ülkelerde, vergi sistemlerinde ortaya çıkan zararları bertaraf etmek amacıyla birtakım önlemler almaktadır. Türkiye de elde edeceği vergi gelirlerini korumak maksadıyla Kurumlar Vergisinde birtakım düzenlemeler yapmaktadır. Söz konusu düzenlemelerin başında Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesi gelmektedir.

Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir²²⁵

demek suretiyle hangi hallerin örtülü kazanç dağıtımını yapılacağı açıklığa kavuşturulmuştur. Türkiye'de 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliği hazırlamış, mükellef ilişkili kişilerle yaptığı işlemler için emsallere uygun fiyatı belirleyerek, bu fiyat

²²³ Tuncay, B. ve Özcan Master, P. (2015). "Türkiye'de Teknoparklara Yönelik Vergi İstisnaları". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 47.

²²⁴ Güney, S. ve Bozkurt, R. (2011). "Türkiye'de Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 152.

²²⁵ Kurumlar Vergisi Kanunu. (2006, 13 Haziran). Resmi Gazete: (Sayı: 26205). Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf>

üzerinden işlem yapılmasını istemiştir²²⁶. Ayrıca bu fiyatın piyasadaki aynı türden hizmetler ile karşılaştırılabilmesi gerekmektedir. Karşılaştırılabilmenin mümkün olabilmesi için, mal ve hizmetlerin nitelikleri ile kişilerin yerine getirdiği işlemlerin riskleri de benzer nitelikte olmalıdır²²⁷.

İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. Cumhurbaşkanı; %10 oranını, gerçek kişiler, kurumlar, doğrudan veya dolaylı ortaklar itibarıyla ya da ortaklık payının edinim şekline göre topluca veya ayrı ayrı %1'e kadar indirmeye, %25'e kadar çıkarmaya, oran şartını kaldırmaya yetkilendirilmiştir. Söz konusu oran olan %10 oranı, yüksek bulunmaktadır ve bu sınırın aşıldığı durumlarda işletmenin mali yapısının iflasını gerektirecek olayların yaşandığı düşünülmelidir²²⁸. %10 oranının daha aşağılara çekilmesi, firmaları örtülü kazanç uygulamalarından uzak tutarak, Kurumlar Vergisi gelirlerinin artmasına yardımcı olacaktır.

4.4.4. Vergi Kesintisi

Kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî

²²⁶ Pehlivan, S. ve Gökbnar, A. R. (2010). Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı". *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 107.

²²⁷ Şakar, A. Y. (2008). "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı". *Sicil İş Hukuku Dergisi*, 194.

²²⁸ Gençoğlu Gücenme, Ü. ve Ertan, Y. (2012). "Türkiye'de Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtımı: İMKB 50 Endeksinde Bir Uygulama". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 90.

işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları ödemeler üzerinden, istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorundadır. Söz konusu durum; KVK'nın 15. maddesinde belirtilmiştir.

Vergi hukukunda kesinti yapılmasının birtakım faydaları bulunmaktadır. Bu faydalar; vergi alacağını kolaylıkla tahsil etmek ve daha az sayıda kişileri muhatap alarak, verginin bunlar tarafından vergi dairesine ödenmesini gerçekleştirilebilmektir²²⁹. Böylelikle maddede sayılan kurumlar, vergi kesintileri yaparak vergi dairelerinin vergi tahsilâtlarına büyük kolaylıklar sağlamaktadır. Ayrıca, KVK 15. md. çerçevesince yapılan vergi kesintileri, bir ön vergileme olarak değerlendirilmekte ve istihkak sahibinin kurumlar vergisinden mahsup edilmektedir²³⁰.

Cumhurbaşkanının vergilendirme yetkisini kullandığı alan ise; kesinti yapılan %15 oranı ile ilgilidir. Cumhurbaşkanı, belirtilen vergi kesintisi oranını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye, kurumlar vergisi oranına kadar yükseltmeye yetkilidir.

4.4.5. Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi Oranı

Kurumlar Vergisi oranı KVK'da %20 olarak belirlenmiştir. Söz konusu %20 oranının tarihi gelişimi incelendiğinde azalan bir yapıda olduğu görülmektedir. Bunun en önemli sebebi ise, ticari faaliyetlerin ulusal alanlardan uluslararası alanlara yayılmaları sonucu, farklı ülkelerden kurumlara tanınan vergi avantajlarıdır²³¹.

Kurumlar vergisine tabi olan dar mükellefiyete tâbi kurumlarda, ticarî ve ziraî kazançlarla sınırlı olarak, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere GVK'da belirtilen esaslara göre ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödeneceği belirtilmiş ve söz konusu işlemin; tam

²²⁹ Gerçek, 2005, 160.

²³⁰ Turut, Ş. (2009). “Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin (Stopaj) İadesinde Yaşanan Sorunlar”. *Mali Çözüm Dergisi*, 37.

²³¹ Dökmen, G. (2018). “Kurumlar Vergisi Oranı-Hasılat İlişkisi:OECD Örneği”. *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 82.

mükellef kurumlar içinde geçerli olacağı kararlaştırılmıştır. Geçici vergiler, cari yılda elde edilen kazançlar üzerinden hesaplanarak, ileride ödenecek olan gelir ve kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere kanunda belirtilen dönemlerde, önceden ödenmektedir²³². Vergi ödemelerinin önceden tahsil edilmesi ile enflasyon ve kayıt dışı ekonomi gibi devlet maliyesine zarar veren uygulamaların önüne geçilmekte ve ödenmesi beklenen vergiler, tarihinden önce tahsil edilerek ekonomik hayata kazandırılmaktadır. Kurumlar vergisinden elde edilen gelirlerin büyük bir bölümü geçici vergilerden elde edilmekte, kalan kısımları ise, daha sonra mükellefler tarafından beyan edilen vergi gelirlerinden oluşmaktadır²³³.

Cumhurbaşkanının vergilendirme yetkisi incelendiğinde, cari dönemdeki geçici vergi oranını; beş puana kadar indirmeye veya kanuni seviyesine yeniden getirmeye yetkilidir. Burada, Cumhurbaşkanına bir oransal yetki tanındığı, %15 oranını, en fazla %20'ye çıkarabileceği ya da kanuni seviyesinde tutabileceği düzenlenmiştir.

Cumhurbaşkanının vergilendirme yetkisinin söz konusu olduğu diğer bir alan ise indirimli Kurumlar Vergisi müessesidir. Kurumlara, vergi indirimi tanınmasının temelinde, kurumların ekonomik yönden güçlendirilerek ekonomiye yapacakları faydalar yatmaktadır²³⁴. Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans²³⁵ sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacağı Kurumlar Vergisinin 32/A'da belirtilmiştir. Yatırıma katkı tutarı; indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle Devletçe karşılanacak tutarın, bu tutarın yapılan toplam yatırıma

²³² Mucuk, M. (2005). “Geçici Vergilerin Çalışma Sermayesi Üzerine Etkileri”. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 239.

²³³ Öz, S. (2012). “Türkiye’de Geçici Vergi Uygulamasının Karşılaştırmalı Değerlendirmesi”. *Sosyo Ekonomi Dergisi*, 121.

²³⁴ Sarısoy, İ. ve Beşer, M. K. (2011). “İndirimli Kurumlar Vergisi Oranının Küçük ve Orta Ölçekli İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkisi:Seçilmiş OECD Ülkeleri İçin Panel Regresyon Analizi”. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 409.

²³⁵Ruhsat sahibi olan madenci işletme iznini devretmekte ve bunun karşılığında rödovans bedeli denen pay almaktadır.

bölünmesi suretiyle hesaplanmaktadır. Yatırıma katkı tutarı; devletçe karşılan nakdi bir ödeme olabileceği gibi devlet tarafından belli bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde de ortaya çıkabilmektedir²³⁶.

Cumhurbaşkanının söz konusu müessese ile ilgili olarak vergilendirme yetkisi incelendiğinde; her bir il grubu ve stratejik yatırımlar için yatırıma katkı oranını % 55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulamaya yetkilidir. Cumhurbaşkanına verilen yetkinin amacı, daha çok bölgeler arasındaki gelir eşitsizliğine engel olmak ve geri kalmış bölgelerdeki yatırım teşviklerini artırmaktır²³⁷.

4.6. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi

4.6.1. Taşımacılık İstisnası

KDVK'nın 14. maddesi ile; Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek taşıma işlerinin vergi dışında tutulması kararlaştırılmıştır. İstisnanın kapsamı değerlendirildiğinde, yabancı bir ülkede başlayıp, Türkiye'den geçip, yine yabancı bir ülkede sona eren transit taşıma işleri ve yabancı bir ülkede başlayıp, Türkiye'de sona eren veya Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işlerinin tamamını kapsadığı görülmektedir²³⁸. Cumhurbaşkanı, istediği taşımacılık kolundaki faaliyetleri istisna kapsamına alabilme yetkisine sahiptir.

Taşımacılık istisnasının tanınmasının en önemli nedenlerinden biri; vergilendirme yetkisinin; çıkış ülkesinde mi, varış ülkesinde mi yoksa geçiş ülkesinde mi olmasından kaynaklı tartışmalara çözüm bulunmak istenmesidir. Ülkeler kendi aralarında yapmış oldukları anlaşmalar sayesinde, vergilendirme nedeniyle ortaya çıkabilecek tartışmaların önüne geçmişlerdir. KDVK md. 14/2'ye göre; ikametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere,

²³⁶ Tekşen, Ö. (2010). "TMS 20 Standartlarında Devlet Teşvikleri ile Türkiye'de Yeni Teşvik Siteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe ve Vergi Açısından İncelenmesi". *Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 438.

²³⁷ Fidan, F. ve Şahin, H. (2013). "2000-2012 Yılları Arasında TRA2 Bölgesindeki Göçlerin Yönlendirilmesinde Kamu Yatırımları ve Yatırım Teşvik Belgelerinin Önemi". *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 26.

²³⁸ Sürmen, Y. ve Aygün, D. (2006). "Türkiye'de Lojistik Faaliyetler ve Muhasebe İşlemleri-I". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 62.

ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla, istisna tanınması mümkündür. İstisnanın, hem varış ülkesine hem de menşe ülkeye olumlu katkı sağladığı görülmektedir²³⁹. Böylelikle ticari alanda faaliyet gösteren çok uluslu şirketler, hem vergi imkânlarından yararlanarak karlarını artırmakta hem de vergilerini azaltmak amacıyla bir takım hukuksuz işlemlere yönelmemektedirler.

4.6.2. Oran

Katma değer vergisi, vergi gelirleri içerisinde önemli bir yere sahip vergi türüdür. Türkiye'de 1985 yılından itibaren KDV uygulanmaktadır. 1985 yılından önceki yıllarda vergi oranlarının; GSYİH'ya oranı %9,8'e denk gelmekte iken, 2000 yılı sonrası bu vergi oranları incelendiğinde oranın %25'lere çıktığı görülmektedir. Vergi oranlarının GSYİH'ya oranında artış meydana gelmesinin temelinde, KDV gelirlerinde yaşanan artış rol oynamaktadır²⁴⁰. Türkiye ekonomisinin yıllar içerisindeki vergi gelirleri içerisinde KDV gelirlerinde önemli artışlar olduğu görülmektedir.

KDVK'da, KDV oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10 olarak belirlenmiştir. Cumhurbaşkanına KDV oranını belirleme yetkisi, KDVK'nın 28. maddesinde;

Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1 'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir²⁴¹,

demek suretiyle verilmiştir. Cumhurbaşkanı, söz konusu yetkiyi mal ve hizmetler bakımından farklı vergi oranları belirlemek suretiyle kullanmaktadır. KDVK'da belirtilen %10 oranı kısa bir süre uygulanmakla birlikte, yürütme organı tarafından mali amaçlar doğrultusunda ve gelir elde etme amacıyla yükseltildiği görülmektedir²⁴².

²³⁹ Saraçoğlu, F. ve Ejder, H. (2002). "Katma Değer Vergisinde Varış Ülkesinde Veya Menşe Ülkesinde Vergilendirme ve İhracat İstisnası". *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 73.

²⁴⁰ Arısoy, İ. ve Ünlükaplan, İ. (2011). "Katma Değer Vergisi, Enflasyon Oranı ve Kamu Harcamaları Arasındaki İlişkilerin Dinamik Analizi". *Sosyoekonomik Dergisi*, 97.

²⁴¹ Katma Değer Vergisi Kanunu. (1984,25 Ekim). Resmi Gazete (Sayı:18563) Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.pdf>

²⁴² Merter, M. E., Acar, İ. A. ve Arslan, E. (2007). "Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi". *Maliye Dergisi*, 31.

4.6.3. İndirim

Mükellefler, yapmış oldukları birtakım harcamaları, KDVK çerçevesince vergilerden indirebilme yetkisine sahiptir. Mükellefler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden; kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini, ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini, götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilme yetkileri vardır. Yapılan tüm bu indirimlerin etkileri düşünüldüğünde, mükellefler indirimler sayesinde yatırım faaliyetlerini arttırabileceklerdir.

Kanun, KDV'den kaynaklı vergi indirimleri konusunda Cumhurbaşkanını yetkilendirmiştir. Cumhurbaşkanı indirim hakkını kısmen veya tamamen kaldırmaya veya yeniden koymaya iade talebinde bulunulabilecek asgari tutarı belirlemeye yetkilidir. Cumhurbaşkanı söz konusu işlemlerle ilgili olarak, vergilendirme yetkisini kullanmakta ve indirimin nasıl kullanılacağını belirleyebilmektedir.

4.7. Özel Tüketim Vergisi Kanunu

Özel tüketim vergileri, ÖTV Kanundaki ekli listelerde yazılı malların karşılarında gösterilen tutar veya oranlarda alındığı, kanun tarafından net bir oranın benimsenmediği görülmektedir. Söz konusu kanun, oranları tespit etmekle birlikte, ihtiyaçların karşılanabilmesi için, Cumhurbaşkanına vergilendirme yetkisi verdiği görülmektedir.

Cumhurbaşkanı, topluca veya ayrı ayrı olmak üzere; (I) sayılı listedeki mallar için uygulanan maktu vergi tutarlarını, her bir mal itibarıyla en yüksek vergi tutarının yarısına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, bu sınırlar içinde mal cinsleri, özellikleri, kullanım yerleri veya ithalatın şekline göre farklı tutarlar tespit etmeye yetkili hale getirilmiştir. Söz konusu yetkinin kapsamını inceleyebilmek için (1) sayılı listeye incelemekte yarar vardır. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli listelerde yer alan ürünlerin toplam sayısına bakıldığında, vergi kapsamı oldukça

geniştir²⁴³. (1) sayılı listede A cetveli akaryakıt türevi ürünleri listelerken, B cetveli ise diğer kimyevi petrol ürünlerini sıraladığı görülmektedir.

Cumhurbaşkanının vergilendirme yetkisi diğer sıralı listedeki malları da kapsadığı görülmektedir. Cumhurbaşkanı (III) sayılı listede yer alan ürünler için belirlenen oranları her bir mal itibarıyla sıfıra kadar indirmeye, (A) cetvelinde sayılmış olan alkollü ve alkolsüz içecekler için dört katına (B) cetvelinde yer alan tütün ürünlerini yarısına kadar artırmaya, asgari maktu vergiyi her bir mal itibarıyla sıfıra kadar indirmeye, (A) cetvelindeki mallar için iki katına (B) cetvelindeki mallar için bir katına kadar artırmaya, yetkilidir. Ürünlerin vergi oranları incelendiğinde; alkollü içeceklerin oranlarının %50 ile %275 arasında değiştiği, tütün ürünlerinde alınan ÖTV'nin ise %65 olduğu görülmektedir. ÖTV'de uygulanan yüksek oranların nedeni, bu ürünlerin vergilendirme yoluyla kullanılmasının önüne geçilmesinin istenmesidir. Zararlı ürünlerin tüketimlerinin yasaklanması, tepkiye yol açacağından, ürünlere uygulanacak ÖTV vergisi ile hem ürünlerin tüketimleri kısıtlanacak hem de bu ürünleri kullanmak isteyen mükellefler ürünlerin bedeline katlanmak zorunda kalacaklardır²⁴⁴.

Cumhurbaşkanı, vergilendirme yetkisini motorlu taşıtlardan alınan özel tüketim vergilerinde de kullanmaktadır. Cumhurbaşkanı, (II) sayılı listede yer alan motorlu taşıtlar için belirlenen oranları ve oranlara esas özel tüketim vergisi matrahlarının alt ve üst sınırlarını; bir katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Toplumun geneli tarafından kullanılan otomobillerde, ÖTV oranının yüksek olduğu görülmektedir. Bu oran makul ölçülerde her ne kadar yüksek bir oran olarak görülse de asıl amaç, çevrenin korunabilmesidir. Ayrıca araçların çevreye verdiği zararlara göre yani motor hacimleri baz alınarak ÖTV oranının da arttığı görülmektedir. Motor hacminde kaynaklanan vergilendirme sonucu, bireylerin özel tüketim vergisine uyum göstermek suretiyle çevreye daha az zarar veren, motor hacmi küçük araçları tespit ettikleri görülmüştür²⁴⁵.

²⁴³ Taylar, Y. (2010). "Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması". *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 444.

²⁴⁴ Hayrullahoğlu, B. (2015). "Türkiye'de Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkilerde Özel Tüketim Vergisinin Başarısı". *Yaşam Ekonomisi Dergisi*, 91.

²⁴⁵ Üstün, Ü. S. (2012). "Motorlu Taşıtlar Üzerinden Alınan Vergilerin Çevreyi Korumaya Yönelik ve Adil Olarak Düzenlenmesi". *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 173.

4.8. Damga Vergisi Kanunu

Damga vergileri, genellikle bireylerin yapmış olduğu hukuki işlemler üzerinden alınmaktadır. Damga vergileri, dolaylı bir vergi türü olmakla birlikte, vergi yükümlüsünün şahsi durumu önem taşımamaktadır. Yükümlünün hukuki bir işlem yapması, bu verginin ortaya çıkması için yeterlidir. Birçok verginin konuluş amacı; çevresel faktörler, zararlı maddelerin kullanılmasının önüne geçilmesi olmasına rağmen, damga vergileri, daha çok mali amaçla alınmakta ve kamu maliyesinin desteklenmesi hedeflenmektedir²⁴⁶.

Kâğıtların Damga Vergileri, kanunun bir sayılı tablosunda yazılmış olan nispet veya miktarlarda alınmaktadır. Söz konusu vergi oranı ile ilgili olarak, Cumhurbaşkanına vergi oranlarında değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır. Damga vergilerinde belirtilen oranlar her yılbaşı yeniden değerlendirilerek artırılmaktadır. Cumhurbaşkanı, yeniden değerlendirilme oranının % 50 fazlasını geçmemek ve % 20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit ederek vergilendirme yetkisinin kullanabileceği belirtilmiştir.

Kanunun, oranlara ilişkin düzenlemeleri incelendiğinde, düşük oranların olduğu görülmektedir. Yürütme organının sifıra çektiği oranlar incelendiğinde, sözleşme yapan tarafların korunması amaçlanmaktadır. Sözleşmelerin yapılması teşvik edilmektedir. Örneğin, resmi şekilde düzenlenen kat karşılığı veya hâsılat paylaşımı inşaat sözleşmeleri kapsamında yapı müteahhitleri ile alt yükleniciler arasında düzenlenen inşaat taahhüt sözleşmelerinin binde 9 civarında damga vergisine tabi tutulmasına rağmen, yürütme organı almış olduğu kararla bu oranı sifıra çekerek; hem inşaat sektöründe tarafları mali yüklerden kurtarmayı hem de tarafları sözleşme yapmaya teşvik etmeyi amaçlamaktadır.

4.9. Gider Vergileri Kanunu

Gider vergilerinin kapsamı incelendiğinde, banka ve sigorta muameleleri vergileri ile özel iletişim ve şans oyunları vergilerine ilişkin hususları düzenlediği görülmektedir. Banka ve sigorta muameleleri vergisinin mükellefini ve nasıl ortaya çıktığını incelemekte yarar vardır. Banka ve sigorta muameleleri vergisinin ortaya çıkabilmesi için, bir muamele yapılması ve bu muamele sonucunda lehe

²⁴⁶ Furtun, İ. H. (2017). "Damga Vergisi "Makul Bir Vergi" Midir?" *Ankara Barosu Dergisi*, 95.

nakden veya hesaben para alınmış olması gerekmektedir²⁴⁷. Mükellefler; bankerler, kendileri veya başkaları hesabına menkul kıymet alıp satmayı, alım-satıma tavassut etmeyi veya alıp sattıkları menkul kıymet karşılığı borçları ödemeyi taahhüt etmeyi meslek haline getirenler ile mevduat faizi vermek veya sair adlarla faiz ve benzeri menfaatler sağlamak üzere devamlı olarak para toplama işiyle uğraşanlardır.

Gider Vergisi Kanununun 33. Maddesinde; banka ve sigorta muameleleri vergisinin oranını %15, kambiyo muamelelerinde ise binde iki olarak düzenlemiştir. Devam eden madde, Cumhurbaşkanına vergilendirme yetkisi tanınmıştır. Cumhurbaşkanına, %15 oranını, bankalar arası mevduat muameleleri, bankalar ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasası muameleleri ve diğer banka ve sigorta muameleleri için ayrı ayrı veya birlikte % 1'e, kambiyo muamelelerinde belirtilen binde iki oranını ise sıfıra kadar indirmeye ve on katına kadar artırmaya, vergiye tabi diğer muamelelerde ise kanuni seviyesine kadar artırabilmesine yetki verilmiştir.

4.10. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

Motorlu taşıtlar vergisinin mali kaynak sağlamak dışında, canlıların ve çevrenin korunması maksadıyla da alındığı görülmektedir. Vergilerin, çevresel sorunların çözümünde etkin rol oynayan bir araç olabileceği beklentisi, mali amaçlı vergilerden, çevresel amaçlı vergilere doğru bir geçişi beraberinde getirmiştir²⁴⁸.

Motorlu araçlardan alınan vergiler, mükellefleri, daha yüksek motor hacimli araçlara değil, çevreye daha az zarar veren araçlara yönlendirmektedir. Türkiye’de karbondioksit emisyonunun %18’inin ulaştırma sektöründen kaynaklandığı görülmekle birlikte, bu oranının büyük çoğunluğunun karayolu taşıtlarından kaynaklandığı görülmektedir²⁴⁹. Türkiye, gerek AB’ye uyum sürecinde gerekse çevresel düzenlemeler için motorlu taşıtlar vergilerine önem vermektedir.

²⁴⁷ Kubilay, H. (2005). “Sigorta Muameleleri Nedeniyle Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Mükellefinin Kim Olduğu Sorunu”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 124.

²⁴⁸ Üyümez, E. (2016). “Bir Çevre Vergisi Olarak Motorlu Taşıtlar Vergisi: AB ve Türkiye Uygulamalarının Karşılaştırmalı Analizi”. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 429.

²⁴⁹ Yalçın, Z. (2013). “Potansiyel Bir Çevre Vergisi Olarak Motorlu Taşıtlar Vergisi: Avrupa Birliği ve Türkiye Arasında Karşılaştırmalı Bir Analiz”. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 152.

Türkiye’de, motorlu taşıtlar üzerinden alınan vergilerde; sayılı cetveller oluşturulmuş ve maktu değerler belirlenmiştir. Bu değerler her yıl yeniden değerlendirme suretiyle artırılmaktadır. Söz konusu maktu oranlar, kanun tarafından belirlenmekle birlikte Cumhurbaşkanına da vergilendirme yetkisi tanınmıştır. Cumhurbaşkanı (I) sayılı tarifede yer alan otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerine ait vergi tutarlarının Türkiye Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketleri Birliği tarafından her yılın ocak ayında ilan edilen kasko sigortası değerlerinin %10’unu aşması halinde, taşıtlara ait vergi tutarlarını, bir önceki satırdaki aynı yaş grubunda bulunan taşıtlara isabet eden vergi tutarı olarak belirlemeye, bu oranı %4’e kadar indirmeye ve kanuni oranına kadar artırmaya yetkilidir.

Her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan vergi miktarları, o yıl için VUK hükümleri uyarınca tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır. Yeniden değerlendirme oranının %50 fazlasını geçmemek, %20’sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit etmeye, taşıt değerlerini ayrı ayrı veya birlikte yeniden belirleme yetkisi ise Cumhurbaşkanına aittir.

Cumhurbaşkanının yukarıda belirtilen yetkisini kullanabilmesi için, kasko sigortalarının %10 oranında artması gerekirken, ikinci yetki de herhangi bir şarta gerek olmadığı yeni oranları takdiri nedenlerle düzenleyebileceği görülmektedir.

4.11. Emlak Vergisi Kanunu

Emlak vergileri, tarihte ortaya çıkan ilk vergiler olarak görülmektedir. Bu verginin konusunu bina, arsa ve arazi gibi taşınmaz mallar oluşturmaktadır. Emlak vergileri, gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetindeki taşınmazlardan alınmaktadır. Emlak vergileri, mahalli idareler tarafından tahsil edilmektedir. Bazı vergiler, kişilerin mali güçlerine göre alınmasına rağmen, emlak vergileri, mali gücü göz önüne almadan, objektif kriterlerle hesaplanarak alınmaktadır²⁵⁰.

Emlak vergilerinin Türk Vergi Sistemi içerisindeki konumu incelendiğinde, çok küçük bir payı temsil ettiği görülmektedir. Yapılan çalışmalarda; Birleşik Krallık, Fransa ve Belçika gibi Avrupa ülkelerinde emlak vergisinden elde edilen gelirlerin, tüm vergi gelirlerine oranlarının %9 ile %5 arasında değiştiği

²⁵⁰ Organ ve Çiftçi, 2015, 129.

görülmekle birlikte, Türkiye’de bu oranın %1 olduğu görülmektedir²⁵¹. Türkiye’de emlak vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı, Avrupa ülkelerine göre oldukça düşük düzeyde kalmıştır.

Emlak vergilerinden olan bina vergisinin oranı; meskenlerde binde bir, diğer binalarda ise binde iki olarak düzenlenmiş, 5216 sayılı Kanunun uygulandığı büyük şehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bu oranın % 100 artırımlı olarak uygulanacağı belirlenmiştir. Cumhurbaşkanına verilen vergilendirme yetkisi incelendiğinde, vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkili kılındığı görülmektedir. Arazi vergilerinin oranı ise binde bir, arsalarda binde üç uygulanmaktadır. Arazi vergilerinin oranları, 5216 sayılı Kanunun uygulandığı büyük şehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde % 100 artırımlı olarak uygulanmaktadır. Cumhurbaşkanı burada da vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir.

Cumhurbaşkanına verilen bir diğer vergilendirme yetkisi ise, emlak vergisi oranını sıfıra kadar indirmesiyle ilgilidir. Cumhurbaşkanı, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere, hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, engellilerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m²’yi geçmeyen tek meskeni olması halinde, bu meskenlerine ait vergi oranlarını sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.

4.12. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

Veraset ve intikal vergilerinin konusunu, veraset yoluyla ya da ivazsız bir şekilde intikal eden mallar oluşturmaktadır. Söz konusu verginin ortaya çıkabilmesi için, bir şahıs üzerinde bulunan malların, başka bir şahsa intikali veya veraset yoluyla geçmesi gerekmektedir. Veraset ve intikal vergileri servet vergileri içerisinde yer alan önemli bir kamu geliri olmakla birlikte, sosyal politika aracı olarak kullanılıp gelir ve servet dağılımının dengeli dağıtımında etkili bir payı bulunmaktadır²⁵².

Veraset ve intikal vergileri kanunda gösterilen belli oranlarda alınmakta ve her bir tutar için artan oranlı bir vergilendirme sistemi seçildiği görülmektedir. Vergi

²⁵¹ Ömür ve Gerçek, 2017, 210.

²⁵² Güneş, 2017b, 129.

sistemi, her yıl VUK'a tabi olarak yeniden değerlendirilmekte ve yeni tutarlar belirlenmektedir.

Cumhurbaşkanı, oran konusunda düzenleme yetkisine sahiptir. Yetkinin kaynağı, Veraset ve İntikal Vergisinin 16. maddesidir. Vergi tarifesinin matrah dilim tutarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan dilim tutarlarının %5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, bu suretle tespit edilen tutarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye yetkilidir.

4.13. Cumhurbaşkanının Vergilendirme Yetkisinin Değerlendirilmesi

Söz konusu çalışmamızda sırasıyla vergilendirme yetkisi kavramını, vergilendirme yetkisinin hangi hallerde sınırlandırılabilirliğini, anayasal ilkeleri, vergilendirme yetkisinin araçlarını, yasama ve yürütme organları arasındaki yetki paylaşımını ve Cumhurbaşkanının vergilendirme yetkisini nasıl kullanacağını incelemiştir.

Tezin bu bölümde; Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanının vergi ile ilgili düzenleme yapma yetkisi incelenecektir. Vergilendirme yetkisini kullanması esnasında ortaya çıkan birtakım düzenlemelerin, mülkiyet hakkına müdahale içerip içermediği tespit edilecektir. Cumhurbaşkanının, vergi oranını dört katına kadar artırmasının, yeni bir verginin ortaya çıkmasına neden olup olmadığı, mevcut bir vergi oranının sıfıra düşürülmesinin, verginin kaldırıldığı anlamına gelip gelmediği hususlarında irdelenmeler yapılacaktır.

4.13.1. Cumhurbaşkanının Vergi ile İlgili Düzenleme Yapma Yetkisi

1982 Anayasası, devletin temel organları olan yasama, yürütme ve yargı organlarının her birini, birtakım görev ve yetkilerle donatmıştır. Yasama yetkisi TBMM'ye verilmiş, yargı yetkisinin Türk milleti adına bağımsız mahkemeler tarafından kullanılacağını ifade edilmiştir. Cumhurbaşkanı ise, yürütme yetkisi ve görevini, Anayasanın 8. maddesi çerçevesince, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanmakla görevlendirilmiştir. Yürütme, kelime anlamı olarak her türlü kanunun uygulanma işlemini yerine getirmek olarak tanımlanabilir.

Yasama yetkisi devredilemez. Yasama organı, yasama yetkisine dayanarak ilgili kanunları oluşturur ve bunların uygulama alanlarını yürütme organına bırakır. Her kanunda olduğu gibi vergi kanunları da yasama yetkisine dayanılarak parlamento tarafından çıkartılır. Cumhurbaşkanı vergi kanunlarının uygulanması görevini yerine getirir.

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmesi sonucu, Cumhurbaşkanının yürütme yetkisinin daha ayrıntılı olarak düzenlendiği görülmektedir. Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine dayanarak Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Cumhurbaşkanlığı Kararı ve yönetmelik çıkarabilmektedir. Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine dayanarak vergi ile ilgili konularda düzenleme yapabilir.

4.13.2. Cumhurbaşkanının Vergi ile İlgili Yetkilerinin Mülkiyet Hakkı Kapsamında Değerlendirilmesi

Mülkiyet hakkı, demokratik toplumlarda anayasalar tarafından güvence altına alınmış önemli bir haktır. Mülkiyet, genel olarak yasaların koruması ve güvence altına alınması gereken bir hak olarak görülmüş ve hukuk biliminin bir konusu olarak ele alınmıştır²⁵³.

Anayasanın 35. maddesi, herkesin mülkiyet hakkına sahip olabileceğini belirtmiş, sadece kamu yararı amacıyla, kanun tarafından sınırlandırılabilirliğini kabul etmiştir. Ayrıca bireylerin mülkiyet hakkının toplum yararına aykırı bir şekilde kullanılmayacağı da belirtilmiştir. Anayasanın ilgili kanun maddesinde mülkiyetin tanımına yer verilmemesi, mülkiyetin konu ve sağladığı yetkilerin belirtilmemesi, Anayasa hukuku bakımından birtakım belirsizliklerin olmasına neden olmaktadır²⁵⁴. Mülkiyet kavramının hangi hakları içerdiğinin kesin olarak tespiti için, Medeni Kanununun 683. maddesinin incelenmesi gerekmektedir. İlgili kanunda mülkiyet hakkı; “*Bir şeye malik olan kimse, hukuk düzeninin sınırları içinde, o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahiptir*”²⁵⁵.” demek suretiyle düzenlenmiştir.

²⁵³ Aktan, C.C. (2018). “Mülkiyet Hakları İktisadı: Mülkiyet Yapısı ve İktisadi Performans Arasındaki İlişki”. *Hak-İş Uluslar arası Emek ve Toplum Dergisi*, 427.

²⁵⁴ Özlük, B. (2019). “Mülkiyet ve Zilyetlik Üzerine Düşünceler”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 144.

²⁵⁵ Türk Medeni Kanunu. (2001, 22 Kasım) Resmi Gazete: (Sayı: 8/12/2001-24607). Erişim Adresi:

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=4721&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>

Tezde, üzerinde durulması gereken önemli bir konu, Cumhurbaşkanının, vergilendirme yetkisini kullanarak yapmış olduğu düzenlemelerin, bireylerin mülkiyet hakkına bir ihlal olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususudur. Cumhurbaşkanı, Anayasa md. 73/4'e göre; vergi, resim, harç ve diğer mali yükümlülüklerde muafiyet, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin birtakım düzenleme yapma yetkisi ile donatılmıştır.

Vergilendirme yetkisi kapsamında alınan her önlem, uygulama ya da vergi idarelerinin her işlemi, bir şekilde mükellefin malvarlığını etkilemektedir. Etkilenmeler genellikle mükelleflerin malvarlıklarında azalma şeklinde ortaya çıkmaktadır. AİHM kararlarının bu bağlamda incelenmesinde fayda vardır. AİHM, vergilerle ilgili tedbirlerin mülkiyet hakkına müdahale ettiği görüşündedir²⁵⁶. AİHM tarafından verilen kararlar incelendiğinde; fazla ödenen verginin iade edilmemesi (16/04/2002 tarihli S. A. Dangeville/Fransa, 03/07/2003 tarihli Buffalo Srl In Liquidation/İtalya, 22/07/2003 tarihli Sa Cabinet Diot ve Sa Gras Savoye/Fransa kararları), vergi cezası uygulanması (09/11/1999 tarihli Spacek S.R.O/Çek Cumhuriyeti kararı), vergi borcu nedeniyle haciz (23/02/1995 tarihli Gasus Dossier-Und Fördertechnik GmbH/Hollanda kararı), fazla ve yersiz alınan verginin iadesinde faiz ödenmemesi (09/03/2006 tarihli Eko Elda Avee/Yunanistan kararı), daha az tapu harcı ödemek amacıyla tapudaki satış bedelinin düşük gösterildiği iddia edilen bir taşınmaz hakkında devlet tarafından ön alım hakkı kullanılması (22/09/1994 tarihli Hentrich/Fransa kararı) şeklinde cereyan eden uygulamaları, mülkiyet hakkının ihlali olarak görmüştür²⁵⁷.

Intersplav davasında, ulusal mahkeme kararlarıyla vergi iadesine hak kazanmış ancak vergi idaresi tarafından karar icra edilmemiştir. AİHM vermiş olduğu kararında; “belki bir ya da az sayıdaki davada gecikme anlayışla karşılanabilir; fakat somut olayda sistematik olarak bir ödememe durumu olup bu durum başvuru şirketi aşırı bir külfet altına sokmaktadır” diyerek mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşmıştır²⁵⁸.

Mülkiyet hakkı, AİHS'nin EK 1 No'lu protokolünde düzenlenmiştir. Anayasanın benimsemiş olduğu benzer bir tutum, AİHS tarafından da benimsenmiştir.

²⁵⁶ Şimşek, S. (2010). “Vergi Politikaları, “Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi” *Maliye Dergisi*, 327.

²⁵⁷ Şimşek, 2010, 327.

²⁵⁸ Şimşek, 2010, 327.

Mülkiyet hakkının, her gerçek ve tüzel kişi tarafından maliki olduğu şeyleri barışçıl bir biçimde kullanma hakkına sahip olduğu ve kamu yararı gerektirmedikçe ve uluslararası hukukun genel ilkeleri ile hukukun aradığı koşullara uyulmadıkça, hiç kimse mülkiyetinden yoksun bırakılmaması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu değerlendirmelerimizi bu doğrultuda yapmamız önem taşımaktadır. Çünkü AİHS'nin temel hak ve özgürlüklere ilişkin maddeleri anayasalarda bizzat benimsenmiştir. Ancak burada ilgili protokolün 1. maddesinde geçen düzenlemeye de göz atmak gerekmektedir. İlgili maddenin devamında; *“Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez”*²⁵⁹ demek suretiyle, devletlerin yapacağı vergisel düzenlemeleri kapsam dışında bırakmıştır. Bu madde, bir yandan devlete vergiler konusunda gerekli gördüğü tüm tedbirleri alma hakkı vermekte, bir yandan da devletin almış olduğu bu tedbirlere karşı bireyi korumakta ve onu mülkiyet hakkının öznesi yapmaktadır²⁶⁰.

Yürütme organı tarafından yapılacak vergisel düzenlemeler, hiç şüphesiz kişilere mali külfet getirmektedir. Kişiler bu vergileri ödedikleri takdirde malvarlıklarında azalmaların olacağı aşikardır. Bu nedenle protokolün devletlere verdiği yetkinin sınırları incelenmelidir. Bu sınırların Cumhurbaşkanı tarafından aşılması hiç şüphesiz mülkiyet hakkına bir müdahaledir. Öncelikle yürütme organının yapacağı düzenlemeler meşru bir amaca dayanmak zorundadır. Enflasyonla mücadele, dış ticarete ilişkin birtakım düzenlemelerin yapılması bu düzenlemelerden birkaçı olarak sayılabilir. Aynı zamanda yapılacak düzenlemeler, hukuki olmalıdır. Hukuki olma kriterine göre vergi politikaları kapsamında alınacak tedbirler bir hukuki norma dayanmalıdır²⁶¹. Ayrıca yapılacak düzenlemeler, açık ve anlaşılabilir, ölçülü, yargısal denetime tabi olmalıdır.

Sonuç olarak, Cumhurbaşkanı tarafından yapılan vergisel düzenlemeler AİHS ve Anayasa tarafından meşru bir zeminde korunmuştur. Yukarıda sayılan hususlar

²⁵⁹ İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşmeye Ek Protokol, (1952, 20 Mart) Yürürlük Tarihi: (18/5/1954). Erişim Adresi: <https://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/127a3--Insan-Haklari-ve-Temel-Ozgurluklerin-Korunmasına-Iliskin-Sozlesme%E2%80%99ye-Ek-Protokol.pdf>

²⁶⁰ Şimşek, 2010, 324.

²⁶¹ Şimşek, 2010, 334.

göz önüne alınarak yapılacak düzenlemeler, mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirilemez. Ancak kamu yararı içermeyen, orantısız ve ölçsüz bir şekilde oluşturulan vergiler, hiç şüphesiz mülkiyet hakkını ihlal etmektedir.

4.13.3. Cumhurbaşkanının Muafiyet, İstisna ve Oranlara İlişkin Yetkisinin Değerlendirilmesi

Cumhurbaşkanı, Anayasanın kendisine vermiş olduğu yürütme yetkisine dayanarak çeşitli konularda düzenleme yapmasının yanında, vergiler ile ilgili de düzenleme yapma yetkisine sahiptir. Cumhurbaşkanı, yapmış olduğu düzenlemeleri, Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, Cumhurbaşkanı Kararları ve yönetmelikler ile yapar.

Söz konusu tartışmalar; Cumhurbaşkanının vergi oranları ile ilgili olarak yapmış olduğu düzenlemelerde, vergi oranlarını sıfıra kadar indirme, vergi oranlarını katları ile artırma gibi konularda ortaya çıkmaktadır. Cumhurbaşkanı, bu yetkiyi kullanarak, yasama organının ortadan kaldırmadığı bir verginin, hiç alınmaması sonucunu ortaya çıkartabilecek düzenlemelerde bulunabilir. Ayrıca yapmış olduğu düzenleme ile vergi oranlarını dört katına kadar artırabilecektir.

Cumhurbaşkanı, bazı vergi oranlarında sıfıra kadar indirebilme yetkisine sahiptir. Bu konuda doktrinde iki farklı görüş mevcuttur. Bu görüşler, sıfır oran ile Cumhurbaşkanına vergiyi kaldırma yetkisi verileceğini savunanlar ile sıfır oranın vergiyi kaldırma anlamına gelmeyeceği yönündeki görüşü savunanlardır.

Doktrindeki bazı görüşlerde; Cumhurbaşkanı tarafından kullanılan bu yetki, verginin tamamen ortadan kaldırılmasına neden olmaktadır. Bu değerlendirmeyi yapmadan önce sıfırın ne anlama geldiği değerlendirilmelidir. Sıfırın ne anlam taşıdığına tespiti, vergi oranının sıfır olarak belirlenmesi ile verginin kaldırılması arasındaki farkın daha anlaşılabilir olmasına yardımcı olacaktır²⁶². Sıfır bir sayı ve değer olmasından çok yokluğu çağırıştırır ve hiçlik olarak anılır²⁶³. Matematikte yokluğu veya hiçliği ifade eden bir rakamın vergi oranı olarak belirlenmesi verginin alınmamasına, yokluğuna ya da hiçliğine neden açabilecektir²⁶⁴. Doğrusöz, yürütme organının vergi oranını sıfıra kadar indirmesine, tarh ya da

²⁶² Yakar ve Budak, 2013, 406.

²⁶³ Köktürk, E. (2005). "0 (Sıfır) Rakamının Sancılı Doğumu" *Jeodezi, Jeoinformasyon ve Arazi Yönetimi Dergisi*, 56.

²⁶⁴ Yakar ve Budak, 2013, 406.

tahsil işlemi açısından yaklaşmaktadır. Eğer yapılan işlem, tarh işlemi olarak yapılmayıp tahsil işlemi olarak değerlendirilirse, oranı sıfıra indirebilme yetkisi, vergiyi kaldırma yetkisinin devri anlamına gelmektedir²⁶⁵. Doğrusöz'e göre; bir yıllık beyanname verilerek orada hesaplanan nihai vergi miktarından yapılan kesintinin mahsubu şeklinde yapılan tarh işlemleri verginin kaldırılması olarak değerlendirilemez²⁶⁶. Saygılıoğlu ise, sıfır oranlı vergileme sonucunda mükellefin herhangi bir maddi yükümlülük altına girip girmemesi nedeniyle eleştirilerde bulunmuştur. Vergi oranı sıfıra indirildiğinde, verginin mükellefe yansıyan bir yönü kalmamaktadır ve vergilemenin kaldırılması anlamına gelmektedir²⁶⁷. Yapılan bu doktrinsel eleştirilere rağmen, yürütme organına verilen yetki çerçevesinde vergi oranının sıfır noktasına indirilmesinin mükellefler için şekli ve maddi vergi ödevleri etkileyip etkilemediği dikkate alarak değerlendirmek daha uygun olur²⁶⁸.

Cumhurbaşkanı tarafından yapılan bu düzenlemeleri hem iktisadi sonuçları hem de hukuki sonuçları açısından değerlendirmekte fayda vardır. Sıfır oranlı vergi uygulamalarında, toplumsal refahın artırılmasını amaçlarken, kamu maliyesine de birtakım yüklerin getirdiğini de göz önüne almakta fayda vardır. Bu nedenle piyasanın dengeye gelmesini sağlamak, aksak ve haksız rekabeti ortadan kaldırmak, vatandaşların alım gücünü artırmak ve piyasada tam rekabet koşullarını sağlamak için yapılan düzenlemelerin faydalı olduğu söylenebilir²⁶⁹.

Cumhurbaşkanının vergilendirme alanındaki yetkisini kullanarak, vergi oranını sıfır olarak belirlemede hiç şüphesiz iktisadi bir fayda düşüncesi söz konusudur. Ancak bu durumun hukuki açıdan incelenmesi önem arz etmektedir. Çünkü Cumhurbaşkanı sıfır oran belirleme yetkisini kullanarak yapacağı işlemler, acaba yasama organının görev alanına bir müdahale olarak değerlendirilebilir mi? Burada Anayasanın 73/4. maddesinin incelenmesi gerekmektedir. Söz konusu maddede; kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma

²⁶⁵ Doğrusöz, B. (2000). "Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi". *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, İstanbul: M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları*, 137-138.

²⁶⁶ Doğrusöz, 2000, 137-138.

²⁶⁷ Saygılıoğlu, N. (2006). "Anayasanın 73. Maddesi Karşısında Yürütme Organının Kullandığı Yetkilerin Sonuçları" *2006 Yılı İdari Yargı Sempozyumu*.

²⁶⁸ Yakar ve Budak, 2013, 409.

²⁶⁹ Aktan, C. C. (2016). "Regülasyonların Politik İktisadı: Regülasyonların Etkileri, Fayda ve Maliyetleri" *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 91.

yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir, ibaresi bulunmaktadır. Cumhurbaşkanının anayasanın bu maddesine dayanarak yapmış olduğu işlemler nedeniyle verginin ortadan kalkması gibi bir sorun ortaya çıkmamaktadır.

Burada üzerinde durulması gereken en önemli husus ise, şekli vergi ödevlerinin kaldırılmasının hukuki olup olmadığı ile ilgilidir. Şekli vergi ödevi mükellefler ile vergi idareleri arasında gerçekleşmekte ve ortaya çıkabilecek birtakım usulsüz işlemlerin, şekli vergi ödevleri sayesinde önüne geçilebilmektedir. Şekli vergi ödevinin ortadan kaldırılması, kamu yararı esasına dayanarak yasalaşan ve bütçe hukuku kapsamında uygulanması öngörülen vergi kanununun askıya alınmasına neden olmakta, sıfır vergi oranı belirleme yetkisi hukuk güvenliği ve genel anayasa yaklaşımı içerisinde hukuka aykırılık arz etmektedir²⁷⁰. Bu nedenle Cumhurbaşkanı vergi kanunlarındaki şekli vergi ödevlerini ortadan kaldırmadan sadece maddi ödevlere ilişkin sorumlulukları kaldırabilir.

Yukarıda anlatılmış olan durumda Cumhurbaşkanı, anayasanın ve kanunların kendisine verdiği yetki içerisinde kalmaktadır. Bu nedenle vergi oranını sıfıra indirirken, bu vergiyi nasıl ortadan kaldırmıyorsa, vergi oranını katlarına artırırken ya da muafiyet ve istisna yarattığı durumlarda hukuken yeni bir vergi ihdas etmez ya da ortadan kaldırmaz. Anayasanın 73. maddesi vergi, resim, harç gibi maddi yükümlülüklerin sadece yasama organı tarafından kanunla düzenlenebileceğini öngörmüş, ayrıca Cumhurbaşkanına kanunun öngördüğü sınırlar dâhilinde kalmak şartıyla, sınırlı bir vergilendirme yetkisi tanımıştır.

²⁷⁰ Yakar ve Budak, 2013, 415.



5. SONUÇ

Devletler egemenliklerinin devamını sağlayabilmek için bir takım kaynaklara ihtiyaç duymaktadırlar. Kaynakların büyük bir kısmı, egemenlik hakkından kaynaklanan vergilerden sağlanmaktadır. Vergiler bir ülkenin ekonomisinin başlıca gelir kaynağıdır.

Vergilendirme yetkisi; “devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü” ifade edilmektedir. Söz konusu yetkinin tarih boyunca çeşitli devletlerde, çeşitli kurumlar tarafından kullanıldığı görülmektedir. Vergilendirme yetkisi bazı durumlarda, yasama organı tarafından, bazı durumlarda ise yürütme organı tarafından kullanılmaktadır. Bu durum, ülkenin yönetim şekli ve ülkede yürürlükte olan anayasanın vergilendirme yetkisini hangi erke bıraktığı ile bağlantılıdır.

Vergilendirme yetkisinin hukuki bir zemine oturtulması, vergilerden ezilen toplumların birtakım yollarla kendilerini ifade etmek istemesi, ödemiş oldukları vergiler nedeniyle başka kişilerle ayrımcılığa tabi tutulmamaları ve temsil edilmek istemeleri sonucu olmuştur. Vergilendirme yetkisi, sonsuz ve keyfi bir yetki değildir. Öncelikle anayasalar vergilendirme yetkisinin hukuki çerçevesini çizerek bu yetkiyi sınırlandırmaktadır. Daha sonra birtakım ulusal ve uluslararası hukuk kuralları bu yetkinin kullanımını kısıtlamaktadır. Geriye kalan alan ise anayasa ve vergi hukuku kuralları çerçevesinde düzenlenerek kullanılmaktadır.

Türk hukuk tarihinde incelendiğinde cumhuriyet öncesi dönem incelendiğinde, vergilendirme yetkisinin genellikle yönetimde sözü geçen ve yürütme organını temsil eden yöneticiler tarafından kullandığı görülmektedir. Bu toplumlarda yasama yetkisi, yürütme organını temsil eden kişilerin elinde olduğu için, vergilendirme yetkisi bu şahıslar eliyle kullanılmıştır. 2. Meşrutiyet sonrası ise birtakım yasama faaliyetleri ön plana çıkmış ve vergilendirme yetkisi padişah ile yasama organı arasında paylaşılmıştır. Cumhuriyete geçiş döneminde ise, yasama organı vergilendirme yetkisinde tek yetkili makam haline gelmiş, devam eden demokratikleşme hareketleri sonucunda, vergilendirme yetkisi yasama ve yürütme organı arasında paylaştırılarak yasal zemine oturtulmuştur.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, vergilendirme yetkisini 73. maddede yasama organına vermiştir. Çünkü vergi, resim, harç ve benzeri konularda ortaya

konulacak yükümlülüklerin kanunla koyulup, değiştirilip, kaldırılabilceği düzenlenmiştir. Türkiye’de kanun koymaya yetkili tek makam yasama organıdır.

Türk vergi sistemi incelendiğinde, disiplinli oluşturulmuş vergi mevzuatları dikkat çekmektedir. Vergi mevzuatı, normlar hiyerarşisine uygun olarak düzenlenmiş, uygulanması halinde mevzuata zarar verebilecek normlar, yargı organının denetimine tabi tutulmuştur. Böylece vergilendirme yetkisinin daha sağlıklı bir şekilde kullanılması sağlanmıştır.

Kuvvetler ayrılığı ilkesine göre, yasama, yürütme ve yargı organları birbirinden ayrılmış, her birine farklı görevler verilmiştir. Her bir organın işlevi farklı olmakla birlikte bu organların birbirleri yerine geçerek işlem yapması da beklenemez. Yasama organı, vergilendirme alanını belirledikten sonra birtakım işlemlerin yapılabilmesini yürütme organına bırakmıştır. Nitekim Cumhurbaşkanının kullandığı vergilendirme yetkisi, tam anlamıyla, dilediği her alanda düzenleme yapabileceği bir alan olmayıp, sınırları önceden çizilmiş yetkileri içermektedir.

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi, Cumhurbaşkanına kararname, karar ve yönetmelik çıkarma yetkisi tanımıştır. Cumhurbaşkanı, vergi ile ilgili düzenlemeleri söz konusu işlemler aracılığıyla yerine getirmektedir. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, olağan dönemlerde vergi kanunlarında herhangi bir değişiklik yapamazken, olağanüstü hallerde olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda değişiklik yapabilmektedir. Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin yanı sıra, vergi kanunlarının çizdiği sınırlar içerisinde kalınarak, Cumhurbaşkanı Kararları ile de ilgili düzenlemeler yapılabilir. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi, Parlamenter Hükümet Sisteminden farklı olarak Cumhurbaşkanına yönetmelik çıkarma yetkisi de tanımıştır.

Anayasanın 73. maddesi, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisini Cumhurbaşkanına tanımıştır ki Cumhurbaşkanı bu yetkisini Cumhurbaşkanı Kararları ile kullanmaktadır. Maddenin metninden de anlaşılacağı gibi, Cumhurbaşkanı yetkisini kanunun belirlediği sınırlar dahilinde kullanabilecektir. Vergi kanunları incelendiğinde, Cumhurbaşkanının yetkisinin daha ziyade oranlara ilişkin olduğu görülmektedir. Oranlar birtakım parasal değerleri ifade

etmekle birlikte, zira devletin ne kadar vergi gelirine ihtiyaç duyacağı, yürütme organının görev alanına girmektedir.

Cumhurbaşkanı tarafından kullanılan vergilendirme yetkisi incelendiğinde, kanunlarda yapılan değişikliklerin toplumun ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde ve adaletli olarak düzenlendiği görülmektedir. Bazı durumlarda, devlet vergi gelirlerinden vazgeçerek, vergi mükelleflerine indirimler uygulamaktadır. Bu duruma verilebilecek örneklerden biri de engelli vatandaşlara sağlanan, engelli indirimidir. Vergilendirme yetkisi, sadece mali ihtiyaçlar göz önünde tutularak değil, aynı zamanda sosyal hayatın gereklerine değer verilerek de kullanılmaktadır.

Cumhurbaşkanının vergisel konularda yapmış olduğu düzenlemelerin kaynağı, hiç şüphesiz kendisine Anayasa tarafından verilmiş olan yürütme yetkisidir. Cumhurbaşkanı bu yetkiyi kullanarak düzenleme yapmaktadır. Cumhurbaşkanının yapmış olduğu düzenlemelerin mülkiyet hakkına bir ihlal olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği önemli bir tartışma konusudur. AİHM, vermiş olduğu birçok kararda; yürütme organının yapmış olduğu haksız düzenlemeleri mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirmektedir.

Cumhurbaşkanı, Anayasanın “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesine dayanarak vergilendirme yetkisini kullanmaktadır. Ancak Cumhurbaşkanının, vergi oranlarını sıfıra kadar indirmesine yönelik birtakım eleştiriler yapılmıştır. Söz konusu eleştirilerde; vergilerin ortadan kaldırılmasına neden olan düzenlemelerin yapıldığı ileri sürülmüştür. Yapılan bu eleştirilere karşın, vergi oranının sıfır orana düşürülmesi, her ne kadar verginin alınmaması anlamına gelse de, şekli ödevlerin mükellefler tarafından yerine getirilmesine devam edilmesi, verginin kaldırılmadığının göstergesidir.



KAYNAKLAR

- Açdoğru, S. B. (1999). "İdari İşlemin Yetki Unsuru ve Yetki Unsurundaki Sakatlıklar". *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1, 1-19.
- Adıgüzel, M. (2013). "Ekonomik Küreselleşmenin Türkiye Ekonomisine Etkileri". *Akademik Bakış Dergisi*, 35, 1-20.
- Akan, B. (2017). "Gümrük Vergilerinin Dördüz Açık Üzerine Etkisi". *Uluslararası Akademi Dergisi*, 2, 127-141.
- Akçakaya, M. ve Özdemir, A. (2018). "Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ve Siyasal İstikrar". *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 3, 922-944.
- Akdoğan, A. (2001). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulanması*. 3.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgül, M. E. (2010). "Kuvvetler Ayrılığı İlkesinin Dönüşümü ve Günümüz Demokratik Rejimlerindeki Anlamı". *Ankara Barosu Dergisi*, 4, 79-101.
- Akın, F. (2015). "Gelir Dağılımı ve Gelir Dağılımına Müdahale Gereği". *İş ve Hayat Dergisi*, 1, 9-24.
- Akkoyunlu, A. (1998). "Geleneksel Gümrük Birliği Teorisi". *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1-2, 171-190.
- Aktalay, A. (2014). "Bakanlar Kurulunun Düzenleyici İşlemleri ve Karar Alma Usulü". *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2, 69-98.
- Aktan, C. C. (2013). "Kurala Bağlı Maliye Politikası:Kurumsal Maliye Politikası". *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 2, 45-61.
- Aktan, C. C. (2016). "Regülasyonların Politik İktisadi: Regülasyonların Etkileri, Fayda ve Maliyetleri" *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 2, 80-102.
- Aktan, C. C. ve Gencel, U. (2003). "Türkiye'de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali". *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1, 1-21.
- Aktan, C.C. (2018). "Mülkiyet Hakları İktisadi: Mülkiyet Yapısı ve İktisadi Performans Arasındaki İlişki". *Hak-İş Uluslar arası Emek ve Toplum Dergisi*, 19, 423-445.
- Akyazan, A. E. (2009a). "Maddi Açından İdari İşlemler". *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 85, 220-240.
- Akyazan, A. E. (2009b). "Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'deki Gelişimi". *TBB Dergisi*, 80, 1-30.
- Alkin, E. (2004). "Piyasa Ekonomisine Kamu Müdahalesi". *İstanbul Ticaret Üniversitesi Dergisi*, 1-7.
- Altundiş, M. (2008). "Hukuki Güvenlik İlkesi". *Yasama Dergisi*, 10, 60-94.
- Ardıçoğlu, M. A. (2017). "Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi" *Ankara Barosu Dergisi*, 3, 21-51.
- Arısoy, İ. ve Ünlükaplan, İ. (2011). "Katma Değer Vergisi, Enflasyon Oranı ve Kamu Harcamaları Arasındaki İlişkilerin Dinamik Analizi". *Sosyoekonomik Dergisi*, 16, 93-112.

- Armağan, R. (2009). “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”. *Maliye Dergisi*, 156, 199-218.
- Atay, E. E. (2014). “Hukuk Devleti İlkesi Işığında İdarenin Denetimi ve Kamu Denetçiliği Kurumu”. *Ombudsman Akademik Dergisi*, 1, 1-30.
- Avcı, O. (2017). “Gelir Vergisi Yönünden Uluslararası Vergi Anlaşması Sorunsalına Genel Bir Bakış”. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, 85-106.
- Ay, H. ve Haydanlı, M. L. (2017). “Vergi Yüğü Ekseninde Toplumsal Yapının Gelir Dağılımı ve Yoksullukla İlişkisi”. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3, 136-153.
- Aydemir, C. ve Genç, S. Y. (2011). “Ortaçağın Sosyoekonomik Düzeni: Feodalizm”. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 10, 226-241.
- Aydın, E. (2015). “Girişim Sermayesi Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Bakımından Vergilendirilmesi”. *Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi*, 2, 57-82.
- Aydın, M. (2016). “1982 Anayasasına Göre Temel Hak ve Ödevlerin Olağan Dönem Kanun Hükmünde Kararnameleriyle Düzenlenmesi”. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2, 1-38.
- Aydoğın, S. D. (2017). “Türkiye’de ve Seçilmiş OECD Ülkelerinde Vergilendirmede Adaleti Sağlamaya Yönelik Uygulamaların Değerlendirilmesi”. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, Özel, 37-50.
- Aydoğdu, Y. (2019). “Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı İşlemleri”. *Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9, 85-92.
- Badem, M. (2017). “Modern Vergi ve Klasik Zekat Anlayışı Üzerine Tahliller”. *Gümüşhane Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 11, 75-91.
- Baltacı, C. (1996). “Demokratik Eşitlik İlkesi”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 1, 199-211.
- Barış, A. ve Barlas, E. (2017). “Kamu Maliyesi Teorisinde Küresel Kamusal Mallar”. *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi*, 12, 129-152.
- Bay, H. ve İnneci, A. (2017). “Vergi Adaleti Açısından Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”. *Uluslararası Kamu Maliyesi Dergisi*, 2, 196-219.
- Berkay, F. ve Armağan, R. (2011). “Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi”. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 3, 88-106.
- Biçer, M. ve Yılmaz, H. H. (2009). “Parlamentonun Kamu Politikası Oluşturma ve Planlama Sürecindeki Konumunun Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi”. *Yasama Dergisi*, 13, 45-84.
- Bilici, N. (2003). “Enflasyonun Mali Tablolar Üzerindeki Etkilerini Azaltmak İçin Türkiye’de Uygulanan Yöntemler”. *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1-2, 65-85.
- Bilir, F. (1997). “1982 Anayasasında Bakanlar Kurulu”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1-2, 243-260.
- Biniş, M. (2015). “Vergi Adaletini Sağlamaya Yönelik Bir Araç: Esnaf Muaflığı”. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7, 52-63.

- Birinci, N. ve Akyazı, H. (2017). “Düz ve Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri”. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 1, 45-60.
- Bozdoğan, D. ve Çataloluk, C. (2017). “Belediyelerin Vergilendirme Yetkisinin Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirmesi”. *Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 3, 433-444.
- Bozdoğan, D. ve İlk, E. (2016). “Vergilendirme Yetkisinin Bir Sınırlandırıcısı Olarak Hukuki Güvenlik İlkesi,Uluslararası Yönetim”. *Eğitim ve Ekonomi Perspektifleri Dergisi*, 2, 28-38.
- Bozdoğan, K., Buyrukoğlu, S. ve Bozdoğan, D. (2012). “Sosyal Vergileme İlkeleri Açısından Asgari Geçim İndiriminin Değerlendirilmesi”. *Vergi Dünyası Dergisi*, 375, 128-136.
- Budak, T. ve Yakar,S. (2007). “Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması”. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1, 133-144.
- Buyrukoğlu, S. (2017). “6545 Sayılı Kanun Öncesi ve Sonrası Özelinde Cumhuriyet Tarihinden Günümüze Vergi Yargısı”. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 1, 109-128.
- Buyrukoğlu, S. (2018). “Türkiye’de Gecikme Faizi ve Zammının Enflasyon Karşısındaki Etkinliği”. *Vergi Dünyası Dergisi*, 447, 31-38.
- Canbay, T. ve Akyol, Ö. (2014). *Uluslararası Alanda Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı*. Prof.Dr. Naci Birol MUTER'e Armağan, Manisa, 69-84.
- Canyaş, O. ve Seçilmiş, E. İ. (2013). “Anayasa Mahkemesinin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 1, 301-315.
- Caner, E. (2010). “Uluslararası Düzeyde Yasa Çakışmaları”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Özel, 193-206.
- Caner, E. (2011). “Hukuk Doktrinin de Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Konumu”. *Süleyman Demirel Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 24, 167-174.
- Çağan, N. (1980). “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1, 129-151.
- Çağlar, N. (2017). “Avantaj ve Dezavantajlarıyla Parlamenter Hükümet Sistemi”. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19, 111-117.
- Çalçalı, Ö. ve Yılmaz, A. (2013). “Sermayenin Vergilendirilmesinde Adaletten Etkinliğe Doğru Yaşanan Kayma:Türkiye'deki Durum,Yönetim ve Ekonomi”. *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2, 243-258.
- Çalışkan, Ş. (2010). *Türkiye’de Gelir Eşitsizliği ve Yoksulluk*. Sosyal Siyaset Konferansları, 59, 89-132.
- Çataloluk, C. (2008). “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20, 213-228.

- Çavuş, Ö. H. ve Tekin, A. (2015). “Türkiye’de Engellilerin İstihdam Yöntemi Olarak Korunmalı İşyeri”. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1, 145-165.
- Çitil, B. (2013). “Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu”. *TBB Dergisi*, 106, 345-356.
- Dağlıoğlu, İ. ve Çiçek, H. G. (2014). “Uluslararası Vergileme İlkeleri ve Uluslararası Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme”. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 1, 27-45.
- Danacı, T. ve Koçtürk, O. M. (2017). “Türkiye Serbest Bölgelerinin Kümeleme Analizi İle Karşılaştırılması”. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4, 351-370.
- Danacı, T. ve Osman M. (2017). “Türkiye Serbest Bölgelerinin Kümeleme Analizi İle Karşılaştırılması”. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4, 351-370.
- Demir, İ. C. ve Gülten, Y. (2013). “Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması”. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1, 269-286.
- Demirli, Y. (2015). “Türk Vergi Sisteminde Ücret Tabanlı İstihdam Teşvikleri: Gelir Vergisi Stopajı Teşviki/Desteği ve Ücret İstisnası”. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 25, 141-162.
- Doğan, A. ve Uzun, A. (2014). “Serbest Ticaret Anlaşmalarının Türkiye’nin Dış Ticaretine Etkileri”. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 1, 325-344.
- Doğrusöz, B. (2000). “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”. *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, İstanbul: M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları*, 135-160.
- Doğrusöz, M. E., ve Kaplan, N. F. (2018). “Vergilendirme Yetkisine Egemen Olan Anayasal İlkeler”. *Journal of Strategic Studies in Social Sciences*, 4, 41-52.
- Dökmen, G. (2018). “Kurumlar Vergisi Oranı-Hasılat İlişkisi :OECD Örneği”. *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3, 77-97.
- Dumlu, E. (2011). “Kamu Harcamaları Açısından Zekat”, *Atatürk Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 36, 217-252.
- Dursun, İ. (2009). “Devletin Faaliyet Alanını Belirleyen Temel Özgürlükler:Negatif Ve Pozitif Özgürlükler”. *Akademik İncelemeler Dergisi*, 1, 1-19.
- Ege, F. (2018). “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi”. *Mali Çözüm Dergisi*, 145, 261-269.
- Egeli, H. ve Dağ, M. (2012). “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”. *Maliye Dergisi*, 163, 130-146.
- Egeli, H. ve Diril, F. (2012). “Türkiye’de Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik ve Vergilendirme Yetkisi”. *Sayıştay Dergisi*, 84, 25-44.
- Er, S. (2011). “Mükellef Hakları ve Kamuda Faiz Uygulamaları”. *Sayıştay Dergisi*, 81, 3-32.

- Er, S. (2015). "Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi ve Türk Anayasa Mahkemesi Kararları". *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 43, 133-141.
- Erdem, M. E. ve Erdem, İ. A. (2019). "Uluslararası Vergi Anlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu". *Beşeri Bilimler Dergisi*, 2, 1-24.
- Ergenç, S. (2009). "Sosyal Politikalarda ve Sosyal Hizmetlerde Değişim Süreci (Yeni Bir Model Önerisi)". *Denetim Dergisi*, 1, 35-41.
- Erkin, G. (2012). "Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler". *Ankara Barosu Dergisi*, 3, 237-249.
- Erkin, G. (2013). "Türk Hukuku'nda Vergilendirme Yetkisi". *Yaşar Üniversitesi Dergisi*, Özel, 1111-1153.
- Erol, A. (2012). "6322 Sayılı Yasa ile Gelir Vergisi Kanununun 89. ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10. Maddesinde Yapılan Değişiklikler". *Mali Çözüm Dergisi*, 112, 187-192.
- Ferhatoğlu, E. (2006). "Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri". *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1, 79-96.
- Fidan, F. ve Şahin, H. (2013). "2000-2012 Yılları Arasında TRA2 Bölgesindeki Göçlerin Yönlendirilmesinde Kamu Yatırımları ve Yatırım Teşvik Belgelerinin Önemi". *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 2, 18-39.
- Furtun, İ. H. (2017). "Damga Vergisi "Makul Bir Vergi" Midir?". *Ankara Barosu Dergisi*, 2, 91-98.
- Gediz-Oral, B. (2011). "Mali Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri: Türk Vergi Sistemi". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3, 403-431.
- Genç, Y. ve Yaşar, R. (2009). "Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi". *Vergi Dünyası Dergisi*, 338, 34-40.
- Gençoğlu-Gücenme, Ü. ve Ertan, Y. (2012). "Türkiye'de Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtım: İMKB 50 Endeksinde Bir Uygulama". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 56, 85-100.
- Gerçek, A. (2005). "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerin İncelenmesi". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 54, 157-193.
- Gerçek, A. ve Bakar, F. (2017). "Vergilendirmede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasanın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi". *International Journal of Public Finance*, 1, 7-26.
- Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E. U. ve Asa, S. (2014). "Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1, 81-130.
- Giray, F. (2005). "Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları". *Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi*, 9, 93-122.
- Gök, M., Biyan, Ö. ve Akar, S. (2013) "Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları:Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından

- Karşılaştırmalı Bir Analiz". *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 1, 269-292.
- Gökçay, Ş. E. (2017). "Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri". *Yaşam Ekonomisi Dergisi*, 4, 113-133.
- Göker, C. (2013). "Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme". *Ankara Barosu Dergisi*, 1, 114-124.
- Gül, S. K. (2008). "Kamu Yönetiminde ve Güvenlik Hizmetlerinde Hesap Verilebilirlik". *Polis Bilimleri Dergisi*, 10, 71-94.
- Güler, T. (2018). "Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ve Kamu Yönetimine Etkileri". *Bahkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 39, 299-322.
- Gülsoy, T. (2012). "Anayasa Yapımı ve Türkiye'de Anayasa Arayışları". *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16, 1-22.
- Gümüş, A. T. (2010). "Küreselleşme ve Sosyal Devlet". *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1, 85-146.
- Güneş, G. (1999). "Anayasal Vergileme İlkeleri Işığında Hayat Standardı Esası". *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni*, 1, 351-358.
- Güneş, K. (2017a). "Hizmet İhracatında KDV ve Kazanç İstisnası". *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat, 255-259.
- Güneş, M. (2017b). "Veraset ve İntikal Vergisi'nde Revizyon Gerekliliği". *Uluslararası Kamu Maliyesi Dergisi*, 2, 124-158.
- Güney, S. ve Bozkurt, R. (2011). "Türkiye'de Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 50, 149-166.
- Güzel, M. N. (2018). "Antik Demokrasi ve Modern Demokrasi Kavramlarının Kuvvetler Ayrılığı İlkesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi". *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 38, 205-231.
- Hacıköylü, C. (2015). "İthalat Sırasında Ödenen Vergiler ve Diğer Mali Yükümlülükler: Türkiye ve Cep Telefonu İthalatı". *Aksaray Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7, 21-36.
- Hakyemez, Y. Ş. (2002). "Temel Hak ve Özgürlüklerde Objektif Sınır Kavramı ve Düşünce Özgürlüğünün Objektif Sınırları". *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, 18-40.
- Hanar, M. (2018). "Fatih William ve İngiltere'de Feodal Sistemin Kurulması". *Ortaçağ Araştırmaları Dergisi*, 1, 43-51.
- Hayrulloğlu, B. (2015). "Türkiye'de Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkilerde Özel Tüketim Vergisinin Başarısı". *Yaşam Ekonomisi Dergisi*, 2, 89-112.
- Hayrulloğlu, B. (2016). *Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi*. Ankara: Epamat Basın Yayın Aş.
- Işık, H. (2013). "Engellilerin Vergisel Avantajları". *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 4, 1-9.

- İba, Ş. ve Söyler Y. (2019). “Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Cumhurbaşkanı Kararının Nitelik Farkı ve Hukuki Sonuçları”. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 36, 195-223.
- İnan, M. ve Ekici, M. S. (2010). “Yeni Anayasa Tasarısında Vergilendirme Yetkisi ve Yerel Yönetimler”. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 34, 300-314.
- İnternet: İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşmeye Ek Protokol, (1952, 20 Mart) Yürürlük Tarihi: (18/5/1954). Web: <https://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/127a3--Insan-Haklari-ve-Temel-Ozgurluklerin-Korunmasina-Iliskin-Sozlesme%E2%80%99ye-Ek-Protokol.pdf>, Son Erişim Tarihi: 18.02.2020.
- İnternet: Kurumlar Vergisi Kanunu. (2006, 13 Haziran). Resmi Gazete: (Sayı: 26205). Web: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf>, Son Erişim Tarihi: 18.02.2020.
- İnternet: Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi. (1791, 3 Eylül) Web: http://www.canaktan.org/hukuk/insan_haklari/magna-carta/fransiz_insan.htm Son Erişim Tarihi: 18.02.2020.
- İnternet: Kanuni Esasi. (23 Aralık 1876), Web: <http://www.anayasa.gen.tr/1876ke.htm> Son Erişim Tarihi: 18.02.2020.
- İnternet: Anayasa Mahkemesi Kararı. (7.11.1989). Resmi Gazete (Sayı:28484- E: 1989/6 K: 1989/42 RGT: 06.04.1990). Web: <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/b3f289f4-64d9-4b18-b6b3-91ca1cc84912?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, Son Erişim Tarihi: 18.02.2020.
- İnternet: Anayasa Mahkemesi Kararı. (26.01.2011). Resmi Gazete (Sayı:27934- E: 2009/42 K: 2011/26 RGT: 14.05.2011). Web: <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/c5d68f53-ee60-479c-9701-e4e8c06edce4?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, Son Erişim Tarihi: 18.02.2020.
- İnternet: Vergi Usul Kanunu, (1961, 4 Ocak). Resmi Gazete (Sayı:10703). Web: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, Son Erişim Tarihi: 18.02.2020.
- İnternet: 1982 Anayasası. (1982, 18 Ekim) Resmi Gazete: (Sayı:9/11/1982-17863). Web: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>, Son Erişim Tarihi: 18.02.2020.
- İnternet: 1924 Anayasası. (1945, 10 Ocak) Resmi Gazete: (Sayı:15/1/1945-5905). Web: <https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa24.htm>, Son Erişim Tarihi: 18.02.2020.
- İnternet: Islahat Fermanı. (1856, 18 Şubat), S. 4, Web: <http://www.muhammedbalci.com/hukukdunyasi/belgeler/231.pdf>, Son Erişim Tarihi: 18.02.2020.
- İnternet: 1961 Anayasası. (1961, 9 Temmuz) Resmi Gazete: (Sayı: 20.7.1961-10859). Web: <http://www.anayasa.gen.tr/1961ay.htm>, Son Erişim Tarihi: 18.02.2020.

- İnternet: Katma Değer Vergisi Kanunu. (1984,25 Ekim). Resmi Gazete (Sayı:18563)
Web: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.pdf>, Son Erişim Tarihi: 18.02.2020.
- İnternet: Türk Medeni Kanunu. (2001, 22 Kasım) Resmi Gazete: (Sayı: 8/12/2001-24607).
Web: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=4721&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>, Son Erişim Tarihi: 18.02.2020.
- İnternet: 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (1960, 31 Aralık) Resmi Gazete: (Sayı:6/1/1961-10700).
Web: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>, Son Erişim Tarihi: 18.02.2020.
- Kahraman, M. (2011). “Hukuk Devletine Katkıları Bakımından Kamu Denetçiliği”. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16, 355-373.
- Kalaycı, C. ve Artan, S. (2010). “Gümrük Birliğinin Türkiye'nin Dış Ticaretine Etkileri: Panel Veri Analizi”. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 27, 1-11.
- Karabacak, Y. (2012). “Sosyal Politika Aracı Olarak Vergilemenin İşlevleri: Türkiye Örneği”. *İstanbul Üniversitesi İktisad Fakültesi Mecmuası*, 2,223-252.
- Karagöz, Y. (2002). “Liberal Öğretide Adalet, Hak ve Özgürlükler”. *Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 26, 267-295.
- Karakoç, Y. (1985). “Parafiskal Gelir ve Diğer Kamu Gelirleri ile Karşılaştırması”. *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3, 373-397.
- Karakoç, Y. (2013). “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Özel, 1259-1308.
- Karataş, M. ve Vatansever, N. (2001). “Uluslararası Ekonomik ve Mali Kuruluşlar”. *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3, 35-60.
- Kartalıcı, K. ve Doğan, M. (2013). “Anayasa Perspektifinde Vergilendirme Yetkisi Kavramı”. *NWSA-Social Sciences*, 3, 116-132.
- Keskin, K. S. (2017). “Katma Değer Vergisi ile İstihsal (Üretim) ve İstihlak (Tüketim) Vergileri Arasındaki Farklar, Her İki Vergi Rejiminin Uygulanmasına Yönelik Avantaj ve Dezavantajlar”. *Vergi Raporu Dergisi*, 219, 9-36.
- Kılıç, S. ve Kaya, M. G. (2017). “ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri”. *Sayıştay Dergisi*, 107, 37-64.
- Kocaoğlu, B (2016). “Osmanlı'da Cizye Vergisi ve İtfaiye Çalışmaları”. *Iğdır Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10, 155-167.
- Korkmaz, A. (2001). “Türkiye'de Asgari Ücretin Mali Yönü”. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 1, 275-285.
- Kubilay, H. (2005). “Sigorta Muameleleri Nedeniyle Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Mükellefinin Kim Olduğu Sorunu”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 0, 121-131.
- Kuluçlu, E. (2008). “Türk Hukuk Sisteminde Normlar Hiyerarşisi ve Sayıştay Denetimine Etkileri”. *Sayıştay Dergisi*, 71, 3-22.

- Küçükkoğlu, M. (2016). “Kalkınma Planlarında Vergi Politikaları (Hedefler- Gerçekleşmeler,1963-2016)”. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 12, 183-210.
- Leblebici, D. N. ve Erkul, E. (2008). “Planlı Kalkınma Deneyiminden Stratejik Planlamaya Geçiş: Türkiye Örneği”. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 26, 269-285.
- Mandaloğlu, M. (2013). “Eski Türklerde Sanayi, Ticaret ve Maliyenin Ekonomik Açından Değerlendirilmesi”. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi*, 2, 129-150.
- Merter, M. E., Acar, İ. A. ve Arslan, E. (2007). “Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi”. *Maliye Dergisi*, 153, 24-50.
- Mucuk, M. (2005). “Geçici Vergilerin Çalışma Sermayesi Üzerine Etkileri”. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 10, 233-245.
- Mutlu, A. C. (2012). “Dünü Bugünü ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektifi”. *TBB Dergisi*, 98, 123-154.
- Nart Çolpan, E. (2010). “Gümrük Birliğinin Türkiye'nin Dış Ticareti Üzerine Etkileri: Panel ve Veri Analizi”. *Yaşar Üniversitesi Dergisi*, 17, 2874-2885.
- Narter, R. ve Sarıcaoğlu, E. (2016). “Vergi Yetkisi ile Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi: Vergi Ceza Normları”. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, 1, 119-136.
- Organ, İ. ve Çiftçi, T. E. (2015). “Türkiye'de Emlak Vergisi Uygulamasından Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8, 127-147.
- Ökte, K. S. (2008). “Antik Çağda İktisadi Düşünce”. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 24, 37-62.
- Ömür, Ö. M. ve Gerçek, A. (2017). “Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Servet Vergilerinin Karşılaştırılması”. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 15, 197-216.
- Öncel, M. (1973). “Katma Değer Vergisi”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3, 289-312.
- Öncel, M., Çağan, N. ve Kumrulu, A. (1985). *Vergi Hukuku Genel Kısım Cilt 1*, Ankara:Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2009). *Vergi Hukuku*, Ankara :Turhan Kitabevi.
- Öz, E. (2002). “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1, 11-33.
- Öz, E. ve Çavdar, F. (2012). “Çifte Vergilemenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları”. *Vergi Dünyası Dergisi*, 371, 51-66.
- Öz, E., Kutbay, H. ve Buzkıran, D. (2014). “Türk Servet Vergi Sistemine Modern Bir Yaklaşım”. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 4, 1-19.
- Öz, N. S. (2005). “Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi”. *Maliye Dergisi*, 147, 90-102.

- Öz, S. (2012). “Türkiye’de Geçici Vergi Uygulamasının Karşılaştırmalı Değerlendirmesi”. *Sosyo Ekonomi Dergisi*, 18, 105-132.
- Özaslan, S. (2016). “Özel Tüketim Vergisi (2) Sayılı Listesinde Yapılan Değişikliklerin Genel Anlamda Değerlendirilmesi”. *Mali Çözüm Dergisi*, 138, 165-178.
- Özcan Mastar, P. (2016). “Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: BEPS 1 No’lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme”. *Elektronik Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, 2, 73-82.
- Özden, E. (2018). “Hizmet İhracında Gelir ve Kurumlar Vergilerine İlişkin Kazanç İndirimi ve Uygulamada Karşılaşılan Bir Sorun”. *Mali Çözüm Dergisi*, 146, 113-142.
- Özker, N. ve Biniş, M. (2010). “Vergi Uygulamalarında Bölgesel Kalkınma Hedefleri ve Bölgesel Mali Teşvikler Açısından Değerlendirilmesi”. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 19, 491-508.
- Özlük, B. (2019). “Mülkiyet ve Zilyetlik Üzerine Düşünceler”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1, 139-166.
- Özman, A. (1964). “Devletlerin Egemenliği ve Milletlerarası Teşekküller”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1, 53-121.
- Özpençe İdilcut, A. ve Özpençe, Ö. (2007). “Küreselleşme ve Uluslararası Kuruluşların Ulus-Devletin Vergilendirme Yetkisine Etkileri”. *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi*, 1, 1-21.
- Öztürk, İ. (2015). “Bir Hükmün Bozulmasını Takiben Verilen Kararda Hesaplanan Yargı Harcından Bozulan Hüküm Dolayısıyla Ödenmiş Olan Harcın Mahsubu”. *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2, 139-164.
- Öztürk, İ. ve Ozansoy, A. (2011). “Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi”. *Maliye Dergisi*, 161, 197-214.
- Öztürk, M. (2014). “Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16, 4815-4841.
- Özulucan, A. (2002). “Enflasyonun Muhasebe Verileri Üzerindeki Etkisinin Giderilmesinde Kullanılan Otofianzman Yöntemleri ve Enflasyon Muhasebesi Üzerine Bir Araştırma”. *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 57, 127-152.
- Pehlivan, S. ve Gökbnar, A. R. (2010). “Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı”. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 1, 99-120.
- Rakıcı, C. ve Vural, T. (2011). “Asgari Ücret Üzerindeki Toplam Vergi Yükü ve Asgari Ücret Tutarının Anlamı”. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 2, 57-68.
- Saraçoğlu, F. ve Ejder, H. (2002). “Katma Değer Vergisinde Varış Ülkesinde Veya Menş Ülkesinde Vergilendirme ve İhracat İstisnası”. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1, 61-80.
- Sarısoy, İ. ve Beşer, M. K. (2011). “İndirimli Kurumlar Vergisi Oranının Küçük ve Orta Ölçekli İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkisi:Seçilmiş OECD Ülkeleri İçin Panel Regresyon Analizi”. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1, 407-422.

- Savaşan, F., Altundemir, M. E. ve Ulupınar, A. (2012). “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması”. *Maliye Dergisi*, 162, 126-144.
- Saygılıoğlu, N. (2006). “Anayasanın 73. Maddesi Karşısında Yürütme Organının Kullandığı Yetkilerin Sonuçları” *2006 Yılı İdari Yargı Sempozyumu*.
- Sevgili-Gencay, F. D. (2014). “Adsız Düzenleyici İşlemlerin Normlar Hiyerarşisindeki Yeri”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2, 397-418.
- Sirkeci, O. ve Abdula, M.S. (2015). “Ortadoğu Uygarlıklarında Vergi Uygulamaları”. *International Journal of Social Sciences and Educational Research*, 4, 1239-1252.
- Soyak, A. (2003). “Türkiye’de İktisadi Planlama: DPT’ye İhtiyaç Var mı?”. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 4, 167-182.
- Sürmen, Y. ve Aygün, D. (2006). “Türkiye’de Lojistik Faaliyetler ve Muhasebe İşlemleri-I”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 30, 54-65.
- Şafak, H. ve Yurtsever, H. (2015). “Servet Vergilerinden Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Değerlendirmeler”. *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 1, 27-37.
- Şahan, Ö. (2019). “Cumhurbaşkanı’nın Vergi ile İlgili Düzenleme Yapma Yetkisi, Yetkinin Sınırları ve Yargısal Denetimi” *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2, 693-711.
- Şahin-Orkunoglu, I. F. ve Yereli, A. B. (2016). “Seçilmiş AB Ülkelerinde ve Türkiye’de Patent Gelirlerine İlişkin Vergileme "Patent Box" Rejimi”. *Sosyo Ekonomi Dergisi*, 29, 183-203.
- Şakar, A. Y. (2008). “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”. *Sicil İş Hukuku Dergisi*, 9, 190-198.
- Şakar, A. Y. (2014). “Korumalı İşyerlerine Sağlanan Vergi Teşvikleri”. *Yaklaşım Dergisi*, 262, 1-7.
- Şanver, C., Ayas, I. ve Nihayet-Topalfakıoğlu, M. (2017). “Mükelleflerin Özel Tüketim Vergisinde Yapılan Değişikliklere Tepkileri”. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4, 214-231.
- Şentürk, S. H. (2018). “1961 ve 1982 Anayasalarında Vergilemede Ödeme Gücü İlkesine Yönelik Düzenlemeler”. *Vergi Raporu Dergisi*, 229, 9-20.
- Şimşek, S. (2010). “Vergi Politikaları, “Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi” *Maliye Dergisi*, 159, 323-345.
- Şişman, G. (2009). “Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2, 31-48.
- Taş, S. (2006). “Fikri ve Sınai Mülkiyet Alanındaki Sorunlar, Gelişmeler ve Türkiye-AB İlişkileri Açısından Bir Değerlendirme”. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 1, 80-95.
- Taş, S. ve Günay, E. (2015). “Antik Çağ Toplumlarının Özellikleri Geleneksel Statüleri ve İktisadi Yapıyı Belirleyen Kurumları”. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, 141-166.

- Taşdöğen, S. (2016). “Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65, 937-966.
- Taşkın, Ü. (2013). “Rüsüm-i Örfiye”. *Tarih Okulu Dergisi*, 14, 55-73.
- Taylar, Y. (2010). “Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Özel, 435-467.
- Tekbaş, A. (2010). “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Özel, 123-191.
- Tekşen, Ö. (2010). “TMS 20 Standartlarında Devlet Teşvikleri ile Türkiye'de Yeni Teşvik Siteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe ve Vergi Açısından İncelenmesi”. *Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2, 431-455.
- Tokay, S. H. ve Deran, A. (2008). “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri”. *Mali Çözüm Dergisi*, 90, 15-48.
- Toprak, E. ve Armağan, R. (2018). “Vergi Hukukunda Yorum Kurallarının ve Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kullanılması Üzerine Bir Değerlendirme”. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1, 145-169.
- Tuncay, B. ve Özcan Mastar, P. (2015). “Türkiye'de Teknoparklara Yönelik Vergi İstisnaları”. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 2, 41-55.
- Turhan-Kasapoğlu, M. (2012). “İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulmasının Kanunla Sınırlandırılması ve Sınırlandırmanın Sınırları”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2, 1-37.
- Turut, Ş. (2009). “Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin (Stopaj) İadesinde Yaşanan Sorunlar”. *Mali Çözüm Dergisi*, 95, 35-56.
- Tümenbatur, A. (2012). “Serbest Bölgeler ve Türkiye Ekonomisine Katkıları Üzerine Bir Değerlendirme “. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3, 339-356.
- Uçak, M. (2014). “Gelir Vergisi Kanununa Göre Diğer İndirimler Müessesesi ve Özellikli Durumlar”. *Vergi Raporu Dergisi*, 174, 246-262.
- Uğur, A., Akdemir, E. ve Gürsel, E. (2010). “Sigara ve Alkol Üzerindeki Dolaylı Vergilerin Sağlık Harcamaları Üzerindeki Etkisi”. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 1, 1-14.
- Ülgen, P. (2010). “Ortaçağ Avrupasında Feodal Sisteme Genel Bir Bakış”. *Mukaddime Dergisi*, 1, 1-18.
- Üstün, Ü. S. (2006). “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1, 217-285.
- Üstün, Ü. S. (2012). “Motorlu Taşıtlar Üzerinden Alınan Vergilerin Çevreyi Korumaya Yönelik ve Adil Olarak Düzenlenmesi”. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1, 153-190.
- Üyümez, E. (2016). “Bir Çevre Vergisi Olarak Motorlu Taşıtlar Vergisi: AB ve Türkiye Uygulamalarının Karşılaştırmalı Analizi”. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3, 427-440.

- Vatansever-Öztürk, M. (2014). "Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi". *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Özel, 4815-4841.
- Yakar, S. ve Budak, T. (2013). "Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı:"Sıfır Oran"ın Anlamı". *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1, 399-426.
- Yakar, S. ve Gündüz, İ. O. (2014). "Türkiye'de Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi: Var mı, Yok mu İşte Bütün Mesele Bu". *Sayıştay Dergisi*, 92, 117-141.
- Yalçın, Z. (2013). "Potansiyel Bir Çevre Vergisi Olarak Motorlu Taşıtlar Vergisi: Avrupa Birliği ve Türkiye Arasında Karşılaştırmalı Bir Analiz". *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2, 141-158.
- Yaltı-Soydan, B. (1995). *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*. İstanbul: Beta Yayın Dağıtım.
- Yanık, C. ve Kara, M. (2014). " Küreselleşmenin Sosyal Devlet Anlayışındaki Dönüşüme Etkisi: Genel Bir Değerlendirme". *HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, 6, 8-25.
- Yeniçeri, H. (2014). "Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti". *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2, 77-85.
- Yereli, A. B. ve Ata, A. Y. (2011). "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açısından Değerlendirilmesi". *Maliye Dergisi*, 161, 21-32.
- Yıldırım, E. ve Dura, C. (2007). "Gümrük Birliğinin Türkiye Ekonomisi Üzerindeki Etkileri Konusundaki Literatüre Bir Bakış". *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 28, 141-177.
- Yıldırım, T. (2017). "Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri". *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 2, 13-28.
- Yılmaz, G. (2018). "Vergi, Resim, Harç Kavramlarının Tarihsel Devinimi:Kavram Kargaşası Bağlamında "Resmin" Günümüzdeki Varlık Sorunu". *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2, 370-393.
- Yılmaz, G. ve Biyan, Ö. (2016). "Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik: "Benzeri Mali Yükümlülük" Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkinin Değerlendirilmesi". *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2, 335-360.
- Yüce, M. ve Akbulut, N. (2018). "BEPS Eylemi Kapsamında Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Alınan Önlemler". *Akademik Bakış Dergisi*, 68, 105-123.
- Zarılı, Ç. (2020). "Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Hukuki Niteliği: Kanun Hükmünde Kararnamelerden ve ABD Başkanlık Kararnamelerinden Farklarının İncelenmesi". *Opus Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 15, 4580-4601.



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Soyadı, adı : TEKİN, Ayhan
Uyruğu : T.C.
Doğum tarihi ve yeri : Eskişehir 18/09/1992
Medeni hali : Evli
Telefon : (536) 733 00 11
e-mail : ayhantekin48@gmail.com

Eğitim

Derece	Eğitim Birimi	Mezuniyet tarihi
Yüksek lisans	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi/Kamu Hukuku Anabilim Dalı/Vergi Hukuku	Devam ediyor
Lisans	Çankaya Üniversitesi/ Hukuk Fakültesi	2018
	Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi/İşletme	2014
Önlisans	Bnd.Asb.MYO	2012
Lise	Bando Asb. Hz.Okl.	2010

İş Deneyimi

Yıl	Yer	Görev
2012-devam ediyor	TSK/Samsun	Bando Astsubayı

Yabancı Dil

İngilizce

Hobiler

Trompet Çalmak, Kitap Okumak

