

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİ VE TÜRK VERGİ
HUKUKUNDAKİ BAZI VERGİ KANUNLARINDA MALİYE
BAKANLIĞI'NA VERİLEN YETKİLERİN
DEĞERLENDİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hüseyin ÖZDAĞ

Balıkesir, 2015

**T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİ VE TÜRK VERGİ
HUKUKUNDAKİ BAZI VERGİ KANUNLARINDA MALİYE
BAKANLIĞI'NA VERİLEN YETKİLERİN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hüseyin ÖZDAĞ

Tez Danışmanı

Yrd. Doç. Dr. Özgür BİYAN

Balıkesir, 2015

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün Maliye Anabilim Dalı'nda 201212537003 numaralı Hüseyin ÖZDAĞ'ın hazırladığı "VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİ VE TÜRK VERGİ HUKUKUNDAKİ BAZI VERGİ KANUNLARINDA MALİYE BAKANLIĞI'NA VERİLEN YETKİLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ" konulu YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 13.10.2015 tarihinde yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezin onayına OY BİRLİĞİ/OY ÇOKLUĞU ile karar verilmiştir.

Başkan
Doç. Dr. Murat AYDIN

Üye
Yrd. Doç. Dr. Özgür BİYAN (Danışman)

Üye
Yrd. Doç. Dr. Musa GÖK

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım.


13.10.2015
Enstitü Müdürü
Doç. Dr. Halil İbrahim ŞAHİN

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın amacı vergi mevzuatındaki kanunlara değinerek, bazı kanun maddelerindeki belirsizlikleri ortaya koyarak daha sağlıklı bir vergi mevzuatı oluşturulmasına katkı sağlamaktır.

Bu çalışmanın oluşturulmasında ve özellikle yüksek lisans döneminde bana destek veren, akademik bilgi ve tecrübeleriyle yol gösteren değerli hocam Yrd. Doç. Dr. Özgür BİYAN'a ve Maliye bölümünü severek okumamı sağlayan Bandırma İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesindeki değerli hocalarıma ve hayatım boyunca yanımda olan, maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen, beni her zaman anlayışla karşılayan aileme teşekkürü bir borç bilirim.

Hüseyin ÖZDAĞ

Mayıs, 2015

ÖZET

VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİ VE TÜRK VERGİ HUKUKUNDAKİ BAZI VERGİ KANUNLARINDA MALİYE BAKANLIĞI'NA VERİLEN YETKİLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

HÜSEYİN ÖZDAĞ

YÜKSEK LİSANS TEZİ, MALİYE ANABİLİM DALI

TEZ DANIŞMANI: YRD. DOÇ. DR. ÖZGÜR BİYAN

2015, 110 SAYFA

Bu çalışmanın amacı, literatür taraması kapsamında vergi kanunlarında Maliye Bakanlığı'na verilen yetkilerin vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesidir. Konu bütününde vergilerin kanuniliği ve vergilendirme yetkisi beraber ele alınmıştır. Vergilendirme yetkisinin sadece yasama organına ve sınırlı olarak Bakanlar Kurulu'na verildiğinden böyle bir yetkisi olmayan Maliye Bakanlığı'na vergilendirme yetkisi verilemeyeceği açıktır. Ancak vergi mevzuatında bazı kanun maddelerinin ucu açık bırakıldığından, yani kesinlik ifade etmediğinden vergilendirme yetkisinin dolaylı olarak Maliye Bakanlığı'na geçtiği kanaati oluşmaktadır. Ayrıca yargının bu konuda verdiği kararlar da bulunmaktadır.

Çıkarılan bir verginin sadece kanuna dayanması yetmemekte aynı zamanda Anayasaya uygun olması da gerekmektedir. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanununun, Vergi Usul Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun incelenerek, Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiler tek tek gözden geçirilmiş neticede bazı kanun maddeleri kesin olarak sınırlarını ifade etse de bazı kanun maddelerinde tam olarak yetki sınırı çizilememiştir. Bu da kanunların daha kesin ifadelerle, yoruma mahal bırakmayarak ve yetki karmaşasına da yol açmayarak yani kanunilik ilkesine tam bağımlı bir şekilde hareket edilerek gerçekleştirilebilir.

Anahtar Kelimeler: Vergilerin Kanuniliği, Vergilendirme Yetkisi, Maliye Bakanlığı

ABSTRACT

THE PRINCIPLE OF LEGALITY OF TAXES AND THE EVALUATION OF THE AUTHORITY GIVEN TO MINISTRY OF FINANCE IN TURKISH TAX LAW

HÜSEYİN ÖZDAĞ

MASTER’S THESIS, DEPARTMENT OF FINANCE

ADVISER: ASİST. PROF. DR. ÖZGÜR BİYAN

2015, 110 PAGES

The point of this study is to evaluate the authority which is given to Ministry of Finance in the content of legality principle. In scope of the subject, legality of taxes and taxing authority are taken into consideration together. Because taxing authority is given only to legislature and limitedly Council of Ministry, it is obvious that taxing authority cannot be given to Ministry of Finance, which doesn't have such an authority. But, since some of articles in tax legislation are open-ended and some of them are not very certain, taxing authority indirectly passes to Ministry of Finance.

It is not enough that any tax which is come into force to be statutory. At the same time, laws which are come into force must be conformed with the Constitution. A part of the tax legislation and authority given to Ministry of Finance has been revised one by one. Finally, some of articles include exact line of demarcation but some of them does not. This study will be examined by Income Tax Law, Corporate Tax Law, Tax Procedure Law, Add Value Tax Law and Public Credit Procedure Law.

Keywords: Ministry of Finance, The Legality of Taxation, Taxing Power

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTIMA LİSTESİ.....	xii
ŞEKİL LİSTESİ	xiii
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM	3
VERGİLENDİRME YETKİSİ VE KANUNİLİK İLİŞKİSİ.....	3
1.1. Vergi ve Vergilendirme Yetkisi Kavramı.....	3
1.2. Demokrasi ve Vergilendirme Yetkisi Tarihsel Gelişimi	5
1.2.1. İlkçağ Döneminde Vergilendirme Yetkisi.....	6
1.2.2. Ortaçağ Döneminde Vergilendirme Yetkisi	7
1.2.2.1. Magna Carta Libertatum	7
1.2.2.2. Haklar Dilekçesi	9
1.2.2.3. İngiliz İnsan Hakları Bildirgesi	10
1.2.3. 17. Yüzyıl Sonrası Vergilendirme Yetkisi	11
1.2.3.1. Pul Kanunu	11
1.2.3.2. Virginia Haklar Bildirgesi	11
1.2.3.3. Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi	12
1.2.4. 20. Yüzyıl Sonrası Vergilendirme Yetkisi	13
1.2.4.1. İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi	13

1.2.4.2. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi.....	13
1.3. Avrupa Birliği'nde Vergilendirme Yetkisi	14
1.4. Türkiye'de Vergilendirme Yetkisi	15
1.4.1. Cumhuriyet Dönemine Kadar Olan Dönem	15
1.4.2. Cumhuriyet Sonrası Dönem	17
1.5. Vergilendirme Yetkisi ve Kanunilik İlişkisi	20
1.6. Vergilendirmede Kanunilik ve Anayasal Vergileme İlkeleri İle İlişkisi	21
1.6.1. Hukuk Devleti İlkesi ve Kanunilik İlkesi.....	21
1.6.2. Temel Hak ve Özgürlükler İlkesi ve Kanunilik İlkesi	23
1.6.3. Hukuki Güvenlik İlkesi ve Kanunilik İlkesi.....	24
1.6.4. Genellik ve Eşitlik İlkesi ve Kanunilik İlkesi.....	26
1.6.5. Sosyal Devlet İlkesi ve Kanunilik İlkesi	27
1.6.6. Laik Devlet İlkesi ve Kanunilik İlkesi	28
1.6.7. Yasama Yetkisinin Devredilmezliği Yetkisi ve Kanunilik İlkesi.....	30
1.6.8. Mali Güç İlkesi ve Kanunilik İlkesi	32
1.6.9. Kamu Giderlerinin Karşılığı İlkesi ve Kanunilik İlkesi	33
1.6.10. Verginin Dengeli ve Adaletli Dağılımı İlkesi ve Kanunilik İlkesi	34
2. BÖLÜM	35
VERGİDE KANUNİLİK VE HUKUKİ ÇERÇEVE	35
2.1. Vergi Hukuku Açısından Kanunilik İlkesinin Değerlendirilmesi.....	35
2.2. Vergi Hukuku Kaynaklarının Vergide Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	36
2.2.1. Vergi Hukukunun Yasama Organından Doğan Kaynaklarının Vergide Kanunilik Açısından Değerlendirilmesi	37
2.2.1.1. Anayasa	37
2.2.1.2. Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Kanunilik İlkesi.....	38
2.2.1.3. Kanun.....	40

2.2.2. Vergi Hukukunun Yürütme Organından Doğan Kaynakların Vergide Kanunilik Açısından Değerlendirilmesi	41
2.2.2.1. Kanun Hükmünde Kararnameler	41
2.2.2.2. Bakanlar Kurulu Kararları.....	43
2.2.2.3. Tüzükler	44
2.2.2.4. Yönetmelik	45
2.2.2.5. Genel Tebliğler	45
2.2.2.6. Muktezalar (Açıklama, Özelge), Sirkülerler, Genelgeler ve Genel Yazılar	46
2.2.3. Vergi Hukukunun Yargı Organından Doğan Kaynakların Vergide Kanunilik Açısından Değerlendirilmesi	48
2.2.3.1. Anayasa Mahkemesi Kararları	48
2.2.3.2. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları.....	49
2.2.3.3. Diğer Yargı Kararları.....	50
2.2.4. Vergi Hukukunun Diğer Kaynakları ve Vergide Kanunilik Açısından Değerlendirilmesi	51
2.2.4.1. Bilimsel Öğreti (Doktrin).....	51
2.2.4.2. Örf ve Adet.....	51
2.3. Verginin Temel Öğelerinin Vergide Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	52
2.3.1. Verginin Kurucu Temel Öğeleri	53
2.3.1.1. Konu.....	53
2.3.1.2. Mükellef.....	54
2.3.1.3. Matrah.....	55
2.3.1.4. Nispet (Oran-Tarife)	55
2.3.1.5. Muafiyet ve İstisna.....	57
2.3.2. Verginin Usul Yönünden Öğeleri	57

2.3.2.1. Tarh.....	58
2.3.2.2. Tebliğ.....	60
2.3.2.3. Tahakkuk.....	60
2.3.2.4. Tahsil.....	61
2.3.2.5. Denetim.....	61
2.3.2.6. Zamanaşımı.....	61
2.4. Vergide Kanunilik İlkesinin İstisnaları.....	62
2.4.1. Bakanlar Kurulu Kararları.....	62
2.4.1.1. 1982 Anayasası'nın 73. Maddesinin 4. Fıkrasından Kaynaklanan İstisna.....	62
2.4.1.2. Olağanüstü Dönemlerde Kanun Hükümünde Kararnamelerle Getirilen İstisna.....	63
2.4.1.3. Dış Ticaretin Düzenlenmesine İlişkin İstisna.....	64
2.4.2. Uluslararası Vergi Anlaşmaları.....	65
3. BÖLÜM.....	66
BAZI VERGİ KANUNLARINDA MALİYE BAKANLIĞI'NA VERİLEN YETKİLERİN VERGİLENDİRMEDE KANUNİLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	66
3.1. Bir İdari Birim Olarak Maliye Bakanlığı'nın Vergi Hukukundaki Yeri.....	66
3.1.1. Maliye Teşkilatının Kuruluşuna Yönelik Hukuksal Düzenlemeler.....	66
3.1.2. Maliye Bakanlığı'nın Amacı ve Görevleri.....	67
3.1.3. Maliye Bakanlığı Teşkilat Yapısı.....	67
3.2. Maliye Bakanlığı'na Vergilendirme Yetkisi Devri.....	69
3.3. Vergi Kanunlarında Yer Alan Usul ve Esaslarda Maliye Bakanlığı'nın Tespit Yetkisi.....	70
3.4. Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı'na Verilen Yetkilerin Vergide Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	73
3.4.1. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirme.....	75

3.4.1.1. Esnaf Muaflığı.....	75
3.4.1.2. Okul Kazançları İstisnası	75
3.4.1.3. Diğer Ücretliler.....	76
3.4.1.4. Yabancı Parayla Yapılan Ödemelerde Kur Belirlemesi	77
3.4.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirme.....	77
3.4.2.1. Muafiyete İlişkin Şartlar	77
3.4.2.2. İstisnaya İlişkin Şartlar.....	78
3.4.3. Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirme.....	79
3.4.3.1. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu.....	79
3.4.3.2. İspat Edici Kağıtlar	80
3.4.3.3. Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Yeminli Malî Müşavir Tasdik Raporları.....	81
3.4.3.4. Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı, Komisyonları ve Şekli	82
3.4.4. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirme	83
3.4.4.1. Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna	84
3.4.4.2. Diplomatik İstisnalar.....	84
3.4.5. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun Açısından Değerlendirme	86
3.4.5.1. Haciz	86
3.5. Yargı Kararları Işığında Maliye Bakanlığı'na Verilen Yetkilerin Vergide Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	87
3.5.1. Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirme	88
3.5.1.1. Anayasa Mahkemesi'nin VUK Mükerrer 227. Madde Hakkındaki E: 1996/5, K: 1996/26 Sayılı Kararı.....	88
3.5.1.2. Anayasa Mahkemesi'nin GVK Mükerrer 121. Madde Hakkındaki E: 2003/33, K: 2004/101 Sayılı Kararı (A).....	91

3.5.1.3. Anayasa Mahkemesi'nin KDVK Geçici 19. Madde Hakkındaki E: 2003/33, K: 2004/101 Sayılı Kararı (B)	93
3.5.1.4. Anayasa Mahkemesi'nin KDVK 29. Madde Hakkındaki E: 2010/11, K: 2011/153 Sayılı Kararı.....	95
3.5.2. Danıştay Kararı Işığında Değerlendirme.....	99
3.5.2.1. Danıştay 4. Dairesi'nin 235 sayılı VUK Genel Tebliği Hakkındaki E: 1996/2603, K: 1996/5672 Sayılı Kararı	99
SONUÇ	101
KAYNAKÇA	104

KISALTMA LİSTESİ

AYM	: Anayasa Mahkemesi
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
A.g.e.	: Adı geçen eser
A.g.m	: Adı geçen makale
B.	: Bent
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararları
Bkz.	: Bakınız
E.	: Esas Numarası
DİBK	: Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
F.	: Fıkra
K.	: Karar Numarası
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
M.	: Madde
RG	: Resmi Gazete
S.	: Sayı
v.b.	: ve benzeri
v.d.	: ve devamı
VUK	: Vergi Usul Kanunu

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Maliye Bakanlığının Teşkilat Yapısı.....68

Şekil 2: Türk Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığına Verilen Yetkiler.....75

GİRİŞ

Vergi, çok eski dönemlere dayanmakla birlikte her dönem farklı bir uygulama biçimi ile karşımıza çıkmaktadır. Vergi uygulamalarının getirdiği yük bazı dönemlerde toplumsal sorunlara yol açmıştır. Bu sorunların önüne geçmek ve vergi yükünü daha adaletli hale getirebilmek için yani vergilerin yasal bir zemine oturtulması için birçok düzenlemeye imza atılmıştır. Bu düzenlemeler vergilerin kanuniliği çerçevesinde şekillendirilmiştir. Yani konulan bir vergi muhakkak bir kanuna dayanacaktır. Böylece vergilendirme yetkisine sahip organ daha belirgin olacak, koyulacak bir vergi de kanuna uygun olacaktır.

Vergilerin kanuniliği ilkesi ve vergilendirme yetkisi kavramı birlikte ele alındığında vergi ile ilgili düzenlemeler daha kesin anlam ifade etmektedir. Vergilendirme yetkisi, vergiyi koyma, kaldırma veya değiştirme yetkisinin kime ait olduğunu ifade etmektedir. Bu yetki yasama organına ait olup, sınırlı da olsa Bakanlar Kurulu da kullanmaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesi ise, vergilerin kanunla konulup, kanunla değiştirilip, kanunla kaldırılabilceğinin ifadesidir. Bu ana figürlere dikkat edildiği zaman vergi mevzuatında bulunan kanun maddeleri de daha kesin anlam ifade edecek olup vergilerin kanuniliği ilkesine ve vergilendirme yetkisine aykırı gelişmelere yol açmayacaktır. Ancak uygulamada durum böyledir?

Vergi kanunlarında Maliye Bakanlığı'na birçok yetki verilmiştir. Ancak vergi kanunlarında verilen bu yetkilerin bir kısmı vergilerin kanuniliği ilkesine ve vergilendirme yetkisine aykırılık şüphesi doğurmuştur. Çünkü kanun maddelerinin tam olarak ne ifade ettiği yetkiyi kimin kullandığı belirtilmemiş ucu açık bırakılmıştır. Bu durum farklı uygulama biçimlerine yorumlanarak Anayasaya aykırı bir hal almasına yol açabilecektir.

Yapılan bu çalışmanın birinci bölümünde; vergilendirme yetkisinin ve vergilerin kanuniliği ilkesinin tarihi serüveninden bahsedilerek günümüz

durumundan bahsedilmiştir. Ayrıca vergilerin kanuniliği ilkesinin anayasal vergileme ilkeleri ile ilişkisinden bahsedilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde; üçüncü bölümü daha iyi kavrayabilmek ve tartışabilmek için gereken hukuki çerçeve ele alınmıştır. Bu bölümde vergi hukukunun kaynakları ve verginin temel öğelerinden bahsedilip son olarak vergilerin kanuniliğine istisna oluşturan durumlara yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, Maliye Bakanlığı'nın görevleri ve teşkilat yapısından bahsedilmiştir. Maliye Bakanlığına vergi mevzuatında verilen yetkilerin incelenmesi ve kanunilik ilkesine aykırılık oluşturabilecek ifadeler tartışmaya açılmıştır. Bu bölümde vergi mevzuatının belli kanunları incelemeye alınmıştır.

Sonuç kısmında ise vergi mevzuatında bulunan bazı kanun hükümlerinin kaynağını 1982 Anayasası'ndan alan vergilendirme yetkisi ve vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılığı sorunu tespit edilmiştir. Bu tespitten yararlanılarak gelecekte karşılaşılabilecek mali yükümlülerin idareye ve tartışmalı yetkiler veren yasama ve vergi mevzuatına duyulan güvenin azalması ve buna bağlı olarak vergi ahlakının bozulması ile en önemlisi vergilerin kanuniliği ilkesinin bedenen var olup ruhunun vergi mevzuatına işlememiş olmasını önlemek için gerekli görülen çözüm önerileri sunulmuştur.

1. BÖLÜM

VERGİLENDİRME YETKİSİ VE KANUNİLİK İLİŞKİSİ

Vergilendirme yetkisi ilk çağlarda başlayıp 21. yüzyıla kadar devam eden tarihsel süreçte çeşitli kitlesel hareketler ve düşünce akımlarıyla büyük değişimler yaşamış ve en demokratik halini alması sağlanmaya çalışılmıştır. Amaç hep aynı “*vergilendirme yetkisini bir kalıba sokmak*” olmuştur. Bu kalıbı günümüzde temsil eden “*kanunilik ilkesidir*”. Vergilendirme yetkisinin kullanımının uygunluğu açısından en belirleyici etken kanunilik ilkesidir. Vergilendirme yetkisinin uygunluğu kanunilik ilkesinin göz ardı edildiği yerde biterek, mali disiplinden sosyal bozukluklara kadar birçok sorunu beraberinde getirmektedir. Bu nedenle kanunilik ilkesi ne kadar kesin çizgilerle uygulanırsa vergilendirme yetkisi de o kadar hukuka uygun olmaktadır. Kanunilik ilkesinin diğer anayasal vergileme ilkeleri ile de çok sıkı ilişkisi vardır. Kanuniliğin olmadığı yerde sosyal, mali disiplini güçlü, eşitlikçi, adaletli ve hukuki bir ortamdan bahsedilemez.

1.1. Vergi ve Vergilendirme Yetkisi Kavramı

Vergi insanlık kadar eski bir geçmişe sahiptir. Henüz devlet haline gelmeden önce insanların, kabile reisi, aşiret reisi, derebeyi, gibi yöneticilere yaptıkları yardımlar veya bağışlar verginin ilk şekilleri olarak kabul edilir. Vergi temelde gönüllü ve rızaya dayanan bir şekilde doğmuşsa da toplumun zamanla siyasi bir güç haline gelmesi ile bu durum değişmiştir (Kayan, 2000: 81). Bireyler, siyasi birer topluluk oluşturmaya başlayınca kamu hizmetlerinin verilmesi için kendilerini vergi vermek mecburiyetinde bulmuşlar (Turhan, 1982: 1). İlkel dönemlerde hediye, yardım, rica şeklinde alınan vergi, giderek geleneksel bir ödeme haline gelmiştir. Zamanla bu ifadelerde yetersiz gelince vergi zorunlu bir kamu ödevi haline gelmiştir (Kayan, 2000: 81).

Vergi tarihsel süreçte farklı tanımlamalarla ifade edilmiş, fonksiyonları da gelişmiş ve değişmiştir. Nitekim uygulamada ve doktrinde vergi birçok tanımlamayı üstlenen vergi devlet ile kişiler arasında mali bir ilişki kurmaktadır. Devlet alacaklı

kişi ise mükellefte borçlu konumundadır. İkisi arasındaki ilişki usulüne uygun olarak konulan hukuk kuralları ile düzenlenmiştir (Arslan, 2012: 27).

Basit bir ifadeyle vergi, “*devletin gelir ve servet sahibi olan, harcama yapan vatandaşlarından aldığı hukuki zorunluluğu olan ödemelerdir*” (Erdem, 2006, 6). “*Devlet ve vergilendirme yetkisine sahip kurumların kamu harcamalarını finanse etmek ve/veya toplumun içinde bulunduğu koşulların gerektirdiği tedbirleri almak için, ödeme gücü olanlardan, bu güçleri ile orantılı olarak aldıkları zorunlu, karşılıksız ve nihai parasal ödemeler*” olarak da ifade edilmektedir (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2010, 60). Bir başka tanımda ise vergi, “*devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu giderlerini finanse etmek amacıyla gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız olarak hukuki cebir altında alınan ekonomik değer*” olarak tanımlanmıştır (Arıkan, 1997: 269; Biniş, 2012, 1).

Tanımlardan da anlaşıldığı üzere, vergi, kanunlara dayanılarak alınmasına rağmen, içinde barındırdığı cebren alınma özelliği, vergi mükellefi ile devletin eşit konumda olmadığı gerçeğine ulaştırmaktadır. Ancak bu özellik devletin sınırsız güce sahip olduğunu göstermemektedir (Biniş: 2012, 1). Devletin bu gücünü ve sınırını vergilendirme yetkisi ile ifade etmek mümkündür.

Vergilendirme yetkisi, “*devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü*” olarak tanımlanabilir (Çağan, 1982: 3).

Vergilendirme yetkisinin hukuki niteliği zaman içinde devlet anlayışına ve biçimine göre değişiklik göstermiştir. Jandarma devlet anlayışı içinde vergilendirme yetkisi mutlak ve sınırsız bir yetkidir. Liberal devlette ise vergilendirme karşılık ve mübadele ile açıklanmaya çalışılmıştır. 19. yüzyılda ortaya çıkan kolektivist devlet anlayışı içinde vergilendirme yetkisi, “*fedakârlık*” ve “*ulusal görev*” kavramları ile açıklanmıştır. Çağdaş anlayış, vergilendirme yetkisini devletin egemenliği temeline dayandırmaktadır (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2011: 33).

Anayasa Mahkemesi (AYM) tanımına göre “*vergilendirme yetkisi devletin, ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak, vergi alma konusunda sahip olduğu hukuksal ve fiili güçten kaynaklanmaktadır. Kamu hizmetlerinin görülmesi için*

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

Vergilendirme yetkisinin vücut bulabilmesi devlet ile vergi yükümlüsü arasında hukuki bir ilişkinin doğmasına veya kurulmasına bağlıdır (Yaltı Soydan, 199: 17). Ayrıca bu tanımlarda ifade edilen “güç” kavramı devletin “sonsuz” ve “sınırsız” bir vergilendirme yetkisine sahip olduğu anlamına gelmediği tarihsel süreçte bu yetkiye çeşitli düzenlemelerle bir sınırlandırma getirildiği ifade edilebilir (Arıkan, 199: 269). Devletlerin vergilendirme yetkisi ile kişi hak ve özgürlüklerine müdahale etmesi, devlet egemenliğinin ve vergileme yetkisini sınırlamasının temel gerekçesini oluşturmaktadır (Uluatam, Methibay, 2001: 17).

1.2. Demokrasi ve Vergilendirme Yetkisi Tarihsel Gelişimi

Halk egemenliği anlamına gelen demokrasi terimi üzerinde bir fikir birliği bulunmamakla beraber tarihi gelişim içinde ana çizgileriyle iki çeşit demokrasi anlayışı bulunmaktadır. Fransız devriminden sonra geliştirilen mutlak demokrasi anlayışı, demokrasiyi halk çoğunluğunun sınırsız ve koşulsuz iradesine dayandırmıştır. Bununla birlikte günümüzde de geçerli olan çoğulcu demokrasi anlayışı demokrasiyi çoğunluk iradesine bağlamakta fakat bu iradeyi sınırlı ve bireylerin tüm hak ve özgürlükleri ile çevrelenmiş anlamı ile kabul etmektedir. Halk çoğunluğunun karar alma sürecine doğrudan doğruya katılmasının imkânsızlığı, mecburen temsili demokrasileri ortaya çıkarmıştır (Öncel ve diğerleri, 2011: 34).

Tarihteki ilk büyük demokrasi mücadeleleri sonsuz ve sınırsız vergilendirme yetkisine sahip yönetim biçimlerine karşı gerçekleştirilmiştir (Mutlu, 2012: 126). Bu

sebeple, temel hak ve özgürlük mücadelelerinin tarihi gelişim sürecinde halk temsilcilerinden oluşan parlamentoların doğmasının en önemli sebeplerinden biri mutlak iktidarın vergilendirme gücünü-yetkisinin sınırlandırılması isteği olmuştur (Öncel ve diğerleri, 2011: 34). Mutlak iktidarların vergilendirme gücünün sınırlandırılarak hukuk düzenine bağlanması, anayasal demokratik sistemin kurulması yönünde atılmış ilk adım niteliğindedir (Şafak, 1994: 1).

Demokrasilerin gelişimi ile vergilendirme arasındaki diğer bir ilişkide seçme ve seçilme haklarında eşitliğin ve genelliğin sağlanmasında söz konusu olmuştur. Seçme ve seçilme haklarının belli tutarda vergi yükümlülüğü koşuluna bağlanması, yani belli tutarın altında kalanların seçme ve seçilme hakkına sahip olmaması, katılma ve temsilin tam anlamıyla gerçekleşmesini engelliyordu. Sınırlı temsil yönteminin temelinde seçme ve seçilmenin hak değil görev olduğu ve bu görevin varlıklı ya da seçkin kişiler tarafından yerine getirilmesi gerektiği düşüncesi vardı. Demokrasilerin gelişmesi ile birlikte seçme ve seçilme hakkının sınırlandırılması ortadan kalmaktadır.

Demokratik düzenin olması gerektiği gibi yürütülebilmesi devletin vergilendirme yetkisi ile toplayacağı düzenli mali kaynaklara bağlıdır. Vergilendirme, demokrasinin mevcudiyetinin kesintisiz bir şekilde devamı için büyük önem arz etmektedir (Öncel ve diğerleri, 2011: 34-35).

Vergilendirme yetkisini demokratik bir kalıba sokmak için tarih boyunca birçok mücadele verilmiştir. Bu mücadelelerin ilki 1215 tarihli Magna Carta (*Büyük Özgürlük Fermanı*) olup günümüze kadar çeşitli değişimlere uğramış en demokratik halini almaya çalışmıştır.

1.2.1. İlkçağ Döneminde Vergilendirme Yetkisi

İlk çağda devletler mutlak hükümdarlıklarla yönetildiği için bireylere karşı mutlak bir üstünlüğe sahipti. Kişi hak ve özgürlükleri yok denecek kadar az olduğundan insanları çalışmaya zorlamak, yaşamsal faaliyetini devam ettireceği mal ve eşyalarına kamu hizmetlerinin finansmanı için el koymak ve onları sebepsiz borçlandırmak ve onlara haraç yüklemek mümkündü. Yani devletin sınırsız ve

sonsuz bir düzenleme yetkisi vardı, devlet faaliyetlerinin sınırlandırılması mümkün değildi, hatta ilkçağda bu uygulamalar normal karşılanıyordu (Selvi, 2010: 11).

İlkçağın en güçlü uygarlıklarından biri olan Yunanlılarda kamu hizmeti yok denecek kadar az olduğu için esirler ve köylüler devlete olan borçlarını emek hizmeti ile ödüyorlardı. Yunan devletinde vergi sisteminin en önemli özelliği vergilerin ihtiyari olmasıydı (Aksoy, 2011: 164). Verginin ihtiyari olma özelliği de yalnızca tam vatandaşlara tanınmakta, buna karşılık esirler maden ocaklarında çalışmak veya ticaretle uğraşanlar kazanç vergisi ödemek zorundaydılar. Yani ilkçağda Antik Yunanda “*temel hak ve özgürlükler*” tüm bireyler arasında eşitlik esasına dayanmamıştır (Selvi, 2010: 12).

İlk çağın en gelişmiş iki devletinden biri olan Roma devletinde ise, verginin esas itibariyle kamu hizmetlerine karşılık, bir bedel olarak yorumlandığı ve vergilerin dayandığı yasal ve iktisadi dayanağın bu olduğu anlaşılmaktadır (Falay, 1989: 11).

Bu uygulamalara bakıldığı zaman halkın tepki verememesi o zaman için demokrasinin kendine yeterince vücut bulamadığını göstermektedir.

1.2.2. Ortaçağ Döneminde Vergilendirme Yetkisi

Ortaçağ, vergilendirme yetkisine karşı ilk başkaldırının gerçekleştiği dönem olmuştur. Bu dönemde yoğun olan savaflara finansman aranması vergi yükünün de artmasına neden olmuştur. Ağır ve sınırı olmayan vergi yükü öncelikle soylular ve din adamlarını ardından gelen dönemlerde de halkı çare arayışlarına götürmüştür. Vergilendirmenin sınırsızlığına kalıcı çözüm için ilk bu dönemde çözüm arayışları başlamıştır.

1.2.2.1. Magna Carta Libertatum

Tüm dünya demokrasileri için etkileyici rol oynayan 15 Haziran 1215 yılında ilan edilen “*Magna Carta Libertatum*” kralın sınırsız ve sonsuz vergilendirme yetkisine, temel hak ve özgürlüklerin varlığını öne çıkaran bir sınır çekmek adına verilen tepkilerin en önemlisi olup, vergilendirme adına hak ve hukukun başlangıcıdır (Erol, 2007: 17, Gök, 2007: 147). Burada aslında temel belge Magna

Carta'ya da öncülük eden ve 1100 senesinde I. Henry tarafından kabul edilen “*Charter of Liberties*” ya da “*Coronation Charter*” olarak bilinen ve Kralın soylulara ve kiliseye karşı hareket alanını sınırlandıran ve bazı temel haklar sağlayan Özgürlükler Anlaşması’dır. Bununla birlikte “*temsilsiz vergi olmaz ilkesi*”ne bu belgede yer verilmemesi Magna Carta’yı vergi düzenlemelerinde ilk temsilci konuma getirmektedir. Bu yüzden Magna Carta, insan hakları ve hukukunun temel başlangıcı olarak ifade edilmektedir (Üzeltürk, 2011: 119).

Magna Carta’da vergilendirme ile ilgili belirtilen maddeler (İlal, 2015: 1):

Madde 12: “Kendimiz için kurtuluş akçesi, büyük oğlumuzun şövalye olması ve yalnızca bir kere büyük kızımızın evlenmesi sebepleriyle toplananlar dışında krallığımızda genel onaylama olmadan hiçbir vergi veya yardım toplanamayacaktır. Bu sebeplerle de ancak makul bir yardım toplanabilir. Londra şehrinden istenecek yardımlarda da benzer şekilde hareket edilecektir. Bu maddede kralın, vergi salmadan önce konseyin (Common Council) rızasını almak zorunda olduğu belirtilmektedir” (Gerçek, Bakar, Mercimek, Çakır, Asa, 2014: 84).

Madde 14: “Bir yardım veya vergi kararlaştırırken gerekli genel onaylamayı alabilmek için başpiskopos, piskopos, rahip, kont ve büyük baronları adlarına göndereceğimiz mektuplarla çağıracağız. Bizimle dolaysız olarak toprak ilişkisi olan herkese, şerifler ve diğer memurlarımız aracılığıyla, belirli bir günde en az kırk gün mühlet vererek belirli bir yerde toplanmak için bir çağında bulunacağız. Bütün çağın mektuplarında, çağırının sebebi bulunacaktır. Böyle bir çağın çıkartılınca, o gün için kararlaştırılan iş mevcudun iradesine uygun olarak yapılacak, çağırılan herkesin gelmiş olması aranmayacaktır”.

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

Magna Carta ile “*vergiye rıza*” ilkesi veya “*temsilsiz vergi olmaz*” ilkesi ilk defa tarihteki yerini almış ve siyasi olarak parlamentonun elde ettiği ilk yetki vergilendirme alanında vuku bulmuştur (Gözler, 2015: 1). Bu sebeple “*temsilsiz vergi olmaz*” ifadesiyle anayasal vergilendirme ilkelerinden birisi ve en önemlisi olan “*vergilerin kanuniliği ilkesi*”nin temeli atılmıştır (Gerçek ve diğerleri, 2014: 84). Magna Carta’nın uygulamada etkili olamaması üzerine yeniden zorlu dönemler başlamış, hak ve özgürlük arayışı devam etmiştir (Uluatam, Mehtibay, 2001: 21).

1.2.2.2. Haklar Dilekçesi

Magna Carta’nın yürütülmesinde insanlara vaat edilen hakların yöneticiler vasıtasıyla, özellikle mali kaynaklara ihtiyaç hissedildiği zamanlarda ihlal edilmesi ve yıllarca bu vaziyetin devam etmesi, İngiliz halkının 1215’de kazandıkları hakları krala hatırlatmak amacıyla “*Haklar Dilekçesi*” (*Petition of Right*) düzenlenmiştir. (Musulin, 1987, 45). Bu belge, İngiltere’de halk hareketine bağlı olarak vergilendirme yetkisine bir sınırlama getiren ilk anayasal belge niteliğine sahiptir. (Öncel ve diğerleri, 2011: 7). Burada vergilendirme yetkisi Haklar Dilekçesi ve Magna Carta’nın ortak özelliği olarak belirtilebilir.

7 Haziran 1628 tarihinde oluşturulan Haklar Dilekçesi 11 maddeden ibarettir. Bu maddelerden vergi ile ilgili düzenlemelere 1, 2 ve 10. maddelerde yer verilmiştir. Dilekçenin 1. maddesinde “*kral parlamentonun onayı olmadıkça vergi ve benzeri mahiyette bir yükümlülük getiremeyecektir*” denilerek “*temsilsiz vergi olmaz*” ilkesi ifade edilmektedir. Dilekçenin 2. maddesinde “*çeşitli mali yükümlülüklerin ve cezaların ancak kanunla konulması gerektiği*” ifadesine yer verilerek vergilerin kanuniliği ilkesinin önemine dikkat çekilmektedir. 10. maddede ise “*vergilendirme ve yasal yükümlülüklerde yetkinin yine parlamentoya ait olduğu, bu kural haricinde kimseye yükümlülükler ve cezalar ihdas olunmaması gerektiği*” ifade edilmektedir (Öz, 2004: 40).

Haklar dilekçesinde vergilendirmeye ilgili maddelerden de anlaşılıyor ki kral tarafından, parlamentonun onayı alınmadan, niteliği vergi olmakla birlikte, değişik adlar altında paralar toplanması ve bu konuda halka baskı ve eziyet edilmesi

yasaklanıyordu. Fakat kral, yetkisini sınırlandıran parlamentoyu tekrar kapatıp yeni ve ağır vergi yükü getirmeye devam etmesi yeni hareketlerin de habercisi olmuştur.

1.2.2.3. İngiliz İnsan Hakları Bildirgesi

İngiltere’de bir anayasaya en yakın belge olma niteliğini taşıyan ve 1689’da kabul edilen “*İngiliz İnsan Hakları Bildirgesi*” (*Bill of Rights*) toplam 25 maddeden oluşmaktadır (Öz, 2004: 24). “*İngiliz İnsan Hakları Bildirgesi*” İngiliz hukukunda daha önce yer verilmiş olan parlamentonun vergilendirme yetkisini güvence altına alarak hukuki kaynağı konumuna gelmiştir (Çağan, 1982: 19). Bu bildirgenin vergilendirme yetkisiyle ilgili maddeleri ise şöyle (Aktan, 2015: 1):

Madde 1: Parlamentonun onayı olmadan kralın yetkisine dayanarak, yasaları ve bu yasaların icrasını iptal etmek gücü sözde kalır ve yasadışıdır.

Madde 2: Son zamanlarda alışkanlık haline getirmek küstahlığını gösterdikleri gibi, kralın yetkisine dayanarak, kralın yasalardan ve bu yasaların icrasından muaf tutmak gücünde sözde kalır ve yasadışıdır.

Madde 4: Veto hakkı bahanesiyle, parlamentonun onayı olmadan, uzun bir süre için, kabul edildiğinden veya edileceğinden başka bir biçimde tahtın yararına para toplamak yasadışıdır.

Güncel İngiliz hukuku ve özellikle yargı kararları Magna Carta, Haklar Dilekçesi ve İnsan Hakları Bildirgesi kaynak alınarak şekillendirilmiştir. “*İngiliz hukuku, bildirilerde yer alan özgürlük ve eşitlik gibi temel değerleri içselleştirmiştir.*” Vergilendirme yetkisine dair genel kurallar ve yasalar bu bildireler esas alınarak yapılmaktadır (Budak, 2006, 35). Vergi yasaları Haklar Dilekçesi, İngiliz İnsan Hakları Bildirgesi ve Magna Carta’da yer alan eşitlik ve mali güç ilkeleri göz önüne alınarak çıkarılmaktadır (Selvi, 2010: 16).

Batı’da demokratikleşme çerçevesinde vatandaşlık hukuku önem kazanıp gelişirken, vergilendirme yetkisi de objektif kurullarla belirlenerek sosyal bir içerik kazanmaya başlamıştır (Akyazan, 2009: 2).

1.2.3. 17. Yüzyıl Sonrası Vergilendirme Yetkisi

Bu dönemde çıkarılan bildirgeler her ne kadar kanlı dönemlerden de geçilse vergilendirme yetkisi adına kapsamı açısından seslerin daha gür çıkmaya başladığı bir dönem olarak ifade edilebilir.

1.2.3.1. Pul Kanunu

İngiltere’de sınırsız ve sonsuz vergilendirme yetkisine karşı artan tepkiler diğer ülkelerde de vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması için başlatılan mücadelelere öncü olmuştur. Nitekim Amerika Birleşik Devletleri’nin bağımsızlık mücadelesi ağır vergilendirme şartları ve vergi kanunları (Stamp Act) sebebiyle gelişmiştir (Özgenç, 2007: 184; Öz, 2004: 25; Çağan, 1982: 22).

1765’de düzenlenen pul kanunu ile bazı hukuki sözleşmelere, işlere, belgelere ve gazetelere vergi yükü getirilmiştir. Bu durum İngilizler tarafından sömürgelerin vergilendirme yetkisine bir müdahale ve İngilizlerin bir hakkı bulunmamasına rağmen kanunsuzca kullandığı vergilendirme yetkisi anlamına gelmiştir. Bu duruma sert tepki gösteren sömürgeler bazı İngiliz aydınları tarafından da desteklenmişlerdir (Çağan, 1982: 22).

1765’de Virginia Temsilciler Meclisi “*Virginia Pul Kanunu Kararları*” adında bir belge yayınlamıştır. Bu belgede vergilendirme yetkisiyle alakalı dört madde bulunmaktadır. Bu maddeler “*temsilsiz vergi olmaz*” ilkesini düzenleyen 3. madde, doğrudan “*vergilendirmede kanunilik*” ilkesini düzenleyen 5. madde, “*vergilendirme ve temel hak ve özgürlükleri*” düzenleyen 8. madde ve “*vergilendirmede uygunluk*” ilkesini düzenleyen 9. maddedir. Ancak bu belge de 1766 tarihinde kaldırılmıştır (Öz, 2004: 26).

1.2.3.2. Virginia Haklar Bildirgesi

İngiltere’nin Amerikan sömürgelerinde sürdürdüğü hukuksuz ve sınırsız vergi yükü 13 koloninin birleşerek 12 Haziran 1776 yılında “*Amerikan Bağımsızlık Bildirgesi*” şeklinde de ifade edilen “*Virginia Haklar Bildirisi*” Virginia halkının temsilcilerince ilan edilmiştir (Erdoğan, 2004: 184; Güneş, 1998: 40; Öz, 2004: 26).

Bu bildirgenin 6. maddesinde: “... kendi rızası ya da seçtiği temsilcilerin rızası olmaksızın kamu yararı için mal ve mülkü üzerinden vergilendirilemez ve bunlardan yoksun kılınamaz...” (Canaktan, 2015: 1) ifadesiyle vergilendirme yetkisi ve vergilerin kanuniliği ilkesinin önemine vurgu yapılmıştır (Çağan, 1982: 23).

Bu bildirge yoluyla bağımsızlığın ilan edilmesi sonucunda vergi ve bütçe hakkı Amerikan halkını temsil eden meclislere verilmiştir. Vergilerin ve devlet giderlerinin egemenlik hakkına sahip ve bu hakkı kullanabilen vatandaşlar tarafından belirlenmesine imkân oluşturulmuştur (Öz, 2004: 26).

1.2.3.3. Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi

Gerçekte burjuva devrimi olan 1789 Fransız İhtilali’ni yansıtan “halk yararına, halk eliyle, halk yönetimi” ile ilan edilen “Fransız İnsan ve Yurttaş Bildirgesi”, halkların maruz kaldıkları eziyetlerin ve yönetimlerin hukuksuzluğunun asıl sebebinin insan hak ve özgürlüklerinin yeterince bilinmemesinden, unutulmasından ya da hor görülüp önemsenmemesinden kaynaklandığı ifade edilmiştir. Bu sebeple insanın doğası gereği başkasına devredilemez hak ve özgürlükleri ve kutsal hakları resmi bir bildiriye yer verilmiş ve açıklanmıştır (Budak, 2006: 52; Öz, 2004: 26).

Kanunilik ilkesi, geriye yürümezlik ilkesi, ceza hukukunda suçsuzluk, hukuki güvenlik ilkesi gibi hukuk devleti yönetiminin temelini oluşturan hukukun genel ilkeleri İnsan ve Vatandaş Hakları Bildirgesi’nin oluşum sürecini sağlayan Fransız Devrimi’nin eserleridir (Budak, 2006: 53).

İnsan ve Vatandaş Hakları Bildirgesi’nde vergilendirme yetkisiyle alakalı iki maddeye yer verilmiştir: “13. madde: Kamu gücünün sürdürülmesi ve idare giderleri için ortak bir vergi zorunludur. Bu vergi bütün yurttaşlar arasında eşit olarak dağıtılmalıdır. 14. madde: Bütün yurttaşların kendileri ya da temsilcileri aracılığı ile ortak vergilerin gerekliliğini saptamak, buna serbest bir biçimde rıza göstermek, kullanılmasını izlemek, miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve sürelerini belirlemek hakları vardır”. 13. madde, “vergide genellik ve eşitlik ilkelerini”, 14. madde ise “vergilerin belirliliği ve kanuniliği ilkelerini” bu şekilde hükme bağlamıştır (Çağan, 1982: 25). Hukuki düzenlemeler Fransız devriminden sonra da devam etmiş ve daha sağlam bir yapı oluşturulmaya çalışılmıştır.

1.2.4. 20. Yüzyıl Sonrası Vergilendirme Yetkisi

Bu dönem vergilendirme yetkisinin ve vergilerin kanuniliğinin anayasal düzenlemeler çerçevesinde altın çağını yaşadığı dönem olarak ifade edilmektedir.

1.2.4.1. İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi

Uluslararası antlaşmalar ve uluslararası bildirgeler de anayasal normların ulus üstü düzenlemeler olarak görülmesini ve muhafaza edilmesini sağlamıştır (Gerçek, Bakar, Mercimek, Çakır, Asa, 2014: 86).

10 Aralık 1948 yılında düzenlenen “*İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi*” genelde “*hukuk devleti*” ve özelde “*temel hak ve özgürlükleri*”, anayasa, kanun ve yargı yoluyla hukuk güvencesi altına alan önemli bir bildirgedir (Öz, 2004: 28). Bu bildirgede vergilendirme yetkisiyle ilgili olarak 2 madde ön plana çıkmaktadır. 8. madde: “*Herkes anayasa ya da yasa ile kendini güvence altına alan temel hakları ihlal eden tasarruflara karşı yetkili ulusal yargı yerleri aracılığıyla kullanılacak etkin hukuk yollarına başvuru hakkına sahiptir*” (Canaktan, 2015: 1). 17. madde: “*Hiç kimsenin keyfi olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılamayacağı*” hükme bağlanmıştır (Odabaş, Güngör, 1999: 4). Maddelerden de anlaşıldığı üzere vergilendirme yetkisi anayasal düzene bağlanmış, vatandaşlara yargı yoluna başvuru hakkı tanınarak kişisel haklar güvence altına alınmıştır.

1.2.4.2. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi

“*İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi*”nin bir maddesinde de vergilendirme yetkisiyle alakalı bir düzenlemeye yer verilerek vergilendirme yetkisinin önemine vurgu yapılmıştır. Bu sözleşmede 1 numaralı protokolün 1. maddesinde “*Mülkiyetin korunması: Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir*”.

“*Bu 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” denilerek mülkiyet hakkı ve vergi ile ilgili düzenlemelerin ancak kanunla getirilebileceği vurgulanmış ve halkın mülkiyet hakkının korunması sağlanmıştır (Gözübüyük, Gölcüklü, 2011: 423; Odabaş, Güngör, 1999: 4).

Bu gelişmelerin sonucunda devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasını sağlayan anayasal vergileme ilkeleri, anayasal normlar haline gelerek günümüzdeki anlamına kavuşmuştur (Gerçek ve diğerleri, 2014: 87).

1.3. Avrupa Birliği’nde Vergilendirme Yetkisi

Buraya kadar ifade ettiğimiz metinlerin hepsinde amaç vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve vergilerin kanuniliği ilkesinin uygulanması olmuştur. Bu temelde çıkarılan bildirgelerden yola çıkarak birçok Avrupa ülkesi de vergi ile ilgili yasalarını bu temele oturtmuştur.

Birçok Avrupa devleti “*hukuk devleti*” ilkesi ve vergileme ile ilgili konulara farklı başlıklar altında yer vermiştir. Bazı anayasalar bunu “*hukuk devleti/hukukun üstünlüğü*” (İspanya Anayasası, 1. madde 1. fıkra; Portekiz Anayasası, 2. madde) veya “*hukuka dayanan/bağlı yönetim*”(Avusturya Anayasası, 18. madde 1. fıkra) veya “*kamu yetkilerinin hukuka uygu olarak kullanılması*” (Finlandiya Anayasası, 2. madde; İsveç Anayasası, 1. madde 3. fıkra) şeklinde ifade ederken, bazıları bunu “*hukuk önünde eşitlik*” (Fransız Anayasası, 2. madde; İtalya Anayasası, 3. madde; Belçika Anayasası, 10. madde; Lüksemburg Anayasası, 11. madde 2. fıkra; Avusturya Anayasası, 7. madde 1. fıkra; Almanya Anayasası, 3. madde 1. fıkra) veya “*yurttaşlara eşit muamele*” ve “*uluslar arası hukukun konumu*” (Hollanda Anayasası, 1 ve 90. madde; İsveç Anayasası, 2. madde 1. fıkra) şeklinde ifade etmektedir. Kamu yetkilerinin anayasanın gösterdiği şekilde (veya anayasanın gösterdiği organlar eliyle) kullanılacağını belirten anayasaları da (Yunanistan Anayasası, 1 ve 3. madde; İrlanda Anayasası, 6. madde 2. fıkra) bu ifade biçimlerine dâhil edilebilir. Alman Anayasası (20. madde 3. fıkra) kanunların anayasaya, yürütme ve yargı faaliyetinin hukuk ve adalete uygun olmasını, İzlanda Anayasası (2. madde) ise yürütme yetkisinin anayasaya ve kanunlara uygun olarak yürütülmesini ifade etmektedir (Öz, 2004: 29).

1.4. Türkiye’de Vergilendirme Yetkisi

Türkiye’de vergilendirme yetkisi Osmanlı Devleti döneminden Türkiye Cumhuriyeti’ne kadar olan dönem ve cumhuriyet sonrası dönem olarak ifade edilmektedir. Avrupa’da olduğu gibi Türkiye’de de vergilendirme yetkisi alanında çeşitli düzenlemeler olmuştur. Ancak yaşanan süreçte düzenlemeler konusunda daha geç hareket edildiği ve yerleşmesinin de zaman aldığı söylenebilir.

1.4.1. Cumhuriyet Dönemine Kadar Olan Dönem

Osmanlı İmparatorluğu’nda, padişahın mutlak yönetim gücü, Halife olarak dini lider statüsünde olması ve siyasi otoriteyi temsil etmesiyle gerçekleşmektedir. Sahip olduğu bu mutlak güç, padişahın vergilendirme yetkisi ile ilgili büyük bir yetki alanına sahip olmasını sağlamıştır (Akyazan, 2009: 3). Bu dönemde şer’i vergiler (*zekât, öşür, haraç, cizye*) ve padişah tarafından konulan örfi vergi yükümlülüğü getirilmiştir (Öncel ve diğerleri, 2011: 8, Selvi, 2010: 22). Osmanlı Devletinde padişah vergi ile ilgili sınırsız düzenleme yetkisine sahip olmuştur. Ancak bu yetki 1808 tarihinde ilk defa bir düzenleme ile sınırlandırılmaya çalışılmıştır.

Bu dönemde iç siyasetteki bazı krizler sebebiyle II. Mahmut padişah olmuş, sadrazamlığa ise Alemdar Mustafa Paşa getirilmiştir. Alemdar Mustafa Paşa öncülüğünde 29 Eylül 1808 tarihinde Kâğıthane’de gerçekleştirilen toplantıda ayanlar ve devletin büyükleri arasında “*Sened-i İttifak*” kabul edilmiştir. Daha sonra da padişah tarafından onaylanmıştır. Böylece Osmanlı’nın zor zamanları olan o dönemin vergi sorunlarının ayan tarafı ile padişah arasında vergilendirme yetkisi alanında ilk sınırlama getirilmiştir (Üzeltürk, 2011: 122; Tanör, 1991: 27).

“*Sened-i İttifak*” ile padişahın vergilendirme yetkisi halkın seçtiği ayanlar lehine sınırlandırılmıştır (Akyazan, 2009: 3; Selvi, 2010: 22). Sened-ittifak metninde yer alan 7. şart vergilendirme yetkisiyle alakalıdır. Buna göre, “*ahaliden, fakirlerden ve köylülerden alınacak vergilerde adalete riayet ilkesine uygun davranılacağı; vergi konulurken ayanlarla görüşüleceği ve bu görüşmeler sonucunda ortaya çıkan karara uyulacağı*” açıklanmıştır (Güneş, 1999: 78). Bu kapsamda ayan ve padişah arasında vergilendirme konusunda yapılacak görüşmeler belirleyici olarak kabul edilmiştir (Üzeltürk, 2011: 122).

“*Sened-i İttifak*” ile iktidarın yetkisi sınırlanmış “*verginin kanuniliği ilkesinin*” ve halkı temsil edemese de temsilcileri konumundaki ayanların onaylayıcı görevi “*temsilsiz vergi olmaz*” ilkesinin oluşumuna ilk adımdır (Güneş, 1998: 78). Bu belge padişahın mutlak yetkisine sınırlama getirme çabasından dolayı “*Hukuk Devleti*” açısından önemli bir adım olarak görülmeli ve değerlendirilmelidir (Kartalcı, Doğan, 2013: 119).

Osmanlı Devleti’nde, vergilendirme yetkisi ile ilgili bir sonraki düzenleme, 1839 yılında “*Gülhane Hatt-ı Hümayunu*” ile gerçekleştirilmiştir (Akyazan, 2009: 4). 3 Kasım 1839 yılında Mustafa Reşit Paşa’nın Sultan Abdülmecit’e okuduğu “*Gülhane Hatt-ı Hümayunu*” (*Padişah Yazısı*) imzalanmıştır (Mutlu, 2009: 40). Bu düzenleme ile Tanzimat adı verilen döneme girilmiş ve vergilendirme ile ilgili kanunlaştırma hareketi bu dönemde başlamıştır (Arıkan, 1996/1997: 276). Bu belgenin önemli özelliklerinden biri belgeyi padişahın tek taraflı olarak yani halkın ve diğer grupların baskısı olmadan düzenlemesidir.

“*Gülhane Hatt-ı Hümayun*”da: “..ahali memalikten her ferdin emlak ve kudretine göre bir vergi münasip tayin olunarak kimseden ziyade bir şey alınmaması..” denilerek mükelleflerin ödeme gücüne göre vergi konulması ve kanunla konulan vergiler haricinde keyfi vergi alınması yasaklanmış, vergi tahsilinde verimsizliğe ve keyfilığe neden olan iltizam usulü eleştirilmiştir (Çağan, 1982: 38).

“*Gülhane Hatt-ı Hümayun*”undan sonraki düzenleme ise “*Islahat Fermanı*”dır (Tanör, 1991: 95). “*Islahat Fermanı*” Avrupalı Devletlerin baskısıyla Osmanlı Devleti’nde Müslüman olmayan tebaa ile Müslüman tebaa arasındaki eşitsizliği kaldırmak amacıyla 28 Şubat 1856 tarihinde düzenlenmiştir (Çağan, 1982: 36).

“*Islahat Fermanı*”nda vergilerin keyfi olmaması, vergi yükünün ödeme gücüne göre alınması, sınıf ve mezhep ayrımı yapılmaksızın vergilerin toplanması ve vergilerin toplanmasında iltizam usulünün yürürlükten kaldırılması gerektiğine özellikle vurgu yapılmıştır (Selvi, 2010: 25).

Ayrıca “*Islahat Fermanı*”nda vergide eşitliğin, özellikle Müslüman olmayan tebaa ile Müslüman tebaa arasında eşitliğin bir güvencesi olarak yer verildiği ifade edilebilir (Kumrulu, 2015: 1).

“*Islahat Fermanı*”ndan sonra 1875 yılında düzenlenen “*Adalet Fermanı*”nda ise vergilendirme yetkisiyle alakalı yeni düzenlemeler geliştirilmemiş daha önce düzenlenen fermanların tekrarı niteliğinde olmuştur (Uluatam, Methibay, 2001: 25).

Tarihteki ilk Türk anayasası olarak kabul edilen “*Kanun-i Esasi*”de “*kanun önünde eşitlik*”, “*ödeme gücüne göre vergileme*” ve “*vergide kanunilik*” ilkeleri net bir şekilde ifade edilmiştir (Mutlu, 2009: 144) İnsan haklarının yer aldığı ilk pozitif hukuk metni 1876 tarihli “*Kanun-i Esasi*”dir.

“*Kanun-i Esasi*”, vergi ile ilgili olarak üç maddeye yer vermektedir. Vergide kanunilik ve özellikle mali güce göre vergileme vergi hukukunun gelişimi açısından önemli bir dönüm noktası olarak nitelendirilebilir. Nitekim 20. madde, “*Kararlaştırılan yükümler kendi kanunlarına göre tüm uyruklar arasında herkesin kudreti oranında salınır ve bölüştürülür*” ifadesi ile verginin “*kudret*” yani “*mali güç*” ölçütüne göre salınacağı hükme bağlanmıştır. Yine 24. madde ile savaş ve benzeri olağanüstü durumlar saklı kalmak koşuluyla, zor alım ve angaryanın yasak olduğu belirtilmiştir. Son olarak 25. madde de ise, “*Bir kanuna dayanmadıkça vergi ve resim adı ile ve diğer bir adla hiç kimseden para alınamaz*” hükmü ile “*vergilerin kanuniliği*” hukuki güvence altına alınmıştır (Çağan, 1982: 37; Budak, 2006: 45). Cumhuriyet dönemine kadar yapılan kazanımların birçoğu ya padişah tarafından kaldırılmış ya da uygulanamamıştır.

1.4.2. Cumhuriyet Sonrası Dönem

Osmanlı Devletinin borçlu olduğu devletler alacakları karşılığında devletin vergi gelirlerini toplamak için “*Duyun-u Umumiye*”yi kurmuşlardır. Osmanlı devletinin yetkilileri bu davranışı reddetmiş ve 23 Nisan 1920 tarihinde meclisi toplantıya çağırarak vergilendirme yetkisini kendi iradesine almıştır. Bu durumda savaş şartları da etkili olmuştur. Nitekim 1921 tarihinde 23 maddenin yer aldığı bir anayasa oluşturulmuş ancak vergi ile ilgili herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir (Çağan, 2011: 10; Uluatam, Methibay, 2001: 27; Aslan, 2010: 19).

Klasik anayasa anlayışına ve sistematığına uygun olarak 20 Nisan 1924 tarihinde 105 maddenin yer aldığı, katı, “*1924 Anayasası*” (*1924 Teşkilatı Esasiye Kanunu*) kabul edilmiştir (Özbudun, 2013: 32; Tanör, 1991: 294). 1924

Anayasası'nın 3 ve 6. maddelerinde, hâkimiyetin millete ait olduğu; yasama yetkisinin ise “Türkiye Büyük Millet Meclisi”ne (TBMM) ait olduğu ifade edilmiştir (Erdoğan, 2004: 97; Özbudun, 2013: 34; Tanör, 1991: 295).

1924 Anayasası'nın 84. maddesinde: “Vergi, devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir. Bu esasa aykırı olarak, gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması ve başka yüklemeler yapılması yasaktır.” (Akyazan, 2009: 6; Öz, 2004: 42). 85. maddesinde de: “Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır. Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alına gelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapılıncaya kadar alınabilir” (Öz, 2004: 42; Akyazan, 2009: 6) ifadeleri ile kanunlara dayanmadıkça vergi ile ilgili düzenleme yapılamayacağını, yani “vergilendirmede kanunilik ilkesi” benimsenmiştir. İkinci fıkra ile de mevcut kanunlar açısından kanunilik ilkesine istisna getirilmiştir (Güneş, 1998: 90; Çağan, 1982: 51).

1924 Anayasası'nda herhangi bir düzenleme yapılmayarak 27 Mayıs 1960 ihtilal ve bunu besleyen koşullar altında “1961 Anayasası” oluşturulmuştur (Güneş, 1998: 90).

Vergilendirme yetkisi ile ilgili mühim olan ve vergilerin kanuniliğinin denetimine imkân veren bir düzenlemeye 1961 Anayasası'nda yer verilmiştir. 1961 Anayasası'nın 147. maddesi ile anayasa ve kanunlara ilişkin düzenlemelerin anayasada gösterilen şekil şartlarına uygunluğunu denetlemek AYM'nin görev alanında olduğu hüküm altına alınmıştır.

1961 Anayasası'nın 61. maddesinde: “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümlülükler ancak kanunla konulur” hükmü yer almıştır. 61. maddenin 1. fıkrası “vergilendirmede genellik” ve “malî güce göre vergilendirme” ilkelerini, 2. fıkrası ise; “vergilerin kanuniliği” ilkesini hükme bağlamıştır (Çağan, 1982: 95).

1971 yılında 1961 Anayasası'na eklenen yeni bir düzenleme ile “kanunların belli ettiği aşağı ve yukarı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uyulmak şartıyla, vergi resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin

hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.” İfadesine yer verilmiştir (Aslan, 2010, 21; Öz, 2004, 43). 1961 Anayasası’na eklenen bu fıkra ile de, meclis, vergilendirme yetkisi ile ilgili yetkisini icra organı ile paylaşmıştır. Bu suretle “*Türk Vergi Sistemi*” bulunan birçok düzenleme, AYM tarafından iptal edilme tehdidinden kurtulmuştur (Çağan, 1982: 95; Akyazan, 2009: 7).

“1982 Anayasası”nda vergilendirme konusu 1961 Anayasası’na benzer bir şekilde “*Siyasal Haklar ve Ödevler*” içinde “*Vergi Ödevi*” başlığıyla 73. maddede düzenlenmiştir. Madde metninde açıkça “*vergilemede genellik*”, “*karşılıklılık*”, “*mali güç*” ve “*kanunilik*” ilkelerinin düzenlendiği görülmektedir. Ancak bir fark büyük önem arz etmektedir. 1961 Anayasası kanunilik ilkesini sadece vergilerin konulmasında kabul etmişken; 1982 Anayasası kanunilik ilkesini vergilerin değiştirilmesi ve kaldırılmasında da aranacağını özellikle belirtmiştir (Gerçek ve diğerleri, 2014: 90). 1982 Anayasasının 73. maddesi:

- 1- “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür*”.
- 2- “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır*”.
- 3- “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*”.
- 4- “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle, oranlarına ilişkin hükümlerinde, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilebilir*”.

şeklinde ifade edilmiş ve Sened-i İttifak ile başlayan serüven bu düzenleme ile son halini almıştır. Bu fıkralardan birincisi ile “*eşitlik ilkesi*”, ikinci fıkra ile “*genellik ilkesi*”, üçüncü fıkra ile “*kanunilik ilkesi*” ve son fıkra ile kanunilik ilkesine bir “*istisna*” getirilmiştir (Arslan, 2012: 32; Bilici, 2011: 35-36).

1982 Anayasası’nın 73. maddesinin son fıkrası ile Bakanlar Kurulu’na verilen yetki yani vergilerin kanuniliğine getirilen istisna kullanımı yıllardır yargıyı meşgul eden bir düzenleme olmuştur. Çünkü verginin temel öğeleri olan muafiyet, istisna, oran, indirim ve benzerlerinin anlamı öğreti ve uygulamada yetki, miktar ve hadlere kaydırılmıştır (Arıkan, 1997: 278). Türkiye’de vergilerin kanuniliği alanındaki sıkıntıda bu alanda başlamaktadır. Kanunlarda ve diğer düzenlemelerde verginin

temel ögelerinin net ifade edilememesi ve vergi yükü getirici nitelikte anlamlara kayması en temel sebep olarak ifade edilebilir.

1.5. Vergilendirme Yetkisi ve Kanunilik İlişkisi

Devletin en büyük gelir kaynağı vergilerdir. Bu yüzden devlet, kamusal hizmetlerin yerine getirilmesinde ihtiyaç duyulan mali kaynakları, vergilendirme yetkisini kullanarak elde ettiği vergi gelirlerinden karşılamaktadır. Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerinde egemenliğine dayanarak vergi salma hakkına haiz olduğu hukuki ve fiili gücü olarak ifade edilebilir. Bu yetki dar anlamda, devletin yalnızca vergi salma yetkisi şeklindeyken; geniş anlamda, kamu giderlerini karşılamak için gerçek ve tüzel kişilere salınan vergi ve benzeri her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkiyi kapsamaktadır (Canbay, Akbay, 2014: 70).

Hukuk devletinin gerekliliğinden kaynaklanan, anayasal düzenlemelerin biçimlendirdiği, pekiştirici niteliğe haiz olan kanunilik ilkesi, hukuk devletinin en temel ilkelerindedir (Güneş, 1998: 8). Vergilerin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, objektif, verginin temel ögelerine sahip ve yasama organı olan meclis tarafından hukuksal düzenlemelere uygun bir şekilde oluşturulan kanunlarla kullanılmasını ifade etmektedir (Doğrusöz, 2000: 137-138). Bu ilke, vergi ile ilgili konuların genel düzenleyici işlem olarak kanuna dayandırılması zorunluluğunun yanı sıra, vergi tarh ve tahsil usullerinin de kanunlara dayandırılması gerekliliğini ifade etmektedir (Öncel ve diğerleri, 2011: 40).

Kanunilik ilkesi vergileme yetkisine anayasa ve kanunlarla bağlayıcı bir sınırlama getirmekle beraber (Taş, 2000: 277), vergi yükümlülerinin mülkiyet haklarını da güvence altına almaktadır. Böylece keyfi ve takdiri vergi düzenlemeleri ve uygulamaları engellenmekte, bunun sonucunda vergi yükümlüleri belirli bir süre mülkiyetleri üzerinde ne oranda tasarruf haklarının bulunduğu bilincinde olmaktadır. Bu sebeple “*kanunilik ilkesi*” hukuki güvenliğin de güvencesini oluşturmaktadır (Arslan, 2006: 32; Budak, Yakar, 2013: 414).

Hukuk devleti sınırları dâhilinde, vergilerin kanuniliği ilkesinin manası, demokratik ve çağdaş devletlerde “*güçler dengesi*” ve “*güçler ayrılığı*” ilkeleri öncülüğünde vergilendirme yetkisine parlamentonun veya yasama organının sahip

olup, başka bir ifadeyle kanun çıkarılarak kullanılmasıdır (Çağan, 1982: 7; Kırbaş, 2000: 61). “*Kanunsuz vergi olmaz*” şeklinde de ifade edilen bu kural çoğu ülkenin anayasasında bulunmaktadır (Kırbaş, 2000: 28). 1982 Anayasası’nın 73. maddesinin 3. fıkrasında bu ifade “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” ifadesiyle hükme bağlanmıştır (Bilici, 2011: 35; Arslan, 2012: 32; Şenyüz ve diğerleri, 2010: 15; Öncel ve diğerleri, 2011: 13-14).

Çağan, vergilerin kanuniliği ilkesi ve vergilendirme yetkisi arasındaki hukuki ilişkiyi şöyle belirtmiştir: “*Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak, yürütme organının kanuni dayanak olmaksızın bir idari işlemle veya yargı organının kıyas yoluyla vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkileri yoktur.*”

Doktrinde de ifade edilenlerden anlaşılan vergilendirme yetkisinin kanunilik ilkesine hapsolunduğudur. Ancak uygulamada da gerçekten böyledir? Asıl tartışılması gereken nokta burasıdır. Çünkü 1982 Anayasası’nın son fıkrası ile Bakanlar Kurulu’na verilen yetki anayasal olarak kanunilik ilkesine bir istisna getirmekle beraber uygulamada dikkat çeken sıkıntılara yol açabilmektedir. Özellikle Maliye Bakanlığı’na verilen usul ve esasları belirleme yetkisi ile kanunilik ilkesine aykırılık teşkil eden düzenlemelere yer verilmektedir.

1.6. Vergilendirmede Kanunilik ve Anayasal Vergileme İlkeleri İle İlişkisi

Anayasal vergilendirme ilkeleri vergide kanunilik ilkesinin garantörüdür. Eğer bu ilkelerden herhangi biri işlerliğini kaybederse vergide kanunilik ilkesinin de bozularak devre dışı kalacağı kesindir. Anayasal vergileme ilkeleri saatin içinde işleyen çarkın dişlileri gibidir. Nasıl bu dişlerden biri kırılırsa zaman işlemez ise, anayasal ilkelerden birini de feda ettiğinizde vergilerin kanuniliği ilkesi işlemez. Bu nedenle her bir vergileme ilkesi anayasa ile güvence altına alınmıştır. Ancak uygulamada aksaklıklar çıkmaktadır. Bu da kanunilik ilkesine hemen yansımaktadır.

1.6.1. Hukuk Devleti İlkesi ve Kanunilik İlkesi

Demokratik ülkeler vergilendirme hakkında benimsediği görevleri yerine getirirken demokratik sosyal hukuk devletinin gerekliliğine göre faaliyet gösterir. Vergilendirmeye ilgili anayasa kurallarını da hukuk devleti anlayışının icap ettiği

biçimde düzenler (Öz, 2004: 44). Hukuk devleti, devletin sahip olduğu bütün organlarının faaliyetinde anayasal kurallara uygun davranmasını ve bağlı kalmasını, vatandaşların temel hak ve özgürlüklerine ilişkin müdahalelerden arındırılmasını amaçlamaktadır (Çağan, 1982: 144). Hukuk devleti kişi açısından ehemmiyet arz eden üç ihtiyacı sunmaktadır: “Özgürlük”, “güvenlik” ve “eşitlik” (Ökçesiz, 1998: 31).

Hukuk devletinde bulunması gereken yasama, yürütme ve yargı organları, sadece toplumun kaynağı ve sahibi olduğu egemenliğin kendilerini ilgilendiren alanlarıyla ilgilendirir. “Anayasa”, “kanunlar” ve “hukukun genel ilkeleri” bu alanlara yönelik kuralları düzenlemeler ve denetler (Tekbaş, 2007: 167).

Doktrinde hukuk devleti ilkesinin sahip olduğu ve önem arz eden şu ilkeler üzerinde durulmaktadır (Ökçesiz, 1998: 41):

- 1- Kanuni idare ilkesi
- 2- Kanunların genelliği ilkesi
- 3- Kuvvetler ayrılığı ilkesi
- 4- Kazanılmış haklara saygı gösterilmesi
- 5- Temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması
- 6- Mahkemelerin ve yargıçların bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanması
- 7- İdarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetime tabi olması
- 8- Yasama organından yürütme organına yetki devri koşullarının önceden belirlenmiş olması
- 9- Devletin mali sorumluluğu
- 10- Kanunların anayasaya uygunluğunun sağlanması

Hukuk devletine yönelik yukarıda ifade edilen ilkeler diğer hukuk konularıyla alakalı olduğu gibi vergi hukukuyla da alakalıdır. Kuvvetler ayrılığı ilkesi dâhilinde, vergilerin salınması, uygulanması ve denetim yetkisi görevlerinin farklı organlarca düzenlenmesi, vergi kanunlarının bütün topluma uygulanması, toplanan vergilerin sadece anayasa ve kanunlara uygun olarak kamu hizmeti amacıyla kullanılması ve kıyasın yasak olması, vergisel düzenlemelerle ilgili anayasada yetki devrinin şartlarının oluşturulması, yasama organı tarafından düzenlenen vergi kanunlarının anayasa yargısının denetimine tabi tutulması ve idarenin kanunlara bağlı olması şeklinde anayasalarda düzenlenen esaslar; hukuk devleti anlayışının anayasalara yansımalarının sonuçları olarak ifade edilebilir. Bu sebeple anayasanın

yukarıda tespit edilen düzenlemelerine uymayan bir kanun, aynı zamanda hukuk devleti ilkesine de uymamış sayılacaktır (Tekbaş, 2007: 168).

Vergiler kanunla salınır, değiştirilir ve alınır. Yani verginin hukuki dayanağı, temeli kanundur. Vergilerin kanunla düzenlenmesi, hukuk devleti ilkesinin bir sonucudur (Erginay, 1998: 9). Bu ifadelerden anlaşılan vergilerin kanuniliği ilkesinin hukuk devleti temelinde inşa edildiğidir. Fakat hukuk devleti ilkesine sahip her devletin “*vergilendirmede kanunilik ilkesi*” anlayışını benimsemediği de bir gerçektir. Hukuk devleti ilkesini önemseyen bir devletin vergilendirme yetkisinin anayasa ve kanunlara, yani hukuk kurallarının bütününe uygun kullanılması mecburiyeti bulunmaktadır (Efendioğlu, 1984: 4). Vergilendirme ile ilgili söz konusu düzenlemenin anayasaya aykırı olmaması için, hem temel hak ve özgürlüklerin anayasal sınırlarına, hem de vergilendirmenin anayasal ilkelerine uymak gerekmektedir (Karakaş, Sonsozoğlu, 1998: 220).

1.6.2. Temel Hak ve Özgürlükler İlkesi ve Kanunilik İlkesi

1982 Anayasası'nın 12. maddesinde “*temel hak ve hürriyetlerin niteliği*” bölümünde şu ifadeler yer verilmiştir: “*Herkes kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder.*”

Devlet vergi salarak bir yandan kamu hizmetlerinin görülmesi için mali kaynak sağlarken, diğer yandan ekonomiye müdahale ederek kişilerin temel hak ve özgürlüklerini sınırlandırır. Sınırlama hukuki çerçevede yapılırsa da, ölçsüz ve aşırı boyutlara ulaşırsa sınırladığı hak ve özgürlükler mevcudiyetini kaybedebilir (Bayraklı, Odabaş, 2000: 150).

1982 Anayasası'nda vergi salarak müdahaleye veya sınırlamaya imkân veren bir kısım temel hak ve özgürlükler olarak, “*özel hayatın gizliliği*” (1982 Anayasası, madde 20), “*yerleşme ve seyahat özgürlüğü*” (1982 Anayasası, madde 23) ve “*mülkiyet ve miras hakkı*” (1982 Anayasası, madde 35) sıralanabilir.

Herhangi bir anayasal hak yasama organı tarafından konu dışı bırakılabilir (Çağan, 1982: 179). Bu durumun yasama organı dışında da örnekleri mevcuttur. Çünkü sık sık değinildiği gibi vergi mevzuatında Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiler bir nevi yeni vergi yükü getirici işlem olabilmektedir. Bununla ilgili ayrıntılı bilgiye üçüncü bölümde yer verilecektir.

1.6.3. Hukuki Güvenlik İlkesi ve Kanunilik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesi toplumun hukuki konumunu görerak belirlediği beklentiler açısından önemli bir yere sahiptir. Hukuk devleti, kişilerin sorumlu olduğu kuralları bilmeleri ve kendilerine sadece mevcut düzenlemelerde belirtilen kuralların uygulanacağını, bir başka ifadeyle hukuki bir güvenlik dâhilinde olmaları gereksinimini de kapsadığı için çağdaş demokratik toplumlarda kabul edilmektedir (Turhan, 1982: 27).

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin sorumlu olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, beklenti ve planlarını bu kurallara göre güvenle düzene koyabilmesi manasını taşımaktadır (Günday, 2004: 44; Öncel ve diğerleri, 2011: 46). Bireylerin davranışlarını düzenleyen hükümler onlara güvence vermelidir. Hukuki güvenlik ilkesinin sağlanmasının ilk şartı, devletin koymuş olduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasındır (Öncel ve diğerleri, 2011: 46).

Küreselleşen dünya ve teknolojik gelişmeler sonucu değişen yaşam şartlarında bireyler de gelecek adına sosyal, ekonomik ve benzeri beklentilere girmektedir. Bundan dolayı bireylerin mevcut uygulama ve düzenlemeler dâhilinde yaptıkları planlamaları hayata geçirmeleri mevzuattaki istikrara da bağlıdır. Bu anlamda hukuki güvenlik ilkesinin mevcudiyetinden söz edebilmek için bazı düzenlemelerin varlığı şarttır.

Hukuki güvenlik ilkesinin içeriğinde, “*vergilendirmenin belirliliği*”, vergi hukukunda “*kıyas yasağı*” ve “*vergi kanunlarının geriye yürümezliği*” ilkeleri bulunmaktadır. Belirlilik ilkesi, vergilerin temel öğelerinin yani oran, indirim, muafiyet, istisna, zamanaşımı, tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin hem idare, hem de birey yönünden belirli ve kesin olması anlamına gelmektedir. Vergi ile ilgili düzenlemeler açık ve anlaşılabilir olduğu ölçüde keyfilik önlenilecektir (Aksoy,

1999: 226; Öncel ve diğerleri, 2011: 46; Çağan, 1982: 172). Bu sebeple vergi kanunları hazırlanırken belirlilik ilkesi gereği daha net anlam ifade edecek şekilde yani anlam kaymasına mahal bırakmayacak şekilde hazırlanmasında büyük önem vardır.

Belirlilik ilkesinin ilk şartı ise vergilerin kanuniliği ilkesi ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağlılığıdır. AYM belirlilik ilkesini açıklarken kanunilik ilkesine de değinmiştir. AYM'nin görüşü: “.....Devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz “yasallı ilkesidir”....” biçimindedir.

Hukuki güvenlik ilkesi, vergi düzenlemelerinin geçmişte gerçekleşen olaylara uygulanmamasını gerektirir. “Kanunların geriye yürümezliği ilkesi”, yeni çıkarılan bir kanun ile geçmişte yapılan herhangi bir hukuki davranış veya eylemin bu kanundan sorumlu tutulmamasıdır. Yani bir hukuki olayın vuku bulduğu dönemdeki kanun hükümlerine tabi olmakta devam edeceğini belirtmektedir (Baş, 2011: 133).

Vergilerin kanuniliği ilkesi ile birlikte hukuk devleti ilkesi dâhilinde “vergi kanunlarının geriye yürümezliği” ilkesinin önem arz etmesinin sebebi, mali yükümlülerin önceki dönemlere yönelik yeni, beklenmedik ve sürpriz mali yükümlülüklerle karşı karşıya bırakılmamasıdır (Kumrulu, 2010: 247). Aksi takdirde mükelleflerin anayasal düzene olan güvenleri azalır ve onları yasadışı yollarla arayışa sevk edebilir.

Kanunların geriye yürümezliği ile ilgili Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu (DİBK), 03.07.1989 tarihli E: 1988/5 ve K: 1989/3 sayılı kararında şöyle ifade edilmiştir: “Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan vergilerin kanuniliği ilkesi de, hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkân vermez”.

Hukuki güvenlik ilkesinin önemli bir şartı da “kıyas yasağıdır”. Vergi hukukunda kıyas yasağının manası, vergide benzetme yolu ile yeni mali yükümlülükler getirilemeyeceği gibi verginin temel öğelerine ilişkin düzenlemeler de oluşturulamaz (Öz, 2004: 57; Baş, 2011: 138).

Vergi ilişkisinin yatay bir ilişki olmaması, yani eşit taraflar arasındaki ilişkiler gibi bir ilişki olmayıp dikey bir ilişki olması ve bu ilişkide vergi ödevini düzenleme yetkisinin yasama organına verilmiş olması ile “*verginin kanuniliği ilkesi*” doğmuştur (Baş, 2011: 138). Ancak yasama organının kullandığı vergi ve benzeri konulardaki düzenleme yetkisi, kıyas yoluyla yürütme ve yargı organı tarafından kullanılarak mali yükümlünün vergi yükünde değişikliğe sebep olabilir. Fakat vergilendirmede kanunilik ilkesi, vergi konularının kanunlarla belirlenmesi ve kanunlarında anayasaya uygun olmasını gerektirir (Öz, 2004: 57).

Bu durum Vergi Usul Kanununun (VUK) 3. maddesinin 2. fıkrasında şöyle ifade edilmiştir: “*Vergi kanunları, lâfzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lâfzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır*”. Bu fıkra ile vergi kanunlarının manası incelenirken sistematik, amaçsal, deyimsel, tarihsel yorum tekniklerinden faydalanabileceğini ifade etmektedir. Kıyas yolu ile yorum bu hükmün kapsamı dışında tutulmaktadır (Çağan, 1982: 17).

1.6.4. Genellik ve Eşitlik İlkesi ve Kanunilik İlkesi

Kanunların genelliği ilkesi hukuk devletinin temel ilkelerinden biridir. Genellik ilkesi anayasaya eşitlik ilkesi ile birlikte yansımaktadır. Dolayısıyla bu iki ilke birlikte ele alınmalıdır. Vergilendirmenin genelliği ilkesi vergilendirmenin eşitliği ilkesinin ön şartıdır. Bu durum 1982 Anayasası’nın 10. maddesinde anlam bulmuştur. Hukuk devleti olmanın gerekliliğinden dolayı kişilerin temel hak ve özgürlüklerini düzenleyen kanunlar mutlaka genel olmalıdır (Çağan, 1982: 178).

1982 Anayasası’nın 73. maddesinin ilk fıkrasında “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür*” denilerek genellik ilkesine vurgu yapılmıştır. Bu fıkra, verginin ülkede yaşayan bütün vatandaşlara adil

bir biçimde yaygınlaştırılması ve vergi yükünün toplumun bazı kesimlerinde kalmasının engellenmesinin ifadesidir (Gündüz, 1995: 106).

Eşitlik ilkesi, kavram olarak “*dikey eşitlik*” ve “*yatay eşitlik*” olmak üzere iki şekilde anlamlandırılmaktadır. Dikey eşitlik kavramı, farklı durumda olan yükümlülere vergilendirme açısından farklı muamele yapılmasını ifade ederken, yatay eşitlik kavramı, aynı durumda olanlar arasında farklı muamele yapılmamasını ifade etmektedir (Bilici, 2011: 35). Eşitlik ilkesi, 1982 Anayasasının 10. maddesinde “*Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, zümreye, aileye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar*” hükmü ile düzenlenmiştir. Bu maddeden de anlaşılmaktadır ki vergi uygulamalarında kanunilik ilkesine bağlı kalmak şartıyla vergilendirme yetkisi kullanılırken herkese eşit şekilde muamele edilmesi gerekmektedir.

Eşitlik ve genellik ilkelerinin vergilendirmede bulduğu anlam herkesin mali gücüne göre vergi yüküne katılmasıdır (Arıkan, 1994: 71). Dolayısıyla mali gücü yetersiz olanlar vergi yükünden mahrum bırakılabilirler. Böylece mali yükün tamamı ödeme gücü olanlar arasında bölüşülmektedir. Verginin temel öğelerinden olan oran, muafiyet, istisna ve matrahtan yapılacak indirim ve benzerinin verginin yapısına uygun olması, anayasal ilkelere dayanması ve objektif olması gerekmektedir (Kumrulu, 1979: 156; Arıkan, 1994: 71; Aliefendioğlu, 2003: 71).

Ancak bazı vergi kanunlarında verginin temel öğelerinin net olarak ifade edilmemesi ve Maliye Bakanlığı’na verilen usul ve esasları belirleme yetkisi, uygulamada bazı mükelleflere yeni vergi yükü getirici işlemlere yol açabilmektedir. AYM’nin de bu konuda vermiş olduğu birçok karar bulunmaktadır.

1.6.5. Sosyal Devlet İlkesi ve Kanunilik İlkesi

Türkiye Cumhuriyeti Devleti 1982 Anayasası’nda “*sosyal bir hukuk devleti*” olarak yer almaktadır. Sosyal devletin asıl hedef ve ödevi sosyal refahın, sosyal adaletin ve sosyal güvenliğin sağlanmasıdır. Anayasal ilkelere biri olan sosyal hukuk devleti ilkesi, vergilendirme yetkisinin hukuki kurallar içerisinde ve en

önemlisi vergilerin kanuniliği ilkesine uyarak vergilendirme yetkisini nasıl kullanması gerektiği konusunda yol göstericidir. Bu ilkeye göre, vergilendirme yetkisi kullanılırken kamu hizmetlerinin mali külfetinin karşılanması dışında sosyal özellikli hedefler de dikkate alınmalıdır (Bayraklı, Odabaş, 2000: 151).

Türkiye Cumhuriyeti Devleti, 1982 Anayasası'na göre sadece “*hukuk devleti*” olarak ifade edilmemiş, “*sosyal bir hukuk devleti*” olarak da nitelendirilmiştir. Sosyal devlet, her toplumda sosyal refahın, sosyal adaletin ve sosyal güvenliğin hukuki düzen içinde en iyi şekilde hissedilmesini hedefler. Bu sebeple sosyal devlet ilkesi ile hukuk devleti ilkesi arasında bir zıtlaşmadan daha çok birbirini tamamlama söz konusudur (Çağan, 1982, 190; Öncel ve diğerleri, 2011: 52).

Sosyal devlet ilkesi AYM kararlarında özellikle vergi kanunları açısından önemli bir işlev görmekte ve denetim getirmektedir. AYM'nin 18.02.1985 tarih ve E: 1984/9, K: 1985/4 sayılı kararında sosyal devlet ilkesini şöyle ifade etmiştir: “*Sosyal hukuk devleti (...), insan hak ve özgürlüklerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve güvence altına alan, kişiyle toplum arasında denge kuran, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışma hayatının gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali önlemler alarak çalışanları koruyan, milli gelirin adil biçimde dağılmasını temin eden, hukuka bağlı ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlettir*”.

Sosyal hukuk devleti ilkesi, anayasal bir ilke olarak vergilendirme yetkisinin kullanım talimatını vermektedir. Devlet, kişilere mali yük yüklemesinin asıl nedeni giderleri karşılama olmakla beraber, gelir dağılımında adalet ve ekonomik etkinliklerde vergilemeyi mali araç olarak da kullanmaktadır (Bayraklı, Odabaş, 2000: 151).

1.6.6. Laik Devlet İlkesi ve Kanunilik İlkesi

Laiklik ilkesi 1982 Anayasası'nın 2. maddesinde yer almaktadır. Laiklik ilkesi anlam olarak iki boyut taşımaktadır. Buna göre laiklik, bir yandan ibadet ve inanç özgürlüklerini kapsayan dini inanışlarla ilgili hak ve özgürlükleri, öte yandan da din ve devlet işlerinin ayrılığını ifade etmektedir. Din ve devlet işleri ayrılığı, devletin, hiçbir din ve din mensupları arasında eşitsizlik ve ayrımcılık yapmamasını, bütün

dinlere ve din mensuplarına eşit davranması manasına gelmektedir (Özbudun, 2013: 76; Budak, 2006: 88).

1982 Anayasası'nın 24. maddesinde: “...kimse, devletin sosyal, ekonomik siyasi veya hukukî temel düzenini kısmen de olsa, din kurallarına dayandırma veya siyasi veya kişisel çıkar yahut nüfuz sağlama amacıyla her ne suretle olursa olsun, dini veya din duygularını yahut dince kutsal sayılan şeyleri istismar edemez ve kötüye kullanamaz” denilerek kanunilik ilkesinin dayanağı olan yasama organının mevcudiyetinin nedenlerinde birini ortaya koymaktadır.

AYM'nin 02.02.1996 tarih, E: 1995/25, K: 1996/5 sayılı kararında laiklik ilkesi şöyle tanımlanmıştır: “...Anayasa'da kabul edilen laiklik ilkesi özde; a) Dinin, devlet işlerinde egemen ve etkili olmaması esasını benimseme, b) Dinin, bireyin manevî hayatına ilişkin olan dini inanç bölümünde, aralarında ayırım gözetilmeksizin sınırsız bir hürriyet tanımak suretiyle dini, Anayasa güvencesi altına alma, c) Dinin, bireyin manevi hayatını aşarak toplumsal hayatı etkileyen eylem ve davranışlara ilişkin bölümlerinde, kamu düzenini, güvenini ve çıkarlarını korumak amacıyla, sınırlamalar kabul etme ve dinin kötüye kullanılmasını ve sömürülmesini yasaklama, ç) Devlete, kamu düzeninin ve haklarının koruyucusu sıfatıyla dini hak ve hürriyetler üzerinde denetim yetkisi tanıma olarak belirlenebilir. ... Günümüzde devlet, vicdan hürriyetine olabildiğince saygılı, bünyesinde çeşitli din ve mezheplere inananlara ve bunlara ait teşekküllere yer veren bir kurumdur. Laik devlette herkes dinini seçmekte ve inançlarını açığa vurabilmekte, tanınmış olan din ve vicdan özgürlüğünün sınırları içerisinde serbesttir. Hiçbir dine itikadı olmayanlar içinde durum aynıdır. Laik bir toplumda herkes istediği dine ya da inanca sahip olabilir. Bu husus yasa koyucunun her türlü etki ve müdahalesinin dışındadır... Dinlerden birini devlet olarak tercih fikri ayrı dinlere mensup vatandaşların kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı düşer. Laik devlet, din konusunda inancına bakmaksızın, yurttaşlara eşit davranan, yan tutmayan devlettir”.

1982 Anayasası'nın 24. maddesinden ve AYM'nin kararından anlaşılmaktadır ki, laiklik ilkesi eşitlik ilkesiyle bağdaştırılmakta, laik devletin yaptığı/yapacağı düzenlemelerde eşitlik ilkesi temelinde hareket edilmesi gerekliliği özellikle vurgulanmaktadır. Yasama organı yeni bir mali yüküm getirirken, hiçbir sınıf veya

zümreye yönelik eşitlik ilkesini ihlal eden, hakkaniyete uymayan ve ayrımcı vergi düzenlemesi gerçekleştiremez (Budak, 2006: 89).

1.6.7. Yasama Yetkisinin Devredilmezliği Yetkisi ve Kanunilik İlkesi

Yasama yetkisinden bahsedilebilmesi için bu yetkinin kullanımı belirli bir düzene bağlı olan ve bunu sürekli denetim altında tutan bir mekanizmanın yönetim anlayışında yer alması gerekmektedir. Yani sosyal ve hukuk devletinin sahip olması gereken ilkelerin yönetim anlayışı tarafından benimsenmiş olması gerekir. Aksi halde yasama yetkisinin sınırı olmayacağı için yetkiyi veren de söz konusu olmayacak, toplumu yönetenler yasanın bizzat kendisi olacaktır.

Yasama yetkisi, halk tarafından seçilmiş ve onun temsilcisi konumundaki meclis eliyle kullanılmaktadır. Meclis yani yasama organı verilen bu yetki ile kanuni düzenlemeler yapmaktadır. Yasama yetkisi halkın seçilmiş temsilcisi konumundaki meclis dışında hiçbir organ eliyle kullanılmaması gerekmektedir. Yasama organının kanuni düzenleyici olarak kullandığı yetkiyi başka bir organ eliyle kullanımının yasak olmasının temelinde eski bir Roma hukuku ilkesi olan “*vekâlet alanın vekâlet veremeyeceği*” (*Delegatus Non Protest Delegare*) ilkesi yatmaktadır. Bu ifade “*yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi*” şeklinde pozitif anayasa metinlerinde de yerini almıştır (Arıkan, 2011: 68).

1982 Anayasası'nın 6. maddesinde, “*hiçbir kimse veya organ, kaynağını Anayasadan almayan bir devlet yetkisi kullanamaz*” kuralı kesin olarak ifade edilmiştir. Yine 1982 Anayasası'nın 7. maddesine göre de, “*Yasama yetkisi Türk Milleti adına TBMM'nindir. Bu yetki devredilemez*” denilmektedir. 1982 Anayasası'nda bu hükümlere yer verilerek yasama, yürütme ve yargı yetkisini kullanan organlar arasında kırmızı çizgiler çizilmiş ve yetki gaspı engellenmek istenmiştir (Tanör, Yüzbaşıoğlu, 2001: 265; Arıkan, 2011: 71).

Yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesinin önemine ne kadar hassasiyet gösterilirse vergilerin kanuniliği ilkesi de o ölçüde kuvvetli olmaktadır. Değişen ve gelişen yaşam şartları yasama ve yürütme organını işbirliğine sevk etmiştir. Ancak bu işbirliği kuvvetler ayrılığı ilkesini zedeleden gerçekleştirilmeye çalışılmakta ve yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine aykırılık teşkil etmemektedir.

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 4. fıkrası şöyledir: "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle, oranlarına ilişkin hükümlerinde, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir.*" Bu fıkra ile yasama yetkisinin çizdiği sınırlar içinde hareket etme yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilerek vergilendirmede kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmemekte sadece bir "*istisna*" getirmektedir (Bilici, 2011: 36).

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 4. fıkrasındaki bu hükmün sebebi, yasama yetkisinin değişen ve gelişen şartlara anında cevap verecek reflekslere sahip olmamasıdır. Çünkü mevzuatlar, sürekli gelişen ve değişen toplumsal yaşamda meydana gelebilecek her türlü olayı önceden sezip ona göre düzenleme gerçekleştiremez. Bu değişim ve gelişim karşısında idarenin gerçekleştirmesi gereken çeşitli kamu hizmetleri ortaya çıkmaktadır. Önceden hazırlanmış düzenlemelerle gelecekte gerçekleşmesi muhtemel yeni durumlara ilişkin tahmin yapılamayan durumlara uyarlanmaz. Bu sebeple istisnanın getirilmiş olması yasama yetkisinin mevcudiyetini ortadan kaldırmaz (Kırışık, Aydın, 2002: 337).

Yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi vergilendirmede kanunilik ilişkisi ile iç içedir. Çünkü vergisel düzenlemeler kanunilik ilkesi gereği kanunlarla gerçekleştirilmelidir. Ancak kanunları çıkaran yasama organının yetkisine bir istisna getirilmiş olması, yani vergi konusunda BK'ya bir istisna getirilmiş olması doğrudan vergilerin kanuniliği ilkesine de bir istisna getirildiğini göstermektedir.

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 3. fıkrası vergilerin kanunla konulup, kaldırılıp ve değiştirilebileceğini ifade ederek kanunilik ilkesine vurgu yaptığına göre ve kanunlarında yasama organı eliyle çıkarılacağına göre bu iki kavramın iç içe olduğunu söyleyebiliriz. Ancak vergi mevzuatında Maliye Bakanlığı'na verilen usul ve esasları belirleme yetkisi bazen yasama yetkisi etkisi göstermekte, 1982 Anayasası'nın 6. ve 7. maddelerine, kanunilik ilkesine ve yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine aykırı düşmektedir.

1.6.8. Mali Güç İlkesi ve Kanunilik İlkesi

Kişiler mali yükümlülük altına girdiğinde mali güç ilkesi dikkate alınmaktadır. Kişilerin mali gücü belirlenirken zenginleşme, harcamalar ve varlık gibi kıstaslar dikkate alınmaktadır (Kaneti, 1984: 33; Öncel ve Diğerleri, 2011: 53). 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 1. fıkrasında "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür*" ifade edilerek mali güç ilkesine vurgu yapılmakta ve mali amaç ifade edilmektedir (Bilici, 2011: 35; Arslan, 2012: 32; Şenyüz ve diğerleri, 2010: 15; Öncel ve diğerleri, 2011: 13-14).

Mali güç ilkesi ve vergilerin kanuniliği ilkesi arasında sıkı bir ilişki vardır. Şöyle ki bir vergi kanununu yasama organı çıkarmış olsa dahi eğer o kanun kişinin mali durumuyla orantılı olmuyorsa bu durumda kanunun aykırılığı söz konusudur. Kaldı ki yasama organını bir kenara koyun, vergi mevzuatında Maliye Bakanlığı'na verilen bazı usul ve esasları belirleme yetkilerini uygulamada sadece idari bir işlem değil vergilendirme işlevi görebilmektedir. Bu da kişilerin mali gücünü etkileme yoluyla vergilendirme yetkisine aykırılık oluşturabilir ki bu konuda AYM'nin iptal kararları da mevcuttur.

AYM 29.03.1966 tarih, E: 1965/45, K: 1966/16 sayılı kararında vergilerin kanuniliği ve mali güç ilkesi arasındaki ilişkiyi şöyle ifade etmiştir: "*Kanun koyucunun, sadece konusunu belli ederek bir malî yükümlünün alınmasına izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılması için yeter bir neden teşkil etmez. Malî yükümlerin; mükellefleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bunlar, kişilerin sosyal ve iktisadî durumlarını ve hatta temel haklarını etkileyecek uygulamalara yol açabilirler. Bu bakımdan kanunla düzenlenmeleri zorunludur. Nitekim tarh ve tahakkuk ve tahsil usulleri ile müeyyideleri ve zamanaşımı, genel ve müşterek hükümler halinde kanunla düzenlenmişlerdir.*

Diğer yönler, yani mükellef, matrah ve oran yönleri, her mali yükümlünün özelliğine göre değişmekte olduklarından bu düzenleme her birisi için kanunla ayrı ayrı yapılmalı ve hiç olmazsa, ana hatları başka bir deyimle çerçeveleri belirtilmeli ve bazılarının niteliklerine göre matrah ve oran için bu mümkün olmazsa yükümlülerin en yüksek sınırı tayin olmalıdır.

Aksi halde, idareye, keyfi uygulamalara meydan verebilecek çok geniş bir takdir yetkisi tanınmış olur. İdare bu yetkiye dayanarak, mükellefler arasında dilediği gibi ayırmalar yapılabilecek ve çok ağır mali yükümler koyabilecektir. Bunun sosyal ve iktisadî düzen üzerindeki sakıncalı etkileri açıktır. Buna yer kalmamak için ilgili kanunlarda, yukarıda işaret edilen unsurlar ön görülmelidir. Anayasa koyucusu, malî yükümlerin kanunla konulmasını emrederken, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunlarda yer almasını kastettiği şüphesizdir. Bu yapılmadıkça bir mali yüküm, kanunla konulmuş sayılmaz". AYM'nin bu kararı vergi kanunlarında Maliye Bakanlığı'na verilen yetkilerin daha net sınırlarla çizilmesi ve ifadelerin belirginleştirilmesi için bir referans olarak kabul edilebilir.

1.6.9. Kamu Giderlerinin Karşılığı İlkesi ve Kanunilik İlkesi

Devletler tarafından ekonomiye müdahalede bulunmak ve gelir dağılımını düzenlemek için mali bir araç olarak kullanılan vergi, en temel anlamda kamu hizmetlerine yönelik mali külfetin karşılanması için salınmaktadır (Kaneti, 1984: 33; Güneş, 1998: 98). 1982 Anayasası'na göre siyasi hak ve ödevlerde olan vergi ödevi, yükümlünün doğrudan doğruya yararlandığı belirli bir hizmetin karşılığı olarak bir katkıda bulunmasını değil, bütün kamu hizmetlerinin külfetine yönelik bir katkıda bulunmasını gerektirir (Kaneti, 1984: 33).

Vergi kanunlarında keyfiliğin önlenmesi için kamu yararı taşımayan külfetlere yönelik düzenlemelerden kaçınılmalıdır. Kanunun kamuya yarar getirmeyecek nitelikte yani keyfi bir düzenleme olması verginin kanuniliği ilkesine uygun düşmemektedir. Bu sebeple vergilerin kanuniliği ilkesine yön veren anayasal ilkelerden biri de kamu giderlerini karşılama ilkesidir. Vergisel yükümlülüğü belirlemede ölçüt sayılan mali güç, belirli kıstaslar içinde kişilerin yükümlülüğünü belirler. Yasama organı bu kritere göre vergi salmalı, mali güç ilkesine göre vergilendirmeyi düzenlemeli ve verginin toplanmasını sağlamalıdır. Vergi kanunlarında verginin temel öğeleri belirtilirken mali güç dikkate alınmalıdır (Güneş, 1998: 101).

1.6.10. Verginin Dengeli ve Adaletli Dağılımı İlkesi ve Kanunilik İlkesi

AYM bazı hükümlerinde, sosyal hukuk devleti olgusunu, “*güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği, yani sosyal adaleti ve böylece toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet*” olarak tanımlamıştır (Kaneti, 1984: 36). 1982 Anayasası’nın 73. maddesinin 2. fıkrası “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” şeklinde düzenlenmiş; vergi yükünün dağılımında, “*sosyal adalet*” anlayışının dikkate alınacağı maliye politikasının “*sosyal amaçları*” doğrultusunda belirtilmiştir (Baş, 2011: 102). Genel bir ifadeyle vergilemede adalet ilkesi, vergi yükünün toplum tarafından makul görülen biçimde dağılımıdır (Gök, Biyan, Akar, 2013: 270).

Vergilerin kanuniliği ilkesini yönlendiren ilkelere biri de sosyal devlette olması gereken sorumlulukları benimsetmesini sağlayan verginin adaletli ve dengeli dağılımı ilkesidir. Çünkü vergilerin kanuniliği ilkesinin istikametini sadece kişilerin güvenliğinin sağlanmasında aramak yetersiz kalacaktır. Aynı zamanda sosyal hukuk devletinin amaçları çerçevesinde kişilerin maddi ve manevi kişiliğinin gelişmesini engelleyecek durumlara karşı göstereceği refleksi de görmek gerekecektir (Güneş, 1998: 101).

Vergi yükü kişilere mali güç kriterine göre bölüştürülmektedir. Peki, verginin adaletli ve dengeli dağılımını sağlamak için “*kişilerin mali gücünün başlangıç sınırı*” nasıl belirlenmelidir? Vergilemede adalet ilkesi bakımından bir kişinin fizyolojik varlığını yani yaşamını sürdürebilecek ihtiyaçlarını sağladıktan sonra o kişinin mali gücünün varlığından bahsedilebilir. Bu ifadeyi, vergi ödeme gücünün varlığının kabulü ve vergilemenin başlamasının birinci temel şartı olarak kabul etmek gerekmektedir. Bu durumda geliri sadece fizyolojik varlığını sürdürmeye yetecek seviyede olan bir kişi vergi yükümlülüğünün dışında tutulacaktır (Gök, Biyan, Akar, 2013: 273).

2. BÖLÜM

VERGİDE KANUNİLİK VE HUKUKİ ÇERÇEVE

Vergilendirmeyle ilgili bir değerlendirme yapılacağı zaman önceliğimiz daima vergilerin kanuniliği ilkesi olmalıdır. Vergi kanunlarının çıkarılması yeterli olmayıp, aynı zamanda bunların anayasaya da uygun olması gerekmektedir. Anayasaya uygun olmayan bir kanunun kanuniliğinden söz etmek ise mümkün değildir. Nitekim vergi mevzuatında birçok kanun çıkarılmaktadır. Ancak bazılarında Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiler vergilendirme yetkisine dönüşmektedir ki bu konuda AYM'nin vermiş olduğu kararlar bulunmaktadır. Hukuk kaynakları arasında bir hiyerarşi bulunmaktadır. Vergi kanunlarının da bu hiyerarşi içerisindeki yerinin bilinmesi gerekir. Bu kanunları anlayabilmek için de verginin temel öğelerinin bilinmesi gerekir. Böylece hangi düzenlemelerin Anayasaya aykırı olduğunun daha iyi anlaşılması sağlanır.

2.1. Vergi Hukuku Açısından Kanunilik İlkesinin Değerlendirilmesi

Verginin kanuniliği ilkesi demokratik hukuk devletlerinde *“kuvvetler ayrılığı”* veya *“kuvvetler dengesi”* ilkeleri dâhilinde, yasama organının vergilendirme yetkisini kullanmasını belirtmektedir. Kanunilik ilkesini diğer ilkelere ayıran en önemli fark şekle ilişkin olmasıdır (Akdoğan, 2005: 39). Kanunilik ilkesi, toplumun engellenemez hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasında hassasiyet, güven ve istikrar isteyen durumlarla ilgili olan ve sosyal hukuk devleti ilkesinin mevcudiyetinden doğarak anayasa ve kamu hukukunun şekillendirdiği bir ana ilke biçiminde ifade edilebilir (Kaneti, 1989: 35).

Güneş'e göre vergilerin kanuniliği ilkesi, keyfi ve takdiri uygulamaları engelleyecek, anayasal ilkelerin çıkarılan kanunlara uygun olması gerekliliğini hissettirecek ve kişi hak ve özgürlüklerini devlete karşı güvence altına alan sınırlarını belirlemekte anlamını bulacaktır (Güneş, 1998: 14).

Verginin kanuniliği ilkesinin hareket alanı bulabilmesi için öncelikle bir vergi kanunu olması gerekmektedir. Kişilerin korunması için vergi kanununun liberal ve

demokratik bir devletin meclisinin yani yasama organı tarafından çıkarılmış olması gerektiği gibi (*temsilsiz vergi olmaz ilkesi*), verginin sadece kanunla düzenlenmesi (*kanunsuz vergi olmaz ilkesi*) ve bu kanunun anlaşılır olması yani verginin temel öğelerini açıkça ifade eden tam vergi kanunu (*verginin belirgin olması ilkesi*) olması şarttır. Vergi kanununun son iki özelliğine dikkat edilirse “*yalnızca vergi kanunu fakat tam vergi kanunu*” gerekliliği ifade edilmiş olmaktadır (Güneş, 1998: 14).

Vergilerin kanuniliği ilkesinin fiili kabiliyet elde etmesi, “*yasal idare ilkesi*” ile birlikte düşünüldüğünde, kanunla gerçekleştirilen nesnel (*objektif*) düzenlemeler içerisinde oluşturulan öznel (*sübjektif*) düzenlemelerin de kanunla uyumlu olması durumunda gerçekleşir. Kanun koyucu vergilendirmeye yönelik ödevini sadece genel kurallar oluşturarak gerçekleştiremez. Yasal idare ilkesi, kişilere mali yükümlülük getirilirken, mevcut vergi kanunlarına uygun bir şekilde yerine getirilmesini gerektirecektir (Güneş, 1998: 15).

Vergilendirme yetkisine çerçevesinde gerçekleştirilecek düzenlemelerle ilgili olarak 1982 Anayasası’nın 73. maddesinin 4. fıkrası ile Bakanlar Kurulu sınırlı yetkiye sahip olacaktır. Bakanlar Kurulu’na verilen bu yetki sınırlı bir yetki olup bir başka makama devredilemeyecektir. Bakanlar Kurulu dışındaki diğer birimler idare olarak uygulayan taraftırlar ve kanunlarla oluşturulması şartıyla sadece usule ve uygulamaya dair düzenleyici faaliyetleri gerçekleştirebilirler (Doğrusöz, 1985: 25).

Vergilerin kanuniliği ilkesi, birey yönünden “*temsilsiz vergi olmaz ilkesi*”, “*kanunsuz vergi olmaz ilkesi*” ve “*verginin belirgin olması ilkesine*”; devlet yönünden “*verginin alınması zorunluluğu ilkesi*” ve “*verginin zorla yürütüm yoluyla alınması ilkesine*” hem güvence hem de sınırlama getirmektedir.

2.2. Vergi Hukuku Kaynaklarının Vergide Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Hukuk kaynaklarının bazıları bağlayıcı niteliktedir. Bunlar uyulması hukuki bir zorunluluk taşıyan kaynaklardır. Bağlayıcı kaynaklara asli veya temel kaynaklar da denilmektedir (Arslan, 2012: 31). Bağlayıcı kaynaklar yeni norm koyan, verginin konusunu, mükellefini veya oranını yani verginin temel öğelerini etkileyen, vergi idaresinin, vergi mükellefinin ve vergi mahkemelerinin uyma zorunluluğu olan

kaynaklardır (Bilici, 2011: 34). Vergi hukukunun bağlayıcı kaynakları, anayasa, kanun, uluslararası vergi anlaşmaları, kanun hükmünde kararname, tüzük, BKK, yönetmelikler, genel tebliğler, AYM kararları ve DİBK şeklinde ifade edilebilir (Şenyüz ve diğerleri, 2010: 14; Bilici, 2011: 34).

Bir kısım hukuk kaynakları ise yardımcı kaynaklardır. Bunlar yeni bir hüküm getirmeyenler (Arslan, 2012: 31), yani verginin matrahını ve oranını etkilemeyen (Bilici, 2011: 34), sadece mevcut düzenlemelerin anlaşılmasına yardımcı olan kaynaklardır (Arslan, 2012: 31; Bilici, 2011: 34). Bu kaynaklar, tebliğler, sirkülerler, özelgeler/muktezalar, genelgeler, genel yazılar, diğer yargı kararları ve doktrin olarak ifade edilebilir (Şenyüz ve diğerleri, 2010: 30; Bilici, 2011: 34).

2.2.1. Vergi Hukukunun Yasama Organından Doğan Kaynaklarının Vergide Kanunilik Açısından Değerlendirilmesi

Vergi hukukunun yasama organından doğan kaynaklarının tamamı bağlayıcı kaynaklardır. Bu kaynaklar; anayasa, uluslararası vergi anlaşmaları ve kanundur.

2.2.1.1. Anayasa

Anayasa, devletin yönetim biçimini, temel birimlerini, bu birimlerin birbirleriyle ve bireylerin ilişkilerini düzenleyen ve bireylerin temel hak ve ödevlerini ortaya koyan esas ve temel yasadır (Kırbaş, 2006: 39; Arslan, 2012: 32; Şenyüz ve diğerleri, 2010: 15) Bunlara ek anayasa kaynaklarının bağlayıcılığı bakımından hiyerarşinin en üstünde yer aldığı için diğer yazılı hukuk kurallarının uymak zorunda oldukları temel yasa niteliğindedir (Kırbaş, 2006: 39).

Hukukun temel kaynağı olan anayasa, vergi hukukunun da en temel kaynağıdır (Kırbaş, 2006: 39; Arslan, 2012: 32). Vergi ile ilgili sadece kanunlar değil, bütün yazılı hukuk kuralları kaynağını anayasadan almaktadır. Bu sebeple vergi kanunlarıyla beraber diğer vergi kaynakları da anayasaya aykırı olamazlar (Kırbaş, 2006: 39).

Vergi ile ilgili birçok hüküm doğrudan veya dolaylı olarak 1982 Anayasası'nda yer almaktadır (Kırbaş, 200: 39). Ancak vergiyle ilgili en önemli düzenleme “*temel haklar ve ödevler*” başlığını taşıyan ikinci kısmın, “*siyasi haklar*

ve ödevler” alt başlığını taşıyan dördüncü bölümdeki 73. maddedir. Vergi ödevi başlığı taşıyan bu maddeye göre:

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

2- Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.

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

4- Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle, oranlarına ilişkin hükümlerinde, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilebilir” şeklinde ifade edilmiştir.

Bu maddenin bir ve ikinci fıkralarında mali ve sosyal amaç ortaya koyulmuştur; Üçüncü fıkrasında ise vergilerin kanunsuz konulamayacağı hükme bağlanmış bu konuda bir istisna ise dördüncü fıkra ile Bakanlar Kurulu’na verilmiştir (Arslan, 2012: 32; Bilici, 2011: 36; Yıldırım ve diğerleri, 2007: 9).

Devletin sınırlandırılan ilk yetkilerinden biri vergilendirme yetkisidir. Bu sebeple vergi hukukunun temel ilkelerinden biri olan “*vergilerin kanuniliği*” ilkesine yani “*kanunsuz vergi olmaz*” ilkesine bütün anayasalarda yer verilmektedir (Bayraklı, Karakoç, Akkaya, Gerçek, Üyümez, 2012: 26). Bu düzenleme yukarıda da ifade edildiği gibi 1982 Anayasası’nın 73. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenmiştir.

1982 Anayasası’nın 11. maddesi “*Anayasa hükümleri yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kişi ve kuruluşları bağlayan temel kurallardır. Anayasaya aykırı olamaz*” şeklinde ifade edilerek anayasal ilkelerin garantör maddelerinden biri konumuna gelmiştir. Bu durumda vergi kanunları çıkararak yasama organının düzenlemeleri anayasaya aykırı olamaz (Kırbaş, 2006, 39). Dolayısıyla vergi kanunları anayasal bir ilke olan vergide kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmemesi gerekmektedir (Öz, 2004: 82).

2.2.1.2. Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Kanunilik İlkesi

Devletlerarası ilişkilerin hızla çeşitlenerek gelişmesi küreselleşmenin kaçınılmaz bir olgusudur. Bu gelişmeler karşılıklı bir ilişki ve güven içinde hayata aktarılabilir. Devletlerin birbiriyle veya uluslararası kuruluşlarla ilişkilerini

düzenlemesi için uluslararası anlaşmalar yapma zorunluluğu vardır (Şenyüz ve diğerleri, 2010, 22). Bununla ilgili olarak devletler, çifte vergilendirmenin önlenmesi ya da yumuşatılması, bilgi alışverişinin artırılması, uluslararası vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçınmanın önlenmesi, vergi kanunlarına ilişkin uyumsuzlukların ortadan kaldırılması, vergi idarelerinin verginin tahakkuku ve tahsilinde etkinliğinin artırılması gibi nedenlerle aralarında anlaşmalar yapmaktadırlar (Tosuner, Arıkan, 2000: 17; Arslan, 2012, 33; Bilici, 2011: 36).

Uluslararası Anlaşmalar, 1982 Anayasası'nın 90. maddesinde: *“Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile AYM'ye başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası anlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyumsuzluklarda milletlerarası anlaşma hükümleri esas alınır”* şeklinde düzenlenmiştir. Bu maddeden de anlaşılmaktadır ki uluslararası vergi anlaşmaları kanun statüsündedir. Bu anlaşmaların anayasaya aykırılığı sebebiyle yargı yoluna başvurulamaz. Bu özellik uluslararası vergi anlaşmalarını vergi kanunlarından ayırmaktadır. Dolayısıyla uluslararası vergi anlaşmaları vergi kanunlarının da üstünde yer almaktadır (Bayraklı ve diğerleri, 2012: 29; Tosuner, Arıkan, 2000: 17; Şenyüz ve diğerleri, 2010: 23).

Uluslararası vergi anlaşmalarını imzalama yetkisi Cumhurbaşkanı, Başbakan ve Dışişleri Bakanına aittir. Anlaşmaların yürürlüğe girmesi için izlenen yol şöyledir: öncelikle imzalanan anlaşma TBMM'nin bir kanunla uygun bulmasına daha sonrada Cumhurbaşkanı tarafından imzalanıp Resmi Gazete'de yayınlanmasıdır. Ancak istisnai olarak, süresi bir yılı aşmayan ekonomik, teknik ve ticari ilişkileri düzenleyen anlaşmalar, kişi hallerine ve Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarının yabancı ülkelerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak ve devlet maliyesi bakımından bir yük getirmemek şartıyla TBMM'nin onayına gerek olmaksızın Cumhurbaşkanı tarafından onaylanıp Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girerler. Yürürlüğe giren bu anlaşmalar iki ay içinde TBMM'nin bilgisine sunulur (Şenyüz ve diğerleri, 2010: 22; Bayraklı ve diğerleri, 2012: 28; Uluatam, Methibay, 2001: 39).

2.2.1.3. Kanun

Kanun, görevli organ eliyle anayasaya uygun olarak ve belirli biçimde oluşturularak yasa adıyla yürürlüğe giren soyut, genel, yazılı ve sürekli hukuk kurallarıdır (Yıldırım ve diğerleri, 2007: 9; Bayraklı ve diğerleri, 2012: 26). 1982 Anayasası'nın 87. maddesi: “*TBMM'nin görev ve yetkileri kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak...*” şeklinde belirtilmektedir. Yani vergi kanunu koymak, değiştirmek ve kaldırmak yetkisinin sadece TBMM'ye ait olduğu ifade edilmektedir.

Kanun, anayasadan sonra vergi hukukunun en önemli kaynağıdır. Nitekim 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” şeklinde ifade edilmektedir. Dolayısıyla vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin yalnızca kanunla getirilebileceği vurgulanmakta, kanunsuz vergi olamayacağına yani “*vergilerin kanuniliği*” ilkesine yer verilmektedir (Bayraklı, 2012: 26; Şenyüz ve diğerleri, 2010: 21).

Ancak AYM'ye göre vergi kanunları yalnızca vergilerin kanuniliği ilkesini yerine getirmek için konulmaları yeterli görülmemektedir. Aynı zamanda vergi kanunlarının verginin temel unsurlarını (*verginin konusunu, vergiyi doğuran olayı, verginin matrahını, yükümlüsünü, oranını, muafiyetini, indirimini, istisnasını, zamanaşımını, vb.*) da anlam kaymasına mahal vermeyecek şekilde açıkça düzenlemiş olması gerekmektedir (Öncel ve diğerleri, 2011: 14; Bayraklı, 2012: 26; Arslan, 2012: 33; Şenyüz ve diğerleri, 2010: 21). Eğer bir vergi kanunu verginin temel öğelerini belirsiz ifadelerle veya eksik düzenler ve bazı unsurları düzenleme yetkisini idareye bırakırsa, usulüne uygun bir şekilde yapılan başvuru üzerine, kanunu inceleyen AYM tarafından iptal edilmektedir. Nitekim AYM tarafından bu gerekçe ile iptal edilen birçok vergi kanunu vardır (Şenyüz ve diğerleri, 2010: 21-22). Çalışmanın asıl konusu bu noktada ortaya çıkmaktadır. Çünkü vergi kanunlarında yeterince aydınlatılmayan noktalar yüzünden Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiler bulunmaktadır.

Verginin temel öğelerinden yoksun bir düzenleme şekli manada vergi kanunu adını alsa dahi maddi anlamda vergi kanunu olarak nitelendirilemez. Muafiyet, istisna, indirim gibi temel öğelere ilişkin aşağı ve yukarı sınırlar içinde kalmak şartı

ile BKK ile de değişiklik yapılabilmektedir. Ayrıca, Şekle ilişkin bazı yükümlölüklerin de kanunda belirtilmesi gerekmektedir (Bayraklı, 2012: 26).

Vergi kanunlarını diğer kanunlardan ayıran en önemli farklardan birisi sürekliliktir. Bütçe kanunu ile her yıl izin vermesi sonucunda kamu gelirlerinin toplanmasına ve kamu harcamalarının yapılmasına imkân sağlanmaktadır. Bir vergi kanunu, bütçe kanunu ile bu izin verilmezse yürürlükten kalkmamakta, fakat o yıl için uygulanması durdurulmaktadır. Bu konudaki mecburiyet, tahsiline devam olunacak vergi kanunları ile ilgili tüm mevzuatın ilgili yıllar bütçelerinin (C) cetveline konulması yoluyla yerine getirilmektedir. Buna “ön izin” ilkesi denilmektedir (Arslan ve diğerleri, 2012: 33; Bilici, 2011: 37; Çağan ve diğerleri, 2011: 14; Şenyüz ve diğerleri, 2010: 21; Yıldırım ve diğerleri, 2007: 10; Bayraklı ve diğerleri, 2012: 28).

2.2.2. Vergi Hukukunun Yürütme Organından Doğan Kaynakların Vergide Kanunilik Açısından Değerlendirilmesi

Vergi hukukunun yürütme organından doğan kaynakları; Kanun Hükmünde Kararnameler (KHK), BKK, Tüzükler, Yönetmelikler, Genel Tebliğler, Muktezalar, Özelge, Sirküler, Genelge ve Genel Yazılar olarak belirtebiliriz.

2.2.2.1. Kanun Hükmünde Kararnameler

KHK, olağan dönemlerde TBMM'nin çıkardığı yetki kanunu ile kullanılan veya olağanüstü dönemlerde anayasadan alınan yetki ile kullanılan, bağlayıcı gücü olan ve maddi manada kanun gücünü kazanacak olan kaynaklardır (Bayraklı ve diğerleri, 2012: 29).

1961 Anayasası'nda 1971 yılında gerçekleştirilen düzenlemeyle KHK oluşturulması hukuk kaynakları arasına girmiştir. Bu hüküm 1982 Anayasası ile sürdürölmüŐtür. 1982 Anayasa'nın 91. maddesinde KHK çıkarma yetkisi belirtilmekte ve olağan dönem KHK ise 1982 Anayasası'nın 119 (*tabii afet ve ağır ekonomik bunalım sebebiyle olağanüstü hal ilanı*) ve 120. (*Őiddet olaylarının yaygınlaŐması ve kamu düzeninin ciddi Şekilde bozulması sebepleriyle olağanüstü hal ilanı*) maddeleri uyarınca TBMM tarafından olağanüstü hal ilanına karar

verilmesi ve 1982 Anayasası'nın 122. maddesi uyarınca sıkıyönetim ilanına karar verilmesi hallerinde, Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu'na KHK çıkarma yetkisi tanınmaktadır.

TBMM, Bakanlar Kurulu'na 1982 Anayasası'nın 91. maddesine göre bir kanunla KHK çıkarma yetkisi verebilir. Bu yetkinin verilmesi için ilkönce yasama organınca kararnamenin sınırlarını çizen bir yetki kanunu hazırlanması mecburiyeti bulunmaktadır. Ayrıca, verilen bu yetkiyle çıkarılacak kanun gücünde kararnamenin, Resmi Gazete'de yayınlanmalarının ardından meclisin onayına sunulması gerekmektedir. KHK çıkarma yetkisi, 1982 Anayasası'nın 7. maddesinde yer alan yasama yetkisinin devredilemeyeceği hükmünün bir istisnasını teşkil etmektedir. KHK, değişen şartlara refleks kabiliyeti kazandırılması ve yürütme organının güçlendirilmesi düşüncesinin bir ürünüdür (Bilici, 2011: 37; Şenyüz, 1999: 20).

Ancak, aynı 91. madde sıkıyönetim ve olağanüstü haller dışında siyasi haklar ve ödevler, kişi hakları ve ödevleri, temel haklar ile ilgili KHK düzenlenmesini katiyetle yasaklamıştır (Uluatam, Methibay, 2001: 37). Dolayısıyla siyasi haklar ve ödevler arasında sayılan vergi ödevi ile ilgili olağan dönemlerde KHK çıkarılması önlenmekte, vergi konusunda kanuni düzenleme yapma yetkisi yasama organına verilmektedir.

1982 Anayasası'nın 148. maddesinin 1. fıkrası ile sıkıyönetim ve olağanüstü dönemlerde düzenlenen kararnamelerin "*aykırılık*" iddiasıyla AYM'ye dava açma yolu kapatılmıştır (Bilici, 2011: 37).

1982 Anayasası'nda KHK ile olağan dönemlerde vergi ve benzeri mali yükümlülük getirilemeyeceği belirtilmektedir. Buna göre, 1982 Anayasası'nın 73. maddesi ile getirilen "*vergi ödevi*" konusunda olağan dönemlerde KHK ile vergi ve benzeri mali yükümlülük getirilemeyeceği anlaşılmaktadır (Tekbaş, 2003: 159; Bayraklı ve diğerleri, 2012: 30). Çünkü 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 4. fıkrasında Bakanlar Kurulu'na vergi ve benzeri mali yükümlülükler hakkında belirlenen alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. Burada dikkat çekilmek istenen nokta yetki verilirken düzenlemenin hangi yolla çıkarılacağıının belirtilmemesinden kaynaklanmaktadır. Bu sebeple bazı çevreler Bakanlar

Kurulu'nun vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili bu yetkisini KHK yoluyla da kullanabileceğini dile getirmiştir. Hükme bu açıdan bakıldığı zaman verilen yetkinin kullanım biçimi 1982 Anayasası'nın 91. maddesine aykırı düşmektedir (Öz, 2004: 96). Bu şekilde ise vergilerin kanuniliğine aykırı bir durum ortaya çıkmış olmaktadır.

2.2.2.2. Bakanlar Kurulu Kararları

BKK tüm Bakanlarla Başbakanın imzalarını kapsayan ve Cumhurbaşkanının imzasıyla düzenlenen genel veya ferdi özellikteki hükümlerin yazılı şekli biçiminde ifade edilmesidir (Tekbaş, 2003: 164). Sosyal ve ekonomik hayatta meydana gelen gelişim ve değişimin akıcılığına daha hızlı ve zamanında refleks gösterebilmek için uygulama alanı bulan bir yöntemdir (Şenyüz, 1999: 20; Yıldırım ve diğerleri, 2007: 11).

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 3. fıkrasındaki "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" hükmü ile kanunilik ilkesine yer verilmekte, 7. maddesinde yer alan "*Yasama yetkisi Türk Milleti adına TBMM'nindir. Bu yetki devredilemez*" hükmü ile de vergilendirme yetkisini yasama organınca çıkartılacak kanunlar aracılığıyla kullanacağı belirtilmektedir.

Ancak Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrasında "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir*" denilerek vergide kanunilik ilkesine bir yumuşama getirilmiş ve istisna yapılmıştır. Eğer bu sınırlar ihlal edilirse kanunilik ilkesine aykırılık ortaya çıkacaktır (Uluatam, Methibay, 2001: 38; Bayraklı ve diğerleri, 2012: 31; Gerçek, 2005: 108).

Bakanlar Kurulu'na ait yetki, sadece anayasa ve kanunlarda çizilen çerçeve içinde kullanılabilir. Aksi halde, "*temsilsiz vergi olmaz*" ve "*verginin kanuniliği*" ilkelerine aykırı olacağından, gerçekleştirilecek idari faaliyetler yetki yönünden sakat hale gelecek ve iptal edilmesi gerekecektir. Dolayısıyla, vergi ile ilgili düzenlemelerde BKK'nın yetki sınırının kesin olarak ifade edilmesi ve bu konuda hassasiyet gösterilmesi, uygulamada çıkması muhtemel uyuşmazlıkların ve yetki

karmaşasının engellenmesi hasebiyle önem taşımaktadır (Gerçek, 2005: 107-108). Danıştay kanunu 24. maddeye göre BKK'nın anayasa veya kanunlara aykırılığı iddiası ile Danıştay'da iptal davası açılabilmektedir.

2.2.2.3. Tüzükler

Anayasanın 115. maddesinde tüzük, “*BK, kanunun uygulanmasını göstermek veya emrettiği işleri belirtmek üzere, kanunlara aykırı olmamak ve Danıştay'ın incelemesinden geçirilmek şartıyla tüzükler çıkarabilir. Tüzükler, Cumhurbaşkanınca imzalanır ve kanunlar gibi yayımlanır*” şeklinde tanımlanmıştır.

Tüzükler, kanunların uygulanmasını sağlamak için yol gösterici, yorumlayıcı ve açıklayıcı özelliklere sahiptir (Bayraklı ve diğerleri, 2012: 32). Tüzüklerin geçerlilik kazanması için Danıştay incelemesinden geçirilmesi gerekmektedir (Özbudun, 2013: 247; Gözler, 2003: 632). Ayrıca tüzüklerin bir kanuna bağlı olması şarttır. Kanun yerine tüzük çıkarılmadığı gibi, kanunların boş bıraktığı alanlarda da ilgili kanuna dayanarak oluşturulacak tüzüklerle hüküm getirilemez (Tosuner, Arıkan, 2000: 20).

Tüzüklere çok sık başvurulmamasının sebebi, vergisel kural veya hüküm getirmesinin, mevcut hükmü değiştirmesinin veya kaldırmasının mümkün olmamasından kaynaklanır (Öz, 2004: 100). Bunun en doğal gerekçesi vergilerin kanuniliği ilkesi gereği verginin temel öğelerinin (*verginin konusu, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, matrah, oran vb.*) sadece kanunla düzenlenebilmesidir (Bayraklı ve diğerleri, 2012: 33). Kanunlara aykırı olarak düzenlenen tüzükler ise Danıştay'da iptal ettirilebilmektedir (Çomaklı, 2015: 7).

Tüzüklerin bağlayıcı kaynak özelliğine ilişkin Emlak Vergisi Kanununun 31. maddesine dayanılarak hazırlanan “*Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerinin Tespitine İlişkin Tüzük*” örnek olarak verilebilir (Kırbaş, 2006: 39).

Maliye Bakanlığı'nın yetkilendirildiği bu tüzük ile söz konusu gayrimenkullerin maddi değerini belirlemesi ve temel vergi öğelerinden olan matraha ilişkin düzenleme yapma yetkisinin Maliye Bakanlığı'na verilmesi söz konusudur. Maliye Bakanlığı'nın verginin temel öğelerinden biri olan matrahı yasama organı

yerine geçerek belirleyebilme izni veren bu tüzük vergilemede kanunilik ilkesine aykırılık teşkil edebilir (Öz, 2004: 100-101).

2.2.2.4. Yönetmelik

Yönetmelikler 1982 Anayasası'nın 124. maddesinde düzenlemiştir. 1982 Anayasası'nın 124. maddesine göre *“Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzel kişileri, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler. Hangi yönetmeliklerin Resmi Gazetede yayımlanacağı kanunda belirtilir.”*

Yönetmeliklerin bağlayıcı kaynaklara aykırılığı sebebiyle Danıştay'da iptal davası açabilmektedir. Tüzüklerde olduğu gibi yönetmelikler de idari birer işlem özelliğindedirler. Vergi hukukunda bağlayıcı kaynak özelliğini taşıyan yönetmelikler de vardır. Vergi kanunlarının gerekliliğini hissettiği yönetmelikler, dayandığı kanuna ve/veya tüzüğe aykırı olmamak kaydıyla bağlayıcı özellik taşırlar (Bulutoğlu, 1979: 13).

Tüzükler de olduğu gibi yönetmelikler de verginin temel öğelerine ilişkin düzenleme yapamazlar. Yönetmeliklerin yürürlüğe girebilmesi için tüzükler gibi Danıştay incelemesinden geçmesine gerek yoktur. Ancak mali konular hakkında çıkarılacak olan yönetmeliklerin yürürlüğe girebilmesi için Sayıştay'ın görüşünün alınması şarttır (Arslan, 2012: 35).

2.2.2.5. Genel Tebliğler

Maliye Bakanlığı'nca düzenlenen Genel tebliğler, vergi kanunlarının uygulanmasını kolaylaştırmak ve kanunların açıklanmasını ve yorumlanmasını sağlamak amacıyla çıkarılan genel özellikteki metinlerdir. Vergilere yönelik genel tebliğler Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından düzenlenmektedir (Çelik, 2003: 2; Uyanık, 2001: 68).

Genel tebliğler iki gruba ayrılabilir. Vergi kanunlarının hükmü gereği yapılmasını Maliye Bakanlığı'na devrettiği konularda uyulması gereken kaynakların yer aldığı genel tebliğler birinci grup olarak ifade edilebilir. Bu gruba giren genel tebliğler yeni hükümler getirdiğinden kendilerine uyulması zorunlu olan temel

kaynak niteliğine sahip olurlar. Amortisman oranlarının tespiti, yabancı ulaştırma hizmetlerinde matrahın tespitinde hâsılata uygulanacak emsal nispetlerinin tespiti örnek olarak verilebilir (Yıldırım ve diğerleri, 2007: 13-14; Bayraklı ve diğerleri, 2012: 33).

Birinci gruba giren bu tür tebliğler ile verginin özünü oluşturan temel öğelere ilişkin düzenlemeler yapılamaz. Dolayısıyla vergi yükünü değiştirici faaliyetler de genel tebliğlerle düzenlenemez. Aksi halde bu durum vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturur. Bu tarz genel tebliğler yeni hüküm getiren düzenleyici işlem niteliğinde olduğu için yargısal denetime tabidirler. Ayrıca kendi üzerinde olan herhangi bir bağlayıcı hukuk kaynağına aykırı olması durumunda Danıştay'da iptal davasına konu olmaktadır (Yıldırım ve diğerleri, 2007: 14). Nitekim Maliye Bakanlığı'nca düzenlenen bu tebliğlerin bazen hukuka aykırı olduğu, kanunilik ilkesine uygun olmadığı ve yetki aşımı yaptığı gibi savlar ileri sürülerek Danıştay'da iptal davasına konu edilebilmektedirler (Çelik, 2003: 2).

İkinci grup genel tebliğler ise vergi kanunlarının uygulanması için gerekli olan açıklamaları yapmak veya sıkça sorulan konularda tek düzeliği sağlayabilmek için Maliye Bakanlığı'nın bünyesindeki birimlerine ve mali yükümlülere yönelik çıkartmış olduğu kurallardır. Bu tarz tebliğler yeni hüküm getirmemekte ve vergi hukuku bakımından yardımcı kaynak özelliği taşımaktadırlar (Bayraklı ve diğerleri, 2012: 33).

2.2.2.6. Muktezalar (Açıklama, Özelge), Sirkülerler, Genelgeler ve Genel Yazılar

Muktezalarla ilgili düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 413. maddesinde; "*Mükellefler, Maliye Bakanlığı'ndan veya Maliye Bakanlığı'nın bu hususta yetkili kıldığı makamlardan (Vergi Dairesi Başkanlıklarından, Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan illerde Defterdarlıklardan) vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler. Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı en kısa bir zamanda cevaplamak mecburiyetindedirler*" şeklinde yer almaktadır. Bu maddenin devamında vergi idaresinin verdiği yazılı cevaba göre hareket eden mali yükümlülerin yaptıkları işlemlerin sonucu cezayı gerektirse bile bundan sorumlu tutulamayacaklarını hükme

bağlamıştır (Arıkan, 1998: 130; Bilici, 2011: 40, Yıldırım ve diğerleri, 2007: 17; Bayraklı ve diğerleri, 2012: 35).

Özelgeler, açıklama talebinde bulunan mali yükümlüye ve sadece onun açıklama talep ettiği konulara ilişkin olarak verildiğinden diğer mali yükümlüler açısından herhangi bir anlam ifade etmemekte, sonuçları bakımından da diğer mali yükümlüleri etkilememektedir. Bu sebeple de özelgeler iptal konusu yapılmayan yardımcı kaynak niteliğinde yardımcı kaynak niteliğindedirler (Bayraklı ve diğerleri, 2012: 35; Öncel ve diğerleri, 2011: 16). Ancak muktezalar yoluyla yapılan düzenlemelerde kanuna aykırılık mevcutsa, yükümlülerce iptal ettirilebilirler (Öncel ve diğerleri, 2011: 16).

4962 sayılı Kanun'un 17/A-b maddesiyle VUK'nın 413. maddesine "*yazı ile veya sirkülerle...*" ifadesinin yerleştirilmesiyle, vergi hukuku dalında idari düzenlemeler getiren yeni bir kaynak ortaya çıkmıştır. Sirkülerler, vergi hukukunda belirli konularda yapılacak düzenlemelerle alakalı olarak birçok yükümlünün şüpheye düştüğü durumlarda, bu yükümlülerin başvuruları üzerine Maliye Bakanlığı'nca şüphelerin giderilmesine veya anlaşmazlıkların ortadan kaldırılmasına yönelik yayımlanan yazılardır. Sirkülerlerin muhatabı genel olduğu için tüm mali yükümlülere yöneliktir (Gerçek, 2010: 31).

Sirkülerler, vergi mevzuatında bulunan hükümleri açıklayan, yorumlayan ve nasıl uygulanması gerektiğini belirten kaynaklar olduğu için yeni bir kural ve hüküm getirmemektedirler (Gözler, 2003: 608). Dolayısıyla bu kaynakların mükellefler ve yargı organı bakımından bağlayıcılığı bulunmamaktadır. İcrai özelliği bulunmadığından dolayı bu düzenlemelere karşı iptal davası açılması mümkün değildir (Gerçek, 2010: 31).

Yürütme organından doğan kaynaklar arasında yer alan genelgeler ve genel yazılar aracılığı ile Maliye Bakanlığı bazı hususlarda kendi teşkilatına dair açıklamalar yapmaktadır (Bilici, 2011: 40). Bu kaynaklar uygulamalarda tek düzelik sağlanması için bütün dairelere gönderilebileceği gibi, herhangi bir vergi dairesinin sorusuna cevaben de gönderilebilmektedir. Bundan dolayı bu kaynaklar iç genelge veya genel yazı olarak da ifade edilmektedir (Yıldırım ve diğerleri, 2007: 18).

Vergi dairelerine gönderilen genelge ve genel yazılar bağlayıcı niteliktedirler. Ancak bu kaynakların mali yükümlüler açısından bağlayıcılıkları bulunmamaktadır. Bu kaynaklar, vergi hukukunun bağlayıcı kaynaklarına aykırılığı sebebiyle dava konusu yapılmamaktadırlar. Fakat kişinin haklarını ihlal edecek biçimde somut bir durum oluşturulursa ilgili kimseler tarafından iptal davasına konu olabilmektedir (Kırbaş, 2006: 54).

2.2.3. Vergi Hukukunun Yargı Organından Doğan Kaynakların Vergide Kanunilik Açısından Değerlendirilmesi

Bu grup kaynaklar arasında da; AYM, DİBK ve diğer yargı kararları yer almaktadır.

2.2.3.1. Anayasa Mahkemesi Kararları

1982 Anayasası'nın 148. maddesinin 1. fıkrasına göre AYM, kanunların, KHK ve TBMM iç tüzüğü'nün 1982 Anayasası'na şekil ve esas bakımından uygunluğunu denetleyen bir yüksek mahkemedir. Yine 1982 Anayasası'nın 153. maddesinin 6. fıkrasında da; *"AYM'nin kararları kesindir. Yasama, yürütme, yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlar"* denilmiştir.

AYM'nin vermiş olduğu karar yasama, yürütme ve yargı organlarını, kamu ve özel idareleri, gerçek ve tüzel kişileri bağlayıcı nitelikte olması hasebiyle vergi hukukunun bağlayıcı ve zorunlu kaynağı olmaktadır (Arslan, 2012: 40; Kırbaş, 2006: 54).

AYM, vergi kanunlarının 1982 Anayasası'nda düzenlenmiş olan şekil şartlarına uygun olarak çıkarılıp çıkarılmadığını ve vergilerin 1982 Anayasası'nın 73. maddesine uygunluğunu denetleyerek vergi hukukuna kaynak oluşturmaktadır. Ancak bu mahkemenin vergi hukuku kaynaklarını denetlemesi başvurunun mevcudiyeti ile mümkündür (Şenyüz ve diğerleri, 2010: 28). Bu denetim neticesinde verilen karar bağlayıcı olma özelliği taşıdığı için vergi hukukuna kaynak oluşturmaktadır (Bayraklı ve diğerleri, 2012: 35).

Yasama organı herhangi bir konuda kanun hazırlarken, aynı konuda bir AYM iptal kararı varsa, bu kararı dikkate alarak ve ilgili karara uygun kanun hazırlamak

mecburiyetindedir. Yargı organları ve idare de AYM iptal kararlarını dikkate alarak faaliyetlerini sürdürmek zorundadırlar. Bu özelliğinden dolayı da AYM iptal kararları vergi hukukunun bağlayıcı kaynakları konumundadır (Yurdağül, 2011: 9).

1982 Anayasası'nda bulunan iki sebepten dolayı AYM'ye başvuru yolu kapalıdır. İlki, 1982 Anayasası'nın 90. maddesinin 5. fıkrası: *“usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan uluslararası vergi anlaşmaları hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile AYM'ye gidilemez”*. İkincisi ise 1982 Anayasası'nın 148. maddesinin 1. fıkrası: *“olağanüstü hâller ve sıkıyönetim ve savaş durumlarında çıkarılacak vergi konusundaki kanun hükmünde kararnamelerin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiası ile AYM'de dava açılmaz”* (Arslan, 2012: 40; Bayraklı ve diğerleri, 2012: 35-36).

AYM açısından denetim iki şekilde gerçekleşmektedir. Birincisi, *“soyut norma ilişkin olarak iptal davası”* (1982 Anayasası 150. madde), ikincisi ise *“somut norma ilişkin olarak itiraz yolu”* (1982 Anayasası, 152. madde).

Vergi mevzuatında Maliye Bakanlığı'na birçok konuda yetki verilmiştir. Ancak bu yetki bazen vergilendirme etkisi gösterebilmekte ve AYM'ye dava konusu olmaktadır.

2.2.3.2. Danıştay İctihadı Birleştirme Kararları

Mahkemelerin kendi bünyesinde bulunan daireleri birbirine benzer herhengi bir hususta farklı görüşler, uygulamalar ve kararlar alabilmektedir. Daireler arasındaki bu durumu engellemek ve uygulamada birlikteliği sağlamak hasebiyle bir üst kurul olan DİBK devreye girer. Yüksek Mahkemeler bu kurulu toplayarak yeni bir karar alırlar. Bu kararlar aynı zamanda vergi hukukunun da bağlayıcı kaynaklarından olur (Yıldırım ve diğerleri, 2007: 15; Öz, 2004: 98).

Danıştay Kanununun 18. ve 39. maddelerine göre, *“Danıştay başkanı, başsavcı, başkan vekilleri, dava daireleri başkan ve üyelerinden oluşan içtihatları birleştirme kurulu, dava dairelerinin veya idare ve vergi dava daireleri genel kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık ya da uyuşmazlık görüldüğü takdirde Danıştay başkanının havalesi üzerine başsavcının da görüşü*

alınarak işi inceler; gerekli görürse içtihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir” denilmiştir (Öncel ve diğerleri, 2011: 14).

DİBK vergilerin kanuniliği ilkesi için önem arz etmektedir. Çünkü bir konuda verilen karar başka bir yerde farklı çıkarılabilir. Bu durum da vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı sonuçlar doğurabilmektedir. Bu sebeple kararların birleştirilip veya değiştirilip bir içtihat oluşturması ve bunun davalarda emsal teşkil etmesi büyük ehemmiyete sahiptir.

2.2.3.3. Diğer Yargı Kararları

Yargı kararları, herhangi bir sorunun çözümünde mahkemelerin dikkate aldığı ilke veya kurallardır. Birbirine benzer olayların çözümünde daha önce verilen kararlar sonradan ortaya çıkan benzer sorunların çözümüne örnek teşkil etmektedir (Bayraklı ve diğerleri, 2012: 36).

Bir mahkeme vermiş olduğu hükümle yalnızca davanın taraflarını bağlar. Ancak unutulmamalıdır ki, verilen bu hüküm benzer durumdaki başka taraflar arasındaki davalara uygulanacaktır diye bir kaide bulunmamaktadır. Yani mahkemenin vermiş olduğu hükmün benzer özellikteki konulara uygulanma mecburiyeti bulunmamaktadır. Benzer bir durum için emsal alarak yararlanabilmek, emsalden mutlaka yararlanmak gerektiği anlamına gelmemektedir. Yararlanma, alt mahkemelerin yüksek mahkemelerin kararlarını emsal alması biçiminde olabileceği gibi aynı düzeydeki mahkemelerin birbirlerinin kararlarını emsal alması biçiminde de olabilir (Şenyüz ve diğerleri, 2010: 32; Uluatam, Methibay, 2001: 41-42).

Uygulamada bu kararların emsal alınma mecburiyeti bulunmaması bazı durumlar için geçersiz olabilir. Danıştay daire ve kurullarının, Maliye Bakanlığı'nın görüşünden farklı olarak belli bir konuda verdiği kararlar tekrarlanmaya başlaması durumunda Maliye Bakanlığı, yayınladığı tebliğler ve genelgelerle vergi dairelerinin bu tür "*yerleşik kararlara*" uymasını sağlamaktadır. Vergi dairelerinde böyle bir gelenek yerleşmesinin sebebi, Hazinesinin kaybedeceği belli olmuş davalarla yargı organlarını meşgul etmemektir (Yıldırım ve diğerleri, 2007: 16; Uluatam, Methibay, 2001: 42; Bayraklı ve diğerleri, 2012: 37).

2.2.4. Vergi Hukukunun Diğer Kaynakları ve Vergide Kanunilik Açısından Değerlendirilmesi

Bu grup kaynakları doktrin, örf ve adet gibi bağlayıcılığı olmayan ve etkisi çok daha sınırlı olan kaynaklar olarak ifade edilebilir.

2.2.4.1. Bilimsel Öğreti (Doktrin)

Doktrin, akademisyenlerin veya konuyla ilgilenen kişilerin herhangi bir vergi konusunda belirttikleri görüş ve düşüncelerini içermektedir (Bilici, 2011: 42). Hukuk kuralları önceden belirlenmiş bir kurama bağlı kurallar değildir. Bunlar toplumun ihtiyaçları sonucu meydana gelmiş ve gelişmiş kurallardır.

Doktrin, yargı kararları ve hukuk kurallarını eleştirerek hukukun olgunlaşmasına ve gelişmesine yardım eder. Bilimsel görüşler, bir yandan mevcut hukuk diye tabir edilen mevzuattaki hukuk kurallarının neler olduğunu ve nasıl yorumlanması gerektiğini ortaya koyarak yargı organları ve idareye; diğer yandan da bu kuralların eksikliklerini ve olması gerekeni belirterek yasama organına ışık tutmaktadır (Şenyüz ve diğerleri, 2010: 33-34).

Bağlayıcı hukuk kurallarından olmayan bu görüşler, kanun koyucu veya idare tarafından dikkate alınsa dahi uygulanma mecburiyeti bulunmayan kaynaklardır. Uygulayıcı, belirli bir konu üzerinde ortak bir görüş belirtilmişse bunu dikkate alması kaçınılmazdır (Bulutoğlu, 1979: 15; Yıldırım ve diğerleri, 2007: 17).

2.2.4.2. Örf ve Adet

Örf ve adetlerin vergi hukukundaki yeri oldukça sınırlı olan ve yürütülmesi zorunlu olmayan kaynaklardır. Bu olgular vergi kanunlarının açıkça izin vermesi halinde vergi hukukuna kaynak olabilmektedir (Bilici, 2011: 42). Vergilerin kanuniliği ilkesine duyulan hassasiyet nedeniyle vergi hukukunda örf ve âdete çok az yer verilmektedir (Öz, 2004: 102).

Vergilerin kanuniliği ilkesine uymayan ve örf ve adetlere dayanılarak verilen kararlar AYM’de iptal davasına konu olabilmektedirler. Buna AYM’nin iptal ettiği “*Çarşı ve Mahalle Bekçileri Hakkında Kanununun 3. maddesi*” örnek olarak

gösterilebilir. Vergi hukukunda bağlayıcılığı olmayan ve kanun niteliği taşımayan örf ve adetlerle vergi salınmasına imkân bulunmamaktadır (Öz, 2004: 103).

2.3. Verginin Temel Öğelerinin Vergide Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Verginin kanuniliği ilkesi, sadece ve sadece vergi kanunlarıyla düzenlenmesi gereken, verginin konusu, mükellefi ve sorumlusu, vergiyi doğuran olay ve tarh, tahakkuk, zamanaşımı, matrah, oran gibi vergiye ilişkin ana unsurlar açısından büyük önem taşımaktadır. Bu öğelerin vergi kanunlarında açıkça gösterilmesi, bireylerin güvenliğinin korunması ve sağlanması açısından bir zorunluluktur. Bu bakımdan verginin kanuniliği ilkesi sadece verginin ana unsurlarının kanunlarda yer almasının değil, vergiden doğan ödev ve yöntem ilişkilerini de temel unsurları tamamlayıcı olarak kanunlarda yer almasını gerektirmektedir (Güneş, 1998: 117).

AYM verginin öğelerine büyük önem vermekte ve bazı kararlarında bu öğeleri değerlendirmektedir. AYM 17.11.2011 tarih, E: 2010/11, K: 2011/153 sayılı kararında *“Yasa koyucunun, yalnızca konusunu belli ederek bir mali yükümlüğün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun, kanunla konulmuş sayılması ve Anayasa’ya uygunluğun kabulü için yeterli değildir. Mali yükümlüğün, konusu, yükümlülükleri, matrah ve oranları, muaflık, istisna ve indirimleri, mahsup ve iadesi, yükümü doğuran olay, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Vergi, resim ve harç koyma kavramı içine, konulan vergi veya mali yükümlüden muaflık, istisna, indirim ve iade yapma kavramları da girmektedir. Anayasa'nın eşit önemde bulunan konulardan bir kısmı için yasa hükmünü zorunlu sayarken diğerleri için zorunlu saymamış olması düşünülemez. Bu bakımdan yükümlüklerin, belli başlı unsurları da açıklanarak ve temel hukuki çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasayla düzenlenmeleri, vergi unsurlarının açık bir şekilde yasada yer alması ve uygulayanların anlayışına ve yorumuna bırakılmaması zorunludur”* diyerek öğelerin ehemmiyetinden bahsetmektedir.

AYM *“bir mali yüküm ana öğeleri itibariyle kanunla yeterince çerçevelenmemişse kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açması muhtemeldir. Bu bakımdan yükümlülükler*

belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle çizilerek kanunlarla düzenlenmelidir” demiştir.

2.3.1. Verginin Kurucu Temel Öğeleri

Verginin konusu, mükellefi, matrahı, tarifesi, muafiyet ve istisnası verginin temel öğeleri olarak ifade edilebilir. Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerden herhangi birine yönelik düzenleme eğer bu öğelere yer verilmeden oluşturulsa ve vergi mevzuatında vergi kanunu olarak yer alsa dahi hukuki manada reddedilecek ve AYM’de iptal davasına konu olacaktır (Öz, 2004: 119).

2.3.1.1. Konu

Verginin konusunu genel anlamda üzerinden vergi alınan şey veya işlem oluşturur. Hakkında vergi salınan “şey”, doğrudan veya dolaylı olarak ekonomik terimi ifade etmektedir (Öz, 2004, 120). Bunlar, mali yükümlülüğün yöneldiği birtakım fiil ve olaylar, iktisadi ve hukuki işlemler ve mal ve hizmetler olabilir (Tuncer, 1982: 2). Dolayısıyla vergi hangi “şey” üzerine salınıyorsa verginin konusu da o’dur (Öz, 2004: 120).

Vergi kanunu, konusuna yer vermez ve mali yükümlülüğe tabi tuttuğu şeyleri belirtmez ise bu durumda kanunilik ilkesine aykırı bir hüküm haline gelecektir. Çünkü temel unsurlarının varlığından yoksun bir vergi, kanunsuz bir vergidir. Böyle sorunlarla karşılaşmamak için VUK’nın 19. maddesinde şu ifadeye yer verilmiştir: *“Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.”* Vergilendirme işleminin sebep unsurunu vergiyi doğuran olay oluşturur. Yürürlükteki kanun hükümleri vergi işlemindeki hukuki sebeptir (soyut norm); vergiyi doğuran olay ise maddi sebeptir (somut norm). Somut olay soyut norma uygun olarak gerçekleşmişse sebep unsuru tümüyle gerçekleşmesi demektir. Burada sebep unsurunun gerçekleşip verginin tarh edilebilmesi için de verginin konusunun tanımlanması gerekir (Öncel ve diğerleri, 2011: 87; Akkaya, 2002: 13).

Verginin konusunun kanunlarda kesin ve hiçbir tereddüde mahal vermeden belirlenmesi zorunluluğu, başka anlamlara getirerek yanlış nesnelere üzerinde vergi

oluşturmanın önüne geçilmesinin yani vergilerin kanuniliği ilkesinin bir gereğidir. Bu durum mükellefin de gelecekteki ve şimdiki durumu içinde hukuki bir güvenlik oluşturacaktır.

2.3.1.2. Mükellef

Vergi mükellefi, VUK'nın 8. maddesinin 1. fıkrasında "*Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi*" olarak tanımlanmıştır. Bu hükümde vergi mükellefi kavramı, ağırlıklı olarak yalnızca vergi borcunu ödemeyi ifade eden maddi yükümlülük açısından ortaya konulmuştur. Ancak, VUK'nın 157. ve 257. maddelerinde yer verilen "*mükellefin ödevleri*" konusundaki ifadeler VUK'nın 8. maddesindeki tanımı tamamlamakta ve vergi mükellefinin vergi ödeme sorumluluğuyla birlikte, bildirimde bulunma, beyanname verme ve defter tutma gibi çeşitli şekli ödevleri de bulunduğunu belirtmektedir. Bu sebeple, vergi kanunlarında yer alan ve yerine getirmekle sorumlu olunan yükümlülüklerin tamamı mali yükümlülük veya vergi mükellefiyeti olarak tanımlanmaktadır. Vergi kanunlarında mükellefe verilen bu sorumluluk hem maddi hem de şekli ödevleri yerine getirme sorumluluğudur (Gerçek, 2005: 158).

Kanun koyucu yalnızca mükellefi tanımlamamış, ortaya çıkması muhtemel bazı sorunları engellemek için de "*vergi sorumlusu*" kavramını geliştirmiştir. Bu kavrama ihtiyaç hissedilmesinin sebepleri arasında "*vergi tahsilâtını kolaylaştırmak ve hızlandırmak, bazı durumlarda vergileme ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak, bazı durumlarda ise vergi alacağını güvence altına almak*" sayılabilir. Kanun koyucu bu kavramı geliştirerek, mali yükümlü yani vergi mükellefi ile hukuki veya iktisadi bağı olan bazı üçüncü kişileri de mükellefle beraber ya da onun yerine vergi borcunun ödenmesinden sorumlu tutmayı tercih etmiştir (Gerçek, 2005: 157).

"*Vergi sorumlusu*", VUK'nın 8. maddesinin 2. fıkrasında tanımlanmıştır. Bu maddeye göre verginin ödenmesi için ilgili vergi dairesine karşı sorumlu olan kişiye vergi sorumlusu denir. Bu tanımdan anlaşılan sorumluluğun sadece VUK'nın 8. maddesinin 1. fıkrasında yer alan maddi ödevleri kapsar gibi görünse de özünde şekli ödevleri de kapsamaktadır (Karakoç ve diğerleri, 2012: 86).

2.3.1.3. Matrah

Vergi yükümlülüğünün ortaya konulabilmesi için vergi kanunlarında belirtilen oran ve benzeri ögelerin, üzerinde uygulanabileceği belirli “*parasal değerlere*” ihtiyaç duyulmaktadır (Şenyüz ve diğerleri, 2010: 143). Vergi borcunun hesaplanmasında üzerine vergi hükmünde bulunan ögelerin uygulandığı, verginin ortaya konulmasında dikkate alınan değer veya ölçülere “*matrah*” denilmektedir (Pehlivan, 2007, 62). Verginin ortaya konulmasında dikkate alınan değerlerin yani matrahın sayı, metre, metreküp, litre, kilo gibi fiziksel ölçümlerle belirtilmesine spesifik matrah ve belirlenen vergi maktu vergi olarak ifade edilmektedir. Matrahın fiyat, gelir, değer, irat, bedel gibi ekonomik değerlerle belirtilmesine ise advalorem matrah denilmektedir (Arslan, 2012: 85).

Vergi kanunlarının türüne göre vergi matrahını belirleme yöntemi de değişmektedir (Bilici, 2011: 60). Yani hangi vergi için matrahın ne olduğu ve hangi tür matrah yapısının benimsendiği kanunlarla belirlenmektedir (Şenyüz ve diğerleri, 2010: 143). Matrahın bu yöntemle belirlenmesi ek vergi yükü getirici işlemi engellediğinden vergide kanunilik ilkesine riayetle bir başka ifadesidir. Nitekim AYM 26.10.1965 tarih ve E: 1965/25, K: 1965/57 sayılı kararında, “...bir malî yükümlünün kanunla konulmuş sayılabilmesi için, çerçevesinin yasama tasarrufu ile belirtilmesi zorunludur. Bu da, malî yükümlünün konusu ile matrah ve oranının veya hiç olmazsa en yüksek sınırının ve yükümlülerin belli edilmesi ile sağlanabilir...” diyerek temel ögelere dikkat çekmiştir.

2.3.1.4. Nispet (Oran-Tarife)

Matrahın ortaya konulması veya belirlenmesi tarh edilecek verginin hesaplanabilmesi için yeterli gelmemektedir. Aynı zamanda vergi borcunun hesaplanabilmesi için vergi matrahının yanında matraha uygulanacak verginin temel ögelerinden olan oran veya nispetlere ihtiyaç vardır (Arslan, 2012: 86; Şenyüz ve diğerleri, 2010: 148).

Vergi yükümlülüğünün belirlenmesinde ortaya konulan matraha uygulanacak olan ölçülere vergi tarifesi denir. Bu ölçüler çoğunlukla oran şeklindedir. Örneğin kurumlar vergisi, gelir vergisi, emlak vergisi, katma değer vergisi gibi önemli

vergilerin tarifeleri, vergi matrahının belli bir oranı olarak ifade edilmektedir. Bazı vergilerin tarife yapısı, maktu ölçü yani sabit tutar şeklindedir. Örneğin Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde tarife, motorlu taşıtın gücü, modeli, ağırlığı, cinsi ve bazı teknik özelliklerine göre ortaya konulmuş maktu değerler biçimindedir. Bazı vergi ve benzeri yükümlülüklerle ilgili hem sabit hem de nispi tarifeler bulunmaktadır. Bunlara Damga Vergisi ve harçlar örnek gösterilebilir (Pehlivan, 2007: 63; Arslan, 2012: 56).

Salınan verginin kanuni bir zemine oturtulması için hazırlanan vergi kanunlarında matrahlara uygulanacak vergi tarifelerinin net olarak belirtilmesi gerekir. Ancak 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 4. fıkrası ile Bakanlar Kurulu'na çizilen alt ve üst sınırlar içinde vergi oranlarında değişiklik yapma yetkisi vermiş ve vergilerin kanuniliği ilkesine bir istisna getirilmiştir.

Ancak herhangi bir vergi kanununa getirilen hükümle Bakanlar Kurulu'na bir konuda vergi oranını %0 kadar indirme yetkisi verdiğini varsayalım. Bakanlar Kurulu'nun 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 4. fıkrasındaki yetkisine de dayanarak bu oranı %0'a kadar indirirse vergiyi ortadan kaldırmış olmamakta mıdır? Vergi kanunu ile oranın %0'a kadar indirebilme yetkisinin verilmesi demek verginin kaldırılma inisiyatifinin Bakanlar Kurulu'na verilmesi demek değil midir? Vergilerin kanunla kaldırılması gerektiğinden dolayı verilen bu yetki vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı değil midir?

Ancak AYM, 3239 sayılı Kanun hükmü için açılan bir davada, Bakanlar Kurulu'na tevkifat oranını sifıra kadar indirebilme yetkisinin verilmesini 1982 Anayasası'na aykırı görmemiştir. AYM'nin 19.03.1987 tarih ve E: 1986/5, K: 1987/7 sayılı kararın konuya ilişkin bütün gerekçesi: *“Bir vergi oranının sifıra indirilmesi, hiç bir zaman o verginin kaldırıldığı anlamına gelemez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup BK, ekonomik şartlara göre istediği zaman bu oram yeniden kanunla belirlenen düzeye yükseltebilir Bu nedenle ileri sürülen iddia yerinde olmayıp, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin Anayasaya aykırılığı söz konusu değildir”* şeklindedir (Doğrusöz, 2000: 144).

2.3.1.5. Muafiyet ve İstisna

Muafiyet, vergi kanunlarına göre mali yükümlülük gereği doğan vergiden, ilgili kanun veya farklı bir kanun yoluyla belirli kişilerin veya kişi gruplarının bu yükümlülük dışında tutulması demektir (Özkara, 2004: 24). Vergi mevzuatına göre gelir elde eden bazı mükellefler vergi yükümlülüğü dışında bırakılabilmektedirler. Ancak vergiden muaf olmak için kişi kendi durumuna değil vergi kanunlarının içerdiği hükümlere uymak zorundadır (Sönmez, Halıcı, 1990: 7).

Vergi istisnası, vergi kanunlarında mali yükümlülük gerektiren bir hususun sürekli ya da geçici, kısmen veya tamamen vergi dışı tutulmasıdır. Böylece mali yükümlülük gerektiren ve verginin konusuna giren bazı mal ve değerler kanunla bu yükümlülük dışında bırakılabilir (Özkara, 2004: 24).

Vergide kanunilik ilkesine uymak için muafiyet ve istisnaların kanunda kimlere, nasıl ve kimler tarafından uygulanacağını açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir. Bununla ilgili 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 4. fıkrası ile verilen yetkiye dayanarak vergi kanunları ile Bakanlar Kurulu'na verilen yetkilerde bu hususa ehemmiyet gösterilmelidir.

2.3.2. Verginin Usul Yönünden Öğeleri

Kanun koyucu tarafından hazırlanan vergi kanunlarının uygulanma tekniğine yönelik usul yöntemlerinin de kanun ve anayasal hükümlere aykırı olmaması gerekir. Yani vergi kanunlarının uygulanma tekniğine yönelik usul yöntemleri de kanunla düzenlenmelidir. Vergi idaresinin vergi tekniğine yönelik işlemlerin kanuna dayandırılması bir taraftan mali yükümlülere hukuki güvence ve eşitlik sağlamakta, diğer taraftan da vergi idaresinin kamu hizmetlerini kararlılık içinde sürdürmesi için alacaklarını etkili, daha hızlı ve ayrıcalıklı usulde tahsil ve takip edebilmesine imkân vermektedir (Çağan, 1982: 101).

VUK ile getirilen düzenlemeler, vergi yükleyen kanun hükümleri gibi, bireylerin temel hak ve ödevlerine hassasiyet gösteren, kanunilik ilkesi sınırları içinde belirlenen hükümleri ifade etmektedir. Bu nedenle vergi tekniğine ilişkin VUK'da da düzenlemelere yer verilmiştir. Vergi idaresinin kanuna dayanarak vergi yükü getirici hususla ilgili yapmış olduğu işlemin uygulanması mecburiyet arz

edinceye kadar takip edilmesi ve dikkat edilmesi gereken kurallar, vergilendirme tekniğine yönelik hazırlık aşamaları ve gözlemleri, vergilendirmenin şekil unsurunu ifade etmektedir. Kanuni yönetim ilkesi gereğince öznel nitelikteki vergilendirme tekniğine yönelik uygulamaların (*tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil vs.*), genel ve nesnel özellikteki vergi kanunlarına uygun olarak gerçekleştirilmesi ve bu uygulamalara yönelik yargı yoluna başvuru imkânı bulunması gerekmektedir (Güneş, 1998: 12).

AYM'nin 29.11.1977 tarih ve E: 1977/109, K: 1977/13 sayılı kararında, *“Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek ya da tüzükle belli ettirerek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin yükümleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yatırımları ve zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, kanunla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfî uygulamalara yol açılabilmesi olasıdır. Bu bakımdan yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek kesinlikle kanunlarla düzenlenmelidir”* şeklinde ifade ederek vergi tekniğine ve usulüne yönelik uygulamaların da kanunla düzenlenmeleri gerektiğine dikkat çekmektedir (Öz, 2004: 124).

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 37. maddesinde de bu hususta *“bütçelerde yer alan gelirler, ilgili kanunlarında belirtilen usullere göre tarh, tahakkuk ve tahsil edilir”* ifadesine yer vererek vergilendirme tekniği ve vergi ödevine yönelik uygulamaların kanuniliğini sağlamlaştırılmaktadır (Öz, 2004: 124).

2.3.2.1. Tarh

Tarh, VUK'nın 20. maddesine göre: *“Verginin tarhı, vergi alacağıının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir”* şeklinde ifade edilmiştir (Yıldırım ve diğerleri, 2007, 38). Vergi tarhı dört şekilde gerçekleşmektedir; beyana dayanan tarh, ikmalen tarh, re'sen tarh, idarece tarh ve düzeltme yoluyla tarhtır (Öncel ve diğerleri, 2011: 96).

Modern vergicilik açısından bakıldığında mükellefler kendi matrahlarını belirleyip beyanname marifetiyle vergi dairesine beyan etmeleri asıldır (Şenyüz ve diğerleri, 2010, 144). Beyana dayalı tarh yöntemi VUK'nın 25, 26, 27 ve 28. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu tarh yöntemi mevzuatta bulunan vergi kanunlarının özelliklerine göre ayrı ayrı düzenlenmiştir.

Uygulamada bu tarh yöntemleri olmakla beraber, vergilerin kanuniliği ilkesi açısından en çok sıkıntının yaşandığı tarh yöntemi re'sen tarh yöntemidir (Öz, 2004: 124). Re'sen tarhiyat VUK'nın 30. maddesinde “*vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır*” şeklinde ifade edilmektedir.

Vergi incelemesinin asıl sebebi VUK'nın 134. maddesinde “*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır*” belirtilmiştir (Şenyüz ve diğerleri, 2010: 144).

Re'sen tarhta gerçekleştirilen işlemlerin dayanağı olan kanuni düzenlemelere alınan kararlarda yer verilmesi zorunludur. Çünkü uygulamada belirsizliklere neden olabilmektedirler. Buna örnek olarak “*farklı*” kapasitede sekiz “*farklı*” firmaya “*aynı*” matrah takdir edilmiştir. Yani neye dayanarak farklı boyutlardaki firmalara aynı matrah takdir edilecek bir işlem gerçekleştirilmiştir. Yargıya böyle bir durum için gidildiğinde bu tarh kabul edilmeyebilir (Öz, 2004: 125).

Re'sen tarhiyat uygulamalarında vergilemede kanunilik ilkesine aykırı sayılabilecek birçok karar bulunmaktadır. Örneğin Danıştay 4. Dairesi'nin 15.10.1998 tarih ve E: 1997/2982, K: 1998/3694 sayılı kararında “*konuyla ilgili hiçbir araştırma yapılmadan, hukuki dayanağı olmayan takdir komisyonu kararlarına istinaden tarhiyat yapılamaz*” ifadesine yer verilmiştir. 1998 yılında gerçekleştirilen söz konusu dava, bir kurumun “*defter ve belgeleri incelemeden bir faturayı gider olarak yazdığı*” iddia edilerek re'sen kurumlar vergisi salınıp, kaçakçılık cezası kesilmesi ile ilgilidir. Kurumun vergi mahkemesine taşıdığı olay

incelenmiş, defter ve belgelerde hiçbir inceleme yapılmaksızın, hukuki gerekçesi olmadan vergi ve ceza kesildiğine hükmedilerek tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmiştir. Vergi dairesi verilen kararı temyiz istemiyle Danıştay'a götürmüş fakat Danıştay da vergi mahkemesinin kararının haklı olduğuna ve bozulmasına gerek olmadığına karar vermiştir (Öz, 2004: 126).

2.3.2.2. Tebliğ

Tebliğ, VUK'nın 21. maddesinde “*vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir*” şeklinde tanımlanmaktadır. Böylelikle mükelleflerin haklarında yapılan vergilendirmeyle alakalı bütün hususlardan haberdar olmaları sağlanmaktadır. Mükellefe bildirilmemiş bir işlemin kendi başına sonuç doğurması düşünülemez (Arslan, 2012: 96). Tarh işleminin hüküm ve sonuç doğurabilmesi de ancak bu işlemin varlığından mükellefin haberdar olmasıyla sağlanabilir (Şenyüz ve diğerleri, 2010: 149).

Tebliğ vergilerin kanuniliği açısından önemlidir. Örneğin 2004 yılında gerçekleşen bir olayda Mart ve Nisan aylarında verilen beyanları vergi idaresi, gerçeğinden farklı olduğuna ve rakamlarını düşük bulduğuna kanaat getirip “*vergi incelemesi tehdidini*” de kullanarak ikna yoluyla beyanları yüksek vermeye zorlamıştır. Bu vakalarla ilgili bildirimlerin birçoğu kanuni olmayan usullerle, telefon aracılığıyla yapılmıştır. Danıştay, kanunların belirttiği usule uygun yapılmayan birçok tebliği iptal ettiği mevcuttur (Öz, 2004: 128).

2.3.2.3. Tahakkuk

Tahakkuk, VUK'nın 22. maddesinde “*Tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir*” şeklinde ifade edilmiştir. Mali yükümlünün beyan ettiği vergiye zamanında dava açılmadığı veya açılan davanın reddedilmesi halinde vergi ödenecek aşamaya gelir yani kesinleşir. Tüm yargı yollarının tüketilmesi ile birlikte “*kesinleşme*” gerçekleşmektedir (Bilici, 2011: 161).

2.3.2.4. Tahsil

Vergilendirme sürecinde vergiyi doğuran olay ile başlayan vergilendirme tahsil aşamasıyla son bulur (Şenyüz ve diğerleri, 2010, 161). Tahsil, VUK'nın 23. maddesine göre “*verginin, kanuna uygun surette ödenmesidir*” şeklinde ifade edilmiştir.

Vergilerin cebren tahsil edilmesi de tahsil aşamasının bir parçasıdır. Devlet tahsilât aşamasına büyük önem verdiği için sadece bu aşamayı düzenlemek üzere ayrı bir kanun (Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun-AATUHK) çıkartmıştır (Şenyüz ve diğerleri, 2010: 161). Bu durum hukuk devleti olmanın da bir gereği olarak ifade edilmektedir.

2.3.2.5. Denetim

Denetim (vergi denetimi), kesinleşen vergi gelirlerinin toplanmasında istikrarın ve güvenliğin gerçekleştirilebilmesi için büyük önem arz etmektedir. Devlet, gününde tahsil edemediği veya gününde tahsil etmesine rağmen eksik aldığı vergileri hukuk kuralları içerisinde zorla tahsil yöntemlerini kullanarak tahsil etme hakkına sahiptir. Fakat devlet, vergi kesinleşmeden önceki aşamalarda da mali yükümlüleri hukuk kurallarını içinde denetim yollarını kullanarak denetleyebilme hakkına da sahiptir. Bu şekilde yapılan denetimlerde amaç toplam vergi gelirlerinde azalmaya sebebiyet verecek vergi kaçağı ve vergiden kaçınmanın engellenmesidir. Vergi alacağını güvence altına almak isteyen devlet, VUK'nın 127, 134, 142, 148, 152. ve bu maddelerin müteakip maddelerinde yer verilen kazanılmış denetim yollarını kullanmaktadır. Devlet mevzuatta bulunan kanuni denetim yollarını kullanırken mali yükümlülerin temel hak ve özgürlüklerinin zarar görmemesine özen göstermelidir (Güneş, 1998: 133).

2.3.2.6. Zamanaşımı

Devlete, belirli bir zaman zarfından sonra alacağını isteme hakkına sahip değildir. Mali yükümlü açısından vergi borcunu ortadan kaldıran en önemli nedenlerden biri zamanaşımıdır (Öncel ve diğerleri, 2011: 132). Zamanaşımı, VUK'nın 113. maddesinde “*süre geçmesi suretiyle vergi alacağının ortadan kalkmasıdır*” şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi hukukunda cezalar açısından ise ceza

kesme ve ceza tahsil zamanaşımı, verginin aslı açısından tahakkuk ve tahsil zamanaşımı bulunmaktadır (Öz, 2004: 129). Hukuken vergi alacağını ortadan kaldıran bir süre zarfının geçmiş olması bu alacağın mali yükümlüden tekrar talep edilmesini engeller. Eğer zamanaşımına uğramasına rağmen vergi alacağı tekrar tahsil edilirse bu yeni vergi yükü getirici işlem gibi etki oluşturur ki bu durum da kanunilik ilkesine aykırıdır.

2.4. Vergide Kanunilik İlkesinin İstisnaları

Devlete ait yetkilerin temel kaynağı anayasalardır. Anayasa yetki vermediği sürece hiçbir kimse ve organ kanuni boşluk bulunduğu gerekçesiyle vergi ile ilgili kişilerin temel hak ve özgürlüklerini sınırlayıcı uygulamalar yapamaz. Yasama organı tarafından kullanılabilen vergilendirme yetkisi kaynağını anayasadan almaktadır.

Yasama organına ait olan vergilendirme yetkisi konusunda kuvvetler ayrılığı ilkesi çerçevesinde bir yumuşamaya gidilmiştir. Ekonomik yapıdaki hızlı değişiklikler, teknolojik gelişmeler ve hızlı karar alma ihtiyacı, mevcut vergi mevzuatlarının meydana gelecek değişikliklere hızla uyumlaştırılmasını gerektirmekte, bu sebeple yürütme organına vergileme konusunda sınırlı bir yetki verilmektedir (Doğrusöz, 2000: 136). Bu kapsamda 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 3. fıkrası yani vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde bazı istisnalara gidilmiştir.

2.4.1. Bakanlar Kurulu Kararları

Vergilerin kanuniliği ilkesine ilişkin istisnaların başında Bakanlar Kurulu'na verilen yetkiler gelmektedir.

2.4.1.1. 1982 Anayasası'nın 73. Maddesinin 4. Fıkrasından Kaynaklanan İstisna

1982 Anayasası ile yürütme organı ile verginin bazı temel öğeleri konusunda sınırlı bir yetki verilmiştir (Kırbaş, 2006, 29). Bakanlar Kurulu'na vergilendirme alanında tanınan düzenleme yetkisi, 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 4. fıkrasında yer verilen, "*Bakanlar Kurulu, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna ve oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı*

sınırlar içinde kalmak kaydıyla, değişiklik yapmak yetkisine sahiptir” kuralından almaktadır.

Bakanlar Kurulu’na verginin bazı temel öğeleri hakkında verilen yetki iki açıdan sınırlandırılmıştır. Bu hükme ilişkin ilk sınırlama verginin konusu hakkındadır. Yani Bakanlar Kurulu sadece mali yükümlülüklerin oran, muafiyet ve istisnaya ilişkin değişiklik yapabilecektir. İkinci olarak, Bakanlar Kurulu verginin bazı temel öğeleri hakkında verilen yetkisini belirlenen alt ve üst sınırlar dâhilinde kullanabilecektir (Güneş, 1998: 25; Kırbaş, 2006: 29). 1982 Anayasası ile bu yetki sadece Bakanlar Kurulu’na verilmiş olup, başka bir makama devredilmesi ve kullanılması yasaktır (Saraçoğlu, 2003: 178).

1982 Anayasası’nın 73. maddesinin 4. fıkrasında belirtilen verginin temel öğelerine yönelik düzenlemeler için de yasama organı yetkilidir. Bakanlar Kurulu’na verilen yetki sadece belirlenen sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi olup, temel öğelerin konulmasına veya kaldırılmasına yönelik bir yetki değildir. 1982 Anayasası’nda belirtilen temel öğelere ilişkin yetki verilmemesine rağmen Bakanlar Kurulu’nun böyle bir uygulama yoluna gitmesi 1982 Anayasası’na ve dolayısıyla vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil edecektir (Güneş, 1998: 166; Aslan, 2010: 137).

2.4.1.2. Olağanüstü Dönemlerde Kanun Hükmünde Kararnemelerle Getirilen İstisna

1982 Anayasası’nın 91. maddesinin 1. fıkrasında “*TBMM, Bakanlar Kuruluna KHK çıkarma yetkisi verebilir. Ancak sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasa’nın 2. kısmının 1. ve 2. bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle 4. bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnemelerle düzenlenemez*” hükmüne yer verilmiştir. Bu hükümden anlaşılmaktadır ki mali yükümlülüklerle ilgili olağan dönemlerde KHK çıkarılamayacaktır (Kırbaş, 1984: 43). Dolayısıyla mali yükümlülükle ilgili KHK düzenlenmesi için olağanüstü durumların gerekliliği şarttır.

Olağanüstü durumlar, gerçekleşmesi önceden tahmin edilemeyen olayların vuku bulduğu dönemlerdir. Yurdun tümünü tehlikeye sokabilecek durumlar, savaş

hali, doğal afetler ve iktisadi bunalımlar olağanüstü durumlara örnek olarak verilebilir (Baş, 2011: 122). 1982 Anayasası'nın 199, 120, 121 ve 122. maddelerinde olağanüstü hallerin yönetimi ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır.

1982 Anayasası'nın 91. maddesinde belirtilen hükme göre olağan dönemlerde çıkarılan KHK'lardan farklı olarak sıkıyönetim ve olağanüstü dönemlerde düzenlenen KHK'lar, 1982 Anayasası'nda bulunan konu sınırlamalarına tabi değildir. Yani sıkıyönetim ve olağanüstü KHK'larla, kişi hakları ve ödevleri, temel haklar ile siyasi haklar ve ödevler düzenlenebilmektedir (Çağan, 1982: 175). 1982 Anayasası'nın 148. maddesine göre olağanüstü dönemlerde düzenlenen KHK'lar AYM'nin denetimi dışında tutulmuşlardır (Kaneti, 1986/1987: 21).

1982 Anayasası'nın 73. maddesinde yer verilen ve siyasi hak ve ödevlere ilişkin vergi ödevinin olmazsa olmazları arasında yer alan, mali güce göre ödeme ilkesi, kamu giderleri karşılığı olma ilkesi, vergide aranan genellik ilkesi ve verginin kanuniliği ilkesi işlemeyecektir. Böylece olağanüstü dönem KHK'larla vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin ve verginin temel öğelerine ilişkin düzenlemeler gerçekleştirilebilecektir. Bir bakıma verginin kanuniliği ilkesi gereği kanunla düzenlenmesine verdiği tüm yetki ve imkânlar KHK yolu ile de düzenlenebilecektir (Güneş, 1998: 286).

Sıkıyönetim ve olağanüstü dönemlerde düzenlenen bu tür KHK'larda vergi hukukunun bağlayıcı ve temel kaynakları arasında yer almaktadır (Kaneti, 1986/1987: 20; Kırbaş, 1984: 41; Saraçoğlu, 2003: 178). Olağanüstü dönemlerde KHK'larla Bakanlar Kurulu'na vergileme konusunda verilen yetki, kanunilik ilkesine getirilen istisnanın da en ciddi örneğidir.

2.4.1.3. Dış Ticaretin Düzenlenmesine İlişkin İstisna

Dış ticarete ilişkin düzenleme 1982 Anayasası'nın 167. maddesinin 2. fıkrasında *“Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya*

kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir” şeklinde düzenlenmiştir (Saraçoğlu, 2003: 179)

Bakanlar Kurulu’na verilen bu yetkinin amacı dış ticaret işlemlerinin gerektirdiği esnekliği, çabuk harekete geçme imkânı (Çağan, 1982: 176), ve gizliliği sağlamaktır (Doğrusöz, 2000: 145).

Vergilerin kanuniliği ilkesine getirilen bir istisna olan dış ticarete yönelik bu istisna bazı eleştirileri de beraberinde getirmiştir. Doğrusöz’e göre bu istisna ile verginin temel öğelerine yönelik de düzenleme yetkisi verildiği gerekçesiyle kanunilik ilkesine aykırı olacağını, vergilerin kanuniliğiyle birlikte vergilendirme yetkisine de getirilen bir istisna olacağını belirtmiştir (Doğrusöz, 2000: 147).

Benzer ifadelere yer veren Güneş’e göre ise, “*Bakanlar Kurulu bu düzenleyici yetkisini 1982 Anayasası’nın 73. maddesinde olduğu gibi ek mali yükümlerin tüm temel unsurların yani tüm ana öğelerine yönelik olarak değil ancak kanunda belirtilmek ve çerçeveleri çizilmek kaydıyla ek mali yükümlerin, oranlarına, indirimlere, istisnalara, bağışıklıklara yönelik olarak kullanmalıdır”* (Güneş, 1998: 178). Bu istisnaya ile ilgili Kaneti de aynı düşüncelere sahiptir (Kaneti, 1986/1987: 7).

2.4.2. Uluslararası Vergi Anlaşmaları

1982 Anayasası’nın 90. maddesine göre, kanunla uygun bulunması halinde Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve uluslararası kuruluşlarla yapılacak anlaşmalar onaylanmaktadır (Erginay, 1998: 23; Çağan, 1982: 223).

1982 Anayasası’na aykırılığı iddiası ile AYM’ye başvurulamaz (Kaneti, 2010: 139; Güneş, 1998: 191). Böyle bir durumda getirilen düzenlemelere yönelik vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılığı iddiasıyla yargı yoluna başvurulamaz.

Uluslararası vergi anlaşmalarının kanunlardan daha üstün olduğu 1982 Anayasası’nın 90. maddesinin son fıkrasında “*usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası anlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası anlaşma hükümleri esas alınır”* hükmü ile belirtilmiştir.

3. BÖLÜM

BAZI VERGİ KANUNLARINDA MALİYE BAKANLIĞI'NA VERİLEN YETKİLERİN VERGİLENDİRMEDE KANUNİLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi mevzuatında Maliye Bakanlığı'na verilen birçok yetki vardır. Bunların başında da vergi kanunlarında yer alan usul ve esasları belirleme yetkisi gelmektedir. Bu yetki ile herhangi bir ek vergi yükü getirici işlem veya azaltıcı işlem yapılamaz. Bu yetki sadece kanunla belirlenir ve yasama organına ve sınırlı biçimde Bakanlar Kurulu'na ait bir yetkidir.

Vergi kanunlarının bir kısmında Maliye Bakanlığı'na verilen usul ve esasları belirleme yetkisi bazen vergilendirme etkisi göstermiş, yargıya konu olmuştur. Bunun örneklerine ilerleyen başlıklarda değinilecektir. Bu bölümde hem mevcut kanunlarda usul ve esaslar ile Maliye Bakanlığı'na nasıl bir yetki verildiği ve bu yetkilerden bazılarının yargıya konu olup nasıl iptal edildiği ele alınacaktır.

3.1. Bir İdari Birim Olarak Maliye Bakanlığı'nın Vergi Hukukundaki Yeri

Vergi ilişkisinde iki taraf bulunmaktadır. Bir tarafta vergi borçlusu olan mükellef diğer tarafta ise alacaklı olan devlet yer almaktadır. Devlet egemenlik hakkına dayanarak vergileme işlemlerini yürütmek üzere idari bir yapı oluşturmuştur (Arslan, 2012: 225).

3.1.1. Maliye Teşkilatının Kuruluşuna Yönelik Hukuksal Düzenlemeler

178, 484, 516, 543 ve 646 sayılı KHK ve yine bu KHK'larda değişiklik yapan 5345, 5436 sayılı kanunlarla "*Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri*" düzenlenmiştir (Bayraklı ve diğerleri, 2012: 129; Arslan, 2012: 225).

3.1.2. Maliye Bakanlığı'nın Amacı ve Görevleri

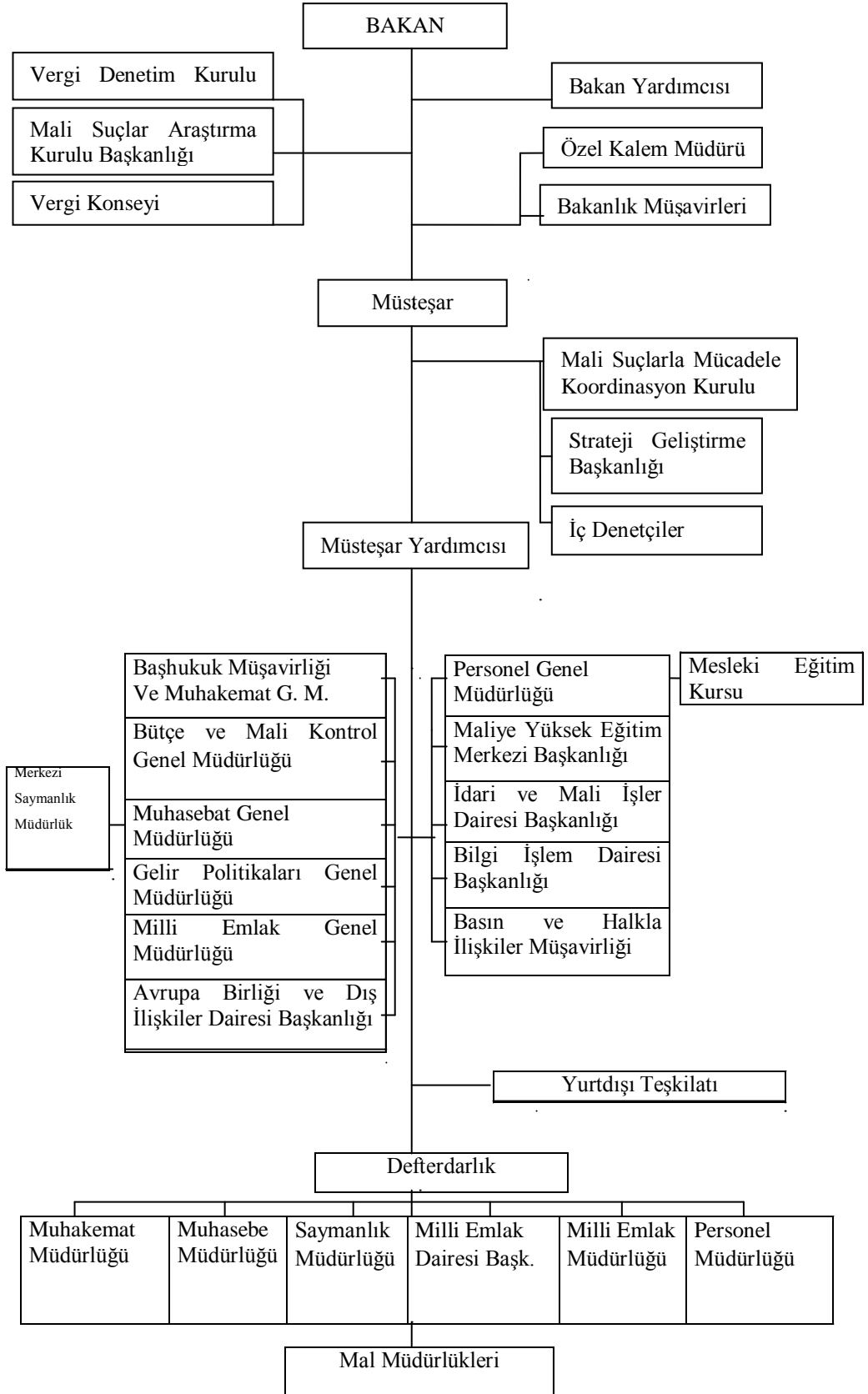
Maliye politikalarının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasının uygulanması, uygulamanın takibi ve denetlenmesi hizmetleri Maliye Bakanlığı'nın amaçları olarak ifade edilebilir (Arslan, 2012: 225). Maliye Bakanlığı'nın görevleri ise şöyledir:

- 1- Maliye politikasının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasını uygulamak,
- 2- Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve özel bütçeli idarelerin hukuk danışmanlığını ve muhakemat hizmetlerini talepleri halinde yerine getirmek,
- 3- Devletin harcama politikalarını yerine geliştirmek ve uygulamak,
- 4- Devlet bütçesini hazırlamak, uygulamak, uygulamanın takibi ve yönlendirilmesine ilişkin hizmetleri yürütmek,
- 5- Devlet hesaplarını tutmak, saymanlık hizmetlerini yapmak,
- 6- Gelir politikasını geliştirmek,
- 7- Devlete ait malları yönetmek, kamu kurum ve kuruluşlarının taşınmaz malları konusundaki yönetim ve esaslarını belirlemek ve bunlara ilişkin diğer işlemlerini yapmak,
- 8- Her türlü gelir gider işlemlerine ait kanun tasarılarını ve diğer mevzuatı hazırlamak veya hazırlanmasına katılmak,
- 9- Milletler arası kuruluşların Bakanlık hizmetlerine ilişkin çalışmalarını takip etmek, bu konulardaki Bakanlık görüşünü hazırlamak, yurtdışı ve yurtiçi faaliyetleri yürütmek,
- 10- Bakanlığın ilgili kuruluşlarının işletme ve yatırım programlarını inceleyerek onaylamak ve yıllık programlara göre faaliyetlerini takip etmek ve denetlemek,
- 11- Yukarıdaki görevlerin uygulanmasını takip etmek, değerlendirmek, incelemek, tefriş etmek ve denetlemek,
- 12- Suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek,
- 13- Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamak.

3.1.3. Maliye Bakanlığı Teşkilat Yapısı

Maliye Bakanlığı'nın teşkilat yapısı merkez ve taşra olarak ifade edilebilir. Maliye Bakanlığı'nın başında Maliye Bakanı bulunmaktadır ve diğer birimler aşağı doğru sıralanır.

Defterdarlık ve diğer alt birimler teşkilatın taşra bölümünü oluşturmaktadır. Teşkilatın yurtdışı uygulaması da ayrıdır. Maliye Bakanlığı'nın teşkilat yapısı şöyle belirtilmiştir:



Şekil 1. Maliye Bakanlığı Teşkilat Yapısı

Kaynak: Maliye Bakanlığı 2013-2017 Stratejik Plan, 2012, s. 11.

Maliye Bakanlığı merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatı ile bağlı ve ilgili kuruluşlardan meydana gelmektedir. Kuruluşun en üst amiri Bakandır. Bakan bakanlık hizmetlerini mevzuata, milli güvenlik siyasetine, hükümetin genel siyasetine, kalkınma planlarına ve yıllık programlara uygun olarak yürütmekle ve bakanlığın faaliyet alanına giren konularda diğer bakanlıklarla işbirliği ve koordinasyonu sağlamakla, görevli ve Başbakana karşı sorumludur (Arslan, 2012: 226).

Maliye Bakanı emri altındakilerin faaliyet ve işlemlerinden sorumlu olup, Bakanlık merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatı ile ilgili kuruluşlarının faaliyetlerini, işlemlerini ve hesaplarını denetlemekle görevli ve yetkilidir. Maliye Bakanı'nın emrinde ve onun yardımcısı olarak müsteşar bulunur. Müsteşar; Maliye Bakanı adına ve bakanın direktif ve emirleri yönünde, bakanlığın amaç ve politikalarını, kalkınma planlarına ve yıllık programlara, mevzuat hükümlerine uygun olarak düzenler ve yürütür (Arslan, 2012: 226). Maliye Bakanlığı'nın birimlerini şöyle ifade edilebilir (MB, 2012: 9-10):

Maliye Bakanlığı Merkez Teşkilatı, ana hizmet birimleri, danışma ve denetim birimleri ile yardımcı birimlerden oluşmaktadır.

Maliye Bakanlığı Taşra Teşkilatı, illerde Defterdarlıklar, ilçelerde ise Defterdarlıklara bağlı Mal Müdürlüklerinden oluşmaktadır. İllerde Defterdarlıklara bağlı Milli Emlak Dairesi Başkanlığı ile Muhasebe, Saymanlık, Milli Emlak, Muhakemat ve Personel Müdürlükleri, ilçelerde ise Mal Müdürlükleri ve bazı illerin bazı ilçelerinde ilaveten Emlak Müdürlükleri bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı Yurtdışı Teşkilatı: Bakanlık yurtdışı teşkilatı, çeşitli ülkelerdeki daimi temsilciliklere, büyükelçiliklere ve başkonsolosluklara bağlı Maliye Müşavirlikleri ve Maliye Ataşeliklerinden oluşur.

3.2. Maliye Bakanlığı'na Vergilendirme Yetkisi Devri

1982 Anayasası'nda verilen hükümler dikkate alındığında Maliye Bakanlığı'nın vergilendirme yetkisi ile ilgili yetki veren hükümleri, hiçbir zaman idareye, kaynağını anayasadan almayan bir yetkiden bahsetmemesi ve kanunla

yapılan düzenlemelerin kapsamını genişletecek, daraltacak veya değiştirecek şekilde veya yasama yetkisinin devri anlam ve sonucunu doğuracak şekilde değerlendirmemesi gerekmektedir (Doğrusöz, 2000: 140).

Vergi mevzuatında bulunan kanunlarla Maliye Bakanlığı'na birçok yetki verilmiştir. Ancak Maliye Bakanlığı'na verilen vergi kanunlarındaki usul ve esasları belirleme yetkisi dikkat çekmekte ve verilen bazı yetkiler eleştirilmektedir. Bunun nedeni ise, vergi kanunlarıyla verilen yetkilerin 1982 Anayasası'na aykırı durumlar oluşturduğu dūřuncesidir. 1961 Anayasası dōnemine AYM kararlarında Maliye Bakanlığı ile ilgili olarak sadece bir adet karar bulunurken, Maliye Bakanlığı ile ilgili diğer kararların 1985 yılından sonraki tarihleri taşıması bu tabloyu doğrulamaktadır (Tekbař, 2007: 114).

AYM Maliye Bakanlığı'na verilen yetkilerin anayasal denetimi ile ilgili 1982 Anayasası'nın iki maddesi üzerinde yoğunlaşmaktadır. AYM vergilerin kanuniliği ilkesi ve vergilendirme yetkisine ilişkin 1982 Anayasası'nın yasama yetkisinin halk adına TBMM'ye ait olduğuna ve bu yetkinin devredilemeyeceğine ilişkin 7. maddesi yōnünden incelemiş, bazen de 1982 Anayasası'na aykırılığı ileri sūrōlen kuralın özelliğine ve başvuru dilekçesindeki gerekçeye bakarak, 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 3. ve son fıkrası bakımından incelemiştir. Bu maddenin son fıkrası bakımından yapılan incelemenin temel gerekçesi, Bakanlar Kurulu'na ait olan yetkinin, Maliye Bakanlığı'na ya da Bakanlar Kurulu dışındaki yūrōtmenin herhangi bir organına devredilemeyeceği üzerinedir. Aynı maddenin 3. fıkrası bakımından yapılan incelemede ise, kanun hōkmünün “kanunilik” ilkesi gōsterdięi hassasiyet değerlendirilmiştir (Tekbař, 2007: 115). Bu konuda ayrıntılı olarak ilerleyen başlıklarda değinilecek ve hangi kararlar kanunilik ilkesi gereği yargı tarafından iptal edilmiş olabilir, bunun değerlendirmesi yapılacaktır.

3.3. Vergi Kanunlarında Yer Alan Usul ve Esaslarda Maliye Bakanlığı'nın Tespit Yetkisi

Türk Dil Kurumu “*usul*” kelimesini “*bir yasama veya idare işleminin hazırlanması, yapılması veya yūrōrlüęe konması sırasında uyulması gereken hōkūmler ve izlenecek yollar*” olarak tanımlamıştır. Türk Dil Kurumu “*esas*” kelimesini ise “*bir şeyin özünü oluşturana ana öęe, temel veya temel olarak alınan*”

şeklinde tanımlamıştır (Türk Dil Kurumu, 2015). ŞENER'e göre usul, kelime anlamı olarak yöntem, yordam, bir işin yapılmasına ilişkin prosedürdür (Şener, 2001: 830). GÜNEŞ, usulü vergisel yöntem olarak tanımlamıştır. Vergisel düzenlemenin kanunla getirilmiş olması ile vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi verginin tahsilâtı için yeterli olmayacak, tahsilât için başkaca hükümlere de ihtiyaç duyulacaktır. İşte vergiyi gerçekleştirci, uygulamaya koyucu bazı ödev yöntem (usul) ilişkilerine de kanunlarda ifade edilmesi bir mecburiyet olarak karşımıza çıkmaktadır. Böylece vergi kanunlarıyla düzenlenmiş olan verginin temel öğeleri yine vergi kanunlarında düzenlenecek yöntemsel hükümlerle tamamlanarak uygulama alanı bulabilecektir. Aksi halde verginin kurucu temel öğelerinin hükmü ve etkinliği kalmayabilecektir (Güneş, 1998: 127). Ancak uygulamada da böyle midir? Acaba usul ve esaslar ile Maliye Bakanlığı'na vergilendirme yetkisi mi devredilmiştir?

Vergilerin kanuniliği gereği vergi kanunları yasama organı tarafından çıkarılmaktadır. Sınırlı yetki de Bakanlar Kurulu'na devredilmiştir ki, bunun sebebi ekonomik yapıdaki hızlı değişimler, teknolojik gelişmeler ve süratle karar alma ihtiyacı ile ekonomiyi yönlendiren mevzuatın özellikle bunalım dönemlerinde ekonomik durum ile hızla uyumlaştırılması ihtiyacı vb. nedenlerle bu ilkeden sapmalar ve yürütme organına da vergilendirme yetkisi alanında bazı yetkiler tammişsa da, vergilendirme yetkisinin, kural olarak yasama organına ait olduğu tartışmasızdır (Doğrusöz, 2000: 136). Bu kanunların uygulanması da Maliye Bakanlığı'nın görevidir. Bu durum vergi kanunlarında bazen açık biçimde ifade edilir, bazen de *“usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir”* veya *“Maliye Bakanlığına aittir”* şeklinde belirtilmektedir. Ancak şunu belirtmek gerekir ki, Maliye Bakanlığı'na verilen yetkilerdeki *“usul ve esaslar”* ile neyin ifade edildiği açık değildir. Bu ifade öylesine geniş yorumlanma olanağına sahiptir ki, bazen sade bir düzenleme olarak bazen de vergilendirme etkisi göstererek karşımıza çıkabilmektedir. Bunun da örneklerine gerek vergi kanunlarının incelenmesinde gerekse yargı kararlarında rastlamak mümkündür. Çalışmanın ana konusunu bu sorunlar oluşturmaktadır. Bu konuda DOĞRUSÖZ şöyle demiştir (Doğrusöz, 2000: 139-140):

“Kanun koyucu vergi kanunu ile vergiye ilişkin temel hususları belirledikten sonra, uygulamaya, tekniğe veya uzmanlık isteyen hususlara ilişkin konuların

düzenlenmesini yürütme organına bırakabilir. Yürütme organına bu hususlarda bırakılabilecek bir düzenleme yetkisi, vergilendirmeye ilişkin temel konularda olmadığı için 73. maddenin son fıkrası ile sınırlı değildir. Ancak burada karşılaşılan problem, temel konular ile teknik konular ve ayrıntılar ayırımının nasıl yapılacağıdır. Bu husustaki ölçütler yetersizdir. Hatta GÜNEŞ bu ayrımı, hukuki bir temelden yoksun olduğunu vurgulayarak reddetmektedir. Temel konu ile teknik konu ve ayrıntılar ayırımında yeterli ölçüler bulunmasa bile, yasama ve yürütme organlarının düzenleme alanlarını ayıran daha elverişli bir ölçüt de bulunmamaktadır. Vergiye ilişkin kanunların çoğunda getirilen düzenlemelere, konuya ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı'nca düzenleneceği yolunda hükümler eklenmektedir. Bakanlığa tanınan bu yetkinin, söz konusu ayırım çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir. Bu yoldaki hükümler, hiç bir zaman İdareye, kaynağını Anayasa'dan almayan bir yetki bahşetmez ve yasama yetkisinin devri anlam ve sonucunu doğuracak şekilde veya kanunla yapılan düzenlemelerin kapsamını değiştirecek, genişletecek veya daraltacak biçimde değerlendirilemez”.

Vergilendirme yetkisinin Maliye Bakanlığı'na devri demek yasama organına ait olan yasama yetkisinin devri demektir. Ayrıca bu durum vergilerin kanuniliği ilkesine de aykırılık oluşturmaktadır. Ancak vergi kanunlarında yer alan “*usul ve esaslar*” ifadesinden yasal düzenlemeleri açıklayıcı, kapsamını değiştirmeyen, genişletip daraltmayan, sadece yönetime yönelik düzenlemeler anlaşıldığı zaman vergilerin kanuniliği ilkesinin ihlali söz konusu olmamaktadır (Yılmazoğlu, 2008: 113).

Maliye Bakanlığı'na usul ve esaslarla verilen yetkiler vergilerin temel öğelerini düzenlemeye yönelikse bu durum kanunilik ilkesine aykırı olur. Usul ve esaslara yüklenemeyecek anlam varsa o da verginin temel öğelerine ilişkin yetkilendirme verilemeyeceği ve yaptığı işlemlerle kişilerin vergi yükü üzerinde azaltıcı veya çoğaltıcı etki gösteremeyeceğidir. Nitekim AYM vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılığından dolayı iptal ettiği bazı vergi maddelerinde usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na aitti. Yani madde vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı ise aykırı maddeye ilişkin usul ve esasları belirleyen Maliye Bakanlığı'nın yaptığı işlemler de vergilerin kanuniliğine aykırı düşmektedir. Bu sebeple Maliye Bakanlığı'na usul ve esaslarla ilgili yetki verilirken şu hususlara dikkat edilmelidir:

verginin temel öğelerine ilişkin belirleyici ve eleyici düzenlemelere yer verilmemeli, verilen yetki ile vergi yükünü artırıcı veya azaltıcı rol oynamamalıdır.

3.4. Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı'na Verilen Yetkilerin Vergide Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Vergilendirme yetkisi yasama organına ait bir yetkidir. Bakanlar Kurulu da sınırlı bir yetkiye sahiptir. Maliye Bakanlığı ise çıkarılan bu kanunların yürütülmesiyle ve gerekli açıklamaları yapmakla meşguldür. Ancak Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiler bazen vergilendirme etkisi gösterebilmekte, bu da vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık göstermektedir. Bu sorunlarla ilgili öncelikli olarak mevcut vergi kanunlarında çelişki ifade eden maddeleri ele alarak, bu sorunlarla ilgili yargı kararları örneklerine yer vererek incelediğimizde şöyledir.

Vergi mevzuatında yer alan kanunlarda Maliye Bakanlığı'na birçok yetki verilmekle birlikte bu bölümde Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), VUK, Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) incelenecektir. Aşağıdaki tabloda vergi kanunlarında Maliye Bakanlığı'na verilen yetkilerin tamamı yer almaktadır.

KANUN	YETKİ VERİLEN MADDE NUMARALARI	VERİLEN YETKİ SAYISI TOPLAM
VUK	4, 5, 8, 11, 15, 17, 28, 42, 44, 47, 49, 66, 72, 92, 99, 107, 111, 115, 124, 127, 133, 152, 153, 160, 175, 190, 196, 203, 227, 242, 243, 246, 252, 256, 257, 280, 290, 298, 314, 316, 317, ek maddeler: 1, 377, 413, 414	45
GVK	9, 12, 20, 31, 32, 35, 38, 40, 41, 46, 48, 51, 53, 54, 63, 64, 67, 72, 76, 79, 88, 89, 91, 94, 95, 99, 101, 106, 111, 117, 119, 121, mükerrer madde 121	33
KVK	4, 5, 9, 10, 11, 13, 14, 17, 19, 25, 27, 32, 34	13
KDVK	8, 9, 11, 12, 13, 14, 15, 17, 22, 23, 26, 29, 32, 33, 34, 38, 39, 40, 42, 43, 46, 49, 56, 60	24
AATUHK	17, 22, 40, 41, 42, 45, 53, 59, 62, 64, 65, 77, 79, 88, 93, 105, 106, 107	18
ÖTVK	1, 2, 4, 5, 7, 9, 10, 12, 14, 15, 16, 17	12
DV	12, 15, 17, 18, 19, 22, 29	7
HK	43, 63, 66, 67, 69, 79, 81, 82, 131, 133	10
Vergi Mevzuatında Verilen Toplam Yetki Sayısı		162

Şekil 2. Türk Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı'na Verilen Yetkiler
Kaynak: Vergi mevzuatı tek tek incelenerek hazırlanmıştır.

3.4.1. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirme

GVK'da vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık veya şüphe oluşturabilecek düzenlemeler şöyle ifade edilebilir. Maliye Bakanlığı'na vergi kanunlarında yetki verilen maddeleri: 9, 12, 20, 31, 32, 35, 38, 40, 41, 46, 48, 51, 53, 54, 63, 64, 67, 72, 76, 79, 88, 89, 91, 94, 95, 99, 101, 106, 111, 117, 119, 121, mükerrer 121. madde bu kapsamda değerlendirilebilir. Ancak bu maddelerin bazılarında ifadeler kesin bir şekilde belirtilmiş, bazılarının ise ucu açık bırakılmıştır. Bu nedenle çalışmada şüpheli görülenler ve olması gereken kesinlik ifadelerine yer verilen kanunlar incelenmiştir.

3.4.1.1. Esnaf Muafılığı

Madde 9: Bu maddede vergide muaf esnaf ile ilgili bir düzenlemeye yer verilmiş ve muaf olmak için nelerin gerektiği açık bir şekilde maddede sıralanmaktadır. Eklenen bir fıkra ile maddede sayılan fıkralara uygun olanlara esnaf muafık belgesi verilmesine ve *“bu belgeye ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir”* denilmektedir.

Bu maddede muafılığa ilişkin şartlar tek tek belirlenmiş ve Maliye Bakanlığı'na bu maddeye ilişkin belgenin şekli düzenlemesini yapmak kalmıştır. Vergi nasıl kanunla düzenleniyorsa muafiyet konusuna da aynı hassasiyetle yaklaşılması gerekir. Bu sebeple *“muafiyete ilişkin şartları Maliye Bakanlığı belirlemediği için”* bu maddede şüphe oluşturacak bir durum bulunmadığı ifade edilebilir.

3.4.1.2. Okul Kazançları İstisnası

Madde 20: Eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası başlığını taşıyan bu maddede *“Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar”* denilmektedir. 25.11.2004 tarih ve 25651 S. Resmi Gazetede yayınlanan 254 Seri No'lu GVK Genel Tebliğinde de

hangi okulların işletme kazancının istisnaya tabi olacağı Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.

Madde metni incelendiğinde “*Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar*”ın vergiden istisna olacağı, istisna ile ilgili usul ve esasların da Maliye Bakanlığı’na belirleneceği düzenlenmiştir. İstisna şartlarının Maliye Bakanlığı’na verilmesi asli unsurlardan biri olan istisnanın bırakılması anlamına gelir ki kanaatimizce bu durum 1982 Anayasası’nın 73. maddesinin 3 ve 4. fıkrasına açık bir şekilde aykırıdır. Bu duruma ilişkin DOĞRUSÖZ’ün ifadeleri de örnek gösterilebilir. DOĞRUSÖZ’e göre, vergi koyma kavramının geniş yorumu vergiden istisna edilme ve muaf tutulma konularının da kanunla düzenlenmesini zorunlu kılmaktır. Bütün bu belirtilenlerin kanunla düzenlenmesi zorunludur (Doğrusöz, 2000, 138-139).

Nitekim 25.11.2004 tarih ve 25651 S. Resmi Gazetede yayınlanan 254 Seri No’lu GVK Genel Tebliğinde istisna şartları Maliye Bakanlığı tarafında belirlenmektedir. Oysa 1982 Anayasası’nın 4. fıkrası uyarınca istisnaların belirlenmesi sadece Bakanlar Kurulu’na ait bir yetkidir. Bu husus vergilerin kanuniliği ilkesine aykırıdır.

3.4.1.3. Diğer Ücretliler

Madde 64: Diğer ücretler başlığını taşıyan bu madde ile kimlerin bu kapsama alındığı ifade edilmiştir. İlk fıkrada “*Aşağıda yazılı hizmet erbabının safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25’idir*” şeklindedir.

Bu maddenin bahsi geçen fıkrasındaki hüküm değişmeden önceki şekli “*Maliye Bakanlığınca tanzim edilecek cetvellerde belirtilen iş nevelerine göre götürü olarak tespit edilir*” şeklindeydi. Bu ifade ile ücretler uygulamada Maliye Bakanlığı’nın belirlediği iş neveleri kapsamında götürü gider uygulamasına tabi tutulacak bu iş nevelerinin dışında kalanlar ise uygulamadan yararlanamayacaktır. Ancak bu fıkra son şeklini alarak hem hizmet erbabı kanunla ifade edilerek hem de bir oranla ifade edilerek daha kesin bir sınır çizilmiş ve vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılığın önüne geçilmiştir.

3.4.1.4. Yabancı Parayla Yapılan Ödemelerde Kur Belirlemesi

Madde 67-72-79: Bu maddelerden ilki serbest meslek kazancının tespiti, diğeri ise gayrisafi hâsılat ve sonuncusu da yabancı parası ile ödenen faiz ve temettüer ile ilgilidir. Bu maddelerin her üçünün sonu da “*Yabancı parasıyla yapılan ödemeler, ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir*” ifadesi şeklindedir.

Maliye Bakanlığı Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nın belirlediği kuru dikkate almaktadır. Sorun, Maliye Bakanlığı'nın dikkate aldığı kur değil, kanunla konulan, değiştirilen ve kaldırılan verginin kur yoluyla dolaylı olarak vergi oranına yansımadır. Burada Maliye Bakanlığı'na verilen son durumda kur belirleme görevi vergi yükünü artırabilir de hafifletebilir de, çünkü kurun nasıl belirleneceği kanunla açık bir şekilde ifade edilmemiştir. Bu durumun vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil ettiği ifade edilebilir. Kanun koyucu kurla ilgili düzenlemeyi belirli sınırlar dâhilinde Bakanlar Kurulu'na bırakırsa vergilerin kanuniliği ilkesine daha uygun olabilir.

3.4.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirme

Bu başlık altında da KVK'da Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiler incelemeye alındığında şöyledir: 4, 5, 9, 10, 11, 13, 14, 17, 19, 25, 27, 32A, 34. maddelerdir.

3.4.2.1. Muafiyete İlişkin Şartlar

Madde 4: Muafiyete ilişkin şartların sıralandığı bu maddenin 1. fıkrasının (m) bendinde: “*Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar. (Bunların vergi muafiyetinden yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığı'nca belirlenir)*” denilmektedir.

Parantez içi hükümle muafiyet şartlarının Maliye Bakanlığı'na verilmesi, 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 3. fıkrası gereği verginin kanuniliği ilkesine, aynı maddenin 4. fıkrası gereği de Bakanlar Kuruluna verilebilecek yetki devri kuralına aykırılık oluşturacaktır. Bu düzenleme ile Maliye Bakanlığı'nın belirlediği şartlara

uyanlar muaf olacak, şartlara uymayanlar ise muafiyet dışında kalmış olacaktır. Oysa bu yetki Bakanlar Kurulu'na aittir. Devredilmesi mümkün değildir.

Dolayısıyla Maliye Bakanlığı'nın amacı mükellefleri vergi kanunları karşısında bilgilendirmek, uygulamada ortaya çıkan kimi tereddütlü konularda kanuni çerçevede içinde bu düzenlemeleri yapmak olmalı, yükümlülere vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler getiren veya bunları kısmen dahi olsa ortadan kaldıran düzenlemeleri içermemelidir (Kelecioğlu, 1998, 47).

Verginin temel öğelerinin kanunda açıkça düzenlenmesi gerekmektedir. Söz konusu maddeye dikkat edilirse, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan bütün kurum ve kuruluşlar muafiyetten yararlanmamaktadır. Yararlanacak olanları Maliye Bakanlığı'nın şartları belirleyecektir. Muafiyete ilişkin temel ve genel şartlar kanunlarda belirtilmesi gerekir. Bu uygulama kanaatimizce vergilerin kanuniliği ilkesine aykırıdır.

3.4.2.2. İstisnaya İlişkin Şartlar

Madde 5: Bu madde de istisnalara ilişkin düzenlemelere yer verilmektedir. İstisnalara ilişkin ucu açık herhangi bir bent bulunmamaktadır. KVK'nın 4. maddesiyle kıyaslandığı zaman iki farklı durum ortaya çıkmaktadır. Çünkü vergiyle ilgili düzenlemeler kanunla gerçekleştirildiği gibi istisna ve muafiyete ilişkin düzenlemeler de sadece kanunla düzenlenebilir. Bu yetkiyi de belirli sınırlar içinde sadece Bakanlar Kurulu kullanabilir.

Bir verginin yasama organınca konulmuş sayılabilmesi için, onun yalnızca konusunun kanunla belirlenmesi, yeterli değildir. Verginin konusundan başka oranı veya miktarı, İndirimleri, istisna ve muafiyetleri, tarh, tahakkuk ve tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı vb. konularında kanunla düzenlenmesi zorunludur (Doğrusöz, 2000: 139).

Nitekim KVK'nın 5. maddesinde istisnaya ilişkin şartlar Maliye Bakanlığı'nın inisiyatifine bırakmadan belirtilmiştir. Fakat KVK'nın 4. maddesinin 1. fıkrasının (m) bendinde muafiyete ilişkin şartları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na bırakılmaktadır. Bu durum kanaatimizce vergilerin kanuniliği ilkesine aykırıdır.

3.4.3. Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirme

Vergi hukukunda Maliye Bakanlığı'na en fazla yetki VUK'da verilmiştir. Bu yetkilerin verildiği maddeler: 4, 5, 8, 11, 15, 17, 28, 42, 44, 47, 49, 66, 72, 92, 99, 107, 111, 115, 124, 127, 133, 152, 153, 153/A, 160, 175, 190, 196, 203, 227, 242, 243, 246, 252, 256, 257, 280, 290, 298, 316, 317, ek madde 1, 377, 413, 414. Bahsedilen maddelerde verilen yetkilerin vergilendirmede kanunilik ilkesi açısından durumu bu başlık altına açıklanmaktadır.

3.4.3.1. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu

Madde 11: Vergi kesenlerin sorumluluğunun anlatıldığı bu maddede sorumluluk halleri belirtilmiştir. 3. fıkrada: *“Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisimlik nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar”* şekilde düzenlemeye yer verilmiştir. Hemen devamındaki fıkrada ise *“belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir”* denilmektedir. Devam eden fıkrada ise Maliye Bakanlığı'nın müteselsil sorumluluğun şartlarını, sınırlarını ve bu konuya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu ifade edilmektedir.

Kanaatimizce bu madde kendi içinde çelişkilidir. Kanun koyucu bir yandan vergi kesintisi yapanların sorumluluğuna dair sınırları çizmeye çalışmış ve hatta mal üreten çiftçiler ile nihai tüketicileri tamamen sorumluluk kapsamı dışında tutmuş ancak diğer yandan müteselsil sorumluluğun şartları ve sınırlarının belirlenmesi hususunda Maliye Bakanlığı'na yetki vermiştir. Sorumluluk gibi vergilendirmede asli olan bir unsurun tamamen kanuni düzenleme altında olması gerekirken Maliye Bakanlığı'na verilen yetki kanaatimizce vergide kanunilik ilkesine aykırıdır.

3.4.3.2. İspat Edici Kağıtlar

Madde 227: Bu madde ile ispat edici kâğıtlar konusu düzenlenmiştir. Bu madde ile *“Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini tevsike mecburdurlar. (Götürü usulde tespit edilen giderler hariç.) Bu kanuna göre kullanılan veya bu kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığı’na verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır”* ifadesine yer verilmektedir.

Bu madde ile mükellef vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini tevsik etmesi gerekmektedir. Bu giderlerin matrahtan indirilebilmesi için de Maliye Bakanlığı’nın belirlediği belgelere dayanması gerekmektedir. Muafiyet, istisna, matrahtan indirilecek gider ve benzeri konuların kanunda belirtilen belgelerle geçerlilik kazanması olağan karşılanabilir. Ancak muafiyet, istisna, matrahtan indirilecek gider ve benzeri konuların kanunun verdiği yetki ile Maliye Bakanlığı’nın kullanma zorunluluğu getireceği belgelere dayandırılması vergi yükünü etkileyebilir. Maliye Bakanlığı’nca belirtilen belgelere uygun olarak vergi matrahı artabilir veya azalabilir. Dolaylı olarak vergi yükünü hafifletici veya artırıcı işlem yapılabilir. İdareye, bu ödevin yerine getirilmesi için mükelleflere bir zorunluluk getirme yetkisinin tanınması, üstelik bu zorunluluğun sınırlarının ve kimlere uygulanacağını kanunda belirlenmemesi 1982 Anayasası’nın 73. maddesine aykırı olabilir.

Burada dikkat çekilen sorun VUK’ un 3239 sayılı Kanunla değişik mükerrer 257. maddesi ile şekli yükümlülükler konusunda getirilen ve Maliye Bakanlığı’na tanınan yetkileri açısından tekrar etmiştir. Madde hükmü ile getirilen yeni şekli yükümlülükler oluşturma yetkisinin yürütme organına verilebileceği kabul edilse dahi, yetkilendirilebilecek organın, Bakanlar Kurulu olması gerekir. Anılan maddenin birinci fıkrasında yer alan *“...tasdik, muhafaza..., mecburiyet koyma..., bedeli mukabilinde dağıtma..., makineli kasa kullandırma...”* gibi mükellefe vergi ödevi ile doğrudan ilgili ve mali külfet getirme biçiminde beliren bir yetkinin Maliye Bakanlığı’na tanınması, kanaatimizce Anayasanın genel prensipleri ve 73. maddesi ile çelişmektedir. Öte yandan bahsi geçen hüküm kapsamında yer alan ve idareye *“...bu kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve*

düzenlenmesi mecburiyetini kaldırma” yetkisi veren düzenleme, yasama yetkisinin devri anlamını ihtiva etmektedir. Zira idare, bu hükme dayanarak kanunen tutulması zorunlu bir defterin tutulma zorunluluğunu veya kanunen düzenlenmesi zorunlu bir belgenin düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırabilecek ve gerektiğinde bunların yerine kanunda dahi öngörülmeleyen defter ve belgeler ihdas edebilecektir. Bir başka anlatımla idare, bu yetkisine dayanarak VUK hükümlerini değiştirebilecektir. Ancak madde hakkında ileri sürülen Anayasaya aykırılık iddiası karşısında Anayasa Mahkemesi, maddenin yerindelik denetimini, hukukilik denetiminden öne çıkararak, “vergi kayıp ve kaçaklarını önleme amacını güttüğü, kişileri doğru beyanda bulunmaya sevk ettiğı ve ekonomik gerçeğin kayıt altına alınmasına hizmet ettiğı gibi” gibi gerekçelerle maddenin Anayasa’ya aykırı olmadığına karar vermiştir (Doğrusöz, 2000: 141).

3.4.3.3. Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Yeminli Malî Müşavir Tasdik Raporları

Mükerrer madde 227: Vergi beyannamelerinin imzalanması ve yeminli malî müşavir tasdik raporları konulu mükerrer 227. maddenin 1. fıkrası: “*Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulamaya*”, 2. fıkrası ise, “*Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığı’nca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir*” şeklinde belirtilmektedir.

VUK mükerrer 227. maddede belirtilen hususlar kanaatimizce vergilerin kanuniliğı ilkesine aykırıdır. Çünkü vergilerin kanuniliğı ilkesi, vergilendirmeye ilişkin ana öğelerin yanında vergi hukukundan doğan tüm ödev ve yetkilerinde kanun ile yapılmasını gerekli kılar (Çürük, Tüm, 2011: 64; Canyaş, 2006: 148). Saban da, VUK mükerrer 227. madde ile Maliye Bakanlığı’na verilen yetkiler 1982 Anayasası’nın 73. maddesine aykırı olduğunu, zira bu düzenlemenin yükümlülere ek

mali yükümlülük getirdiğini ifade etmektedir (Saban, 1995: 117). Zira bu düzenleme ile vergi kanunlarında kişilere tanınan muafiyet, indirim, istisna gibi vergi borcu ilişkisini yararlandırıcı biçimde etkileyen unsurlardan istifade edilmesi, tasdik raporu ibrazı şartına bağlanabilecektir (Akkaya, 2002: 20). Böylece bu madde ile gerekli belgeleri temin edenler istisna, muafiyet ve benzeri düzenlemelerden faydalanırken, bu belgeleri temin edemeyenler istisna, muafiyet ve benzeri düzenlemelerden faydalanamayacaktır.

VUK mükerrer 227. madde Anayasa Mahkemesi'ne kadar taşınmıştır. AYM 26.06.1996 tarih ve E: 1996/5, K: 1996/26 sayılı kararında mükerrer 227. maddede belirtilen hususların verginin temel öğeleriyle ilgili olmadığını ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetkilerin vergi yönetiminin işlerini kolaylaştırmak ve vergi kayıp ve kaçacağını azaltmak amacını güden bir düzenleme olduğunu belirtmiştir.

AYM, kararı beş karşı oy ve oyçokluğuyla almıştır. Burada karşı oyların çokluğu ve gerekçesi önem arz etmektedir. AYM karşı oy gerekçesinde, verginin salınmasından alınmasına değin geniş bir alanla ilgili her düzenleme 'vergi' kökünden ayrılamayacağı ve kanun yerine Maliye Bakanlığı'nı yetkilendiren itiraz konusu kuralın, 1982 Anayasası'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı olacağı ifade edilmektedir.

3.4.3.4. Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı, Komisyonları ve Şekli

Ek madde 1: Bu ek maddede uzlaşmanın konusu ve kapsamı, uzlaşma komisyonları ve uzlaşma şeklinden bahsedilmektedir. Bu maddenin son paragrafında *"Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığı'nca hazırlanır"* ifadesine yer verilmektedir.

Uzlaşma kurumu, kamu alacağının erken tahsil edilmesine, uyuşmazlıkların hızlı çözümüne veya yargıya intikallerin azaltılarak yargı yükünün hafifletilmesine, mükelleflerin vergilemeye ilişkin şüphelerinin giderilmesine, yapılan idarî işlemlere

yükümlünün de desteği alınarak işlemlerin en doğru şekilde tesis edilmesine yardımcı olmaktadır. Ayrıca, mükellef ve ceza muhataplarınca, vergi davasının kaybedilmesi halinde mahkeme masrafları ve gecikme faizi yükünün artma endişesinden kurtulmak için uzlaşma yolu tercih edilmektedir (Yılmaz, 2009: 346).

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 3. fıkrası "*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, kanunla değiştirilir ve kanunla kaldırılır*" şeklinde belirtilmektedir. Söz konusu maddede uzlaşma komisyonlarına verginin temel öğeleri hakkında yetki vermesi sebebiyle 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde belirtilen vergilerin kanuniliği ilkesine ve 1982 Anayasası'nın 38. maddesinde belirtilen suç ve cezalarda kanunilik ilkesine aykırıdır (Başaran Yavaşlar, 2008: 317; Yılmaz, 2009: 339). Ayrıca idareye, vergiyi doğuran olay ile doğan ve tarh işlemiyle belirlenen vergi borcunun bir kısmından hangi şartlar altında ve hangi oranda uzlaşacağı konusunda herhangi bir sınır getirilmemiş olması, takdir yetkisini keyfiliğe dönüştürmekte, farklı mali gücü olanların yüklerini farklılaştırarak vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılığın yanında eşitlik ilkesine de aykırılık oluşturmaktadır (Başaran Yavaşlar, 2008: 332; Gerçek, 2010: 36).

Yukarıdaki ek maddeye göre ise uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nın çıkaracağı yönetmelikle düzenlenmektedir. Bu iki cümle karşılaştırıldığı zaman ortaya karmaşık bir durum çıkmaktadır. Çünkü bir tarafta vergi ve benzeri yükümlülükler kanunla çıkarılırken, diğer tarafta kanunla çıkarılan vergi yönetmelikle uzlaşmaya konu olarak mükelleflerin yükünü artırıcı veya azaltıcı sonuçlara yol açmaktadır. Bu durum da verginin kanuniliğine uymayan sonuçlar doğurmaktadır.

3.4.4. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirme

KDVK'nın da 8, 9, 11, 12, 13, 14, 15, 17, 22, 23, 26, 29, 32, 33, 34, 38, 39, 40, 42, 43, 46, 49 ve 56. maddelerinde Maliye Bakanlığı'na yetki verilmektedir. Bu maddelerde hangi sorunlarla karşılaşılacağı ise şöyle ifade edilebilir.

3.4.4.1. Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna

Madde 13: Bu madde araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna ile ilgilidir. Maddenin a, b, c, d, e, f, g, ğ ve h bentlerinde belirtilen teslim ve hizmetler vergiden müstesna tutulmaktadır. Maddenin son paragrafı ise şöyledir: *“Bakanlar Kurulu, 213 sayılı VUK’nın 232. maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi, istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirlemeye ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir”*.

Bu maddeye göre Maliye Bakanlığı istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya yetkilidir. Fakat maddenin bentlerinde istisnaya tabi teslim ve hizmetler belirtilmektedir. Bu bentlerde yer alan ifadelere rağmen Maliye Bakanlığı’nın istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamasından kasıt mevcut bentlerin daha anlaşılır olmalarını sağlamak mıdır? Çünkü 1982 Anayasası’nın 73. maddesinin 3. fıkrası *“vergi ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır”* şeklindedir. Bu durumda istisnaya tabi konuların da Maliye Bakanlığı tarafından değil kanun yoluyla ve başka bir düzenlemeye ihtiyaç duymaksızın açıkça tanımlanması gerekir. Bu düzenleme kanaatimizce kanunilik ilkesine aykırıdır.

3.4.4.2. Diplomatik İstisnalar

Madde 15: Diplomatik istisnaların bahsedildiği bu madde ile *“Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler, uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslar arası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır. Bu istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgarî miktarları tespiti Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir”* denilmektedir.

Bu maddede diplomatik istisnalardan bahsedilmekte ve hangi teslim ve hizmetlerin istisnaya tabi olduğundan bahsedilmektedir. 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 4. fıkrasında "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle, oranlarına ilişkin hükümlerinde, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir*" denilmektedir. Bu fıkraya göre Bakanlar Kurulu istisna oranını belli sınırlar içinde değiştirebilir. Fakat KDVK'nın 15. maddesinin "*istisnanın uygulanacağı asgarî miktarları tespiti Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir*" kısmı ile ne ifade edilmektedir? Burada açık bir şekilde görülmektedir ki, verginin temel öğelerinin Anayasal hak olarak kanunla düzenlenmesi gerekirken istisnanın uygulanacağı asgari miktarı tespit yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmektedir. Bu uygulama kanaatimizce kanunilik ilkesine aykırıdır.

Uygulama sadece istisnaya ilişkin asgari miktarı tespitle sınırlı kalmamıştır. Maliye Bakanlığı KDVK'nın 15. maddesinin vermiş olduğu yetkiye dayanarak 05.12.2009 tarih ve 27423 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile diplomatik istisna uygulaması konusunda gerekli düzenlemeleri yapmıştır. Söz konusu tebliğde yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara yapılan teslim ve hizmetlerde istisna uygulamasının 07.02.1997 tarih ve 22901 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 60 Seri No.lu KDV Genel Tebliğindeki düzenlemelere göre yapılacağı açıklanmıştır.

60 No.lu Tebliğ'de belirtildiği üzere, istisna uygulanacak ülkeler ile istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler Dışişleri ve Maliye Bakanlıkları'nca müştereken belirlenecek ve Dışişleri Bakanlığı'nca, temsilciliklere istisnadan faydalanacakları mal ve hizmetleri gösteren bir belge (*KDV ve Özel İletişim Vergisi Diplomatik İstisna Belgesi*) verilecektir. Söz konusu belgede, istisna kapsamındaki mal teslimi ve hizmet ifaları ile istisnaya konu harcamalara ilişkin asgari harcama limitleri yer almakta olup, belge kapsamı dışındaki teslimler ile limiti aşan harcamalar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

60 No.lu genel tebliğde de belirtildiği gibi istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler yani istisnaya konu olacak düzenlemeler Maliye Bakanlığı tarafından

belirlenmektedir. Bu uygulama da kanaatimizce vergilerin kanuniliği ilkesine aykırıdır.

KDVK'nın 15. maddesinde belirtilen Maliye ve Gümrük Bakanlığı, mevcut düzenlemelerde "*Maliye Bakanlığı*" ve "*Gümrük ve Ticaret Bakanlığı*" olarak iki ayrı Bakanlık şeklinde görevlendirilmiştir. Bu açıdan da vergi kanunlarının düzeltilme ve güncellenme ihtiyacı bulunmaktadır. Bu hata uygulanmakta olan bazı kanunlarda da mevcuttur.

3.4.5. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun Açısından Değerlendirme

AATUHK'da Maliye Bakanlığı'na 17, 22/A, 40, 41, 42, 45, 53, 59, 62, 64, 65, 77, 79, 88, 93, 105, 106 ve 107. maddelerinde yer verilmektedir.

3.4.5.1. Haciz

Madde 62: Haciz konusunun işlendiği bu maddeye "*Maliye Bakanlığı amme alacaklarının takibinde haczolunacak malların tespiti amacıyla yapılacak mal varlığı araştırmasının şekli, alanı ve kapsamı ile araştırma yapılacak amme alacaklarının türü ve tutarını belirlemeye yetkilidir. Bu yetki alacaklı amme idaresi itibarıyla da kullanılabilir*" şeklinde bir fıkra eklenmiştir.

AATUHK ile vergi alacağını da kapsayan kamu alacağının usulüne uygun tahsil edilememesi üzerine zora dayalı olan tahsili aşaması düzenlenmektedir. Haciz de kamu alacağının usulüne uygun şekilde elde edilememesi durumunda başvuru yollardan biridir. Maliye Bakanlığı'nın amme alacağının takibinde haczolunacak malların tespiti amacıyla yapılacak mal varlığı araştırmasının şekli, alanı ve kapsamını belirlemeye yetkili olması "*konu*" bakımından uygun düşmeyebilir.

Herhangi bir vergi kanunu, konusunu tanımlamaz ve üzerinden vergi alınacak nesnelere belirtmezse, bu durum kanunilik ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Çünkü ana öğelerinden yoksun bir vergi, kanunsuz bir vergidir. Vergi bir mali yükümlülüktür. Haciz de yerine getirilmeyen herhangi bir mali yükümlülüğün tahsil yollarından biridir. Bu durumda amme alacaklarının takibinde haczolunacak malların tespiti amacıyla yapılacak mal varlığı araştırmasının şekli, alanı ve kapsamı da

kanunda açıkça belirtilmesi gerekebilir. Aksi takdirde Maliye Bakanlığı'na verilen bu yetki vergilerin kanuniliği ilkesine uymayabilir.

1982 Anayasası'nın 12 ve 74. maddeleri arasında temel hak ve hürriyetler konusuna yer verilmektedir. 1982 Anayasası'nın 12. maddesinde "*Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder*" ve devamındaki maddede ise "*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz*" ifadesine yer verilmektedir. Bu sebeple kişilerin malvarlığı da ancak kanunlarla sınırlanabilir. AATUHK'nın 70. maddesinde haczedilemeyecek mallar belirtilmiştir. Bu mallar dışında kalanlar hacze tabidir. Fakat AATUHK'nın 62. maddesinde haczedilecek malların belirlenmesiyle ilgili Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye herhangi bir sınırlama getirilmediği için söz konusu maddeye "*70. maddede belirtilen hususlar dışında*" diye bir ekleme yapılması maddenin daha sağlıklı olmasını sağlar.

3.5. Yargı Kararları Işığında Maliye Bakanlığı'na Verilen Yetkilerin Vergide Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 3. fıkrası kanunilik ilkesinden bahsetmektedir. Kanunilik ilkesi, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasıdır. "*Kanunilik ilkesi*" süzgecinden geçmemiş bir vergi kanununun Anayasa'ya uygunluğundan bahsedilemez. Ancak bazı kanun maddeleri net ifadeler içermemesinden dolayı anlam ve uygulama bakımından kanunilik ilkesine ters düşebilmektedir. Böyle durumlarda söz konusu kanun maddeleri AYM'de ve diğer yargı organlarında iptal davalarına konu olmakta, bazıları oyçokluğu ile bazıları oy birliği ile iptal edilmektedir. Burada "*oyçokluğu*" kelimesi dikkat çekicidir. Çünkü iptal davalarına konu olan bazı maddelerin kararında herkes aynı görüşte olmamaktadır. Bu durumu vergi kanunlarının net ifadelerle oluşturulmamasının en üst yargı mercii olan AYM'ye yansıma biçimi

olarak da ifade edilebilir. Bu başlık altında vergi kanunları ile ilgili yargı kararlarına yer verilmektedir.

3.5.1. Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirme

AYM'nin vergi kanunlarıyla ilgili vermiş olduğu birçok karar bulunmaktadır. Burada AYM kararları değerlendirilirken vergi kanunlarındaki bazı maddelere getirilen eleştirilerin haklılığı ortaya konulmaktadır.

3.5.1.1. Anayasa Mahkemesi'nin VUK Mükerrer 227. Madde Hakkındaki E: 1996/5, K: 1996/26 Sayılı Kararı

AYM'nin 26.06.1996 tarih ve E: 1996/5, K: 1996/26 sayılı ve 30.06.2001 tarih ve 24448 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan kararı hakkındadır. İptal davasını açan Danıştay 4. Dairesidir. İtirazın konusu ise, VUK'nın mükerrer 227. maddesinin 1982 Anayasası'nın 7, 10, 48 ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemidir. Dava konusu VUK mükerrer 227. madde:

Maliye Bakanlığı:

1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya,

2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,

3. Vergi kanunları kapsamındaki yeminli malî müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulamaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Danıştay 4. Dairesi iptalin gerekçesi olarak “*Vergi kanunları, verginin konusu, mükellefi, matrahı, tarifesi, tahsil şekilleri gibi vergileme olayının temeli olan hususları mutlaka hükme bağlamalıdır. Bir malî yükümlülüğün yerine getirilmesi bu yönleriyle yeterince belirlenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi olasıdır. Bu nedenle*

vergi ile ilgili ödevlerin verginin tahsiline ilişkin zorunlulukların çerçevesinin belli başlı unsurları da açıklanarak yasadaki ilkeler içerisinde kanun ile düzenlenmesi gerekir. Kanun ile düzenleme yetkisi yürütme organına tanınmaz. Anayasa'nın 1. maddesine göre TBMM Bakanlar Kurulu'na kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebilir. Ancak, Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümünde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez. Anayasanın bu maddesinde öngörülen haklardan olan vergi ödevi, kanun hükmünde kararnameyle bile düzenlenemezken, idareye, bu ödevin yerine getirilmesi için mükelleflere bir zorunluluk getirme yetkisinin tanınması, üstelik bu zorunluluğun sınırlarının ve kimlere uygulanacağına Yasa'da belirlenmemesi Anayasa'nın 7, 73, ve 91. maddelerine aykırıdır” demektedir.

AYM ise, “Mükerrer 227. maddenin birinci bendi, Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen vergi ödevi ile doğrudan ilgili olmayıp, yasa ile düzenlenen mesleklerden olan malî müşavirlik mesleğinden yararlanarak vergi yönetiminin işlerini kolaylaştırmak ve vergi kayıp ve kaçacağını azaltmak amacını güden bir düzenlemedir. Birinci bentte, vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Yasa'ya göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavir tarafından imzalanması zorunluluğu getirmeye ve verilecek beyannamelerin çeşitleri, yükümlü grupları ve faaliyet konularına göre uygulamaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu durumda itiraz konusu kural, verginin konusu, mükellefi, matrahi, tarifesi ve tahsil şekilleri gibi vergilendirmenin temel öğeleriyle ilgili olmadığından 73. maddeye aykırı değildir.

Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümler yasa ile konulabilir. Bu konuda maddenin son fıkrasında belirtilen ayrık durumlarda Bakanlar Kurulu'na yetki devrinde bulunulabilir. Ancak, vergi ve malî yükümlülüklerle ilişkin yasalarda uygulamaya yönelik kuralların idarî düzenleyici metinlere bırakılması yasama organının takdir alanı içindedir. Yasa koyucu bu tür kuralları vergi yasalarında ayrıntılı düzenleyebileceği gibi, çerçevesini belirleyerek idarî düzenlemelere de bırakabilir. İtiraz konusu fıkra ile Bakanlığa verilen yetki, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler

getirilmesine ilişkin olmadığı gibi yasama yetkisinin devri niteliğinde de değildir. Bu nedenle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 7. ve 73. maddelerine aykırılık oluşturmamaktadır” diyerek 1982 Anayasası'nın belirtilen maddelerine aykırı olmadığına ve itirazın reddine Yekta Güngör Özden, Selçuk Tüzün, Ahmet Necdet Sezer, Yalçın Acargün İle Fulya Kantarcıoğlu'nun karşı oyları ve oyçokluğu ile karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin karşı oy gerekçesi: *“Kuralın, “Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir” açıklığını taşıyan birinci fıkrasının son tümcesiyle Maliye Bakanlığı'na bıraktığı hususlar Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasına açıkça aykırıdır. Verginin salınmasından alınmasına değin geniş bir alanla ilgili her düzenleme ‘vergi’ kökünden ayrılamaz. Anayasal öngörüler ve koşullar uyarınca ilgili organlara ayrıntuları düzenleme görevini vermek dışında, temel ve genel yönleri yasa koyucu kendisi yürürlüğe koyar. Yasa yerine Maliye Bakanlığı'nı yetkilendiren itiraz konusu kural, kanımızca Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırıdır”.*

Bu kararda bir noktaya dikkat edilmelidir. AYM bu kararı oybirliğiyle değil oyçokluğuyla almıştır. Bu durum, bazı vergi kanunlarında belirtilen mali yükümlülüklerin ve avantajların kimlere ve kim tarafından uygulanacağı, nasıl ve sınırının ne olması gerektiği daha açık ifade edilmemesinden kaynaklanabilir.

VUK mükerrer 227. maddede belirtilen hususlar kanaatimizce vergilerin kanuniliği ilkesine aykırıdır. Çünkü vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilendirmeye ilişkin ana öğelerin yanında vergi hukukundan doğan tüm ödev ve yetkilerinde kanun ile yapılmasını gerekli kılar (Çürük, Tüm, 2011: 64; Canyaş, 2006: 148). Saban da, VUK mükerrer 227. madde ile Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiler 1982 Anayasası'nın 73. maddesine aykırı olduğunu, zira bu düzenlemenin yükümlülere ek mali yükümlülük getirdiğini ifade etmektedir (Saban, 1995: 117). Zira bu düzenleme ile vergi kanunlarında kişilere tanınan muafiyet, indirim, istisna gibi vergi borcu ilişkisini yararlandırıcı biçimde etkileyen unsurlardan istifade edilmesi, tasdik raporu ibrazı şartına bağlanabilecektir (Akkaya, 2002: 20). Böylece bu madde ile gerekli belgeleri temin edenler istisna, muafiyet ve benzeri düzenlemelerden faydalanırken,

bu belgeleri temin edemeyenler istisna, muafiyet ve benzeri kaynaklardan faydalanamayacaktır.

3.5.1.2. Anayasa Mahkemesi'nin GVK Mükerrer 121. Madde Hakkındaki E: 2003/33, K: 2004/101 Sayılı Kararı (A)

AYM'nin 15.07.2004 tarih, E: 2003/33, K: 2004/101 sayılı ve 02.03.2005 tarih ve 25743 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan kararı (A).İptal davasına başvuran 10. Cumhurbaşkanı Ahmet Necdet Sezer'dir. 193 sayılı GVK'nın mülga mükerrer 121. maddesinin son fıkrasındaki "... *vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın tespit etmeye ...*" ibaresinin 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırılığı savıyla iptali ve yürürlüğünün durdurulması istemidir. Dava konusu GVK mükerrer 121. madde:

Ücretlilerde vergi indirimi:

Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde, mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamalarının yıllık toplam tutarının;

- 3 milyar liraya kadar % 8'i,

- 6 milyar liranın 3 milyar lirası için % 8'i, aşan kısmı için % 6'sı,

- 6 milyar liradan fazlasının, 6 milyar lirası için % 7'si, aşan kısmı için % 4'ü,

Ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilir veya işverenler aracılığı ile kendisine nakden iade edilir.

Şu kadar ki; harcamaların Türkiye'de yapılması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınan belgelerle tevsik edilmesi ve bu belgelerin işverene verilmesi şarttır. Mahsup hakkı kazanılan tutarın hesaplanmasında dikkate alınan harcama tutarı, vergi matrahının toplamını geçemez.

*Ücretlilerin harcama belgelerinin işverene ibrazı, beyanı ve verginin mahsup veya iadesine ilişkin süreleri tespit etmeye, iadeyi nakden veya mahsuben yaptırmaya, **vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın tespit etmeye** ve uygulamanın usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.*

İptal davasının gerekçesi olarak, "1982 Anayasası'nın 73. maddesinin son fıkrasına göre, vergi indirimlerine ilişkin hükümlerde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilebilir. Ancak GVK mükerrer 121. maddesinin son fıkrasında, vergi indirimine bağlı tutulacak mal ve hizmet alımlarını yeniden tespit etme yetkisi Maliye Bakanlığı'na

verilmekte, ayrıca bu fıkrada yetkinin sınırları gösterilmemekte, tam tersine “yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın” denilerek, Maliye Bakanlığı’na verilen yetkinin sınırının bulunmadığı açıkça vurgulanmaktadır. Bu ibare Anayasa’nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırıdır” ifadesine yer verilmiştir.

AYM ise, “Anayasa’nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." denilerek verginin kanuniliği ilkesi belirtilmiştir. Bu ilke takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasa da yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım ve zamanaşımı gibi vergilendirmenin belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir. Ancak, yasa ile her konuyu bütün ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda, çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir.

Anayasa'nın 73. maddesinin 4. fıkrasında, “Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilebilir” denilmektedir. Bakanlar Kurulu’na verilen bu yetki, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup değiştirilebileceği ilkesinin, çerçevesi Anayasa ile belirlenmiş bir istisnasıdır. Anayasa ile Bakanlar Kurulu’na verilen bu yetkinin yürütmenin başka bir organına verilmesi mümkün değildir. İndirim, vergi matrahından veya doğrudan vergiden belirli tutarda indirim yapılması suretiyle verginin bir bölümünden vazgeçilmesi veya bir bölümünün geri verilmesi sonucunu doğurmaktadır. Anayasa’nın 73. maddesinin son fıkrası vergide indirimi, yasayla belirlenen yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulu’na yetki verilebilecek konular arasında gösterecek kadar önemli görmüştür.

Belirtilen yetkinin kullanılması halinde, ücretlilerin vergilerinden yapılacak indirim tutarı, vergiyi etkileyecek, azaltacak veya çoğaltacaktır. Maliye Bakanlığı'na verilen bu yetki, yasa koyucunun vergilemenin temel öğelerini belirleyerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına verilebilecek düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi olmadığı gibi, yasayla getirilen bir düzenlemeyi açıklayıcı nitelikte verilen bir yetki de değildir. Bu nedenlerle, dava konusu kural, Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırıdır. İptali gerekir” diyerek GVK mükerrer 121. maddesinin son fıkrasında yer alan “... vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın tespit etmeye...” ibaresinin, 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 4. fıkrasına aykırı olduğuna ve iptaline bir karşı oy ve oyçokluğuyla karar vermiştir.

AYM “*belirtilen yetkinin kullanılması halinde, ücretlilerin vergilerinden yapılacak indirim tutarı, vergiyi etkileyecek, azaltacak veya çoğaltacaktır”* ifadesi vergi kanunlarının kanunilik ilkesine uygunluğunun denetim anahtarlarından biridir. Vergi kanunları incelenirken dikkat çekilen noktalardan birisi de budur. Maliye Bakanlığı'na verilen yetki ile vergi ve benzeri mali yükümlülükleri azaltıcı veya çoğaltıcı işlem yapılamaz. 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 4. fıkrasına göre vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle, oranlarına ilişkin hükümlerinde, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir. Ancak GVK mükerrer 121. maddesinin son fıkrasıyla Bakanlar Kurulu'na verilmesi gereken yetki Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Söz konusu fıkra AYM'nin de belirttiği gibi vergilerin kanuniliği ilkesine aykırıdır.

3.5.1.3. Anayasa Mahkemesi'nin KDVK Geçici 19. Madde Hakkındaki E: 2003/33, K: 2004/101 Sayılı Kararı (B)

AYM'nin 15.07.2004 tarih, E: 2003/33, K: 2004/101 sayılı ve 02.03.2005 tarih ve 25743 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan kararı (B). İptal davasına başvuran 10. Cumhurbaşkanı Ahmet Necdet Sezer'dir. KDVK'ya eklenen geçici 19. maddenin, ikinci cümlesindeki “... *İstisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır belirlemeye ...*” ibaresinin 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırılığı savıyla iptali ve yürürlüğünün durdurulması istemidir. Dava konusu KDVK geçici 19. madde:

*Asya Kalkınma Bankasının 2003 yılında ülkemizde yapılacak yıllık toplantılarıyla ilgili olarak bu bankaya ve temsilcilerine yapılacak teslim ve hizmetler katma değer vergisinden müstesnadır. Toplantıya ilişkin teslim ve hizmetleri tanımlamaya, **istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır belirlemeye** Maliye Bakanlığı yetkilidir. Bu kapsamda teslim edilen mal ve hizmetler için yüklenilen vergiler, vergiye tâbi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilir. İndirimle giderilmeyen vergiler iade edilmez.*

İptal davasının gerekçesi olarak, “Anayasa’nın 73. maddesinin son fıkrasına göre, vergi istisnasına ilişkin hükümlerde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin yalnızca Bakanlar Kurulu’na verilmektedir. Ancak dava konusu ibare ile yukarı ve aşağı sınır da Yasa’da belirtilmeksizin katma değer vergisinden istisna edilecek tutarın alt sınırını tespit etme yetkisinin Maliye Bakanlığı’na verilmektedir. Bu ibarenin, Anayasa’nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırılığı nedeniyle iptali gerekir” denilmektedir.

AYM ise, “Vergilendirmede genel kural, vergi kapsamına alınmış konulardan vergi alınmasıdır. Vergiye tâbi kimi konuların yasa ile kısmen ya da tamamen vergi dışında bırakılması ise istisnadır. Anayasa’nın 73. maddesinin son fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kurulu’na verilebileceği belirtilmiştir. Dava konusu ibareyle de istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Vergiden istisna edilen bir konunun yasayla belirlenen yukarı ve aşağı sınırları içinde değişiklik yapma yetkisi sadece Bakanlar Kurulu’na verilebileceğinden, dava konusu düzenlemeyle Maliye Bakanlığı’nun yetkilendirilmesi Anayasa’nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırıdır. Kuralın iptali gerekir” diyerek KDVK geçici 19. maddenin ikinci cümlesinde yer alan “... istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır belirlemeye...” ibaresinin, Anayasa’ya aykırı olduğuna ve iptaline oybirliği ile karar vermiştir.

AYM’nin KDVK 19. madde ile ilgili iptal kararının sebebi vergi kanunlarının kanuniliğinin irdelendiği bölümde değinilen KDVK’nın 15. maddesine benzerlik göstermektedir. Diplomatik istisnaların bahsedildiği bu madde ile “Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilciliklerine,

konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler, uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslar arası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır. Bu istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ile 'istisnanın uygulanacağı asgarî miktarları tespiti' Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir” denilmektedir.

AYM'nin KDVK 19. maddeyi iptal gerekçesi istisna miktarına ilişkin alt sınırını Maliye Bakanlığı'nın belirlemesidir. KDVK'nın 15. maddesinde de benzer bir durum söz konusudur. Bu maddede de Maliye Bakanlığı'na istisna miktarına ilişkin asgarî miktar tespit etme yetkisi verilmektedir. Bu durum AYM tarafından KDVK'nın 19. maddesinde iptal edilmesine rağmen KDVK'nın 15. maddesinde mevcudiyetini devam ettirmektedir. Bu sebeple *“istisnanın uygulanacağı asgarî miktarları tespiti Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir”* ifadesi kanaatimizce vergilerin kanuniliği ilkesine aykırıdır.

3.5.1.4. Anayasa Mahkemesi'nin KDVK 29. Madde Hakkındaki E: 2010/11, K: 2011/153 Sayılı Kararı

AYM'nin 17.11.2011 tarih, E: 2010/11, K: 2011/153 sayılı ve 14.02.2012 tarih ve 28204 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan kararı. İtiraz yoluna başvuran Danıştay 4. Dairesi'dir. İtirazın konusu, 25.10.1984 günlü, 3065 sayılı KDVK'nın 29. maddesinin 2.fikrasının, 4.6.2008 günlü, 5766 sayılı Kanun'un 12. maddesinin 1. fıkrasının c bendiyle değiştirilen *“Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir”* şeklindeki son cümlesinin Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali ve yürürlüğünün durdurulması istemidir. İtiraza konu 3065 sayılı KDVK'nın 29. maddesinin 2. fıkrası:

Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve

*hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. (Değişik cümle: 04/6/2008 ' 5766/12 md.) **Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortisman tabii iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.***

KDVK 29. maddesine itirazın gerekçesi olarak, “*Hukukun egemen olduğu, insan haklarına saygılı, temel hak ve özgürlükleri koruyan, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, vatandaşlarının hukuki güvenceye sahip bulunduğu devlet, hukuk devletidir. Vergilendirme ile ilgili düzenlemeler de tüm temel hak ve özgürlükleri ilgilendiren yasama işlemlerindedir. Çünkü vergi yoluyla devlet hak ve özgürlükleri kullanma ve yararlanmayı olanaklı ya da olanaksız kılabilmektedir. Vergilendirme yetkisi yani yasama organının vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi kural olarak yasama organı tarafından kullanılmakta ve bu yetkinin sınırlandırılması ancak Anayasa ve yasalarla mümkün olduğundan ‘verginin kanuniliği ilkesi’ birey için keyfi ve ölçüsüz vergilendirmeye karşı güvence oluşturmaktadır.*

Verginin kanuniliği ilkesi çerçevesinde idarenin takdir yetkisi, vergilendirmenin temel öğeleri ile ilgili olmaması şartıyla ayrıntılara ve teknik konulara ilişkin olarak kullanılabilir. Ancak vergilendirme yetkisinin mutlak devri anlamına gelmemektedir. Bu nedenle, Anayasa’nın 73. maddesinin 4. fıkrası ile Bakanlar Kurulu’na verilen yetki, yasada belirlenecek yukarı ve aşağı sınırlar içinde yalnızca muafiyet, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin olarak tanınan bir yetki olup, vergi yasalarının başka hükümleriyle ilgili olarak kullanılamaz. 73. maddenin 4. fıkrasının gerekçesinde de bu husus açıklanmış ve ‘vergi yükünün, muaflik ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere Kanunla Bakanlar Kurulu’na yetki verilmesi ilkesi kabul edilmiştir. Bakanlar Kurulu, bu yetkisini amaç kanununda gösterilen unsurlar içinde kullanabilir’ denilmiştir.

KDVK'nun 29. maddesinin 2. fıkrası 1982 Anayasa'nun 73. maddesinin 4. fıkrası ile Bakanlar Kurulu'na verilen ve anayasal sınırları çizilen yetkinin dışında, iade hakkının kaldırılmasını içermesi nedeniyle Anayasa'nun 2. ve 73. maddelerine aykırılık teşkil etmektedir” şeklinde ifade edilmiştir.

AYM ise, “Anayasa'nın 73. maddesinde, herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü bulunduğu; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının, maliye politikasının sosyal amacı olduğu; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı öngörülmüştür. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz kanunilik ilkesidir.

Yasa koyucunun, yalnızca konusunu belli ederek bir mali yükümlünün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun, kanunla konulmuş sayılması ve Anayasa'ya uygunluğun kabulü için yeterli değildir. Mali yükümlerin, konusu, yükümlüleri, matrah ve oranları, muaflık, istisna ve indirimleri, mahsup ve iadesi, yükümü doğuran olay, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Vergi, resim ve harç koyma kavramı içine, konulan vergi veya mali yükümlüden muaflık, istisna, indirim ve iade yapma kavramları da girmektedir. Anayasa'nın eşit önemde bulunan konulardan bir kısmı için yasa hükmünü zorunlu sayarken diğerleri için zorunlu saymamış olması düşünülemez. Bu bakımdan yükümlülüklerin, belli başlı unsurları da açıklanarak ve temel hukuki çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasayla düzenlenmeleri, vergi unsurlarının açık bir şekilde yasada yer alması ve uygulayanların anlayışına ve yorumuna bırakılmaması zorunludur.

Anayasa'nın 73. maddesinde yerini bulan ‘vergide kanunilik’ ilkesi, aynı zamanda devletin vergilendirme yetkisinin anayasal ilkelerle sınırlandırılmasıdır. Verginin ödenmemesi durumunda devletin alacağı yasalarla güvence altına alınırken, mahsup ya da nakdi iade hangi yolla olursa olsun, mükellefin alacağının yasalarla güvence altına alınmaması düşünülemez. Yasa kuralı, KDV iade hakkının kaldırılması konusundaki takdir yetkisinin kapsam ve sınırını belirlememiştir. Usul ve koşullar, belirsiz biçimde tamamıyla Bakanlar Kurulu'na bırakılmıştır. Böylece, mükellefe keyfi müdahalelere karşı uygun bir yasal koruma olanağı da sağlanmamış,

verilen yetkinin kapsam ve kullanma koşulları yasada yeterli açıklıkta belirlenmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, KDVK'nın 29. maddesinin 2. fıkrasının, 'Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortisman tabii iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya' bölümünün Anayasa'nın 73. maddesine aykırıdır. İptali gerekir" diyerek KDVK'nın 29. maddesinin 2. fıkrasının oybirliğiyle iptaline karar vermiştir.

1982 Anayasası'nın 73. maddesine aykırılığı sebebiyle iptali söz konusu olan fıkra yetki Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. 1982 Anayasası'nda vergi ve benzeri yükümlülüklerle ilgili belirli sınırlar dâhilinde yetkilendirilen Bakanlar Kurulu'na vergi kanunlarında verilen bazı yetkilerde iptal kararları çıkarken, Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiler 1982 Anayasası'na uygunluk açısından daha büyük önem arz etmektedir.

Kararda Maliye Bakanlığı ile ilgili herhangi bir konuya değinilmemiştir. Fakat AYM'nin vermiş olduğu kararda Maliye Bakanlığı açısından önem arz eden ifadeler söz konusudur. AYM "*Vergi, resim ve harç koyma kavramı içine, konulan vergi veya mali yükümden muaflık, istisna, indirim ve iade yapma kavramları da girmektedir. Anayasa'nın eşit önemde bulunan konulardan bir kısmı için yasa hükmünü zorunlu sayarken diğerleri için zorunlu saymamış olması düşünülemez. Bu bakımdan yükümlüklerin, belli başlı unsurları da açıklanarak ve temel hukuki çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasayla düzenlenmeleri, vergi unsurlarının açık bir şekilde yasada yer alması ve uygulayanların anlayışına ve yorumuna bırakılmaması zorunludur"* diyerek verginin temel öğelerinin önemine değinmektedir. Söz konusu yetkili Bakanlar Kurulu da olsa Anayasal hassasiyet belirtilmişken, vergi kanunlarında verilen yetkilerin kanuniliği açısından Maliye Bakanlığı ciddi anlamda eleştiriyi açıktır.

3.5.2. Danıştay Kararı Işığında Değerlendirme

AYM kararlarında olduğu gibi Danıştay kararında da vergi kanunlarındaki bazı maddelere getirilen eleştirilerin haklılığı ortaya konulmaktadır.

3.5.2.1. Danıştay 4. Dairesi'nin 235 sayılı VUK Genel Tebliği Hakkındaki E: 1996/2603, K: 1996/5672 Sayılı Kararı

Danıştay 4. Dairesi'nin 17.12.1996 tarih, E: 1996/2603, K: 1996/5672 sayılı kararı. İstemin özeti: 1995 yılına ait *“muhtasar beyannamelere ilişkin yıllık bildirim”*i 235 sayılı VUK Genel Tebliği ile belirlenen süreden sonra veren davacı adına VUK'nın mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Edirne Vergi Mahkemesinin 29.5.1996 günlü ve 1996/70 E. 1996/250 K. sayılı kararıyla; *“235 sayılı VUK Genel Tebliği ile stopaj gelir vergisi ve katma değer vergisi mükellefleri için tebliğde açıklanan esaslar çerçevesinde yıllık bildirim verme zorunluluğu getirilip, tebliğin son paragrafında da yıllık bildirimleri belirlenen sürede vermeyenler ile eksik veya yanıltıcı olarak düzenleyenler hakkında VUK'nın mükerrer 355. ve 361. maddeleri uyarınca işlem yapılacağı”* belirtildiği, olayda 1995 yılına ait muhtasar beyannameye ilişkin bildirimini tebliğde öngörülen 20.1.1996 tarihi yerine bu tarihten sonra 24.1.1996 gününde vergi dairesine verdiği ihtilafsız olan davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasında kanuna aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. Davacı, söz konusu cezanın kanuni dayanaktan yoksun olduğunu ileri sürerek, kararın bozulmasını istemektedir.

Danıştay 4. Dairesi *“VUK mükerrer 355. maddede ceza kesilebilmesi için dayanak gösterilen VUK'nın 86, 148 ve 257. maddeleri, esas olarak matrah takdiri ve vergi incelemeleri için zirai kazançlar il ve merkez komisyonları ile Maliye Bakanlığı'nın ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermek yönünden mükelleflere yüklenen ve uyulması zorunlu kılınan ödevleri düzenlemekte olup devamlı bilgi verme keyfiyeti ise VUK'nın 149. maddesiyle getirilmiştir.*

Maliye Bakanlığı yukarıda anılan 148. ve 149. maddelerin verdiği yetkiden hareketle 235 sıra numaralı VUK Genel Tebliğini yayımlamıştır. Bu tebliğle getirilen ‘Muhtasar beyannamelere İlişkin Yıllık Bildirim’, VUK'nın 148. maddesinde

belirtilen ve mükerrer 355. madde uyarınca uyulmaması halinde özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren 'bilgi verme' niteliğinde bir düzenleme değil 149. maddesinde düzenlenen 'devamlı bilgi verme' kapsamında bakanlıkça yapılan bir düzenlemedir. 149. maddeye göre mükelleflere getirilen bir ödev, davacı hakkında uygulanan cezanın dayanağı olan mükerrer 355. maddede öngörülmediğine göre, söz konusu bildirim vermeyen veya bu konudaki yükümlülüğü süresinde yerine getirmeyen mükellefler hakkında uygulanması mümkün olmayıp, böyle bir düzenleme cezanın kanuniliği ilkesine aykırı olduğu gibi kanunda öngörülmemiş bir cezanın idari düzenlemeyle konulması sonucunu doğurur ki idari cezalar için de geçerli olan 'cezanın kanunla konulması' genel kuralının ihlali anlamındadır. Bu itibarla kanuna aykırı olarak davacı adına ceza kesilmesinde ve bu cezaya karşı açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir” diyerek Edirne Vergi Mahkemesi'nin kararının bozulmasına oybirliği ile karar vermiştir.

Bu davada Maliye Bakanlığı VUK'nun 148. ve 149. maddelerinde kendisine verilen yetkiye dayanarak bir genel tebliğ yayımlamıştır. Ancak Maliye Bakanlığı'nın düzenleyici bir işlemle cezai hüküm uygulaması yine kanunilik ilkesinden dönmüştür. AYM'nin kararlarında da yer verildiği gibi, sadece vergilerin değil, aynı zamanda ceza ve benzeri diğer yükümlerinde kanunla düzenlenmesi gerekir. Bu karara istinaden AATUHK'nun 62. maddesi ile Maliye Bakanlığı'na amme alacaklarının takibinde haczolunacak malların tespiti amacıyla yapılacak mal varlığı araştırmasının şekli, alanı ve kapsamı ile araştırma yapılacak amme alacaklarının türü ve tutarını belirleme yetkisi verilmektedir. Amme alacağı da vergi alacağı gibi bir mali yükümdür. Bu sebeple bu maddede Maliye Bakanlığı'na bırakılan yetkinin kanunlarla düzenlenmesi kanunilik açısından daha uygundur.

SONUÇ

Vergilendirme yetkisinin işlerliğinden bahsedebilmek için vergilerin kanuniliği ilkesinin Anayasa, kanun ve diğer kaynaklara ne kadar sağlıklı uyarlanabildiğine bakılması gerekmektedir. Neticede vergi bu kaynaklara dayanılarak salınmaktadır.

Vergilerin kanuniliği ilkesine bir takım istisnalar getirilmiştir. Ancak bu istisna Bakanlar Kurulu eliyle kullanılmakta ve kullanılan yetkide belirli sınırlar içindedir. Anayasa bu yetkiyi Bakanlar Kurulu'na verirken sınırlarını belli etmesinin sebebi kullanılacak yetkinin vergide kanunilik açısından hassasiyet arz etmesinden kaynaklıdır. Bakanlar Kurulu için durum böyleyken bu yetkinin başka bir birim tarafından kullanılmasının düşünülememesi gerekmektedir.

Verginin salınması için sadece kanunla çıkarılmış olması da yetmemektedir. Çünkü çıkarılan yetkinin ayrıca Anayasaya uygun olması da gerekmektedir. Ancak bu şartları taşıması durumunda vergilerin anayasal düzene uygun olarak salındığından bahsedilebilir. Fakat vergi mevzuatının tam anlamıyla açık olarak ifade edilemeyen kanun maddelerine sahip olması vergilerin kanuniliğine aykırı durumların ortaya çıkmasına sebep olabilmektedir. Çalışmada vergi kanunlarında Maliye Bakanlığı'na verilen yetkilerin bazıları kanun maddelerinde tam olarak ifade edilmediği için kanunilik ilkesine aykırılık şüphesi oluşturduğuna yer verilmiştir.

Vergi mevzuatı incelendiğinde görülmektedir ki mevzuatta vergilerin kanuniliği ilkesi bedenen bulunmaktadır. Ancak kanunilik ilkesinin ruhu bu kanunlardan bazılarında işlememiştir. Çalışmada vergi mevzuatında bulunan bazı vergi kanunları incelenmiştir. GVK'da, okul kazançları istisnasının bulunduğu 20. madde, düzeltilmeden önceki diğer ücretlere ilişkin 64. madde, yabancı parayla yapılan ödemelerde kur belirlemesine ilişkin 67, 72 ve 79. maddeler; KVK'da muafiyete ilişkin şartların yer aldığı 4. madde; VUK'da vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin 11. madde, ispat edici kâğıtların yer aldığı 227. madde, vergi beyannamelerinin imzalanması ve yeminli mali müşavir tasdik raporlarına ilişkin mükerrer 227. madde, uzlaşmanın konusu ve kapsamı, komisyonlar ve şeklinin yer aldığı ek 1. madde; KDVK'da araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal

güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna ile ilgili 13. madde, diplomatik istisnanın yer aldığı 15. madde ve AATUHK’da haciz konusunun yer aldığı 62. madde de kanaatimizce vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı hükümler bulunmaktadır. Çalışmada dikkat çekilen noktalar bunlar olmakla birlikte burada yer almayan mevzuattaki diğer düzenlemelerin vergilerin kanuniliği ilkesine uygun olduğu kanaati oluşturulmamalıdır. AYM kararları incelendiği zaman söz konusu hükümlere emsal teşkil edecek kararlar görülmektedir.

Vergi kanunları ile Maliye Bakanlığı’na sadece düzenleyici işlem yapma yetkisi verilebilir. Ancak kanunlara değinildiğinde görülecektir ki kanun hükmünde işlemlerle Maliye Bakanlığı’na verilen yetkiler iç içe girmiştir. Söz konusu maddelerde belirtilen *“usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir”* ibaresine yer verilerek kanunilik ilkesine aykırı işlemlere ve Maliye Bakanlığı’nın da yanlış yetkilendirilmesine sebep olunmuştur. Hâlbuki usul ve esaslar ile sadece kanunda belirtilen hükümlerin uygulanması hedeflenmiştir. Ancak bu usul ve esaslar ile vergilerin temel öğeleri ile ilgili ve vergi yükünün azaltılıp çoğaltılmasına sebep olacak işlemler gerçekleştirilmiştir. Bu durum AYM kararlarına da yansımıştır.

Vergi kanunlarında yeterli anlam bütünlüğü olmaması bazı kanunlar arasında tutarsızlık olması, net ifadelerle yer verilmemesi, verginin temel öğeleriyle ilgili sınırlar belirtilmemesi ve vergi yükünü değiştirecek mahiyette işlemlerin düzenleyici işlem olarak Maliye Bakanlığı’na bırakılması vergilerin kanuniliği ile ilgili yaşanan temel sorunlardır. İptal ve itiraza konu olan bazı maddeler karar aşamasında AYM üyelerini de bölmüştür. Bu durum vergi kanunlarının açık ve net olarak ifade edilmemesinin yansıma biçimlerinden biridir.

Vergi mevzuatında yer alan bazı kanun maddelerinin vergilerin kanuniliğine aykırılığı ile ilgili AYM’nin emsal oluşturacak kararları mevcuttur. Bu durum bazı tutarsızlıkları bir kez daha ortaya koymaktadır.

Vergi kanunları hazırlanırken kaynağını 1982 Anayasası’ndan alan vergilendirme yetkisi ve vergilerin kanuniliği ilkesine ilişkin hükümler ve diğer anayasal ilkeler dikkate alınmalıdır. Aksi halde kanunlarla yapılan düzenlemelerde bu ilkelere riayet edilmediği görülürse mali yükümlüler açısından bir güvensizlik meydana gelebilir. Güvensizliğin ortaya çıkması durumunda mali yükümlüler

haklarını farklı yollarla korumaya yönelebilirler. Mali yükümlülerin haklarını korumak için bazı anayasal hükümlerden yoksun vergi kanunlarına yönelik gösterecekleri refleks mevzuat gereği vergi ahlakının bozulmasına sebebiyet verecektir. Bu durumun ortaya çıkmasında idareye ve ona bu yetkiyi veren yasama organına duyulan güvenin azalması sebep olacaktır. Güvensizliğin oluşmaması için vergi mevzuatında anayasal ilkelere riayet eden vergi kanunları yer almalıdır.

Vergi mevzuatında bulunan vergi kanunlarının daha kesin ifadelerle belirtilerek, verginin temel öğeleriyle ilgili Maliye Bakanlığı'na vergilendirme yetkisi verilmemesi gerekir. AYM tarafından da iptale uğrayan maddelerin temel sebebi verginin temel öğeleriyle ilgili düzenleme yapması ve vergi yükünü azaltıcı veya çoğaltıcı işlem yapmasıdır. Bunun için de iş yasama organını elinde bulunduran TBMM'ye düşmektedir. Meclisten çıkan bütün vergi kanunları üzerinde daha fazla mülahaza edilmeli, daha sıkı ve daha ısrarcı bir denetim mekanizması oluşturulmalı ve kanunlar uygulamaya daha sağlıklı bir şekilde girmelidir. Böylece vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık ve vergilendirme yetkisine ilişkin yetki karmaşası ortadan kaldırılarak vergi mevzuatına daha sağlıklı görünüm kazandırılacaktır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Abdurrahman. (2005). Kamu Maliyesi. 9. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akkaya, Mustafa. (2002). Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım. 10. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Aksoy, Şerafettin. (2011). Kamu Maliyesi: Kamu Harcamaları, Kamu Gelirleri, Devlet Borçları, Bütçe, Maliye Politikası. 4. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aksoy, Şerafettin. (1999). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. 5. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi
- Akyazan, Ahmet Emrah. (2009). “*Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi*”. TBB Dergisi, Sayı: 80, s. 1-30.
- Aliefendioğlu, Yılmaz. (2003). Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları (Vergilendirmenin Yasallığı ve Vergilendirmede Adalet İlkesi), Bilgi Toplumunda Hukuk. Ünal Tekinalp’e armağan. İstanbul: Beta Yayınevi, Cilt: 3.
- Aliefendioğlu, Yılmaz. (1984). “*Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası*”. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 33, s. 3-24.
- Arıkan, Vural. (1989). “*Vergi Sistemimiz Sistemsizliğe Dönüştü Mü? Bunu Tartışmaya Açıyorum (1)*”. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 101, s. 7-18.
- Arıkan, Zeynep. (1994). Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi). Yayımlanmamış Doktora Tezi, İzmir Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Arıkan, Zeynep. (1998). “*Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza ve Sonuçları*”. Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: 13, Sayı: 2, s. 127-133.
- Arıkan, Zeynep. (1997). “*Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı*”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Prof. Dr. Kenan BULUTOĞLU’na Armağan, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 4100, 37. Seri, Emek Matbaacılık, İstanbul.
- Arslan, Mehmet. (2012). Vergi Hukuku. 8. Baskı. Bursa: MKM Yayıncılık.
- Aslan, Semih. (2010). Vergilendirme Yetkisi Ve Verginin Yasallığı İlkesi. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Baş, Hakan. (2011). Vergilendirme İlkelerine Anayasa Mahkemesi’nin Bakış Açısı. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Bayraklı, H. H., Karakoç, Y., Akkaya, M., Gerçek, A., Üyümez, M. E. (2012). Vergi Hukuku. 1. Baskı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1470.

Bayraklı, Hasan Hüseyin, Odabaş, Hakkı.(Temmuz 2000). “*Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası*”. Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi. Cilt: 2, Sayı: 1, s. 141-156.

Bilici, Nurettin. (2011). Vergi Hukuku. 26. Bası. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Biniş, Mine. (2012). Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları. Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Budak, Tamer. (2006). Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Bulutoğlu, Kenan. (1979). Türk Vergi Sistemi. 6.Baskı. Ankara: Anka Yayıncılık.

Canaktan, Coşkun., Gencil, Ufuk. (2003). “*Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali*”. Denizli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt: 5, Sayı: 1, s. 1-21.

Canaktan, Coşkun. (2012). Tarihi Bildirgeler. Web: http://www.canaktan.org/hukuk/insan_haklari/magna-carta/ingiliz_insan_haklari.htm adresinden 13 Şubat 2015’de alınmıştır.

Canbay, Tülin, Akyol, Öznur. (2014). Vergi İncelemesi Devam Ederken Gerçekleştirilen Takdir Komisyonuna Sevk İşleminin Zaman Aşımı Süresine Etkisi. T.C. Celal Bayar Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi, Prof. Dr. Naci Birol Muter’e Armağan, Manisa.

Çağan, Nami. (2010). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Web: <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1980-37-01-04/AUHF-1980-37-01-04-Cagan.pdf> adresinden 5 Mart 2015’de alınmıştır.

Çağan, Nami. (1988). “*Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi*”, Bahri Savcı’ya Armağan, Ankara: Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları, s. 210-221.

Çağan, Nami. (2010). Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi. Web: http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg1/namicagan.pdf adresinden 13 Mart 2015’de alınmıştır.

Çağan, Nami. (1982). Vergilendirme Yetkisi. I. Baskı. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.

Canyaş, Oytun. (2006). Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Çelik, Celal. (2003). “*Vergi Hukukunun Yardımcı Kaynağı Olarak İdari Düzenlemeler*”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 261, s. 24-28.

Çürük, Turgut, Tüm, Kayahan. (2011). “*Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğuna İlişkin Sorunların Tespitine Yönelik Uygulamalı Bir Araştırma*”. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 20, Sayı: 3, s. 59-76

Doğrusöz, A. Bumin. (2000). Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi. 13. Türkiye Maliye Sempozyumunda Sunuldu, İstanbul.

Doğrusöz, A. Bumin. (1985). “*Vergilendirme Yetkisinin Yasama Ve Yürütme Organı Arasında Bölüşümü-1*”. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 43, s. 13-29.

Doksat, Ayşe Canan, Öcal, Öykü. (2014). “*Vergi İncelemesi Devam Ederken Gerçekleştirilen Takdir Komisyonuna Sevk İşleminin Zaman Aşımı Süresine Etkisi*”. Web:http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=VergiDe&publicationNumber=10&publicationYear=2014&publicationId=2284502#top adresinden 23 Ağustos 2015 tarihinde alınmıştır.

Erdem, Metin. (2006). Devlet Borçları. 2. Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.

Erdoğan, Mustafa. (2004). Anayasal Demokrasi. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Erginay, Akif. (1987). Kamu Maliyesi. 12. Baskı. Ankara: Turhan Yayınevi.

Erginay, Akif. (1998). Vergi Hukuku, 14. Baskı. Ankara: Savaş Yayınları.

Erol, Ahmet. (2010). “*Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları-1*”. Yaklaşım Dergisi, Sayı 207, s. 17-20.

Falay, Nihat. (1989). Maliye Tarihi(Ders Notları). İstanbul: Filiz Kitabevi.

Gerçek, Adnan. (2005). “*Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme*”. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 204, s.107-122.

Gerçek, Adnan, Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E.U., Asa, S. (2014). “*Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar*”. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 63, Sayı: 1, s. 81-130.

Gerçek, Adnan. (2010), “*Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu*”, Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 29, Sayı: 2, s. 23-50.

Gök, A.Kerim. (2007). “*Vergi Direncinin Gelişimi*”. Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: 22, Sayı: 1, s. 1-27.

Gök, Musa., Biyan, Özgür., Akar, Sevda. (2013). “*Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri Ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz*”. Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: 34, Sayı: 1, s. 269-292.

Gözler, Kemal. (1982). İdare Hukuku. 3. Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi.

Gözler, Kemal. (2009). “*İngiltere’de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı: Mali Hukukun Anayasa Hukukundan Eksikliği Üzerine Bir Deneme*”, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan. Ankara Üniversitesi Yayınları, Cilt 1, s. 365-374.

Gözübüyük, Şeref, Gölcüklü, Feyyaz. (2011). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi 9. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi.

Günday, Metin. (2004). İdare Hukuku. 9. Baskı. Ankara: İmaj Yayınevi.

Gündüz, Kemal. (1995). “*Verginin Anayasal Çerçevesi*”. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 78, s. 101-111.

Güneş, Gülsen. (1998). Verginin Yasallığı İlkesi. 1. Baskı. İstanbul: Alfa Yayınları.

İlal, Ersan. (1968). MAGNA CARTA. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt: 34, Sayı: 1-4. Web: <http://journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/article/download/1023004330/1023003924> adresinden 25 Ocak 2015’de alınmıştır.

Kaneti, Selim. (2010). Avrupa Topluluğu Hukuku Üstünlüğü Karşısında Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. Web: http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg7/selim.pdf adresinden 27 Şubat 2015’de alınmıştır.

Kaneti, Selim. (1989). Vergi Hukuku. 2. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Kaneti, Selim. (1986-1987). Vergi Hukuku. İstanbul: Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No:3434/698.

Kaneti, Selim. (1984). “*Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri*”. İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt: 31, Sayı: 1, s. 27-33.

Karakaş, Eser, Sonsuzoğlu, Elif. (2000). “Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açından Değerlendirilmesi”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumunda Sunuldu, İstanbul.

Kayan, Ahmet. (2000). “*Verginin Tarihsel Gelişimi Ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar*”. Maliye Dergisi, Sayı: 135, s. 80-87.

Kelecioğlu, M. Aykut (1998). “*Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununda Vergilerin Kanuniliği Prensibinden Sapmalar.*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 118, s.47-55.

Kırbaş, Sadık. (2003). Vergi Hukuku. 14. Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Kırbaş, Sadık. (2004). Vergi Hukuku: Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar 17. Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Kırbaş, Sadık. (1984). “*Vergi Hukuku Yönünden Kanun Hükmünde Kararnameler*”. Vergi Dünyası, Sayı: 29, s. 37-45.

Kumrulu, Ahmet G. (1979). Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 37, Sayı:1-4. Web: <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/306/2896.pdf> adresinden 25 Şubat 2015’de alınmıştır.

Kumrulu, Ahmet G. (2010). Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Web: <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/302/2838.pdf> adresinden 12 Mart 2015’de alınmıştır.

Mutlu, Abdullah. (2009). Tanzimat’tan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi. Ankara: Maliye Bakanlığı SGB Yayınları.

Musulun, Janko. (1987). Hürriyet Bildirgeleri Magna Carta’dan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine (Çev. N. Zeka), İstanbul, Belge Yayınları.

Mutlu, Aysel Ceren. (2012). “*Dünü, Bugünü ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektif*”. TBB Dergisi, Sayı 98, s. 124-154.

Odabaş, H. ve Güngör, K. (1999). Anayasal Bütçelerin İrdelenmesi: İcraya Anayasal Sınırlamalar Getirilebilir mi? Milliyet Gazetesi Ödülleri-Ekonomi Dalı Türkiye Üçüncülüğü. Web: www2.aku.edu.tr/~kgungor/KML.rtf adresinden 1 Şubat 2015’de alınmıştır.

Ökçesiz, Hayrettin. (1998). Hukuk Devleti, Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arşivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık.

Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan, Nami. (2011). Vergi Hukuku. 20. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi.

Öz, Ersan. (2004). Vergilemede Kanunilik İlkesine Göre Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi. Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Özbudun, Ergun. (1992). 1921 Anayasası. Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi, Seri: Atatürk Kültür Dil ve Tarih Kurumu Atatürk Araştırma Merkezi.

Özbudun, Ergun. (2013). Türk Anayasa Hukuku. 14. Bası. Ankara: Yetkin Yayınları.

Özgenç, Selçuk. (2007). “*Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği*”. Vergi Dünyası Dergisi, S. 305, s.184.

Özkara, Mehmet. (2004). Türk Vergi Sistemlerinde Muafiyet ve İstisna Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi. Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

Pehlivan, Osman. (2007). Vergi Hukuku. Trabzon: Derya Kitapevi.

Saban, Nihal. (1995). “*3568 ve 4008 sayılı Yasalar, Tebliğler ve Danıştay Kararları Ardından Meslek Mensupları, Mesleğin Konusu ve Sorumluluk*”. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:80, s. 93-128.

Selvi, Serkan. (2010). Vergilendirmenin Temel Hak Ve Özgürlüklerle İlişkisi. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Sönmez, Nezihe, Halıcı, Ali Galip Ö. (1990). Gelir ve Kurumlar Vergilerinde İstisna ve Muafiyetlerin Uygulama Sonuçları ve Değerlendirilmesi. Ankara: TOBB Yayınları.

Şafak, Mehmet. (1994). Vergilemede Demokrasi. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 157. Web: <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1340> adresinden 18 Ocak 2015’de alınmıştır.

Şener, Esat. (2001). Açıklamalı – Madde Atıflı Hukuk Sözlüğü. 1. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Şenyüz, Doğan. (1999). “*Tevkifat Kapsamının Bakanlar Kurulu Kararları İle Belirlenmesinin Yatırım İndirimi Açısından Değerlendirilmesi*”. Yaklaşım Dergisi, Sayı: 83, s. 20-32.

Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet, Gerçek, Adnan. (2010). Vergi Hukuku. 1. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Tanör, Bülent. (1991). Osmanlı İmparatorluğunda Anayasal Gelişmeler. İstanbul: Der Yayıncılık.

Tanör, Bülent, Yüzbaşıoğlu, Ali. (2001). 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku.2. Baskı. İstanbul: İstanbul Yapı Kredi Yayınları.

Tekbaş, Abdullah. (2003). “*Vergi Hukukunda Kanun Hükmünde Kararnamelerle Düzenleme Yapılması*”. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 180, s.159-173.

Tosuner, Mehmet, Arıkan, Zeynep. (2000). Vergi Usul Hukuku. İzmir: Dokuz Eylül Ün. Maliye Bölümü Masa Üstü Yayınları Birimi.

Tuncer, Selahattin. (1982). Vergi Uygulamaları. İstanbul: AR Basım Yayım ve Dağıtım.

Turhan, Salih. (1982). Vergi Teorisi. 3. Baskı. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.

Türk Dil Kurumu, (2015). Usul ve Esas Kavramlarının Tanımı. Web: <http://tdk.gov.tr/> adresinden 12 Kasım 2015’de alınmıştır.

Uluatam, Özhan, Methibay, Yaşar. (2001). Vergi Hukuku. 5. Baskı. Ankara: İmaj Yayıncılık.

Uyanık, Namık Kemal. (2001). “*Genel Tebliğler ve Muktezalar*”. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 242, s.67-72.

Üzeltürk, Hakan. (2011). Vergilerin Kanuniliği - Kanunların Meşruluğu: Yüzyılların Serüveni”, Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi. 25. Türkiye Maliye Sempozyumunda Sunuldu, Ankara.

Yaltı Soydan, Billur. (1995). Uluslararası Vergi Anlaşmaları. İstanbul: Beta Yayın Dağıtım.

Yavaşlar Başaran, Funda. (2009), “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımları”, Ed. İlhan Uslan ve Funda Başaran Yavaşlar, T.C. İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumunda Sunuldu, Ankara.

Yılmaz, Elif. (2009), “*Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi*”. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 13, Sayı: 1-2, s. 321-351

Yılmazoğlu, Yunus Emre. (2008). Vergilendirme Alanında Bakanlar Kurulu’na Verilen Yetkiler ve Sınırları -Yargı Kararları Işığında Bir İnceleme. Yüksek Lisans Tezi. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.