

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK HUKUKUNDA
VERGİLENDİRME YETKİSİ

Gözde ERKİN

2501110228

Tez Danışmanı

Yrd. Doç. Dr. Zafer Ertunç ŞİRİN

İSTANBUL 2014

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

TÜRK HUKUKUNDA
VERGİLENDİRME YETKİSİ

Hazırlayan
Gözde ERKİN
2501110228

Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. Zafer Ertunç ŞİRİN
Düzeltilmiş Tez

İSTANBUL 2014



YÜKSEK LİSANS

TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN

Adı ve Soyadı : GÖZDE ERKİN

Numarası : 2501110228

Anabilim/Bilim Dalı : KAMU HUKUKU

Danışman : YRD.DOÇ.DR.Z.ERTUNÇ ŞİRİN

Tez Savunma Tarihi : 10.03.2014

Tez Savunma Saati : 14:00

Tez Başlığı : TÜRK HUKUKUNDA VERGİLENDİRME YETKİSİ

TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜ'NE OYBİRLİĞİ / ~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1. PROF.DR. ESRA EKMEKCİ ÇALICIOĞLU		Kabul
2. PROF.DR.S.ATEŞ OKTAR		Kabul
3. PROF.DR.GÜLSEN GÜNEŞ		Kabul
4. DOÇ.DR.T.İRFAN BARLASS		Kabul
5. YRD.DOÇ.DR.Z.ERTUNÇ ŞİRİN		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- YRD.DOÇ.DR.YASEMİN TAŞKIN		
2- YRD.DOÇ.DR.ERDEN ATEŞAĞAOĞLU		

DÜZELTME BİLGİLERİ

1. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Hazırlama Yönergesi'nin 9'uncu maddesinin ikinci paragrafına göre; "Birinci tez savunma sınavı sonucunda jüri tarafından "düzeltme" kararı verilen ve düzeltilerek ikinci sınav öncesinde spiralli cilt olarak Enstitüye ve jüri üyelerine dağıtılan tezin kopyalarında iç kapakta tez danışmanı ile ilgili bilgilerden sonra "Düzeltilmiş Tez" ibaresi yer almalıdır. Ayrıca, iç kapaktan sonra düzeltme ile ilgili tüm bilgilerin yer aldığı bir açıklama metni olmalıdır."

Düzeltilmiş tezde; iç kapakta tez danışmanı ile ilgili bilgilerden sonra "Düzeltilmiş Tez" ibaresi ve düzeltmeyle ilgili tüm bilgilerin yer aldığı "Düzeltilme Bilgileri" başlıklı bir açıklama metni eklenerek gerekli düzeltmeler yapılmıştır.

2. Tez metnindeki bazı imla hataları düzeltilmiş ve dipnotlar güncellenerek içeriklerine yeni eklemeler yapıp dipnot sayısı 897'den 970'e yükseltilmiştir. Ayrıca tezdeki Önsöz Bölümü de çeşitli eklemeler yapılarak düzeltilmiştir.
3. Tezde, Birinci Bölümde yabancı hukuk sistemlerinin vergilendirme yetkisi ile ilgili tarihi gelişimlerine yer verildiği halde, tezde sadece 2 tane yabancı kaynaktan yararlanılmış olması eleştirilmiş, ayrıca tezle ilgili olan ve güncel nitelikteki bazı eserlerden de yararlanılması önerilmişti. Bu eleştiri ve öneriler dikkate alınmış, yararlanılan yabancı kaynak sayısı yaklaşık 15'e yükseltilmiş, önerilen eserler Kaynakça'ya eklenmiştir.
4. Tezde, İkinci Bölüm C. 4'te "Çeşitli Anayasa Mahkemesi Kararları" şeklindeki bir başlık tercih edilmesinin uygun olmadığı belirtilmişti. Anayasa Mahkemesi Kararlarına, ilgili konu başlıkları altında, yeri geldiğinde, esasa ilişkin açıklamalara ilişkin olarak yer verilip ilgili kısım tezde düzeltilmiştir. Ayrıca yine İkinci Bölümde "Vergilendirme Yetkisini Kullanacak Organlar"

başlığı “Vergilendirme Yetkisi ve İlgili Organlar” şeklinde değiştirilmiş, “Yargı Organı” başlığı çıkartılıp Üçüncü Bölüm I. E’de “Vergilendirme Yetkisinin Yargısal Denetimi” şeklinde yenilenerek “Vergilendirme Yetkisinin Yasal Sınırları” içerisinde incelenmiş, “Yerel İdarelerin Vergilendirme Yetkisi” ile ilgili de çeşitli noktalar güncellenerek düzeltilmiştir.

5. Tezde, Üçüncü Bölüm başlığı “Vergilendirme Yetkisinin Sınırları ve Uluslararası Alandaki Sınırlandırmalar” yerine “Vergilendirme Yetkisinin Yasal ve Uluslararası Sınırları” biçiminde düzeltilmiştir. Ayrıca “Vergilendirme Yetkisinin Yasalarla Tek Yanlı Olarak Sınırlandırılması” ve “Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Anlaşmalarla Sınırlandırılması” başlıkları ilgili bölüme eklenmiş, “Sınırlandırma Yetkisine Sahip Uluslararası Kuruluşlar” başlığı “Uluslararası Kuruluşların Vergilendirmeye Etkileri”, “Uluslararası Ekonomik Bütünleşmelere Katılarak” başlığı da “Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Ekonomik Bütünleşmelere Katılma Yoluyla Sınırlandırılması” şeklinde değiştirilip düzeltilmiştir.
6. 33. sayfada, 125. dipnotta; Gülsen Güneş’in “Verginin Yasallığı İlkesi” adlı eserinin 65. sayfasına atıf yapılmış olup s. 73/74 olarak düzeltilmiştir.
7. 78. Sayfada, 272. dipnotta Mali Tevzin’in tanımı için Wikipedia yerine bilimsel bir esere, Abdurrahman Akdoğan’ın “Kamu Maliyesi” kitabına atıf yapılarak gerekli düzeltme yapılmıştır.
8. Sayda 7’de “vergi teorisi, vergi hukuku, vergi tekniği, ulusal ve uluslararası vergi sisteminin” “vergilendirmede esas olan dört kavram” olarak nitelendirilmesi uygun görülmediği için ilgili eleştiri dikkate alınmış olup ayrıca cümle düzeltilmiştir.
9. Tezde, Birinci Bölüm C başlığında yer alan “Vergilendirme Yetkisinde Hukuki Nitelik” kısmı tezden tamamen çıkartılmış olup düzeltmeler şu şekilde yapılmıştır; sayfa 10 ve devamında yer alan, atıfları Serkan Acinöroğlu’nun “Vergi Davasının Hukuki Niteliği” (Atatürk Üniversitesi

İİBF Dergisi, C: 23, S: 3, 2009) başlıklı makalesinin 191-192. sayfalarının ilgili bölümünden yapılan alıntılar ve sayfa 11’de yer alan 2. paragrafın Civan Turmangil’in “Vergi Davasının Hukuki Niteliği” (AÜHF Dergisi, 1982) isimli makalesinin 126. sayfasının ilgili bölümünden yapılan alıntılar tezden tamamen çıkartılıp düzeltilmiştir.

10. Türk vergi hukukunda vergilendirme yetkisinin kullanımına ilişkin bazı tespitlere yer verilmiş, ancak bu tespitlerin somut dayanakları belirtilmemişti. Ana hatlarıyla kendi görüşümüze ve diğer yazarlarca yapılan tespitler ile ilgili geniş açıklamalara yer verilmiş olup, yeni ekler ve düzenlemeler yapılmıştır.
11. Sayfa 70’te “birçok ülkede bu idarelere vergi, resim ve harçlara ek yapabilme yetkisi yanında yeni birçok mali yükümlülük getirilme yetkisi verildiği” belirtilmiş, ancak hangi ülkelere bahsedildiği ifade edilmemişti. İlgili kısım tamamen tezden çıkartılıp gerekli düzeltmeler yapılmıştır.
12. Sayfa 81’de dipnot 284’te yer alan makalenin yazarı belirtilmemiş olduğundan Anayasa’ya ilişkin olarak bahsedilen önerilerin kimin tarafından getirildiği anlaşılamamaktaydı. Yazar belirtilmiş olup gerekli düzeltme yapılmıştır.
13. Tezde vergilendirme yetkisine ilişkin Yeni Anayasa çalışmaları konusuna yer verilmesi, güncelliği nedeniyle olumlu olduğu belirtilmişti. Ancak bu konunun dar kapsamda incelendiği (s. 71-73), Anayasa Uzlaşma Komisyonu’nun mevcut çalışmalarına, konu ile ilgili tartışmalara kapsamlı olarak yer verilmediği görülmekteydi. Konu, “Anayasa’dan Beklentiler” başlıklı ayrı bir bölüm açılarak detaylı bir şekilde incelenerek (s. 79-89) eklemeler yapılmış ve düzeltilmiştir.
14. Tezde incelenen “ölçülülük ilkesi ve unsurlarına ilişkin” İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararlarına yer verilmemişti. Düzeltilmiş tezde, konuya ilişkin çalışmalara ve bu çalışmalar kapsamında incelenmiş olan İHAM kararlarına atıf yapılmış olup gerekli düzeltmeler yapılmıştır.

15. Verginin belirginliği ilkesi, hukuki güvenlik ilkesinin bir alt ilkesi olarak incelenmiştir. Bu tercih hatalı olmamakla birlikte, tezde, bu ilkenin aynı zamanda verginin yasallığı ilkesinin bir alt ilkesi/ölçütü olduğu da belirtilmiş olup gerekli düzeltme yapılmıştır.
16. Sayfa 119 ve devamında vergilendirme yetkisini kullanacak organlar st başlığı ve “eşitli Anayasa Mahkemesi Kararları” alt başlığı içerisinde konuyla ilgili güncel kararlardan olan E. 2009/5, K. 2011/31 Sayılı ve 03.02.2011 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı’na yer verilmemişti. Sayfa 157, dipnot 586’da ilgili karara atıf yapılarak gerekli düzeltme yapılmıştır.
17. Sayfa 181 ve devamında vergilendirme yetkisiyle sınırlanan temel hak ve özgürlüklerden bahsedilmiş, ancak bu hak ve özgürlüklere ilişkin müdahalelere karşı İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne yapılan bireysel başvurularda verilen kararlardan yeterince söz edilmemişti. Kararların incelendiği ve değerlendirildiği çalışmalara atıf yapılmış olup, gerekli düzeltmeler yapılmıştır.

ÖZ

TÜRK HUKUKUNDA VERGİLENDİRME YETKİSİ

GÖZDE ERKİN

Devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücünü vergilendirme yetkisi oluşturmaktadır. Bu yetki devletin varlık koşulu olmakla birlikte, bu yetkinin hukuki niteliği, her devrin egemenlik anlayışına uygun olarak açıklanmıştır. Vergilendirme yetkisi, bir kamu hukuku kavramı olup devlete yalnız haklar değil aynı zamanda uymak zorunda olduğu belli ödevler de yüklemektedir. Bu ödevler, vergilendirme yetkisinin sınırını oluşturmaktadır. Bu yetkinin kullanılma biçimi ve sınırları ise, çoğu kez Anayasalarda düzenlenmektedir.

Anayasalarda vergilendirme yetkisi kural olarak yasama organına bırakılmakla birlikte, vergilendirme yetkisinin niteliği, kapsamı ve özellikleri Anayasal kurallarla belirlenmektedir. Ekonomik ve diğer önemli gelişmelere uyum sağlanması bakımından da vergilendirme açısından yürütme organına birtakım yetkilerin verildiği görülmektedir. Vergilendirme yetkisinin asli sahibi devlettir fakat devlet bu yetkisini diğer kamu tüzel kişilerine kısmen de olsa devredebilmektedir. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, demokratik düzenin temeli olmuş ve bu düzenin gelişmesine de imkân yaratmıştır. Ülke sınırları içinde geçerli olan vergilendirme yetkisinin sınırları, uluslararası alandaki çıkarlar doğrultusunda belirlenip, uluslararası antlaşmalarla yetkinin kullanılmasından vazgeçilmesi ya da bütünleşmesiyle oluşturulan kurumlara devredilmesi de söz konusu olabilmektedir.

Çalışmamızda vergilendirme yetkisi kavramı, tarihi gelişimi ve kapsamı belirtildikten sonra, konuyla ilgili olarak Türk hukukundaki gelişimi ve vergilendirme yetkisinin tüm özellikleri Türk Anayasalarında yer alan hükümler kapsamında incelenecek daha sonra uluslararası ve uluslar üstü alandaki gelişimi ve sınırları ile birlikte, Avrupa Birliği'ne üyelik sürecinde bu yetkinin sınırlandırılması üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Yetki, Vergilendirme İlkeleri, Sınırlandırma.

ABSTRACT
THE POWER OF TAXATION IN TURKISH LAW
GÖZDE ERKİN

Government's judicial and actual power to collect taxes based on its imperium over the country comes from the power of taxation. Along with being a requisite for the government to exist, the judicial characteristics of this power is explained according to the sense of imperium for each era. Being a public law term, power of taxation does not only give rights to the government, but also brings obligations which a government has to conform. These obligations form the limit of the power of taxation. Usage and delimitations of this power are often formed in Constitutions.

While, as required by law, power of taxation is given to legislative organs, its characteristics, extent, and attributions are determined by Constitutional acts. It can be seen that the legislative organ is given some authority in taxation in order to comply with economical and other important growth. The true owner of power of taxation is government, but government may partially give this ownership to public corporations. Delimitations in power of taxation has become the fundamental for democratic order, and enabled this order to grow. Delimitations in power of taxation in national borders are determined in accordance with international interests, and depending on international conventions, there may be a renunciation of the right, or transfer of liability to the conventional corporations.

In our research, after explaining the term of power of taxation, its extent and historical progress, the progress in Turkish law and the whole characteristics of power of taxation will be analyzed through provisions in Turkish Constitutional Law, and then its progress and delimitations in international and supranational arenas will be emphasized along with delimitation in jurisdiction of power of taxation in the process of full membership to European Union.

Keywords: Authority, Taxation Principles, Delimitation.

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın “Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi” konusu üzerinde yazılmasının amacı, vergilendirme yetkisi konusunu günümüz koşullarına uyarlayıp detaylı bir şekilde incelemek ve konunun hukuk sistemindeki yerini tartışmalar ışığında açıklığa kavuşturmadır. Bu çerçevede, konu hakkında yasa hükümleri ve yargı kararlarına yer verilmiş olup, belirli sorunlara ilişkin değerlendirmelerde bulunulmuştur.

Çalışmada vergilendirme yetkisinin tanımlanmasının yanında bu yetkinin kimde olduğu, nasıl kullanıldığı ya da nasıl kullanılması gerektiği konusu, tarihi gelişimlere de yer verilerek, 1982 Anayasası ve yeni Anayasa tasarısı çerçevesinde hukuki açıdan incelenecektir. Diğer taraftan vergilendirme yetkisinin merkezi hükümet tarafından hangi organlar aracılığıyla kullanıldığı ve yerel idareler tarafından kullanılabilmesi konusunun yanında vergilendirme yetkisinin yasal ve uluslararası sınırları da irdelenecektir.

Bu çalışmanın hazırlanmasında teşekkür borcu olduğum kişilerin başında, akademik anlamda desteklerini bizlerden esirgemeyen İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı, Ceza ve Ceza Muhakemesi Anabilim Dalı Başkanı, Hocam, Sayın Prof. Dr. Adem SÖZÜER’e; tezin danışmanlığını üstlenerek çalışmamda değerli katkılarını esirgemeyen İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Görevlisi Tez Danışmanım Sayın Yrd. Doç. Dr. Zafer Ertunç ŞİRİN’e; ders aşama sürecinde değerli bilgilerinden faydalandığım İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Başkanı Sayın Prof. Dr. Esra EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU’na, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Başkanı Sayın Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR’a, Öğretim Üyeleri Sayın Doç. Dr. Mahmut KAŞIKÇI ve Sayın Doç. Dr. İrfan BARLASS’a teşekkür ederim.

Bu süreçte değerli görüşlerini ve ilgisini benden esirgemeyerek çalışmama önemli katkılarda bulunan Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Başkanı Sayın Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ'e de yardımları için çok minnettarım.

Akademik hayatımda ilk günden beri huzurlu bir çalışma ortamı sağlayan İzmir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Eski Başkanı, İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye ve Mali Yönetim Anabilim Dalı Başkanı, Hocam, Sayın Prof. Dr. Keramettin TEZCAN'a da ayrıca minnettarım.

İstanbul Üniversitesi'nde araştırmalarımda yardıma ihtiyacım olduğu zamanlarda yanımda olan sevgili meslektaşlarım Araştırma Görevlileri Altan RENÇBER ve İmran SEMİZ'e de teşekkür ederim.

Son olarak, tez çalışma süreci içerisinde bana her zaman ve her koşulda destek veren pek kıymetli anneciğim Samiye ERKİN'e ve babacığım Mehmet ERKİN'e; bana her türlü çalışma olanağı sağlayan ve benden maddi ve manevi olanaklarını hiçbir zaman esirgemeyen canım ablacığım Uzm. Tıp Dr. Gökşen ERKİN ve ağabeyciğim Yük. İnş. Müh. İlker ERKİN'e özverilerinden dolayı çok minnettarım.

Gözde ERKİN

İZMİR

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	i
ÖNSÖZ.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	v
TABLolar.....	xi
KISALTMALAR.....	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME YETKİSİ VE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TARİHİ GELİŞİMİ

I. VERGİLENDİRME YETKİSİ.....	4
A. Vergi ve Vergilendirme Yetkisi Kavramları.....	4
1. Vergi.....	4
2. Vergilendirme Yetkisi.....	7
B. Vergilendirme Yetkisinin Temeli.....	8
C. Vergilendirme Yetkisinin Kapsamı.....	10
1. Dar Anlamda Vergilendirme Yetkisi.....	11
2. Geniş Anlamda Vergilendirme Yetkisi.....	11
D. Vergilendirme Yetkisinin Kullanım Şekilleri.....	12
E. Vergilendirme Yetkisinin Demokrasi İle İlişkisi.....	15
II. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TARİHİ GELİŞİMİ.....	16
A. Genel Açıklama.....	16
B. Eski Medeniyetlerde Vergilendirmenin Ortaya Çıkışı.....	18
1. Eski Hint / Mısır / Babil / İran Medeniyetleri.....	18
2. Eski Yunan Medeniyeti.....	19
3. Roma Medeniyeti.....	20
a. Eski Çağ'da Roma.....	20
b. Orta Çağ'da Roma.....	22
C. Diğer Önemli Gelişmeler	24
1. İngiltere'deki Gelişim.....	25

a. Büyük Özgürlük Fermanı (Magna Carta Libertatum).....	25
b. Haklar Dilekçesi (Petition of Rights).....	26
c. Haklar Demeci (Bill of Rights).....	27
2. Amerika Birleşik Devletlerindeki Gelişim.....	28
a. Bağımsızlık Savaşından Önce.....	28
b. Bağımsızlık Savaşından Sonra.....	29
c. Virginia Haklar Bildirisi.....	30
3. Fransa'daki Gelişim.....	31
a. Fransız Devriminden Önce.....	31
b. Fransız Devriminden Sonra	31
4. İtalya'daki Gelişim.....	32
5. Danimarka'ki Gelişim.....	33
6. Almanya'daki Gelişim.....	33
D. Vergilendirme Sonucu Ortaya Çıkan İsyenlar.....	34
1. Avrupa'da Vergi İsyenlar.....	34
2. Amerika'da Vergi İsyenlar.....	40
III. TÜRK HUKUKUNDAKİ GELİŞİM.....	45
A. Genel Açıklama.....	45
B. Cumhuriyet Döneminden Önceki Gelişmeler	48
1. Meşrutiyet'e Kadar Olan Dönem.....	48
a. Mutlak Monarşi Dönemi.....	48
b. Sened-i İttifak (1808).....	49
c. Tanzimat Fermanı (1839, Gülhane Hatt-ı Hümayunu).....	50
d. Islahat Fermanı (1856).....	51
2. Meşrutiyet Dönemi (1876, Kanun-i Esasi).....	52
3. Osmanlı'da Vergi İsyenlar.....	53
C. Birinci Meclis ve Cumhuriyet Dönemindeki Anayasal Gelişmeler.....	63
1. 1921 Anayasası (1921 Teşkilat-ı Esasiye Kanunu).....	63
2. 1924 Anayasası (1924 Teşkilat-ı Esasiye Kanunu).....	64
3. 1961 Anayasası.....	65
4. 1971 Anayasa Değişiklikleri Dönemi.....	66
5. 1982 Anayasası.....	67
a. Temeli ve İşlevi.....	71
b. Kullanımı.....	75

D. Yeni Anayasa Çalışmaları Kapsamında Vergilendirme Yetkisi.....	79
1. Genel Açıklama.....	79
2. Anayasa'dan Beklentiler.....	83
a. Vergi Ödevi Açısından.....	83
b. Mali Yüküm Çeşitleri Açısından.....	85
3. Vergilendirme Yetkisinin Verilmemesi Gereken Kurumlar.....	87

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME YETKİSİNE EGEMEN OLAN İLKELER VE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN PAYLAŞIMI

I. VERGİLENDİRME YETKİSİNE EGEMEN OLAN İLKELER.....	90
A. Genel Anayasal İlkeler.....	90
1. Hukuk Devleti İlkesi.....	90
2. Sosyal Devlet İlkesi.....	93
3. Ölçülülük İlkesi ve Unsurları.....	94
a. Elverişlilik.....	97
b. Gereklilik.....	98
c. Orantılılık.....	98
4. Hukuki Güvenlik İlkesi.....	99
a. Verginin Belirliliği İlkesi.....	101
b. Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği İlkesi.....	102
c. Kıyas Yasağı İlkesi.....	104
B. Anayasanın 73. Maddesinden Kaynaklanan İlkeler.....	106
1. Verginin Genelliği İlkesi.....	107
2. Vergide Eşitlik İlkesi.....	108
3. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi.....	112
4. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi.....	114
5. Verginin Kamu Giderlerinin Finansmanına Tahsisi İlkesi.....	116
6. Verginin Yasallığı İlkesi.....	117
C. Diğer Anayasal İlkeler.....	122

D. İktisat Doktrinleri ve İktisadi Nitelikli Vergilendirme İlkeleri.....	124
1. İktisat Doktrinleri ve İlgili İlkeler.....	124
a. Merkantilistler.....	124
b. Fizyokratlar.....	125
c. Klasikler.....	126
(1) Adam Smith.....	126
(2) Adolph Wagner.....	128
(3) Fritz Neumark.....	129
2. İktisadi Nitelikli Vergilendirme İlkeleri.....	130
a. İktisadilik İlkesi.....	130
b. Esneklik İlkesi.....	130
c. Açıklık İlkesi.....	131
d. İstikrar İlkesi.....	131
e. Verginin Tarafsızlığı İlkesi.....	132
II. VERGİLENDİRME YETKİSİ VE İLGİLİ ORGANLAR.....	134
A. Genel Açıklama.....	134
B. Güçler Ayrılığı İlkesi.....	136
C. Yasama Organı.....	138
1. Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi.....	138
2. Yasama Organının Anayasal Temelleri.....	141
3. Bütçe Yasası.....	143
4. Avrupa Birliği Süreci.....	148
D. Yürütme Organı.....	149
1. Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi.....	149
2. Yürütme Organının Anayasal Temelleri.....	155
a. Anayasa Madde 73/4 Hükmü.....	155
b. Anayasa Madde 167/2 Hükmü.....	158
3. Olağanüstü Durumlar.....	160
III. YEREL İDARELERİN VERGİLENDİRME YETKİSİ.....	164
A. Genel Açıklama.....	164
B. Yerel İdare Tanımı.....	164
C. Vergilendirme Yetkisinin Mali Özerklik İle İlişkisi.....	165
1. Mali Özerklik Kavramı.....	165
2. Mali Özerklik ve Vergilendirme Yetkisi.....	167

3. Mali Özerklik ve Ayrımları.....	168
a. Geniş Mali Özerklik.....	170
b. Sınırlı Mali Özerklik.....	170
c. Merkezi Devlete Bağlılık.....	171
D. Vergilendirme Yetkisini Kullanan Yerel İdareler.....	172
1. İl Özel İdaresi.....	178
2. Belediye.....	181
3. Köy.....	185

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİLENDİRME YETKİSİNİN YASAL VE ULUSLARARASI SINIRLARI

I. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN YASAL SINIRLARI.....	190
A. Verginin Sınırı.....	190
B. Vergilendirme Yetkisinin Sınırları.....	192
C. Vergilendirme Yetkisini Sınırlandırma Biçimleri.....	195
1. Anayasal İlkelerle Sınırlandırma.....	195
2. Devletin Yapısı ve Örgütleniş Biçimine Göre Sınırlandırma.....	196
3. Uluslararası Alanda Sınırlandırma.....	197
D. Türk Hukukundaki Sınırlar.....	198
1. Egemenlik ve Sınırları.....	198
2. Anayasal Sınırlar.....	199
a. Genel Anayasal İlkeler.....	199
b. Temel Hak ve Özgürlükler.....	204
(1) Genel Açıklama.....	204
(2) Mülkiyet Hakkı.....	206
(3) Özel Hayatın Gizliliği.....	212
(4) Konut Dokunulmazlığı.....	215
(5) Yerleşme ve Seyahat Hürriyeti.....	217
E. Vergilendirme Yetkisinin Yargısal Denetimi.....	219
1. Vergi Yargısı Kavramı.....	219
2. Vergi Yargısının Anayasal Temelleri.....	219

3. Vergilendirmede Yargısal Denetim.....	220
F. Vergi Yasalarının Uygulanması.....	221
1. Yasaların Şahsiliği İlkesi.....	221
2. Yasaların Mülkiliği İlkesi.....	222
G. Çeşitli Anayasalardaki Sınırlandırmalar.....	223
II. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ULUSLARARASI SINIRLARI.....	228
A. Genel Açıklama.....	228
B. Vergilendirme Yetkisinin Yasalarla Tek Yanlı Olarak Sınırlandırılması.....	231
C. Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Anlaşmalarla Sınırlandırılması.....	237
D. Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Ekonomik Bütünleşmelere Katılma Yolu İle Sınırlandırılması.....	242
1. Ortak Pazarda	243
2. Gümrük Birliğinde	244
3. Serbest Ticaret Bölgesinde	244
4. Ekonomik ve Parasal Birlikte	245
E. Uluslararası Kuruluşların Vergilendirmeye Etkileri.....	245
1. Uluslararası Para Fonu (IMF).....	246
2. Dünya Bankası (DB).....	248
3. Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ).....	249
4. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD).....	250
5. Avrupa Birliği (AB).....	252
a. Avrupa Birliği'nde Vergilendirme Yetkisi.....	253
b. Vergilendirme Yetkisinin Özellikleri.....	254
c. Avrupa Birliği'nde Yerel İdareler.....	255
(1) Yerel İdarelerin Özellikleri.....	255
(2) Yerel İdarelerin Vergilendirme Yetkisi.....	257
d. Vergilendirme Yetkisindeki Sınırlar.....	258
SONUÇ.....	263
KAYNAKÇA.....	270

TABLÖLAR

BİRİNCİ BÖLÜM

Tablo I: Vergilendirme Yetkisinin Kullanım Şekilleri.....	14
Tablo II: Vergilendirme Sonucu Ortaya Çıkan İsyânlar.....	36
A. Avrupa'daki İsyânlar.....	36
B. Amerika'daki İsyânlar.....	41
C. Osmanlı'daki İsyânlar.....	55

İKİNCİ BÖLÜM

Tablo III: Mali Özerklik ve Ayrımları.....	169

KISALTMALAR

A.A.T.U.H.Y.	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
Any.	: Anayasa
a.g.d.	: Adı geçen derleme
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.t.	: Adı geçen tez
A.Ü.	: Ankara Üniversitesi
AÜHF	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜSBF	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
AÜSBFD	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
AYMKD	: Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi
B.	: Bası
BGY	: Belediye Gelirleri Yasası
bkz.	: Bakınız
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
C.	: Cilt
CACM	: Merkezi Amerika Ortak Pazarı
Çev.	: Çeviren
D.	: Daire
Dnş.	: Danıştay
DB	: Dünya Bankası

DD	: Danıştay Dergisi
DDK	: Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu
DEÜ	: Dokuz Eylül Üniversitesi
DKD	: Danıştay Kararları Dergisi
d.n.	: Dipnot
DSHVY	: Dış Seyahat Harcamaları Vergisi Yasası
DTÖ	: Dünya Ticaret Örgütü
E.	: Esas Numarası
EFTA	: Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi
f.	: Fıkra
FAO	: Gıda ve Tarım Örgütü
GATT	: Gümrük ve Ticaret Genel Anlaşması
geç.	: Geçici
GSYİH	: Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla
GVY	: Gelir Vergisi Yasası
HGK	: Hukuk Genel Kurulu
IMF	: Uluslararası Para Fonu
İİBF	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İM	: İktisat ve Maliye Dergisi
İ.Ü.	: İstanbul Üniversitesi
İÜHF	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
İÜİF	: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
İÜHFM	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
İÜHFY	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını
K.	: Karar Numarası
Karş.	: Karşılaştırınız
K.D.V.	: Katma Değer Vergisi Yasası
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname

K.Y.	: Köy Yasası
KVY	: Kurumlar Vergisi Yasası
LAFTA	: Latin Amerika Serbest Ticaret Bölgesi
Mahk.	: Mahkeme
MB	: Maliye Bülteni
md.	: Madde
MD	: Maliye Dergisi
M.Ü.	: Marmara Üniversitesi
MÜHF	: Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
mük.	: Mükerrer
NATO	: Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü
No	: Numara
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
OHY	: Olağanüstü Hal Yasası
R.G.	: Resmi Gazete
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
T.	: Tarih
T.B.M.M.	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TMK	: Türk Medeni Kanunu
UN	: Birleşmiş Milletler
vb.	: Ve benzeri
vd.	: Ve devamı
V.İ.V.	: Veraset ve İntikal Vergisi Yasası
V.U.Y.	: Vergi Usul Yasası
WHO	: Dünya Sağlık Örgütü
Yrg.	: Yargıtay
Zollverein	: Alman Gümrük Birliği

GİRİŞ

Tez çalışmamızın konusu “Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi”dir. Vergilendirme yetkisi, siyasi otoritenin elindeki en önemli yetkilerden biridir. Bu yetki, devletin varlık koşuludur. Siyasi otoritenin vergilendirme yetkisi, vatandaşların maddi durumlarını ve yaşama şartlarını doğrudan etkileyen bir yetki olduğundan, bu yetkinin belli şartlara bağlanması için tarih boyunca devam eden mücadeleler yaşanmıştır.

Çeşitli Batı ülkelerinde kralların vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılması için, Orta Çağ’dan başlayarak Yeni Çağ’da devam eden önemli çatışmalar cereyan etmiştir. Vergilendirme yetkisinin keyfi şekilde kullanılması, birçok ülkede ayaklanmalara ve ihtilallere neden olmuştur. Bunların sonucunda, vergilerin halk temsilcilerinin katıldığı yasama organı tarafından konulması sağlanmıştır. Batı’da, demokratik gelişmelere paralel olarak, vergilendirme yetkisi de belirli ilkelere bağlanmıştır.

Vergilendirme yetkisinin kullanılması, öncelikle ilişkin bulunduğu devletin temel Anayasal ilkeleri ile sınırlandırılmıştır. Devletler, vergilendirme yetkilerinin sınırlarını kendileri belirledikleri ölçüde, mali egemenliklerine sahip olabilirler. Ancak, vergilendirme yetkisinin gönüllü veya zorunlu olarak sınırlandırılması da söz konusu olabilmektedir. Söz konusu sınırlandırmalar uluslararası kuruluşlar tarafından olabileceği gibi uluslararası ikili ya da çoklu antlaşmalardan da kaynaklanabilir.

Çalışmamızda, vergilendirme yetkisinin kamu hukuku içerisindeki ve ayrıca karşılaştırmalı olarak çeşitli Anayasalardaki yeri de incelenmiştir. Bu yetkinin kuramsal temeli analiz edilmiş, tarihsel olaylarla birlikte değerlendirilmiş ve Türk hukukundaki gelişimi ile de çalışmamızın çıkış noktasını oluşturmuştur. Türk hukukunu incelerken Anayasal ilkelere değinilmiş olup yine karşılaştırmalı olarak İktisat doktrinlerinden ve ilkelerinden de faydalanılmıştır. Daha sonra vergilendirme yetkisini kullanacak organlara değinilmiş, yetki paylaşımı açıklanmış ve Türk hukuku açısından çok önemli olan yeni Anayasa çalışmaları kapsamında

vergileendirme yetkisi incelenmeye çalışılmıştır. Ayrıca uluslararası hukukta ve özellikle Avrupa Birliği'ne geçiş sürecinde vergileendirme yetkisinin incelenmesi gerekliliği de, konunun araştırma yapmamız için seçiminde etkili olmuştur.

Çalışmamızın temel alanı, vergileendirme yetkisinin geçmişten günümüze kadar devam eden süreç içerisinde hukuk sisteminde ne şekilde yer edindiği, Türk hukukundaki yerinin tam olarak neyi ifade ettiği ve bu yetkinin sınırlarının uluslararası hukuk bakımından Türk hukukunu ne şekilde etkilediği sorununun çözüme kavuşturulmasıdır.

Çalışmamız, bütün içinde denge sorunlarına rağmen  bölüm olarak planlanmıştır.

Birinci Bölümde amaç, vergileendirme yetkisi kavramına verginin gelişim süreci içerisinde açıklık getirilmesidir. Bu bağlamda anılan bölümde, vergileendirme yetkisinin temeli, kapsamı, kullanım şekilleri ve tarihi gelişimi ortaya konulmaya çalışılacaktır. Bu noktada çalışma konumuz, hem kuramsal temele oturtulacak hem de çeşitli ülkelerdeki tarihi gelişimleri incelenerek, meydana gelen vergileendirme isyanları tablolar halinde sunulurak, daha gerçekçi bir biçimde değerlendirilecektir. Vergileendirme yetkisinin Türk hukukundaki temeli ve işlevi tarihi gelişim ile birlikte açıklanacak, vergileendirme yetkisinin kullanım şekillerine yer verilecektir. Ayrıca yeni Anayasa yapım çalışmaları kapsamında, vergileendirme yetkisinin yasa değişiklikleri doğrultusunda ne şekilde kullanılıp kullanılmaması gerektiği de yorumlanmaya çalışılacaktır.

Çalışmamızın İkinci Bölümünde, vergileendirme yetkisine egemen olan Anayasal ilkeler ve İktisat ilkeleri hukuka uygunluk açısından analiz edilecek ve 1982 Anayasası'ndan sonraki dönem, özellikle Anayasa Mahkemesi kararları da dikkate alınarak değerlendirilecektir. Çalışmamızın temel hedefi, vergileendirme yetkisine egemen olan ilkelerin özüne değinmektir. Ayrıca alışmamızda gler ayrılığı ilkesi açısından vergileendirme yetkisini kullanacak organların bu yetkiyi kullanma şekilleri değerlendirilecek, bu yetkiyi kullanırken sınırlandırmalarının ne şekilde olması gerektiği üzerinde de durulacaktır. Yerel idarelerin vergileendirme

yetkisi de açıklanacak olup, bu yetkinin sınırlarının Anayasal temele dayandırılması gerekliliği üzerinde durulacaktır.

Vergilendirme yetkisinin yasal sınırları üzerindeki tanımı çalışmamızın Üçüncü Bölümünde ele alınacak olup, vergilendirme yetkisini sınırlandırma biçimlerine yer verilecektir. Vergilendirme yetkisinin Türk hukukundaki sınırları ve uluslararası boyutu çifte vergilendirme kapsamında açıklanmaya çalışılacak olup bu yetkinin yargısal denetimine de yer verilecektir. Vergilendirme yetkisinin yasalarla, uluslararası anlaşmalarla ve ekonomik bütünleşmelere katılma yolu ile sınırlandırılmasına da değinilecektir. Küreselleşme sürecinde uluslararası kuruluşların vergilendirmeye etkilerine değinilecektir. Ayrıca Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne üyelik sürecinde olduğu bu günlerde, Birlikteki vergilendirme yetkisi ve sınırları da çalışmamızın içerisinde yer alacaktır.

Çalışmamızda, tarihi ve sosyolojik gelişime uygun olarak önce vergilendirmenin tarihi olaylarla daha sonra Anayasal ilkeler ve İktisat ilkeleri ile ilişkisine değinilecektir. Anayasal vergilendirme ilkeleri, çeşitli ülkelerin Anayasal uygulamaları da dâhil edilmek üzere değerlendirilecektir. Bu ilkeler "Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi"nin Anayasal temellerini oluşturacak olup, daha sonra da bu yetkiyi kullanan organlar arasındaki yetki paylaşımının sınırı tespit edilecektir. Yerel idarelerdeki vergilendirme yetkisinin kullanımı değerlendirilip, vergilendirme yetkisinin sınırları ve boyutu ele alınarak değerlendirilecektir. Tez çalışmamız, saptama değerlendirme ve öneri içerir bir sonuç bölümü ile de tamamlanacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME YETKİSİ VE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TARİHİ GELİŞİMİ

I. VERGİLENDİRME YETKİSİ

A. Vergi ve Vergilendirme Yetkisi Kavramları

1. Vergi

Vergi, kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, egemenlik gücüne göre, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden alınan ve cebri niteliğe sahip para şeklindeki ödemelerdir. Vergiler mali, ekonomik, sosyal ve siyasi nedenlerle uygulamaya konulmaktadırlar. Uygulama şekli, yönetimi ve yasal olarak yapılmış olan düzenlemeler, toplumun vergi karşısındaki ilgi ve tepkisini belirleyen en önemli faktörlerdir¹.

Vergi; Türkçe bir terim olup, köken itibarıyla anlamı, hediye edilen, karşılıksız verilen bir değeri belirtmektedir². Kişiye, topluma, zamana ve yere göre değişen bir anlam verilebilmekle birlikte, adil bir uygulamanın vergi açısından da son derece büyük önemi vardır. Verginin, kural olarak herkese yönelik olması, ödeme gücüne göre alınması, aynı durumda olanlardan aynı, farklı durumlarda olanlardan ise vergi ödeme güçlerine uygun bir şekilde vergi alınması, konulduğu kaynağı kurutacak nitelikte³ olmaması gibi etkenler vergi uygulamasının başarısında kuşkusuz büyük rol oynar. Kolaylıkla anlaşılır ve uygulanabilir nitelikte olmasının

¹ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s. 5.

² Nihad S. Sayar, **Kamu Maliyesi - Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri**, C. 1, 5. Bası, İstanbul, İ.İ.T.İ.A Nihad Sayar- Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No: 256, Sermet Matbaası, 1978, s. 77.

³ “Sınırsız vergileme gücü, neticede tahrip etme gücüne sahiptir.” John Marshall, bkz. Çoskun Can Aktan, Dilek Saraç Dileyici, **Vergi, Zülüm ve İsyan**, Birinci Baskı, İstanbul, Phoenix Yayınevi, Eylül 2002, s. 116.

yanında, ödenecek verginin zamanının, tutarının, ödeme şekli ve yerinin herkes tarafından olanak ölçüsünde bilinmesinin sağlanması gerekir⁴.

Mükelleflerin vergi ödeme gücü bakımından en uygun koşullarda bulunduğu aylarda vergilendirilmesi yanında, en önemlisi; verginin maliyet - yarar ilişkisi dikkate alınarak uygulamanın sürdürülmesi gerekir. Tahsil olunması amaçlanan ile fiilen tahsil olunan verginin olanak ölçüsünde birbirlerine yakın olmasını sağlamak yanında, vergi için katlanılan açık ve gizli maliyet unsurlarının göz önünde tutulması zorunludur. Sağlanan gelirin kullanımı aşamasında titizlikle gerçekleştirilmesi için çaba sarf edilen maliyet - yarar karşılaştırmasının, kaynakların belirlenmesi ve değerlendirilmesi aşamasında da ihmal edilmemesi gerekir⁵. Uygulamaya konmadan önce ve uygulama sırasında, maliyetleri en aza indirmek, verimi artırmak için alınan önlemlere karşın, vergi verimli değil ise o verginin yapısı ve uygulanmasıyla ilgili alternatifleri değerlendirmek gerekecektir⁶. Kuşkusuz, mali yönetimin etkinliği yanında, mükelleflerin de yasalarla kendilerine yüklenmiş olan ödevleri, istenilene uygun bir biçimde yerine getirmeleri büyük önem taşımaktadır.

Yüklenmiş olduğu görevleri yerine getirebilmesi bakımından devlet, finansal kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Devletin söz konusu görevleri ve ihtiyaç duyduğu fonların tutarı, yüklendiği fonksiyonların kapsam ve niteliğine göre artmakta ya da azalmaktadır⁷. Vergi bazen belirli bir kaynağın kullanımını kısmak için konulabildiği gibi, genel tüketim kapasitesini azaltmaya da yönelik olabilmektedir. Vergi kavramı ile ilgili olarak gerek eski gerekse yeni mali literatürde tam bir görüş birliği olmayıp, verginin tanımı günün koşullarına ve tanımı yapan kişinin yaklaşımına bağlı olarak farklılık göstermektedir⁸. Çalışmamızda bu konuda yapılan tanımlara ve tanım

⁴Günter Schmolders, **Genel Vergi Teorisi**, Çev. Salih Turan, 4. Bası, İstanbul, Maliye Enstitüsü Yayını, Fakülteler Matbaası, 1976, s. 7.

⁵Fritz, Neumark, **Vergi Politikası**, Çev. İclal Cankorel, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü, No: 2090.357.53, s. 405.

⁶Benvenuto Griziotti, Çev. İl Han Özay, **Kamu Maliyesinin Muhtar Olarak İncelenmesinde Mali İktidar ve Mali Hukuk**, 3. Seri, İstanbul, İÜİF Maliye Enstitüsü Yayını, 1967, s. 129.

⁷Abdurrahman Akdoğan, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Ankara, A.İ.T.İ.A. Maliye Fakültesi, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları, No: 137/1-9, Ogun Kardeşler Matbaacılık Sanayii, 1980, s. 3, 4.

⁸Ralph Turvey, "İktisatçı Görüşü İle Vergileme", Maliye Enstitüsü Konferansları, Dördüncü Seri-1958, İstanbul, **İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları**, No: 804/105-6, 1959, s. 87.

farklılıkları konusundaki tartışmalara girmek fazla yararlı görülmemektedir⁹. Bu nedenle, verginin günümüzdeki anlamını yansıtan birkaç tanıma yer verilmesi yerinde olacaktır. F. Neumark vergiyi; “İktisadi kıymetlerin, kaydeten para meblağlarının münferit iktisadlardan siyasi cebir altından devlete veya müdevver selahiyetlere sahip diğer şahıslarına bir karşılık mücip olmadan yapılan transferi demektir, bu transferde icrası lazım gelen münferit ödemelerin şartları, bilhassa nevi, ölçüsü, sebep ve zamanı, umumi yasa hükümleri çerçevesinde olmak üzeri ekseriya otoriter şekilde, o ödemeleri kabul eden makam tarafından tesbit edilir.” olarak tanımlamıştır. Orhan Dikmen vergiyi; “Devlet veya devredilmiş vergilendirme yetkisine sahip diğer kamu tüzel kişilerin, fert ve kurumlardan, hukuki cebir altında, muayyen kaidelere göre ve karşılıksız olarak alınan para tutarıdır¹⁰.” şeklinde, Nihad Sayar ise; “Kamu tüzel kişilerinin, masraflarını yapmak için, özel bir karşılık bahis konusu olmaksızın fertlerden aldıkları cebri bir hissedir¹¹.” ve “Vergi, kamu tüzel kişilerinin, hizmetlerini yapmak için, mükelleflerden, iktidarları ile ölçülü ve karşılıksız olarak, muayyen kaidelere göre, almaları gereken yasal ve cebri bir hissedir.” şeklinde tanımlamıştır. Halil Nadaroğlu ise, günümüzün gereklerine uygun ve bütün fonksiyonlarını kapsar nitelikte olmak üzere vergiyi; “Vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla yasal esaslara uymak kaydıyla ve hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarlarıdır¹².” şeklinde tanımlamış bulunmaktadır.

Yukarıda belirtilen tanımlarda yer alan hususlar, birbirlerine benzer yapıda olmakla birlikte dar ya da geniş kapsamlı olarak tanımın yapılmasına göre, verginin niteliklerinin tamamına ya da bir kısmına tanımlarda yer verildiği görülmektedir. Günümüzdeki amaç ve fonksiyonları göz önünde bulundurulmak suretiyle vergi;

⁹ Salih Turhan, **Vergi Teorisi**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 2913, İktisat Fakültesi No: 480, Elektronik Ofset Matbaası, 1982, s. 27.

¹⁰ Orhan Dikmen, **Maliye Dersleri, Giriş ve Genel Vergi Teorisi**, 4. Bası, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1973, s. 65.

¹¹ Nihad S. Sayar, **a.g.e.**, s. 84.

¹² Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2000, s. 222.

devletin ve yetkili diğer kamu kuruluşlarının, yüklendikleri fiskal ve extra - fiskal görevleri gerçekleştirmek üzere, gerçek veya tüzel kişilerden; cebren, karşılıksız olarak ve egemenlik gücüne dayanarak aldığı para şeklindeki iktisadi değerlerdir, şeklinde tanımlanabilir¹³.

2. Vergilendirme Yetkisi

Vergilendirmeye ve vergilendirme yetkisinin kullanılmasına ilişkin temel unsurların anlaşılmasının sağlanması bakımından vergi teorisindeki vergi tanımını ve verginin gelişimini, öncelikli olarak genel hatlarıyla açıklayacağız.

Vergi teorisi, esas olarak vergi maliyetinin ve verginin kimler tarafından devlete ödendiğinin tespiti olarak tanımlanabilir ve verginin yansıması yasal zorunluluk gereği kişinin katlandığı vergi maliyetini açıklamaktadır¹⁴. Gerçekten, eski ve yeni mali literatürde bir dizi vergi teorisi geliştirilmiştir. Genellikle mali içeriği olmayan, aksine siyasi ve ahlaki düşüncelerin tümü olan bu teorilerde izlenen temel amaç, verginin ve vergilendirmenin mahiyetini kavramak ve açıklamaktan ziyade, gerçek hayatta uygulanan bir vergi politikasının veya bir vergi türünün normatif ölçüler açısından haklı ve makul olup olmadığını ortaya çıkarmaktır¹⁵.

Vergi politikasında ise, sosyal ve ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi bakımından kullanılan iki yönlü bir gelişme mevcuttur. Bir yandan vergilendirme yoluyla gelirin yeniden dağılımı amacı vergi mevzuatına kuvvetli bir biçimde nüfus etmiştir. Sağlıklı bir vergilendirme yapılabilmesinin temel koşulları yukarıda belirtilen hususların göz önünde bulundurulmasından geçmektedir¹⁶.

¹³ Türkiye’de vergi hasılatının gelişimi hakkında bilgi almak için bkz., Esfender Korkmaz, “Vergi Yapısı ve Gelişimi”, İstanbul, **İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayınları**, No: 2989/489, Gür-ay Matbaası, 1982, s. 87.

¹⁴ Atilla Uyanık, **Finansal Ürünlerin Vergilendirme ve Yasal Düzenlemeler Açısından Değerlendirilmesi**, Ankara, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 79, Temmuz 1997, s. 39.

¹⁵ Salih Turhan, **a.g.e.**, s. 17, 18.

¹⁶ Günter Schmolders, **a.g.e.**, s. 7.

Vergilendirme yetkisi; devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü¹⁷ olarak tanımlanmaktadır. Demokratik ülkelerde devlet kamu harcamalarının gerekli kıldığı gelirleri vergilendirme yetkisini kullanarak karşılar¹⁸. Vergilendirme yetkisinin kullanımı siyasi bir zorunluluktur.

Vergilendirme yetkisi, normal bir vatandaş için devletin sahip olduğu zor kullanma gücünün en belirgin göstergesidir. Bu yetki ile devlet fertlere ve kurumlara sahip oldukları kaynakların bazılarının devlete transfer edilmesi yükümlülüğünü yüklemekte ve zor kullanarak bu yükümlülüğün yerine getirilmesini sağlamaktadır. Vergilendirme yetkisi, toplanan vergi gelirlerinin belli bir şekilde kullanılması şartına bağlı değildir¹⁹.

B. Vergilendirme Yetkisinin Temeli

Yukarıda vergilendirme yetkisini, devletin ülkesi üzerindeki egemenlik gücünü kullanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlamıştık. Bu yetki, devletin mali alanda sürdürdüğü egemenliğin içerdiği yetkilerin en önemlilerinden birisidir²⁰. Çünkü devletin egemenliğini sürdürebilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Bu açıdan, devletin kendisine verilen kamusal nitelikli hizmetleri yerine getirebilmesi için vergilendirme yetkisini kullanarak kaynak sağlaması gerekmektedir.

Teorik olarak her devlet, ülkesi üzerindeki egemenliğinden kaynaklanan vergilendirme yetkisini istediği gibi kullanma yetkisine sahiptir. Birey ise vergilendirmenin keyfiliğine ve ölçsüzlüğüne karşı korunmaya çalışılmaktadır²¹.

¹⁷ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 3.

¹⁸ A. Bumin Doğrusöz, “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü I”, İstanbul, **Vergi Dünyası**, S. 43, Mart 1985, s. 18, 19.

¹⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 22. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, Mart 2013, s. 33.

²⁰ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 4.

²¹ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, Ekim 2011, s. 1 vd.

Devlet vergilendirme yetkisini egemenlik gücünü kullanarak alır²². Egemenlik, devletin kendi yetkilerini ve kendi temel hukuk kurallarını serbest iradesiyle belirlemesidir²³.

Devletin vergilendirme yetkisi, egemenliğinin mali alandaki görünümü olan mali egemenlikten doğmaktadır²⁴. Devletler bu egemenlik gücüne dayanarak, vergi salma ve toplama konusunda sahip olduğu hukuksal ve eylemsel gücü kullanmaktadırlar²⁵.

Vergilendirme yetkisinin kullanılabilmesi için devlet ile vergi yükümlüsü arasında “hukuki bir ilişkinin” kurulması gereklidir. Bu ilişkinin ortaya çıkabilmesi, vergi yükümlüsünün veya vergi konusunun, ülkenin fiziki sınırları içerisinde yer almasına veya ülkenin kişisel egemenliği altında olmasına bağlıdır²⁶. Devletin egemenliğini sürdürebilmesi için de düzenli mali kaynaklara ihtiyacı vardır.

Bu açıdan bakıldığında devletin vergilendirme yetkisini kullanması, kamu hizmetlerini yerine getirdiği için, bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Vergilendirme yetkisinin hukuki niteliği de bu anlamda her devrin devlet ve egemenlik anlayışında farklılıklar göstererek ortaya çıkmaktadır. Vergilendirmeden beklenen işlevlerin değişik şekillerde ortaya çıkmasının nedeni, devletlerin amaçlarının farklılıklarından kaynaklanmaktadır²⁷. Vergilendirme yetkisinin devlet modeli üzerindeki etkisi, on yedinci yüzyılın jandarma devletindeki anlayışındaki siyasal gücü ile orantılı iken on sekizinci yüzyıldaki rasyonalist ferdiyetçi devlet ile faydacı kurama dayanmıştır. Bu durum on dokuzuncu yüzyılda da farklılaşarak

²² Zeynep Arıkan, “Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı”, İstanbul, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 37. Seri, 1996/1997, s. 269.

²³ Erdoğan Teziç, **Anayasa Hukuku**, 15.Bası, İstanbul, Beta Basım Yayım, 2012, s. 118.

²⁴ A. Bumin Doğrusöz, **Yetki Bölüşümü I**, s. 19.

²⁵ “Yasa konulması ile belli bir vergiye özgü özel ismi olan ve yeni yasalar konulması anlaşılabileceği gibi mevcut bir vergiye yeni düzenlemeler getiren hükümler konulması da anlaşılabilecektir. Ancak bir yasanın T.B.M.M.’de tekemmül etmesiyle hemen yürürlüğe girmesi gerekmez. Yasaların ne zaman yürürlüğe gireceği genellikle kendi metinlerinin sonlarında belirtilir. Ancak vergi yasalarında geçmişe yürür bir tarih belirlenmesi söz konusu olmayacaktır.”, Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 22.

²⁶ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul, Beta Yayın Dağıtım, 1995, s. 17.

²⁷ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 4.

organik kollektivist devletteki ulusal görev kavramları ile açıklanmıştır²⁸. Kısacası vergilendirme yetkisinde egemenliğin farklılaştığı noktada, hukuki nitelikte de değişikliklerin olduğunu görüyoruz²⁹. Günümüz çağdaş demokratik devlet anlayışında ise bu yetki egemenliğin ait olduğu kesimin ihtiyaçları göz önüne alarak uygulamaya sokulmaktadır. Bu da vergilendirme yetkisindeki egemenliğin çağdaş toplumlardaki önemini gösterir.

C. Vergilendirme Yetkisinin Kapsamı

Vergilendirme yetkisini, vergilendirme sürecinin değişik aşamalarına göre bölümlere ayırma olanağı vardır. Bunlardan ilki vergi ve vergiden muafıklar ve istisnalar koyma, bunları değiştirme ve kaldırma gibi yasama yetkisini açıklayanlar; bir diğeri de sübjektif ve bireysel nitelikteki vergilendirme işlemine ilişkin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkilerini açıklayanlardır³⁰.

Devletler vergilendirme yetkisini kullanırken, bu yetkiyi dar anlamda veya geniş anlamda kullanabilirler. Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu gelirleri içerisinde sadece vergi koymaya ilişkin yetkiyi ifade ederken, geniş anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu giderlerini karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişiler üzerine koyduğu her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkisini ifade etmektedir³¹. Bu çerçevede içinde dar anlamda verginin yanı sıra resimler ve harçlarla bütçe içinde oluşturulan fonlar için konulan yükümlülükler, Belediye Gelirleri Yasası'nda düzenlenen katılma payı gibi meslek kuruluşlarına ödenen aidat ve

²⁸ Vergilendirmenin varlığını haklı kılmaya yönelik geliştirilen teoriler iki başlık altında toplanabilir. Bunlar, mübadele, sigorta bedeli ve sosyal üretime katılma payı gibi değişik fraksiyonlar içeren “rasyonalist/ferdiyetçi devlet anlayışına” dayalı teoriler ile “organik/kollektivist devlet anlayışına” dayalı teoriden oluşmaktadır. Bu teorilerden ilki “fayda kuramı” veya sözleşme teorisi adları ile de anılmaktadır. İkincisi ise, “egemenliğe dayalı görüş” “günümüzdeki açıklama şekli” veya “ödeme gücü/ability to pay” kuramı ile ifade edilmektedir. Bu teorilerin ortak amacı, uygulanan vergi politikaları ve vergi türlerini normatif/olması gereken açısından haklılaştırmaktır; bkz. Oytun Canyaş, İ. Erdem Seçilmiş, “Anayasa Mahkemesi’nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, **İİBF Dergisi**, C. XV, S. I, 2013, s. 279, d.n. 18.

²⁹ Günter Schmölders, **a.g.e.**, s. 67.

³⁰ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 5.

³¹ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, Maliye Bölümü Masüstü Yayıncılık Bölümü, 2012, s. 17.

harçlar, üniversitelerarası seçme sınavına katılan öğrencilerden alınan ücretler vb. girmektedir³².

1. Dar Anlamda Vergilendirme Yetkisi

Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu gelirleri içerisinde sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini ifade eder. Dar anlamda vergilendirme yetkisinde ödeme gücü ilkesi esas alınmaktadır. Örneğin; milli savunma, iç güvenlik gibi tüm kamusal mal ve hizmetlerin finansmanında dar anlamda vergilendirme yetkisi kullanılmaktadır. Tam kamusal mal ve hizmetlerde bireysel faydayı ölçmek mümkün değildir. Dar anlamda vergilendirme yetkisinin kapsamına tüm vergiler girmektedir. Bu vergiler de zamana, yere ve döneme göre değişmektedir³³.

2. Geniş Anlamda Vergilendirme Yetkisi

Geniş anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu giderlerini karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişiler üzerine koyduğu her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkisini ifade eder³⁴. Yukarıda da kısaca bahsettiğimiz üzere bunlara resimler ve harçlarla, sanayi, ticaret, ziraat odaları ve barolar gibi meslek kuruluşlarına ödenen aidat ve harçlar, televizyon ruhsat ölçüleri, bazı temel stok ürünlerin fiyatlarına yapılan zamlar sonucu alınan fiyat farkları, üniversiteler arası seçme sınavına katılan öğrencilerden alınan ücretler, emekli sandığına, sosyal sigortalara ödenen aidatlar ile ilgili örnekleri verebiliriz. Geniş anlamda vergilendirme yetkisinin kapsamına giren vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin tam bir listesini çıkarmaya imkân yoktur³⁵.

³² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 33; “Anayasa Mahkemesi 2464 sayılı Yasa’nın 97. maddesinin yer altı sularını kullananlardan ve sanayi suyu olarak yararlananlardan ücret adı altında para alınmasını öngören hükmünü mali yükümlülük getiren bir hüküm olarak nitelendirmiş, tutarının belediye meclislerince saptanmasını 1982 Anayasası’nın 73. maddesine aykırı bulmuştur. Bkz. Any. Mahk., E. 1986/20, K. 1987/9, 31.3.1987 (**AYMKD**, S. 23, s. 190, 191). Buna karşılık Yüksek Mahkeme, adli sicil kaydı karşılığında alınan ücretleri vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük niteliğinde bulmamıştır.” Bkz. Any. Mahk., E. 1988/37, K. 1989/36, 08.09.1989 Resmi Gazete, 18 Ocak 1990, S. 20406, s. 60, 61.”

³³ Zeynep Arıkan, **a.g.m.**, s. 273.

³⁴ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 5.

³⁵ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. Bası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s. 15.

Geniş anlamda vergilendirme yetkisinde karşılık esasına dikkat edilmektedir. Örneğin, eğitim ve sağlık gibi yarı kamusal mal ve hizmetlerin finansmanında vergiler ile harçlar ve diğer mali yükümlülükler de kullanılabilir. Dar anlamda vergilendirmede ödeme gücü ilkesinin esas alınması bu iki tür yetkiyi birbirinden ayıran en belli başlı özelliktir³⁶. Ayrıca geniş anlamda vergilendirme yetkisi dar anlamda vergilendirme yetkisini de içermektedir³⁷.

Bütün bu açıklamalar ışığında vergilendirme yetkisinin dar ve geniş anlamda kapsamını ele alarak bu yetkiyi “Egemenlik gücüne dayanarak devletin ya da devletten aldığı yetkiye dayanarak diğer kamu kuruluşlarının mali ve mali olmayan amaçları gerçekleştirmek üzere Anayasal çerçevede vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri alma konusunda sahip oldukları hukuki ve fiili gücü kullanabilmesidir³⁸.” şeklinde daha kapsamlı olarak tanımlayabiliriz.

D. Vergilendirme Yetkisinin Kullanım Şekilleri

Tez çalışmamızın bu başlığında, vergilendirme yetkisinin kullanım şekillerini tablo halinde sunmayı uygun gördük. Çalışmamızın bütününde yer almış olan vergilendirme yetkisi kavramının daha açıklayıcı bir şekilde anlaşılmasını sağlamak amacıyla aşağıdaki tabloda belirtilen ayrımlara yer verdik.

Devletlerde vergilendirme yetkisi konusunda büyük farklılıklar bulunabilmektedir. Bu farklılığın temel nedenlerinden biri devletlerin yapısal özelliklerindeki ayrımdır. Devletin siyasal biçimleri ise Anayasada görülür. Nerede devlet varsa, orada bir Anayasa zorunluluğu vardır. Anayasa, devleti oluşturan güçlerin yasal dayanağıdır. Anayasanın amacı, iktidarın işleyişini düzene koymak, keyfi hareketlerini önlemek, yönetilenlerin haklarını korumaktır. Yani devleti hukuka bağlamaktır. Günümüzde Anayasalar sadece devleti hukuka bağlamakla kalmamış, topluma ve bireylere sosyal haklar tanıma amacına da yönelmişlerdir. Dünyadaki

³⁶ Zeynep Arıkan, **a.g.m.**, s. 273.

³⁷ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 5.

³⁸ Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XXXVII, Sayı: 1-4, 1980, s. 131.

tüm devletlerin Anayasaları, içinde yer aldıkları ideolojiye uygun olarak, demokrasiyi kurtarmakta, temel hak ve özgürlükleri benimsemektedir³⁹.

Vergilendirme yetkisinin mutlak kullanım şekline getirilen sınırlamalar sebebiyle günümüzde bu kullanım şekline pek rastlanmamaktadır. Bu kullanım şekli demokrasi anlayışına ters düşer. Vergilendirme yetkisinin kullanımı, uygulamada kısmi kullanım ile sistem içinde düzenleme yetkisi şeklinde olmaktadır. Çalışmamızın ilgili bölümlerinde ⁴⁰ bu kullanım şekillerine yeri geldiğinde değinilecektir.

³⁹ Zeynep Arıkan, **a.g.m.**, s. 273.

⁴⁰ Bu kullanım şekilleri için çalışmamızın “Vergilendirme Yetkisini Sınırlandırma Biçimleri” başlıklı üçüncü bölümünde yer alan C., 1., 2. ve 3. alt başlıklarına bakılabilir.

TABLO I: Vergilendirme Yetkisinin Kullanım Şekilleri

Vergilendirme Yetkisinin Kullanım Şekilleri⁴¹	
Mutlak Vergilendirme Yetkisi	Kısmi Vergilendirme Yetkisi
Vergilendirme yetkisinin mutlak anlamda devri mümkün değildir. Bu kullanım şeklinde sınırsız bir yetki kullanımı mevcuttur. Bu kullanım şekline getirilen sınırlandırmalar nedeniyle bu yetki biçimi günümüzde pek kullanılmamaktadır.	Vergilendirme yetkisi kısmen devredilebilir. Kısmen vergilendirme yetkisinin devrinde devlet, yasama yetkisini bütünüyle devretmez, ancak bazı vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisini federe devletlere yahut yerel idarelere devredebilir. Federe devletlere ve yerel idarelere devletçe belirlenmiş belli sınırlar altında yetki devredilebilir.
Sistem İçinde Düzenleme Yetkisi	
Federe devletlere ve yerel idarelere belli bazı vergilerin, matrahlarını, oranlarını belirleme yetkisi devredilebilir. Federe devletler ve yerel idareler bu yetkiyi sadece kendi sınırları içinde ve farklı bir şekilde uygulayabilirler.	

⁴¹ Zeynep Arıkan, **a.g.m.**, s. 273.

E. Vergilendirme Yetkisinin Demokrasi İle İlişkisi

Latince “halk egemenliği” anlamına gelen demokrasi olarak adlandırılan siyasal rejimin içeriği ve halk egemenliğinin nasıl gerçekleştirileceği konusunda tam bir düşünce birliği bulunmamaktadır⁴². Fransız İhtilali’nden sonra geliştirilen mutlak demokrasi anlayışı, demokrasiyi halk çoğunluğunun sınırsız ve koşulsuz iradesine dayanan bir rejim olarak kabul etmiştir. Günümüzde geçerli olan çoğulcu demokrasi anlayışı da demokrasiyi çoğunluk iradesine dayandırmakla birlikte bu iradeyi sınırlı ve bireylerin temel hak ve özgürlükleri ile çerçevelendirilmiş anlamı ile kabul etmektedir⁴³. Halk çoğunluğunun devlet yönetimine, karar alma sürecine doğrudan doğruya katılmasının olanaksızlığı, temsili demokrasilerin biçimlenmesine ve çeşitlenmesine yol açmıştır. Bu anlamda demokrasi, halkın kendi kendisini yönetmesinden çok, yöneticilerini değiştirebilme iktidarını içermektedir⁴⁴.

Halk çoğunluğunun bu yoldan devlet yönetiminde etkili olması ise oy hakkı aracılığı ile gerçekleşmektedir. Demokratik rejimin düzgün işleyebilmesi için gerekli koşullardan biri de, kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için düzenli bir vergi sisteminin kurulmasıdır. Vergi, bireyler açısından demokrasinin bir çeşit bedeli olarak nitelendirilebilir⁴⁵. Demokratik rejim içinde verginin temeldeki zorlayıcı özelliği bir ölçüde de olsa azalmaktadır. Çünkü bireyler gerek vergilendirme gerek harcama konularında karar verecek yöneticilerini oylama yoluyla seçmektedirler. Bu etmen parlamenter demokrasilerin doğmasında hareket noktası olmuştur⁴⁶.

⁴² Sosyal hukuk devleti kavramının çeşitli ülkelerde ve Türkiye’de vergilendirme yetkisini sınırlandırması için bkz. Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 56.

⁴³ Vural Savaş, **Anayasal İktisat**, İstanbul, Yaylacılık Matbaası, 1989, s. 79. İlhan Arsel, **Anayasa Hukuku**, 2. Bası, İstanbul, Sıralar Matbaası, 1968, s. 51, 57.

⁴⁴ Bülent Tanör, Necmi Yüzbaşıoğlu, **Türk Anayasa Hukuku**, 12. Bası, İstanbul, Beta Basım Yayım, 2012, s. 25.

⁴⁵ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 37.

⁴⁶ Billur Yaltı Soydan, Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi İsviçre- Türkiye Araştırmalar Vakfı “İsviçre- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nın Temel Esasları” Sempozyumu, İstanbul, **Türk Vergi Anlaşması Uygulamasına İlişkin Gözlemler (Tebliğ Metni)**, 08.04.2011, s. 9.

II. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TARİHİ GELİŞİMİ

A. Genel Açıklama

Vergiye çok eski devirlerden beri değişik isimler altında rastlanmaktadır. Ancak vergilendirmenin kamu hukuku içerikli bir yetki olarak belirmesi ve siyasal iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılması, İngiltere’de on yedinci yüzyılda; kıta Avrupa’sında ise on sekiz ve on dokuzuncu yüzyıllarda tam olarak gerçekleşebilmiştir. Bundan sonra da devlet, gelirleri düzenli vergilerle karşılanan bir vergi devleti olmuştur⁴⁷. Bu sonuç, Batı’da Orta Çağ ve Yeni Çağ boyunca süren bir savaşımdan sonra alınabilmiştir.

Eski Çağ’da devletin başlıca gelir kaynakları savaşta yenilen devletlerden alınan ganimetler, haraçlar ve uluslararası ticaretten alınan gümrük vergileriydi. Vergiler ayrıcalıklı sosyal sınıflar açısından verenin isteğine bağlı bir ödeme özelliği gösteriyordu⁴⁸. Orta çağ derebeylik rejiminde⁴⁹ ise, derebeyinin özel gelir ve giderleri ile kamu gelir ve giderleri arasında kesin bir ayrım yoktu. Bu dönemde derebeyinin iktidara sahip olmasına rağmen, genel bir vergilendirme yetkisinden söz edilemezdi. Çünkü vergilendirmeye ancak derebeyinin kızının evlenmesi, oğluna Şövalye unvanının verilmesi, esir düşen beyin kurtarılması, haclı seferleri gibi olağanüstü durumlarda, yardım adı altında ve geçici olarak başvuruluyordu⁵⁰. On beşinci ve on altıncı yüzyıllarda kralların ulusal birliklerini kurmasıyla monarşi, derebeyliğin yerini aldı. Bundan sonra, süregelen savaşlar devamlı ordu beslenmesi gereksinimini yarattı. Krallar, ticaretle uğraşanlar ve malikâneler üzerine vergi koyma yoluna daha sık başvurmaya başladılar. Vergilerin sürekli ve zorunlu bir

⁴⁷ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, C. I, 8. Bası, İstanbul, Batı Türkeli Matbaacılık, 2004, s. 3.

⁴⁸ Günter, Schmolders, Çev. Salih Turan, **Genel Vergi Teorisi**, 4. Bası, İstanbul, Maliye Enstitüsü Yayını, Fakülteler Matbaası, 1976, s. 9.

⁴⁹ Thomas F. Noble, X. Strauss S. Barry, **Western Civilization, The Continuing Experiment**, Houghton Mifflin Company, Boston, 1999, s. 331.

⁵⁰ Fransa’da üçüncü haclı seferlerine katılmayanlardan “Decimae Saladinae” (Selahaddin Eyyubi Öşürü) adı altında bir vergi alınmıştı. Bkz. Fritz Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler**, 4 Bası, İÜİF Yayını, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1951, s. 45; Salih Turhan, **a.g.e.**, s. 12; Günter Schmolders, **a.g.e.**, s. 16; Fazıl Pelin, **Finans İlmî ve Finansal Kanunlar**, Birinci Kitap, 3. Bası, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1945, s. 131.

ödemeye dönüşmesi bu döneme rastlar. Krallar vergi koyarken genellikle halk temsilcilerinin onaylarını almışlar ancak çok güçlü oldukları zamanlarda bu gereksinimi duymamışlardır. Halk üzerindeki vergi yükünün ağırlığı, idarecilerin vergilendirme konusundaki keyfi tutumları ve bu konuda sınıf ayrımı yapmaları, birçok ülkede ayaklanmalara ve ihtilâllere neden olmuştur. Zamanla uluslararası ticaretin gelişmesi ve sanayileşme ile ticaret burjuvazisi ekonomik alanda güçlenmiş ve bu gücünü siyasal alanda da kabul ettirerek vergilendirmeyi halk temsilcilerinin onaylamasına bağlamayı başarmıştır⁵¹.

Vergilerin halk temsilcilerinin katıldığı yasama organı tarafından konulabilmesi ile vergilendirmede keyfilğin yerini hukukun üstünlüğü almıştır. Batı’da vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, demokratik gelişmeye ve hukuk devletinin gelişmesine koşut bir evrim göstermiştir⁵². Gerçekten ilk demokrasi savaşımı, idarecilerin vergi alma konusundaki keyfi davranışlarına tepki olarak başlamıştır. Anayasa hareketlerinin kökeninde, çoğu kez vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve bunu halk onayına dayandırma amacı egemen olmuştur. Demokrasinin temeli olan parlamentolar, ilk yetkilerini halktan gelen istekle vergi konusunda almışlardır. Daha sonra parlamentoların yasama sürecinde etkin bir biçimde rol almaları mümkün olabilmiştir. Vergilerin halkın rızası ile alınabilmesi, başka bir deyişle temsilsiz vergi olmaz ilkesi, Batı ülkelerinin ilk ve temel Anayasal kurallarından birisi olarak yerleşmiştir⁵³.

Çalışmamızın ilerleyen başlıklarında vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ile sonuçlanan olayların tarih içinde en çok iz bırakanlarına ana çizgileriyle değinilecektir.

⁵¹ Kenan Bulutoğlu, **a.g.e.**, s. 3.

⁵² E. W. Ridges, Çev. Mukbil Özyörük, “İngiliz Hukuku Hakkında Genel Bilgiler”, Ankara, **AÜHFD**, C. VII, 1950, S. 1- 4, s. 79.

⁵³ Günter Schmolders, **a.g.e.**, s. 8.

B. Eski Medeniyetlerde Vergilendirmenin Ortaya Çıkışı

1. Eski Hint / Mısır / Babil / İran Medeniyetleri

Tarih araştırmaları ilerledikçe, eski medeniyetlerde siyasi kurumların ve bu arada maliye teşkilatının oldukça gelişmiş olduğu anlaşılmaktadır. Çeşitli Mısır Firavunlarının yönetimi boyunca vergi toplayıcıları “kâtip” olarak bilinirdi. Bir dönem boyunca kâtipler yemeklik yağ üzerinden vergi toplardı. Bu verginin ödenmesini garanti altına almak için, kâtipler ev halkını belirli bir miktar yağın kullanıldığı ve yemek pişirme sırasında çıkabilecek tortuları yağa ikame olarak kullanıp kullanmadıkları konusunda denetliyorlardı⁵⁴. Bunun yanında kamuya ait taşınmazları kullanan kişiler bazı ayni vergiler ödemeye ve belli bedensel mükellefiyetleri yerine getirmeye mecbur olduğu gibi, özel topraklardan elde edilen ürünlerden de İslam vergisindeki aşara benzer bir pay ödenmesi zorunluluğu vardı⁵⁵.

Eski Hint, Mısır, Babil ve İran medeniyetlerinde vergilerin uygulandığı bilinmektedir⁵⁶. Devlet masraflarının en önemlilerini ordu masrafları oluşturmaktaydı. Silahlı kuvvetler bir yandan hükümdarın kendisini muhafaza ediyor ve yurt içinde iktidarda kalmasını sağlıyor öte yandan ülkeyi dış saldırılara karşı koruyordu. Geniş anlamda bayındırlık işleri, bu arada mabetler, saraylar, mezarlar yapılması diğer önemli masrafları oluşturmaktaydı. Bu masrafları karşılamak için oldukça gelişmiş gelir kaynaklarına ve çeşitli vergi usullerine başvuruluyordu⁵⁷. Mağlup kavimlerden alınan haraçların ve devlet tarafından çalıştırılan esirlerin de bu devirde önemli kaynaklar arasında yer aldıkları anlaşılmaktadır⁵⁸. Hatta paranın içindeki kıymetli madenin değerini düşürmek veya para ağırlığını azaltmak gibi yollar da mevcuttu. Bu şekillerde borçlar hafifletilmekte ve devlet, daha az değerde

⁵⁴“Tax History”, (Çevrimiçi) <http://www.taxworld.org/History/TaxHistory.htm>, 12.10.2012.

⁵⁵ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001, s. 18.

⁵⁶ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2013, s. 5.

⁵⁷ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, 18. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2010, s. 28.

⁵⁸ Fadıl Hakkı Sur, “Maliye Tarihine Kısa Bir Bakış, Kesim I: Eski Çağlar ve Ortaçağ”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. I - XXI. , s. 239.

maden vermek suretiyle borçtan kurtulmaktaydı. Bu gelirlerin toplanması ve masrafların yapılması ise oldukça gelişmiş bir maliye idaresine ihtiyaç duyuyordu⁵⁹.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı gibi düzenli bir maliye eski medeniyetlerde mevcut olmasa bile, işlerin yürütülmesi için gerekli birtakım teknik bilgilerin var olduğu bilinmektedir. Ancak bu konuda günümüze kadar gelmiş çok fazla eser bulunmamaktadır⁶⁰.

2. Eski Yunan Medeniyeti

Eski Yunan medeniyeti hakkında bilgiler biraz daha fazladır. Eski Yunanistan'da Atinalıların savaşları zamanında “eisphora” adı verilen bir tür vergi koyulmuştu. Savaş harcamaları için toplanan bu vergiden hiç kimse muafiyete sahip değildi⁶¹.

Mesela Atina sitesinin⁶² masrafları arasında da savunmanın, bayındırlık işlerinin önemli rol oynadığı bilinmektedir. Bu masrafları karşılamak için vergiler bu arada giriş çıkış resimleri, müttefiklerden alınan “himaye paraları”, devlet tekellerinden, bilhassa madenlerden elde edilen paralar, mahkeme harçları ve para cezaları gibi kaynaklara başvurulurdu. Bu işlerin yürütülmesi için de bir teşkilat vardı⁶³.

⁵⁹ Günter, Schmolders, **a.g.e.**, s. 9.

⁶⁰ Fritz Neumark, **Maliye**, s. 45.

⁶¹“Yunanlılar, olağanüstü durum sona erince vergiyi de kaldırabilen birkaç toplumdan biriydi. Savaşta çeşitli ganimetler ele geçirildiğinde alınan vergiler de halka geri iade ediliyordu. Atinalılar bunun yanında yabancılardan “metoikion” denilen bir tür “baş vergisi” de topluyorlardı. Bu vergiden muaf olanlar hem annesi hem de babası Atinalı olanlardı.”, “Tax History”, (Çevrimiçi) <http://www.taxworld.org/History/TaxHistory.htm>, 13.10.2012.

⁶² Atina sitesinin özgürlük, disiplin, düzen ve ekonomik yapıları için bkz. John M. Hobson, **The Eastern Origins of Western Civilisation**, Cambridge University Press, The United Kingdom, 2004, s. 8.

⁶³“ Bu devirde tiyatro eserlerinde, filozofların yazılarında devlet gelir ve giderleri ile ilgili fıkralara rast gelinirse de, x enephton (Ksenofon) adlı yazarın milattan önce dördüncü yüzyılda yazdığı sanılan “Atina gelirlerini artırma yolları” adlı kitapçık, bize kadar gelebilen ender maliye eseridir. Bu yazarın tavsiye ettiği tedbirler arasında, Sitenin ticaret gemilerine ve esirlere malik olup bunları kiraya vermesi, gümrük gelirlerinin ve liman resimlerinin veriminin artırılması da vardır.”, Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, s. 29.

Eski Yunan’da gelir, servet üzerinden alınan vergiler hür vatandaş olma niteliği ile bağdaşmaz sayıldığından, daha çok satış vergileri ile gümrük vergileri türü dolaylı vergiler kullanılıyor, kamusal gereksinimler ise vatandaşların gönüllü katkılarıyla finanse ediliyordu. Vergi yönetimi de temelde bir iltizama yani vergi toplama işinin bazı özel kişilere devrine dayanmaktaydı⁶⁴.

3. Roma Medeniyeti

a. Eski Çağ’da Roma

Roma medeniyetinde maliye teşkilatı oldukça zengindir. Gerçekten mali kurumlar Roma’nın bin yıllık tarihi boyunca gelişmişler, küçük bir kır cemaatinden koca bir dünya imparatorluğuna doğru ilerlemiş ve buna paralel olarak da gerilemişlerdir⁶⁵. Verginin niteliği de zamanla değişmiştir⁶⁶.

Krallık devrinde Roma’nın basit iktisadi hayatına uygun basit bir maliyeye sahip olduğu söylenebilir. Önceleri aynı birtakım mükellefiyetler, sınırlı kamu masraflarını karşılamaya yetiyordu. Madeni paraların kullanılışı yayılınca gelirler, para olarak toplanmaya başladı. Bunların bir kısmı yedek olarak hazinede saklanıyordu. Fetihler geliştikçe kamu mükellefiyetleri daha ziyade mağlûplara yükletilmeye başlandı ve harp, tek olmasa bile, en belli başlı gelir kaynağı oldu. İtalya halkı dolaysız vergilerden esas itibariyle muaftı. İtalya dışındaki mağlûp kavimler haraç (tribute) ödüyorlardı. Roma Devletinde, masraflar için belirli gelir kaynakları tahsis edilmişti. Bu kaynaklardan gelen gelirler merkezi bir hazinede toplanmaz, doğrudan doğruya tahsis edilen amaca göre gelirleri harcayacak görevlilerin eline geçirdi⁶⁷.

⁶⁴ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **a.g.e.**, 19.

⁶⁵ Fadıl Hakkı Sur, **a.g.e.**, s. 249.

⁶⁶ S. Ateş Oktar, **a.g.e.**, s. 6.

⁶⁷ “Roma’da merkezi hazinede toplanan gelir kaynakları şunlardır: Devlet arazisinden gelen gelirler, Gümrük vergileri (portoria), Roma büyüdüktan sonra eyaletlerden gelen vergiler, İstisnai durumlarda halktan toplanan vergiler (tributum), Yasa dışı davranışları sonucunda suçlulardan alınan nakdi cezalardan gelir gelirler.” “Roma devletinin masraflarını kısaca belirtecek olursak, ilk olarak hemen her dönemde ordu masrafları ilk sırayı almıştır. İkinci masraf konusu imar, bayındır hizmetleridir.

Cumhuriyet devri Roma'sı, kamu mükellefiyetlerini devamlı olarak mağlûp kavimlere yükleyen bir devletin tipik bir örneğidir. Zapt edilen yerlerdeki menkul mallar ganimet olarak alınıyor, gayrimenkullerden, bilhassa topraklardan ise çeşitli suretlerle gelir sağlanıyordu⁶⁸. Öte yandan iltizam usulü zamanla vergilere de uygulanmıştır⁶⁹.

“Vatandaşlar kamu mükellefiyetlerini esas itibariyle kendileri taşımadıkları için masraflar konusunda fazla cömert davranıyorlardı. Gerçekten Roma vatandaşları ancak arazi olarak, mesela harp masrafları için ara sıra dolaysız vergi veriyorlardı. Bu devirde maliyenin idare yetkisi “Censor” denilen yüksek memurlara verilmişti. Gerek gelir gerek masraf işleriyle bunlar ilgileniyorlardı. Bununla beraber, İmparator Augustus'un dirayeti, maliyeyi az çok bir nizama koydu. İmparatorluk devri, iltizamın kaldırılarak vergilerin aylıklı devlet memurları tarafından toplanması gibi ıslahat getirmiştir. Fakat devamlı ordu masraflarına katılan memur aylıkları, vergilerin ağırlaştırılmasına sebep olmuştu. Bununla beraber zamanla imparatorlar maliyeyi kendi şahsi menfaatleri için kullanmaya başladılar. Bir süre sonra Roma vatandaşlarına da dolaysız vergiler salınmaya başlandı. Veraset vergisi ve arazi vergisi bu mükellefiyetler arasındaydı. Öte yandan gitgide sömürge halkı da vatandaşlığa yükseltildi. Nihayet imparator Caracalla bütün imparatorluk halkına vatandaşlık hakkı verdi (Milattan sonra 212 yılında). Fakat artık gerileme devri gelip çatmıştı. Vergi kaynakları eskisi gibi bol değildi. Gelirlerle masraflar arasındaki uyum bozulmuştu. Ağır mükellefiyetler yüzünden köylünün ziraattan vazgeçmesine karşı gelmek için devlet yer yer toprak işçilerini toprağa bağlayan tedbirler almak zorunda kalıyordu. Zanaatta da esnafın meslek değiştirmesi yasaklanmıştı. Oğullar

Yine her dönemde, imparatorluğa dâhil her yerde çok sayıda sağlam ve güzel binalar, yollar, su yolları köprüler, tiyatro ve sirkler yapılmıştır. İmparatorluk döneminde, devletin en önemli giderlerinden birisi de fakir çocuklara yapılan yardım masraflarıdır. Bu dönemde ayrıca bürokrasi olduğundan memur maaşları da önemli gider kapısıdır. Buna karşılık, Son İmparatorluk dönemi hariç, çünkü bu dönemde hâkimler de devlet memuru olarak maaş almaktaydı, diğer dönemlerde, Roma'nın adliye giderleri, hariciye giderleri ve eğitimden kaynaklanan giderleri yoktu. Benzeri şekilde, dini işlerin masrafları da vakıflara bırakılmıştı.”; Pervin Somer, “Roma Hukukunda Vergilendirme”, **Prof. Dr. Ergun Önen'e Armağan**, İstanbul, MÜHF Yayınları, Alkım Yayınevi, 2003, s. 697, d.n. 2.

⁶⁸ “Bazen topraklar eski maliklerinin ellerinde bırakılarak bunlardan aynı vergiler alınıyor bazen arazi devlet taşınmazlarına katılıyordu. Bu suretle mülk gelirlerinin önemi gittikçe artmış ve bunlar sonraları iltizama verilmek suretiyle işletilerek kamu hayatında ve ekonomide dolaylı ve dolaysız şekilde büyük etkilerde bulunmuşlardır.”, Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, s. 29.

⁶⁹ Fadıl Hakkı Sur, **a.g.e.**, s. 250.

babalarının mesleğine devam etmeye zorlandı. Bunların en önemli amacı, salınan vergileri toplamaktı”⁷⁰. Sonraları yerel idarelere de vergiyi toptan vermek görevi verildi. Kendilerine vergi miktarı bildiriliyor, onlar da tevzi ve tahsil işini üzerlerine alıyorlardı, ileri gelen vatandaşlara böylece vergi toplama vazifesinin yükletilmesi, kamu işlerinden kaçınmaya sebebiyet verdiğiinden, şehir meclisi üyeliği gibi birtakım işler irsi hale getirildi. İmparatorluk durulma aşamasına gelmişti ve imparatorlukla birlikte maliye de çöküyordu⁷¹.

Eski Roma’da⁷² “portoria” adı verilen bir tür ithalat ve ihracat vergisi uygulanmaktaydı. Sezar Augustus Roma tarihindeki en zeki vergi stratejisti olarak bilinir⁷³. Bu vergi, çocuklara ve eşe verilen hediyeler hariç bırakılan mirasın yüzde beşi miktarındaydı⁷⁴. Bu yönleme benzer yöntemlere İtalyan hukukunda da rastlamak mümkündür⁷⁵. Roma’nın bu hayli gelişkin vergi düzeninin izleri günümüzün vergi sistemlerinde bile bulmak mümkündür⁷⁶.

b. Orta Çağ’da Roma

Orta Çağ’da Roma teşkilatı dağılmış, birçok sahada olduğu gibi maliye alanında da gerileme olmuştur. Roma’nın gelirleri mülk gelirlerinden ibaret kalmıştır. Krallar bilhassa mülklerinin gelirleriyle idare etmeye başlamışlar, bir miktar da kral imtiyazlarından faydalanarak gelir sağlamışlardır. Vergi, olağanüstü bir gelir kaynağı sayılmıştır. Bu devirde devlet masrafları da azalmış ve gerilemiştir. Kralın adamları çok defa kendilerine gerekli olan araçları aynı olarak, örneğin

⁷⁰ Pervin Somer, **a.g.e.**, s. 697.

⁷¹ Fadıl Hakkı Sur, **a.g.e.**, s. 252.

⁷² “Il bilancio dell’economia pubblica come..”, F. Forte, **Il Bilancio Nell’economia Pubblica (Tomo I, Teoria generale del bilancio pubblico)**, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, 1990, s. 4, 5.

⁷³ Pervin Somer, **a.g.e.**, s. 698.

⁷⁴ “İngilizler ve Almanlar miras hukuku sistemlerinde Augustus’un bu yönteminden esinlenmişlerdir.”, “Tax History”, (Çevrimiçi) <http://www.taxworld.org/History/TaxHistory.htm>, 11.09.2012.

⁷⁵ “La fonte dell’obbligazione tributaria”, Antonio Berliri, **Corso Istituzionale di Diritto Tributario (Volume Primo)**, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, 1985, s. 197.

⁷⁶ “Diğer topluluklardan farklı olarak Roma İmparatorluğu dolaysız ve dolaylı vergileri, devlet egemenliğinin bir gereği ve sonucu olarak, yaygın biçimde kullanılan hukuki araçlar haline getirmiştir. Bu konuda ulaştıkları yer, düzenli aralıklarla yapılan sayımların mükelleflerin kişisel, siyasal ve mali durumlarının saptanması için kullanılmasından, daha sonra da, arşivlenen bu kayıtların dolaysız vergilerin tarhına esas alınmasından çıkarılabilir.” Pervin Somer, **a.g.e.**, s. 697.

mahsulün bir kısmını aynen almak suretiyle topluyorlardı⁷⁷. Çok defa aylık yerine devlet memurları halktan birtakım harçlar ve hediyeler alıyorlardı. Sarayın masrafları ile devlet masrafları birbirine karışmış haldeydi. O kadar ki, bazen feodal devletin mali hayatı hükümdar ve maiyetinin geçimi ile ilgili bir hal almıştır. Gharlemagne'in (kral) bazı fermanları, bir çiftlik sahibinin kâhyalarına verdiği talimatı andırır. Esasen teşkilâtı da gerilemiş, basit ve iptidai bir seviyeye düşmüştür⁷⁸.

Bu devirde vergilendirme ile ilgili fikir hayatına hâkim olan kilise âlimleridir. Bunların en önemlilerinden birisi olan Saint Thomas d'Aquain (1226 - 1274)'ın devrinin fiili durumlarını açıklamıştır. Saint Thomas hükümdarın vergi alma konusundaki yetkilerine temas eder. Ona göre, normal zamanlarda kral malikânelerinin gelirleri ile geçinmelidir. Fakat olağanüstü hallerde kralın tebaası vergilere katlanmalıdır. Ancak bu vergiler adil olmalıdır. On birinci ve on ikinci yüzyıllarda sanayi ve ticaret yeniden canlanmış, birçok kasabalar kurulmuş ve bu kasabaların bazıları senyörlerin idaresinden kurtularak iç işlerinde az çok bir bağımsızlığa sahip olmuşlardır. Kasabalar, birtakım belediye ve hatta devlet hizmetlerini düzenlemeye başlamışlar ve bunları karşılamak için de gelir kaynakları⁷⁹ aramışlardır. Bu devirde yazarlar da mali konular üzerinde daha fazla durmaya başlamışlar ve artan oranlı vergiler üzerinde yayınlar yapmışlardır. Palmieri (1405 - 1475) ve Guicciardini (1483 - 1540) adlı yazarlar bu konu üzerinde yayınlarda bulunanlar arasındadır. Bu arada Napoli'de, bir asker ve devlet adamı olan Diomedea Carafa (1487), siyaset hakkında yazdığı bir eserde mali konular üzerinde ciddiyle durmuştur⁸⁰.

Carafa, eserinin dört kısmından birisini hükümdarın gelirlerinin incelenmesine ayırmıştır. Genel olarak bu yazar da daha öncekiler gibi, devlet maliyesinin ana kaynağını mülk gelirlerinin teşkil etmesi gerektiği fikrini savunur ve vergileri ikinci derecede önemli bir gelir kaynağı sayar. Vergiler istikrarlı ve

⁷⁷ Pervin Somer, **a.g.e.**, s. 697.

⁷⁸ Fadıl Hakkı Sur, **a.g.e.**, s. 239.

⁷⁹ "Gelir kaynakları" hakkında detaylı bilgi için bkz.; Antonio Berliri, **Corso Istituzionale di Diritto Tributario (Volume Secondo)**, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, 1978.

⁸⁰ "Bu arada baş ve servet vergileri konmuş ve belediye borçları önem kazanmaya başlamıştır. Bilhassa İtalya'da ticaretin, mali işlerin ve fikri hayatın ilerlemesi, on beşinci yüzyılda bu gelişmeleri hızlandırmıştır.", Pervin Somer, **a.g.e.**, s. 697., Vural Savaş, **İktisadın Tarihi, Liberal Düşünce Topluluğu**, İstanbul, Avcıol Matbaacılık, 1997, s. 50.

muayyen olmalı ve bu suretle mükellefler ne ödeyeceklerini kesin bir surette bilmelidirler⁸¹. Nihayet bütün devlet gelirlerinin ciddi bir şekilde hesapları tutulmalı ve bu hesaplar yetkili memurlar tarafından denetlenmelidir. Hükümdar, maliyesinin refahı için gerçek temelin tebaanın zenginliği olduğunu asla unutmamalıdır⁸². Orta çağın kapanmasıyla birlikte çalışmamızı modern zamanlara getirmiş bulunuyoruz.

C. Diğer Önemli Gelişmeler

Batı ülkelerinde vergilendirme yetkisinin halka ait olması gerektiği hususu, bu ülkelerdeki demokratikleşme ve hukuk devleti ilkesinin gelişimine paralel olarak kabul edilmiş ve sosyal hukuk devleti anlayışının yerleşmesiyle de bu yetkinin kullanımı önem kazanmıştır⁸³.

Anayasa mücadeleleri vergilendirmedeki keyfi davranışlara karşı başlatılmış olup, verginin halkın rızası ile alınması yani temsilsiz vergi olmayacağı ilkesi ilk ve temel Anayasa kurallarından biri olmuştur⁸⁴. Öncelikle keyfi vergi alınmasını engelleme çabalarına girişilmiş ve buna paralel olarak vergi hukukunun gelişmesi sonucu verginin yasallığı ilkesi Anayasal metinlerde yerini almıştır⁸⁵. İlk olarak, insan haklarının modern biçimiyle belirlenmesi, siyaset biliminin klasikleri olan belgelerde karşımıza çıkmakta olup, bu belgelere hak bildirileri denilmektedir⁸⁶.

Çalışmamızın bu bölümünde vergilendirme açısından önem taşıyan olayların çeşitli ülkelerdeki gelişimlerini incelemeye çalışacağız.

⁸¹“Fakat bu arada devlet masraflarını üç sınıfa ayırır: (1) Devletin savunulması için gereken masraflar, (2) Hükümdarın yaşaması için gereken masraflar, (3) Umulmadık halleri karşılamak için gereken masraflar.”, Seligman, Çev. Fadıl Hakkı Sur, “Public Finance”, **The Encyclopaedia of the Social Sciences**, Cilt XII, s. 640.

⁸² Fadıl Hakkı Sur, **a.g.e.**, s. 253.

⁸³ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 7.

⁸⁴ Akif Erginay, **Vergi Hukuku İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, 15. Bası, Ankara, 1995, s. 14; Akif Erginay, “Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri”, **Prof. Dr. Fadıl Sur’un Anısına Armağan**, Ankara, A.Ü. SBF Yayınları No: 522, 9. Seri, AÜSBF ve Basın Yayın Yüksek Okulu Basımevi, 1983, s. 57.

⁸⁵ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 7.

⁸⁶ İbrahim Ö. Kaboğlu, **Kollektif Özgürlükler**, Diyarbakır, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1989, s. 15.

1. İngiltere'deki Gelişim

a. Büyük Özgürlük Fermanı (Magna Carta Libertatum)

Kral John, baronlardan ve halktan sürekli vergi istiyordu. Çünkü Fransa ile yaptığı savaşların giderlerini karşılamak zorundaydı. Yapılan bu savaşları kaybedince, baronlar ve din adamları yararına bazı ödünler vermek zorunda kaldı. 1215 yılında Büyük Özgürlük Fermanını (Magna Carta Libertatum) imzaladı. Bu ferman, kralın mutlak iktidarını sınırlayan ilk Anayasal belge⁸⁷ özelliğini taşımaktadır⁸⁸.

Bu fermanda kralın vergilendirme yetkisini sınırlandırıcı nitelikte hükümler mevcuttu. Aristokratik yapı kralın otoritesini sınırlandırmıştır. Çünkü kralın isteyeceği mali yükümlülüklerle ilgili olarak Büyük Kral Meclisi (Magnum Concilium Regni) isimli soylular ve din adamlarından oluşan bir meclis karar vermeye yetkili kılınmıştır. Bu da, vergilendirme yetkisini sınırlayıcı nitelikteki hükümleri içerdiğinin, tartışmalı da olsa, göstergesidir⁸⁹. Büyük Özgürlük Fermanı, ilerleyen dönemlerde kralların ferman hükümlerine uymamaları sebebiyle çok kez

⁸⁷ “Anayasal Belge” tanımı için bkz. Neil Parpworth, **Constitutional and Administrative Law**, London, Butterworths LexisNexis Group, 2002, s. 9.

⁸⁸ Ersan İlal, “Magna Carta”, İstanbul, **İÜHF**, C. XXXIV, S. 1-4, 1969, s. 201, 214.

⁸⁹ “Magna Carta Libertatum, Madde 12: Krallığımızda genel oylama olmadan hiçbir vergi alınmayacak ve yardım toplanmayacaktır; meğerki bunlar kurtuluş akçesi, en büyük oğlumuzun şövalyeliği, en büyük kızımızın düğünü için olsun. Bu durumlarda da ancak bir kez ve uygun miktarlarda para toplanabilir. Londra şehrinden istenecek para yardımlarında da aynı esas geçerlidir. Madde 14: yukarıda belirtilen üç istisna dışında bir vergi veya yardım toplanırken gerekli onayı sağlayabilmek için krallığın başpiskoposlarını, rahiplerini, kontlarını ve yüksek dereceli baronlarını kişisel olarak mektupla çağıracağız. Bundan başka bizden unvan almış olanları şeriflerimiz ve kâhyalarımız aracılığı ile ve en az kırk gün öncesinden toplantı yer ve gününü belirterek çağıracağız. Çağrı mektuplarında çağrılış nedenini de belirteceğiz. Böylece çağrı yapıldıktan sonra, kararlaştırılan günde çağrılanlar gelmese de, gelenlerin iradelerine uygun olarak sorunun çözümüne geçilecektir. Madde 15: Gelecekte hiç kimseye özgür kişilerden para yardımı toplama hakkını vermiyoruz; meğerki bu, yalnız bir kez kurtuluş akçesi, en büyük oğlun şövalyeliği veya en büyük kızın düğün masrafları için olsun; bu durumlarda para yardımı uygun miktarlarda olacaktır.”. Ayrıca bkz. Kemal Gözler, “İngiltere’de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı: Mali Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 2009, C. I, s. 367.

tekrarlanmış ve daha sonra da bu fermanlarda vergilendirmeye ilgili hükümlere yer verilmemiştir⁹⁰.

b. Haklar Dilekçesi (Petition of Rights)

Magna Carta'nın uygulamasında topluma verilmiş olan hakların yöneticiler tarafından özellikle paraya gereksinim duyulduğu durumlarda ihlal edilmesi ve on üçüncü yüzyıldan on yedinci yüzyıla kadar sürmesi, İngiliz halkının 1215'te kazandıkları hakları krala anımsatmak amacıyla bu dilekçenin kaleme alınmasına sebebiyet vermiştir⁹¹.

Kralların halktan vergi isterlerken bölge, şehir ve kasaba temsilcilerini toplayarak onaylarını almaları bir gelenek olarak yerleşmişti⁹². Bu gelenek modern demokrasilerdeki parlamentonun temelini oluşturur⁹³.

Vergilendirme yetkisinin paylaşılması konusunda, on yedinci yüzyılın başında, Kral I. Charles ile Parlamento arasında uyuşmazlık çıktı. Vergilendirme konusunda parlamentonun onayı gerekiyordu fakat bazı durumlarda kralın insiyatifi vardı. Örneğin, ülkenin savunmasına ilişkin tedbirler alınması durumlarında kral bu yetkisini tek başına kullanmaktaydı. I. Charles bu vergilerde parlamentonun onayını almadı ve yapılan savaşlarda her çeşit gelir kaynağını zorlamasına neden oldu. Parlamento krala mali yardım sağlamayı bazı koşullara bağladı. Parlamento tarafından önerilen ve kral tarafından kabul edilen bu isteklere Haklar Dilekçesi (Petition of Rights, 1628) denilmektedir⁹⁴.

⁹⁰ Ersan İlal, **a.g.m.**, s. 229.

⁹¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 7.

⁹² Muvaffak Akbay, **Umumi Amme Hukuku Dersleri**, C. I, 4. Bası, Ankara, AÜHF Yayını, 1961, s. 154; İlhan Akın, **Kamu Hukuku**, 2. Bası, İÜHF Yayını, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1980, s. 281, 282.

⁹³ “İngiltere’de gerçek anlamda, parlamento, 1265 yılında Simon de Montfort’un ve 1295 yılında I. Edward’ın toplantıya çağırdığı meclislerden sonra söz konusu olmuştur”, detaylar için bkz. Ersan İlal, **a.g.m.**, s. 229.

⁹⁴ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 17; Recai G. Okandan, **Umumi Amme Hukuku**, İstanbul, İÜHF Yayını, Fakülteler Matbaası, 1946, s. 253.

Bu dilekçeye göre kral, parlamentonun onayı olmadıkça borçlanmayacak ve bağışlama adı altında mali yükümlülükler koyamayacaktı. Böylece kralın, parlamentonun onayını almadan değişik isimler taşıyan paralar toplaması ve baskı yapması yasaklanıyordu⁹⁵. Ancak kral, Haklar Dilekçesini parlamentodan ödenek alabilmek için kabul etmişti. Bu nedenle ödeneği aldıktan sonra, parlamentoyu dağıtarak Fransa ile barış yaptıktan sonra da mutlakiyetçi bir idare kurdu. Parlamento tarafından onaylanmamış vergiler koydu⁹⁶. Fakat bu mutlakiyetçi idare de uzun sürmedi ve parlamento kralla giriştiği savaşımları devam ettirdi. 1641 yılında bir yasa çıkartılarak kralın, parlamentonun onayını almadan, savunma gerekçesiyle de olsa hiçbir mali yükümlülük koyamayacağı hükme bağlandı. Böylece kralın vergilendirme yetkisi kalkmış oldu⁹⁷.

c. Haklar Demeci (Bill of Rights)

Haklar Dilekçesinde öngörülen isteklere Crommwell uymadı ve Parlamento'nun onayı olmadan vergi koydu⁹⁸. Daha sonra I. Charles'in oğullarından II. Charles ve arkasından II. Jack tahta çıktı. Bu iki kral da mutlakiyetçi eğilimdeydiler. II. Jack 1688 yılında, halkın da desteğiyle, kızı Mary ve damadı Hollanda Prensi William tarafından tahttan indirildi. Mary ve William, kral ve kraliçe ilan edildiler⁹⁹. 1689 yılı başında kralın yetkilerini yeniden düzenleyen Haklar Demeci (Bill of Rights) ilan edildi.

Haklar Demeci, kral adına veya kral ayrıcalığını kullanarak parlamentonun onayı olmaksızın veya öngörülenden daha uzun bir süre için vergi konulmasını

⁹⁵ İlhan Akın, **a.g.e.**, s. 284.

⁹⁶ "I. Charles 1637 yılında güçlü bir donanma kurmak ve ülkenin ivedi gereksinmelerini karşılamak düşüncesiyle halktan para topladı (Ship Money). Bu parayı ödemek istemeyen Hampden isimli bir kişi, verginin parlamento tarafından onaylanmadığı için geçersiz olduğu iddiası ile dava açtı. Mahkeme, bu paraların toplanmasının ülkenin savunması ve ivedi gereksinmeleri ile ilgili olduğuna ve kralın bu gereksinmeyi belirlemeye yetkili olduğuna çoğunlukla karar verdi.", bkz. Bedri Gürsoy, **Kamusal Maliye**, C. II, Bütçe, Ankara, AÜSBF Yayını, SBF. Basın ve Yayın Yüksek Okulu Basımevi, 1960, s. 59.

⁹⁷ "Donanma kurmak için I. Charles'ın istediği donanma vergisi (Ship Money) geçmişe de yürütülerek kaldırıldı." Bkz. Adam Smith, **Ulusların Zenginliği**, Çev. Ayşe Yunus, Mehmet Bakırcı, İstanbul, Alan Yayıncılık, 1997, s. 199.

⁹⁸ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 19.

⁹⁹ Recai G. Okandan, **a.g.e.**, s. 254.

yasaklıyordu. Ayrıca yasama yetkisinin yalnız Avam Kamarası ve Lordlar Kamarasından oluşan parlamento tarafından kullanılacağı belirtiliyordu¹⁰⁰.

Haklar Demeci, İngiliz hukukuna daha önce girmiş olan parlamentonun vergilendirme yetkisini güvence altına alarak bu yetkinin hukuki dayanağı oldu. Böylece kralın belli hallerde vergilendirme yetkisi yolunda İngiliz mahkemeleri tarafından daha önce verilen kararlar da bozulmuş oldu¹⁰¹.

2. Amerika Birleşik Devletlerindeki Gelişim

a. Bağımsızlık Savaşından Önce

İngiltere’de vergilendirme yetkisi konusundaki savaşım vergilendirme gücünün sınırlandırılmasına yönelik olduğu halde, Amerika’da hem bağımsızlığın hem de vergilendirme yetkisinin kazanılmasına ilişkin olmuştur. On altıncı yüzyıldan itibaren Avrupa ülkesini denizaşırı sömürgeler elde etmişti. Sömürgelerin dış ticaret üzerindeki vergilendirme yetkileri önemli ölçüde sınırlandırılmıştı¹⁰². 1660 yılında, İngiliz Parlamentosu Denizcilik Yasası’nı çıkartarak, sömürgelerden yüksek vergiler aldı¹⁰³.

İngiltere’nin on sekizinci yüzyılın ikinci yarısında, Amerika’da on üç sömürgesi vardı. İngiltere’deki Kral, Lordlar Kamarası ve Avam Kamarasına karşılık, sömürgelerde Vali, Konsey ve Temsilciler Meclisi vardı. Bağımsızlık savaşını doğuran uyuşmazlıkların başladığı 1763 yılına kadar İngiliz Parlamentosu, sömürgelerin vergilendirme yetkilerine dış ticaret sınırlandırmaları dışında, büyük ölçüde müdahale etmemişti¹⁰⁴. Sömürgelerdeki temsilciler meclisleri vergilendirme yetkisine sahipti¹⁰⁵.

¹⁰⁰ Adam Smith, **a.g.e.**, s. 119.

¹⁰¹ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 19.

¹⁰² Adnan Güriz, **Amerika Birleşik Devletleri Bağımsızlık Demeci**, Ankara, AÜHF. Yayını, Güzel Sanatlar Matbaası, 1957, s. 351.

¹⁰³ Dareste, Çev. Muvaffak Akbay, “Amerika Birleşik Devletlerinin Anayasa Tarihi”, **AÜHFD**, C. VII, S. 1, 2, 1950, s. 24.

¹⁰⁴ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 21.

¹⁰⁵ Dareste, **a.g.m.**, s. 20, 21.

b. Bağımsızlık Savaşından Sonra

İngiltere'nin, Amerika'daki sömürgelerinin vergilendirme yetkisine müdahale etmesi Amerika Bağımsızlık savaşının en önemli nedenlerinden birisidir. İngiltere'nin sömürge politikasını değiştirmesi sonucu, 1763 yılına kadar İngiltere ile Amerika'daki sömürgeler arasında süren uyumlu siyasal ilişkiler bozulmaya başlamıştır. İngiltere'nin Yedi Yıl Savaşlarından yeni çıktığı bu zamanlarda İmparatorluğun giderek ağırlaşan savunma masraflarına sömürgelerin de katılması istenmekteydi¹⁰⁶.

1763 yılında, Virginia Temsilciler Meclisinin koyduğu bir vergiye, İngiltere Kralı III. George vetosunu kullandı¹⁰⁷. Bu, sömürgelerin vergilendirme yetkisine doğrudan yapılan ilk müdahale idi. İngiltere bununla da yetinmeyip, 1764 yılında Şeker Yasasını çıkarttı ayrıca 1765 yılında çıkartılan Pul Yasası¹⁰⁸ ile de çeşitli hukuki işlemlere, belgelere vergi konuldu. Bu yasalarla, İngiliz Parlamentosu vergilendirme yetkisini sömürgelerde kullanmıştı. Sömürgeler bu yasalara karşı sert tepki gösterdiler ve İngiliz Parlamentosunun, sömürgeler üzerinde vergilendirme yetkisini kullanamayacağını iddia ettiler¹⁰⁹.

1765 yılında ise, Virginia Temsilciler Meclisi toplandı ve Virginia Pul Yasası Kararları adı altında bir bildiri yayınlayarak, vergilendirme yetkisinin yalnız kendi meclislerine ait olduğunu İngiltere'ye bildirdi. Daha sonra diğer dokuz sömürge temsilcilerinin katılması ile Pul Yasası Kongresi toplandı ve Virginia Pul Yasası kararları kabul edildi. Bu tepkiler üzerine İngiliz Parlamentosu, 1766 yılında

¹⁰⁶ Adam Smith, **a.g.e.**, s. 286.

¹⁰⁷ Dareste, **a.g.m.**, s. 25.

¹⁰⁸ “Yeni koloni sistemini başlatan önlemlerin sonuncusu, en büyük örgütlü direnişe yol açtı. “Pul Yasası” olarak bu önlem gereğince, tüm gazetelere, el ilanlarına, broşürlere, ruhsatlara, kira sözleşmelerine ve diğer yasal belgelere damga pulu yapıştırılacak ve Amerikan gümrük memurları tarafından toplanacak gelir, kolonilerin “savunulması, korunması ve güvenliğinin sağlanması” için kullanılacaktı.” Howard Cinnotta, **Ana Hatları İle Amerikan Tarihi**, Public Affairs Section, Embassy Of The United States Of America, 2002, s. 63.

¹⁰⁹ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 22.

Pul Yasası'nı kaldırdı. Ancak kısa bir süre sonra bir Bildirici Yasa çıkartarak İngiliz Parlamantosunun sömürgeler üzerinde vergilendirme yetkisi olduğunu kabul etti¹¹⁰.

1767 yılında İngiliz Parlamantosı, Maliye Bakanı Townsend'in hazırladığı bir dizi mali yasayı yürürlüğe koydu¹¹¹. Bu yasalarla sömürgelerde çay, kâğıt, cam, boya gibi maddelerin ithalat vergisi yükseltiliyor ve bu vergilerin İngiliz vergi memurları tarafından toplanması öngörülüyordu¹¹².

Townsend Yasaları, sömürge halkının gösterdiği tepkiler üzerine geri alındı; fakat 1772 yılında yeniden yürürlüğe kondu. Artık Amerika'da siyasal bağımsızlığa giden yolun, mali bağımsızlıktan geçtiği anlaşılmıştı. 1773'de Boston Limanında, İngiliz gemilerinin çay yükü denize döküldü. 1776'da savaş sürerken, bağımsızlık ilan edildi¹¹³.

c. Virginia Haklar Bildirisi

12 Haziran 1776 tarihli Virginia Haklar Bildirisi, Virginia halkının temsilcileri tarafından ilan edilen bir bildiridir. Bu bildiriden 4 Temmuz 1776 tarihli Amerika Bağımsızlık Bildirisi hazırlanırken yardım alınmıştır. 4 Temmuz 1776'da, on üç sömürge bağımsızlığını ilan etti. Bağımsızlık Bildirisi'nin 17. maddesinde, ihtilalin nedenleri arasında İngiltere Kralının, halkın rızası olmadan vergi koyması da belirtiliyordu¹¹⁴.

¹¹⁰ Adnan Güriz, **a.g.e.**, s. 13, 14; Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 23.

¹¹¹ "1767 yılında, tüm anlaşmazlıkları yeniden alevlendiren bir dizi önlem alındı. İngiltere Maliye Bakanı Charles Townshend'in yeni bir mali program hazırlaması istendi. Amerikan ticaretine konulan resimleri daha etkin bir biçimde tahsil ettirerek İngilizlerin vergi yükünü azaltmayı amaçlayan Bakan, gümrük denetimini sıkılaştırdı ve İngiltere'den kolonilere ihraç edilen kâğıt, cam, kurşun ve çaydan ithalat resmi alınmasını destekledi. Townshend Yasaları denilen yasalar, kolonilerce ithal edilen mallardan alınan resimlerin yasal olduğu, buna karşın, Pul Vergisi gibi iç vergilerin yasal olmadığına dayandırılıyordu." Ayrıntılı bilgi için bkz. Howard Cinnotta **a.g.e.**, s. 65.

¹¹² Daresti, **a.g.m.**, s. 27

¹¹³ Çalışmamızın birinci bölümünde açıkladığımız çeşitli tarihlerdeki olayların tablo halinde gösterimini yine aynı bölüm altında yer alan "Vergilendirme Sonucu Ortaya Çıkan İsyanlar" kısmının alt başlığı olan "Amerika'daki Vergi İsyanları" bölümünde tarih sırasıyla birlikte açıklamaya çalışacağız. Detaylı bilgi için çalışmamızın Birinci Bölüm, II., D., 1. ve 2. alt başlıklarına bakılabilir.

¹¹⁴ Virginia Haklar Bildirisinin 6. maddesinde, vergilendirme ile ilgili şu hüküm yer almıştı: Hiç kimse "...kendi rızası ya da seçtiği temsilcilerin rızası olmaksızın kamu yararı için mal ve mülkü üzerinden vergilendirilemez ve bunlardan yoksun kılınamaz...", bkz. Mehmet Semih Gemalmaz, **Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş**, İstanbul, Legal Kitabevi, 2012, s. 66.

Amerika Birleşik Devletleri'nde evrensel bildirilerin esasları bu bildiri ile başlamaktadır. 1778 yılında, İngiliz Parlamentosu bir yasa çıkartarak, dış ticaretin düzenlenmesi dışında sömürgelerdeki halkın rızası alınmadan vergi konulamayacağını kabul etti¹¹⁵. Bu bildiri vergilendirme ve vergilemede eşitlik ilkelerini içinde barındırır bir bildiri olması dolayısıyla çalışmamız açısından önem taşımaktadır.

3. Fransa'daki Gelişim

a. Fransız Devrimden Önce

Fransa'da kralın vergilendirme gücünün sınırlandırılması açısından birtakım durumlar ortaya çıkmıştır. Bu durum İngiltere'dekine benzerdir. Ancak Fransa'da bu dönemde derebeyliklerin söz söyleme hakları ve özellikle de vergilendirme konusunda yetkileri bulunmaktaydı. Ayrıca bunun haricinde kiliselerin vergilendirme konusunda yetkilerinin olduğunu görüyoruz. Fransa, mülk gelirleriyle yönetiliyordu. Kral, savaş gibi olağanüstü durumlarda vergilendirmeye ilişkin konularda, derebeyi ve din adamlarından oluşan Genel Meclis'in onayına başvururdu. Genel Meclis bu görevini on dördüncü yüzyıldan on altıncı yüzyıla kadar düzenli olarak sürdürmüştü¹¹⁶.

b. Fransız Devriminden Sonra

Devrim öncesinde soylular ve din adamlarının dışındaki halk ağır bir vergi yükü altındaydı. Ayrıca İngiltere'de uygulanmakta olan demokratik düzen, Fransa'yı da etkilemişti. 1789 yılında kral tarafından arazi üzerine konulan bir vergi Genel Meclis'in, Ulusal Meclis adı altında toplanmasına neden oldu. Ulusal Meclis, krala kendi onayı olmaksızın hiçbir vergi konulamayacağını bildirdi. 1789 Devrimi ile de

¹¹⁵ Bir diğer esası da Haklar Demeci oluşturmaktadır, bkz. Münici Kapani, **Kamu Hürriyetleri**, Ankara, Yetkin Yayınları, 1993, s. 44.

¹¹⁶ Hazin Atıf Kuyucak, **Bütçe**, İstanbul, İÜİF Yayını, İsmail Akgün Matbaası, 1952, s. 18.

derebeylerin ve kilisenin sahip oldukları vergilendirme yetkileri ve vergi ayrıcalıkları kaldırıldı¹¹⁷. Aynı yıl ilan edilen İnsan ve Vatandaş Hakları Demecinde vergilendirmeye ilgili iki maddeye yer verildi¹¹⁸.

Bu bildiri, sadece Fransızlar için değil, bütün insanlar için geçerli ve evrensel olma amacını taşıyan, kişi hak ve özgürlüklerinin garanti altına alınmasının yanı sıra kişilerin mülkiyetinden de keyfi olarak mahrum bırakılamayacağı, egemenliğin millete ait olduğu ve en önemlisi de tüm bu kurallar çerçevesinde vergilendirme yapılabileceği ilkelerini içermektedir. 13. madde, vergide genellik ve eşitlik ilkelerini, 14. madde ise, vergilerin belirliliği ve yasallığı ilkelerini hükme bağlamış oluyordu. Vergide eşitlik ilkesine ekonomik içerik kazandırılarak ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi geliştirildi¹¹⁹. 1789'dan sonra meydana gelen en önemli gelişmelerden birisi de Avrupa'da hızla yayılan bir Anayasacılık hareketinin başlamış olmasıdır.

4. İtalya'daki Gelişim

İtalyan hukukunda vergilendirme¹²⁰, 27 Aralık 1947 tarihli İtalya Cumhuriyeti Anayasası'nın 3. ve 53. maddeleri göz önünde tutularak yapılmaktadır¹²¹. İtalya Cumhuriyeti Anayasası'nın 3. maddesi¹²² eşitlik ilkesini vurgulamakla birlikte, 53. maddesinde¹²³ ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi

¹¹⁷ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 26.

¹¹⁸ “Madde 13: Kamu gücünün sürdürülmesi ve idare giderleri için ortak bir vergi zorunludur. Bu vergi bütün yurttaşlar arasında eşit olarak dağıtılmalıdır. Madde 14: Bütün yurttaşların kendileri ya da temsilcileri aracılığı ile ortak verginin gerekliliğini saptamak, buna serbest bir biçimde rıza göstermek, kullanılmasını izlemek, miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve süreleri belirlemek hakları vardır.”, bkz. Server Tanilli, **Anayasalar ve Siyasal Belgeler**, İstanbul, Sulhi Garan Matbaası, 1976, s. 453.

¹¹⁹ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 26.

¹²⁰ Konu hakkında detaylı bilgi için bkz. Mehmet Arslan, Mine Biniş, “İtalya Vergi Sistemi ile Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırmalı Analizi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz 2011, Sayı: 274, s. 22 vd.

¹²¹ Asım Tanış, **Grande DizionarioDidattico Italiano-Turca**, İstanbul, İnkılap Kitabevi, 1986, s. 323.

¹²² Orijinal metinden uyarlama için bkz. “madde 3- Bütün yurttaşlar aynı sosyal değerdedir ve cins, ırk, ...gözetilmeksizin yasa önünde eşittirler.”, Yaşar Gürbüz, **Anayasalar**, İstanbul, Filiz Kitabevi, s. 139.

¹²³ Orijinal metinden uyarlama için bkz. “madde 53- Herkes, kendi vergi ödeme gücüne göre, kamu giderlerine katılmakla yükümlüdür. Mali sistem müterakkilik ölçülerinden esinlenir.”, Yaşar Gürbüz, **a.g.e.**, s. 139.

yer almaktadır. İtalyan Anayasası vergilendirmede eşitlik ilkesini gelire göre görünebilir kılmaktadır.

İtalyan Anayasası'nda yer alan 23. madde verginin yasallığı ilkesinin temel dayanağıdır. Amerikan ve Fransız Anayasalarında olmayan bu hüküm, Anayasada dolaysız bir şekilde yer almıştır. 53. madde ise, vergi vermenin amacını açıklayarak verginin yasallığı ilkesine yön göstermektedir. Bu ilkeye göre vergi verme gücünü hesaba katmayan ve kamu yararına olmayan masrafları karşılamak için konan vergi yasaları keyfi olacaktır¹²⁴.

5. Danimarka'daki Gelişim

Danimarka Krallığı'nın 1953 tarihli Anayasası'nın 43. maddesi verginin yasallığı ilkesine açık bir şekilde yer vermiş olup, bu maddeye göre vergilerin yalnızca yasa ile konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması hüküm altına alınmıştır. Ayrıca devlet borçlanmalarının kabulü de bir yasaya dayanmak zorundadır ve bütçe yasalaşmadıkça vergi alınması da mümkün olmayacaktır¹²⁵.

6. Almanya'daki Gelişim

Almanya'da derebeylerin genel olarak vergilendirme yetkileri yoktu ve gelirleri çoğunlukla mülk gelirlerine dayanıyordu. Ayrıca genel olarak bakıldığında Almanya'da derebeylik rejiminin diğer kara Avrupa'sı devletlerine göre daha uzun sürdüğü de görülmektedir. On altıncı yüzyılın ikinci yarısından sonra ise prensler, derebeyleri üzerinde vergilendirme yetkilerini kabul ettirerek düzenli biçimde vergi koymaya başlamışlardı. Bu vergiler, derebeyleri ve din adamları tarafından oluşan bir meclis tarafından da ayrıca onaylanıyordu¹²⁶.

¹²⁴ Akif Erginay, **İtalya Cumhuriyeti Anayasası**, “madde 23 - Yasal bir esasa dayanmadıkça, şahsa veya mala müteallik hiç bir mükellefiyet konulamaz”, (Çevrimiçi) <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1951-08-01-02/AUHF-1951-08-01-02Erginay.pdf>, 29.08.2013.

¹²⁵ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 73, 74.

¹²⁶ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 26.

On dokuzuncu yüzyılda Alman birliğinin gerçekleşmesi üzerine en önemli sorunlardan birisi, imparatorluk ile imparatorluğa bağlı eyaletler arasında vergilendirme yetkisi konusunda meydana gelen paylaşım olmuştur¹²⁷. Almanya’da Birinci Dünya Savaşı’ndan sonra mali yapıda çeşitli reform ve Anayasalarla önemli değişiklikler yapıldı. Vergilendirme yetkisi konusunda eyaletler sınırlandırıldı¹²⁸. 1934’te ise, Nazi iktidarı ile eyaletler tüm vergilendirme yetkilerini yitirdiler ve eyaletlere tanınan yetkiler merkeze geçti.

Almanya 1945’te sona eren İkinci Dünya Savaşı’ndan yenik çıkmıştı. Savaşın etkileriyle birlikte geçici bir süre de olsa vergilendirme yetkisini yitirme noktasına gelmişti.¹²⁹ Federal Almanya Cumhuriyeti 1949 yılında Bonn Anayasası’nın kabul edilmesiyle birlikte kurulmuş olup bu Anayasa hem federal devletlere hem de federe devletlere vergilendirme yetkisi vermişti¹³⁰.

D. Vergilendirme Sonucu Ortaya Çıkan İsyanlar

1. Avrupa’da Vergi İsyanları

Avrupa’da ortaya çıkan vergi isyanları, genel olarak Magna Carta adını taşıyan hak ve özgürlük bildirgesinin yayınlandığı 1215 yılından sonraki dönemlere rastlanmaktadır. Bilindiği gibi, demokrasinin gelişim sürecinde bu girişim başlangıç noktası olmuş ve ardından gelişen Rönesans ve Reform hareketleriyle güç kazanmıştır.

Hak ve özgürlükler alanındaki gelişim, yönetimlerin meşruluğu konusundaki hassasiyeti artırmıştır. Bu nedenle toplumların daha duyarlı hale gelmesi, devlet

¹²⁷ “1850 Prusya Anayasası ile soyluların vergi ayrıcalıkları kaldırılarak vergide genellik ilkesi kabul edilmiş ve 1851 yılında artan oranlı gelir vergisi konulmuştur.” Bkz. İ. Fazıl Pelin, **a.g.e.**, s. 151.

¹²⁸ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 26.

¹²⁹ “İşgal Devletleri Kontrol Komitesi, Almanya’nın vergi oranlarında indirim yaparak savaştan zarar görenlerin vergi yüklerinin hafifletmesine izin vermiyordu. Ancak Alman Yasa koyucu, vergi matrahlarında değişiklikler yaparak bu sonucu sağlıyordu.” Bkz. Günter Schmölders, **a.g.e.**, s. 22.

¹³⁰ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 27.

yönetimlerinin sorgulanmasının yolunu açmış ve gerçekleşen haksız uygulamalar karşısında gösterilen tepkiler artmıştır¹³¹.

Bu tepkiler sebebiyle çeşitli tarihlerde ve şekillerde isyanlar ortaya çıkmaya başlamıştır¹³². Çalışmamızın bu bölümünde Avrupa’da meydana gelen isyanların bazılarını, sebep ve sonuçları ile birlikte açıklamaya çalışacağız.

¹³¹ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, Özgür Saraç, **a.g.e.**, 87 vd.

¹³² Bu gelişmeler hakkında bilgi almak için bkz. “Restoration, Reform and Revolution” bölümü, Thomas F. X. Noble, Barry S. Strauss, **a.g.e.**, s. 464.

TABLO II: Vergilendirme Sonucu Ortaya Çıkan İsyanlar

TABLO II: A. Avrupa'daki İsyanlar¹³³

Ad/ Tarih/ Yer	Wat Tyler Köylü Ayaklanması, 1381, İngiltere
Sebepler	Kralın savaş giderleri için koyduğu baş vergisi ve aynı vergi olarak kiliselere ait arazilerde çalışma zorunluluğu getirilmesi, veba salgınından sonra köylülere getirilen imtiyazların kaldırılması sonucunda Tyler liderliğinde isyan başlamıştır. Wat Tyler Köylü Ayaklanması 7 Haziran 1381 Cuma günü meydana gelmiştir. Tyler, ortaya çıktıktan sekiz gün sonra, yani 15 Haziran 1381 Cumartesi günü, yakalandı ve kafası kesildi. Bilinen bu sekiz günlük süre dışında, Tyler'in yaşamı hakkında hiçbir bilgi bulunmamaktadır. Wat Tyler tarafından boynu vurdurulan Canterbury piskoposunun yerine geçen ve böylece İngiltere'nin dinsel lideri olan piskopos Courtenay, 1382 baharında, yani ayaklanmadan bir yıl kadar sonra, isyanı körükleyen bir "Lollard" grubunun varlığını ortaya çıkardı. Onları Oxford'dan sürdü ve bu hareketi tümüyle yok etmeye çalıştı. Ancak, Lollardlar yeraltına inerek, yıkıcı faaliyetlerini tüm ülkeye yayılan bir hücre sistemi ile ve gizli toplantılarla sürdürdüler. Aristokrasinin bazı üyelerinin, özellikle şövalye sınıfının desteğini elde etmeyi de başarmışlardı¹³⁴.

¹³³ Bu konuda geniş ölçüde şu kaynaktan yararlanılmıştır, bkz. Kerim Gök, "Vergi Direncinin Gelişimi", İstanbul, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl 2007, Cilt XXII, Sayı 1, s. 151, 154.

¹³⁴ John J. Robinson, "İngiltere: 1381 Köylü Ayaklanması", **Born in Blood**, (Çevrimiçi) <http://www.hermetics.org/Templar5.html>, 17.01.2013.

Sonuçlar	Kısa sürede bastırılan isyan, sosyal devrim olma girişimi açısından başarısızlıkla sonuçlanmıştır. Fakat, baş vergisinin 1382’de kaldırılmasını başarmıştır.
Ad/ Tarih/ Yer	Hampden Harekâtı, 1624 - 1629 ¹³⁵ , İngiltere
Sebepler	Kral I. Charles’ın parlamentodan yetki ve uygunluk almadan vergi tarh etmek sebebiyle bu oluşumu meydana getirmiştir. Vergiye karşı direniş gösteren Hampden adındaki mükellef, verginin yasaya aykırı olduğunu söylemiş. Fakat buna rağmen mahkûm edilmiştir. Halk da buna tepki göstererek ayaklanmıştır.
Sonuçlar	Halkın yasal olarak görmediği vergileri ödememesi sonucu, gelirler azalmaya başlamış ve hükümetin durumu giderek kötüleşmiştir. Bunun üzerine kral parlamentoyu on yıldan fazla bir süre sonucunda toplamak zorunda kalmıştır. Kral, alınan bu kararlara uymaması sonucunda Londra’yı terk etmek zorunda kalmıştır ¹³⁶ .

¹³⁵ İngiltere’de bu tarihler arasındaki olaylar hakkında daha fazla bilgi almak için bkz. Thomas F. Noble, X. Strauss S. Barry, **a.g.e.**, s. 359.

¹³⁶ Charles Adams, **For Good and Evil: The Impact of Taxes On The Course Of Civilization**, New York, Madison Books, 1993, s. 52; Kerim Gök, **a.g.m.**, s. 152.

Ad/ Tarih/ Yer	Poujade Hareketi, 1950, Fransa
Sebepler	Küçük esnaf ve zanaatkâr kesimin uygulanan politikalar sonucunda iş hacimleri daralmış, üzerlerindeki vergi baskısı ise artmıştır. Ayrıca, maliyenin dolaylı vergilere ilişkin düzenlemesi sebebiyle esnaf kesim, tabi olduğu artan oranlı gelir vergisinin yanı sıra dolaylı vergileri hazine için tahsil etme mükellefiyeti altına sokulmuş, vergi cezaları artırılmıştır. Bu durum vergi direnişini güçlendirmiş ve kısa sürede vergi isyanının ortaya çıkmasında etkili olmuştur.
Sonuçlar	Hareketin amacı, küçük esnaf ve zanaatkârları maliyenin anormal tutumlarına karşı yasal ve fiili yollardan müdafaa etmeyi hedefleyen bir siyasi parti kurulmasıdır. Hareketini bütün Fransa'ya yaymayı amaçlayan parti, köylü ve işçilerin katılımı ile gün geçtikçe güçlenmiş ve 1956 yılında yapılan seçimlerde, 600 kişiden oluşan Fransız Parlamentosu'na 52 parlamenter sokmak suretiyle başarı sağlamıştır.
Ad/ Tarih/ Yer	Baş Vergisi İsyanı, 1990 ¹³⁷ , İngiltere
Sebepler	22 Aralık 1990 tarihinde Margaret Thatcher'ı başbakanlık görevinden istifaya götüren nedenlerin başında, yerel

¹³⁷ İngiltere'de 90'lı yıllardaki vergi kullanımları ve iyileştirme reformları için bkz. Marco Buti, Paolo Sestito, Hans Wijkander, **Taxation, Welfare and the Crisis of Unemployment in Europe**, Published on Behalf of the Commission of European Communities, Cheltenham, UK, 2001, s. 44.

	idarelerin temel gelir kaynaklarından biri olan Konut Vergisi'nin yerine getirilen ve Baş Vergisi olarak adlandırılan verginin yol açtığı muhalefettir. Baş vergisinin tepkilere maruz kalmasının en önemli sebebi, bu vergiyle ödenecek vergi miktarının, ikame edilen Konut vergisi miktarını aşması ve bu nedenle mükellefler üzerindeki vergi yükünü artırmasıdır. Bu durum halkın vergiye tepkisini artırmış ve 1990'lı yılların başlarında protesto gösterilerinin düzenlenmesine sebep olmuştur. Göstericiler ile polis arasında meydana gelen çatışmalardan sonra birçok gösterici hapis cezası almıştır. Hapis cezasını çeken göstericiler daha sonra açlık grevine başlamışlardır. Özellikle Strangeways hapishanesinde yaşanan olaylar çok ilginç özellikler taşımaktadır. Bunlardan birisi, hapishanede açlık grevi yapan mahkûmları eylemlerinden vazgeçiremeyen görevliler çareyi açlık grevi yapan mahkûmların yanında soğan kızartarak bulmuşlardı¹³⁸.
Sonuçlar	Gelişen durumlar karşısında medya kuruluşları düzenledikleri Thatcher aleyhtarı yayınlarla bir kampanya başlatmışlardır. İktidarda bulunan Muhafazakâr Parti milletvekilleri de, Başbakan Thatcher'a verdikleri desteği çekmişlerdir. Bu gelişmeler karşısında Thatcher 22 Aralık 1990 tarihinde istifa etmiştir. 1992 yılının başında, 1993 mali yılının başlangıcından geçerli olmak üzere Baş Vergisi yürürlükten kaldırılmıştır.

¹³⁸ John J. Robinson, "İngiltere: 1381 Köylü Ayaklanması", **Born in Blood**, (Çevrimiçi) <http://www.hermetics.org/Templar5.html>, 17.01.2013.

2. Amerika’da Vergi İsyamları

Amerika’nın bağımsızlığında temel faktör olan vergi isyanları, daha çok ağır ve temsilsiz olduğuna inanılan vergilere karşı bir tepki olarak ortaya çıkmıştır. Bu nedendir ki, vergilendirme alanındaki hiçbir mücadelenin, 1770’li yıllarda on üç Amerikan kolonisinde ortaya çıkan isyan hareketleri kadar köklü bir etkiye sahip olmadığı söylenebilir¹³⁹.

O dönemde İngilizler tarafından alınan vergiler, dağınık haldeki koloniler arasında birleştirici bir fonksiyon icra etmiş ve sonuçta Amerikan ihtilaline neden olmuştur¹⁴⁰. Koloniler ekonomik güç ve kültürel kazanımlar alanında büyük ölçüde gelişme sağlamışlar ve hemen hemen hepsi uzun özyönetim yılları geçirmişlerdir¹⁴¹.

Çalışmamızın bu bölümünde, dünyayı derinden etkileyen olayların kaynağında yer alan Amerika’da meydana gelen çeşitli vergi isyanlarına yer verip bunları sebep ve sonuçları ile birlikte açıklamaya çalışacağız.

¹³⁹ Kerim Gök, **a.g.m.**, s. 154.

¹⁴⁰ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, Özgür Saraç, **a.g.e.**, s. 87 vd.

¹⁴¹ Claude S. Fischer, **Made In America, A Social History of American Culture and Character** – Chicago & London, The University of Chicago Press, 2010, s. 38.

TABLO II: B. Amerika'daki İsyamlar¹⁴²

Ad/ Tarih/ Yer	Pul Vergisi İsyanı, 1765, Amerika
Sonuçlar	Pul vergisi isyanı sonucunda, İngiltere ekonomisi etkilenmiş olup, İngiliz Parlamentosu'nun her türlü koşulda kolonileri bağlayan yasalar çıkarma hakkını garantileyen bir hükmün kabulüyle 1766 yılında Pul Yasası ¹⁴³ yürürlükten kaldırılmıştır. Pul Vergisi İsyanı, geçirdiği gelişim süresi ve meydana getirdiği sonuçlar, kolonilerin vergileme konusundaki duyarlılığını ortaya koymuş ve bağımsızlık mücadelesinin gerçekleşmesine önemli katkılar sağlamıştır.
Ad/ Tarih/ Yer	Boston Çay Partisi İsyanı ¹⁴⁴ , 1773, Amerika
Sebepler	İngiliz parlamentosu, ithalata konu bazı ürünlere harici vergiler getirmiştir. Egemenlik hakkının sembolü olarak çay vergisini kaldırmamıştır. Amerikalılar, Çay vergisini kabul etmeleri durumunda İngiliz Parlamentosu'na her türlü vergiyi koyma imkânı vereceklerini düşündüklerinden buna da muhalefet etmişler ve Samuel Adams liderliğindeki bir grup, İngiliz gemilerindeki çayları denize dökmüşlerdir. İngilizler, Boston Limanını ticari gemilere kapatmışlardır.

¹⁴² Kerim Gök, **a.g.m.**, s. 154, 157.

¹⁴³ "Pul Yasası"nın konuluş amacı hakkında bilgi edinmek için çalışmamızın 110 numaralı dipnotuna bakılabilir.

¹⁴⁴ Boston "Çay Partisi" İsyanı ile ilgili olarak farklı yorumlara ulaşmak için bkz. Howard Cinnotta, **a.g.e.**, s. 63.

Sonuçlar	Koloniler, İlk Kıtasal Kongre’yi toplumsal haklarını savunmak amacıyla düzenlemişlerdir. Kolonilerde kurulan komisyonlar yönetimi ele geçirmeyi başarmış ve savaş hazırlıkları hızlanmıştır. 15 Mayıs 1775 tarihinde Philadelphia’da İkinci Amerikan Kongresi toplanmış ve yayınlanan bildiri ile bağımsızlık mücadelesi başlatılmıştır. Amerikalılar altı yıl süren zorlu savaşılarından sonra galip gelmişler ve 4 Temmuz 1776 tarihinde bağımsızlıklarını ilan etmişlerdir.
Ad/ Tarih/ Yer	Shays İsyanı ¹⁴⁵ , 1786 - 1787, Amerika
Sebepler	Bağımsızlık Mücadelesi sonrasında İngiltere, Amerika ile olan ticari ilişkilere yasaklama getirince Amerikan ekonomik hayatında önemli sorunlar meydana gelmiştir. Başkan George Washington tarafından desteklenen ve tarımsal faaliyetleri hedef alan vergiler çiftçiler üzerindeki vergi yükünü artırmış bu nedenle vergisini ödemeyen çiftçiler yargılanmaya ve üretim araçları satılmaya başlanmıştır.
Sonuçlar	Amerikalıların bağımsızlık mücadelesini başlatması yönünden “temsilsiz vergileme” ön plana çıkmaktadır. Shays isyanı her ne kadar sonuca ulaşmamış bir isyan olarak

¹⁴⁵ “Shays İsyanı” hakkında farklı yorumlara ulaşmak için bkz. Howard Zinn, **A People’s History of the United States**, United States of Amerika, Happerperennial – Modern Classics, 2003, s. 91.

	görünse de, bu isyan ile birlikte vergilendirme yetkisinin kullanımı konusunda önemli gelişmeler olmuştur. Vergi toplama yetkisinin eyalet yönetimine bırakılması ve Anayasaya bu yönde bir hüküm konulması gerçekleşmiştir.
Ad/ Tarih/ Yer	Viski İsyanı ¹⁴⁶ , 1794, Amerika
Sebepler	Bağımsızlık mücadelesinin kazanılmasından sonra hükümet vergi konusu olarak viski ürününü hedef alınca viski üreticileri harekete geçmiş ve Viski Vergisi'ne karşı muhalefete başlamışlardır. Daha sonra, yapılan gösterilerde şiddet kullanılması ile hareket bir vergi isyanına dönüşmüş ve bu isyanın liderliğini vergiyi ödeyenleri öldürmekle ünlenen Tom Tinker yapmıştır.
Sonuçlar	Ortaya çıkan bu isyan sonucunda hükümet geri adım atmak zorunda kalmış ve isyancıları genel af çıkartarak affetmiştir. İsyancılar başarı ile bu durumdan çıkmışlardır çünkü Jefferson başkan olarak seçildikten sonra Viski Yasası yürürlükten kaldırılmıştır.
Ad/ Tarih/ Yer	Fries İsyanı, 1799, Amerika
Sonuçlar	Yaşanan isyan karşısında Başkan Adams'ın isyancıları bağışlaması Hamilton ile Başkan Adams'ın aralarının açılmasına neden olmuş ve hükümetin istikrarı tehlikeye

¹⁴⁶ Konu hakkında daha detaylı bilgi almak için bkz. Howard Cinnotta, **a.g.e.**, s. 100.

	düşmüştür. Bu gelişmeler sonucunda 1800 yılında yapılan seçimlerde Thomas Jefferson başkan olarak seçilmiş ve Hamilton tarafından önerilen tüm vergileri yürürlükten kaldırmıştır.
Ad/ Tarih/ Yer	Büyük Depresyon Yıllarında Vergiye Karşı Direniş, 1929, Amerika
Sebepler	Büyük Depresyon döneminde ¹⁴⁷ Amerika'daki vergi yükü önemli ölçüde artmıştır. Buna paralel olarak vergi ödememe eğilimleri de artmıştır. Normal dönemde yüzde on olan vergi ödememe oranı bu dönemde yüzde otuz gibi yüksek bir seviyeye ulaşarak, önemli bir artış göstermiştir. Ayrıca, vergiye karşı direniş hareketleri başlamış ve bu amaçla sayıları 3000 ile 4000 arasında tahmin edilen, çeşitli organizasyonlar oluşturulmuştur.
Sonuçlar	Geçmişinde çok fazla vergi isyanı tecrübesi bulunan halk, hükümetin bu tutumu karşısında iyimser bir tavır sergileyip, cezai uygulamaları kabul ederek vergi ödemelerini aksatmıştır. Vergi isyanlarından farklı olarak pasif direniş olarak değerlendirebilecek bu tepki hareketleri, hükümetin geri adım atmasına ve vergi oranlarını azaltıcı düzenlemelere başvurmasına sebep olmuş ve başarıyla sonuçlanmıştır.

¹⁴⁷ “Büyük Depresyon Dönemi Yılları” hakkında daha fazla bilgi almak için bkz. Kevin Rozario, **The Culture of Calamity, Disaster & The Making of Modern America**, Chicago and London, The University of Chicago Press, 2007, s. 143.

III. TÜRK HUKUKUNDAKİ GELİŞİM

A. Genel Açıklama

Vergilendirme yetkisi, devlet otoritesinin elinde bulunan en önemli yetkilerden birini oluşturmaktadır. Devlet otoritesinin vergilendirme yetkisi, vatandaşların maddi durumlarını ve yaşam standartlarını ilk elden etkileyen bir yetki olduğundan, bu yetkinin belirli şartlara bağlanması için tarih boyunca sürekli mücadeleler yaşanmıştır¹⁴⁸.

Çeşitli Batı ülkelerinde kralların vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılması için, Orta Çağ'dan başlayan, Yeni Çağ'da devam eden önemli çatışmalar sürekli meydana gelmiştir. Vergilendirme yetkisinin keyfi şekilde kullanılması, çeşitli ülkelerde ayaklanmalara ve giderek artan ihtilallere sebep olmuştur¹⁴⁹. Tüm bunların sonucunda vergilendirme yetkisini ilgilendiren en önemli hususların ki bunların başında vergiler gelmektedir, halk temsilcilerinin katıldığı yasama organı tarafından konulması sağlanmıştır. Avrupa'da¹⁵⁰ vergilendirme yetkisi demokratik gelişmeye paralel olarak belirli kurallara bağlanmış ve devletin vergilendirme yetkisinin sınırları tespit edilmiş ve vergilerin halkın rızası olmadan alınamayacağını öngören kurallar Avrupa devletlerinin Anayasalarında yer bulmuştur¹⁵¹. Avrupa'da demokratik ilerleme çerçevesinde vatandaşlık hakları gelişirken, devletin vergilendirme yetkisi de sosyal içerik kazanmakla birlikte objektif ölçütlere kavuşturulmuştur.

1789 Fransız Devrimi sonrasında ilan edilen İnsan ve Vatandaş Hakları Bildirisi'nde, vergilerin yurttaşlar arasında eşit olarak dağıtılacağını ve yurttaşların temsilcileri aracılığıyla verginin gerekliliğini saptamak, kullanılmasını izlemek, sürelerini belirlemek hakları olduğunu belirten maddeler yer alıyordu. Bu ilkeler

¹⁴⁸ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, İzmir, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, 2012, s. 35.

¹⁴⁹ Zeynep Arıkan, **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, İzmir, Yayımlanmamış Doktora Tezi, 1994, s. 3.

¹⁵⁰ Avrupa'da vergilendirmeye ilgili genel bilgiler için bkz. Marco Buti, Paolo Sestito, Hans Wijkander, **a.g.e.**, s. 4.

¹⁵¹ Mehmet Semih Gemalmaz, **a.g.e.**, s. 64.

Fransa’da daha sonra, 1791 - 1945 döneminde yürürlüğe giren 7 Anayasada da tekrarlanmıştır¹⁵².

İngiltere’de 1689’da kralın yetkilerini düzenleyen Haklar Bildirisi’nde¹⁵³, parlamentonun vergilendirme yetkisi güvence altına alınmış ve parlamentonun onayı olmaksızın vergi konulması yasaklanmıştır. 1776 yılında Amerika Birleşik Devletleri bağımsızlığına kavuştuktan sonra, Virginia Anayasası’nın giriş bölümündeki Haklar Bildirgesi’nde, halkın temsilcilerinin rızası olmaksızın vergi konulamayacağı hükmüne yer veriliyordu. 1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi’nin 17. maddesinde de, kimsenin keyfî olarak mal ve mülkünden mahrum edilemeyeceği esası kabul edilerek, vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması konusunda temel hüküm oluşturulmuştur¹⁵⁴. Daha sonra 1952 yılında kabul edilen İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetlerini Korumaya Dair Sözleşme’nin Ek Protokolü’nün 1. maddesindeki hükümle de, devletlerin vergilendirme yetkilerinin keyfi kullanılmasının, insan haklarıyla bağdaştırılamayacağı ifade edilmiştir. Önce ülkelerin kendi sınırları içinde vatandaşları için ve daha sonraları tüm insanlar için getirilen insan hakları ve özgürlük belgeleri, temel esasları arasında, vergilendirme yetkisinin de sınırlarını belirlemiş ve insan hayatı ve hürriyeti yanında gelirin ve malının da güvencelerini oluşturan kuralları koymuştur¹⁵⁵.

Demokratik sistemlerde vatandaş haklarının giderek geliştirilmesi ve korunması amaçlanırken, siyasi otoritenin vergilendirme yetkisi de, çok sayıdaki Anayasal haklarla sınırlandırılan ve son derecede özenle kullanılması gereken bir yetki haline dönüştürülmüştür. Verginin yasallığı ilkesi bugün pek çok ülkenin Anayasalarında vazgeçilmez bir kural olarak yer almaktadır¹⁵⁶. Tüm bu gelişmeler yaşanırken Türk hukuku da bunlardan etkilenecek gelişim göstermiştir.

¹⁵² Bülent Tanör, Necmi, Yüzbaşıoğlu, **a.g.e.**, s. 85.

¹⁵³ Mehmet Semih Gemalmaz, **a.g.e.**, s. 65.

¹⁵⁴ Server Tanilli, **a.g.e.**, s. 77.

¹⁵⁵ Erdoğan Teziç, **a.g.e.**, s. 94.

¹⁵⁶ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Usul**, s. 16.

Türk hukukunda gerçek anlamda vergilendirme yetkisinin başlangıcı Cumhuriyetle oluşmuştur. Türkiye Cumhuriyeti kurulduktan sonra Osmanlı Vergi Sistemi tasfiye edilmiş, Avrupa ülkelerinin vergi yasaları iktibas edilmiştir¹⁵⁷. Aşarın kaldırılmasından doğan boşluk temettü vergisi, kazanç vergisi, veraset ve intikal vergisi ve umumi istihlak vergisi ile doldurulmaya çalışıldı¹⁵⁸. İkinci Dünya Savaşının etkisi ile mali yükümlülöklere yapılan zamlar, 1942 ve 1943 yıllarında antidemokratik hükümler taşıyan varlık vergisi ve toprak mahsulleri vergisi gibi olağanüstü vergiler kabul edilmiştir¹⁵⁹.

Türk hukukunda en önemli vergilendirme reformu 1949 ve 1950 yıllarında gerçekleştirilmiştir. Bu tarihlerde Federal Almanya Cumhuriyeti yasaları esas alınarak Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Yasaları kabul edilmiştir. 1953'te Tahsili Emval Yasası'nın yerine Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa çıkartıldı. 1960'lı ve 1970'li yıllarda yeni bazı vergiler (motorlu taşıtlar vergisi gibi) getirilmiştir¹⁶⁰. 12 Eylül 1980 tarihinden sonra hemen hemen bütün vergi yasalarında önemli değişiklikler yapılmıştır.

Türk Vergi Hukuku köken olarak ulusal değildir. Vergi yasalarımızın önemli bir bölümü Avrupa, özellikle Federal Alman yasaları örnek alınarak hazırlanmıştır. Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde bu gelişim sürecini ayrıntılarıyla açıklayacağız.

¹⁵⁷ Konu ile ilgili ayrıntılı bilgi için “Fikirler, İdeolojiler, Sistemler” bölümüne bkz. Durmuş Yalçın (ve diğerleri), **Türkiye Cumhuriyeti Tarihi – I**, 9. Bası, Ankara, AKDITYK Atatürk Araştırma Merkezi, 2009, s. 18.

¹⁵⁸ Faruk Güçlü, “Geçmişten Günümüze Uygulanan Bazı Vergi Türleri”, **Güncel Hukuk Dergisi**, Kasım 2012/11-107, s. 64.

¹⁵⁹ Zeynep Arıkan, **Vergilendirme**, s. 5.

¹⁶⁰ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Usul**, s. 17.

B. Cumhuriyet Döneminden Önceki Gelişmeler

1. Meşrutiyet’e Kadar Olan Dönem

a. Mutlak Monarşi Dönemi

Meşrutiyet öncesi dönem genel olarak değerlendirildiğinde, Osmanlı Devleti’nin siyasal ve hukuki yapısının dini esaslardan etkilendiği net bir şekilde anlaşılmaktadır. Fakat milli veya örfi olarak ifade edilebilecek bir hukukun varlığından idare ve teşkilat hukuku ile kamu kurumları alanında çeşitli etkenler sebebiyle de söz edilebilir¹⁶¹. Mali hukukun kaynağı olan fıkıh kitapları, kamu hukuku kitaplarındaki mali hukukla bağımsız bölümler ve halifenin kanunnamelerinde toplanan mali hukukla ilgili Osmanlı hukukundaki düzenlemelerdir.

Padişahın tek taraflı iradesi ile ilan edilen kanunnameler vergi toplama ve bazı şartlarda kendisine vergi koyma, kaldırma, vergi miktarını belirleme ve muafiyetleri düzenleme hakkı¹⁶² verildiğinden önem taşımaktadır. Fakat Osmanlı Devleti’nin düzenli bir vergi sistemine sahip olduğunu söylemek zordur. Bu sebeple sistematik birtakım hükümlerden ve ilkelerin düzeninden bahsetmek mümkün değildir¹⁶³. Ancak vergilendirmeye ilişkin detaylar temel yasalarda bulunmamakla birlikte, çeşitli kanunnamelerde bulunmaktadır.

Kısaca şu sonuca varabiliriz ki; Osmanlı Devleti’nde mutlak monarşi döneminde, maliyeye dair ya da vergi ile ilgili temel hükümleri içeren Anayasaların veya Anayasal metinlerin varlığından söz etmek mümkün değildir.

¹⁶¹ Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı*, s. 76.

¹⁶² Ahmet Akgündüz, *İslam ve Osmanlı Hukuku Külliyyatı*, İstanbul, Osmanlı Araştırmaları Vakfı, 2011, s. 699.

¹⁶³ İbrahim Karaduman, “Osmanlı’dan Günümüze Anayasal Metinlerde Vergi ve Vergilendirme İlkeleri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 272, Mayıs 2012, s. 126.

b. Sened-i İttifak (1808)

Sened-i ittifak, 1808 yılında Anadolu ve Rumeli ayanları¹⁶⁴ ile padişah arasında imzalanan belge olarak tanımlanabilecek olup, bu belge ile padişahın birtakım yetkileri sınırlandırılmıştır. Sened-i İttifak¹⁶⁵ bir giriş bölümü, yedi madde ve bir zeyl¹⁶⁶, yani ekten oluşmaktadır¹⁶⁷. Bu yedi maddeden iki tanesi, 3. ve 7. maddeler olup, mali hukuk ve vergilendirmeyi ilgilendiren maddelerdir.

Sened-i İttifak'ın 3. maddesiyle senedi imzalayanlar “Gerek hazinenin muhafazasına, gerekse devlet gelirlerinin mahallerinden tahsil ve tediyesine ve telef ve hasarattan korunmasına riayet edeceklerini taahhüt etmişlerdir¹⁶⁸.” Yani 3. madde ile hem devlet gelirlerinin, yani vergilerin korunması, bir anlamda hazinenin gelir kaybına uğramaması hem de bu vergiler toplanırken ayanların korunması ile zarara uğramadan vergilerin toplanması kararlaştırılmıştır.

Sened-i İttifak'ın 7. maddesinde ise, “Fukara ve reayanın himayet ve sinayetinin esas olduğu” belirtilmiş ve hanedanların idareleri altında bulunan kazalarda “fukara ve reayanın” vergilendirilmesinde “hadd-i itidale riayet hususuna dikkat” edileceği hükme bağlanmıştır¹⁶⁹. Söz konusu madde ile ilgili olarak, ahaliden, fakirlerden ve köylüden alınacak vergilerde adalet ilkesine uygun davranılacağına hükme bağlandığı söylenebilir.

Sonuç olarak Sened-i İttifak'ın iktidarın vergilendirme yetkisini sınırlayan, vergilendirmede adalet ilkesini Anayasa ve vergi hukukunda ilk kez gündeme getiren metin olduğu söylenebilir. Ayrıca ayanların halkın temsilcileri olmamalarına rağmen,

¹⁶⁴ “Ayan: 1. Osmanlılarda, bir kentin ileri gelenleri. 2. Osmanlılarda, XVIII. yüzyıldan bu yana illerin yönetiminde yetki kazanmış yerli kişiler. 3. Ayan Meclisi Üyesi”, (Çevrimiçi) <http://tdkterim.gov.tr/bts/->, 11.02. 2013.

¹⁶⁵ Sened-i İttifak'ın tam metni için bkz. Şeref Gözübüyük, Suna Kili, **Türk Anayasa Metinleri (Sened-i İttifak'tan Günümüze)**, Ankara, İş Bankası Kültür Yayınları, 1985, s. 4 vd.

¹⁶⁶ “Zeyl: 1. Ek. 2. Bir yazıya ek olarak katılan parça. 3. Bir eseri tamamlamak için sonradan yazılan ek eser.” (Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük), (Çevrimiçi) <http://tdkterim.gov.tr/bts/->, 11.02. 2013.

¹⁶⁷ Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, Bursa Ekin Kitabevi Yayınları, 2000, s. 3, 12; (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gen.tr/senediittifak.htm>-, 11.02.2013.

¹⁶⁸ Ahmet Akgündüz, **a.g.e.**, s. 699.

¹⁶⁹ İbrahim Karaduman, **a.g.e.**, s. 126.

bir bakıma verginin onaylayıcıları gibi davranmalarının, verginin yasallığı ilkesi konusunda da atılan bir adım olarak da değerlendirilebilir.

Verginin yasallığı ilkesi 1982 Anayasası'nda da belirtildiği gibi verginin yasayla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasıdır. Bu ilke evrensel bir vergi hukuku ilkesi olup, “Yasada yazılı olmadan vergi alınmaz.” (Nullum tributum sine lege scripta) kuralı pek çok ülkenin Anayasasında da yer almaktadır¹⁷⁰. Ancak özü itibarıyla yasallık ilkesi yalnızca verginin yasayla koyulması, değiştirilmesi ve konulması değil, halkın doğrudan ya da temsili demokrasilerde temsilcileri vasıtasıyla, kendisi için konulacak vergileri kendisinin belirlemesidir¹⁷¹. Ancak bu süreç işlediğinde gerçek anlamda yasallık ilkesinin var olduğundan söz etmek mümkün olabilecektir.

Dolayısıyla Sened-i İttifak'ı yasallık ilkesi açısından ilk adım olarak görmek mümkün değildir. Çünkü vergiyle ilgili hukuki bir metnin varlığı ya da şekli olarak yasa olması, o verginin yasal olduğunu gösterir, ancak yasallık ilkesinin hayata geçirildiğini göstermez. Çünkü yasallık ilkesi açısından önemli olan husus, o hukuki metnin ya da yasanın var olması değil, yasa yapıcıların egemenliklerinin kaynağının halk olmasıdır.

c. Tanzimat Fermanı (1839, Gülhane Hatt-ı Hümayunu)

1839 yılından II. Mahmut'un ölümünden sonra tahta Sultan Abdülmecit geçmiştir. Abdülmecit bir anlamda devletin kuruluşunu yeniden düzenleyen bir ferman yayımlamış, bu ferman 3 Kasım 1839'da Gülhane'de, padişahın, yabancı elçilerin ve halkın huzurunda fermanı yazan zamanın Dışişleri Bakanı Mustafa Reşit Paşa tarafından okunmuştur¹⁷².

¹⁷⁰ Nevzat Saygılıoğlu, “Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 59, s. 84.

¹⁷¹ İbrahim Karaduman, *a.g.e.*, s. 128.

¹⁷² “Osmanlı tarihinin gerçek anlamda ilk Anayasal belgesidir” görüşü için bkz. Cem Eroğul, *Anatüze Giriş (Anayasa Hukuku'na Giriş)*, Gözden Geçirilmiş On İkinci Bası, Ankara, İmaj Yayınevi, 2012, s. 207.

Fermanda padişah, devletin iyi idare edilmesi için yeni yasaların çıkarılmasının gerektiğini belirtmiştir. Tanzimat Fermanı biçim bakımından, Sened-i İttifak gibi maddelerden oluşmamaktadır. Tanzimat Fermanı'nda, bir yandan birçok temel hak ve özgürlük tanınmış olup diğer yandan da iktidarın kullanılmasına ve sınırlandırılmasına ilişkin birçok ilke de kabul edilmiştir.

Fermanda iltizam usulü¹⁷³ eleştirilmekte, bu usulün ülkenin “umur-ı maliyesini bir ademin yed-i ihtiyarına ve belki pençe-i cebrü kahrına teslim” etmek anlamına geldiği belirtilmektedir. Ferman aynı zamanda “her ferdin emlak ve kudretine göre bir vergi münasip tayin olunarak kimseden ziyade şey alınmamasını” öngörmekteydi¹⁷⁴.

Yani bu ferman ile Osmanlı Devleti'nde geçmişten beri uygulanmakta olan iltizam yöntemi nedeniyle halkın, mültezimler elinde ağır ve keyfi bir biçimde vergilendirilmesine karşı çıkılmış¹⁷⁵ ve herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi, kimseden mali gücünü aşan bir vergi alınmaması ilkesi ortaya konulmuş, dolayısıyla ilk defa mali güce göre vergilendirme ilkesi benimsenmiştir. Verginin toplanmasına ilişkin yukarıda yer alan ilke kabul edilirken, aynı zamanda devlet giderlerine ilişkin olarak da yasallık ilkesi bu ferman ile kabul edilmiştir.

d. Islahat Fermanı (1856)

Padişah Abdülmecit tarafından 1856 yılında Islahat Fermanı ilan edilmiştir. Bu ferman Tanzimat Fermanı'na göre daha kapsamlı bir fermandır. Islahat Fermanı'nda da Tanzimat fermanında olduğu gibi vergi ile ilgili hükümler bulunmaktadır. Fermanda vergi alımında din ayrımı yapılmayacağı ilan edilmiş olup bu husus “tebaa-i saltanat-i seniyeimin kaffesi üzerine tarh olunacak vergi ve tekalif sınıf ve mezheplerine bakılmayacak bir surette ahz olunması” şeklinde ifade

¹⁷³ “İltizam Usulü: Osmanlı İmparatorluğu'nda belirli vergileri toplama görev ve yetkisinin devlet tarafından, yapılan bir anlaşma ile mültezim adı verilen üçüncü şahıslara önceden belirlenmiş bir bedel karşılığında verilmesine dayanan vergi toplama yöntemi.”, (Çevrimiçi) <http://tdkterim.gov.tr/bts/-, 11.02.2013>.

¹⁷⁴ İbrahim Karaduman, **a.g.m.**, s. 127.

¹⁷⁵ Gülşen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 81.

edilmiştir. Padişahın bu ifadesiyle ilk defa Müslümanlar ile gayrimüslimler arasında vergiler açısından da eşitlik sağlanmıştır¹⁷⁶. Islahat Fermanı eşitlik ilkesi açısından son derece büyük önem taşımaktadır. Ayrıca bu ferman ile de verginin doğrudan doğruya devlet tarafından alınması usulü benimsenmiştir¹⁷⁷.

2. Meşrutiyet Dönemi (1876, Kanun-i Esasi)

1876 yılında ilan edilen Kanun-i Esasi'nin Türk Anayasa tarihindeki ilk yazılı Anayasa olduğu kabul edilmektedir. Kanun-i Esasi, Padişah II. Abdülhamit tarafından ilan edilmiştir. Kanun-i Esasi'de¹⁷⁸, yasama yetkisinin padişah ile Meclisi Umumi tarafından kullanılacağı hükmü yer almış olup, yürütme yetkisinin ise Ayan Meclisi ve Mebusan Meclisi tarafından kullanılması esası benimsenmiştir¹⁷⁹.

Kanun-i Esasi'de vergilendirmeye yönelik hüküm 20. ve 25. maddelerde yer almıştır¹⁸⁰. 20. maddede verginin herkesin mali gücüne göre alınacağı belirtilmiş olup, 25. maddede ise, bir yasaya dayanmadıkça vergi ve resim adı ile ve diğer bir adla hiç kimseden vergi alınamayacağı belirtilmiştir. Kanun-i Esasi, mali güce göre vergilendirme ve yasallık ilkelerini içeren ilk yazılı Anayasa olması dolayısıyla önem taşımaktadır. Padişahın “mutlak veto” yetkisi vardı ayrıca yasama yetkisi meclis ve padişaha müşterek olarak verilmişti. Padişah onaylamadıkça hiçbir yasa yapılamayacaktı. Yasa teklifinin görüşülebilmesi için padişahın izni gerekmektedir¹⁸¹.

¹⁷⁶ Nevzat Saygılıoğlu, **a.g.m.**, s. 85.

¹⁷⁷ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 81.

¹⁷⁸ Tamer Budak, **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, İstanbul, XII Levha Yayıncılık, 2010, s. 45.

¹⁷⁹ İbrahim Karaduman, **a.g.m.**, s. 127.

¹⁸⁰ 20. madde: “herkesin kudreti nispetinde tarh ve tevzi olunacağı”, 25. madde: “bir yasaya müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve nam-ı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz.”; Kemal Gözler, **a.g.e.**, s. 19, 23, 43; “Kanun-i Esasi”, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gen.tr/kanunuesasi.htm>-, 11. 02. 2013.

¹⁸¹ Cemil Rakıcı, “Vergi Adaleti ve Asgari Ücretin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 275, s. 216.

Bu nedenle yasallık ilkesinin tam olarak işlerlik kazandığı söylenemez. Çünkü Islahat Fermanı'yla ilgili bölümde de açıklandığı üzere yasallık ilkesinin gerçek anlamda hayata geçirildiğinden bahsetmek için egemenliğin kaynağının halk olması koşulu en önemli husustur.

3. Osmanlı'da Vergi İsyanları

Osmanlı Devleti'nde, devlete ve yönetime karşı birçok isyanın ortaya çıktığı bilinmektedir. Görülen bu isyanlar etnik, dini veya siyasi nitelik taşımaktadır¹⁸². Bir kısım isyanlar ise her ne kadar ekonomik nedenler dışındaki nedenlerle ortaya çıkmışsa da, sivil halkın bu isyanların içinde yer almasında belli dönemlerde yaşadıkları mali sıkıntılar etkili olmuştur.

Bunun yanında Osmanlı Devleti'nde sadece vergi nedeniyle ortaya çıkan isyanların sayısı çok fazla değildir. Bunun temel sebebi, padişahın devletin başı olması ile birlikte aynı zamanda halife sıfatını da taşımasıdır. Dolayısıyla padişaha ve devlete karşı isyan, halifeye isyan ile aynı anlama gelmektedir. Vergi tahsili ile yetkili görevliler de, bu yetkiyi padişahıtan aldığından, padişahların bu özelliğini kullanarak halkın ağır vergilere boyun eğmesinde etkili olmuştur. Osmanlı Devleti'nde çeşitli nedenlerle vergi toplama yetkisinin devri söz konusu olmuş, fakat devlet teşkilatı yerine devletin yetkilendirdiği kişi ya da grupların vergi tahsilini gerçekleştirmesi ve bunların halk üzerinde keyfiyet ve baskı kurmaları isyan hareketlerinin ortaya çıkmasına sebep olmuştur.

Osmanlı Devleti'nde çıkan söz konusu isyanların hiçbirinde padişahlık rejiminin kaldırılarak yerine başka bir rejime geçilmesi amaçlanmamış, birçok isyanın sonunda ya yöneticiler ya da padişah değişmiştir. Osmanlı Devleti'nde çeşitli dönemlerde uygulanan ağır ve adaletsiz vergiler ve vergilerin tahsilinde halka yönelik gösterilen kötü davranışlar hiç şüphesiz Osmanlı Devleti'nin adaletten uzak bir devlet yönetimi olduğu anlamına gelmez. 600 yıllık bir imparatorlukta vergi

¹⁸² Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, Özgür Saraç, "Osmanlı Tarihinde Vergi İsyanları I", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, C. 7, S. 2, 2002, s. 1.

adaletine azami önem veren padişah ve yöneticiler olduğu gibi, bu konuda güç ve yetkilerini suiistimal eden yöneticiler de olmuştur¹⁸³.

Çalışmamızın bu bölümünde Osmanlı'da meydana gelen çeşitli vergi isyanlarına yer verip bunları sebep ve sonuçları ile birlikte açıklamaya çalışacağız.

¹⁸³ Cemil Rakıcı, **a.g.m.**, s. 217.

TABLO II: C. Osmanlı'daki İsyânlar¹⁸⁴

Ad/ Tarih/ Yer	Celali İsyânları ¹⁸⁵ , 1519, Anadolu
Sebepler	16. yüzyıl ortalarında Osmanlı Devleti'nde ekonomik ve toplumsal bunalım baş gösterdi. Celali İsyânlarının ortaya çıkmasındaki temel sebep verginin tahsilinde yaşanan sorunlardı. Anadolu ve Akdeniz üzerinden geçen uluslararası ticaret yollarının coğrafi keşifler sonucunda yön değiştirdi. Osmanlı Devleti, ticaret yollarının kendi topraklarından geçtiği dönemlerde sağladığı kazancı yitirdi. Öte yandan fetihlerin durmasıyla ganimet gelirleri de ortadan kalktı. Devlet, gereksinim duyduğu geliri sağlayabilmek için vergileri artırdı. Bütün bunların sonucunda Osmanlı toplumsal ve ekonomik düzeni alt üst oldu. İşsizlik ve geçim sıkıntısı, medrese öğrencisinden askerine kadar toplumun bütün kesimlerine yansıdı. Anadolu'da ilk büyük Celali Hareketleri, medrese öğrencilerinin hareketi olarak ortaya çıktı. Medrese öğrencileri ve medrese bitirip iş bulamayanlar Yozgat, Amasya, Adıyaman, Sivas ve Malatya yörelerinde büyük ayaklanmalar başlattılar. Daha sonra, Osmanlı askeri sınıfından levant ve sekbanlar da ayaklandılar. Bu arada Osmanlı Devleti'nin yerel yöneticileri, güç kullanarak

¹⁸⁴ Bu konuda geniş ölçüde şu kaynaklardan yararlanılmıştır. Bkz. Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, Özgür Saraç, **a.g.m.**, s. 1, 20; Kerim Gök, **a.g.m.**, s. 158, 160.

¹⁸⁵ 17. yüzyılda yaşamış olan Osmanlı devlet adamı Koçi Bey, IV. Murat'a sunduğu risalesinde vergi veren halkın çeltiği sıkıntıları şu şekilde ifade diyordu: "...Bu zulme reaya nasıl dayansın?...", Koçi Bey, **Koçi Bey Risalesi**, Sadeleştiren: Zuhuri Danışman, Ankara, Kültür ve Turizm Bakanlığı Yayınları: 609, 1000 Temel Eser Dizisi: 115, 1985, s. 69 vd.

	halktan vergi toplamaya başladılar. Bu yöneticilerin kanunnamelerde yer alan vergileri birkaç misli fazladan almaları ve kanunnameler dışında yeni vergiler koymaları halkın tepkisine ve daha sonra isyanına yol açtı.
Sonuçlar	Celali İsyanları, Osmanlı toprak düzenini büyük ölçüde değiştirdi. Ağır vergiler yüzünden çiftçilerin toprakları mültezimlerin ya da yerel yöneticilerin eline geçti. Vergiler yüzünden borca giren köylüler, işledikleri toprakları sonunda tefecilere kaptırdılar. Osmanlı toprak düzeninin bel kemiği olan Tımar Sistemi bozuldu. Büyük nüfus hareketleri ortaya çıktı ve kentlere büyük göçler oldu. Tarımsal üretim geriledi ve kıtlık tarım ürünleri fiyatlarının yükselmesine yol açtı. On binlerce insan yaşamını yitirdi ve pek çok yerleşim yeri yıkıma uğradı ¹⁸⁶ .
Ad/ Tarih/ Yer	Patrona Halil İsyanı, 1730, İstanbul
Sebepler	Ayaklanmanın sebebi, Nevşehirli Damat İbrahim Paşa'nın açtığı zevk ve sefahat devrinden memnun olmayan, bu yapılanları israf olarak gören bir kitle oluşmuş olmasıdır ¹⁸⁷ . Vergileri ödemekte güçlük çeken esnafa, bid'at adı altında perakende mallar üzerinden alınan bir vergi konulmuştur. Söz konusu vergi malların niteliklerine göre alınacak ve bu da gümrükçüler tarafından belirlenecekti ¹⁸⁸ . Bu verginin

¹⁸⁶ 16. yüzyılın başlarından 17. yüzyıla kadar süren ve Celali İsyanları içerisinde değerlendirilen Şeyh Celal, Baba Zünnun, Karayazıcı, Kalender Çelebi vb. isyanlar hakkında daha fazla bilgi almak için bkz. Ahmet Akgündüz, Said Öztürk, **Ottoman History, Misperceptions and Truths**, İstanbul, İslamitische Universiteit Rotterdam Press, March 2011, s. 270 vd.

¹⁸⁷ M. Fatih Ertürk, **a.g.e.**, s. 197.

¹⁸⁸ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, Özgür Saraç, **a.g.m.**, s. 13.

	1730’da padişah ve sadrazamın sefere çıkma kararı aldığı belirtilerek ciddi bir şekilde tahsiline başlanınca, esnafın ve yeniçerilerin hoşnutsuzlukları daha da arttı. Sefere çıkılmayacağının anlaşılması ile de kendilerini aldatılmış saydılar¹⁸⁹. Ordunun sefere hazırlanması sebebiyle, birçok esnaf ordugâha gelmiş ve ticari yatırım yapmıştı. Yeniçeriler de işlerini kapatıp orduya katılmışlardı. Fakat ordunun hareket etmemesi bunların zararına olmuş ve birçok esnaf sermayesini kaybetmiştir. Ticaretle uğraşan yeniçeriler, esnaflık yapan halkla birlikte bu isyanı başlatmışlardır.
Sonuçlar	Hiçbir direnme ile karşılaşmayan ihtilalciler, 30 Eylül günü amaçlarına ulaşmıştır. Başta İbrahim paşa olmak üzere bazı vezirler öldürülmüş, III. Ahmet’in yerine I. Mahmut tahta geçirilmiş ve İbrahim Paşa’nın bütün mal ve servetine el konulmuştur. Yeni tahta geçmiş I. Mahmut, Patrona Halil’i çağırıp dileklerini öğrenmek istedi. Halil kendisi için en ufak bir talepte bulunmaksızın, halkı ezen vergilerin kaldırılmasını istedi. Bundan başka Halil, kendisine yapılan 100.000 altın karşılığında herhangi bir yere gitmesi önerisini de geri çevirdi¹⁹⁰. Sonunda hükümet, esnafın arzularını kabulden başka çare bulamadı. İsyan sadrazam, defterdar gibi birçok devlet görevlisinin öldürülmesi ile sonuçlandı ve böylece Lale Devri kapanmış oldu.

¹⁸⁹ Ahmet Tabakoğlu, **Gerileme Dönemine Girerken Osmanlı Maliyesi**, İstanbul, Dergah Yayınları: 117, Tarih Dizisi: 10, Emek Matbaacılık, 1985, s. 219.

¹⁹⁰ Burhan Oğuz, **Türk Halk Düşüncesi ve Hareketlerinin İdeolojik Kökenleri III**, İstanbul, Simburg Kitapçılık, 1997, s. 284.

Ad/ Tarih/ Yer	Kabakçı Mustafa İsyanı, 1807, İstanbul
Sebepler	Osmanlı Devleti'nin en yenilikçi padişahlarından biri olan Sultan III. Selim, Osmanlı Devleti'nde bugüne kadar gerçekleştirilememiş bir düzenleme yaparak "Nizam-ı Cedit" adı ile askeri ordusunu kurmuştu. Ayrıca mülki, idari, ticari, sosyal ve siyasi bir dizi ıslahat teşebbüslerine girişerek, devlete yeni bir canlılık getirdi. Bu durum; Rusya, Fransa ve İngiltere'nin hoşuna gitmiyordu. 1806'da çıkarılan Sırp isyanı, 1807'de Rusya'ya harp ilanı ve İngiliz donanmasının İskenderiye'yi işgali, tamamen Osmanlı Devleti'nin bu gelişme programını önlemeye yönelikti. Nitekim bu faaliyetler, içeride de, III. Selim'in kurduğu modern Nizam-ı Cedit ordusunu istemeyen yeniçerilerin hoşuna gitmiyordu. Devletin Nizam-ı Cedit'e ağırlık verip kendilerini ihmal etmesi; yeniçerileri kuşkulandırıyor ve ocağın ilga edileceği ihtimalini kuvvetlendiriyordu. Az çok hali vakti yerinde olanlardan tutun da zengin olanların tütün, şarap, ipek ve yün ticareti yapanların "İrad-ı Cedit" vergisi vermeye mecbur edilmeleri vergi verenleri hiç de memnun etmemişti. Hatta vergi tahsili esnasında bazı zulümlerin yapıldığı da anlaşılmaktadır¹⁹¹. Selanikli Sadaret Kaymakamı Köse Musa Paşa'nın tahrikleriyle isyan başlatıldı.
Sonuçlar	Sultan III. Selim kan dökülmesini istemedi. Sultan III. Selim'in "Bu işlere sebep, benim hilmimdir (yumuşak huylu

¹⁹¹ Ahmet Akgündüz, Said Öztürk, **a.g.e.**, s. 284.

	olmamdır)!” demesi üzerine, Köse Musa, Nizam-ı Cedit askerlerinin kaldırıldığı hakkındaki fermanı çıkarttı. Kararın hemen ardından, Nizam-ı Cedit taraftarları devlet adamlarını katlettiler. Daha sonra “Padişahı da istemiyoruz” diye bağırان asiler, 29 Mayıs 1807’de, Sultan III. Selim’i tahttan indirip, yerine IV. Mustafa’yı geçirdiler¹⁹². IV. Mustafa isyanlar sonucunda durumu iyi görmemiş ve Edirne’de bulunan Sadrazam Çelebi Mustafa Paşa ile Alemdar Mustafa Paşa’ya aracı olarak Hazine Vekili Nezir Ağa’yı göndermiş ve her ikisini de İstanbul’a çağırıştır. Sadrazama ve Alemdar milis ordusu ile birlikte 19 Temmuz’da İstanbul’a gelmişlerdi. Sultan, Sadrazam ve Alemdar devletin erkânıyla görüşme yapmıştı. “Rusçuk Yaranı” IV. Mustafa’nın hemen burada tutuklanması ve milislerin ivedilikle İstanbul’a girip III. Selim’i tekrar tahta geçirmesi idi. Fakat Alemdar bu öneriyi “mertliğe uygun değildir” diyerek reddetmişti. Alemdar Kırçalı milisleri ve seymenleri ile Çırpıcı Çayırı’nda ordugâh kurdu. Sadrazam ise şehirdeki konağına ve yanındaki askerlerde şehir kışlalarına gitmişlerdi. 20 ve 21 Temmuz’da yeni bir seri atama yapıldı ve özellikle Şeyhülislamlığa Arapzade Arif Efendi getirildi. 21 Temmuz’da Alemdar ordusuyla Alay Köşkü önünde IV. Mustafa’ya alay etti. Fakat IV. Mustafa Alemdar’ı sadrazam tayin etmeyip onu bir sadık, has ve kahraman kişi olarak övdükten sonra bütün Trakya ve Balkanlar üzerinde devlet

¹⁹² Konu ile ilgili olarak daha farklı görüşler için bkz. “III. Selim’in tahttan indirilip Şehzade Mustafa’yı tahta çıkarma kararı III. Selim’e Şeyhülislam Ataullah Efendi bir tezkere ile bildirildi. İşi bir an önce bitirmek isteyen Köse Musa Paşa, saray kapılarını havaya uçurmaya ve içeri girmeye kalkıştı. Asiler de “Selim’i değil, Mustafa’yı istiyoruz” diye bağırıyorlardı. Sonunda Ataullah Efendi ile Musa Paşa saraya girip, kararı padişaha tebliğ ettiler. Bu istek karşısında III. Selim, “Böyle isyankâr tebaanın hükümdarı ve halifesi olmaktansa olmamak daha iyidir” diyerek padişahlıktan ayrıldığını açıkladı. Yerine IV. Mustafa tahta çıktı. ”, M. Fatih Ertürk, **Osmanlı İmparatorluğu Tarihi**, İstanbul, Kalipso Yayınları, 2010, s. 226.

	murahhası ve serdarı olarak atandığını bir hatt-ı hümayunla ilan etti. IV. Mustafa tahta çıktığında bütün ilerlemeler durduruldu. Kabakçı Mustafa, Turnacıbaşılık rütbesiyle Boğaz'a tayin edildi. Hükümet işlerinde nüfuz sahibi oldu. Fakat bu çok kısa bir zaman sürdü. Temmuz 1808'de Alemdar Mustafa Paşa'ya bağlı Pınarhisar Ayanı Ali Ağa ve askerlerince Boğaz'daki evinde öldürüldü. Kabakçı Mustafa'nın kesilen başı Çorlu'da olan Alemdar Mustafa Paşa'ya ulaştırıldı¹⁹³.
Ad/ Tarih/ Yer	Atçalı Kel Mehmet İsyanı, 1829 - 1830, Aydın
Sebepler	Halk, aşırı vergi alınmasından ve buna itiraz edenlerin şiddetle cezalandırılmasından şikâyetçiydi. Bu olaylar üzerine Atçalı Kel Mehmet, etrafına topladığı adamlarla birlikte bu kişilere karşı kuvvet kullanarak halkı korumuş ancak, her şeye rağmen, hükümetin topladığı vergileri şeriatın emrettiği şekilde alıp İstanbul'a göndermiştir.
Sonuçlar	Bu isyan, saraya ve padişaha karşı bir başkaldırı değil, kendilerine vergilendirme yetkisi verilen ve padişahın verdiği bu yetkiyi kötüye kullanan görevlilerin haksız muamele ve zulmüne karşı bir isyan hareketi niteliği taşımaktaydı¹⁹⁴.

¹⁹³ Alan Palmer, **Osmanlı İmparatorluğu, Bir Çöküşün Yeni Tarihi**, 4. Bası, İstanbul, Sabah Kitapları, 1995, s. 79.

¹⁹⁴ Atçalı Kel Mehmet İsyanı hakkında daha fazla bilgi edinmek için bkz. Murat Sertoğlu, **Atçalı Kel Mehmet Efe**, İstanbul, Sağlam Kitabevi, 1982, s. 3 vd.

Ad/ Tarih/ Yer	Erzurum İsyancıları, 1906 - 1907 ¹⁹⁵ , Erzurum
Sebepler	1904 yılında köylü, esnaf ve tüccarlar üzerindeki vergi yükü çok ağırlaşmıştı. Vergi tahsilinde iltizam usulünün uygulandığı bu dönemde, bu kesimler üzerindeki mültezim baskıları da dayanılmaz hale gelmişti. Erzurum ve diğer doğu illerinde hüküm süren ağır kış şartları ile birlikte ağır vergi yükü birçok köylünün topraklarını terk etmesine yol açmıştı. Hükümetin toplamaya karar verdiği iki yeni vergi de bu isyanın en önemli sebebini oluşturmuştur. Bu vergilerden biri kişiler üzerinden alınan “Şahsi Vergi” diğeri de evcil hayvanlar üzerinden alınan “Hayvanat-ı Ehliye Rüşumu” idi. Erzurum’da bu vergiler nedeniyle iki büyük isyan çıkarak halk 15 Mart 1907’de postaneyi kuşatmıştır.
Sonuçlar	Abdülhamit’in koyduğu iki yeni vergiye karşı halkın 1906 Mart’ında başlattığı bu direniş, 1907 Mart’ında başarıya ulaşp iki verginin de kaldırılmasıyla sonuçlanmıştır.
Ad/ Tarih/ Yer	Kastamonu İsyanı, 1906, Kastamonu
Sebepler	Bu isyanın baş nedeni, Şahsi Vergi idi. Bu dönemde bazı devlet memurlarının vergiden muaf olması halkın tepkisini çekmiştir. Saraya gönderdikleri dilekçeleri dikkate

¹⁹⁵ Bu tarihler arasındaki gelişmeler hakkında detaylı bilgi için bkz. M. Fatih Ertürk, **a.g.e.**, s. 283.

	alınmayan halk, yapılan belediye seçimlerini de boykot etmiş, istedikleri yine dikkate alınmayınca kalabalık bir grup, Vilayet Konağı'nın önünde gösteri yaparak telgrafhaneyi ele geçirmiştir.
Sonuçlar	İsyancılar, Vali'nin görevden alınmasına ilişkin Sultan'a gönderdikleri dilekçeye imza atılana kadar, kendileriyle görüşmeye gelen heyeti rehin almışlardır. İsyan sonucunda halkın isteği yerine getirilmiş, vali ve defterdar görevlerinden alınmıştır.
Ad/ Tarih/ Yer	Sinop İsyanı ¹⁹⁶ , 1906, Sinop
Sebepler	Sinop İsyanı da, Kastamonu isyanı ile aynı nedenlerden kaynaklanmıştır. Bu isyanda mutasarrıfın kötü yönetiminin önemli bir etkisi olmuştur. Zaten vergilerden bunalan Sinop halkı, mutasarrıfın yolsuzlukları sonucunda hareket geçmiştir.
Sonuçlar	Mutasarrıfın Çerkes Gül Hasan adlı haydutu hapishaneden hapis süresi bitmeden çıkarması üzerine, Çerkes Gül Hasan halk üzerinde zulüm uygulamaya başladı. Halk da bu zulümden kurtulmak istediği için toplanarak telgrafhaneye yürüdü. Mutasarrıfın görevden alındığına dair telgrafın alınmasıyla isyan sonlandırıldı.

¹⁹⁶ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, Özgür Saraç, **a.g.m.**, s. 23.

C. Birinci Meclis ve Cumhuriyet Dönemindeki Anayasal Gelişmeler

Vergilendirme yetkisi, Türk hukukunda Avrupa'daki gelişmelere paralel olarak 1924, 1961 ve 1982 Anayasalarında yerini almıştır¹⁹⁷. 1921 Anayasası'nda yer bulmamakla beraber biz vergilendirme yetkisine neden 1921 Anayasası döneminde yer verilmediğini de açıklamaya çalışacağız.

1. 1921 Anayasası (1921 Teşkilat-ı Esasiye Kanunu)

1920'de Damat Ferit Paşa'nın Mebusan Meclisi'ni feshetmesi üzerine, seçilen vekiller 23 Nisan 1920'de Ankara'da ilk Türkiye Büyük Millet Meclisi toplantısını yapmışlardır¹⁹⁸. Hukuken Osmanlı padişahlarına ait olan vergilendirme yetkisi bu toplantı ile beraber yasama yetkilerinden biri olarak parlamentoya geçmiştir. Meclisin çıkarttığı ilk vergi yasaları, eski vergilere zam yapılması ve oran artırımlarına ilişkin olmuştur¹⁹⁹. 20 Ocak 1921'de 1921 Anayasası'nın kabul edilmesiyle beraber, meşrutiyet sistemi yerine egemenliğin millete ait olduğu ilan edilmiş ve tüm yetkiler T.B.M.M.'ye verilmiştir²⁰⁰.

1921 Anayasası 24 maddelik kısa bir Anayasa olup, olağanüstü bir dönem olan milli mücadele döneminin ihtiyaçlarını karşılamak üzere kabul edilmiş bir Anayasa niteliğini taşır. Anayasayı ilan eden Meclis'in de bu durumu böyle gördüğü

¹⁹⁷ Gülsen Güneş, "Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Örnekler", **Vergi Sorunları**, Sayı: 237, s. 169.

¹⁹⁸ Mümtaz Soysal, **Yüz Soruda Anayasa'nın Anlamı**, İstanbul, Gerçek Yayınevi, 1993, s. 37.

¹⁹⁹ "Büyük Millet Meclisinin çıkarttığı ilk yasa, bir cümlelik 1 sayılı Ağnam (Hayvanlar) Vergisi Yasası olmuş ve bu verginin eskiden olduğu gibi dört kat olarak alınmasına karar verilmiştir. 28 Şubat 1920 tarih ve 23 sayılı İhracat Rüsumu Yasası, fiyat dalgalanmalarına karşı malların kilo veya adetleri üzerinden alınan vergi miktarını yüzde elli oranında arttırma veya indirme konusunda Bakanlar Kuruluna yetki vermiştir. Bakanlar Kurulu, kendisine verilen yetkiyi kullanarak Anadolu'dan yabancı ülkelere ve işgal altında bulunan Osmanlı topraklarına ihracatı yapılan mallardan alınan ihracat resmi miktarlarında yüzde elli indirim yapmıştır.", bkz. 17 Nisan 1921 gün ve 793 sayılı Kararname, Alptekin Müderrisoğlu, "Kurtuluş Savaşının Mali Kaynakları", Ankara, **Maliye Bakanlığı Ellinci Yıl Yayımları**, 1974, s. 343.

²⁰⁰ Cemil Rakıcı, **a.g.m.**, s. 217.

ve Kanun-i Esasi'yi halen geçerli saydığı da anlaşılmaktadır²⁰¹. Bu nedenle 1921 Anayasası'nda vergilendirmeye ilişkin herhangi bir hüküm yer almamıştır diyebiliriz.

2. 1924 Anayasası (1924 Teşkilat-ı Esasiye Kanunu)

29 Ekim 1923 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti kurulmuştur. Daha sonra 1921 Anayasası'nın kurulan cumhuriyetin ihtiyaçlarına cevap verecek nitelikte bir Anayasa olmadığı anlaşılmıştır. O nedenle, 20 Nisan 1924 tarihinde klasik Anayasa anlayışına uygun olarak hazırlanan ve 105 maddeden oluşan 1924 Anayasası kabul edilmiştir²⁰².

1924 Anayasası'nda vergilendirme yetkisi konusunda 2 madde yer almaktadır. Anayasa'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." hükmü, 85. maddesinde ise; "Vergiler ancak yasayla salınır ve alınır. Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alına gelmekte olan resimler ve yüklemeler, yasaları yapılmıncaya kadar alınabilir" hükmü yer almıştır²⁰³. 84. madde ile verginin tanımı yapılmış olup kesin bir şekilde vurgulanmasa da eşitlik ilkesi benimsenmiştir, diyebiliriz. 85. maddede ise yasalara dayanmadıkça vergi alınamayacağı belirtilmiş, yani vergilendirmede yasallık ilkesi benimsenmiştir.

1924 Anayasası'nda yasaların Anayasaya uygunluklarını denetleyecek bir yargı makamı öngörülmemiştir²⁰⁴. 1924 Anayasası döneminde, Anayasanın 85/1. fıkrasında "Vergiler ancak yasayla salınır ve alınır" hükmüne kısacası vergide yasallık ilkesine uymayan nitelikteki yasalara rastlanılır. 1924 Anayasası'nda vergilendirme yetkisi konusunda belirlenen ilkelerin dışına çıkılmasında, 1929

²⁰¹ Mustafa Erdoğan, *Türkiye'de Anayasalar ve Siyaset*, 3. Baskı, Ankara, Liberte Yayınları, 2011, s. 40.

²⁰² Cemil Rakıcı, *a.g.m.*, s. 275.

²⁰³ İbrahim Karaduman, *a.g.m.*, s. 130.

²⁰⁴ Cem Eroğul, *a.g.e.*, s. 243 vd.

yılında başlayan dünya ekonomik krizinin ve 1939 - 1945 yıllarında II. Dünya Savaşı döneminin büyük ölçüde etkileri olduğunu belirtmek gerekir²⁰⁵.

3. 1961 Anayasası

1961 Anayasası 27 Mayıs 1960 askeri darbesinden sonra ortaya çıkmıştır. Anayasacılık açısından bakıldığında 1961 Anayasası, Türk Anayasacılık tarihinin en demokratik ve özgürlükçü Anayasası olarak nitelendirilir²⁰⁶. Türk hukuk tarihine “hukuk devleti” ifadesi ilk defa 1961 Anayasası ile girmiştir. Vatandaşlara “insan haysiyetine yaraşır bir yaşayış seviyesi sağlanması” devletin görevleri içerisinde sayılmıştır²⁰⁷.

1961 Anayasası’nın “Vergi Ödevi” başlıklı 61. maddesinde, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ancak yasayla konulur” hükmü yer almıştır. 20.09.1971/1488 tarih ve sayılı yasayla Anayasa’nın 61. maddesine aşağıdaki 3. fıkra eklenmiştir: “Yasanın belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.” 3. fıkra ile de Meclis, vergilendirme konusundaki yetkisini icra organı ile paylaşmıştır²⁰⁸.

Bilindiği gibi 1961 Anayasası ile yasaların Anayasaya uygunluğunu denetlemek üzere Anayasa Mahkemesi kurulmuş bulunuyordu. Anayasa Mahkemesi, 61. maddenin 3. fıkrasının bulunmadığı 1961 öncesi dönemde, vergilendirme konusunda Bakanlar Kurulu’na yetki veren bazı yasaların bu maddelerini iptal etmiştir²⁰⁹. 61. maddenin 3. fıkrasının yürürlüğe girdiği tarihten sonraki dönemde, Anayasa Mahkemesi önüne gelen iki konuda, Bakanlar Kurulu’na verilmesi gereken

²⁰⁵ Mustafa Erdoğan, **a.g.e.**, s. 41.

²⁰⁶ İbrahim Karaduman, **a.g.m.**, s. 130.

²⁰⁷ Tamer Budak, **a.g.e.**, s. 50.

²⁰⁸ Zeynep Arıkan, **Yetki ve Kullanım**, s. 277.

²⁰⁹ Anayasa Mahkemesi’nin 25.10.1969 Tarih ve 1967/41 Esas, 1969/57 Karar sayılı Kararı, **AYMKD**, Sayı: 8, s. 18, 109 ile 15.06.1967 Tarih ve 1970/55 Esas, 1971/57 Karar sayılı Kararı, **AYMKD**, Sayı: 9, s. 533.

vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlölükler konusundaki yetkinin başka kurumlara verilmiş olması nedeniyle, yasa maddelerini iptal etmiştir²¹⁰. 61. maddenin düzenlemesi içinde “mali güce göre vergi ödeme” ilkesi, vergilendirme yetkisi açısından dikkate alınması gereken son derecede önemli bir ilkedir. Buna göre, kişi ve kuruluşlardan ekonomik durumlarına göre vergi alınması gerekmektedir²¹¹.

Anayasa Mahkemesi’nin kurulması, 1961 Anayasası’nın en önemli özelliklerinden birisidir. Anayasa’nın 147. maddesi ile ilk defa Anayasalarda yer alan vergilendirme ilkelerinin denetimi sağlanmıştır. Bundan sonra vergi yasaları Anayasal denetime tabi olduğundan, yasama organının eşitlik ilkesi konusundaki takdir yetkisinin sınırları, Anayasa Mahkemesi tarafından her bir yasa açısından ayrı ayrı belirlenebilmiştir²¹².

4. 1971 Anayasa Değişiklikleri Dönemi

1961 Anayasası’nda 20 Eylül 1971 tarihli ve 1488 sayılı yasa ile Anayasada değişiklikler yapıp geçici maddeler eklenmiştir²¹³. Bu yasa ile Vergi Ödevi başlığını taşıyan 61. maddeye “Yasanın belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.” hükmü eklenmiştir. Bu değişiklikte, yürütme organının vergilendirme yetkisinin Anayasal temelinin oluşturulduğu ifade edilebilir.

²¹⁰ Anayasa Mahkemesi’nin 26.03.1974 Tarih ve 1973/32 Esas, 1974/11 Karar sayılı Kararı, **AYMKD**, Sayı: 12, s. 111 ile 25.02.1975 Tarih ve 1973/37 Esas, 1975/23 Karar sayılı Kararı, **AYMKD**, Sayı: 13, s. 58.

²¹¹ Elif Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücüne Göre Vergileme**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 1997, s. 6.

²¹² Leyla Ateş, **Vergilendirmede Eşitlik**, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2006, s. 65.

²¹³ İbrahim Karaduman, **a.g.m.**, s. 130. Ayrıca 1971 değişikliklerinde önemli ölçüde sınırlandırılan güvenceler hakkında bilgi edinmek için bkz. Cem Eroğul, **a.g.e.**, s. 279.

Daha sonra anılan bu hüküm 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 4. fıkrasında da yer almıştır. Bu yetkinin yasama yetkisinin devri niteliğinde olduğu ve vergilendirme yetkisi ile ilgili en önemli ilke olan yasallık ilkesine aykırı olduğu yönündeki görüşler vardır²¹⁴.

Fakat Anayasa Mahkemesi bu uygulamanın yasallık ilkesine aykırı olmadığını, “Yasama organı, vergi alanına giren konuları ayrıntılarıyla düzenlemesinin olanaklı bulunmadığı hallerde, vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek, uygulamaya, tekniğe ve uzmanlaşmaya ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verebileceğini” belirtmiştir. Ayrıca Anayasa Mahkemesi, çeşitli kararlarında, Anayasa'nın 73. maddesinin 4. fıkrasında yer alan hükmü, yasallık ve yasama yetkisinin devredilemezliği ilkelerinin istisnası olarak değerlendirmiştir.

5. 1982 Anayasası

12 Eylül 1980'de Türk Silahlı Kuvvetleri, ülkenin yönetimine, “komuta kademe ve zinciri içinde” bütünü ile el koymuştur²¹⁵. 1982 Anayasası²¹⁶, 12 Eylül 1980'de yapılan askeri darbe sonrasında hazırlanmıştır. Anayasa, 27 Ekim 1980 tarihinde Milli Güvenlik Konseyi tarafından kabul edilen 2324 sayılı “Anayasa Düzeni Hakkında Yasa” ile Anayasal bir temele oturtulmuştur. Yasanın 2. maddesi ile yasama yetkisi Milli Güvenlik Konseyi'ne verilmiştir. Daha sonra Danışma Meclisi oluşturulmuş olup bu meclis 30 Temmuz 1982 yılında çalışmalarını tamamlamıştır. Danışma Meclisi tarafından 1982 Anayasası hazırlanmış ve 7 Kasım 1982 tarihinde referanduma sunulmuştur²¹⁷. 7 Kasım 1982'de yapılan referanduma

²¹⁴ Bu görüşler hakkında bilgi için bkz. İbrahim Karaduman, **a.g.m.**, s. 131.

²¹⁵ “Genelkurmay Başkanının başkanlığında, Kara, Deniz ve Hava Kuvvetleri Komutanları ile Jandarma Genel Komutanından oluşan Milli Güvenlik Konseyi, Türkiye Büyük Millet Meclisini ve Hükümetini feshetmiş, siyasal parti faaliyetlerini yasaklamış, yeni bir hükümet ve yasama organı kuruluncaya kadar, yasama ve yürütme yetkilerini üstlenmiştir.”, A. Şeref Gözübüyük, **Anayasa Hukuku (Anayasa Metni ve 11. Protokole Göre Hazırlanmış Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi)**, Son Değişikliklerle Güncelleştirilmiş 17. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, Ağustos 2013, s. 147.

²¹⁶ 1982 Anayasasının oluşumu; metnin hazırlanması, kabulü ve uygulamaya konmasıyla bir “siyasal felsefe” üzerine oturtuldu, daha detaylı bilgi için bkz. Erdoğan Teziç, Bülent Tanör, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 6. Bası, İstanbul, Beta Basım Yayım, 2011, s. 29 vd.

²¹⁷ Cem Eroğul, **a.g.e.**, s. 299.

katılma zorunlu tutulmuştur. Bu tarihte Anayasa, seçmenlerin geçerli oylarının yüzde 91,37'si ile kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir²¹⁸.

“Vergi Ödevi” ile ilgili düzenleme, “Temel Haklar ve Ödevler” başlıklı İkinci Kısımın, “Siyasi Haklar ve Ödevler” başlıklı Dördüncü Bölümü’nün 73. maddesinde yer almış olup sözü edilen madde şu şekildedir; “Herkes²¹⁹, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür²²⁰. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır²²¹. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler yasayla konulur, değiştirilir veya kaldırılır²²². Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle, oranlarına ilişkin hükümlerinde, yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilebilir²²³.”

²¹⁸ Orhan Aldıkaçtı, **Anayasa Hukukunun Gelişmesi ve 1961 Anayasası**, İstanbul, İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, 1982, s. 369.

²¹⁹ “Herkes” kavramı “vergilendirmede genellik ilkesi”ne işaret etmektedir. Genel eşitlik güvencesi niteliğinde olan 10. maddenin 1. fıkrası hükmü eşitlik ilkesinin doğal ögesi olan genel bir ayırım yapma yasağı ile birlikte ifadelendirilmiş ve aynı maddenin 3. fıkrasında yer alan hiç kimseye “imtiyaz tanınmayacağı” hükmüyle pekiştirilmiştir., bkz. Yavuz Sabuncu, **Anayasaya Giriş**, 14. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, 2009, s. 91.

²²⁰ 1. fıkra hükmü, kamu geliri sağlama amacına ilişkin olarak, verginin fiskal yani “mali amacı” ile ilgilidir.

²²¹ 2. fıkra verginin “sosyal ve ekonomik amacı” vurgulanmıştır.

²²² 3. fıkra “verginin yasallığı ilkesi”ne yer verilmiştir.

²²³ Son fıkra ile “verginin yasallığı ilkesi”ne bir istisna getirilmiştir. Yasallık ilkesinin bir diğer istisnası, Any. md. 167/2’de yer almaktadır. Ayrıca; “Anayasa’nın 73. maddesinin 4. fıkrasında, “vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir” denilmektedir. Buna göre, Bakanlar Kurulu, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kurulu’na verilen bu yetki istisnai bir yetkidir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin yasayla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Nitekim 73. maddenin son fıkrasına ilişkin gerekçede vergi yükünün muaflığı ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere yasayla Bakanlar Kurulu’na yetki verilmesinin kabul edildiği belirtilmiştir. Ancak Bakanlar Kurulu’na tanınan yetkinin çok geniş olması, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemez.... Motorlu Taşıtlar Vergisi Yasası’nın yetki başlıklı 10. maddesine göre, vergi miktarları yeniden değerlendirilme oranında her yıl artmakta ve bu usulle maktu vergilerin zamanla aşınması önlenmektedir. Ancak, dava konusu kuralla belirtilen artışın yeterli olmaması veya değişen ekonomik koşullara uygunluğun sağlanması amacıyla Bakanlar Kurulu’na yeniden değerlendirilme oranının yüzde elli fazlasını geçmemek, yüzde yirmisinden az olmamak üzere yeni oranlar belirleme yetkisi de verilmiştir. Buna ek olarak Bakanlar Kurulu’na bir de bu tutarları yirmi katına kadar artırma yetkisinin verilmiş olması, yasama yetkisinin devrine yol açan ve vergi adaleti ile bağdaşmayan ölçüsüz bir düzenlemedir. İptali istenilen kuralla vergi miktarının, taşıtların teknik özellikleri ya da kullandıkları yakıt türleri, kullanım amaçlarına göre ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar arttırılabilmesi için Bakanlar Kurulu’na yetki verilmesi, keyfi bir uygulamaya neden olabileceğinden hukuk güvenliği ilkesi ile de

Yukarıda sözü edilen Anayasa hükmü incelendiğinde, değişik ve geniş kapsamlı çıkarımlar da yapılabilir nitelikte olmakla birlikte, Türkiye Cumhuriyeti’nde vergilendirmeye temel teşkil eden ilkelerin genellik, eşitlik, yasallık, adalet ve mali güç ilkeleri olduğu ifade edilebilir.

Bilici’ye göre²²⁴, Anayasa’nın 73. maddesinde yer alan hükümle, vergiyle ilgili temel ilkeler ortaya konulmuştur. Birinci fıkra kamu geliri amacını güden vergiye ilişkin amaçlarla ilgili olup, ikinci fıkrada ise verginin sosyal amacı ortaya konulmuştur. Sosyal amaç “mali gücüne göre ifadesi” ile birinci fıkrada da vurgulanmıştır. İkinci fıkrada vurgulanan diğer bir amaç da verginin ekonomik amacıdır. Vergi, planlanan ekonomi politikalarının gerçekleştirilmesi için bir araç olarak da kullanılmakta olup, bu fıkrada ifade edilen maliye politikası, ekonomi politikasının bir parçası olarak uygulanmaktadır.

1982 Anayasası’nın 91. maddesinde, “Kanun Hükmünde Kararname Çıkarma Yetkisi Verme” başlığı altında²²⁵; “... sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevler, kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez” hükmü mevcuttur.

“Vergi Ödevi” başlıklı 73. madde de, 91. maddenin belirlediği kapsamda yer aldığı için, vergi ödevi ile ilgili düzenlemelerin normal şartlarda kararnamelerle yapılamayacağı anlaşılmaktadır. Ancak 91. madde, sıkıyönetim ve olağanüstü hâllerde vergi ile ilgili düzenlemelerin de kararname ile yapılabileceğini ifade etmektedir. “Olağanüstü Hâllerle İlgili Düzenleme” başlıklı 121. maddenin ikinci fıkrasında; “... vatandaşlar için getirilecek para, mal ve çalışma yükümlülükleri... Olağanüstü Hal Yasası’nda düzenlenir” denilmekte²²⁶, “Sıkıyönetim, Seferberlik ve Savaş Hâli” başlıklı 122. maddenin beşinci fıkrasında ise; “... savaş veya savaşı gerektirecek bir durumun baş göstermesi hâlinde vatandaşlar için getirilecek

bağdaşmamaktadır”, Any. Mahk. Kararı E. 2001/36, K. 2003/3, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/KararlarBilgiBankasi/>, 15.03.2013.

²²⁴ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 29. Baskı Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 79.

²²⁵ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, Ankara, Yetkin Basım ve Yayıncılık, 2008, s. 232.

²²⁶ A. Şeref Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 266.

yükümlülükler yasayla düzenlenir” ifadesi bulunmaktadır²²⁷. 1982 Anayasası’nın 91., 121. ve 122. maddeleri²²⁸, ülkenin olağanüstü dönemlerinde vergi ödevini düzenleyen 73. madde ilkeleri dışındaki uygulamalara işaret etmektedir.

1982 Anayasası’nın 160. maddesinin ikinci fıkrasında; “Vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyuşmazlıklarda Danıştay kararları esas alınır” düzenlemesi ile vergi ve benzeri mali yükümlülükler ve ödevler alanında farklı hüküm ve uyuşmazlıkların önüne geçilmek istenmiştir²²⁹. Anayasanın “Piyasaların Denetimi ve Dış Ticaretin Düzenlenmesi” başlıklı 167. maddesinin ikinci fıkrasında ise; “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 yasayla Bakanlar Kurulu’na yetki verilebilir” ifadesi ile Bakanlar Kurulu’nun parasal yükümlülükler getirme konusundaki yetkileri genişletilmektedir²³⁰.

1982 Anayasası’nın vergilendirmeye ilişkin hükümleri Cumhuriyet dönemindeki Anayasalarla karşılaştırıldığında, 1924 ve 1961 Anayasaları ile getirilen yasallık ve eşitlik ilkelerinin, 1982 Anayasası’nda da vurgulandığı görülmektedir. Ayrıca ilk olarak 1961 Anayasası’nda 1971 yılında yapılan değişikliklerle eklenen “... yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulu’na verilen değişiklik yapmak yetkisi” 1982 Anayasası’nda da muhafaza edilmiştir. Yine 1961

²²⁷ Tamer Budak, **a.g.e.**, s. 70.

²²⁸ İbrahim Karaduman, **a.g.m.**, s. 132.

²²⁹ İhsan Bahri Bellek, “Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 105, s. 71.

²³⁰ Örnek olarak Bakanlar Kurulu’na dış ticaretin düzenlenmesi konusunda geniş yetkiler veren 2976 sayılı Yasa gösterilebilir. Yasa’nın ilk 3 maddesi Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye ilişkindir. “Madde 1: Dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesini sağlamak amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlüler dışında ek mali yükümlülükler konulması ve kaldırılması, bu yükümlülüklerle ilişkin esasların tespit edilmesi ve oluşan fonların kullanılması bu Yasa hükümlerine göre yürütülür.

Madde 2: Bakanlar Kurulu bu Yasa kapsamındaki konularda düzenlemeler yapmaya yetkilidir.

Madde 3: İthalat, ihracat veya dış ticaret işlemleri üzerine konulan ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, gerektiğinde bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve fonun kullanım esasları Bakanlar Kurulu kararında gösterilir”.

Anayasası'nda vurgulanan mali güç ilkesi 1982 Anayasası'nda da ifade edilmiştir²³¹. 1961 Anayasası ile ilgili bölümde açıklandığı üzere, Anayasa Mahkemesi'nin varlığı da 1982 Anayasası ile korunmuş ve vergi yasalarının Anayasal denetiminin devamı sağlanmıştır²³². Anayasal yargı kapsamında, vergilendirme yetkisinin Anayasaya uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı sorunu Anayasa Mahkemesi²³³ tarafından değerlendirilmektedir.

a. Temeli ve İşlevi

Türk hukukunda vergilendirme yetkisi, temelini çağdaş ve ileri demokrasilerde olduğu gibi Anayasadan almaktadır. Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür²³⁴. Devletin vergilendirme yetkisi, 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde yer alan genellik, yasallık, eşitlik, kamu giderlerinin karşılanması, mali güç, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri ile birlikte Anayasanın genel ve özel hükümlerinden çıkarılan “sosyal devlet ilkesi”, “hukuk devleti ilkesi” ve “hukuki güvenlik ilkesi” gibi birtakım ilkelerle de sınırlandırılmıştır²³⁵.

1924 Anayasası'nın 85. maddesinde “vergiler ancak bir yasa ile tarh ve cibayet²³⁶ olunabilir” ifadesiyle vergilerin yasallığı ilkesi öne çıkmıştır. 1924 Anayasası'nda olduğu gibi 1961 Anayasası da Anayasal norm olarak vergilerin tarh ve cibayetinin bir yasayla olabileceğini kayıt altına almıştır²³⁷.

Egemenlik yetkisi 1982 Anayasası'nda da net bir şekilde belirtilmiştir²³⁸. 1982 Anayasası'nın 2. maddesinde devletin nitelikleri arasında Türkiye'nin sosyal

²³¹ Gülşen Güneş, **Anayasal Temeller**, s. 169.

²³² İbrahim Karaduman, **a.g.m.**, s. 132.

²³³ Anayasa Mahkemesinin görev ve yetkileri konularında detaylı bilgi için bkz. A. Şeref Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 282; Yavuz Sabuncu, **a.g.e.**, s. 283.

²³⁴ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 3.

²³⁵ Şehnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, **Anayasa ve Vergi Hukuku**, 2. Bası, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2005, s. 149.

²³⁶ “Cibayet: Vergilerin ve başkaca devlet gelirlerinin tahsili; Vergi toplama işlemi.”, bkz. Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Ankara, Yetkin Yayınları, Ocak 2012, s. 125.

²³⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 51.

²³⁸ “Devlet içindeki en üstün buyurma kudreti anlamına gelen egemenliğin millette olduğu bir devlette, hükümet sisteminin elbette halkın kendi kendini yönetmesine dayanan demokratik rejim

bir hukuk devleti olduğu vurgulanmaktadır. Bunun gereği olarak vatandaşlarının insan onuruna yaraşır bir şekilde hayat sürmelerine destek verecek olan bir devlet, gelir dağılımındaki adaletsizlikle de mücadele edecek ve bunları gerçekleştirmek için kullanacağı en iyi araç elbette ki vergi olacaktır²³⁹.

Vergi, Anayasanın öngördüğu bu ilkeleri gözetecek şekilde yasayla konulmalıdır ve vergilendirmeye ilişkin Anayasa hukukundan kaynaklanan bu hukuki ilkeler, sistemi taşıyan vergi hukuku ilkeleri olarak isimlendirilebilir²⁴⁰. Hukuk devleti kavramı, devlet iktidarının, kişi hak ve özgürlükleri yararına sınırlandırılmaya başlanması ile birlikte ortaya çıkmış ve demokrasi ile birlikte gelişmiştir. Hukuk devleti, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını ve bütün devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olmasını amaçlamaktadır²⁴¹. Bu bağlamda hukuk devletinin kişi açısından temel konusu, insan hakları ve temel hürriyetler, devlet açısından ise güçler ayrılığı ilkesidir²⁴².

1982 Anayasası'nın 73. maddesi²⁴³ nin 4. bendi ise, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlölüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir" diyerek Bakanlar Kurulu'nun da vergi

olması gerekir. Gerçi tarihte bu iki kavramın tam olarak çıkmadığı dönemler olmuştur. Fransız İhtilali ve onu izleyen dönem, kişi egemenliğini yıkarak yerine teoride millet egemenliğini geçirmiş olmakla beraber, genel oy sistemi uzun süre kabul edilmemiş, yani halk çoğunluğına oy hakkı tanınmamıştır. Bu çelişik durum, milletle halkın farklı kavramlar olduğu; milletin, belli bir ülkede belli bir anda yaşayan insanların toplamından ibaret olmayıp, geçmişi ve geleceği de içine alan bir manevi şahıs (tüzel kişi) oluşturduğu; dolayısıyla, millet adına egemenliğin, milletin menfaatlerini en iyi takdir edebilecek olan bir seçkin zümre tarafından kullanılması gerektiği gibi, hiç de doyurucu olmayan gerekçelerle açıklanmaya çalışılmıştır. Ancak günümüzde milli egemenliğin bu şekilde anlaşılması elbette mümkün değildir.", Ergun Özbudun, **a.g.e.**, s. 83.

²³⁹ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 144.

²⁴⁰ Bkz. Klaus Tıpkı, Die Steuerrechtsordnung, Band I, Köln 1993, s. 111 vd.'dan aktaran Joachim Lang, "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri", Çev. Funda Başaran, "Anayasal Mali Düzen", **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, s. 3.

²⁴¹ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 144.

²⁴² Yaşar Karayalçın, "Hukukun Üstünlüğu (Kavram – Bazı Problemler)", Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin Ökçesiz), HFSA – **Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları**: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998, s. 132.

²⁴³ "Anayasa'nın 73. maddesindeki haklar katılma hakları olarak nitelendirilmektedir. Katılma hakları, kişinin siyasal gücün kullanılmasına katılmasını sağlayan haklara denilmektedir. Bu haklar Anayasa'nın siyasal haklar ve ödevler başlığı altında düzenlenmiştir. Bunlar vatandaşlık, seçme seçilme hakları, siyasal partilerle ilgili haklar, kamu hizmetlerine girme hakkı, vatan hizmeti vs. haklardır. Vergi ödevi de bu tür haklardandır. ", A. şeref Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 176.

oranlarında ve vergi harcamaları konusunda yaptırımının olduğuna vurgu yapmaktadır. Ancak, Bakanlar Kuruluna böyle bir yetki verilmesi, belirlenen düzenleme alanı itibariyle vergilendirme yetkisinin mutlak olarak devri anlamına gelmez. Çünkü yasama organı Bakanlar Kurulu’nu yetkilendirdiği konularda düzenleme yapabileceği gibi bu yetkilerine son da verebilir²⁴⁴.

Hukuk devletine²⁴⁵ ilişkin bütün bu ilkeler diğer hukuk dallarıyla ilgili oldukları kadar vergi hukukuyla da ilgilidirler. Güçler ayrılığı ilkesi²⁴⁶ çerçevesinde; vergilerin konulması, uygulanması ve denetlenmesi, kıyasın yasak olması, vergi yasalarının herkese uygulanması, toplanan vergilerin ancak yasalara uygun kamusal amaçlarla kullanılması²⁴⁷, idarenin yasalarla bağlı olması, vergi konusunda yetki devrinin koşullarının belirlenmiş olması, yasama organınca çıkarılan vergi yasalarının Anayasa yargısı denetimine tabi tutulması şeklinde Anayasalarda düzenlenen esaslar hukuk devleti anlayışının Anayasalara yansımalarının sonuçlarıdır. Bu nedenledir ki, Anayasanın yukarıda belirtilen düzenlemelerine aykırı bir yasa, aynı zamanda hukuk devleti ilkesine de aykırılık oluşturacaktır²⁴⁸. Vergi hukukunda, hukuk devleti kavramının çok geniş bir uygulama alanı vardır. Çünkü devlet

²⁴⁴ Adnan Gerçek, “Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme”, **Vergi Sorunları**, Yıl 28, Sayı 204, Eylül 2005, s. 107, 122.

²⁴⁵ “Anayasamızın 2. maddesinde Cumhuriyetin Nitelikleri arasında sayılan hukuk devleti ilkesi, bütün uygar demokratik rejimlerin temel özelliklerinden biridir. Bu kavram, en kısa tanımıyla, vatandaşların hukuki güvenlik içinde bulundukları, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi anlatır. Anayasa Mahkemesi de, hukuk devletini; insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu adil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmekle kendisini yükümlü sayan, bütün eylem ve işlemleri saygı denetimine bağlı olan devlet şeklinde tanımlamıştır.”, E. 1976/1, K. 1976/28, Karar Tarihi: 25.05.1976, **AYMKD**, Sayı 14, s. 189.

²⁴⁶ “Devlet faaliyetleri genel olarak yasama, yürütme ve yargılama faaliyetleri olarak üç grupta ele alınabilir. Bu üç faaliyet türü devlet gücünün değişik kullanım biçimlerini temsil eder. Yasama ile toplum yaşamını düzenleyen kuralların yapılması, yürütme ile bu kuralların uygulanması, yargı ile de toplumda ortaya çıkan uyuşmazlıkların giderilmesi sağlanır. Güçler ayrılığı ilkesi işte bu üç ayrı devlet görevinin farklı organlara verilmesi ve bunların birbirlerinden olabildiğince bağımsız kılınmasını öngören görüşlere verilen isimdir. Kökenleri ünlü Yunan filozofu Aristoteles’e kadar geriye götürülebilecek olan bu ilke, özellikle 17. ve 18. yüzyıllarda geliştirilmiş ve 1789 Fransız İnsan ve Vatandaş Hakları Bildirisi’nde tüm devletler için vazgeçilmez bir siyasal örgütlenme ilkesi olarak ilan edilmişti. Mutlak hükümdarların yetkilerinin parlamentolar lehine sınırlandırılması bakımından ok etkili bir araç olan bu ilke, devlet iktidarının tek elde toplanarak kötüye kullanılmasını engellemeyi amaçlıyordu.”, Yavuz Sabuncu, **a.g.e.**, s. 32; “Günümüzde güçler ayrılığı ilkesi eski mistik değerini yitirmiştir. Bugün güçler ayrılığından söz edildiği zaman artık kastedilen şey, devletin yasama, yürütme ve yargı fonksiyonlarının birbirinden ayrılmasıdır. Başka bir deyişle, devletin farklı işlevlerinin, aralarında işbirliği bulunan değişik organlar tarafından yerine getirilmesidir.”, Ergun Özbudun, **a.g.e.**, s. 169 vd.

²⁴⁷ Klaus Töpke, **a.g.m.**, s. 3.

²⁴⁸ Şehnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, **a.g.e.**, s. 149.

vergileendirme yetkisi aracılığıyla kişilerin hak ve özgürlük alanlarına çeşitli müdahalelerde bulunmaktadır²⁴⁹.

1982 Anayasası'nda düzenlenen²⁵⁰ ailenin korunması (md. 41), sosyal güvenlik (md. 60), özel hayatın gizliliği (md. 20), yerleşme ve seyahat özgürlüğü (md. 23) gibi hak ve özgürlüklerin yanı sıra; vergi yasalarına karşı hassas olan hak ve özgürlüklerin başında, mülkiyet ve miras hakkı (md. 35) ile çalışma ve sözleşme özgürlükleri (md. 48, 49) gelmektedir. Vergi, özü itibariyle mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlama oluşturduğu için, vergiden birinci derecede etkilenen hakkın mülkiyet hakkı olduğu görülmektedir. Çünkü vergiyle özel mülkün bir kısmı devlete aktarılmaktadır. Mülkiyet hakkı açısından yapılan incelemede esas olan, mülkiyet hakkına vergiyle²⁵¹ ne kadar müdahale edileceğidir²⁵².

Mülkiyet hakkı²⁵³ bakımından müsadere ölçüsüne varacak vergisel düzenlemelerden kaçınma yükümlülüğü söz konusu iken; bazı haklar bakımından devlete görevler yüklenmiş bulunmaktadır²⁵⁴. Örneğin, devlet en az geçim indirimi ya da asgari ücretin vergi dışı bırakılması ile ilgili olarak yapacağı düzenlemelerle aileyi korumalıdır²⁵⁵. Vergi salındığında söz konusu düzenlemelerin Anayasaya aykırı olmaması için, temel hak ve özgürlüklerin sınırlama nedenlerine ve vergileendirmenin Anayasal ilkelerine uymak gerekmektedir.

²⁴⁹ Nami Çağan, **Vergileendirme Yetkisi**, s. 144.

²⁵⁰ 1982 Anayasası, temel hak ve özgürlüklerin sıralanışında, 1961 Anayasasında olduğu gibi, genel hükümlerden sonra, üçlü bir ayrıma gitmiştir. Bunlar sıra ile, “kişinin hakları ve ödevleri”, “sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler” ve “siyasal haklar ve ödevler”dir. Bu üçlü ayırım, 20. yüzyıl başlarındaki Alman hukukçularından G. Jellinek'ten beri yaygın olarak kullanılan bir ayırımdır.

²⁵¹ “Yasakoyucu tarafından vergi yasalarının ihdas edilmesinden, idarece vergilerin tahsil edilmesine dek devam eden vergileendirme süreci boyunca vergi ödevlilerinin mülkiyet haklarına sürekli olarak müdahale edilmektedir. Mülkiyet hakkına yönelen vergisel müdahaleler gerek vergisel düzenlemeler (yasakoyucu ya da yürütme tarafından yapılan vergileendirme ya da vergilerin tahsiline ilişkin düzenlemeler), gerekse vergisel tasarruflar (yürütme ve yargı organları tarafından yürütülen vergisel işlem ve eylemler) şeklinde ortaya çıkabilmektedir.”, Gamze Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2010, s. 103.

²⁵² Yusuf Karakoç, “Türk vergi Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, Anayasa Yargısı 13, Ankara, **Anayasa Mahkemesi Yayını**, 1996, s. 308.

²⁵³ Vergileendirme Yetkisi açısından “Mülkiyet Hakkı” ile ilgili ayrıntılı bilgi için; çalışmamızın İkinci Bölüm, I., D., 2., b., 2. alt başlıklarına bakılabilir.

²⁵⁴ Haydar Burak Gemalmaz, **Mülkiyet Hakkı**, İstanbul, Beta Yayınları, 2009, s. 261.

²⁵⁵ Eser Karakaş, Elif Sonsuzoğlu, “Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açından Değerlendirilmesi”, İstanbul, Anayasal Mali Düzen, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 14-16 Mayıs 1998, 2000, s. 220.

b. Kullanımı

Vergilendirme yetkisi devletin varlık koşulunu oluşturur. Devlet kavramının ilk belirtisi ise devletin mali olarak talepte bulunmasıdır²⁵⁶. Devletin egemenliğini sürdürebilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyacı olduğundan dolayı vergilendirme yetkisinin kullanılması siyasal bir zorunluluk haline gelmektedir. Devletin kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için ihtiyacı olan kaynakları, vergilendirme yetkisini kullanarak sağlaması gerekmektedir²⁵⁷.

1982 Anayasası'nda yer alan vergisel hükümlerin yanında, Türk hukukundaki vergilendirme yetkisinin kullanımını vergisel ilkeler açısından da incelememiz gerekmektedir. 1982 Anayasası, Bakanlar Kurulu'na istisnai ve sınırlı biçimde yetki kullanımı tanımış ve bu durum da vergi düzenlemelerine kaymıştır²⁵⁸. Muafiyet, istisna, indirim ve oranların anlamı öğretide ve uygulamada yetki, miktar ve hadlere kaydırıldığı gibi²⁵⁹, sık sık sıfırlanma yoluna gidilmiştir²⁶⁰. Bu durum da vergi

²⁵⁶ Kenan Bulutoğlu, **a.g.e.**, s. 30 vd.

²⁵⁷ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 4.

²⁵⁸ Zeynep Arıkan, **Yetki ve Kullanım**, s. 278.

²⁵⁹ Oysaki yasada Bakanlar Kurulu'na verginin temel unsurlarından sadece muaflık, istisnalar, indirimler ve oranlarına ilişkin düzenleme yapma yetkisi verilebilir. Nitekim Anayasa Mahkemesi bir kararında Bakanlar Kurulu'na verilecek yetki sınırını şu şekilde vurgulamıştır; "... 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 dördüncü fıkrasında, "Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir" denilmektedir. Buna göre, Bakanlar Kurulu, 73. maddenin dördüncü fıkrasında sayılan konularda, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir...", Anayasa Mahkemesi, 15.07.2004, E. 2003/33, K. 2004/101, (Çevrimiçi) <http://anayasa.gov.tr/kararlar/IPTALITIRAZ/K2004-101.htm>, 23.01.2014.

²⁶⁰ Yasada verilen yetki çerçevesinde Bakanlar Kurulu'nca bir vergi oranının sıfıra kadar indirilmesi, o verginin kaldırılması anlamına geleceği yönünde görüşler vardır, bkz. A. Bumin Doğrusöz, "Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü", **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi (İHİD)**, Sayı: 1-3, Aralık 1985, s. 72. Buna karşılık, bir vergi oranının sıfıra indirilmesi, o verginin kaldırıldığı anlamına gelmediği, verginin bir kurum olarak devam ettiği ve Bakanlar Kurulu ekonomik şartlara göre gerektiği zaman bu oranı yeniden yasal sınırlar içinde artırabileceği yönünde görüşler de bulunmaktadır, bkz. Nami Çağan, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", Ankara, **Anayasa Yargısı**, 1984, s. 174. Kanaatimizce, yasayla Bakanlar Kurulu'na vergi oranını sıfıra kadar indirme yetkisi verilmiş ve bu yetki çerçevesinde günün koşullarına uyum sağlamak için oran sıfıra indirilmiş olur. Bu durumda verginin kaldırıldığından

sistemindeki açıklığı, basitliği ve istikrarı²⁶¹ ortadan kaldıran başlıca nedendir. Dolayısıyla, Bakanlar Kurulu kendisine verilen sınırlar içinde takdir yetkisi çerçevesinde düzenleme yetkisini kullanırken Anayasa ve yasalarla belirlenmiş sınırlarla bağlı olup, bunlara uymak zorundadır²⁶². Ayrıca yetki kullanımının yasama organına duyurulmadan gerçekleştirilmesi de önemli bir eksiklik²⁶³.

Anayasa uyarınca yasayla düzenlenmesi zorunlu olan konularda yürütmeye düzenleme yetkisinin tanınmaması gerekmektedir²⁶⁴. Ayrıca ülkemizde verginin aslını etkileyen matrah ve oranları değiştiren hüküm ve kurallar yürütme organı tarafından çıkarılabilmektedir²⁶⁵. Genel bir tebliğe yasama organına ait olması

bahsedemeyiz. Şayet verginin tamamen kalkması söz konusu olsaydı, verginin tekrar sıfırın üzerinde bir oran uygulamak için tekrar bir yasaya gereksinim olurdu. Kanaatimizce burada böyle bir durum söz konusu olmadığı için, günün ihtiyaçlarına göre ve ölçülü olmak kaydıyla Bakanlar Kurulu'na bu şekilde bir yetki verilmesi görüşündeyiz. Vergiyi Kaldırmak anlamına geldiği yönündeki görüş için ayrıca bkz. Emin Memiş, "Anayasanın "Vergi, Resim, Harç ve Benzeri Mali Yükümlülükler Kanunla Konulur, Değiştirilir ve Kaldırılır" Kuralı Bağlamında, Vergi Kanunlarında Hükümete Tanınan "Alt ve Üst Sınırları Belirleme" ve "Usul ve Esasları Maliye Bakanlığında Belirlenir" Hükümlerinin Değerlendirilmesi, Ankara, **Danıştay Tasnif ve Yayın**, Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl, 11- 12 Mayıs, 2006, s. 91.

²⁶¹ Yürütmeye verilecek düzenleme yetkisi sınırlı, açık ve belirgin olmalıdır. Bu yasa ile yürütmeye tanınabilecek düzenleme yetkisini dar bir kalıp içine de sokmaktadır., Selim Kaneti, **Makaleler**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, Ocak 2011, s. 210. Ayrıca bu görüş ile ilgili olarak bkz. **Resmi Gazete**: 12.03.1971, 23.10.1969 tarihli ve 41/57 sayılı karar, "Anayasa'nın 107. maddesi uyarınca tüzükler, ya yasaların uygulanması ereği ile ya da yasaların göstereceği yönleri düzenlemek üzere konulabilir; 113. maddesi uyarınca da yönetmelikler yalnızca yasaların veya tüzüklerin nasıl uygulanacağını belirlemek için yapılabilir. Demek ki, Anayasa'nın 5. ve 64. maddelerine göre ilkel bir yetki olan yasama yetkisine sahip yasakoyucu, belli konuda gerekli kuralları eksiksiz olarak koyacak, eğer uygun veya zorunlu görürse, onların uygulanması yolunda sınırları iyice gösterilmiş alanlar bırakacak, idare ancak o alanlar içindeki takdir yetkisine dayanarak, yasalara aykırı olmamak üzere bir takım kurallar koyup yasanın uygulanmasını sağlayacaktır. Anayasa'nın 6. maddesindeki yürütmenin yasalar çerçevesinde görevini yerine getireceği kuralının anlamı budur...".

²⁶² Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s. 98.

²⁶³ Sadık Kırbaş, "Türk Vergi Mevzuatındaki Karmaşa ve Yarattığı Sorunlar", **Mali Hukuk Dergisi**, S. 18, Kasım 1988, s. 7.

²⁶⁴ Anayasanın yasa ile düzenlenmesi zorunlu kıldığı konularda yürütmeye düzenleme yetkisinin verilmeyeceğini vurgulamıştır, bkz. **Resmi Gazete**: 23.08.1988, 04.02.1969 tarih ve 32/3 sayılı karar; "Yasama organının sınırları bellie dilen konularda yürütme organına düzenleme görevi verilebilmesi hususunun öğretide kabul edildiği bilinmekle beraber bunun, yasakoyucuyu belli konuların bir yasa ile düzenlenmesi görevinin Anayasa ile özel olarak verilmiş olması hallerine kadar uzatılmasına olanak bulunmamaktadır. Zira bu hallerde yasakoyucunun, Anayasa ile kendisine verilmiş olan düzenleme görevini idareye devretmesi, hem görevi veren Anayasa kuralına, hem de Anayasa'nın 5. Maddesindeki yasama yetkisinin devrolunamayacağına ilişkin kuralına aykırı olur...".

²⁶⁵ Selim Kaneti, "Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri", **İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt XXXI, Sayı 1, Nisan 1984, s. 32.

gereken vergilendirme yetkisinin yürütme organı tarafından kullanılması yetki kullanımında bir karmaşa ortamı doğurmaktadır²⁶⁶.

Mevzuat hükümlerinde karmaşaya yol açan bir başka faktör de getirilen vergisel düzenlemelerin sık sık geriye yürütülmesidir. Vergi yasalarının geriye yürütülmesi şeklindeki uygulamalar, devlete ve hukuk düzenine olan güveni sarsmakta ve ekonomide istikrarı bozmaktadır. Ancak bu bazı durumlarda mümkün kılınabilir. Biz de vergi yasalarının, ödevlilerin yararına olan²⁶⁷ çeşitli durumlarda geri yürütmesi kanaatindeyiz. Ayrıca vergi normlarında gereksiz hükümlerin yanında boşluklar da bulunmaktadır²⁶⁸. Ayrıca subjektif hakların düzenlenmesinin yürütmeye

²⁶⁶ Zeynep Arıkan, **Yetki ve Kullanım**, s. 278.

²⁶⁷ Konu hakkında detaylı bilgi için bkz. “Her ne kadar vergi yasalarının özelliği gereği ya da verginin yasallığı ilkesi gereği geriye yürümezlik ilkesinin çok katı olarak vergi hukuku alanında varlığını duyurması gerekteyise de yasaların özelliklerine göre bir ölçüde geriye yürümeye cevaz vermek olası görünmektedir. Ödevlilerin yararına olan geri yürümelere, eşitsizliğe yol açmamak kaydıyla ve yükümlülerin yararına olunca, bunun hukuksal güvenlik ilkesine zarar getirmemesi dolayısıyla cevaz verilebilecektir. Ancak hem kamu yararına uygun hem de yükümlünün yararına uygun bir düzenlemenin nasıl bir düzenleme olacağı oldukça düşündürücüdür. Burada bir soru akla gelmektedir. Vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesini kucaklayan, onu pekiştiren, onun anlamını sağlamlaştıran verginin yasallığı ilkesi, devlete vergiyi doğuran olay unsuru gerçekleşmiş bir vergiyi toplama ödevini yüklemektedir. Devlet kendi koyduğu kurallarla bu ilkenin dışına sık sık çıkarsa söz konusu ödevini yerine getirmemiş olmayacak mıdır? Her ne kadar bu olasılık devletin bireylerden hep en fazla vergiyi toplama eğiliminde bulunduğu göz önünde tutulduğunda uygulamada çok zayıf bir olasılık gibi görünse de, yine de seçmenlerine sevimli görünmek isteyen ve vergi yasalarının oluşmasında uygulamada büyük etkinliği olan siyasal iktidara bırakılacak bir açık kapı niteliğinde olmamalıdır.”, Gülşen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 138, 139.

²⁶⁸ “Vergi Normlarında Yasa Boşluğu: Hukuk düzenini oluşturan normlarda hem praeter legem hem intra legem boşluklar bulunabilir. Bu çerçevede bir normda hangi tür boşluğun bulunabileceği o normun düzenlenmesiyle ilgilidir. O normun ne şekilde düzenlendiği ise pozitif hukukta ilgili hukuk dalına hâkim kural ve ilkeler sorunudur. Bu bağlamda konuyu pozitif hukuktaki özel hukuk normları bakımından ele aldığımızda söz konusu normlardaki boşlukların hem praeter legem hem intra legem boşluklar olabileceği sonucuna varılmaktadır. Bu tip boşluklar pozitif hukukta yer alan yargıcın boşluk doldurması (TMK md. 1) ve yargıcın takdir yetkisi (TMK md. 4) hükümleri çerçevesinde doldurulmaktadır. Dolayısıyla normlar hiyerarşisi özel hukuk – kamu hukuku normlarının bütünü açısından ele alındığında yukarıda bahsedilen her iki boşluk türüyle de karşılaşmak olasıdır. Ne var ki, konuyu vergi normları özelinde irdelediğimizde vergi normlarında görülebilecek boşluğun yasa (norm) boşluğu (praeter legem) olamayacağı görülür. Zira pozitif hukuktaki düzenlemeler vergi normlarında praeter legem boşluk bulunmasına engeldir. Bu çerçevede, normlar hiyerarşisi vergi hukuku normları özelinde incelendiğinde, Anayasa madde 8 ve 123’te yer alan yasal idare ilkesinin praeter legem boşluk bulunması ihtimalini ortadan kaldırdığı görülmektedir. Bilindiği üzere söz konusu ilke, Anayasa madde 8’e paralel olarak idarenin belirli bir konuda faaliyette bulunabilmesi için mutlaka yasal bir yetkiye sahip olması gerektiğini ifade etmektedir. Bu nedenle idare, yasa ile düzenlenmemiş bir alanda faaliyet gösteremez. Dolayısıyla vergi hukuku normları açısından yasanın planına aykırı değil, salt “intra legem” olarak ifade edilen bilinçli bırakılan boşluklar bulunabilir.”, Oytun Canyaş, **Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması**, Ankara, Mali Akademi Yayınları, 2012, s. 44, 45.

bırakılamayacağı durumu²⁶⁹ da önemli bir sorundur. Vergi hukukunun kaynakları arasında hiyerarşinin olmaması ve yabancı ülkelerden alınan uygulamaların aynen ıktibas edilmesi, mevcut yapıyı bozmaktadır²⁷⁰. Sosyal hukuk devleti ilkelerinin gerçekleştirilememesinde baskı ve çıkar gruplarının etkisi büyük olmuştur. Baskı ve çıkar gruplarının Anayasal ilkeleri saptırıcı etkilerinin giderilmesinde bürokratik mekanizmaya önemli görevler düşmektedir²⁷¹.

1982 Anayasası'nda yerel idarelere “görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır” ifadesi yer almasına rağmen, mali denkleşme merkezi²⁷² yerel idare ayırımının ortaya çıkardığı önemli sorunlardan biri olmuştur. Bu idarelerin yetki kullanımları Anayasal dayanaktan yoksundur²⁷³. Bu idarelere yasal sınırlar içerisinde emlak vergisi, akaryakıt ve tüketim vergisi gibi vergilerde oran belirleme yetkisi verilerek, yetki kullanımlarının Anayasal bir dayanağa kavuşturulması gerekmektedir²⁷⁴.

1982 Anayasası'nın 90. maddesine göre, Türkiye'nin uluslararası vergi antlaşmaları yaparak mali egemenliği sınırlandırılması, ancak yasalara uygun olduğu takdirde geçerli olmaktadır. Örneğin Avrupa Birliği'ne tam üyelik durumunda vergilendirme yetkisi Avrupa Parlamentosu'na göre şekillendirilecektir²⁷⁵. Ancak Türkiye'nin birliğe tam üye olabilmek için “kendiliğinden bir vergi politikası”

²⁶⁹ Anayasa Mahkemesi de yasalarla düzenlenmemiş bir alanda yürütmenin sübjektif hakları etkileyen bir konuda düzenleme yetkisinin bulunmadığı şeklinde bir karar vermiştir. Bkz. **Resmi Gazete**: 31.01.1987, 09.10.1986 tarihli ve 18/24 sayılı kararı, “... Yürütmenin, tüzük ve yönetmelik çıkartmak gibi klasik düzenleme yetkisi, idarenin yasallığı ilkesi çerçevesinde sınırlı ve tamamlayıcı bir yetki durumundadır. Bu bakımdan Anayasa'da ifadesini bulan yukarıdaki ayırık haller dışında, yasalarla düzenlenmemiş bir alanda yürütmenin sübjektif hakları etkileyen bir kural koyma yetkisi bulunmamaktadır. Yasa ile yetkili kılınmış olması da bu sonuca etkili değildir...”.

²⁷⁰ Osman Pehlivan, Ersan Öz, **Uluslararası Vergilendirme**, Trabzon, Derya Kitabevi, 2011, s. 140.

²⁷¹ Zeynep Arıkan, **Yetki ve Kullanım**, s. 279.

²⁷² “Mali Tevzin” ya da “Mali Paylaşım” olarak kullanılan kavram, merkezi idare ya da yerel idare bütçelerinde yer alan kamu harcamalarının ve bunları karşılamaya yönelik gelirlerin bu kuruluşlar arasındaki bölüşümü anlamına gelir. İdareler arasında hizmetlerle bu hizmetleri karşılayacak giderlerin bölüşülmesi ve dolayısıyla bunları sağlayacak kaynakların paylaşılması şeklindeki iki yönlü ilişkiyi de içermektedir. Ayrıca, gerek merkezi idare ve gerekse yerel idare kuruluşlarının, üstlendikleri görevleri etkin bir şekilde topluma sunabilmeleri için yeterli ve dengeli finansal güce sahip olmaları da mali paylaşımın gereğidir; bkz. Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Genişletilmiş 15. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2013, s. 403, 405.

²⁷³ Selim Kaneti, **a.g.m.**, s. 36.

²⁷⁴ Osman Pehlivan, Ersan Öz, **a.g.e.**, 141.

²⁷⁵ Zeynep Arıkan, **Yetki ve Kullanım**, s. 279.

izlemesi durumunda da yetki kullanımı birliğin ortak politikaları çerçevesinde şekillenmektedir.

D. Yeni Anayasa Çalışmaları Kapsamında Vergilendirme Yetkisi

1. Genel Açıklama

1982 Anayasası yürürlüğe girdiği tarihten bugüne tam on dokuz kez değişikliğe uğramıştır²⁷⁶. Yeni Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın hazırlanması için T.B.M.M.'de temsil edilen partilerin eşit sayıda temsilcilerinin katılımıyla Anayasa Uzlaşma Komisyonu kurulmuştur. Kurulan bu komisyon, tez çalışmamızın yazım sürecinde de halen çalışmalarına devam etmektedir. Çalışmalarda mutabakata varılan hükümler ve varılmayan hükümler mevcuttur²⁷⁷.

Ancak 1982 Anayasası'nın değiştirilmesine ilişkin çalışmaların bazen belirli maddeleri kimi zamansa Anayasanın tamamının değiştirilmesi noktasında olduğu görülür²⁷⁸. Fakat Anayasanın sık sık değişmesi de kanaatimizce yerinde değildir²⁷⁹.

²⁷⁶ Değişikliklere ilişkin listeye ulaşılacak link; “Yeni Anayasa Görüşmeleri”, (Çevrimiçi) <https://yenanayasa.tbmm.gov.tr/gorusmeler.aspx>, 10.12.2012.

²⁷⁷ Yeni Anayasa çalışmaları kapsamında oluşturulan Anayasa Uzlaşma Komisyonunda Mutabakat Bulunmayan Maddeler içerisinde Temel Haklar ve Hürriyetler (Özgürlükler) bölümünde yer alan, Ek Madde Önerilerinde, Vergi Yükümlülüğü başlığı altında yer alan madde hükmü şu şekildedir: Vergi yükümlülüğü, Madde 55: (1) Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. (2) Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. (3) Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler yasayla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. (4) Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna (AK Parti Önerisi: Başkana); mahalli idareler (BDP Önerisi: Seçimle Oluşan Bölgesel Kamu İdareleri) tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilenler için ise ilgili mahalli idarenin seçimle oluşan karar organına verilebilir. (5) Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya yasayla Bakanlar Kurulu'na (AK Parti Önerisi: Başkana) yetki verilebilir., (Çevrimiçi) https://yenanayasa.tbmm.gov.tr/calismalara_iliskin_belgeler.aspx, 26.01.2014.

²⁷⁸ Cenker Göker, “Yeni Anayasa Yapım Çalışmaları Kapsamında Vergilendirme Yetkisinin Düzenleniş Üzerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 292, Ocak 2013, s. 122.

²⁷⁹ Kanaatimizce Anayasanın istikrar gerekliliğinden dolayı sık sık değiştirilmemesi gerekmektedir. Fakat siyasal yaşamın da durağan olmamasından dolayı, Anayasalara mutlak bir şekilde istikrar tanınmaz. Bu nedenle, değişme gerekliliğinde orta bir yol izlenmelidir. Mutlak bir şekilde değil nispi

Anayasanın değişebilirliği konusunda birçok görüş olduğu gibi²⁸⁰, Anayasa değişikliğinin gerekliliği de deneysel olarak ortaya konabilir. Çünkü bütün Anayasalar, değiştirilebileceklerini yine kendi öngörmüş, değiştirilme usulünü de yine kendileri düzenlemişlerdir. Bu sebeplerden dolayı, Anayasa değişikliğinin gerekliliğini kabul etmek gerekir.

Çalışmamızın bu başlığı altında vergilendirme yetkisinin düzenleneceği madde açısından, yeni Anayasada nelerin olup nelerin olmaması gerektiğine değinilecektir. Bunun nedeni yeni bir Anayasa yapım çalışması söz konusu olduğunda bireylerin, sivil toplum kuruluşlarının, siyasi partilerin kısaca ülkede yaşayan herkesin hayat görüşüne göre farklı bir Anayasa isteğinin olmasıdır²⁸¹.

bir şekilde yapılacak olan bu değişiklik zamanın ve toplumun koşullarına göre yerine getirilmelidir. Bu nedenle vergisel anlamda Anayasa'dan beklenen tüm toplum bireylerinin faydasına olması şeklinde bir kriter diğer tarafta ise temel hak ve özgürlüklerin devlet tarafından korunması, diğer hizmetlerin devlet tarafından yerine getirilmesinde teminat altında işlemlerin gerçekleştirilmesi ve devletin hizmetleri yerine getirirken bireylerden istenen gelirlerin, bunları vergiler şeklinde de açıklayabiliriz, toplumu oluşturan bireyler tarafından karşılanmasıdır.

²⁸⁰ Anılan Anayasa değişikliği görüşleri toplumsal sözleşme açısından ele alınmıştır. “1. Sosyal gerçeklik dinamik, Anayasa kuralları ise statik niteliktedir. Sosyal yaşamdaki hızlı değişime Anayasalarında ayak uydurabilmesi gerekmektedir. 2. Jefferson’un, “yeni kuşaklar teorisi”ne göre, eski kuşakların iradesi yeni kuşakları bağlamaz. O halde yeni kuşakların, önceki kuşakların yaptığı Anayasaları değiştirebilmeleri gerekir. 3. Anayasalar da nihayetinde hukuki anlamda birer yasa olduğuna göre, aynen yasalar gibi değişime tabi tutulabilirler. 4. Anayasanın değişmezliği ulusal egemenlik ilkesi ile uzlaşmaz. Bir kuşak, gelecek kuşakları kendi yasalarına tabi tutamayacağına göre, bir halkın her zaman Anayasayı değiştirme, yenileştirme ve gözden geçirme hakkı vardır.” 5. Anayasa yapılması bir bakıma geleceğin planlanması anlamına gelir. Günümüzde, geleceğin uzun vadeli ve derinlemesine planlanmasının imkânsız olduğu görüşünden hareketle, bir planlama belgesi olarak Anayasaların da başarısızlığa uğraması ihtimali hayli fazladır, diyerek Anayasa değişikliğinin gerekliliği konusundaki görüşlerini yukarıdaki beş maddede özetlemektedir.”, Kemal Gözler, **Kurucu İktidar**, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 2008, s. 112,113. Güriz’e göre, “Sosyal sözleşme tarihsel bir gerçeklik değildir. Sosyal sözleşmenin varsayımsal değeri ise herhangi bir varsayımın değerinden fazla olamaz. Bu nedenle, sosyal sözleşme teorisi devlet denilen sosyal kurumu ve devletin cezalandırma hakkını açıklamada yeterli değildir.”, Adnan Güriz, **Hukuk Başlangıcı**, 10. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2005, s. 212. Özer’e göre ise, “Sosyal sözleşme teorisi popüler bir teori olmakla birlikte, bu teorinin bilimsel esaslara dayandığını, tarihi ve sosyolojik gerekçelere uygun olduğunu söylemek mümkün değildir. Çünkü devletin doğuşunda böyle bir sözleşmenin yapıldığına dair tarihi, sosyolojik ve hukuki hiçbir belirti bulunmamaktadır. Bu tip bir sözleşmenin yapıldığını hiçbir devlet iddia etmediği gibi, bununla ilgili delillerde sunulmamıştır.”, Atilla Özer, **Anayasa Hukuku**, Birinci Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2003, s. 39. Ayrıca görüşler hakkında daha detaylı bilgiye ulaşmak için bkz. Engin Hepaksaz, Tekin Özdemir, “Türkiye’de Yeni Anayasa Tartışmalarının ve 1982 Anayasası’nın Vergisel Hükümlerinin Toplumsal Sözleşme Teorisi Açısından Değerlendirilmesi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı 35, 2010, s. 128, 129.

²⁸¹ “Prof. Dr. Billur Yaltı’nın vurguladığı üzere pek çok kurumun yeni bir Anayasada olması gerekenleri mevcuttur.”, Billur Yaltı, “Anayasa Mimarisinde Bir Yapıtışı: Mahalli İdarelerin Tali Vergilendirme Yetkisi Üzerine Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz 2010, Sayı: 262, s. 5.

T.B.M.M. yeni Anayasa Komisyonu'nda, görüş farklılıkları konusundaki bu açıklamamızı, farklı gruplardan oluşan görüş bildirilerine bakarak da görebilmekteyiz²⁸².

Yeni Anayasada olması gerekenler içerisinde, vergi yasalarının geriye yürütmesi²⁸³ ve vergi aflarının yasaklanması, Bakanlar Kurulu'na yasayla verilebilen yetkiden muafiyet ve istisnalara ilişkin bölümlerin çıkartılması, vergilendirmede ölçülülük ilkesinin somutlaştırılması gibi öneriler mevcuttur²⁸⁴. Ayrıca kanaatimizce, vergi hukukunda Anayasaya aykırılıkların mevcut olduğu durumların²⁸⁵ giderilmesi, vergi adaletinin sağlam bir temele oturtulması²⁸⁶, mükellef

²⁸² Görüş bildiriminde bulunanlar buradan da açıkça anlayacağımız üzere; Üniversitelerden, Sivil Toplum Kuruluşlarına, Derneklerden Bireylere kadar toplumun her kesimini kapsamaktadır. Bkz. "Yeni Anayasaya İlişkin Görüş ve Öneriler", (Çevrimiçi) <https://yenianayasa.tbmm.gov.tr/tesekkur.aspx>, 27.01.2014.

²⁸³ "... Yasaların zaman bakımından uygulanmasında temel ilke, kanunların geriye yürümemesi, başka bir anlatımla yürürlüğe girdiği tarihten sonra vuku bulan olaylara uygulanmasıdır...", **Resmi Gazete**: 27.07.1995, 2235, Danıştay 3. D. 29.06.1995, E. 1995/2321, K. 1995/2243. "... Hukukun temel ilkelerinden biri olan "yasaların geriye yürümezliği" ilkesi...", **AYMKD**, Sayı: 24, AYM, 27.09.1988, E. 1988/7, K. 1988/2, s. 421, 422. "... Devlete güven ilkesi vazgeçilmez temel öğelerdendir. Devlete güven, hukuk devletin sağlama istediği huzurlu ve istikrarlı ortamın sonucu olarak ortaya çıkar. Yasaların Anayasa'ya uygunluğu karinesi asıldır. Yasalara gösterilen güven ve saygıdan kaynaklanan oluşumlarının sonuçlarını korumak gerekir ...", **AYMKD**, Sayı: 25, AYM, 12.12.1989, E. 1989/11, K. 1989/48, s. 177, 178.

²⁸⁴ Nihal Saban, "Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi", (Çevrimiçi) <http://www.vmhk.org.tr/?p=3576>, 10.12.2012; Ayrıca "Vergilendirmede Ölçülülük İlkesi" için çalışmamızın İkinci Bölümünde yer alan I., A., 3. alt başlıklarına bakılabilir.

²⁸⁵ Vergi Usul Yasasının 339. maddesinde vergi ziyana sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyanda beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezasının yüzde elli, usulsüzlük cezasının ise yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı belirtilmiştir. (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com/kho2/mbb/giris.htm>, 25.01.2014. VUK 339'uncu Maddesi (Tekerrür) İle İlgili Anayasa Mahkemesi Kararı Hk.- 2010/92. Sirküler Tarihi: 02.12.2010, Sirküler No: 2010/92, Konu: Anayasa Mahkemesi'nce 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, 22.7.1998 günlü, 4369 sayılı Yasa'nın 9. maddesiyle değiştirilen 339. maddesinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE karar verilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin kararında konu ile ilgili olarak aynen aşağıdaki gerekçe yer almaktadır:

"Vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyai cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırım uygulanacağını öngören itiraz konusu kuralda ise tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği tabiidir. Bu nedenle, kural belirsiz ve öngörülemez değildir ve kuralın suç ve cezaların yasallığı ilkesine aykırı olduğundan da söz edilemez.", (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/KararlarDergisi/>, 25.01.2014. Anayasa Mahkemesinin kararında yer alan bu gerekçe sonucunda Yüksek Mahkeme "tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği" ne hükmetmiştir. Ancak, ceza hukukunda ise tekerrüre ilişkin hükümler, kişilere verilen cezaya rağmen suçun işlenmeye devam edilmesi durumunda, sonradan işlenen suçlara daha ağır ceza verilerek cezanın caydırıcı olma niteliğini kazanmayı amaçlamaktadır.

haklarının iyileştirilmesi, temel hak ve özgürlüklerin uygulanabilir kılınması, mülkiyet hakkı²⁸⁷, adil vergi düzeninin sağlanması²⁸⁸ ve bütçe yasasına ilişkin çeşitli Anayasal beklentilerin de var olduğunu söyleyebiliriz.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de görüldüğü üzere vergilendirme yetkisi tarihi süreçte parlamentolarda bulunan bir yetkidir²⁸⁹. Parlamentolarda bu yetkinin bulunması, kendisini yasamaya karşı sorumlu görmeyen mutlak iktidar sahiplerinin bu yetkilerinin sınırlandırılmasında anlam kazanmaktadır²⁹⁰.

1924 Anayasası’ndan bugüne kadar vergilendirme yetkisi ve bu yetkinin yasama organında olduğunu gösteren yasallık ilkesinin gelişimine bakıldığında, yasama ve yürütme arasındaki dengenin yürütme lehine bir görünümü olduğu görülmektedir. 1961 Anayasası’nın 61. maddesine 1971 değişiklikleriyle eklenen ve Bakanlar Kurulu’na yasaların belirli bir düzenleme alanının bırakılması tercihinin 1982 Anayasası’nda da devam ettiği, bunun yanında dış ticaretin düzenlenmesi amacıyla vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koyma yetkisinin de yürütme organına bırakıldığı görülmektedir. Parlamenter demokrasilerde kuvvetler ayrılığı ilkesinde birbiriyle ilişkisi en yakın olanlar yasama

Bu nedenlerle, vergi cezalarında tekerrürü düzenleyen söz konusu yasa hükmünün, ceza hukukundaki tekerrüre ilişkin ilkelerle bağdaşmadığı ve hukuki güvenlik ilkesini zedelediği ve böylelikle Anayasa’da teminat altına alınan suç ve cezaların yasallığı ile hukuk devleti ilkelerine aykırı olduğu anlaşılmaktadır.

²⁸⁶ Örnek verecek olursak Gelir Vergisi Yasası madde 89’u gösterebiliriz. (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com/kho2/mbb/giris.htm>, 24.01.2014. Burada zorunlu şahsi giderlerden ayrı bir madde düzenlemesine gidilebilir. Buradaki sosyal amaçlı indirimler, Anayasa madde 73/1’e göre formalize edilecek vergi sistemine daha uygun olduğunu söyleyebiliriz. Ayrıca Gelir Vergisindeki Sisteminin, mükelleflerin mali güçlerine göre değil bilakis mali güçlerini aşan tutarlar üzerinden vergilendirilmesi durumu da Anayasaya aykırılık durumlarını oluşturmaktadır.

²⁸⁷ “Yeni Anayasada mülkiyet haklarını sağlam güvencelere kavuşturursak, siyasal iktidarların bütçe açıkları üretmesini de Anayasal olarak sınırlarsak Türkiye ekonomisinin büyüme mucizelerine şahit olabiliriz. ”, Eser Karakaş, “Yeni Anayasa İçin Öneriler”, (Çevrimiçi) <http://www.tbdd.org/index.php/yeni-anayasa-platformu/29-yeni-anayasa-icin-oeneriler-prof-dr-eser-karakas.html>, 25.02.2014. Gerçekten de mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahaleler önemli olmakla birlikte, bunların güvence altına alınması görüşüne katılıyoruz.

²⁸⁸ Bir ilke yahut kuralın Anayasa’da yer alması durumu, adil bir vergi sistemi için yeterli değildir. İlk olarak yasama organının kendi içerisinde, ölçülü ve tutarlı bir şekilde davranarak Anayasa’daki ilkelere ve kurallara yasal düzenlemeler getirmesi ikinci olarak da bu yasa hükümlerini Anayasa’ya uygun olarak uygulaması ve yorumlaması gerekmektedir. Bunlar sağlanamazsa adil bir vergi düzeninden ya da vergilendirmeden bahsedilemez kanaatindeyiz.

²⁸⁹ Çalışmamızın Birinci Bölümü olan “Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirme Yetkisinin Tarihi Gelişimi” başlığı altında geniş bir şekilde bu süreç işlenmiştir. Daha detaylı bilgi edinmek için çalışmamızda bahsettiğimiz ilgili bölüme bakılabilir.

²⁹⁰ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 108.

ve yürütmedir. Bu ilişki kimi zaman kuvvetler birliğine giden bir sürece dönüşebilir²⁹¹.

Çalışmamızda Anayasa’da olması gereken bütün vergisel düzenlemelere yer vermemiz olanaklı değildir. Biz vergilendirme yetkisi ve bu yetkiyle ilişkili olan hükümlere, bu hükümlerin yeni Anayasada olması gereken düzenlemelerine yer vermeye çalışacağız. Ayrıca yeni Anayasada olması gerekenler kapsamında Anayasal ilkelerle ilgili olan ve yerel idarelerin vergilendirme yetkisinin genişletilmesi vs. gibi çeşitli durumları da çalışmamızın ilgili bölümlerinde yeri geldiğinde değineceğiz.

2. Anayasa’dan Beklentiler

Vergilendirme yetkisi ve bunun kullanımına ilişkin hükümler 1982 Anayasası’nda iki farklı maddede yer almaktadır. 73. madde vergi ödevine ilişkin ve 167. maddenin 2. fıkrası mali yükümlülüklerle ilişkin hükümlerdir. Yeni Anayasadan vergisel anlamda ilkesel beklentiler²⁹² de bulunmaktadır. Bu ilkelere çalışmamızın ikinci bölümünde yer vereceğimiz için, Anayasa’dan beklentiler kısmında vergilendirme yetkisinin kullanımına ilişkin olan vergi ödevi ve mali yükümlülükleri açıklamaya çalışacağız.

a. Vergi Ödevi Açısından

Anayasa vergi hukukunun hiyerarşik olarak en üstte yer alan bağlayıcı kaynağı olmakla birlikte, vergi hukuku Anayasa hukuku ile kaçınılmaz şekilde çok yakın bir ilişki içerisinde²⁹³. 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nda vergileri açık bir şekilde etkileyen ilkeler “Temel Hak ve Ödevler” bölümünde ikinci

²⁹¹ Cenker Göker, **a.g.m.**, s. 123.

²⁹² “Anayasadan Vergisel Anlamda İlkesel Beklentiler” isimli konu başlığı altında yer alan açıklamalar hakkında detaylı bilgi edinmek için bkz. Gülsen Güneş, “Anayasadan SistematiK, Kavramsal ve İlkesel Bazı Beklentiler”, Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Zafer Ertunç Şirin, **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, Haziran 2012, s. 276.

²⁹³ Zafer Ertunç Şirin, “Vergi Hukukunun Anayasal Temellerinin Karşılaştırmalı Hukuk Açısından Değerlendirilmesi”, **a.g.e.**, s. 285.

kısımın “Siyasi Haklar ve Ödevler” başlığını taşıyan dördüncü bölümünün “Vergi Ödevi” kenar başlığı altında 73. maddede²⁹⁴ düzenlenmiştir²⁹⁵. Genellik ilkesi gerek 1961 Anayasası’nın 61. ve gerekse 1982 Anayasası’nın 73. maddesinde “herkes” sözcüğü ile ifade edilmiştir. 73. maddedeki “herkes” sözcüğünü “mali güç” kavramıyla birlikte değerlendirmek gerekir²⁹⁶. 73. maddenin temel hak ve özgürlükler bölümüne aktarılması, vergi ödevinin yücelik, kutsallık, vatandaşlık üzerine kurulu dini ve milli referanslardan arındırılması uygun olacaktır²⁹⁷. Biz de bu

²⁹⁴ 1982 Anayasası, Siyasi Haklar Ve Ödevler Bölümünde Vergi Ödevi başlığı altında yer alan madde hükmü aşağıdaki şekildedir:

Vergi Ödevi:

Madde 73: (1) Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

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

(3) Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler yasayla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

(4) Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilebilir., (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gen.tr/1982ay.htm>, 26.01.2014.

Yeni Anayasa çalışmaları kapsamında oluşturulan Anayasa Uzlaşma Komisyonunda Mutabakat Bulunmayan Maddeler içerisinde Temel Haklar ve Hürriyetler (Özgürlükler) bölümünde yer alan, Ek Madde Önerilerinde, Vergi Yükümlülüğü başlığı altında yer alan madde hükmü ise aşağıdaki şekildedir;

Vergi Yükümlülüğü :

Madde 55: (1) Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.

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

(3) Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler yasayla konulur, değiştirilir ve kaldırılır.

(4) Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna (AK Parti Önerisi: Başkana); yerel idareler (BDP Önerisi: Seçimle Oluşan Bölgesel Kamu İdareleri) tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilenler için ise ilgili yerel idarenin seçimle oluşan karar organına verilebilir.

(5) Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya yasayla Bakanlar Kurulu’na (AK Parti Önerisi: Başkana) yetki verilebilir., (Çevrimiçi) https://yenianayasa.tbmm.gov.tr/calismalara_iliskin_belgeler.aspx, 26.01.2014.

²⁹⁵ “Devletin mali düzenine ve işleyişine ilişkin ilkeler ise “Mali ve Ekonomik Hükümler” ismini taşıyan dördüncü kısmın “Mali Hükümler”i içeren birinci bölümünde hükme bağlanmıştır. Bu bölümde Bütçenin Hazırlanması ve Uygulanması 161., Bütçenin görüşülmesi 162., Bütçelerde Değişiklik Yapılabilme Esasları 163., Kesinhesap 164., Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetimi 165. maddelerde olmak üzere “bütçe” genel kenar başlığında yer almaktadır.”, bkz. Gülsen Güneş, “Anayasadan Sistematik, Kavramsal ve İlkesel Bazı Beklentiler”, **a.g.e.**, s. 269, dn. 1.

²⁹⁶ Yılmaz Aliefendioğlu, **Türk Anayasası**, s. 71.

²⁹⁷ Billur Yaltı, “1923’ten 2003’e “Kazandıklarımız””: “Cumhuriyet Hukuku”, “Kazanamadıklarımız””: “Hukukun Cumhuriyeti”, Vergi Hukukunda Geldiğimiz Yere Yakın Tarihten Bakmak: Panoramik Bir Çalışma-“, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun 80 Yıllık Gelişimi Sempozyumu, Ankara, **A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları**, No: 538, 2003, s. 117.

görüŖe katılıyoruz. Ayrıca belirttiğimiz üzere²⁹⁸, tez yazım sürecimizde, Komisyon da mutabakata varılmayan maddelerden 55. maddede yer alan “vergi yükümlülüğü” de bu başlık altına alınmış olup, görüşümüzü destekler niteliktedir.

Karakoç’un yeni Anayasada olması gereken maddede belirttiği gibi,²⁹⁹ özellikle son fıkradaki temel hak ve özgürlüklerin özünü zedelemeyecek şekilde vergilendirme yapılamayacağı görüşüne biz de katılmaktayız.

b. Mali Yüküm Çeşitleri Açısından

Anayasanın 73. maddesinde vergi, resim, harç yanında benzeri mali yükümlerden, 167. maddesinin 2. fıkrasında ise ek mali yükümlerden söz edilmektedir. Benzer mali yükümler için teoride diğ er mali yükümler gibi ifadeler de kullanılmaktadır³⁰⁰. 73. maddedeki sıralamanın netleştirilmesi gerekmektedir. Bu ifadenin yerine “vergi ve diğ er mali yükümlülükler” şeklinde bir ifadenin kullanılması daha uygundur.

Ayrıca dış ticaretin düzenlenmesine ilişkin 167. maddenin 2. fıkrasındaki “ek mali yükümlülük” kavramı da açıklığa kavuşturulmalıdır. Yürütmenin dış ticaret konusunda daha etkin ve hızlı karar almasının gerekliliği karşısında bu iki maddenin

²⁹⁸ Bilgi için çalışmamızdaki 294. no’lu dipnota bakılabilir. Ayrıca Komisyon da mutabakata varılmayan maddeler içerisinde anılan maddenin kenar başlığı olan vergi ödevinin de temel hak ve özgürlükler bölümünde düzenlenmiş olması, siyasi haklar ve ödevlerden çıkarılmış olması da olumlu bir gelişme olarak değerlendirmekteyiz. Bu yöndeki görüşler için bkz. Gülsen Güneş, “Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2008, Sayı: 237, s. 163, 237.

²⁹⁹ Anayasanın Vergi Ödevine ilişkin maddesinin şu şekilde “Herkes, kamu harcamalarını karşılamak üzere, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi, harç ve diğ er mali yükümlülükler, vergi adaleti ve ölçülülük ilkelerine uygun olarak, yasayla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Mali yükümlülük getiren hükümler geçmişe yürütülemez.

Vergi, harç ve diğ er mali yükümlülüklerin indirim ve oranlarına ilişkin hükümlerinde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini her yıl Bütçe Yasası ile kullanır.

Vergi Hukuku alanında yapılan düzenleme, uygulama ve yargılamalarda ölçülülük ilkesine uyulması şarttır.

(Temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunacak veya bu hak ve özgürlüklerin kullanımını önemli ölçüde sınırlayacak şekilde vergilendirme yapılamaz).” düzenlenmesini öneriyoruz şeklinde açıklamıştır, Yusuf Karakoç, “Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükümünün Değerlendirilmesi”, **a.g.e.**, s. 98.

³⁰⁰ Selim Kaneti, **a.g.e.**, s. 7.

birleştirilmesi düşünülebilir. Bu konuda Sayın Çağan'ın³⁰¹ tarihsel süreçte dış ticarete ilişkin yetkilerin yürütme organında olduğunun genel kabulü nedeniyle 167. maddenin 2. fıkrasının 73. maddenin 5. fıkrasına dönüştürülmesi gerekliliğine ilişkin düşüncesine katılıyoruz. Böylelikle ek mali yükümlülüklerle ilişkin sistem ile vergilere ilişkin sistemin birbirinden farklı düşünülmesine gerek kalmayacaktır³⁰². Vergilerin sahip olması gereken temel niteliklerin ek mali yükümlülükler açısından da geçerli olması gereklidir. Vergi yasalarının geriye yürümezliği ve vergilendirmede belirlilik ilkeleri birlikte ele değerlendirildiğinde, mali egemenliğin kullanımında sosyal hukuk devleti ilkelerinin göz ardı edilmemesi gerekmektedir³⁰³.

Komisyon çalışmalarına baktığımızda, mali yükümlerle ilgili Anayasa 73/4'ten sonra maddeye eklenen şu yeniliklere ulaşıldığını görürüz³⁰⁴. Burada, Anayasa madde 167/2 hükmünün, madde 73/5 fıkrası olarak yer değiştirdiğini görüyoruz. Ancak burada “ek mali yükümlülük” kavramı “benzeri mali yükümlülük” olarak karşımıza çıkmaktadır. Anayasa madde 167/2'ye göre yasayla Bakanlar Kurulu'na yetki verilebilecek alan dış ticaretin düzenlenmesine yönelik ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleridir. Bununla birlikte yasama organının yürütme organına, yasayla sadece dış ticaret işlemleri üzerine ilave mali yükümlülük getirmek yetkisi verebileceği ve bu yetkinin ancak dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla kullanılabileceğinin hükme bağlandığı ve kamusal güce dayalı olarak alınmaları nedeniyle benzeri mali yükümler kapsamında düşünülmesi taraftarıyız.

³⁰¹ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 110.

³⁰² “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.” biçimindeki düzenleme ve içeriğine hiçbir hukuksal değer atfedilemez. Bu cümlenin sağladığı/sağlayacağı varsayılan güvenceler zaten eşitlik ve sosyal devletten fazla olmayacaktır. Ayrıca bugüne kadar da Anayasada bu maddenin olmasının, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılmasına da bir katkıda bulunmamıştır.” Nihal Saban, “Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi”, (Çevrimiçi) <http://www.vmhk.org.tr/?p=3576>, 12.02.2013.

³⁰³ Cenker Göker, **a.g.m.**, s. 125.

³⁰⁴ Yeni Anayasa çalışmaları kapsamında oluşturulan Anayasa Uzlaşma Komisyonunda Mutabakat Bulunmayan Maddeler içerisinde Temel Haklar ve Hürriyetler (Özgürlükler) bölümünde yer alan, Ek Madde Önerilerinde, Vergi Yükümlülüğü başlığı altında yer alan 55. Maddenin son fıkrası şu şekilde ifade edilmiştir: Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya yasayla Bakanlar Kurulu'na (AK Parti Önerisi: Başkana) yetki verilebilir., (Çevrimiçi) https://yenianayasa.tbmm.gov.tr/calismalara_iliskin_belgeler.aspx, 26.01.2014.

Anayasa madde 167/2’de yer alan “ek mali yükümlülük” kavramının yeni Anayasa madde 73/5’te “benzeri mali yükümlülük” olarak değiştirilip yerinin 73/5’e eklenmesi yerinde olmuştur. Ancak tez yazım sürecinde devam eden çalışmalarda mutabakata varılmadığından dolayı daha fazla açıklamaya yer vermemiz yerinde olmayacaktır.

Ayrıca Anayasamızda mali yüküm çeşidi olarak yer alan resimlerin de mevzuatta değişik yerlerde ve serpilmiş olarak bulunması durumudur. Önceleri resim olarak adlandırılan mali yüküm çeşitlerinin hemen hepsi günümüzde vergi ismi altında anılmaktadırlar³⁰⁵. Örnek verecek olursa, önceleri damga resmi olan mali yükümün adı şimdi damga vergisi olmuştur³⁰⁶. Bu nedenle yeni Anayasada da resim teriminin var olup olamayacağı tartışmalı olmakla birlikte³⁰⁷, yukarıda bahsettiğimiz üzere mutabakata varılmayan hükümler içerisinde de resim terimi kullanılmıştır. Bir bakıma bu hükmü resim teriminin canlandırılması şeklinde değerlendirebiliriz.

3. Vergilendirme Yetkisinin Verilmemesi Gereken Kurumlar

Vergilendirme yetkisine sahip olan devlet, bunu organları aracılığıyla kullanır. Bu nedenle de devletin mali egemenliğinin kullanımında yasamanın tarihsel görevinin yanında yürütmenin de belirli bir yetkiye sahip olduğu görülür. Yeni Anayasada, Bakanlar Kurulu’nun belirli konularda bu yetkinin kullanımına ilişkin

³⁰⁵ Gülşen Güneş, **a.g.e.**, s. 273.

³⁰⁶ “Türkiye’de damga resminin uygulanması gerilere doğru, 1858 yılına kadar uzanır. Varaka-i Sahihe Nizamnamesi ile başlayan damga resmi uygulaması, muhtelif tarihlerde çok çeşitli değişikliklere uğrayarak, 1964 yılında yürürlüğe konan Damga Vergisi Yasasına ulaşmıştır”, (Çevrimiçi) <http://muhasebeturk.org/ecopedia/386-d/29217-damga-resmi-nedir-ne-demek.html>, 26.01.2014. Yasa Adı: Damga Vergisi Yasası, Yasa No: 488, Kabul Tarihi: 01.07.1964, Resmi Gazete Sayısı: 11751, Resmi Gazete Tarihi: 11.07.1964, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1031&no_cache=1&type=tumKanun&contentUId=e7A4PjyGw7068VgF, 26.01.2014.

³⁰⁷ Güneş’in adı geçen eserde, “Tarihsel bir terim olarak resim teriminin Anayasa’da terk edilip edilemeyeceği tartışılabilir. Terimin Anayasa’dan çıkartılması duraksamalara yol açabileceğine göre, belki de Anayasalarımızda yerini hala koruyan resimleri maliyecilerin ve vergi teorisyenlerinin vereceği yönde uygulamada da canlandırılması yönüne gidilebilecektir”, yönünde görüşü mevcuttur, bkz. Gülşen Güneş, **a.g.e.**, s. 274.

düzenlemeleri mevcut olabilir³⁰⁸. Vergilendirme yetkisinin Bakanlar Kurulu dışındaki bir başka yürütme organı ile paylaşılmaması gerekmektedir.³⁰⁹ Vergilerin yasallığı ilkesi ile Bakanlar Kurulu'nun 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 4. fıkrasıyla kendisine verilebilecek yetkisini kullanabilir³¹⁰. Bu yetkinin bir başka yürütme organı ile (Örneğin; Maliye Bakanlığı³¹¹) paylaşılmaması gerekmektedir³¹². Her ne kadar yasama organı çeşitli vergi yasalarında belirli usul ve esasları belirleme yetkisini Maliye Bakanlığı'na bırakıyor olsa da³¹³ bu yetkinin vergilendirme yetkisini

³⁰⁸ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 109.

³⁰⁹ Cenker Göker, **a.g.m.**, s. 123.

³¹⁰ “Bakanlığın yetkisinin yasayla verilmesi onun hukuka, Anayasaya uygun olduğunun, yasaya dayandığına göre yasal bulunduğu kanıtı sayılamaz. Yasada öngörülen yetki “Yasanın istediği düzenleme, belirlediği zorunluluk” değildir. Yasanın saptayıp saydığı, sıralayıp istediği, tanımlayıp nitelediği bir yükümlülük değil, yasa yerine geçen Bakanlığın yaptığı ve yaptırdığı işlemlerdir. Bir yasanın kendi içinde düzenleyip kendisinin yapması başka, bir Bakanlığın yetkili kılıp ona yaptırması başkadır. Yasa bu yetkiyi verse de yasa ile yapılması gerekenle eş düzey ve eşdeğer olamaz. Yasa ile gerçekleştirilenler düzeyinde iş Tebliğle yapılamaz. Yasadan söz edilmesi yasallık için yeterli değildir.” Any. Mah. Kararı E. 1990/29, K. 1991/37; Cenker Göker, “Vergilerin Yasallığı İlkesi Kapsamında Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Üzerine”, **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 2009, C. II., s. 1042. Ancak şu şekilde de görüşler mevcuttur; “Teknolojik ilerleme ve ekonomik gelişmelerin getirdiği zorunluluklar karşısında, belirtilen yükümlülüklerin, izlenen ekonomik politikayla uyumlu şekilde, hızla ve gizli olarak geliştirilebilmesi amacıyla bu düzenlemeye yer verildiği belirtilebilir.” A. Bumin Doğrusöz, “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, 13. **Türkiye Maliye Sempozyumu**, İstanbul, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, 2000, s. 145.

³¹¹ Vergi hukukunun yardımcı kaynaklarından olan genel tebliğler Maliye Bakanlığı'na vergi işlemlerinin yürütülmesine ilişkin yapılan açıklamalar mahiyetinde olup, mükellefin hukuki durumunu doğrudan etkileyen objektif bir idari düzenleme niteliğinde olmadıkça dava konusu edilemezler ancak bu kaynaklara dayanılarak tesis edilen subjektif işlemin yasaya aykırılık taşıması halinde mükelleflerce dava konusu yapılabilirler. Bununla birlikte burada altını önemle çizmek istediğimiz husus, vergi yasalarının yürürlük maddelerinin ihmal ile çıkarılan genel tebliğlerdir. Örneğin, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Yasası, madde 38 hükmü “Bu Yasa hükümlerinin Bakanlar Kurulu Yürütür” şeklindedir. Bu yasanın, yasa yürütümünü açıkça Bakanlar Kurulu'na bırakması karşısında 03.04.2007 tarihli 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ve Devamındaki tebliğler Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmıştır. Aynı durum 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Yasası açısından da söz konusudur. Zira, yasanın madde 63 hükmü, “Bu Yasa hükümlerini Bakanlar Kurulu yürütür” şeklindedir. Ancak KDV'ye ilişkin çıkarılan tebliğler de Maliye Bakanlığı'na çıkarılmaktadır. Bir iki istisna hariç diğer bütün bireysel yasaların yürütme maddesi de aynı niteliktedir. Açıkça hukuka aykırı olan bu durum karşısında ilgili tebliğleri dayanak alan tüm idari işlemler açısından bir meşruiyet sorunu ortaya çıkmaktadır. Bkz. Tayfun Aktaş, “Yaşayan Vergi Hukuku: Tespit Öneriler ve Temenni”, **a.g.e.**, s. 440.

³¹² “Bu hüküm, verginin yasallığı ilkesinin bir istisnasıdır ve Anayasadaki bu istisna maddesinin yeniden gözden geçirilmesinde ve düzenlenmesinde yarar bulunmaktadır”, bkz. Gülsen Güneş, “Anayasadan Sistemik, Kavramsal ve İlkesel Bazı Beklentiler”, **a.g.e.**, s. 275.

³¹³ Bilindiği üzere, VUY md. 413'e göre “Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler. Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı (4962 sayılı Yasanın 17/A-b maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 07.08.2003) yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetindedirler. Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez”. Uygulamada

kullanabilme ve vergilendirme alanında yeni bir kural koymak anlamına gelmediği açıkça anlaşılması gerekli ve zorunludur³¹⁴.

mükelleflerin kararsız kaldıkları pek çok durumda önemli bir yardımcı araç olan muktezalar ne yazık ki bazen mükellef açısından olumsuz sonuçlarda doğurabilmektedir. Özellikle, mükellef ve vergilendirme sorununun aynı olduğu hallerde elinde iki ayrı görüş olan mükellef açısından belirsizlik ortaya çıkmaktadır. Ancak Maliye Bakanlığı'nın 395 Sıra No'lu VUY Tebliği ile özelgeler açısından standardizasyon sağlama çabası da olumlu bir gelişmedir, **Resmi Gazete:** 16.01.2010, No: 27464, 395 Sıra No'lu Tebliğ, bkz. Tayfun Aktaş, **a.g.e.**, s. 441.

³¹⁴ Cenker Göker, **a.g.m.**, s. 124.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME YETKİSİNE EGEMEN OLAN İLKELER VE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN PAYLAŞIMI

I. VERGİLENDİRME YETKİSİNE EGEMEN OLAN İLKELER

A. Genel Anayasal İlkeler

Bütün hukuk dallarıyla ilişkili olan ve Anayasanın da bütününe hâkim olan genel Anayasal ilkeler aynı zamanda vergilendirme yetkisi ile de yakından ilişkilidir³¹⁵. Çalışmamızın bu bölümünde genel Anayasal ilkeler ve 1982 Anayasası'nın 73. maddesinden kaynaklanan ilkeler açıklanacak olup, ardından vergilendirme yetkisinin İktisat doktrinleri ve İktisadi nitelikli vergilendirme ilkeleri ile olan ilişkileri ortaya konulmaya çalışılacaktır.

1. Hukuk Devleti İlkesi

Hukuk devleti, temel Anayasal bir ilke olarak, bütün devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olmasını ve kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını amaçlamaktadır³¹⁶. Bu anlamda hukuk devletinin kişi açısından temel konusu, insan hakları ve hürriyetleri, devlet açısından ise güçler ayrılığı ilkesidir³¹⁷. Yönetilenlere hukuk güveni sağlayan adaletli hukuk sistemine sahip devlet düzenini deyimleyen hukuk devleti öncelikle özgürlüklerin ve koruyucu temel hakların kişinin serbestçe yaşaması ve gelişmesi için zorunlu olan

³¹⁵ Abdullah Tekbaş, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Prof. Dr. Burhan Ceyhan’a Armağan**, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 12- 1, Özel Sayı, 2010, s. 124.

³¹⁶ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 144.

³¹⁷ Yaşar Karayalçın, **a.g.m.**, s. 132.

asgari haklar olarak güven altında bulunmasını gerektirir. Bu da Anayasalarda temel hakların öngörülmesi, idarenin yasal denetiminin sağlanması ve Anayasa yargısı yolunun açılması ile olanaklıdır³¹⁸.

Birey açısından hukuk devleti, bireyin üç temel gereksinimine hizmet etmektedir. Bunlar “özgürlük”, “güvenlik” ve “eşitlik”tir³¹⁹. Hukuk devletinde yasama, yürütme ve yargı organları, yalnız halkın sahibi ve kaynağı olduğu egemenliğin kendi alanlarına düşen bölümlerini kullanırlar. Anayasa, yasalar ve hukukun genel ilkeleri bu alanlara ilişkin yetkileri belirler ve sınırlar. Böylece hukuk yoluyla karşılıklı denetlemeye dayanan bir güçler ayrılığı bilindiği gibi, yasama ve onun uzantısı olan hükümet, siyasal iktidarla yargı arasındadır³²⁰. Hukuk devletine ilişkin bütün bu ilkeler diğer hukuk dallarıyla ilgili oldukları kadar vergi hukukuyla da ilgilidirler. Güçler ayrılığı ilkesi çerçevesinde, vergilerin konulması, uygulanması ve denetlenmesi, yetki ve görevlerinin değişik organlara verilmesi, vergi yasalarının herkese uygulanması, toplanan vergilerin ancak yasalara uygun kamusal amaçlarla kullanılması, idarenin yasalarla bağlı olması ve kıyasın yasak olması, vergi konusunda yetki devrinin koşullarının belirlenmiş olması, yasama organınca çıkarılan vergi yasalarının Anayasa yargısı denetimine tabi tutulması şeklinde Anayasalarda düzenlenen esaslar, hukuk devleti anlayışının Anayasalara yansımalarının sonuçlarıdır. Dolayısıyla, yukarıda belirttiğimiz düzenlemelere aykırı bir yasa, aynı zamanda hukuk devleti ilkesine de aykırılık oluşturacaktır³²¹.

Vergi hukukunda, hukuk devleti kavramının son derece geniş bir uygulama alanı vardır. Çünkü devlet vergilendirme yetkisi aracılığıyla kişilerin hak ve özgürlük alanlarına çeşitli müdahalelerde bulunmaktadır³²². Hukuk devletinde yasama ve yürütme organlarının vergilendirme alanındaki yetkilerinin sınırlarının

³¹⁸ “Böylece yasaları yaratan devletin yasalara uymasının eylemsel değeri devletin Anayasaya uygun yasa koymak zorunluğunda oluşunda yatmaktadır. Demek oluyor ki Anayasaya saygı, hukuk devleti olgusunun temel gerçekleşme şartıdır. Ayrıca güçler ayrılığı ilkesinin uygulanması yani bir yandan yasama kudretinin yürütmeden ayrı bir organ üstleniminde (uhdesinde) bulunması, diğer yandan mahkemelerin bağımsız olmaları gereklidir.”, Gülşen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 104 vd.

³¹⁹ Abdullah Tekbaş, **a.g.m.**, s. 125.

³²⁰ Artun Ünsal, “Siyaset ve Anayasa Mahkemesi”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları**, Ankara, No: 443, S.B.F. Basın ve Yayın Yüksek Okulu Basımevi, 1980, s. 127.

³²¹ Frans Vanistendael, “Legal Framework for Taxation”, *Tax Law Design and Drafting*, (Ed. Victor Thuronyi), Volume 1, Chapter 2, **International Monetary Fund**, 1996, s. 1.

³²² Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 144.

saptanmasında yargı organlarına önemli görevler düşmektedir³²³. Devletin vergilendirme yetkisini mali amaç dışında, sosyal, ekonomik ve kültürel amaçlarla kullanması ile vergilerin son zamanlarda temel hak ve özgürlüklere uygunlukları daha da güncel bir duruma gelmiştir. Temel hak ve özgürlüklerin vergi yasaları ile de olsa sınırlandırılması ölçsüz ve aşırı boyutlara ulaştığı takdirde, bu hak ve özgürlükler kullanılamaz hale gelebilir. AYM bu konuda, “getirilen yükümlülüğün ağırlığı temel hak ve özgürlükleri kullanılamaz hale getiriyorsa, Anayasaya aykırılıktan söz edilebilir”³²⁴ demek suretiyle “kullanılabilirlik ölçütü”nü dikkate aldığını göstermektedir³²⁵. Hak ve özgürlüğü kullanılamaz hale getiren yükümlülük, artık o hak ve özgürlüğün özüne dokunmuş olacak ve yükümlülüğü getiren düzenlemenin iptal edilmesi gerekecektir³²⁶.

Çalışmamızın daha önceki bölümünde de belirttiğimiz üzere, 1982 Anayasası’nda düzenlenen özel hayatın gizliliği, sosyal güvenlik hakkı, ailenin korunması ve yerleşme ve seyahat özgürlüğü gibi hak ve özgürlükler vardır. Ayrıca mülkiyet ve miras hakkı ile çalışma ve sözleşme özgürlükleri vergi yasalarına karşı en duyarlı olan hak ve özgürlüklerin başında gelmektedir. Vergilendirme esas itibarıyla mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlama oluşturmaktadır. Bu nedenle vergilendirmeden en çok etkilenen hakkın mülkiyet hakkı olduğu görülmektedir. Çünkü vergiyle özel mülkün bir kısmı devlete aktarılmaktadır. Mülkiyet hakkı açısından temel olan nokta, mülkiyet hakkına vergiyle ne şekilde ve ne oranda müdahalenin yapılacağı durumudur. Mülkiyet hakkı bakımından müsadere ölçüsüne varacak vergisel düzenlemelerden kaçınma yükümlülüğü vardır. Bazı haklar bakımından ise devlete görevler yüklenmiş bulunmaktadır. Gerek hakkı yerine getirmek, gerekse sınırlandırmak için vergi salındığında söz konusu düzenlemenin

³²³ Abdullah Tekbaş, **a.g.m.**, s. 125.

³²⁴ Necmi Yüzbaşıoğlu, **Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 703, 1993, s. 286.

³²⁵ Billur Yaltı Soydan, “Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, Anayasal Mali Düzen, **İstanbul, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 14- 16 Mayıs 1998, 2000, s. 99.

³²⁶ Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında “Ölçülülük İlkesi” ile ilgili olarak bkz. Necmi Yüzbaşıoğlu, **a.g.e.**, s. 287.

Anayasaya aykırı olmaması için, hem temel hak ve özgürlüklerin sınırlama nedenlerine ve ayrıca vergilemenin Anayasal ilkelerine uymak gerekmektedir³²⁷.

Demokrasi ile yönetilen bir ülkede bile bireye güven sağlayan bir düzen ancak hukuk devleti ilkesi sayesinde gerçekleşebilir. Diğer yandan hukuk devletinin kendisi de ancak siyasi özgürlükçü demokratik bir rejimde tam ve emin surette var olabilir³²⁸.

2. Sosyal Devlet İlkesi

Bugün Anayasalarda yer alan sosyal devlet ilkesinin herkesin üzerinde anlaştığı bir tanımını vermek zordur. Bu nedenle bu kavramı devletin ulaşmak istediği amaçlara ve üstlendiği görevlere göre belirlemeye çalışmak daha doğru olur. Sosyal devlet, bir toplum içinde sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasını amaç olarak benimsemektedir³²⁹. Böylelikle sosyal haklar sağlanmaya çalışılacaktır³³⁰. Sosyal devlet, görevlerini yerine getirebilmek için ekonomiye müdahale ederek gelir ve servet dağılımını adil bir duruma getirmeye çalışır ve kalkınmayı plana bağlar³³¹.

Bu bakımdan sosyal devlet ilkesi devletin ekonomiye müdahalesinin gerekçesini oluşturmaktadır. Ancak bir yandan da bu müdahaleler sonucu bozulan ekonomik dengelerin doğurduğu sosyal sorunlarla ilgili olarak sosyal devlet aynı zamanda bir sonuç olarak ortaya çıkmaktadır. Kişiler sosyal devletin sosyal niteliği gereği, elde ettikleri sosyal haklar yanında bazı ödevleri yerine getirmek ve yasaların öngördüğü özverilere katlanmak zorundadırlar³³².

³²⁷ Eser Karataş, Elif Sonsuzoğlu, **a.g.m.**, s. 221.

³²⁸ Gülşen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 104.

³²⁹ Tahir Bekir Balta, **İdare Hukuku**, C. I, Genel konular, AÜSBF. Yayını, Ankara, AÜ Basımevi, 1972, s. 113.

³³⁰ “Sosyal haklar, ekonomik bakımdan zayıf ve güçsüz olanların ve özellikle işçilerin haklarının ve çıkarlarının korunması, geliştirilmesi ve emekle sermaye arasındaki ilişkilerde bir güç dengesi kurulması için devletin gerçekleştirme sorumluluğunu üstlendiği ekonomik ve sosyal nitelikli ve özgürlükçü önlemlerin tümüdür.”, Cahit Talas, “Sosyal Haklar ve Türk Anayasalarında Sosyal Hakların Evrimi”, **İnsan Hakları Yıllığı**, Yıl: 3-4, 1981-1982, s. 43.

³³¹ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 190.

³³² Abdullah Tekbaş, **a.g.m.**, s. 129.

Anayasanın Siyasal Hakları ve Ödevleri düzenleyen Dördüncü Bölümü’nde yer almasına karşın, daha ziyade sosyal ve ekonomik nitelikte olan “vergi ödevi” bu türdendir³³³. Devletin sosyal nitelik kazanması ile vergilendirmenin de geleneksel mali işlevi yanında ekonomik ve sosyal yaşamı düzenlemeye yönelik vergiler de ön plana çıkmıştır. Böylece sosyal devlet, vergilerin ekonomik bakımdan tarafsız olması gerektiğine ilişkin kuralını reddetmektedir. Sosyal gerekçelerle vergilerin düzenleyici şekilde kullanılması, çoğu zaman vergilendirmenin en önemli ilkelerinden biri olan eşitlik ilkesinin ihlalini doğuracaktır³³⁴.

Sosyal devlet ilkesinin vergilendirme yetkisine yansımaları, sadece vergilerin toplanmasında sosyal adalete uygun davranılmasını değil, vergi gelirlerinin harcanmasında da sosyal devlet anlayışına uygun olarak güçsüzleri koruyucu harcamaların yapılmasını da gerektirmektedir. Bugün Anayasalarda yer alan sosyal hukuk devleti ifadesiyle birlikte değerlendirildiğinde; vergi kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları karşılamak üzere başvurulmuş en önemli araç olduğundan³³⁵, denilebilir ki, sosyal hukuk devleti aynı zamanda vergilendirme yetkisinin tabi olduğu devlettir³³⁶. Belirtelim ki devlet, vergilendirme alanında da sosyal ödevlerini göz önünde tutmalıdır. Vergi adaletinin gerçekleştirilmesi yolu ile sosyal adaleti ve yararı sağlamak, ekonomik ve sosyal dengeyi oluşturmak Anayasa’nın devlete yüklediği ödevlerdendir³³⁷.

3. Ölçülülük İlkesi ve Unsurları

1982 Anayasası’nın 73. maddesi hükmü, vergilendirmede adaletin bir alt ilkesi olan ölçülülük ilkesine açık biçimde yer vermemiş olmakla birlikte, vergi yükümlülüğünü ödeme gücüne bağlaması ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını amaç edinmesi nedeniyle, “vergilendirmede ölçülülük ilkesi”nin pozitif hukuktaki karşılığıdır. Ayrıca ölçülülük ilkesi temel hak ve özgürlüklerin

³³³ Yılmaz Aliefendioğlu, “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, Ankara, **Danıştay Dergisi**, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, 1981, s. 70.

³³⁴ Abdullah Tekbaş, **a.g.m.**, s. 130.

³³⁵ Salih Turhan, **a.g.e.**, s. 28.

³³⁶ Abdullah Tekbaş, **a.g.m.**, s. 133.

³³⁷ Selim Kaneti, “Planlamanın Anayasal Düzeni”, **a.g.m.**, s. 39.

sınırlandırılmasındaki sınırın genel bir ölçüsü olması nedeniyle de vergilendirme yetkisi bakımından önemli bir yere sahiptir. Anayasa Mahkemesi de, Pasaport Yasası'nda yapılan ve vergi borcu sebebiyle yurt dışına çıkış yasağını öngören düzenlemenin iptali ile ilgili olarak verdiği kararda ölçülülük ilkesini çok detaylı bir biçimde alt unsurları olan elverişlilik, gereklilik ve orantılılıkla birlikte ele alarak ve araç - amaç ilişkisini irdelleyerek uygulandığını göstermiştir³³⁸.

Vergilendirmede eşitliğin ölçütü “mali güç” olması nedeniyle, bu durum zaten kendi başına bir orantılık gerektirmektedir. Ayrıca vergilendirme belirlenen mali güç kıstası altındaki genel eşitlik ilkesinden ayrılmak bakımından durumu meşru kılan haklı nedenin varlığı ve kamu yararının bulunması hallerinde de ölçülülük ilkesi devreye girmektedir³³⁹.

Anayasa Mahkemesi, bir kararında açıkça ölçülülük ilkesinden bahsetmemekle birlikte, “az bir miktar” kavramını kullanarak bu ilkeyi uygulamıştır. Anılan kararda mali gücü belirtecek ölçülerin ayrıca yasa da gösterilmemiş olmasının uygulama bakımından bir eşitsizlik doğurmayacağı ve esasen en yüksek haddi yirmi lira gibi az bir miktarı geçmeyen bir vergi için modern vergi ilkelerinin öngörülmemiş olmasının ne insan haklarına, ne sosyal adalete, ne de hukuk devleti ve yasa önünde eşitlik ilkelerine bir aykırılık sayılamayacağına karar verilmiştir³⁴⁰.

³³⁸ AYM, 18.10.2007, E. 2007/4, K. 2007/81, S. 26724, R.G.: 08.12.2007, “... Amaç ve araç arasında makul bir ilişkinin bulunmasını, diğer bir deyişle yapılan sınırlamayla sağladığı yarar arasında hakkaniyete uygun bir dengenin bulunması gereğini ifade eden ölçülülük ilkesinin, sınırlayıcı önlem ile sınırlama amacı arasındaki ilişkinin denetiminde, yasal önlemin sınırlama amacına ulaşmaya elverişli olup olmadığını saptamaya yönelik “elverişlilik”, sınırlayıcı önlemin sınırlama amacına ulaşma ve demokratik toplum düzeni bakımından zorunlu olup olmadığını arayan “zorunluluk”, ayrıca amaç ve aracın ölçüsüz bir oranı kapsayıp kapsamadığını”, “... Anayasanın, “Yerleşme ve seyahat hürriyeti” başlıklı 23. maddesinde, herkesin yerleşme ve seyahat özgürlüğüne sahip olduğu belirtilmiş, maddenin üçüncü fıkrasında da, vatandaşın yurt dışına çıkma özgürlüğünün, vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlanabileceği belirtilerek özel sınırlandırma nedenleri gösterilmiştir.”, “15.07.1950 günlü, 5682 sayılı Pasaport Yasası’nın, 28.05.1988 günlü, 3463 sayılı Yasa’nın 3. maddesiyle değiştirilen 22. maddesinin birinci fıkrasının “... vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere ...” bölümünün Anayasaya aykırı olduğuna ve İPTALİNE ve OYÇOKLUĞUYLA.”, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/default.aspx>, 15.10.2013.

³³⁹ Sibel İnceoğlu, “Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde Af, Şartla Salıverme, Dava ve Cezaların Ertelenmesi”, Ankara, **Anayasa Yargısı**, C. 18, 2001, s. 51.

³⁴⁰ AYM, Ankara, **AYMKD**, 05.01.1965, E. 1963/198, K. 1965/1, S. 1, s. 74

Yine bir başka kararında Anayasa Mahkemesi, itiraz gerekçesinde geçmiş döneme ilişkin matrah üzerinden gelir vergisi alındıktan sonra aynı matrahtan yüzde on oranında ekonomik denge vergisi alınmasının mükerrer bir vergilendirme olduğu, mükellefin ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirdiğinin belirtildiği, yükümlünün ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirildiği savının hukuk devleti ilkesi yönünden değerlendirirken, getirilen yükümlülüğün ağırlığına bakmak gerekeceği, getirilen yükümlülüğün ağırlığının temel hak ve özgürlükleri kullanılmaz hale getiriyorsa, Anayasaya aykırılıktan söz edilebileceği, ekonomik denge vergisinin, vergi yükü olarak gelir vergisine ek yüzde on oranında yükümlülük öngördüğü; bunun ise temel hak ve özgürlüklere kullanılmaz ağırlıkta ve kişinin ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirdiğinin söylenemeyeceğine karar vermiştir³⁴¹.

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Protokollerinde³⁴² de ölçülülük ilkesinden söz edilmemiştir. Ancak Sözleşme sisteminin tamamına egemen olan ve Sözleşme organlarının denetimlerinde sıklıkla uygulanan bir ilkedir. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin çeşitli kararlarında dile getirildiği üzere, Sözleşme kapsamındaki hak ve özgürlüklerin sınırlarının özüne dokunulmaması gerekmektedir ve bununla ilgili kararlar bulunmaktadır³⁴³. Ayrıca Sözleşme, ölçülülük ilkesinin en çok uygulandığı mülkiyet hakkı kapsamında da, bireyin mallarını barışçıl bir biçimde kullanma hakkını korur, ancak bu hakka devletin vergilendirme yetkisi yoluyla müdahalesini kabul eder. İHAM bunu şu şekilde ifade eder: Mahkeme P1-1'de güvence altına alınan haklara bir müdahale olarak vergilendirmenin 1. maddenin 2. fıkrası ile meşruluk kazandığını yinelemektedir. Bu madde açıkça, Sözleşme tarafı

³⁴¹ AYM, 06.07.1995, E. 1995/6, K. 1995/29, (Çevrimiçi) http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1212&content=,10.10.2012.

³⁴² Çalışmada; İnsan Haklarını ve Temel Özgürlüklerini Korumaya Dair Avrupa Sözleşmesi, "Sözleşme", Birinci Protokol "P1", ilgili maddeler de "P1-1, P1-2 vs.", İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, "İHAM" şeklinde ifade edilecektir.

³⁴³ P1-1'de düzenlenen mülkiyet hakkına müdahalenin meşru sayılabilmesi için ölçülülük ilkesine uygun bulunması gerektiğine pek çok kararda işaret edilmiştir: Ashingdane kararına göre "... Gerek ilke olarak, gerek somut olayda, mülkiyete müdahale eden bir tedbirin meşru kamu yararı amacı gütmüş olması yeterli değildir, kullanılan araç (başvurulan yol) ile güdülen amaç arasında aynı zamanda makul bir orantılılık ilişkisinin de bulunması gerekir". (Mah. K. Ashingdane/Birleşik Krallık, Başvuru No: 8225/78, Karar Tarihi: 28.05.1985, para. 57). Bir başka kararda Mahkeme aynı ölçütü "genel yarar gerekleriyle temel kişi haklarının gerekleri arasında gözetilecek adil denge" şeklinde ifade etmiştir. Mahkemeye göre, ilgili kişinin "olağan dışı ve aşırı bir yükümlülük altına sokulması halinde bu denge bozulacaktır.", (Sporrong ve Lönnroth/İsveç, para. 69); bkz. Gamze Gümüşkaya, **a.g.e.**, s. 97, 98, dn. 59, 60.

devletlerin vergilerin ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları yürürlüğe koyma yetkisini saklı tutmaktadır. Ama bu yetki sınırsız değildir. Mahkeme müdahalenin meşruiyetini yerleşik içtihadı ile de bazı ölçülere bağlamıştır³⁴⁴.

Ölçülülük ilkesinin, “elverişlilik”, “gereklilik” ve “orantılılık” olmak üzere üç unsuru olduğu kabul edilmektedir³⁴⁵. İHAM uygulamalarında bu ilke, sözleşme ile korunan bir hakkın sınırlandırılmasında sınırlandırmanın amaçlarına ulaşmak için gerekenden daha fazla bir sınırlandırmanın yapılmaması şeklinde değerlendirilmektedir.³⁴⁶

a. Elverişlilik

Elverişlilik unsuru, sınırlamada başvuru alan aracın, sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli, yardımcı ve uygun³⁴⁷ olmasını ifade eder. Bunun için sınırlamada başvuru alan tedbirin ulaşılmak istenen sonuca katkıda bulunması gerekir. Başvuru alan araç, amaca ulaşmada etkisiz veya amaca ulaşmayı zorlaştıran bir etkiye sahipse başvuru alan önlem elverişsizdir³⁴⁸. Anayasa Mahkemesi bir kararında, küçüklere zararlı yayınların satış bedelinin belirli bir oranının Toplu Konut Fonu’na aktarılması yönündeki maliyet artırıcı bir önlemin, küçükleri koruyacak önlemlere

³⁴⁴ “Bu dava devletlerin “vergilerin ödenmesini sağlama” amacıyla gerekli gördükleri yasaları çıkarma hakları ile ilgilidir.... Yasa koyucu bu türden vergileri çıkarırken, vergi diaresinin, vergi alacaklarının tahsilinde sıradan alacaklıların ticari alacaklarını tahsil ederken içinde bulundukları konumdan daha iyi bir konuma sokulup sokulmayacağı, sokulacaksa bunun ne dereceye kadar olacağı meselesi bakımından geniş bir takdir yetkisine sahip olmalıdır. Mahkeme, meşru temelden yoksun olmadığı sürece, yasa koyucunun bu konudaki takdirine saygı duyacaktır.... Mahkemenin içtihadına göre P1-1’in 2. fıkrası, maddenin ilk cümlesinde yer alan ilkenin ışığında değerlendirilmelidir. Sonuç olarak bir müdahale, toplumun genel yararının gerektirdiği taleplerle bireylerin temel haklarının korunması için gerekli olan gereksinimler arasında “adil denge” gözetilmelidir. Bu dengenin sağlanması gereği, 2. fıkra da dahil olmak üzere P1-1’in bir bütün olarak yapısından çıkar: bu nedenle, kullanılan araçlarla hedeflenen amaç arasında meşru bir “orantılılık ilişkisi” olmalıdır”, (Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. The Netherlands, para. 60, 62), (The National&Provincial Building Society.. v. The United Kingdom, para. 80), bkz. Billur Yaltı Soydan, “Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 2000, S. 227, s. 105, dn. 13.

³⁴⁵ Yücel Oğurlu, **Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2002, s. 235.

³⁴⁶ Gamze Gümüşkaya, **a.g.e.**, s. 95.

³⁴⁷ Yusuf Şevki Hakyemez, “Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanmasında Ölçülülük İlkesi”, **Hayri Domaniç Armağanı**, İstanbul, C. II, 2001, s. 1319.

³⁴⁸ Yücel Oğurlu, **a.g.e.**, s. 36.

bir katkı olacağını ve bu nedenle elverişli olduğunu ifade ederek düzenlemeyi Anayasaya aykırı bulmamıştır³⁴⁹.

b. Gereklilik

Ölçülülük denetimi çerçevesinde gereklilik unsuru, müdahalenin özgülendiği amacı gerçekleştirmeye yetecek aynı derecede etki doğurabilecek birden fazla aracın bulunması halinde bunlar arasında hak ve özgürlüğü en az sınırlandırmanın tercih edilmesi anlamına gelmektedir³⁵⁰. Bu denetim, öngörülen amaca erişmek için birçok elverişli aracın bulunması ön şartına bağlıdır³⁵¹. Buna göre, temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasıyla ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli tedbirler varsa, temel hak ve hürriyetleri en az sınırlayanı tercih edilmelidir³⁵². Bu ilke amaca ulaşmak için yeterli olan en hafif tedbirin alınmasını, bu yeterli değilse daha ağır tedbirlere doğru aşamalı bir geçişi öngörmektedir³⁵³.

c. Orantılılık

Ölçülülük denetiminin en son aşamasında, orantılılık denetimine geçilir. Eşitlik ve ölçülülük ilkeleri arasında bir köprü oluşturan orantılılık ilkesi, hukukun genel ilkeleri arasında ve hukuk devletinin önemli sonuçlarından biridir³⁵⁴. Ölçülülüğün esası, amaç ve sınırlama orantısının korunmasıdır³⁵⁵.

Anayasa Mahkemesi de “orantılılık” unsurunu, amaç ve aracın ölçüsüz bir oranı içerip içermediğinin ve bu yolla ölçüsüz bir yüküm getirip getirmediğinin denetimi olarak tanımlamaktadır³⁵⁶. Amaç ve aracın orantılı olup olmadığı yönünde yapılacak bir denetim, hukuk alanının dışında kalan fayda - maliyet veya kâr - zarar

³⁴⁹ Yüksel Metin, **Ölçülülük İlkesi, Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2002, s. 26.

³⁵⁰ Necmi Yüzbaşıoğlu, **a.g.e.**, s. 286; Yücel Oğurlu, **a.g.e.**, s. 38.

³⁵¹ Yüksel Metin, **a.g.e.**, s. 30.

³⁵² Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, Cilt. 2, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 2003, s. 512.

³⁵³ Yüksel Metin, **a.g.e.**, s.31.

³⁵⁴ Yücel Oğurlu, **a.g.e.**, s. 38.

³⁵⁵ Billur Yaltı Soydan, **Vergi Adaleti**, s. 115.

³⁵⁶ Yücel Oğurlu, **a.g.e.**, s. 39.

analizine göre yapılır. Maliyetin beklenen faydadan fazla olması halinde, başvuru tedbirden vazgeçilmelidir³⁵⁷. Mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin sınırlandırılmasında kullanılan araçların makul olması gerekliliği de orantılılık alt unsuru kapsamında düşünülebilir. Uygulanacak sınırlamanın, öngörülen amacı aşmaması; sınırlamada kullanılan araçların izlenen amaç ile orantılı olması; hak ve özgürlüğü sınırlandırılan kişinin bireysel olarak aşırı derecede külfete maruz kalmaması; hak ve özgürlüğün varlığını zedeleyecek şekilde uygulanmaması, hak ve özgürlüğü ortadan kaldıracak dereceye varmaması yahut böyle bir etki doğurmaması da gerekmektedir. Oluşacak sınırlamanın kapsamı, o sınırlama ile korunmak istenen çıkarın orantılı olmasını gerektirmektedir³⁵⁸. Ayrıca İHAM'nin vermiş olduğu bir kararda³⁵⁹ da özel hayatın gizliliğine aykırı davranılarak ihlal durumu meydana gelmiştir³⁶⁰.

4. Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin tabi olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene koyabilmesi anlamına gelir. Kişilerin davranışını düzenleyen kurallar onlara güvenlik sağlamalıdır. Hukuki

³⁵⁷ Yüksel Metin, **a.g.e.**, s. 38, 39.

³⁵⁸ Gamze Gümüşkaya, **a.g.e.**, s. 97.

³⁵⁹ Karar metni için bkz. (Çevrimiçi) <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/view.asp?item=&portal=hbkm&action=html&highlight=funke&sessionid=63347130&skin=hudoc-en>, 28.01.2014.

³⁶⁰ “İHAM, gümrük vergisi yetkililerinin hakim kararı olmaksızın vergi yükümlüsünün evinde yaptığı aramalar hakkındaki Funke kararında, söz konusu aramaların kişinin özel yaşamına müdahale etmekle birlikte, bu müdahalenin ülkenin ekonomik refahı ve suçun önlenmesi açısından meşru olduğunu vurgulamıştır. Mahkeme, devletlerin kambiyo suçlarının maddi delillerini elde edebilmek ve gerektiği yerde sorumlu olanları yargılamak için konutta arama ve el koyma benzeri önlemlere gereksinim duyabileceklerini kabul etmektedir. Bununla birlikte, ilgili mevzuat ve uygulama, kötü kullanımlara karşı uygun ve etkin koruma mekanizmalarına dayanmak durumundadır. Mevcut durumda söz konusu olan bu değildir. Olay tarihinde gümrük yetkililerinin çok geniş yetkilere sahip olduğu, özellikle denetimlerin uzunluğu ve kapsamı, sayısı, yerindeliğini değerlendirme konusunda münhasır yetkisinin bulunduğu görülmektedir. Bütün bunların ötesinde, bir hakim kararının olmadığı bir durumda, yasada öngörülen ve hükümet tarafından altı çizilen sınırlama ve şartlar, başvuru haklarına müdahale ile öngörülen meşru amaç arasında olması gereken orantıyı aşmayacak şekilde belirsiz ve boşluklarla doludur”, Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul, Beta Basım Yayım, 2006, s. 169, 170.

güvenlik ilkesinin gerçekleşebilmesinin ön şartı, devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasındır³⁶¹.

Kişiler, devletin vergilendirme yoluyla hak ve özgürlükler alanlarına yönelttiği müdahaleleri önceden tahmin edebilmeli ve geleceğe dönük planlarını buna göre yapmalıdırlar; böylece vergilendirmede keyfilik de önemli ölçüde önlenir³⁶². Hukuki güvenlik ilkesinin en gerekli olduğu alanlardan biri, devletin birey hak ve özgürlüklerine en fazla müdahalede bulunabileceği alanlardan biri olan vergilendirme alanıdır. Vergi devletin gelişimi sonucu verginin gelişen fonksiyonları ve mali amaç dışındaki amaçlarla alınmaya başlamasıyla, devlet müdahaleciliğinin, başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklerine yönelmesi karşısında, bireyin gerek yasaların yapılması ve uygulanması ve gerekse denetimi alanlarında Anayasal korunma altına alınması gerekmiştir.

Hukuk devleti olması açısından ele alındığında, verginin salınmasının yasalarla belirtilmesi gerektiği anlaşılmaktadır³⁶³. Şöyle ki vergi vermek, kişinin harcamalarının bir kısmından feragat etmesidir. Yine 1982 Anayasası'nın 10. maddesine göre, "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin yasa önünde eşittir" denilmektedir. Bu maddenin vergiyle ilişkisi ise vergilendirmede eşitlik ilkesini ortaya koymasındır. Anayasa Mahkemesi'nin aldığı birçok kararında³⁶⁴ bu maddeleri göz önüne alarak değerlendirme yaptığı görülmektedir.

³⁶¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 46.

³⁶² Abdullah Tekbaş, **a.g.m.**, s. 134.

³⁶³ Nami Çağan, **Avrupa Topluluğu**, s. 190.

³⁶⁴ Bu kararlara örnek olarak bkz. AYM, E. 2007/114, K. 2011/36, "...İtiraz konusu kural, düşük vergi oranı uygulanan bir aracın iktisabından sonra yüksek vergi oranı uygulanan başka bir araca dönüştürülüp o kullanım şekline özgülenmesi durumunda, ilk iktisap anında doğan vergi kaybını gidermeyi amaçlamaktadır. Böyle bir düzenleme olmadığı takdirde, daha düşük vergi oranı uygulanan araçların ilk iktisabından sonra yapılacak tadilatlarla yüksek vergi oranı uygulanan araca dönüştürülüp bu şekilde kullanılması, ilk iktisapta düşük vergi ödenmesi sonucunu ortaya çıkaracaktır..."; E. 2009/39, K. 2011/23, "...uygulanmasından doğacak sonradan giderilmesi güç veya olanaksız durum ve zararların önlenmesi ve iptal kararının sonuçsuz kalmaması için kararın Resmi Gazete'de yayımlanacağı güne kadar YÜRÜRLÜĞÜNÜN DURDURULMASINA...", (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/04/20110414-39.htm>, 05.04.2013.

a. Verginin Belirliliği İlkesi

Vergilendirmede belirlilik ilkesi, hukuk devleti kavramının hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde, geleneksel anlamını aşan bir içerik kazanmıştır. Vergilendirmede belirliliğin sağlanmasıyla, bir yandan vergi yükümlülerinin hukuki güvenliği, öte yandan da vergi idaresinin istikrarı korunmaktadır. Vergi bakımından belirliliğin sağlanması, verginin esaslı unsurlarının ilgili düzenleyici işlemde gösterilmesini gerektirir. Geleneksel anlamda vergilendirmede belirlilik ilkesi, verginin konusunun, vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanları ve şekillerinin gerek idare, gerek vergi yükümlüleri açısından belli ve kesin olmasını ifade eder. Vergilere ilişkin işlem ve kuralların açık ve anlaşılabilir olması vergilendirmede keyfiliğin önlenmesi amacını gütmektedir³⁶⁵. Bu amaca uygun olarak, örneğin, gelişmiş Batı ülkelerinde olduğu gibi Türkiye’de de gelir vergisine tabi gelir unsurları sınırlayıcı yöntemle sayılmış ve tanımlanmış, bu konuda açıklık sağlanmaya çalışılmıştır³⁶⁶.

Vergilendirmede belirliliğin sağlanabilmesi için vergi yasaları çok açık bir dille ve yalın bir biçimde hazırlanmalıdır, böylece herkes vergi yasalarının etki alanını açıkça anlayabilecektir. Nitekim Anayasa Mahkemesi de bu konuda benzer kararlar vermiştir³⁶⁷. Belirlilik ilkesi vergi yasalarının istikrarlı olmasını, yani sık sık ve keyfi olarak değiştirilmemesini de gerektirmektedir. Vergi yasalarının sık ve özellikle keyfi gerekçelerle değiştirilmesi de, istikrarı bozacaktır³⁶⁸.

Belirlilik ilkesi yasama organının yürütme organına devrettiği vergilendirme yetkisinin çerçevesinin Anayasal kurallar doğrultusunda çizilmiş olmasını gerektirir. Aslında belirlilik ilkesi yürütmeye bırakılan yetkilerin kullanılması için gerekli şartların da belirlenmesini gerekli kılmaktadır. KHK düzenleme yetkisi veren yetki yasalarının taşınması gereken şartlara benzer şartların Bakanlar Kurulu’na

³⁶⁵ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 172.

³⁶⁶ Abdullah Tekbaş, **a.g.m.**, s. 134.

³⁶⁷ AYM, E. 2009/65, K. 2011/24, “... İtiraz konusu kural ile yapılan “arazi taşıtı” tanımı açık, net, anlaşılır ve nesnel olduğundan bu tanımda bir belirsizlik ve hukuk devleti ilkesine aykırılık bulunmamaktadır...” , (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/04/20110402-14.htm>, 05.04.2013.

³⁶⁸ Ersan Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2004, s. 60.

vergileendirme yetkisi veren yasalarda bulunması, bu konuda belirliliğin sağlanması yoluyla hukuki güvenlik ilkesine hizmet edecektir. Aksi takdirde, Bakanlar Kurulu'nun sık aralıklarla ve beklenmedik zamanlarda kullandığı yetkilerle vergisel yükümlülüklerde yapacağı değişikliklerin belirlilik ilkesini zedeleyerek, uzun vadeli planlar yapılmasını engellemesi söz konusu olabilecektir³⁶⁹.

Belirlilik ilkesi hukuki güvenlik ilkesinin bir alt ilkesi olmakla birlikte çalışmamızın ileriki başlıklarında açıklayacağımız yasallık ilkesinin de bir alt ilkesini oluşturmaktadır³⁷⁰.

b. Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği İlkesi

Yasalar esas olarak, geleceğe yönelik hükümleri, emirleri ve yasakları kapsamaktadır. Bu sebeple, geriye yürümeleri hukukun genel bir kuralı haline gelmiştir³⁷¹. Geriye yürümeme kuralının³⁷² temel amacı, özel sektörden kamu sektörüne kaynak aktarımı olan vergi yasaları bakımından daha da özenle uygulanması ve özellikle vergi yükünü artırıcı nitelikteki hükümlerin geriye

³⁶⁹ Abdullah Tekbaş, **a.g.m.**, s. 137.

³⁷⁰ Açıklama hakkında detaylı bilgi edinmek için Çalışmamızın İkinci Bölümünde yer alan “Verginin Yasallığı İlkesi” başlığına bakılabilir.

³⁷¹ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 51.

³⁷² “Geriye Yürüme Çeşitleri: 1) Gerçek Geriye Yürüme: Vergi yasalarının gerçek anlamda geriye yürütmesi ile gerçek olmayan geriye yürütmesi ayrımı, Alman – İsviçre hukukundaki tartışmalara dayanılarak yapılmaktadır. Gerçek geçmişe yürüme, tamamlanmış, hukuki sonuçlarını doğurmuş (kazanılmış hak gerçekleşmiş) bir hukuki işlem veya olaya daha sonra kabul edilen bir yasanın uygulanması anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle, vergi hukuku alanında hukuki sonuçlarını tam olarak doğuran ve kazanılmış hak oluşturan işlem ve olaylara, meydana geldikleri dönemde yürürlükte olmayan, yasa koyucunun iradesiyle sonradan yürürlüğe konulmuş yasa hükümlerinin uygulanmasıdır. Alman – İsviçre hukukunda, gerçek anlamda geriye yürütülen yasaların, Anayasa’ya aykırı olduğu kabul edilmektedir. Anayasa Mahkemesi de bazı kararlarında, doktrinde kabul edilen gerçek geriye yürüme kavramını kullanmakta ve benzer yönde içerik tespiti yapmaktadır. Örneğin, Gelir Vergisi Yasası’na 4444 Sayılı Yasa’yla eklenen ve 14.08.1999 tarihinde yürürlüğe giren Geçici 57. maddenin iptali ile ilgili başvuruda Anayasa Mahkemesi, 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranlarının beş puan artırılmak suretiyle uygulanmasına ilişkin bu hükmün, gerçek anlamda geriye yürüme sayılamayacağı yönünde karar vermiştir. 2) Gerçek Olmayan Geriye Yürüme: Gerçek geriye yürüme, hukuki sonuçlarını doğurmuş olay ve işlemlere sonradan çıkan yasanın uygulanmasını ifade ederken; gerçek olmayan geriye yürüme, vergi yasalarının eski yasa yürürlükte iken başlamakla beraber, henüz tamamlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle, vergi yasalarının geriye yürür hükümlerinin henüz sonuçları doğmamış olan işlem veya olaylara uygulanmasıdır. İşlem veya olay, henüz sonuçlarını doğurmamış olduğundan, yükümlüler açısından kazanılmış hak meydana gelmemektedir.”, Yıldırım Taylar, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 307, Mart 2007, s. 206.

yürütülmemesinin sağlanmasıdır. Anayasamızda ve Vergi Usul Yasası'nda da vergi yasalarının önceye yürümezliğine ilişkin açık bir kural yoktur. Gerçekten vergi yasalarının, özellikle vergi yükünü artırıcı hükümlerinin geriye yürütülmemesi hukuki güvenlik yönünden önem taşır. Ancak vergi ödevlilerinin yararına olan geri yürümelere, eşitsizliğe yol açmamak kaydıyla ve yükümlülerin yararına olunca, bunun hukuksal güvenlik ilkesine zarar getirmemesi şartıyla cevaz verilecektir. Ancak bireylerin, ödevlilerin geçmişe ait tasarruflarından dolayı yasaların gelecekteki hükümlerinin tehdidi altında olmaması gerekir³⁷³.

Aksi takdirde, geriye yürüyen hükümler nedeniyle ortaya çıkan zamansal belirsizlik nedeniyle hukuk devletinin bireye bakan yönü olan hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmesi söz konusu olacaktır³⁷⁴. Bireyler bugün iktisap ettikleri durumun devamından emin değillerse korku ile hareket ederler ve pek çok girişimden vazgeçerler. Bireyin cesaretini, girişim enerjisini kırmamak için onu yasaların gelecekteki hükümlerinin tehdidi altında bırakmamak gerekir³⁷⁵.

Ayrıca Adam Smith'in vergileme ilkelerinden olan vergilemede belirlilik ilkesini de burada açıklamamızda fayda bulunmaktadır. Her vatandaşın ödeyeceği verginin belirli, muayyen olmasını, keyfi olmamasını, verginin ödenme zamanını, ödeme şeklini ve oranını bilmesini ifade eder; bu ilkeye göre vergiyle ilgili her husus vergi yükümlüsü ve üçüncü şahıslar bakımından belirli bir şekilde düzenlenmelidir. Kısacası vergi belirli olmalıdır. Bu durum, hukuki barışı tehdit edecek, ekonomik ve ticari hayatın istikrarını bozacak düzeye ulaşmasının engellenebilir olması açısından

³⁷³ “Gerçekten de hukuka uygun olarak çıkartılmış bir yasanın ödevliye açıkladığı güven ve ona uzun bir müddet için plan yapma, tasarrufta bulunma, öngörebilme vs. olanakları verir. Geride kalmış olan vergiyi doğuran olaya değişik ve başka sonuçlar bağlanırsa ödevli dış kırıklığına uğrayacaktır ve hukuk düzenine olan güveni sarsılacaktır... Bununla beraber Türk hukukunda yasaların Anayasaya uygunlukları yargısal denetime tabi olduğu için, geçmişe yürüyen vergi yasası hükümlerinin her somut olayda, geçmişe yürürlüğü haklı kılan nedenler ve vergilerin yasallığı ilkesi açılarından yargı mercilerinde incelenmesine bir engel yoktur. Demek oluyor ki, vergi yasasının keyfi ve ölçüsüz olarak getirebileceği, geçmişe yürüyen bir hüküm Anayasa Mahkemesince iptal edilebilecektir.”, Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 135 vd.

³⁷⁴ Abdullah Tekbaş, **a.g.m.**, s. 138.

³⁷⁵ Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, I. Cilt, Üçüncü Bası, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1966, s. 370.

da önemlidir³⁷⁶. Bilhassa mali yükümleri artırıcı hükümlerin geçmişe yürütülmemesi de hukuki güvenlik ilkesinin sağlanabilmesi bakımından oldukça önemlidir³⁷⁷.

Yeni Anayasa'dan geriye yürümezlikle ilgili olarak çeşitli beklentilerimiz mevcuttur. 1961 yılından bu yana ülkemizde ödevliler sıklıkla geriye yürüyen vergilerle karşılaşmışlardır. Bu durum ödevlilerin temel hak ve özgürlükleri açısından sorunlar ve ihlaller doğurmuştur. Bilhassa ekonomik kriz dönemlerindeki olağanüstü vergilerin konulmasıyla birlikte hukuk güvenliği zedelenmektedir. Anayasa Mahkemesinin de belirli kıstaslarla geriye yürümeye cevaz vermesi hali bu ilkenin Anayasal iktisat bağlamında değil de temel hak ve özgürlükler ile hukuksal güvenlik açısından meydana getirilecek bir değerlendirmeye Anayasal detaylılık gerektiren bir nokta olarak kabul edilmesini gerektirmektedir. Bu durumun Anayasal düzeye de taşınması gereklidir³⁷⁸.

c. Kıyas Yasağı İlkesi

Yasada düzenlenmeyen olaylara yasada düzenlenen kuralların uygulanması söz konusu olacaktır³⁷⁹. Vergi ilişkisinin eşit taraflar arasındaki ilişkiler gibi yatay bir

³⁷⁶ Mehmet Tosuner, "Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 20, Yıl: 2, Ağustos 1994, s. 47.

³⁷⁷ Yusuf Karakoç, **a.g.m.**, s. 313.

³⁷⁸ "Fransa, Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri Anayasalarında bizde olduğu gibi sözkonusu yasak yalnızca ceza yasaları için kabul edilmiştir. Birtakım ulusal hukuklarda ise geriye yürümezlik kuralı yalnızca ceza normları için değil, tüm hukuki düzenlemeler için de getirilmiştir. Örneğin Bolivya Anayasası madde 31, Norveç Anayasası madde 97, Paraguay Anayasası madde 26, Peru Anayasası madde 25. ", "Belirtmek gerekir ki 1961 Anayasasının vergiye ilişkin hükümlerinin Temsilciler Meclisi'nde görüşülmesi sırasında vergi yasalarının geçmişe yürütülmemesi ilkesinin Anayasada vergilerle ilgili hükümde yer alması konusunda geniş tartışmalar yapılmıştır. 1961 Anayasasının hazırlanması sırasında vergilerin geçmişe yürümezliğinin bir ilke olarak Anayasada yer alması özellikle Bedi Feyzioğlu tarafından şu şekilde savunulmuştur: ...Nihayet asıl 3. maddede noksan bulunan bir hususa işaret etmek isteyeceğim ki bu da vergi yasalarının makale teşmil edilmeyeceği esasıdır. Yüksek malumlarıdır ki, vergi yasaları ceza yasalarına büyük müşabehet arz eder. ceza yasasında olduğu gibi hiçbir kimsenin, vergi olayının doğduğu tarihte yürürlükte olmayan bir yasaya istinaden vergilendirmemesi icap eder. Bunu Yüksek Heyetiniz 33. maddede, ceza için sarahaten kabul etmiş bulunmaktadır. Bu cihetin vergi yasaları için de kabulü, tatbikata ışık tutacak olan Anayasanın; bir boşluğunu doldurmuş olacaktır. Bunun için yalnız iki tarz düşünülebilir: Birisi, kısaca vergi yasalarının makale teşmil edilmeyeceği ibaresinin konmasıdır. Diğeri de 33. maddedeki ceza yasalarına konulan hükme mütenazir olarak şöyle bir hüküm ilave edilebilir: Kimse vergi borcunu doğuran olayın vukuundan önce yürürlükte bulunmayan yasalara göre vergilendirilemez...", Gülşen Güneş, "Anayasadan Sistemik, Kavramsal ve İlkesel Bazı Vergisel Beklentiler", **a.g.e.**, s. 277, 278.

³⁷⁹ Doğan Şenyüz, **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 2006, s. 30.

ilişki olmayıp dikey bir ilişki olması ve bu ilişkide yükümlülükleri belirleme yetkisinin, egemenliği kullanan organlardan münhasıran yasama organına tanınmış olması, verginin yasallığı ilkesini doğurmuştur. Bu ilkenin zorunlu bir sonucu olarak, yasa koyucu dışında egemenliği kullanan hiçbir organın vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkilerine sahip olabilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, münhasır yasama yetkisi olan verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması işlemleri, ne düzenleyici idari işlemlerle ne de yargı organlarının yorum sınırlarını aşan kararlarıyla gerçekleştirilemeyecektir. Aksi halde idare ve yargı organlarının bu yoldan yeni vergiyi doğuran olaylar oluşturmaları veya vergi yükünü artırmaları imkânı doğabilir; bu da hukuki güvenliği ve barışı bozar. Kıyas, vergi hukukunda yorumun sınırını oluşturmaktadır. Vergi hukuku uygulamasında karşılaşılabilecek yasa boşlukları kıyasa varmayan yorum yöntemleri ile doldurulamıyorsa, bu boşlukların mutlaka yasama süreci içinde doldurulması gerekir³⁸⁰.

Vergilerin yasallığı ve hukuki güvenlik ilkelerinin sonucu olarak, idarenin ve vergi yargısı organlarının vergi yasalarının anlamını belirlerken genişletici yorum ve kıyas yoluna başvuramamaları gerekmektedir. Türk hukukunda vergilerin yasallığı ilkesinin açık hükme bağlanması nedeniyle kıyasın vergilendirmede bir yorum yöntemi olarak tümüyle reddedilmesi gerekmektedir. Vergi yasalarındaki eksiklikler yasama süreci içinde doldurulacak, yasama süreci içinde eksikliklerin giderilmemesi halinde kuralların uygulanamaz hale gelmeleri söz konusu olacaktır. Bu sebeple, kıyas yasağı ilkesi belirlilik ilkesini de tamamlamaktadır³⁸¹. Belirlilik ilkesi, hâkimin yasaya ve hukuka bağlılığı ve devletin müdahale hakkı için geçerli olan yasallık formülüne uyma zorunluluğunu beraberinde getirmektedir³⁸².

Vergi hukukunda kıyas yoluyla yoruma başvurulması yani yasaları uygulamakla ödevli olan vergi yönetimi ile vergi yargısı tarafından yasanın ileri götürülmesi sadece verginin yasallığı ilkesi ve kuvvetler ayrılığı ilkesini değil bunun yanında hukuk güvenliği ilkesini de zedeleyecektir. Ayrıca belirtmek gerekir ki Danıştay da yasada açık hüküm bulunmadıkça kıyas yoluyla istisna hükmünün

³⁸⁰ Nami Çağan, **Sosyal Hukuk Devleti**, s. 141.

³⁸¹ Abdullah Tekbaş, **a.g.m.**, s. 145.

³⁸² Yusuf Karakoç, **a.g.m.**, s. 311.

uygulanmasına bile imkân tanımamaktadır. Öte yandan kıyas, yasaların sadece açıkça öngördüğü durumlarda mümkün kılınacak, gerçekten kıyas yasağını yalnızca vergi ilişkisinin özü bakımından kabul edersek vergilendirme işlemleri ile vergi yargılamasına ilişkin kurallardaki boşlukların kıyas yöntemiyle doldurulması verginin yasallığı ilkesini ihlal etmeyecektir³⁸³.

B. Anayasanın 73. Maddesinden Kaynaklanan İlkeler

Anayasanın 73. maddesinin 1. ve 2. fıkraları sadece dar anlamda vergiyi zikretmiş ve bu iki fıkroda belirtilen vergilendirme ilkelerinin sadece dar anlamda vergi (ve vergi benzeri mali yükümlülük) ile ilgili olduğu belirtilmek istenmiştir. Buna karşın 3. fıkroda verginin yasallığı ilkesi düzenlenmiş ve bu fıkroda vergi dışında, resim ve harçlardan da bahsedilmiştir. Bu düzenleniş biçimi itibariyle, verginin yasallığı ilkesi sadece dar anlamda vergilerle ilgili olmayıp; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle de ilgili bulunmaktadır³⁸⁴. Adalet kavramının kesin ve herkesçe kabul edilen bir tanımını yapmak imkânsızdır. Değişik zamanlarda değişik kişiler tarafından farklı tanımlar yapılmıştır. Adaletin ne olduğunu ortaya koyabilmek bakımından, “herkese kendi payına düşeni vermek konusunda sonsuz ve sürekli çaba harcanması”, “söze bağlılık” gibi tanımlar yapılagelmiştir³⁸⁵. Adalet fikrinin mutlak olmayan bir eşitlik, kişiye uygulanacak kuralların önceden belirlenmiş olması ve keyfiliğe yer verilmemesi şeklinde rasyonellik gibi unsurları bulunmaktadır³⁸⁶. Adaletin en gerekli olduğu alanlardan biri olan vergi alanında vergi adaleti, vergilendirmenin hakça olması şeklinde tanımlanmıştır³⁸⁷. Vergi adaleti,

³⁸³ “Alman vergi hukukunda da egemen görüş, vergi yükünün ileri götürülmediği yani vergi yükünün artırılmadığı bir kıyasa imkan verilmesi yönündedir. Kanımızca, kıyasın vergi hukukunda istisnaen başvurulabilecek bir yöntem olması sebebiyle, yasa koyucunun, yürütme ve yargı organlarının bu yöneme başvurmamasını sağlayacak tüm önlemleri titizlikle alması gerekecektir. Bunun için de, verginin yasallığı ilkesinin verginin belirgin olması boyutu uyarınca, yasa koyucunun soyut ve belirsiz kavramları kullanmaması, eğer kullanacak olursa bunları çok belirli ölçütlerle tanımlaması ya da bunların sınırlarını çizmesi gerekecektir.”, Gülşen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 142, 144.

³⁸⁴ Abdullah Tekbaş, **a.g.m.**, s. 147.

³⁸⁵ Şehnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, **a.g.e.**, s. 152.

³⁸⁶ Adnan Güriz, “Adalet Kavramı”, Anayasa Yargısı 7, Ankara, **Anayasa Mahkemesi Yayını**, 1990, s. 14, 15.

³⁸⁷ Salih Şanver, “Vergi Ödevi”, Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler, İstanbul, **Uluslararası Seminer**, 1982, s. 399.

bir yandan vergilerin mali araç olarak kullanılmasında vergi yükünün kişiler arasında nasıl dağılacığını, öte yandan da ekonomik ve sosyal düzenleme aracı olarak ne yönde kullanılması gerektiğini belirler. Vergi adaletinin her iki yönü çoğu kez açık olarak saptanabilirse de, ölçüsü aynı açıklıkla saptanamaz³⁸⁸. Parlamento çoğunluğunun siyasal karar alma sürecinde egemen olduğu demokratik ülkelerde vergi adaleti hukuki ve ekonomik bir sorun olmanın yanı sıra aynı zamanda siyasal bir sorundur³⁸⁹. Sosyal devlet ilkesi yönünden önemli olan, vergilendirme koşullarının farklı kişilerin vergi yüklerini ne ölçüde farklılaştıracağıdır³⁹⁰.

1. Verginin Genelliği İlkesi

Verginin genelliği ilkesi, kamusal yükün herkese dağıtılması ile ilgili olmasının yanı sıra, verginin yasallığı kavramıyla ifade edilen verginin yasayla konulması zorunluluğu bağlamında, “yasanın genelliği” anlayışıyla da ilişkilidir. Maddi yasa anlayışının sonucu olan yasaların genelliği ilkesi, yasa konusunun elverişliliği ölçüsünde uyulması gereken bir ilkedir³⁹¹.

Anayasa madde 73/1’de yer alan “Herkes...vergi ödemekle yükümlüdür” şeklinde bir deyimleme ile vergi yükünün belirli bireylere veya toplumsal kesimlere yüklenmemesi anlamına gelmektedir. Buradaki madde hükmü, vergi ödeme yükümünün vatandaşların ve yabancıların tümüne dağıtılmasını öngörmektedir³⁹².

Anayasada yer alan “hukuk devleti” ve “eşitlik” ilkesi gibi ilkelerin bir sonucu olan genellik ilkesi, özellikle hakların tanınması ve yükümlülüklerin konulmasında uyulması gereken genel bir ilkedir. Bu bağlamda, vergi gibi yükümlülük getiren yasaların da, bu itibarla genellik ilkesine uygun olarak

³⁸⁸ Heinz Haller, Çev. Salih Turhan, “Maliye Politikası Teorik Esasları ve Temel Problemleri”, İstanbul, **İÜİF Maliye Enstitüsü Yayını**, Fakülteler Matbaası, 1974, s. 147.

³⁸⁹ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 191.

³⁹⁰ Şehnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, **a.g.e.**, s. 152.

³⁹¹ Abdullah Tekbaş, **a.g.m.**, s. 150.

³⁹² Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 97.

düzenlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla yasama organı şekli anlamda yasayla kimliği belli kişilere mali yükümlülükler yükleyemeyecektir³⁹³.

Genellik ilkesi gerek 1961 Anayasası'nın 61. ve gerekse 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde "herkes" sözcüğü ile ifade edilmiştir. Ayrıca herkes deyimiyle yalnızca ülkede yaşayan tüm insanlar yani vatandaşlar ve yabancılar değil, aynı zamanda vergi ödemeye mali gücü bulunan ve vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayla veya hukuksal durumla doğrudan ilişki kuran kişiler anlaşılmaktadır³⁹⁴. 73. maddedeki "herkes" sözcüğünü "mali güç" kavramıyla birlikte değerlendirmek gerekir³⁹⁵.

Diğer ilkelerde olduğu gibi genellik ilkesinin de mutlak olarak uygulanabilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla genellik ilkesine uygun olarak, mali yükümlülüğe tabi tutulacak yükümlü grubu, zaman zaman herkes kavramının mutlak anlamına göre daha dar bir çerçeve içinde belirlenmekte, bu grup içindekilerin mali güçlerine göre vergilendirilmesinde eşitlik işlevi görmektedir³⁹⁶.

2. Vergide Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesi, özgürlükçü demokratik düzen içinde, adalet düşüncelerinden geliştirilmiştir³⁹⁷. Genellik ilkesi ile birlikte eşitlik ilkesi, on sekizinci yüzyıldan başlayarak geliştirilmiş geleneksel vergilendirme ilkeleridir³⁹⁸.

Eşitlik ilkesi Türk Pozitif Hukuku'nda 1961 Anayasası'nın 12. ve 1982 Anayasası'nın 10. maddesinde düzenlenmiştir. 10. maddenin 1. fıkrasına göre, "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri

³⁹³ Nami Çağan, **Sosyal Hukuk Devleti**, s. 138.

³⁹⁴ "Yalnızca soyut olan ve öznel olmayan yasalar herkese yönelebilirler. Verginin yasallığı ilkesinin yasadışı vergi olmaz boyutu vergi normlarının soyut ve gayrişahsi olmasını gerektirmekle bu yönden verginin genelliği ilkesinin de gerçekleşmesine hizmet etmektedir. Ayrıca vergilerde tanınan istisnaların ve bağışıklıkların, matrahtan yapılacak indirimlerin o verginin bünyesine ve Anayasal doğrultulara uygun olması nesnel gerekçelere dayanması zorunludur. Aksi takdirde vergi yasaları öznel ve somut hale gelip yasa niteliğini taşımaktan uzaklaşırlar ve belli bir kesime hitap eder hale gelirler.", Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 97.

³⁹⁵ Yılmaz Aliefendioğlu, **Türk Anayasası**, s. 71.

³⁹⁶ Abdullah Tekbaş, **a.g.m.**, s. 153.

³⁹⁷ Heinz Haller, **a.g.e.**, s. 148.

³⁹⁸ Abdullah Tekbaş, **a.g.m.**, s. 153.

sebeplerle ayırım gözetilmeksizin yasa önünde eşittir”. Vergi ödevinin düzenlendiği 73. maddenin 1. fıkrasına göre ise; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”. Bu iki fıkra hükmü birlikte değerlendirildiğinde, vergi ödemek bakımından herkese yasa önünde eşit davranılacak, vergi yükümlülüğü bakımından, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebepler farklı muamele için gerekçe olamayacaktır³⁹⁹.

Ancak 10. maddenin başlığının “yasa önünde eşitlik” olarak düzenlenmiş olması, kimlerin eşit ve kimlerin farklı kabul edileceklerinin takdirinin yasama organına bırakıldığını göstermektedir. Bu durumda, vergilendirmede eşitliği gerçekleştirecek olan makam yasama organıdır⁴⁰⁰. Anayasa hukukunun bu temel ilkesi, vergi hukukunun da temelini teşkil etmektedir. Verginin karşılıksız bir mali yükümlülük olması sebebiyle, vergilendirme yetkisine dayanarak çıkarılan yasaların, herkese tam, doğru ve eşit olarak uygulanması önemlidir. Hukuk ve ahlak alanlarında eşitlik, çoğu kez “eşitlere eşit veya benzer durumlara benzer işlem yapılması” olarak düşünülmektedir. Bu anlayışa göre eşitlik ilkesi, herkese tamamen aynı davranılmasını, işlem aynılığını gerektirmemektedir. İlişkili veya uygun farkların varlığı durumunda eşitsiz ya da farklı işlemle bağdaşabilmekte yani eşitsiz veya farklı işleme izin vermeyi ifade etmektedir. Eşitlik kavramını farklılık kavramı izlemekte olup, eşitliğin ölçüsü aynı zamanda farklılığın da ölçüsüdür. Eşitlik kuralı, farklı olanların farklı, farklı olmayanların da aynı muameleye tabi tutulması olarak ifade edilebilir⁴⁰¹.

³⁹⁹ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Bursa, MKM (Marmara Kitap Merkezi) Yayıncılık, 2012, s. 58.

⁴⁰⁰ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, s. 47.

⁴⁰¹ “Vergi, kişilerden ve kurumlardan kamuya aktarılan en önemli transfer aracı olup, vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür. Nitekim çağdaş devlet anlayışı, vergilendirme yetkisini devlet egemenliği temeline dayandırmaktadır. Devlet bu gücüne dayanarak anayasal ilkeler doğrultusunda vergiye yönelik uygulamalar yapar. Vergilendirmede eşitlik ilkesi, özgürlükçü demokratik düzen içerisinde adalet düşüncesinden kaynaklanmakta olup, vergi yasaları önünde eşitlik ilkesi, benzer durumda olanların benzer vergi yükümlüne tabi olmalarını içermektedir. Bu durum vergi yasaları önünde şeklen eşit olan kişilerin, fiili ve maddi durumlarındaki farklılıkların da göz önünde tutularak vergilendirilmelerini gerektirir. Dolayısıyla vergilendirmede, şekli – hukuki eşitlik söz konusudur. Vergilendirmede eşitlik ilkesi, ayrımcılık yasağı ve yasa önünde eşitlik ilkesi ile birlikte düşünülmektedir. Ayrımcılık yapılmaması; iki negatif kavramın bileşeni olmasına rağmen pozitif bir içerik taşımakta olup; alternatifi pozitif olmayan ancak nötralize bir kavram olan eşitliği ifade etmektedir. Dolayısıyla

Adaletin en gerekli ve önemli olduğu alanlardan biri se vergi hukukudur. Vergi adaleti, vergilendirmenin hakça olması şeklinde tanımlanmıştır⁴⁰². Adalet, hukuk düzeninin işleyişinde bir fonksiyon üstlenir, yani hukuk adaleti gerçekleştirmek için vardır. Vergi hukukunda da bu husus aynen geçerlidir. Vergilendirmede adalet prensibi, vergi yükümlülerinin ödedikleri vergiler sebebiyle katlandıkları fedakârlıkta eşitlik sağlanması şeklinde anlaşılmıştır. Vergilemede adaletin hangi adalet türüne girdiği önem arz eder. Vergilendirme işlemi hem hukuksal hem de hukuk dışı adaleti içerdiğinden, vergileme işleminin adil olup olmaması konusundaki tartışma dağıtıcı – denkleştirici adalet türlerine dayanmaktadır⁴⁰³. Dağıtıcı adalet anlayışının gelişimine paralel olarak, bugün,

Anayasanın 10. maddesi eşitliğin temel ifadesidir. Anayasa 73/1’de ifade edilen herkes kavramı bize eşitlikten vergi yasaları önünde eşit olan herkese götürmektedir. Vergi yasaları önünde eşit olan, farklı veya benzer durumda bulunan herkesin eşit olarak vergilendirilmesi için Anayasanın yasa yapıcılara verdiği tek ölçüt mali güçtür. Anayasa 73’te yer alan mali gücüne göre ifadesinin eşitlik ile birlikte okunabilmesi, mali gücü aynı olanların eşit, farklı olanların ise farklı vergi ödemesi anlamındadır. Verginin mali güçle orantılı olması eşitlik ilkesine kenetlenmiş, vergi adaletinin temel prensibi haline gelmiştir. Mali güç, bir özel ayırım ölçütü olarak, devletin mali, ekonomik ve sosyal amaçlarla yaptığı kamu giderlerini karşılamak için vergilendirme yetkisini kullanırken gözetileceği Anayasal eşitlik ilkesinin, bu alanda yorumlanmasında karşılaşılan temel güçlüğü aşılmasını sağlar. Buna göre, mali gücüne göre, vergi ödeyen yükümlüler eşittir. Bununla birlikte, Anayasa madde 73, ölçütü verirken mali gücün tanımını yapmamıştır. ”, Tamer Budak, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Adaleti: Anayasal Vergilendirme İlkeleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 308, Nisan 2007, s. 216, 218.

⁴⁰² Abdullah Tekbaş, **a.g.m.**, s. 148.

⁴⁰³ “Dağıtıcı Adalet (Dikey Adalet): Eşitlere eşit, eşit olmayanlara farklı muamele edilmesini gerektirmekte olup, vergilemede adaletin sağlanabilmesi için neyin eşit olup olmadığı sorgulanmalıdır. Vergi, kişilerin varlıklarından (gelir, servet ve tüketim gücü) bir kısmının kamuya aktarılmasıdır. Diğer bir ifade ile vergi, kişilerden ve kurumlardan kamuya aktarılan en önemli kaynaktır. Dolayısıyla vergileme işleminin kişinin sahip olduğu mülkiyet hakkının yasalarda belirlenen bir bölümünün devri niteliğindedir. O halde neyin eşit olması gerektiği sorusuna verilecek cevap varlıktır. Bu sebeple varlığı aynı düzeyde olanlar eşit olurken, farklı düzeyde olanlar eşit olmayacaktır. Vergi teorisi açısından dağıtıcı adaletin karşılığı refah seviyeleri farklı bulunan kişilerin birbirinden farklı boyutta ve şekilde vergi vermesini öngören dikey adalettir. Bu ilkeye göre vergilemede adaletin sağlanabilmesi için, farklı gelir düzeyindeki vergi mükelleflerinin farklı vergi ödemeleri gerekmektedir. Bundan dolayı, gelir düzeyi yüksek olan bir mükellef, düşük gelirli bir mükellefe göre daha fazla vergi ödemelidir. Ancak, vergi teşvik araçlarından yararlanan birçok mükellef, kendilerinden daha az gelir elde eden mükelleflere göre daha az vergi öderler. Örneğin, hazine bonusu ve devlet tahviline yatırım yapan bankalar ve aracı kurumlar, bu tür menkul kıymet gelirlerinin vergisiz olması nedeniyle, çalışanlara göre çok daha az oranda vergi ödemektedirler. Bu vergi adaletine ters düşen bir durumdur. Denkleştirici Adalet (Yatay Adalet): Sadece matematiksel eşitliğe dayanan denkleştirici adalet açısından vergi adaleti herkesin aynı vergileme işlemine tabi tutulmasını öngörmektedir. Denkleştirici adaletin vergi teorisindeki karşılığı vergilendirme bakımından benzer durumda bulunan kişilerin eşit işleme tabi tutulması anlamında yatay adalettir. Dikey adalet yatay adaletin tamamlayıcısı olarak tanımlanmaktadır. Bu ilkenin başarı ile uygulanabilmesi için, gelirin ekonomik anlamda tanımı yapılarak, vergi matrahının gelirin bütün öğelerini içermesi sağlanmalıdır. Yani, parasal – parasal olmayan, maddi – maddi olmayan, gerçekleşmiş – gerçekleşmemiş ayrımı yapılmadan, her tür gelir ögesi üniter vergi beyannamesinde yer almalıdır. Ülkemizde gelir ekonomik anlamda tanımlanmadığı gibi, ayrıca çok sayıdaki muafiyet ve istisnalar ve

geleneksel vergi adaleti fikrinden sosyal adalet anlayışına uygun, kişilerin sosyal durumlarını göz önüne alan vergi adaleti fikrine geçilmiştir. Artık, vergi adaletinin Anayasal temelini genellik, eşitlik ve sosyal dayanışmadan oluşan ortak temel değerler oluşturmaktadır⁴⁰⁴.

Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu kararlar ile Anayasa'daki eşitliğin açıklamasını yapmış olup, anı hukuksal durumda olanların aynı kurallara, farklı hukuksal durumda olanların farklı kurallara tabi tutulması şeklinde tanımlarken, aynı durumda olanların ise haklı sebebe dayanarak farklı kurallara tabi tutulmasını da eşitliğe aykırı görmemiştir.⁴⁰⁵

Yasa koyucu, vergi yükümlülükleri veya vergi konuları bakımından ortaya çıkan fiili eşitsizliklere göre ayrımlar yapabilir ve buna göre değişik düzenlemeler getirebilir⁴⁰⁶. Yasa koyucu; ekonomik, kültürel, sosyal ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı sebeplerle eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir. Bu

diğer vergisel teşvikler nedeniyle yatay eşitlik kuralı uygulanamamaktadır.”, Yıldırım Genç, Recep Yaşar, “Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 338, Ekim 2009, s. 36, 37.

⁴⁰⁴ “Denkleştirici adalet anlayışına dayalı verginin genelliği ve eşitliği ilkeleri geleneksel vergi adaleti ilkeleridir ve vergi adaleti ilkesi, daha çok kapsamına giren bu ilkeler aracılığıyla somutlaşmaktadır. Buna göre, belli bir çerçevede içinde vergi adaleti, eşit durumda bulunanlara eşit muamale yapılması, yani aynı mali güce sahip olanların aynı vergi yükünü taşımaları anlamına gelmektedir. Başka bir deyişle, vergi adaleti, bir yandan vergilerin genel olmasının yanı sıra, eşit durumda olanlara eşit, eşit durumda olmayanlara eşitsizlikleri derecesinde farklı davranılmasını gerektirmektedir. Dağıtıcı adaletin gereği olan dikey adalet, orantılı adalet düşüncesinin ürünü olup, vergilendirme bakımından benzer durumda olmayan kişilerin farklı vergilendirilmelerini ifade etmektedir. Yatay adalet yasa önünde eşitlik ilkesinin bir sonucu olup, hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Dikey adalet ise, yasa koyucunun değer yargılarına ve sosyal devlet anlayışına göre biçimlenir.”, Abdullah Tekbaş, **a.g.m.**, s. 149, 150.

⁴⁰⁵ “AYM, 21.06.1991, E. 1991/25, K. 1991/18, **Resmî Gazete**: 27.10.1994, 22094, “... Yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmez... Anayasanın amaçladığı eşitlik, eylemli değil hukuksal eşitliktir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik çiğnenmiş olmaz...”, AYM, 1.12.1968, E. 1968/12, K. 1968/65, **Resmî Gazete**: 10.07.1969, 13245, “... Anayasanın mutlak yasakladığı, yurttaşların yasa karşısında dillerine, ırklarına, cinsiyetlerine, siyasi düşüncelerine, felsefi inançlarına, dinlerine ve mezheplerine göre farklı muamele görmeleridir. Bunların dışından yasa önünde eşitlik, ancak niteliklerde benzerlik halinde söz konusu olabilir...”. “Yasa önünde eşitlikten vergide eşitliğe geçildiğinde AYM, ... Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür... Anayasa'da öngörülen verginin mali güce göre ödenmesi, herkesin vergi ödemesi ilkesiyle vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur... Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir... (AYM, 06.07.1995, E. 1994/80, K. 1995/27, **Resmî Gazete**: 02.02.1996, 22542) vergilendirmede eşitlik ilkesini tanımlayarak mali güç – eşitlik okuması yapmıştır.”, Tamer Budak, **a.g.m.**, s. 217, 218, dn. 119.

⁴⁰⁶ Klaus Tipke, Steuerrecht, Ein Systematischer Grundriss, 3. Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 1975, s. 37'den aktaran Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 150.

istisnalar, Anayasanın diğer kurallarına dayanıyorsa eşitlik ilkesinden sapmalar geçerli sayılabilir⁴⁰⁷.

3. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergilendirme yetkisinin, yükümlüler üzerinde ne ölçüde kullanılabileceği ile ilgili vergi hukuku ilkesidir ve esas olarak ölçülülük ilkesi ile bağlantılıdır⁴⁰⁸. Mali güce göre vergilendirmede esas olarak iki konunun araştırılması gerekmektedir. Birincisi, mali gücün tanımı nedir ve yükümlünün mali gücü neyle ölçülecektir sorusu olmalı; ikinci olarak, bir verginin yükümlünün mali gücüyle orantılı olup olmadığının, bir başka deyişle yükümlünün mali gücünü aşan oranda vergilendirilip vergilendirilmediğinin neyle ölçüleceğidir⁴⁰⁹. Anayasada tanımı yapılmamış olan mali güç, vergi ödeme gücünü ortaya koyan ekonomik değerler toplamı olarak ifade edilebilir. Bu ekonomik değerler; gelir, servet ve harcama olarak belirlenir ve bunlar aynı zamanda verginin konusunu oluşturur⁴¹⁰. Böylelikle, mali güç kişilerin yalnız gelire bağlı ödeme güçlerini değil, aynı zamanda servet unsurlarını ve harcamalarını da kapsamaktadır⁴¹¹.

Mali güce göre vergilendirme ilkesine göre mali güç arttıkça vergi yükünün de artması gerekmektedir. Böylelikle verginin yasallığı ilkesinin engellediği keyfi vergilendirmenin bir çeşidi olan ağır vergilendirme de bertaraf edilmiş olmaktadır. Vergi verme gücünü göz önüne almayan vergi yasaları şekli anlamda parlamento ürünüdürler. Bu nedenle bir normun taşınması gereken tüm özellikleri taşıyıcılar da

⁴⁰⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 41.

⁴⁰⁸ Elif Sonsuzoğlu, **a.g.t.**, s. 121.

⁴⁰⁹ Billur Yaltı Soydan, **Vergi Adaleti**, s. 93.

⁴¹⁰ “Emekli maaşına veya diğer refah payı (sosyal güvenlik) haklarına sahip olmak da İHAS’ın 1 No’lu Ek Protokolün 1. maddesinin koruması altına girmektedir. Mahkemenin, Stec ve diğerleri Birleşik Krallığa karşı davasında da belirttiği gibi modern, demokratik devletlerde, birçok birey yaşamlarının bir aşamasında veya tamamında, hayatta kalabilmek için sosyal güvenlik ve refah haklarına tamamen bağımlıdır. Birçok iç hukuk sistemi de bireylere bu tür kesinlik ve güvenlik hakkı sağlamakta ve menfaatlerin ödenmesini, bunlara sahip olma koşullarını doldurmasına bağlı olarak, bir hak olarak tanımaktadır. Bu yüzden bir kişi iç hukuk kapsamında refah payına sahip olma hakkına sahipse, bu hakkın önemi 1 No’lu Ek Protokolün 1. maddesinin uygulanabilir olması ile ilgilidir”, bkz. Billur Yaltı Soydan, **Vergi Adaleti**, s. 93.

⁴¹¹ Elif Sonsuzoğlu, **a.g.t.**, s. 122.

keyfi olma niteliğinden kurtulamazlar. Bu da demek olur ki mali güç ölçütü Anayasa 73/1 uyarınca bir vergi yasasında yer alması gereken bir durum olarak verginin yasallığı ilkesini ağır vergiyi önleme açısından yönlendirmektedir. Böylelikle verginin yasallığı ilkesi yalnızca şekli anlamda keyfi vergilendirmeyi değil aynı zamanda mali güç ölçütünün işleviyle ağır ve adaletsiz vergilendirmeyi de vergi yasalarının bu ilkeyi barındırması zorunluluğu ile önlemeye çalışmaktadır⁴¹².

Mali güce göre vergileme ilkesinin gerçekleştirilmesinde yararlanılan tekniklerden⁴¹³ biri de en az geçim indirimidir. Bir kimsenin kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürebilmesi için gerekli gelirin vergilendirilmemesi gerektiği görüşüne dayandırılmaktadır. Bu görüş kabul edildiğinde, mükellefin ödeme gücü gelirin asgari yaşam düzeyini karşılamaya yetecek miktarın üstündeki kısmı olarak kabul edilmektedir. Gelirleri yalnızca yaşamları asgari düzeyde sürdürmeye yeten kimselerin vergi ödeme güçleri bulunmamaktadır. Bu nedenle ancak bu düzeyde olanlar mali gücüne göre ödeme ilkesi kabul edildiğinde vergilendirilmezler⁴¹⁴.

⁴¹² Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 97 vd.

⁴¹³ “Mali gücün ölçülmesinde kullanılan tekniklerden muafiyet, istisna ve indirimlerde önemli bir yere sahip olan en az geçim indirimi özellikle, bireyin vergilendirilecek gelirin başlama düzeyini belirlemektedir. Bu açıdan vergi sistemi içerisinde en az geçim indirimi değerlendirilmeli ve uygulanmalıdır.”, Tamer Budak, **a.g.e.**, s. 126.

⁴¹⁴ “Çeşitli En Az Geçim İndirimi Yaklaşımları: Vergi ödeme gücüne ulaşmak için verginin dışında bırakılan gelir kısmının asgari ya da fiziki ihtiyaçları mı yoksa kültürel ihtiyaçları mı karşılamaya yetecek olması tartışılmıştır. Burada amaç kişilerin fizyolojik varlığını sürdürebilmesidir. Ancak kültürel ihtiyaçlarının eğitim, spor, eğlence gibi asgari hayat düzeyine dâhil olması gerektiğine ilişkin görüşler de vardır. A) Fizyolojik En Az Geçim İndirimi: En az geçim indiriminin fizyolojik düzeyde olmasını yeterli bulanlar, gerçek ödeme gücüne ulaşabilmek için kişilerin fizyolojik varlıklarının devamına yetecek gelir kısmının vergi dışı bırakılmasını savunmuşlardır. Maddi imkânları sadece ve ancak fizyolojik varlıklarını sürdürmeye yetecek olan kimselerin vergi ödeme güçleri bulunmamakta ve ancak bu miktarı aşan kısım, vergi ödeme gücünü oluşturmaktadır. Bu miktarın tespitine ilişkin olarak, her aile için ayrı ayrı tespit yapmanın mümkün olmaması dolayısıyla genel geçerli bir miktarın kabul edilmesi tercih edilmiştir. B) Kültürel En Az Geçim İndirimi: En az geçim indiriminin kültürel asgariye göre saptanmasını daha uygun bulan yazarlar, bazı sosyal sınıfların yaşam düzeyine göre, en az geçim indirimi saptanmasının daha uygun olacağını savunurlar. Ancak bu görüş uygulamaya konulmamıştır. Çünkü bu yaklaşım toplumda her sosyal sınıf için ayrı ayrı en az geçim indirimi tespitini gerektirir. Bu da ne sosyal adalet ne eşitlik ne de vergi tekniği açısından uygun değildir. Bir kişinin öğretmen, avukat ya da işçi olmasının kültürel açıdan farklı asgari miktarlar ifade edeceği aşîkardır. Ancak kültürel asgariyi savunan büyük çoğunluk, tüm sosyal ekonomik sınıflar için genel geçerli bir haddin kabulünü tercih etmektedir. Zira söz konusu istisna onlara mensup oldukları sosyal statüye uygun bir minimum düzeyin devamını sağlamak değil, en kötü durumda olanları korumak amaçlıdır. Hem mali güç ilkesinin hem de eşitlik ilkesinin biri gereği olarak, fizyolojik olsun kültürel olsun her türlü ihtiyaç. Açısından, mükellefler arasında ayırım yapmayan bir en az geçim indirimi miktarı tercih edilmelidir. C) Medeni (Sosyal) En Az Geçim İndirimi: Fizyolojik ve kültürel asgari

Mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı bir düzenleme aynı zamanda eşitlik ilkesine dolayısıyla vergi adaleti ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Bu sebeple, mali güce göre vergilendirme ilkesi, eşitlik ilkesi aracılığıyla hukuk devletin vergilendirme alanındaki uzantısını oluşturmakta⁴¹⁵ ve mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı vergisel düzenlemeler eşitlik ilkesine de aykırı olmaktadır⁴¹⁶.

4. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 2. fıkrası “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” şeklinde düzenlenmiş; vergi yükünün dağılımında, maliye politikasının sosyal amaçları doğrultusunda, sosyal adalet anlayışının dikkate alınacağı belirtilmiştir. Başka bir deyişle, bu ilkeye göre, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken sosyal ödevlerini göz önünde tutması gerekmektedir⁴¹⁷.

Vergilendirmede adaletin hangi adalet türüne girdiği önem arz eder. Vergilendirme işlemi hem hukuksal hem de hukuk dışı adaleti içerdiğinden, vergilendirme işleminin adil olup olmaması konusundaki tartışma dağıtıcı – denkleştirici⁴¹⁸ adalet temelinde yapılmalıdır. O halde vergilendirmede adalet eşitlik temeline dayalı dağıtıcı – denkleştirici adalet türlerine dayanmaktadır⁴¹⁹.

düzeğin saptanmasındaki zorluk ve hatta imkânsızlıklar göz önüne alınarak medeni asgari esasına yer verilmesi gerektiği ileri sürülmüştür. Medeni asgarinin saptanması da güçlük gösterir. Ancak medeni asgariyi savunanlardan Lloyd George Maliye Bakanı iken, medeni asgari geçim düzeyini, zaruriyi refahtan ayıran sınır olarak açıklamıştır. En az geçim haddinin tespitinde çeşitli grup ve sınıflara göre kültürel bir düzey yerine, belli bir topluluğun belli bir durumdaki medeniyet düzeyine göre tespit edilen asgari esas göz önüne alınırsa, uygulaması kolay ve sağlam bir temele dayanır. Buna medeni asgari denilebilir.”, Elif Sonsuzoğlu, **a.g.t.**, s. 61, 63.

⁴¹⁵ Funda Başaran, “Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olmasının Zorunlu Bir Sonucu mudur?”, **Prof. Dr. Adnan Tezel’e Armağan**, İstanbul, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 13, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, 2000, s. 94.

⁴¹⁶ Abdullah Tekbaş, **a.g.m.**, s. 163.

⁴¹⁷ Selim Kaneti, **a.g.m.**, s. 32.

⁴¹⁸ “Dağıtıcı Adalet” – “Denkleştirici Adalet” kavramlarının açıklaması için, Çalışmamızın İkinci Bölümünde yer alan “Eşitlik İlkesi” başlığı altında açıklamalara bakılabilir.

⁴¹⁹ “Adalet kavramının çok yönlü yapısı daha alt bölümlerin oluşmasına sebep olmuştur. Adalet çeşitli durumlara ve koşullara göre ayrı biçimlerde ve öneklarda ortaya çıkabilmektedir. Adalet türleri hukuksal adalet ve hukuk dışı adalet olmak üzere iki temel başlık altında sınıflandırılabilir. 1)

Vergi yükünün dağılımı konusu düzenlenirken birkaç ilkenin birlikte ele alınması gerekmektedir. 1982 Anayasası'nın 65. maddesi gereğince devletin ekonomik ve sosyal görevleri belirlendikten sonra, bunlar için gerekli finansman ihtiyacı ortaya konacaktır. Bu ilke, mali güce göre vergilendirme ilkesini tamamlayan ve ondan ayrı düşünülemeyecek bir ilkedir. Zira herkes mali gücüne göre vergi ödeyecekse, zaten burada adil ve dengeli bir dağılım ortaya çıkmaktadır⁴²⁰.

Olanı değil olması gerekeni gösteren hukuk, normlardan oluşan bir düzendir. Evrensel bir düzeni tasvir etmeyen hukuk, adalet değeri dolayısıyla ahlaki temel bir değere dayanmaktadır⁴²¹. Adil ve dengeli dağılımın esas olarak, mali gücünün altında vergilendirilmek istenen kesimler bakımından bir sınır oluşturduğu düşünülebilir. Buna göre, mali güce göre vergilendirme vergi salmada üst sınırı; verginin adil ve dengeli dağılımı ise, vergilendirmede alt sınırı ve nispi vergisel yük dağılımının nasıl olacağını göstermektedir. Böylece vergilendirmede mutlak eşitlikten farklı bir adalet anlayışının kabulü gerekmektedir. Bu da ancak, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımında maliye politikasının sosyal amaçlarının da göz önüne alınmasıyla olabilecektir⁴²².

Yukarıda açıkladığımız gibi istenirse verginin mali güç ile orantılı olarak alınması ilkesi ile bağlantı kurulsun istenirse vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi ile bağlantı kurulsun, sosyal hukuk devletini benimseyen bir Anayasada basamak olarak da olsa ayırma ilkesine yer verilmesi bir gereksinim olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle, sosyal devlet ilkesinin vergilere bir alt yansıması olan vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesini uygulamaya

Hukuksal Adalet, a) Hukuk Adaleti – Ceza Adaleti, b) Yasal Adalet – Yasa Üstü Adalet, c) Özel Adalet – Nesel Adalet, d) Dağıtıcı Adalet – Denkleştirici Adalet, 2) Hukuk Dışı Adalet, a) Toplumsal Adalet, b) Ekonomik Adalet, c) Siyasal Adalet; Vergilendirme kullanılan adalet ise dağıtıcı – denkleştirici adalettir.”, Tamer Budak, **a.g.m.**, s. 207, 211.

⁴²⁰ Abdullah Tekbaş, **a.g.m.**, s. 167.

⁴²¹ Gülsen Güneş, “Hukuka ve Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi”, **Prof. Dr. Selim Kaneti'ye Armağan**, İstanbul, Aybay Yayıncılık, 1996, s. 244.

⁴²² Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Hukukunun Temel İlkeleri**, Afyon, A.K.Ü. Yayını No: 8, 1997, s. 36.

geçirecek bir alt kural olan ayırma ilkesinin yeni oluşacak Anayasamızda yer almasında yarar bulunacağı söylenebilecektir⁴²³.

5. Verginin Kamu Giderlerinin Finansmanına Tahsisi İlkesi

Kamu ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapılan harcamalara kamu gideri denilmektedir⁴²⁴. Kamu giderlerini karşılamak için bu hizmetlerden yararlananlardan ücret alınmayacak ve gerekli giderler vergilerle karşılanacaktır⁴²⁵.

Kamu giderleri, kamu hizmetlerinin görülmesi için gerekli giderlerdir. Bu giderlerle ilgili kamu hizmeti kavramı sabit değildir. Neyin kamu hizmeti sayılacağı neyin sayılmayacağı zamana, yere, sosyal ihtiyaçlara ve hâkim siyasal ideolojiye göre değişen siyasal bir karardır⁴²⁶. Buna göre, siyasal kararlar sonucu belirlenen ve toplumun müşterek nitelikli ihtiyaçlarının karşılanması bakımından, devletin yapmak durumunda bulunduğu hizmetler, kamu hizmeti olarak nitelendirilmektedir. Devlet, söz konusu bu hizmetleri ilke itibarıyla merkez ve yerel idare birimleri aracılığıyla gerçekleştirecektir. Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, bir yandan

⁴²³ “19. yüzyılda sosyal nedenlerle ortaya çıkmış olan ve günümüzde de önemini koruyan yaklaşım, emekten kaynaklanan gelirin, sermaye gelirlerine kıyasla korunmaya ihtiyaç gösterdiği varsayımından hareket etmekte ve emek gelirlerinden, servet ve sermaye gelirlerine kıyasla daha düşük oranda vergi alınmasını öngörmektedir. Ayırma ilkesi, gelirin sadece tutarına göre değil, elde edildiği kaynak açısından da farklı ödeme gücünü temsil ettiği düşünülerek; çalışma karşılığında elde edilmiş olan emek gelirlerinin, bir birikimden yararlanan sermaye (kapital) gelirlerine göre daha düşük oranlarda vergilendirilmesi olarak tanımlanabilir. Bu nokta emek gelirleri ile sermaye gelirleri arasındaki fark üzerinde durulduğunda emek gelirlerinin (earned incomes), emeksiz gelirlerden (unearned incomes) daha zayıf durumda olduğu görülecektir. Ekleme gerekir ki ayırma ilkesi sadece emek ve sermaye gelirleri şeklinde ikili bir ayırma göre değil, tüm gelir unsurları ile servet unsurlarına göre de yapılabilir. Emek gelirleri ile sermaye gelirlerinin vergilendirilirken birbirinden farklı değerlendirilmesi esasına göre, gelir vergilendirilirken kaynağına bakılmalı, sermayesinin getirisi olan gelir, emeğin getirisi olan gelire göre daha yüksek vergilendirilmelidir. Şöyle ki ayırma ile vergi oranları, bireysel matrahların kaynağına ve ekonomik karakterine göre farklılaştırılmaktadır. Ayırma ilkesi günümüz vergi sistemlerinde çeşitli şekillerde uygulanmaktadır. Bunlar gelir kaynaklarının sınıflandırılması ve farklı oranların uygulanması, sermaye gelirlerinden ek vergi alınması, emek gelirlerine indirim uygulaması ve vergi tarifelerine sınırlama konulmasıdır.”, Gülsen Güneş, “Anayasadan Sistematik, Kavramsal ve İlkesel Bazı Vergisel Beklentiler”, **a.g.e.**, s. 279, 281.

⁴²⁴ Halil Nadaroğlu, **a.g.e.**, s. 130.

⁴²⁵ Turgut Tan, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Hizmeti Yaklaşımı”, Anayasa Yargısı 8, Ankara, **Anayasa Mahkemesi Yayını**, 1991, s. 249.

⁴²⁶ Ergun Özbudun, “Anayasa Hukuku Açısından Ekonomik Anayasa”, Ankara, **Ekonomik Anayasa Sempozyumu**, 28-29 Mayıs 1992, s. 6.

vergi yasalarının temel amacını ve diğer yandan da verginin mali amacını ortaya koymaktadır. Yasaların temel amacı olan kamu yararının vergi hukukuna yansması, devletin devamlılığının sağlanması bakımından gerekli harcamaların yapılabilmesi için vergilerin toplanmasını ifade eden, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesidir⁴²⁷. Kamu yararına olmayan giderleri karşılamaya yönelik vergi yasaları keyfi nitelik taşıyacaklardır. Yasanın keyfi nitelikte olması verginin yasallığı ilkesine ters düşmektedir. Verginin kamu giderlerini karşılamaya özgülenmesi ilkesi mali güç ölçütü gibi keyfiliği engellemesi açısından önemlidir⁴²⁸.

Anayasada yer alan vergilerin kamu giderlerini karşılamak üzere alınacağına ilişkin hükmün, verginin sınırlayıcı bir tanımını vermekten çok, temel amacını belirttiği söylenebilir. Bu hüküm, verginin salt mali amacına değinmektedir. Sosyal devlette vergi, ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştiren bir araç olarak da kullanılabileceğinden, bu hükmün yanlış yorumlara ve uygulamalara yol açmaması için kaldırılması veya ekonomik ve sosyal amaçlarla da verginin kullanılabileceğinin ilgili maddeye eklenmesi gerekir⁴²⁹.

6. Verginin Yasallığı İlkesi

Vergilerin yasallığı ilkesi⁴³⁰ ni çalışmamızın bu başlığı altında incelerken Anayasal kaynaklara çokça değineceğiz. Çünkü çalışmamızın ana konusunu oluşturan yetkilendirme kavramının Anayasal dayanağını bu ilke oluşturmaktadır⁴³¹.

⁴²⁷ Abdullah Tekbaş, **a.g.m.**, s. 167.

⁴²⁸ “Vergi yükümlülüğünün uygulamadaki ölçütü sayılan mali güç, ekonomik değer düzeyine göre kişi ve kuruluşların yükümlülüğünü belirler. Yasa koyucu bu olguya göre vergi salar, bu güç oranındaki değişik önlem ve yöntemlerle vergilendirmeyi düzenler, toplanmasını gerçekleştirir. Gelir türlerinde vergi oranları, vergi dilimleri, bağışıklık ve indirimler bu ölçüt gözetilerek kurallaştırılır.”, Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 98.

⁴²⁹ Naci B. Muter, “İktisadi Gelişme ve Vergileme”, Manisa, **Manisa Maliye Muhasebe Yüksekokulu Teksir Yayınları**, Yayın No: 1985-86/2, 1986, s. 2.

⁴³⁰ Verginin yasallığı ilkesinin tüm yönleri hakkında daha detaylı bilgiye ulaşmak için Prof. Dr. Gülsen Güneş’in “Verginin Yasallığı İlkesi” adlı eserine bakılmalıdır, bkz. Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 1 vd.

⁴³¹ Türk hukukundaki duruma çalışmamızın İkinci Bölümünün II., C., 1. alt başlığı altında yer alan “Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi” kısmında daha detaylı bir şekilde değinilmiş olup, hâlihazırda yaptığımız açıklamalar çalışmamızın gelecek bölümlerinin temelini oluşturmak amacıyla yazılmıştır.

Verginin yasallığı ilkesi çağdaş demokratik ülkelerde “güçler ayrılığı” veya “güçler dengesi” ilkeleri çerçevesinde, vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasını ifade etmektedir. Diğer pek çok ilkedен farklı olarak, yasallık ilkesi şekle ilişkin bir ilkedir. Yasa şeklinde çıkarılan ve yasanın taşınması gereken özellikleri taşıyan bir düzenleme, bu ilkeye uygun olacaktır. Bu çerçeve içinde vergilerin yasallığı ilkesi, devletin vergilendirme yetkisini genel, soyut, kişisel olmayan ve yasama organı tarafından Anayasal usullere uygun olarak çıkartılan yasalarla kullanılması anlamına gelir⁴³². Yasallık ilkesi, genel olarak yönetilenlerin Anayasalarda üstün bir kavram olarak yer alan bireysel hak ve özgürlüklerinin korunmasında özel önem, güvence ve istikrar isteyen konulara ilişkin olan ve hukuk devleti ilkesinin gereklerinden doğarak kamu hukukunun ve Anayasa hukukunun biçimlendirdiği pekiştirici nitelik taşıyan bir ana ilke olarak karşımıza çıkmaktadır⁴³³.

“Verginin yasallığı ilkesi üçü bireyi, ikisi devleti ilgilendiren iki ana boyut olmak üzere toplam beş boyut halinde ele alınmaktadır⁴³⁴. İlkenin temelini oluşturan temsilsiz vergi olmaz boyutu, vergi yasalarının ancak demokratik parlamenter rejimlerde bir anlam ve öneme kavuşabileceğine işaret eder. Yasasız vergi olmaz

⁴³² Selim Kaneti, **a.g.e.**, s. 35.

⁴³³ “Yasallık ilkesinin özel görünüşleri, Anayasamızda ilkenin kendisi esas tutularak değil, ilgili bulunduğu konular göz önüne alınarak düzenlenmektedir... Verginin yasallığı ilkesi keyfi ve takdirli uygulamaları önleyecek ilkelerin yasada yer alması ereğini güderek, bireyin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırlarını çizmekte anlamını bulacaktır... Keyfi ve sınırsız ölçülere dayalı bir uygulamanın önlenmesi ereğini güden verginin yasallığı ilkesi, anlamını bütünleyen bazı boyutlara ya da alt ilkelere sahiptir. Şöyle ki verginin yasallığı ilkesinin söz konusu edilebilmesi için öncelikle bir vergi yasasının varlığına gereksinim olacaktır. Bireyin korunması için bu yasanın liberal ve demokratik bir devletin parlamentosunun ürünü olması gerektiği gibi (temsilsiz vergi olmaz ilkesi), yalnızca yasanın vergiyi düzenlemesi (yasasız vergi olmaz ilkesi) ve bu yasanın vergi ile ilgili tüm özellikleri yani verginin ana öğelerini dikkate alan tam bir vergi yasası (verginin belirgin olması ilkesi) olması gerekecektir. İkinci ve üçüncü özellikler birlikte değerlendirildiğinde; yalnızca vergi yasası fakat tam vergi yasasının gerekliliği ortaya konulmuş olmaktadır. Öte yandan devlet, yasalarda belirlenmiş olan vergiyi kesinlikle, mutlaka almak zorundadır çünkü yasalarla kendisine emir verilerek vergi toplama görevi yüklenmektedir (verginin alınması zorunluluğu ilkesi). Ayrıca devletin vergiyi mutlaka alması gerektiği yolundaki ilkeyi destekleyen bir yön de devletin vergiyi zorla yürütüm yoluyla (cebri icra yoluyla) alabilmesi yetkisiyle donatılmış olmasıdır (verginin zorla yürütüm yoluyla alınması ilkesi). Buna ek olarak verginin yasallığı ilkesinin eylemsel olarak anlam ve canlılık kazanması, yasal idare ilkesi ile birlikte düşünüldüğünde, yasa ile getirilen nesnel (objektif) düzenlemeler çerçevesinde kurulan öznel (sübjektif) işlemlerin de yasaya uygun olması ile gerçekleşir. Gerçekten de yasa koyucu vergilendirmeye ilişkin görevini yalnızca genel nitelikte kurallar koyarak yerine getiremez. Yasal idare ilkesi öznel nitelikteki tarh ve tahsil işlemlerinin genel, nesnel nitelikteki vergi yasalarına uygun olarak yapılmasını gerektirecektir.”, Gülşen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 5, 12.

⁴³⁴ Gülşen Güneş, Verginin Yasallığı, s. 12 vd.; Zafer Ertunç Şirin, “Vergi Hukukunun Anayasal Temellerinin Karşılaştırmalı Hukuk Açısından Değerlendirilmesi”, **a.g.e.**, s. 289, 290.

boyutu, vergi kurallarının ancak yasalar şeklinde düzenlenmesi gerektiğini ortaya koyar. Verginin belirgin olması boyutu ise bir mali yükümlüğün yasa ile konulmuş sayılabilmesi için çerçevesinin, - konu, yükümlü, matrah, oran gibi – temel unsurlarının mutlaka yasada yer almasının gerekli olduğunu belirtir. Verginin yasallığı ilkesinin devlet yönünden ortaya çıkan boyutlarından verginin alınması zorunluluğu boyutuna göre yasaların alınmasını emrettikleri vergilerin devlet tarafından mutlaka tahsil edilmesi gerekir. Verginin cebri icra yoluyla alınması boyutu ise devletin usulüne uygun şekilde tahakkuk etmiş vergi alacaklarını gerektiğinde zor kullanarak tahsil etme imkânını teyit eder. Verginin yasallığı ilkesinin çok önemli iki sonucu vardır. Bunlar; geriye yürüme ve kıyas yasağıdır⁴³⁵.”

Devletin vergilendirme yetkisini, halk tarafından seçilen yasama organı aracılığıyla kullanması ile kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yapılan müdahale, Anayasal hukuk düzeni içinde gerçekleşir ve keyfilik önlenir⁴³⁶. Vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olmasını sağlayan yasallık ilkesinin bir sonucu olarak; yasama organı harekete geçerek vergi yasasını çıkarmadan önce vergiden bahsedilemeyecek, devlet ile bireyler arasında vergi ilişkisi doğmayacaktır. Diğer bir deyişle, başka hiçbir organ vergi koyamayacağı için, verginin bütün asli unsurlarıyla uygulamaya konulabilecek şekilde yasayla belirlenmesi gerekmektedir. Bu asli unsurlar konusunda yasada eksiklikler bulunması ve bu eksikliklerin idare ya da yargı organları tarafından doldurulmasının kabul edilmesi halinde, yasama organınca düzenleme yapılmadığı halde, idare veya yargı organları tarafından vergi konulması kabul edilecektir ki, bunun hukuk devleti ilkesi ile açıklanabilmesi mümkün olmayacaktır⁴³⁷.

⁴³⁵ “Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği İlkesi” ve “Kıyas Yasağı İlkesi” hakkında bilgi almak için çalışmamızın İkinci Bölüm I., A., 4., b. ve c. alt başlıklarına bakılabilir.; “... 1982 Anayasası’nda yer alan ilkelerden Verginin Yasallığı İlkesi, 13. yüzyıldan beridir (1215 Magna Carta) bu alandaki temel ilke olarak çok değişik coğrafyalarda bulunan, öok değişik yönetim sistemlerine sahip ülkelerin istisnasız hepsinde kabul edilmekte ve Anayasalarda yer almaktadır. Bu nitelikteki (yani genel – geçer kabul edilmiş) tek ilkedir... Dolayısıyla vergi alanındaki düzenlemelerin yasa ile yapılması tek başına yeterli ve anlamlı değildir. Bu yasaların yükümlülerin haklarını koruyacak, onlara hukuki güvence sağlayacak nitelikte olması da elbette gereklidir...”, Zafer Ertunç Şirin, “Vergi Hukukunun Anayasal Temellerinin Karşılaştırmalı Hukuk Açısından Değerlendirilmesi”, **a.g.e.**, s. 290, 298 vd.

⁴³⁶ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 100.

⁴³⁷ Abdullah Tekbaş, **a.g.m.**, s. 175.

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler yasayla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" hükmü yer almıştır. 1961 Anayasası'nda "... ancak yasayla konulur" şeklinde yerini alan sözcüklerin, 1982 Anayasası'nda, "ancak" sözcüğü kullanılmadan, "... yasayla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" şeklinde yer aldığı ve böylece verginin konulması ile birlikte, değiştirilmesi ve kaldırılmasının da Anayasa metni kapsamına alındığı görülmektedir⁴³⁸.

Ayrıca verginin belirgin olması verginin yasallığının da bir alt ilkesini oluşturmaktadır. Belirlilik boyutu hem yasanın doğasındaki özellikler dolayısıyla hem de Anayasa'nın 73. maddesinin 4. fıkrasında, verginin bazı öğelerinin ancak yasada gösterilen sınırlar içerisinde Bakanlar Kurulu'nca değiştirilebileceğinin vurgulanmış olması dolayısıyla gerçekleşip anlam kazanmaktadır. Buradan örtülü olarak çıkacak anlam verginin ana öğelerinin yasada tam olarak yer alması gereğidir⁴³⁹. Verginin yasallığı ilkesi verginin belirliliği ilkesinin önkoşulu olarak belirten görüşler olduğu gibi⁴⁴⁰ bunun belirlilik ilkesi ile ilişkili olmakla birlikte doğrudan bu ilkenin sonucu olmadığı görüşünde olanlar da vardır⁴⁴¹.

Bilindiği üzere, yine Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrasında verginin yasallığı ilkesinin istisnası olarak Bakanlar Kurulu'na belli koşullarla verginin dört temel öğesi olan oran indirim, istisna ve muafiyet noktalarında değiştirme yetkisi vermektedir. İlgili vergi yasasında yukarı ve aşağı sınırların gösterilmesi koşuluyla kullanılabilecek bu yetkiye ilişkin Anayasa kuralının ifadesi zayıf, muğlak, eksik ve anlaşılmazdır. Bu nedenle yeni Anayasa yapılırken, istisna maddesinin yeniden gözden geçirilmesinde ve düzenlenmesinde fayda bulunmaktadır⁴⁴². Bizim de yeni Anayasadan vergisel anlamda beklentilerimiz bu yöndedir.

⁴³⁸ Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, **a.g.e.**, s. 131.

⁴³⁹ "Verginin yasallığı ilkesi 1961 Anayasası'nda olduğu gibi 1982 Anayasası'nda da temsilsiz vergi olmaz, yasadışı vergi olmaz ve verginin belirginliği boyutları ile karşımıza çıkmaktadır... Vergilerin yasa ile konulmalarının Anayasa 73/3'te açıkça vurgulanmış olması da verginin yasallığı ilkesinin yasadışı vergi olmaz boyutunu gerçekleştirmektedir.", Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 94 vd.

⁴⁴⁰ Bedi Necmeddin Feyzioğlu, "Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiye Doğuran Hadise)", **AÜSBFD**, C. VII, S: 1-4, 1952, S. 63, 90.

⁴⁴¹ Abdullah Tekbaş, **a.g.m.**, s. 135.

⁴⁴² "Şöyle ki özellikle muafiyet ve istisnalar noktasında Bakanlar Kurulunun değişikliği nasıl yapabileceği tartışılır durumdadır. Çünkü örneğin muafiyette değişiklik yapmak demek aslında vergi

Bu temel hükümlerin yanı sıra başka bazı Anayasa hükümleri de verginin yasallığı ilkesine Anayasal dayanak oluşturmaktadır. Anayasa'nın 91. maddesinde KHK'ler düzenlenmiş ve bu maddenin birinci fıkrasında “dördüncü bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez” denilmek suretiyle, siyasal haklar ve ödevler içinde vergi ödevi ile ilgili düzenlemelerin olağan dönemlerde KHK'lerle düzenlenemeyeceği belirtilmiştir. Anayasa'nın 153. maddesinin 2. fıkrasında ise, AYM'nin bir yasaı iptal ettikten sonra, “yasa koyucu gibi hareketle yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm tesis edemeyeceği” belirtilmiştir. Buna göre AYM, kendini yasa koyucunun yerine koyarak vergi konusunda düzenleme yapamayacaktır. Bu yönüyle 153/2 hükmü, verginin yasallığı ilkesine dayanak olarak alınabilecek bir başka Anayasa hükmü durumundadır⁴⁴³.

Verginin yasallığı ilkesi bakımından önemli bir konu da, bütçe yasasıyla vergi ile ilgili düzenlemelerin yapılamamasıdır⁴⁴⁴. Bu sınırlama, vergi yasalarının hangi usulle çıkarılabileceğini ortaya koymak bakımından önemlidir. Anayasa'nın 161. maddesinde “bütçe yasasına bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz” denilmektedir⁴⁴⁵. Bütçe yasalarının içeriği ile ilgili bu sınırlama, bütçe yasasına başka konuların girmesini engellemenin yanı sıra, vergi ile ilgili konuların bütçe yasalarıyla düzenlenemeyeceği sonucu nedeniyle, yasallık ilkesi bakımından da bir sınırlama getirmektedir⁴⁴⁶. Ancak; “Bu hükmün ne anlama geldiği açık değildir. Vergi yasaları, vergi oranı/tarifesi aslında bütçe ile ilgilidir. Çünkü bunlar Bütçenin gelir kısmının temelini, dayanağını oluşturmaktadır. Bütçe Yasası ile bir vergi yasasında değişiklik yapılması; vergi oranı ya da tarifesinin değiştirilmesine ilişkin hükümler Bütçe Yasasında yer alabilir mi sorusuna mevcut anlayış olumsuz cevap vermektedir. Oysa burada yasaklanmak istenen, Bütçenin özellikli ve süreli bir

yükümlüsünü değiştirmek ve saptamak demektir. İndirim ile oranlar ve bir ölçüde de istisna ögesinde sayısal ifadeler bulunabildiği için bunlarda değişiklik öngörülebilecektir ama muafiyet ögesi ile sayısal ifadeleri bağdaştırmak hiç mi hiç mümkün olmamaktadır.”, bkz. Gülsen Güneş, “Anayasadan Sistematik, Kavramsal ve İlkesel Bazı Beklentiler”, **a.g.e.**, s. 274, 275.

⁴⁴³ Abdullah Tekbaş, **a.g.m.**, s. 176.

⁴⁴⁴ Elif Sonsuzoğlu, **a.g.t.**, s. 123.

⁴⁴⁵ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Bursa, Ekin Yayınları, 2011, s. 54.

⁴⁴⁶ Gökhan Kürşat Yerlikaya, “Bütçe Kanunu İle Vergi Kanunlarında Düzenleme Yapılması”, (Çevrimiçi) www.e-akademi.org/makaleler/gkyerlikaya-1.htm; 01.03.2012.

yasa olması dikkate alınarak, diğer yasalarla yapılması gereken düzenlemelerin Bütçe Yasası ile yapılmasının önüne geçilmesidir. Çünkü yapılan değişiklik ve belirlenimin kalıcılık kazanması, süreli olmayan bir yasayla gerçekleştirilmesi halinde mümkündür. Bu nedenle yeni Anayasada buna açıklık getirilmesi gerekir.⁴⁴⁷”

C. Diğer Anayasal İlkeler

Verginin mali güç ile orantılı olması ilkesi, verginin kamu giderlerinin karşılamaya özgülmesi ilkesi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi ile yasama organına içeriksel yönden, verginin genelliği ilkesi ise bu organa hem içeriksel hem de biçimsel yönden yol gösteren ilkelerdir. Verginin mali güç ile orantılı olması ilkesi ele alındığındaysa, mali yükümlerin mali güce göre alınmasında yasanın rolünün kapsamının geniş olduğu görülecektir. Mali yükümlerin özelliğine göre yasa koyucu verginin mali güç doğrultusunda nasıl alınacağını ana çizgileri ile belli etmelidir ve ayrıca yönetime yol göstermelidir. Aksi halde yönetim yasa ile bağlı olmayınca mevzuatın hükmünü her an kaldırabilecektir⁴⁴⁸.

Anayasaya uygunluğu sağlamak için mali güç konusunun yasa ile düzenlenmesi zorunlu olacaktır. Mali güç ölçütü mahsus yasa da yer almazsa bu düzenleme Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilebilecektir. Verginin herkesin mali gücüne göre alınmasını da yasa sağlamak durumundadır⁴⁴⁹. Ancak 1961 Anayasası dönemine ilişkin bir Anayasa Mahkemesi Kararı’nda⁴⁵⁰, Anayasada mali gücün ne suretle belli edileceği konusunda yasa koyucuya bir buyruk verilmiş olmadığı için, Köy Yasası’nda düzenlenmiş bulunan salma adı verilen yükümlerin keyfi nitelik taşımadığı karara bağlanmıştır. Anayasa Mahkemesi bir diğer kararında ise⁴⁵¹ “mali güç” esasının bir direktif teşkil edecek şekilde yasa da yer almasının

⁴⁴⁷ Yusuf Karakoç, “Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükmünün Değerlendirilmesi”, **a.g.e.**, s. 96.

⁴⁴⁸ Gülşen güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 102.

⁴⁴⁹ Anayasa Mahkemesi, 26.10.1965, E. 1965/25, K. 1965/57, Ankara, **AYMKD**, 1971, s. 3, s. 271, 272.

⁴⁵⁰ Anayasa Mahkemesi, 5.1.1965, 198/1, Ankara, **AYMKD**, 1971, s. 3, s. 11; (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/KararlarBilgiBankasi/>, 17.10.2013.

⁴⁵¹ Anayasa Mahkemesi, 15.6.1971, Ankara, **AYMKD**, 1972, s. 9, s. 534; (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/KararlarBilgiBankasi/>, 17.10.2013.

bunu uygulayanların anlayışına ve yorumuna bırakılmamasının zorunlu olduğunu belirtmiştir.

Diğer yandan verginin kamu giderlerini karşılamaya özgülmesi ilkesi de vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi gibi verginin yasallığı ilkesine yön çizen bir Anayasal ilkedir. Ancak “... vergi nitelikli ücretlerin özel kişilere aktarıldığı, ... devlet gelirlerinin belli kişilere ayrılacağı, vergi yükümlülerinin gelirleriyle gerçekleştirilmiş kuruluşların yalnızca pay belgesi alanların yararlanmasına açılacağı, ...” gibi noktaların varlığına ve bunların karşı oy gerekçesinde⁴⁵² belirlenmiş olmasına karşı iptal istemiyle Anayasa Mahkemesi’nin uygunluk denetimine sunulan 29.02.1984 günlü ve 2983 sayılı Tasarrufların Teşviki ve Kamu Yatırımlarının Hızlandırılması Hakkında Yasanın ilgili maddelerinin Yüksek Mahkeme tarafından iptali söz konusu olmamıştır⁴⁵³.

Verginin yasallığı ilkesi vergi ödevine ilişkin diğer Anayasal ilkelerin yöneldiği amaçların gerçekleşmesini sağlayan bir ilke görünümündedir⁴⁵⁴. Vergi ödevine ilişkin diğer Anayasal ilkeler vergi yasalarında yer almadan yani verginin yasallığı ilkesine bağlanmadan var olamayacaklardır ve işlevlerini yapamayacaklardır. Sadece bu ilkeye bağlandıkları zaman gerçek anlamda varlıklarını göstereceklerdir. Bu da şu anlama gelir ki, özünü bireyin hak ve özgürlüklerinin koruyucu sınırlarını çizmek, geliştirici sınırlarını açmak suretiyle keyfi ve takdiri uygulamaları önleyerek bulan bu ilke, vergi ödevine ilişkin diğer Anayasal ilkelerin bağlandığı biçimsel bir temel oluşturmaktadır⁴⁵⁵. Öte yandan vergi ödevine ilişkin ilkeler vergi yasalarında öngörülmezlerse bu durum Anayasaya verginin yasallığı ilkesi yönünden değil, fakat kendi taşıdıkları anlam yönünden aykırı olacaktır. Fakat bu ilkelerin görüntülerinin vergi yasalarında bulunmaları gerekeceğinden, verginin yasallığı ilkesi adeta bunların taşıyıcısı işlevini görmektedir ve onların yasalar kanalıyla Anayasa Mahkemesi’nin önüne götürülüp denetlenmelerini sağlamaktadır.

⁴⁵² Anayasa Mahkemesi, 18.2.1985, 9/4; Ankara, **AYMKD**, 1986, s. 21, s. 70; (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/KararlarBilgiBankasi/>, 17.10.2013.

⁴⁵³ Halil Nadaroğlu, **a.g.e.**, s. 297.

⁴⁵⁴ Salih Turhan, **a.g.e.**, s. 299.

⁴⁵⁵ Cahit Talas, **Ekonomik Sistemler**, Ankara, S Yayınları, s. 27.

D. İktisat Doktrinleri ve İktisadi Nitelikli Vergilendirme İlkeleri

1. İktisat Doktrinleri ve İlgili İlkeler

a. Merkantilistler

1450 - 1750 yılları arasındaki Orta Çağ'ı takip eden neredeyse üç yüz yıl süren Merkantilizm döneminde ekonomik, kültürel, dinsel ve siyasal alanlarda önemli gelişmeler oluşmuştur. Orta Çağ düşüncesini reddeden Merkantilistler bunun yerine daha rasyonel ilkeler oluşturma arayışına girmişlerdir⁴⁵⁶. Merkantilist doktrin, özünde dış ticarete dayanmakta olup, ülkelerin zenginliklerini artırmak için başka ülkelere mümkün olduğunca çok ihracat yapmalarını ve buna karşılık daha az ithalat yapmaları gerektiğini savunur⁴⁵⁷.

Merkantilistler, vergilendirme sisteminde en önemli ilkenin vergi ödeyebilme gücü olduğunu ifade etmiştir. Buna göre hakkaniyete uygun olan, herkesin devlete sahip bulunduğu menfaatlara göre vergisini vermesi gelir⁴⁵⁸. 1628 Haklar Dilekçesi, 1688 Haklar Demeci ve 1776 Virginia İnsan Hakları Bildirisi Merkantilist dönem içerisinde kaleme alınan evrensel bildiriler olup⁴⁵⁹; gerek insan hakları, gerek ekonomik ve sosyal alanlarındaki değişimler ve gelişmeler evrensel bildirgelere de yön göstermiştir⁴⁶⁰. Çalışmamızın daha önceki bölümlerinde detaylı bir şekilde açıkladığımız bu bildirgelerde vergilendirme yetkisi ile ilgili eşitlik, yasallık ve mali güç ile ilgili hükümler yer almıştır.

⁴⁵⁶ Wilhelm Röpke, “Ekonomi İlminin Tekâmül Tarihi”, Çev. Muhlis Ete, İstanbul, **İÜHFY**, Seri: A, No: 3, 1936, s. 12.

⁴⁵⁷ Aydın Yalçın, “İktisadi Doktrinler ve Sistemler Tarihi”, Ankara, **AÜSBF Yayını**, 1983, s. 134.

⁴⁵⁸ John W. Mc Connell, **Büyük İktisatçıların Temel Doktrinleri**, Çev. Hurşit Çalıka, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1949, s. 288.

⁴⁵⁹ Detaylı bilgi için çalışmamızın “Vergilendirme Yetkisinin Tarihi Gelişimi” ile ilgili olan, Birinci Bölüm, II., C., 2., c. alt başlıklarına bakılabilir.

⁴⁶⁰ Ahmet Mumcu, Elif Küzeci, **İnsan Hakları ve Kamu Özgürlükleri**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2007, s. 55.

b. Fizyokratlar

Fizyokrat doktrin 1750 - 1776 döneminde ortaya çıkmıştır. Merkantilist doktrin merkezi krallıkların güçlenmesi, sosyal, siyasi ve fikri alanda yeni görüş açılarının ortaya çıkmasıyla eleştirilmeye başlanmıştır. Batı dünyasında başlayan keşifler ve dünya ticaretinin genişlemesi ile bu doktrin değişim süreci içerisine girmiştir⁴⁶¹. Merkantilist doktrinin önerdiği dış ticaret ilişkileri ile bir ülkeyi feraha kavuşturmak, fizyokrat doktrinine göre olanaksızdır⁴⁶².

Bu doktrine göre, kişisel çıkar ilkesi ekonomik sistemin temelini oluşturur. Devletin ekonomiye ve sosyal hayata müdahalesinin gereksiz olduğunu savunur. “Bırakınız yapsınlar; Bırakınız geçsinler” (Laissez faire; Laissez passer⁴⁶³) ifadesi Fizyokrat doktrini anlatır⁴⁶⁴. Fizyokratlara göre, devletin tek görevi insan mülkiyetinin korunması ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasıdır⁴⁶⁵. Fizyokrat doktrin, vergilendirme konusunda “tek vergi” uygulamasını savunur. Fizyokrat doktrine göre, net ürün yaratan tek sektörün tarım olduğu ileri sürülmüştür⁴⁶⁶. Fizyokrat doktrinin hâkim olduğu 1750 - 1776 yılları arasında evrensel bildirge olarak nitelendirilen Virginia İnsan Hakları Bildirisi 1776 tarihinde yayınlanmıştır⁴⁶⁷. Özellikle Bildirinin 6. maddesi kamu yararı için kişilerin kendilerinin ya da seçtiği temsilcilerin rızası olmadan kimsenin vergi ödemeye zorlanamayacağını yani vergilemenin yasallığı ilkesinin önemini vurgulamış olup, çalışmamızın daha önceki bölümlerinde bu bildiri detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

⁴⁶¹ Aydın Yalçın, **a.g.e.**, s. 144.

⁴⁶² Gülen Kazgan, **İktisadi Düşünce veya Politik İktisadın Evrimi**, İstanbul, Remzi Kitabevi, 2000, s. 63.

⁴⁶³ Erol Zeytinoğlu, **İktisat Dersleri**, İstanbul, Kurtulmuş Matbaası, 1969, s. 341.

⁴⁶⁴ Tamer Budak, **a.g.e.**, s. 25.

⁴⁶⁵ Süleyman Barda, **Ekonomik Doktrinler ve Sistemler**, İstanbul, İktisadi ve Ticari İlimler Yüksek Okulu Yayınları, No: 19, 1968, s. 22.

⁴⁶⁶ Jean De Lajugie, **İktisadi Doktrinler**, Çev. Necmeddin Mete, İstanbul, Yükselen Matbaası, 1965, s. 21.

⁴⁶⁷ Janko Musulin, **Hürriyet Bildirgeleri Magna Carta’dan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine**, Çeviren Nemci Zeka, İstanbul, Belge Yayınları, 1987, s. 75, 76.

c. Klasikler

1776 - 1850 dönemleri arasında etkisini gösteren bu doktrin, Adam Smith'in "Ulusların Zenginliği"⁴⁶⁸ adlı kitabı kaleme alması ile 1776 yılında başlamıştır. Aydınlanma Çağı olarak bilinen bu dönem 1789 Fransız İhtilali ile sona ermiştir⁴⁶⁹. Sonraları Sanayi Devrimi diye adlandırılacak olan olayın ilk izlenimleri kendini çeşitli sanayi kollarında göstermiştir. Politik alanda ortaya çıkan özgürlük hareketi daha sonra ekonomik düşüncelere de yansımıştır. İngiltere'de Sanayi Devrimi'yle ortaya çıkan "iktisadi adam", Fransız İhtilali'yle yön bulan "bireycilik ve özgürlük" anlayışları klasik doktrinin gelişmesini ve yayılmasını sağlamıştır⁴⁷⁰. Yeni ve farklı kavramların kullanılmasının yaygınlaşması ve teorilerin öne sürülmesi ile hem uygulama alanını hem de teorik yapısını geliştirmiştir⁴⁷¹.

Wagner ve Neumark'ın yaklaşımları Smith'in vergilendirme ilkeleri temelinde şekillendiği için bu yazarlar klasik doktrin içerisinde değerlendirilmektedir⁴⁷². Çalışmamızın bu bölümünde klasik dönemdeki yukarıda bahsi geçen yazarların vergileme ilkelerini açıklamaya çalışacağız.

(1) Adam Smith

Adam Smith'in en önemli eseri 1776 tarihli "Ulusların Zenginliği" başlıklı kitabıdır⁴⁷³. Smith'i bu eserleri yazmaya yönelten ortam merkantilistlerin ve sanayi ihtilalinin yarattığı ortamdan kaynaklanmaktadır⁴⁷⁴. Smith, görünmeyen el ile ilgili olarak Ulusların Zenginliği başlıklı kitabında şunları ifade etmiştir; "Her fert

⁴⁶⁸ Adam Smith, **a.g.e.**, s. 380.

⁴⁶⁹ Gülten Kazgan, **a.g.e.**, s. 69; Wilhelm Röpke, **a.g.m.**, s. 26; Tamer Budak, **a.g.e.**, s. 28.

⁴⁷⁰ Adam Smith, **a.g.e.**, s. 381.

⁴⁷¹ Ahmet Mumcu, Elif Küzeci, **a.g.e.**, s. 56.

⁴⁷² Fritz Neumark, **Maliye**, s. 141, 146.

⁴⁷³ Adam Smith, **Ulusların Zenginliği**, Çev. Ayşe Yunus, Mehmet Bakırcı, İstanbul, Alan Yayıncılık, 1997, s. 1 vd.; Richard A. Musgrave, "A Brief History of Fiscal Doctrine", Handbook of Public Economics, VI., Ed. Alan J. Auerbach/Martin Feldstein, Holland, **Elsevier Science Publishers**, 1985, s. 4'ten aktaran, Tamer Budak, **a.g.e.**, s. 29.

⁴⁷⁴ Kamil Güngör, "İktisadın Tarihine Kısa Bir Bakış ve Merkantilizmden Günümüze İktisadi Düşünceler", (Çevrimiçi) <http://www.canaktan.org/ekonomi/iktisat-okullari/okullar-web-kaynaklar/gungor-iktisat-tarihi-zip>, 15.11.2012.

kapitalini elinden geldiği kadar yurt içi sanayiye desteklemek için ve bu sayede mümkün olan en yüksek kıymeti üretmek için kullanacağından, herkes zorunlu olarak toplumun yıllık gelirini yapabildiği ölçüde en yüksek seviyeye ulaştırmak için çalışır. Fert genellikle aslında ne toplumsal çıkarı teşvik etmeye niyetlenir ve ne de onu ne kadar teşvik ettiğini bilir. Yurt içi sanayiye yabancı sanayiye karşı desteklemeyi tercih etmekle ferde sadece kendi güvenliğini gözetir ve kazancını düşünür ve fert bu durumda, diğer durumlarda olduğu gibi, bir görünmeyen el tarafından tasarları içinde yer almayan bir amacı teşvik etmiş olur⁴⁷⁵.

Vergilendirme ilkelerinin belirgin bir şekilde tartışma ortamı içerisinde yoğunlaşması Smith tarafından ileri sürülen kuralların açıklaması ile başlamış ve artış kazanmıştır. Sonraları ise bu vergilendirme ilkeleri Neumark tarafından geliştirilmiştir⁴⁷⁶. Adam Smith yazmış olduğu eserinde başlıca vergilemede eşitlik, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik olmak üzere dört vergi ilkesinden bahsetmiştir. Fakat bu ilkeler Smith tarafından konulmuş olmamakla birlikte, kesinlik de arz etmezler⁴⁷⁷.

Smith'e göre adalet, fertlerin devlet himayesi altında sağladıkları gelir ile orantılı olarak vergi ödemeleri anlamına gelmektedir. Bu ilkeye göre, toplumu oluşturan bireyler, hiçbir ayrıma tabi tutulmaksızın mali güçleri oranında vergi ödemelidir⁴⁷⁸.

Smith, vergiyi “iktidar”a dayandırmış ve iktidarın ölçüsü olarak da geliri göstermiştir. Smith'e kadar olan dönemde mali güçleri yüksek olan zümreler, siyasi ilişkiler neticesinde ya çok az vergi vermiş ya da vergiden tamamen muaf tutulmuşlardı. Yazarlar arasında bu ilke görüş ayrılıklarına yol açmıştır. Neumark, bizzat Smith'in görünüşte dar olan iktisadilik ilkesi tanımına, söz konusu ilkeye ters düşebilecek durumları açıklamak suretiyle, geniş bir anlam verdiğini ve modern maliye teorisindeki eğilimin de bu yönde olduğunu işaret etmektedir⁴⁷⁹.

⁴⁷⁵ Adam Smith, **a.g.e.**, s. 385.

⁴⁷⁶ Halil Nadaroğlu, **a.g.e.**, s. 298.

⁴⁷⁷ Orhan Dikmen, **a.g.e.**, s. 262; Salih Turhan, **a.g.e.**, s. 298.

⁴⁷⁸ Adam Smith, **a.g.e.**, s. 385 vd.; Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Trabzon, Derya Kitabevi, 2012, s. 158.

⁴⁷⁹ Orhan Dikmen, **a.g.e.**, s. 263.

(2) Adolph Wagner

19. yüzyılın ortalarında sermaye ile emek, sosyal reform ve liberalizm ile sosyalizm arasında büyük tartışmaların başlaması ile birlikte, toplumsal sorunların oluşturduğu mevcut teoriler, piyasada oluşan gelir dağılımının adil olduğunu ve vergilemenin gelir dağılımı karşısında tarafsız kalması gerektiğini ileri süren Edinburg Kuralına⁴⁸⁰ karşı çıkmışlardır. İşte bu dönemde Wagner, sosyal reform fikrinden hareket ederek ve kısmen de Smith'in ileri sürdüğü koşullardan da yararlanarak bazı vergilendirme ilkeleri geliştirmiştir⁴⁸¹.

Wagner, iktisadi vergilendirme ilkelerinde, her şeyden önce, ekonomik bakımdan uygun olan vergi kaynaklarının seçimi ile ekonominin üretim, dağıtım ve yükümlülerin davranışları üzerinde yapacakları etkiler bakımından uygun vergi türlerinin neler olması gerektiği konusuna ilişkin sorular üzerinde durmuştur⁴⁸². Wagner'e göre, verginin fonksiyonu sadece devlete gelir sağlamak değil, aksine milli gelir ile milli servetin dağılımını düzeltmektir⁴⁸³. Buna yönelik mali güç yaklaşımının uygulanması eşit fedakârlığı gerekli kılmaktadır⁴⁸⁴. Wagner'in mali güce yönelik yaklaşımı, genellik ve eşitlik ilkesi birlikte değerlendirildiğinde açıklığa kavuşmaktadır. Bunlarla birlikte genellik ilkesi, mutlak olarak herkesten vergi alınması anlamında değildir. Az gelirli kimselerin bazı vergilerden muaf olması bu ilkeye ters düşmez⁴⁸⁵.

Wagner'e göre eşitlik, vergilerin gelirler ile eşit orantılı olması anlamına gelmektedir. Bu nedenle düşük gelirliler için düz oranlılık, yüksek gelirliler için vergilemede artan oranlılık ilke olarak kabul edilmelidir⁴⁸⁶. Vergiler, kişilerin gelir

⁴⁸⁰ "Vergilemede Tarafsızlık İlkesi" yüzyıllardan beri çok önemli rol oynamıştır. Bu ilke temel ifadesini "Onları Bulduğun Gibi Bırak" olarak kabul edilen Edinburg Kuralı'ndan almıştır, bkz. Fritz Neumark, **Vergi Politikası**, s. 37.

⁴⁸¹ Salih Turhan, **a.g.e.**, s. 298.

⁴⁸² Richard Musgrave, **Kamu Maliyesi Teorisi Kamu Ekonomi Alanında Bir İnceleme, Birinci Kitap**, Çev. Yaşar Methibay, Ankara, Asil Yayınları, 2004, s. 20.

⁴⁸³ Salih Turhan, **a.g.e.**, s. 309.

⁴⁸⁴ Richard Musgrave, "A Brief History of Fiscal Doctrine", Handbook of Public Economics, VI., Ed. Alan J. Auerbach/Martin Feldstein, Holland, **Elsevier Science Publishers**, 1985, s. 198.

⁴⁸⁵ Orhan Dikmen, **a.g.e.**, s. 265.

⁴⁸⁶ Salih Turhan, **a.g.e.**, s. 309.

ve servetleri göz önünde tutularak alınmalıdır. Bu şartlar sağlanırsa sosyal refahın dağıtımı ve eşitlik gerçekleşebilir⁴⁸⁷.

(3) Fritz Neumark

Neumark, Wagner'in aksine küresel nitelikte bir vergi müdahaleciliğini uygun görmektedir⁴⁸⁸. Neumark, mali güce yönelik yaklaşımını "ahlaki ve sosyal politikaya ilişkin vergileme ilkeleri" altında değerlendirmiştir⁴⁸⁹.

Neumark, ahlaki - sosyal vergileme ilkelerini gruplandırmaktadır. Bunlardan ilk gruba girenleri genellik, eşitlik ve nispilik ilkeleri, ikinci gruba gireni ise yeniden dağıtım ilkesi oluşturmaktadır. Neumark bu ilkelerde, gerek Smith gerekse Wagner'den ayrılır⁴⁹⁰. Vergilendirme adalet söz konusu olduğunda, aynı mali gücü olanların aynı miktar ve oranda vergilendirilmeleri yatay vergi adaletini; farklı mali güce sahip olanların farklı miktar ve oranda vergilendirilmeleri dikey vergi adaletini gerektirir. Neumark'a göre gelir dağılımında adaletin sağlanması gerekmektedir bu da mali güç yaklaşımı ile gerçekleşmelidir. Bu yaklaşım vergi yükünün kişilere adil bir şekilde bölüştürülmesini ve vergilemede mükellefin mali gücünün esas alınmasını ifade eder⁴⁹¹.

Ekonomik sistemlerin gelişmesiyle birlikte işçi sınıfının bilinçlenmesi, siyasal özgürlüklerden yararlanma isteği ve yazarlar tarafından açıklanan ilkeler eşliğinde, evrensel bildirgelerin yapılmasında ve günümüz şekline bürünmesinde önemli yapı taşları olmuştur⁴⁹².

⁴⁸⁷ Hamza Zülfiyar, "Doğru Yazalım Doğru Konuşalım", Ankara, **Türk Dili Dergisi**, Mart 2000, S. 579, s. 14.

⁴⁸⁸ Salih Turhan, **a.g.e.**, s. 310.

⁴⁸⁹ "Neumark'ın vergilendirmeye ilişkin ilkeleri; genellik, eşitlik, nispilik, şahsi ödeme gücüne göre vergileme ve vergilendirme tekniğine ait vergilendirme ilkeleri olarak dört ana gruba ayrılmıştır.", Tamer Budak, **a.g.e.**, s. 32.; Fritz Neumark, **a.g.e.**, s. 101.

⁴⁹⁰ "Neumark'ın vergi hukukuna ve vergilendirmeye ilişkin ilkeleri, gerek Smith'in meşhur dört vergi ilkesine ve gerekse Wagner'in yukarıda açıklanan ilkelerine büyük ölçüde benzerlik göstermektedir.", Salih Turhan, **a.g.e.**, s. 312, 313.

⁴⁹¹ Halil Nadaroğlu, **a.g.e.**, s. 308.

⁴⁹² Ülkü Azrak, "Sosyal Devlet", **Reşat Kaynar'a Armağan**, İstanbul, Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, İTİA Yayını, 1981, s. 8.

2. İktisadi Nitelikli Vergilendirme İlkeleri

a. İktisadilik İlkesi

İktisadilik ilkesi “ucuzluk ilkesi” olarak da adlandırılabilir. Bu ilkeye göre, vergi hazineye girene kadar yapılan giderler en aza indirilmeli, başka bir ifadeyle verginin tarh ve tahsili esnasında yapılacak giderler olabildiğince düşük tutulmalıdır. İktisadilik ilkesinin, vergilerin verimliliği ilkesi ile yakın ilişkisi vardır. Verginin açık maliyetinin yüksek olduğu bir vergi sisteminde verginin verimliliği ilkesinden de uzaklaşılacağı açıktır. Verginin saklı (gizli) maliyetinin yüksek olması da verginin verimliliğini olumsuz yönde etkileyebilir⁴⁹³.

Doğrudan ya da dolaylı olarak, devletin kendi vergi uygulama giderlerini mükelleflere finanse ettirmesi şeklinde de ortaya çıkabilecek olan verginin saklı maliyeti, mükelleflerde tepki yaratması veya vergi ödeme konusunda zorlamaya neden olması dolayısıyla verginin verimliliğini azaltabilecektir⁴⁹⁴. Bir vergi sisteminde iktisadilik ilkesine uyum olup olmadığının anlaşılması için verginin açık maliyetinin hesaplanması şarttır. Yapılacak hesaplamalar sonrasında verginin açık maliyetinin yüksek çıkması halinde, vergi idaresinde bazı rasyonel düzenlemelere gidilmesinin gerekli olduğu ortaya çıkacaktır⁴⁹⁵.

b. Esneklik İlkesi

Milli gelirdeki değişmelere göre vergi hasılatının da değişmesi gerektiğini belirten bir vergi ilkesidir. Bu ilke, mükelleflerin ödeyecekleri verginin matrahında

⁴⁹³ “Vergi maliyeti, vergi uygulaması sonucu katlanılan açık ve saklı maliyet unsurlarının tümünü ifade eder. Açık maliyet unsurları, Maliye Bakanlığının merkez ve şubelerinin bina alım, inşa, bakım-onarım maliyetleri, personel ücretleri, emeklilik, sosyal güvenlik, eğitim ve diğer harcamaları, demirbaş, araç-gereç, ısıtma aydınlatma, yolluk ile kırtasiye, tebliğ icra, posta ve benzeri giderlerdir. Verginin saklı, yani gizli maliyeti ise, genellikle vergi yükümlüsü ve vergi sorumluları tarafından vergi adına katlanılan giderleri ile vergi harcamaları diye tanımlanan fedakârlıkları içerir.”, bkz. Osman Pehlivan, **a.g.e.**, s. 85.

⁴⁹⁴ Abdurrahman Akdoğan, “Vergilemenin Açık ve Saklı Maliyeti ve Vergileme Açısından Önemi”, **Yeni İş Dünya Dergisi**, Yıl: 2, S. 16, Şubat, 1981, s. 18.

⁴⁹⁵ Binnur (Tüzün) Çelik, **Vergilemede Müdahale İlkesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, Mayıs, 2001, s. 10.

yükselme ortaya çıktığında daha fazla vergi ödemeleri; azalma ortaya çıktığında ise daha az vergi ödemeleri gerektiğini ileri sürmektedir. Bu açıdan bakıldığında, esneklik ilkesinin vergi adaletinin gerçekleşmesi bakımından da önemli bir ilke olduğu ortaya çıkmaktadır⁴⁹⁶.

Bir vergi sisteminde esnekliği yüksek vergilerin bulunması halinde, iktisadi dengesizliklerle mücadelenin daha kolay olduğu bilinmektedir. Bu nedenle, iktisadi dengesizliklerle mücadeleyi hedefleyen bir devlet politikası açısından esnekliği yüksek vergiler büyük yarar sağlarlar⁴⁹⁷.

c. Açıklık İlkesi

Bir vergi sisteminde yer alan yasaların mükellefler ve vergi idaresi görevlileri tarafından açıkça anlaşılması gerektiğine yönelik bir vergi ilkesidir. Vergi yasalarının, yasama organında düzenlenmeleri sırasında mümkün olduğu kadar yoruma açık bırakılmamalarında yarar bulunmaktadır. Vergi hukukunda yasallık ilkesi gereği kıyas yasağının bulunması, yorumun sınırlarını zorlamaktadır. Bilindiği gibi amaçsal yorumun sınırı kıyastır. Vergi hukukunda yorumun sınırlı olarak yapılabilmesi açıklık ilkesinin önemini ortaya çıkartmaktadır⁴⁹⁸.

d. İstikrar İlkesi

Vergi yasalarının tarh ve tahsiline yönelik hükümlerinin çok sık değiştirilmemesi gerektiğini ileri süren bir vergi ilkesidir. Vergi sisteminde yer alan hükümlerin sık değiştirilmesi halinde mükelleflerin ve vergi idaresinde çalışanların

⁴⁹⁶ Fritz Neumark, **Vergi Politikası, Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, Çev. İclal Feyzioğlu Cankorel, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 2090, İktisat Fakültesi No: 357, Maliye Enstitüsü No: 53, Filiz Kitabevi, 1975, s. 35.

⁴⁹⁷ Ülkü Azak, **a.g.m.**, s. 9.

⁴⁹⁸ Fritz Neumark, **a.g.m.**, s. 35.; “Ayrıca vergi yasalarında yoruma açık hükümlerin bulunması halinde, mükellefler ile idare arasında ortaya çıkabilecek yorum farklılığından dolayı vergi uyumsuzluklarının artacağı ve verginin veriminin düşeceği de açıktır.”, Abdurrahman Akdoğan, **a.g.m.**, s. 18.

hata yapma oranının arttığı ve buna bağlı olarak vergi uyuşmazlıklarının çoğaldığı bilinmektedir⁴⁹⁹.

Böyle bir ortamda verginin verimliliğinden de söz edilemeyeceği açıktır. İstikrar ilkesine uyumlu bir vergi sisteminde mükellefler ileriye yönelik plan ve programlarını yapabilirler. İstikrar ilkesinin ihmal edilmesinin yargılama sürecine etkisi de olumsuz olacaktır⁵⁰⁰. Bu ilkenin ihmal edilmesi, vergi yasalarının çok sık değiştiği bir ortamda kararların verilmesi sırasında vergiyi doğuran olayın ortaya çıktığı zaman yürürlükte bulunan mevzuatın göz önünde bulundurulması gereği, adil ve bağımsız yargılama sürecini olumsuz etkileyecektir⁵⁰¹.

e. Verginin Tarafsızlığı İlkesi

Verginin tarafsızlığı ilkesinin esası 1662 yılında yazılmış bulunan “Treatise” adlı eserde bulunmaktadır. Bu ilkeye göre, vergileme ile mükellefin nisbi, iktisadi ve mali durumlarında hiçbir değişiklik olmamalıdır⁵⁰².

Devlet, vergilendirme yetkisini mali amaç dışında ekonomik, sosyal ve kültürel amaçlarla da kullanabilir. Vergilendirmenin çağdaş anlamı, geleneksel anlamdaki tarafsız vergiden de farklıdır⁵⁰³. Tarafsız vergiyi “alınması dolayısıyla, gelir ve servetler arasındaki nispetleri bozmayan vergi⁵⁰⁴” olarak tanımlayanlar olduğu gibi “mükelleflerin tercihlerinde ve ekonominin işleyişinde bir değişikliğe neden olmaması⁵⁰⁵” şeklinde tanımlayan yazarlar da mevcuttur.

Vergilerin tarafsızlığı ilkesi, devletin ekonomiye müdahale etmesi halinde piyasanın işleyişini bozacağına yönelik görüşlerin bir uzantısı olarak vergilerin

⁴⁹⁹ Binnur (Tüzün) Çelik, **a.g.e.**, s. 10.

⁵⁰⁰ Ülkü Azak, **a.g.m.**, s. 9.

⁵⁰¹ Abdurrahman Akdoğan, **a.g.m.**, s. 19.

⁵⁰² Fritz Neumark, **a.g.e.**, s. 36.

⁵⁰³ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 165.

⁵⁰⁴ Ömer Faruk Batırel, **Kamu Maliyesi Teorisine Giriş**, Gözden Geçirilmiş İkinci Baskı, İstanbul Marmara Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Matbaa Birimi, 1990, s. 116.

⁵⁰⁵ M. Orhan Dikmen, “Liberal, Bitaraf ve Müdahaleci Vergi Politikaları”, İstanbul, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Birinci Seri, İsmail Akgün Matbaası, 1956, s. 34.

ekonomide fonksiyonel olmamaları gerektiğini ileri süren bir ilke olarak da tanımlanabilir⁵⁰⁶.

⁵⁰⁶ Ömer Faruk Batırel, **a.g.e.**, s. 117.

II. VERGİLENDİRME YETKİSİ VE İLGİLİ ORGANLAR

A. Genel Açıklama

Günümüz devletlerinin en büyük gelir kaynağı olan vergi, yalnızca finansman kaynağı olmanın dışında başka işlevlere de sahiptir⁵⁰⁷. Piyasa mekanizmasının otomatik olarak oluşturduğu gelir ve servet farklılıklarını bir dereceye kadar azaltmak⁵⁰⁸ için alınan tedbirlerde bir araç olarak da kullanılmaktadır. Uygulamada ise, yukarıda kısaca belirtilen bu amaçların dışında çok farklı amaçlarla vergileme politikaları izlenebildiği görülmektedir⁵⁰⁹.

Tüm bu sebeplere binaen vergi, bir yönüyle devletin işlevlerini görmesinde kamusal, diğer yönüyle de kişilerin ekonomik yaşamlarına yön veren devlet eli olması dolayısıyla bireysel bir etkinlik olmaktadır. Başka bir deyişle vergi, dayanağını kamu hukukunda bulmakta ancak etkisini kamusal alanda ve kişilerin özel ekonomik yaşamlarında göstermektedir⁵¹⁰.

Devletin vergilendirme yetkisi, egemenliğinin mali alandaki görünümü olan mali egemenlikten doğmaktadır. Vergi alma, devletin sahip olduğu bir hukuki ve fiili güçtür⁵¹¹. Anayasal gelişmelerde de vergi konusu, somut bir hareket noktası olarak belli bir ağırlık taşımıştır⁵¹². Demokrasinin temeli olan parlamentolar, ilk yetkilerini halktan gelen istekle vergi konusunda almışlardır. Vergilerin halkın rızası ile alınabilmesi; başka bir deyişle “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi, batı ülkelerinin ilk ve

⁵⁰⁷ A. Bumin Doğrusöz, **Yetki Bölüşüm I**, s. 18.

⁵⁰⁸ Günter Schmolders, **a.g.e.**, s. 74.

⁵⁰⁹ “Vergileme ile nüfus politikasına ilişkin amaçların (bekârlık vergisi veya evlilik yardımı yolu ile) güdüldüğü de görülmüştür. Etkileri itibarıyla belirli hedeflere yönelik bu tür vergiler ile toprak reformunun dahi gerçekleştirilebileceği ileri sürülmüştür.”, Verginin fonksiyonları veya vergilendirme politikası ile güdülebilen amaçlar hakkında detaylı bilgi için bkz. Salih Turhan, **a.g.e.**, s. 31. “Ayrıca, vergileme politikası ile uluslararası çatışmaların ortaya çıkması halinde kendi halk sağlığını tehdit eden tehlikelerle mücadele etme, belirli üretim dallarını veya teşebbüslerini himaye etme vb. amaçlar da vardır.”, A. Bumin Doğrusöz, **Yetki Bölüşüm II**, s. 66.

⁵¹⁰ Yılmaz Aliefendioğlu, **Türk Anayasası**, s. 68.

⁵¹¹ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 3.

⁵¹² “Kaldı ki, günümüzde artık sosyal devlet olarak karşımıza çıkan devlet için vergi alma, bir hak ve yetki olarak kalmamakta, fonksiyonlarını gerçekleştirebilmesi için bir görev oluşturmaktadır.”, Ahmet Kumrulu, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, Ankara, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 36, S. 1-4’ten ayrı bası, 1981, s. 147.

temel Anayasal kurallarından birisi olarak yer almıştır⁵¹³. Devlet, kendisinden beklenen görevleri yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu gelirleri vergilendirme yetkisini kullanarak almaktadır⁵¹⁴. Vergi hukuku alanında kamu yararı ile birey çıkarları arasında belirli bir çelişme ve çatışma bulunduğundan, vergilendirmenin duyarlı bir dengeye oturtulması gerekmektedir⁵¹⁵.

Teknolojik ve ekonomik gelişmeler, hızlı karar alma ihtiyacı vb. nedenlerle bu ilkeden sapmalar ve yürütme organına da vergilendirme yetkisi alanında bazı yetkiler tanımışsa da, vergilendirme yetkisinin, kural olarak yasama organına ait olduğu tartışmasızdır. 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda da vergileme yetkisinin kullanılmasında yasama organı söz sahibidir ve asli yetkili organ durumundadır. Yürütme organı ise, istisnaen yetkilidir. Yürütme organı diğer alanlarda olduğu gibi, vergilendirme alanında da yasal dayanak olmaksızın yetki kullanamayacaktır⁵¹⁶. Yürütme organının bu yetkisi, yasama organının bu yetkisini kullanmış ve yürütme organını da böylece yetkilendirmiş olması şartı ile mevcuttur. Yasama organının yürütme organını yetkilendirebileceği konular da, bizzat Anayasamız tarafından saptanmıştır. Bu açıkladıklarımızın tek ayrık halini, olağanüstü haller teşkil etmektedir⁵¹⁷.

Biz çalışmamızın bu bölümünde önce, yasama organı ve vergilendirme yetkisi üzerinde duracağız. Daha sonra da, bu yetkinin yürütme organınca hangi kayıtlarla kullanılabileceğini ve ne şekilde uygulanacağını incelemeye çalışacağız.

⁵¹³ Çeşitli ülkelerin Anayasalarındaki vergilendirme için bkz. Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 57, 93.; ayrıca bkz. Zafer Ertunç Şirin, “Vergi Hukukunun Anayasal Temellerinin Karşılaştırmalı Hukuk Açısından Değerlendirilmesi”, **a.g.e.**, s. 291 vd.

⁵¹⁴ Aykut Tavşancı, “Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 306, Şubat 2007, s. 170.

⁵¹⁵ Selim Kaneti, **a.g.e.**, s. 11.

⁵¹⁶ “Gerçekten vergi yasaları vergilendirmenin ana öğelerini belirleyerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici yönetsel işlemlerde bulunma yetkisi verebilirler. Ancak vergilerin uygulamada gerçekleştirilmesine yönelik olan bu yürütme kullanımlarını da iki bölümde incelememiz uygun olacaktır. Birinci gruptakiler yenilik ve şekilsel ödevler getirici olan işlemlerdir. Diğerleri ise açıklayıcı olmaları ve kurallardaki duraksamaları giderici nitelikleri dolayısıyla herhangi bir yükümlülük getirmeyenlerdir. Ülkemizdeki uygulamaya bakıldığında verginin aslını etkileyen, matrah ve oranını değiştiren kuralların yürütme organı tarafından çıkarılabildiği gözlemlenmektedir.”, Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 158.

⁵¹⁷ Nami Çağan, “Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü”, Ankara, **Anayasa Yargısı**, 1986, s. 216.

B. Güçler Ayrılığı İlkesi

Güçler ayrılığı ilkesi⁵¹⁸ mutlakiyetçi rejimlere karşı özgürlükleri korumak amacıyla on sekizinci yüzyılın ikinci yarısında ortaya atılmıştır. Bu ilkenin temeli, devlet egemenliğini oluşturan üç ana yetkinin (yasama, yürütme ve yargı) devlet yönetiminde birbirlerinden ayrılarak bağımsız organlar tarafından kullanılmasıdır. Güçler ayrılığı ilkesi 1789 İnsan ve Vatandaş Hakları Bildirisinde (md. 16) yer almış ve ilkenin mantığı Amerika Birleşik Devletleri Anayasası'nın çatısına yansımıştır⁵¹⁹. Günümüzde ilkenin en çok korunmaya çalışıldığı alan vergilendirmedir. Vergilerin ancak yasayla konulabileceği kuralı bazı istisnalar dışında hemen hemen tüm Anayasalarda yer almaktadır⁵²⁰.

Güçler ayrılığı ilkesinin gereği olan yasama ve yürütme güçlerinin vergilendirme alanındaki düzenleme yetkilerinin sınırını belirlemek kolay değildir. Bu konuda vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olan düzenlemelerin yasama organı, vergilendirme tekniğine ve ayrıntıya ilişkin düzenlemelerin yürütme organı tarafından yapılması gerektiği ileri sürülebilirse de bu ölçüt kesin bir alan ve yetki ayırımını gerçekleştirmektedir⁵²¹. Bu olgunun en önemli nedeni, devletin sosyal

⁵¹⁸ “... Anayasa kavramı ile devlet iktidarının sınırlandırılması amacı arasında son derece yakın bir ilişki vardır. Gene Anayasacılık akımının ilk günlerinden bu yana, devlet iktidarının etkin biçimde sınırlandırılmasının en etkin yolunun, kuvvetler ayrılığı yani devlet iktidarının çeşitli devlet organları arasında bölüşülüp paylaşılması olduğu kabul edilmektedir... Kuvvetler ayrılığı deyiminden normal olarak anlaşılan, devletin üç hukuki iktidarı olan yasama, yürütme ve yargı kuvvetlerinin ayrı devlet organlarına verilmiş olmasıdır... Belirtmek gerekir ki, kuvvetler ayrılığının çağdaş anlamı, yasama ve yürütme arasındaki ayrılıktan çok, yargı organının bu iki siyasal nitelikli organ karşısındaki bağımsızlığını ön plana çıkarmaktadır... Bu durumda, yasama – yürütme ayrılığının eski önemini korumadığı gerçek olmakla birlikte, yargı organının bağımsızlığı, benimsenen hükümet sistemi ne olursa olsun, bütün hürriyetçi demokrasilerin vazgeçilmez bir unsurudur.”, Ergun Özbudun, **a.g.e.**, s. 40, 41.

⁵¹⁹ Nami Çağan, **Sosyal Hukuk Devleti**, s. 134.

⁵²⁰ “Bunun nedeni belki de vergilendirme yetkisinin parlamentoların tarih içinde kazandıkları ilk yetki olmasından kaynaklanmaktadır. Öte yandan, kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yönelen en etkin müdahalelerden biri olan verginin yasayla konulmasının sağladığı güvence de, bu ilkenin sıkı bir biçimde korunmasının başlıca gerekçelerindendir.”, Nami Çağan, **Anayasa Çerçevesi**, s. 217.; “Güçler ayrılığı ilkesi yasama ve yürütme organları arasında kesin ayırımı gerektirdiği için vergi ile vergi muafiyeti ve istisnalarının konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması ancak yasama organı tarafından çıkarılan yasalarla gerçekleştirilebilir. Buna karşılık vergilerin sübjektif bireysel nitelik taşıyan tarh ve tahsil işlemleri yürütme organının yetki alanı içindedir. Yürütme organı yasallık ilkesi nedeniyle bu konularda kural olarak bağıli yetkiye sahiptir. Takdir yetkisi ise ancak çok istisnai durumlarda söz konusu olur.”, Nami Çağan, **Türk Anayasası**, s. 185.

⁵²¹ “Kaldı ki çağdaş demokratik gelişim içinde güçler ayrılığı ilkesi yasama ve yürütme güçleri arasındaki ayırım açısından yumuşamış, kurumlar dengesi yürütme organı yararına bozulmuştur.”,

nitelik kazanması dolayısıyla ekonomiye etkin biçimde ve zamanında müdahale edebilmesi zorunluluğudur. Söz konusu zorunluluk kendisini vergilendirme alanında daha açık olarak duyurmuştur çünkü vergiler ekonomiye müdahalede en elverişli araçlardır. Bu nedenle gerçek vergi reformlarının yürütme organları tarafından başarıya ulaştırılması şansı daha fazla görünmektedir⁵²².

Vergilendirme alanında yürütme organının sahip olduğu yetkinin kapsamı çeşitli devletlerin Anayasalarında farklı düzenlenmiştir⁵²³. Federal Almanya, Fransa, İtalya ve Hollanda'da vergilendirme yetkisinin yasama organından yürütme organına devri, yetki devrine ilişkin genel hükümler çerçevesinde gerçekleştirilmektedir (Federal Alman Anayasası, md. 80, f. 1; Fransız Anayasası, md. 38; İtalyan Anayasası, md. 76, 77). Amerika Birleşik Devletleri, İsviçre, Hollanda, Belçika gibi bir kısım devletlerin Anayasalarında yetki devrine ilişkin bir hüküm bulunmamakla birlikte özellikle gümrük vergileri ve dış ticaret üzerinden alınan vergiler alanında yasalarla yürütme organına yetki devredilmiştir⁵²⁴.

Yazılı bir Anayasanın bulunmadığı İngiltere'de de her yıl bütçe yasası ile yetki devri yoluna başvurulmaktadır. Buna karşılık Anayasamızda vergilerin yasallığı ilkesi belirtilmekle beraber yasama organının yürütme organına⁵²⁵ yetki devri olanağı tanınmıştır⁵²⁶.

Erdoğan Teziç, “Batı Demokrasilerinde Yürütme’nin Üstünlüğü ve Yeni Kurumlar Dengesi”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Yıl 1, S. t, Ağustos 1980, s. 91, 94; Münci Kapani, **a.g.e.**, s. 285, 286.; “Parlamentar sistemde, yasama ve yürütme güçlerinin ayrılığı uygulamada, kurumsal düzeyde kalmakta ve kuramsal olarak varlığını sürdürmektedir. Gerçekte, her iki güç arasında sıkı bir işbirliği ve karşılıklı etkileşim vardır. Yürütmenin de, yasama üzerinde etkinliğini giderek artırdığı, dengeğin yürütme lehine bozulduğu da görülmektedir.”, Şeref Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 90 vd.

⁵²² “Öte yandan çoğulcu demokrasi uygulaması, baskı gruplarının yasama organı üzerinde yürütme organına göre daha çok etkili olarak vergi yasalarının amaçlarını saptırmaları sonucunu doğurmaktadır.”, Nami Çağan, **Sosyal Hukuk Devleti**, s. 133.

⁵²³ Ergun Özbudun, **a.g.e.**, s. 203; Servet Armağan, **1961 Anayasası ve Bakanlar Kurulu**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1978, s. 74; A. Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2012, s. 52; Ergun Özbudun, “1961 ve 1982 Anayasa’larında Kanun Hükmünde Kararnameler”, Ankara, **Anayasa Yargısı**, 1986, s. 227 vd.

⁵²⁴ Şeref Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 221, “Vergilerin yasallığı ilkesi, parlamentonun vergilendirme alanındaki yetkilerinin uzun süre korunmasına neden olmuştur. Ancak maliye politikasının çabuk ve esnek tedbirler gerektirmesi ve vergilendirme alanında da yürütme organının yetkilendirilmesini gerekli kılmış, dolayısıyla yasallık ilkesi eski sertliğini yitirmiştir.”, Nami Çağan, **Anayasa Çerçevesi**, s. 218.

⁵²⁵ “Yasanın hiyerarşik üstünlüğü ilkesi gereğince yasama ve yürütme organları niteliği itibarıyla tamamıyla aynı işlemleri tesis etmektedir. Söz konusu işlemlerin farklılığı bu işlemler ve işlemi yapan organlar arasındaki hiyerarşiden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla yasama organı Anayasaya aykırı

C. Yasama Organı

1. Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi

Vergilendirme yetkisi, demokrasinin gereği olarak yasama organı tarafından kullanılmaktadır. Bu kural, vergilerin ancak yasayla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması, bu konularda yürütme ve yargı organlarının yetkisiz olmaları anlamını taşır. Yasama organı vergilendirme yetkisini kullanırken kendisine düşen önemli görevlerden birisi de yapılan yasaların Anayasaya aykırı olmamasıdır. Vergilendirme yetkisinin Anayasalarda sınırlarının çizilmesi ve yasalara bağlı olması, kişi hak ve özgürlüklerini sınırlandıran vergilendirmenin yasal sınırlarını belirleyip kişilere güvence sağlaması açısından önem kazanmaktadır⁵²⁷.

Yasama organının yetkisi, vergi, muafık ve istisnalarının konulması, kaldırılması ve değiştirilmesiyle ilgilidir. Yürütme organının yetkisi ise vergilendirme tekniği ile ilgili alanlarda ortaya çıkmaktadır⁵²⁸. Esas olarak, vergilendirmeye ilgili temel düzenlemeler yasama organına bırakılırken,

olmamak koşuluyla istediği konuda düzenleme yapabilir; buna karşılık yürütme sadece ve sadece yasayı uygulamak anlamına gelmektedir. Dolayısıyla söz konusu ilke uyarınca yasanın uygulanması, hiyerarşik olarak üstün olan yasanın verdiği yetkilerle ve yasanın çizdiği çerçeve içinde hareket etmek anlamına gelmektedir.”, Oytun Canyaş, **a.g.e.**, s. 77, 78.; Turan Güneş, **Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1965, s. 41.

⁵²⁶ “Bu çeşit bir uygulamaya, Anayasal bir temele dayanmamakla birlikte, 1971 yılında çıkartılan bir yasayla Hollanda’da geçilmiştir.”, “Bu hüküm, çağdaş gelişmelere ayak uyduran bir nitelik taşımaktadır. Bu kuralın öngördüğü yetki devrinin kapsamı daraltılmamak, tersine gümrük ve dış ticaret üzerinden alınan vergiler açısından yerleşmiş uygulamalara koşut olarak genişletilmelidir. Ayrıca Anayasanın bütçe ile ilgili hükümlerinde değişiklik yapılarak yürütme organına fiyatlar genel düzeyindeki artışın belli bir yüzdesi veya tamamı ölçüsünde vergi tarifelerinde, ölçülerinde, oranlarında, muafık ve istisnaları ile indirimlerinde ve cezalarında arttırma yapma yetkisi sağlanabilir.”, Nami Çağan, **Türk Anayasası**, s. 185.; “Bu yasa Maliye Bakanına, her yıl tüketici fiyat endekslerindeki artışın yüzde seksen ile yüzde yüzlük bir kısmını gelir vergisi indirimlerine ve matrah dilimlerine yansıtma yetkisi tanımıştır. Böylece enflasyonun, artan oranlı gelir vergisini bozucu etkisi giderilmek istenmektedir.”, Nami Çağan, **Sosyal Hukuk Devleti**, s. 133.

⁵²⁷ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 12 vd.

⁵²⁸ “Fakat günümüzde sosyal ve müdahaleci devlet anlayışı, yetkinin yürütme organı lehine genişlemesine yol açmış, yasama organının baskı gruplarının daha fazla etkisi altında olduğu göz önünde tutularak, vergilendirmeye ilgili değişiklikler yürütme organına verilmeye başlanmıştır. Günümüzde vergi reformları yürütme organı tarafından gerçekleştirilmektedir.”, Ümit Süleyman Üstün, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2007, s. 191.

vergileendirme tekniğine ilişkin tarh, tahakkuk gibi işlemler yürütme organına verilmektedir⁵²⁹.

Türkiye’de 1982 Anayasası’nın 73. maddesindeki; “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerin yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilebilir” ibaresiyle, yürütme organının yetkisi⁵³⁰ nin ancak belirli yasalar çerçevesinde kullanılabileceği hüküm altına alınmıştır⁵³¹. Maddede belirtilen görev ve yetkilerin hemen başında, “yasa koymak, değiştirmek ve kaldırmak” gelmektedir. 87. maddede ise, Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin görev ve yetkileri düzenlenmiştir. Bu maddeyi izleyen maddelerde de, yasaların teklif edilmesi, görüşülmesi ve Cumhurbaşkanı tarafından yayınlanması düzenlenmiştir. Anayasamızın “genel esaslar” başlığını taşıyan birinci kısmında yer alan “yasama yetkisi” başlıklı 7. maddesinde, “Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi’nindir. Bu yetki devredilemez” hükmü yer almaktadır⁵³².

Vergi ve benzeri mali yükümlülükler, yalnızca Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Yasama organı, bu saydığımız üç yetkisinden hiçbirini yürütme veya yargı organına devredemez ve bu yönde doğacak

⁵²⁹ Nami Çağan, **Vergileendirme Yetkisi**, s. 146.; Güncel bir Anayasa Mahkemesi kararını örnek verebiliriz; 02.04.2011 tarih ve 27893 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır, Esas Sayısı: 2009/21, Karar Sayısı: 2011/16, Karar Günü: 13.01.2011, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/default.aspx#>, 17.10.2013.

⁵³⁰ “Yasama organı, verginin yasallığı ilkesi çerçevesinde vergiye ilişkin temel hususları belirledikten sonra, yasaların uygulanmasını sağlamak üzere tekniğe, teferruata ve uzmanlık isteyen hususlara ilişkin konuların düzenlenmesini idareye bırakabilir. Vergileme alanında Bakanlar Kurulu’na sınırlı da olsa düzenleme yetkisinin verilmesinin çeşitli gerekçeleri vardır. Çağdaş demokratik ülkelerde parlamentoların işleyiş usulüne bağlı olarak yasa çıkarmanın zaman alması, özellikle ekonomi alanında gerekli tedbirlerin hızlı ve etkin bir şekilde alınmasını engellediğinden, ülkenin sosyo – ekonomik dengeleri için zararlı sonuçlar doğurabilir. Oysa yürütme organının toplanması ve çalışması, yasama organına göre çok daha hızlı ve kolay olduğu için, günün ihtiyaçlarına göre idarenin ekonomiye çabuk ve etkin müdahale edebilmesini sağlamak için Bakanlar Kurulu’na düzenleme yetkisi verilir. Yasama sürecinin uzunluğunun yanı sıra, bu süreçte mükelleflerin olumsuz tepkilerinin ortaya çıkması veya baskı gruplarının yasama organını etkilemesi gibi sebepler, belli sınırlar içinde düzenleme yetkisinin Bakanlar Kurulu’na verilmesine yol açar. Vergileme alanı ekonomik konjonktüre sıkı sıkıya bağlı bir alan olduğundan, enflasyonun yaratmış olduğu aşınmayı telafi etmek, teknolojik gelişmeleri, yatırımları ve istihdamı kısa dönemde yönlendirmek ve etkilemek için de Bakanlar Kurulu’na düzenleme yetkisi verilir. Ayrıca, çerçevesi yasalarla belirlendikten sonra, bazı usul ve esaslarla ilgili uzmanlaşma gerektiren konularda idareye düzenleme yapma yetkisi verilmesi esneklik, kolaylık ve uygulanabilirlik açısından daha pratiktir.” Adnan Gerçek, **a.g.e.**, s. 95, 96.

⁵³¹ Elif Sonsuzoğlu, **a.g.t.**, s. 124.

⁵³² Turan Güneş, **a.g.e.**, s. 101.

bir tasarrufta bulunamaz. Anayasamızın benimsediği bu kuralın da iki istisnası vardır. Bunlardan birincisi 73. maddenin son fıkrasında, ikincisi ise 167. maddede düzenlenmiştir ki, bunlara daha sonra değineceğiz.

Anayasa Mahkemesi'nin yasaların Anayasaya uygunluğu denetimini yapması, Anayasanın üstünlüğü ve hukuk devleti ilkelerinin bir sonucu olup, Anayasa ile tanınan bir yargı yetkisinin kullanılmasını oluşturmaktadır⁵³³. Ancak 1982 Anayasası'nın 121. maddesiyle, olağanüstü hallerde⁵³⁴ vatandaşlar için olağanüstü hal yasasına uygun olarak KHK'lerle para, mal ve çalışma yükümlülükleri getirme yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. Bu kararname, Resmi Gazetede yayınlanıp aynı gün T.B.M.M.'nin onayına sunulmaktadır⁵³⁵. Ulusal Meclislerin en önemli görevi olan, topluma yeni vergiler yükleme veya vergi yüklerini değiştirme ile toplanan kamu gelirlerinin çeşitli kamu hizmetlerine tahsis edilmesini yakından etkileme, izleme, denetleme ve onaylama görevlerinin yürütme organının yetkisine bırakılması, zaman zaman demokrasi açısından kaygı verici de olabilmektedir⁵³⁶. Bu nedenle, vergilendirmede de yasama ve yürütme organlarının yetki sınırlarının çerçevesinin iyi çizilmesi ve yasama organının yetkisini tam olarak kullanabilmesi için de yasaların Anayasaya uygun olması önem arz etmektedir.

⁵³³ “Anayasa Mahkemesi'nin bu denetim ve aykırılık halinde iptal kararı verme yetkisi, yasama organı tarafından yasayla beliren bir yetki olmayıp, doğrudan Anayasadan kaynaklanan bir yetkidir.”, “Burada, Anayasa Mahkemesinin bir vergi yasasını Anayasaya aykırı bularak iptal etmesi ve dolayısıyla söz konusu verginin kalkması halinin, bir yasama yetkisinin kullanılmasını oluşturmayacağını hemen belirtmek gerekmektedir.”, Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, **a.g.e.**, s. 131.; “Anayasamızın 73. maddesinin 3. fıkrasında yer alan ve yukarıda da alıntı yaptığımız hüküm, 1961 Anayasası'nda da vardı. Yalnızca, fıkranın sonunda yer almaktaydı. Bu sözcükler, mevcut Anayasamızda da fıkraya, doğmuş bulunan tereddütleri gidermek ve açıklık getirmek maksadıyla eklenmiştir.”, “1982 Anayasası'nın vergileme ödevine ilişkin hükmü, gerek konumu gerek içerik ve ilkeleri bakımından 1961 Anayasası'nın aynı konuya ilişkin hükmü (md. 61) ile büyük ölçüde aynılık arz etmektedir. Bu bakımdan, 1961 Anayasası zamanında, Anayasa Mahkemesi'nce konumuza ilişkin olarak verilen kararlara da yer vermenin bir zorunluluk olduğuna inanıyoruz. Çünkü bu kararların, 1982 Anayasası'nın lafzı ve ruhu ile çelişmemesi kaydı ile geçerliliğini sürdürdüğü ve yorum işleminde kullanılabileceğini söylemek mümkündür. 1982 Anayasası'nda, vergilendirme alanında, Bakanlar Kurulu'na KHK çıkarma yetkisi verilmemiştir.”, Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 147, 189.

⁵³⁴ “Bir devletin varlığını tehlikeye koyacak şekilde hukuk ve yasa düzenlemelerinde gedikler açılması durumunda en ileri Anayasaların uygulandığı ülkelerde bile bazı yöntem farkları saklı kalmak şartıyla, hükümlere fazladan yetkiler tanınmıştır. Önceden yasalarda belirlenen veya tehlike anında yetkili makamlar tarafından verilen bu tür yetkileri hükümetler kullandığı zaman olağanüstü durum yönetimleri (rejimleri) ortaya çıkmış olur.”, Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 168.

⁵³⁵ Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, **a.g.e.**, s. 141.

⁵³⁶ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 51.; Ümit Süleyman Üstün, **a.g.e.**, s. 192.

2. Yasama Organının Anayasal Temelleri

Devlet, egemenlik yetkisine dayanarak aldığı vergilerin düzenlenmesinde Anayasada düzenlenen esas ilkelere uymak zorundadır. Bu ilkelerin en önemlisini de yasallık ilkesi⁵³⁷ oluşturmaktadır. Vergilerin yasallığı ilkesi, demokratik ülkelerde vergilendirme yetkisine güçler ayrılığı ilkesi çerçevesinde yasama organının sahip olması şeklinde açıklanır. Vergilerin ancak yasayla alınabileceği birçok devletin Anayasası⁵³⁸nda da hükme bağlanmıştır. Çalışmamızda sıklıkla bahsettiğimiz üzere yasadışı vergi olmaz kuralının kökeni, temsilsiz vergi olmaz ilkesidir. Bu ilkenin özünde de yükümlülerin yasama organında temsil edildikleri varsayımı bulunmaktadır. Böylelikle vergi yükümlüleri, kendi haklarında getirilen vergilere rıza göstermiş sayılmaktadır⁵³⁹.

Anayasa Mahkemesi de çeşitli kararlarında vergilerin yasallığı ilkesine açıklama getirmiştir. Buradan anlaşılacağı üzere bir verginin yasama organınca konulmuş sayılabilmesi için, onun yalnızca konusunun yasayla belirlenmesi yeterli değildir. Verginin konusundan başka oranı veya miktarı, indirimleri, istisna ve muafiyetleri, tarh, tahakkuk ve tahsil yöntemleri, yaptırımları, zamanaşımı vb. konuların da yasayla düzenlenmesi zorunludur⁵⁴⁰.

⁵³⁷ Verginin yasallığı hakkında detaylı bilgi edinmek için Prof. Dr. Gülsen Güneş'in "Verginin Yasallığı İlkesi" adlı eserine bakılması gerekmektedir. Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 1 vd. Ayrıca "Yasallık İlkesi"nin tanımı için çalışmamızın İkinci Bölüm I., B., 6. alt başlıklarına da bakılabilir.

⁵³⁸ Çeşitli ülkelerin Anayasalarında bulunan bu hükmün karşılaştırmalı açıklamaları için bkz. Zafer Ertunç Şirin, "Vergi Hukukunun Anayasal Temellerinin Karşılaştırmalı Hukuk Açısından Değerlendirilmesi", **a.g.e.**, s. 290 vd.

⁵³⁹ Ali Çınar, "Vergilendirme Yetkisi ve Bu Yetkinin Demokrasi İle İlişkisi-1", S: 21, Yıl: 4, **Vergi Dünyası**, Şubat- Mart, 1996, s. 62.; Aykut Tavşancı, **Yasama Organı**, s. 167.; İbrahim Hüvez, "Verginin Yasallığı İlkesinin İstisnası Olarak Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisinin Değerlendirilmesi", **Vergi Raporu**, S: 22, Yıl: 4, Nisan-Mayıs, 1996, s. 46.

⁵⁴⁰ "Anayasa koyucu her çeşit mali yükümün yasayla konulmasını buyururken, keyfi ve takdirli uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Yasa koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililerine yükletilmesine olur vermesi, bunun yasayla konulmuş sayılması için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, yasayla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler, belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir.", "Bazı konuların ilgili yasayla düzenlenmeyip bir başka yasaya atfı yapılarak belirlenmesini de, Anayasamız açısından, mümkün kabul etmek gerekir. Nitekim şekli yükümlülükler ile verginin tarh ve

Nitekim Anayasa Mahkemesi de bazı kararlarında, 1961 Anayasası'nın yürürlüğü esnasında vermiş olduğu kararlardaki kavram veya açıklamalara, atıflar veya alıntılar yapmak suretiyle yer vermektedir⁵⁴¹.

Anayasa koyucunun her çeşit mali yükümlerin yasayla konulmasını emrederken keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek Anayasal ilkelerin yasada yer almasını emrettiği muhakkaktır. Mali yükümlerin mükellefleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bunlar yasada yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını ve hatta temel haklarını etkileyecek uygulamalara yol açabilirler. Bu bakımdan yasayla düzenlenmeleri zorunludur⁵⁴². Yasa koyucu, vergi yasası ile

tahakkukunu düzenleyen bir başka genel yasa (V.U.Y.) veya tahsil yöntemlerini düzenleyen bir başka genel yasa (A.A.T.U.H.Y.) varken, bu konuların ayrıca her vergi yasasında yeniden belirlenmesine gerek yoktur. 1982 Anayasası'nda verginin yasallığı ilkesi 73. maddenin 3.fıkrasında düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre; "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler yasayla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." Verginin yasallığı ilkesi sadece vergileri değil, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri, bir diğer deyişle kamusal güce dayalı bütün yükümleri kapsamaktadır.", A. Bumin Doğrusöz, **a.g.m.**, s. 139; Aykut Tavşancı, **Yasama Organı**, s. 168.; "Anayasa Mahkemesi kararlarında da görüldüğü gibi, bir verginin yasama organınca konulmuş sayılabilmesi için, onun yalnızca konusunun yasayla belirlenmesi yeterli değildir.", Turan Güneş, **a.g.e.**, s. 102.; "Bir vergi yasasının konusuna ilişkin hususlar için bir diğer vergi yasasına da atıf yapılabilir. Bunun örnekleri de vardır. BGY ve K.D.V., serbest meslek faaliyeti, ticari ve zirai kazanç ve faaliyetini düzenlemeyerek, bu hususların saptanması konusunda G.V.Y.'ye atıfta bulunmaktadır.", Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, **a.g.e.**, s. 132.; "Verginin yasallığı ilkesi bir taraftan vergilendirme yetkisini kullanan organlara bağlayıcı bir çerçeve çizerken diğer taraftan da, vergi yükümlülerine bazı haklar ve görevler vermektedir. Vergi hukukunda esas sınırlayıcı etken, yasanın kendisidir. Yasaya dayanmayan ya da yasayla öngörülmeleyen bir konuda vergilendirme söz konusu değildir. Yasada hangi işlem ve ilişki vergi konusu edilmişse, ancak o işlem ve ilişkiden dolayı vergileme söz konusu olabilmektedir.", "Verginin yasallığı ilkesinin doğal bir sonucu olarak vergilerin yasayla kaldırılması ya da değiştirilmesi gerekmektedir. Yürütme organının yasal dayanak olmaksızın vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi yoktur. Yargı organının da kıyas veya başka şekillerde vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi bulunmamaktadır.", Metin Taş, "Anayasal Vergi Normları Açısından Gelir Vergisi", İstanbul, **13. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, 2000, s. 277.

⁵⁴¹ "İnsanlık tarihinde birçok devrimlerin önemli etkenlerinden birisi olmuş bulunan bütçe ve vergi işlerine ilişkin Anayasal kuralların tarihi gelişim açısından değerlendirilmesi, Anayasa'nın 61. maddesinin (1982 Anayasası md. 73) temelinde yatan düşüncenin, vergiye ilişkin önemli konuların yasama meclislerince düzenlenmesini sağlamak olduğunu göstermektedir. Kuralların yorumu sırasında onların kuruluş amaçları bir kenara bırakılamaz. Amaca dayanan yorum ise 61. maddedeki (1982 Anayasası md. 73) vergi koyma kavramını geniş biçimde yorumlama zorunluluğunu doğurur.", AYM, E. 1984/1, K. 1984/2, "... Bize göre bu mahkemenin Anayasadaki yeri, sistematığın ve fonksiyonunun mahiyeti ve niteliği gereği olarak ya YASAMA bölümünün içinde olmalıydı ya da en azından 1961 Anayasası'nda olduğu gibi Yüksek Mahkemelerin dışında tutulmalıydı...", 01.03.1984, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, 24.05.2013.; AYM, 1967/41 K. 1969/57, T. 23-25. 10. 1969, **AYMKD**, C: 8, s. 49, 50.; AYM, E. 1970/ 55, K. 1971/57, T. 15. 06. 1971, **AYMKD**, C: 9, s. 538.

⁵⁴² "Vergi koyma kavramının geniş yorumu vergiden istisna edilme ve muaf tutulma konularının da yasayla düzenlenmesini zorunlu kılmaktadır.", "Bütün bu belirtilenlerin yasayla düzenlenmesi

yukarıda da saydığımız vergiye ilişkin temel hususları belirledikten sonra, uygulamaya, tekniğe veya uzmanlık isteyen hususlara ilişkin konuların düzenlenmesi yürütme organına bırakılabilir⁵⁴³. Yürütme organına bu hususlarda bırakılabilecek bir düzenleme yetkisi, vergilendirmeye ilişkin temel konularda olmadığı için 73. maddenin son fıkrası ile sınırlı değildir⁵⁴⁴. Temel konu ile teknik konular ve ayrıntılar ayırımında yeterli ölçüler bulunmasa bile, yasama ve yürütme organlarının düzenleme alanlarını ayıran daha elverişli bir ölçüt de bulunmamaktadır. Bu nedenle yürütme organınca şekli bir mükellefiyet getirilmemelidir⁵⁴⁵.

3. Bütçe Yasası

Milletlerin egemenlik hakkının en açık ve kesin yansıması olarak nitelendirilen bütçe hakkı ilk olarak İngiltere’de kabul edilmiştir. İngiliz sistemi daha sonra bazı Avrupa ülkeleri olmak üzere çeşitli parlamenter demokrasiler için de örnek oluşturmıştır. Türkiye’de gerçek anlamda bütçe hakkının başlangıcı olarak 1909 bütçesi kabul edilmektedir. Bütçe hakkına ilişkin hükümler Cumhuriyet dönemi Anayasalarında da yer alarak bugüne gelmiştir⁵⁴⁶.

zorunludur. Aksi halde idareye keyfi uygulamalara meydan verecek çok geniş bir takdir yetkisi tanınmış olur.”, “İnceleme konusu yasanın mali güç unsurunu tartışmaya elverişli bir şekilde düzenlenmesini, yasanın söz konusu unsuru gözetmediğinin kabulü için yeterli saymıştır. Yüksek mahkemeye göre, bu unsurun açık bir direktif teşkil edecek şekilde yasada yer alması ve hususun uygulayanların anlayış ve yorumuna bırakılmaması zorunludur.”, AYM, E. 1965/ 46, K. 1966/16, T. 29.03.1966, **AYMKD**, C: 4, s. 111, 112; E. 1967/ 64, K. 1968/ 12, T. 18. 04. 1968, **AYMKD**, C: 6, s. 124; E. 1969/ 23; K. 1969/ 41 T. 3. 7. 1969, **AYMKD**, C: 7, s. 537; E. 1970/ 29 K. 1970/ 48; T. 22. 12. 1970, **AYMKD**, C: 15, s. 574; E. 1976/ 54, K. 1977/ 8, T. 03.02.1977, **AYMKD**, C: 15, s. 14.

⁵⁴³ “Hemen her Anayasada hükme bağlanan vergilerin yasallığı ilkesinin katı biçimde uygulanması, yakın bir geçmişte geçerliliğini yitirerek, yerini vergilendirme yetkisinin yasama ve yürütme organları arasında paylaşılması uygulamasına bırakmıştır. Genellikle parlamentonun iradesi doğrultusunda şekillenen bu durumun özünde, ekonomi politikasını oluşturan bileşenlerden birisi olan vergiyi, anılan kurumun ağır işleyen yapısının dışına taşımak ve uygulamasında sınırlı bir esneklik sağlamak düşüncesi mevcuttur”, Abdullah Kütükçü, “Bakanlar Kurulunun Vergi Yasalarında Anayasa 73/4’e Göre Sahip Olduğu Yetkiler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 207, Kasım 1998, s. 127.; “Bakanlar Kurulu vergileme alanında BKK çıkartarak sonuç itibarıyla ülkenin ve kamunun menfaatini sağlamaya ve korumaya çalışmaktadır.”, Adnan Gerçek, **a.g.e.**, s. 98.

⁵⁴⁴ “Ancak burada karşılaşılan problem, temel konular ile teknik konular ve ayrıntılar ayırımının nasıl yapılacağıdır. Bu husustaki ölçütler yetersizdir. Hatta bazı yazarlar, bu ayrımı, hukuki bir temelden yoksun olduğunu vurgulayarak reddetmektedirler.”, Turan Güneş, **a.g.e.**, s. 102.

⁵⁴⁵ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 131.; Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, **a.g.e.**, s. 133.

⁵⁴⁶ S. Ateş Oktar, “Kamu Maliyesi Hukukunun Bazı Anayasal İlkeleri ve Anayasanın Mali Hükümlerine İlişkin Düşünceler”, **a.g.e.**, s. 191, 192.

Bütçe ile ilgili hükümler Anayasamızın 89., 161.⁵⁴⁷, 162. ve 163. maddelerinde yerini almıştır. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasası'nın 3. maddesinin f bendinde bütçe, “Belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge” olarak tanımlanmaktadır⁵⁴⁸. Bütçe hakkı ise; vergilerin ve benzeri çeşitli mali yükümlerin ancak yasalar ile konulup, değiştirilebilip, kaldırılabilceğini öngören verginin yasallığı ilkesi vasıtasıyla mali yükümlerin öngörülebilir olmasını sağlayan ve hukuki güvenliği pekiştiren⁵⁴⁹ bir haktır. Bütçe hakkı ile halka her yıl parlamento vasıtasıyla o yıl uygulanacak vergi yasalarının belirlenmesinde ön izin verdirerek sonradan hesapta olmayan vergi yasalarıyla karşılaşılmasını engellenir⁵⁵⁰. Bu şu şekilde olmaktadır. Bütçede Bütçe

⁵⁴⁷ “Bütçe hakkının aşamalarından giderlerin tasdiki ve yıllık tasdik ile ilgili bir hüküm Anayasada yer almamıştır. Anayasa'nın 161. maddesinin birinci fıkrasında, “Devletin ve kamu iktisadi teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamaları yıllık bütçelerle yapılır” hükmüne yer verilmekle birlikte; kamu gelirlerinin ya da vergileri n yıllık bütçelerle toplanacağına dair bir hüküm Anayasada yer almamaktadır. Bu konuya ilişkin hükümlere Anayasa yerine yasalarda yer verilmiştir. 1050 sayılı Muhasebe-, Umumiye Yasası'nın 6. maddesine göre, “bütçe, devlet daire ve kuruluşlarının bir yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulanma ve yürütülmesine izin veren bir yasadır.” Ayrıca, “yasaya dayanmadıkça hiçbir vergi ve resim tarh edilemez, tahakkuk ettirilemez ve tahsil edilemez. Vergi ve resimlere ilişkin tarh ve tahsil usulleri yasa ve nizamla tabidir. Genel bütçe yasası her yıl vergi ve resimlerin tahsiline izin verir.” Yine, “genel bütçe yasası ile verilen izin dışında, her ne ad ile olursa olsun devlet nam ve hesabına vergi ve resimler toplanması için emirler verenler ve tahakkuk evrakı ve tarifeler düzenleyenler ve fiilen tahsilat yapanlar Ceza Yasası uyarınca cezalandırılırlar. Kaldırılan 1050 sayılı Muhasebe-, Umumiye Yasası'nın yerine yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasası'nda ise, bütçe kavramı ile ilgili olarak, belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge; bütçe yasası ile ilgili olarak da, merkezi yönetim bütçe yasası, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren, bunların uygulanmasına ve yürütülmesine izin veren yasadır tanımlarına yer verilmektedir. Bütçenin Muhasebe-i Umumiye Yasası'nda bir yasa olarak Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasası'nda ise belge olarak nitelendirildiği görülmektedir.”, S. Ateş Oktar, “Kamu Maliyesi Hukukunun Bazı Anayasal İlkeleri ve Anayasanın Mali Hükümlerine İlişkin Düşünceler”, **a.g.e.**, s. 192, 193.

⁵⁴⁸ “24.12.2003 tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu yasa öncesi yürürlükte olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Yasası'nın 6. maddesinde de bütçe kavramı hemen hemen aynı şekilde tanımlanmış, sadece belge yerine yasa ibaresi kullanılmıştır.” “Anayasa Mahkemesi bir kararında bütçeyi gelir toplamaya ve gider yapmaya olur veren kendine özgü yasalaşma yöntemi bulunan, yükümlülüklerin kapsam ve sınırıyla dayanaklarını içeren bir yasa olarak tanımlamaktadır.” (AYM., E.1990/6, K.1990/17, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr/KAR.ARLAR/IPTITRZ04.htm>, 03.07.2013; aynı şekilde bkz.: Ersan Öz, “Vergilendirmede Kanunilik İlkesi ve Bütçe Kanunları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 201, Haziran 2005, s. 144.

⁵⁴⁹ Gülsen Güneş, “Bütçe Hakkı –Evrensel Bir Mali Hukuk İlkesinin Cumhuriyet Dönemindeki Kuramsal ve Uygulamalı Konumuna Eleştirel Bakış”, İstanbul, **İstanbul Üniversitesi Cumhuriyetin 75. Yıl Armağanı**, 1999, s. 287.

⁵⁵⁰ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasasının 37. maddesinde “... genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelirlerinin yasal dayanakları bütçelerinde gösterilir” denilerek gelirlerin yasal dayanağının gösterilmesi zorunluluğu ve gösterileceği yer ifade olunmaktadır, Ersan

Yasasına bağı C cetveli bulunmaktadır⁵⁵¹. Hükümetler çeşitli politik amaçları doğrultusunda bazı vergileri o yıl için C cetveline almayabilirler ve cetvele alınmayan vergiler o yıl için tahsil edilemez. Ancak bu durum o vergilerin kaldırıldığı anlamına gelmez. Vergiler o yıl tahsil edilmese bile, bağı oldukları vergi yasalarının hükümlerinin yürürlüğü devam eder. Sadece tahsil edilmeleri bir yıl süreyle ertelenmiş olmaktadır⁵⁵².

Öncelikle parlamentoya şekli anlamda bir yasa olan bütçe yasasıyla izin verilmesi, bu bütçe yasasında o yıl için tahsil edilecek vergilerin yasal dayanaklarının mutlaka ve açık bir şekilde bulunması gerekmektedir. Bu gereklilik aynı zamanda parlamenter kontrolün gücünü de artırmaktadır. Fakat son yıllarda çıkartılan bütçe yasalarının C cetvellerinin sonuna diğer mevzuat diye torba bir ifadeyle, o yıl bütçe yasasının C cetvelinde yer almasa bile bazı vergi ve benzerlerinin uygulanabilmesine zemin hazırlanmaktadır. Diğer Mevzuat ifadesiyle düzenleme geleneği 2004 ve 2005 Bütçe Yasalarında da devam ettirilmiştir. Yani 2005 yılı içerisinde hükümet ek vergi ve benzeri yükümlülükler getiren bir yasal düzenleme yaparsa, Cumhurbaşkanı da bunu imzalayabilir ve bu düzenleme yürürlüğe konulabilir. Çünkü herhangi bir hukuki aykırılık dile getirildiğinde, getirilmesi muhtemel ek mükellefiyetlerin yasal dayanağının 2005 yılı bütçesinin C Cetvelinin Diğer Mevzuat başlığı altında f bendinde yer aldığı ifade edilecektir⁵⁵³.

Öz, **a.g.m.**, s. 144. Ayrıca konuyla ilgili “verginin yasallığı ilkesi”nin detayları için çalışmamızın İkinci Bölüm I., B., 6. alt başlıklarına bakılabilir.

⁵⁵¹ C cetveli her tür bütçe gelirinin toplanmasına dayanak teşkil eden yasa, tüzük, yönetmelik ve kararların isim, tarih ve numaralarını gösteren bir cetveldir. Bütçe Yasasına bağı cetveller ve içerikleri için bkz. Osman Pehlivan, **a.g.e.**, s. 229 vd.

⁵⁵² “Kaldı ki, alınmasına izin verilen bir verginin ilgili bütçe yıl içinde tarh ve tahakkuk ettirilmemesi de o verginin artık alınmayacağı anlamına gelmemektedir.”, bkz. Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1998, s. 34. “Örneğin TRT Kurumu Yasası uyarınca radyo alımlarında da ruhsat harcı alınması gerekmektedir. 1983 mali yılına ilişkin bütçe yasasının 76. maddesinin c bendinin 4 numarası uyarınca 1983 bütçe yılı içinde yasanın radyo alıcılarına ilişkin ruhsat harcı alınması hakkındaki hükmünün uygulanmaması öngörüldüğü için 1983 yılında radyolar için ruhsat harcı alınmamıştır”, bkz. Selim Kaneti, **Bütçe Hukuku**, İstanbul, Yayınlanmamış Ders Notları, 1983 tarihli eserinden aktaran Gülsen Güneş, “Hukuksal Teknik Açısından Bütçede “Önceden İzin İlkesi” nin Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevinin Kısmen Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İrdelenmesi”, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, İstanbul, **M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları**, No: 12, 2000, s. 182; Ersan Öz, **a.g.m.** s. 145.

⁵⁵³ “Diğer hükümler bu cetvellerde herhangi bir şekilde yer almayan yasa, kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik, tebliğ ve diğer mevzuat ile ikili veya çok taraflı her türlü anlaşmanın gelir, tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin hükümleridir.” “5027 sayılı 2004 yılı Bütçe Yasası 28.12.2003 tarih ve 25330 sayılı Resmi Gazete’de, 5277 sayılı 2005 yılı Bütçe Yasası 31.12.2004 tarih ve 25687

Anayasamızın 73. maddesi vergi ödevini, 89., 161., 162., ve 163. maddeleri ise bütçe ile ilgili hükümleri düzenlemektedir. 73/3. maddesi vergilendirmede yasallık ilkesini düzenlemektedir. 161. madde ise; “... bütçe yasasına, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz” hükmüyle⁵⁵⁴ bütçe yasalarında ya da geçici bütçe yasalarında sadece bütçe ile ilgili hükümlerin yer alması gerektiği, yani bütçe yasasıyla vergi yasalarında değişiklik yapılamayacağını açıkça hüküm altına almıştır. Bu hükmün konulmasının nedeni Anayasa ile bütçe yasalarında özel bir zamanlama metodu öngörülmüş olmasından kaynaklanmaktadır. Diğer bir neden ise Anayasa, hükümetin bütçe ile ilgili olmayan hükümleri bütçeye koymasını yasaklayarak, bu konuların meclisçe daha serbest ve geniş bir görünümle zamanında değerlendirilmesini istemektedir⁵⁵⁵.

73. maddenin ilgili fıkrasında ifade edilen vergilendirmede yasallık ilkesi gereği vergi konusundaki düzenlemelerde sadece vergi yasalarıyla işlem yapılabilir. Dolayısıyla vergi yasalarında ister mükellef lehine ister aleyhine, gerekçesi ne olursa olsun bütçe yasasıyla değişiklik yapılması mümkün değildir ve bütçe yasasına bütçe ile ilgili hükümler dışında vergi yasalarına ilişkin hükümler yer alırsa bu durum Anayasa hükmüne aykırılık teşkil edecektir. Anayasa Mahkemesi konuya ilişkin bir kararında “... Herhangi bir yasa ile düzenlenmesi gereken bir konunun bütçe yasası

mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.”, Ersan Öz, **a.g.m.**, s. 145.; Mehmet Tosuner, **Vergi Hukuku İlkeleri**, s. 46.

⁵⁵⁴ “Bütçe Yasasına Bütçe dışında hüküm konulamaz hükmün/ilkesin doğru anlamak ve ona göre anlamlandırmak gerekir. Bu hüküm, kalıcı düzenlemelerin Bütçe Yasası ile yapılmasını engellemektedir. Çünkü, Bütçe Yasası’nın yıllık/sürekli bir yasa olması, bu yasayla yapılan bir ihdas ya da kaldırmanın sürekli mi, sürekli mi olması gerektiği konusunda belirsizlikler içermesi nedeniyle, kalıcı olarak yapılması gereken düzenlemelerin Bütçe Yasası ile yapılması istenmemektedir. Buna karşılık, Bütçe yılı içerisinde uygulanacak mali yükümlerin indirim, oran değişikliklerinin Bütçe Yasasında yer alması mümkündür. Bu yolla, Bakanlar Kurulunun yasayla verilen yetkinin gereği gibi kullanılıp kullanılmadığı konusunda hem Meclis onayı gerçekleşmiş olacaktır hem de Bakanlar Kurulunun yetkisini yasama yetkisinin devri anlamında kullandığı yönündeki tartışmalar sona erecektir.”, Yusuf Karakoç, “Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükümünün Değerlendirmesi”, **a.g.e.**, s. 96.

⁵⁵⁵ Bazı yabancı ülke Anayasalarında da paralel hükümler mevcuttur. Örneğin İtalyan Anayasası’nın 81. maddesi de Bütçe yasasına, bütçe ile ilgili hükümler dışında hüküm konulmasını yasaklamaktadır. “Fransa’da bütçe yasalarıyla vergi yasalarında değişiklikler yapılabilmektedir.”, bkz. Zeynep Arıkan, “Vergi Kanunlarının Zaman Bakımından Uygulanması ve Sonuçları”, **DEÜ İİBF Dergisi**, C: 11, S: 11, 1996, s. 33.; Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, İstanbul, 1976, s. 9’dan aktaran Gülsen Güneş, **Hukuksal**, s. 187.; Ersan Öz, **a.g.m.**, s. 146.

ile düzenlenmesi veya herhangi bir yasada yer alan hükmün bütçe yasaları ile değiştirilmesi ve kaldırılması olanaksızdır” hükmüne vararak konuyu açıklamıştır⁵⁵⁶.

Şekli anlamda bir yasa olan bütçe yasası ile vergi yasalarında düzenleme yapılması hukuksal açıdan mümkün bir durum olmamasına rağmen, ülkemizde zaman zaman bu tür değişiklik veya düzenlemelerin yapıldığına şahit olunmaktadır. Yürütme organının bu düzenlemelere başvurma gerekçesi olarak ise, vergi alanında değişiklik veya düzenlemelere imkân tanıyacak yasama faaliyetlerini yapmanın güçlüğü ve uzun süreç gerektirmesi gibi nedenler gösterilmektedir. Yürütme organı, bütçeye, bütçe ile ilgili olmayan hükümler koyarken veya bütçe yasasıyla vergi yasalarında düzenleme yaparken aslında ilgili maddelerin iptal edileceğini bilmektedir. Fakat bu uygulamalara, ilgili maddelerin iptal edilmesine kadar geçen sürede almak istediği pratik sonuçları hayata geçirmek için girişmektedir. Ancak, yürütme organı olan Bakanlar Kurulu’nca yapılan bu gibi düzenlemeler Anayasaya aykırılık gibi sorunları da beraberinde getirmektedir. Nitekim bu konuda Anayasa Mahkemesi’ne yapılan itirazlar Anayasa Mahkemesi tarafından, bütçe yasasında vergi yasalarında yapılan düzenleme ve değişikliklerin aleyhine olarak yürürlüğünün durdurulmasına ve iptaline karar verilmektedir⁵⁵⁷.

⁵⁵⁶ Anayasa Mahkemesi, bütçe ile ilgili hükümler deyimini bir kararında şöyle açıklamaktadır: “Anayasada, bütçe ile ilgili hükümler deyimini, mali nitelikte hüküm anlamına değil, bütçenin uygulanmasıyla ilgili, uygulamayı kolaylaştırıcı ve yasa konusu olabilecek yeni bir kuralı kapsamamak koşulu altında açıklayıcı nitelikte hükümler olarak düşünmek zorunluluğu vardır. Aksi halde, tüm vergi yasalarının bütçe ile ilgili sayılarak değiştirilmeleri ve kaldırılmaları için bütçe yasalarına birer madde konulmasına gidilebilir”, AYM, E. 1976/23, K. 1976/3; E. 1978/38, K. 1978/49, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr/KARARLAR/IPTITRZ04.htm>, 04.07.2012; başka bir kararında ise “Bir hükmün bütçe ile ilgili sayılabilmesi, bütçenin uygulanmasıyla ilgili uygulamayı kolaylaştırıcı, tamamlayıcı ya da açıklayıcı nitelikte bulunmasına bağlıdır” diye ifade etmektedir, AYM, E. 1979/15, K. 1979/32, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr/KARARLAR/IPTITRZ04.htm>, 04.07.2012.; AYM, E. 1995/2, K. 1995/12, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr/KARARLAR/IPTITRZ04.htm>, 04.07.2012; Ersan Öz, **a.g.m.**, s. 146.

⁵⁵⁷ Yücel Oğurlu, **Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Devletin Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 1995, s. 99.; Gökhan Kürşat Yerlikaya, “Bütçe Kanunu ile Vergi Kanunlarında Düzenleme Yapılması”, (Çevrimiçi) <http://www.eakademi.org/makaleler/kursat-pr.htm>, 07.06.2003; Ersan Öz, **a.g.m.**, s. 147, 148.

Yüksek Mahkeme, bütçe yasalarına “bütçe ile ilgili olmayan” belli bir hükmün konulmasını, T.B.M.M. içtüzüğünde gösterileceği belirtilen yasa yapma prosedüründen kaçınma olarak değerlendirmektedir⁵⁵⁸.

Bu açıklamalardan çıkartılacak sonuç, vergi yasalarında yapılması düşünülen değişikliklerin bütçe yasası ile değil, vergi yasalarının değiştirilmesi suretiyle yapılmasının Anayasal zorunluluk olduğudur ve yeni Anayasada bu durum açıkladığımız sebepler dolayısıyla açıklığa kavuşturulmalıdır.

4. Avrupa Birliği Süreci

Avrupa Birliği sürecinde Türkiye’nin bu Birliğe tam üye olarak katılması durumunda, egemenliğinin içerdiği yetkilerde büyük ölçüde sınırlama yapması gerekecektir. Çünkü Avrupa Birliği’nde vergilendirme yetkisi ulusal bağımsızlığın temel ve vazgeçilmez bir unsurudur⁵⁵⁹. 1982 Anayasasının 6.⁵⁶⁰ ve 7. madde⁵⁶¹

⁵⁵⁸ “Örneğin 31.03.1998 tarihinde yürürlükten kaldırılması öngörülen Ek Taşıt Alım Vergisi’nin yürürlük süresi 1998 Mali Yılı Bütçe Yasası’nın 70. maddesi ile 31.12.1998 tarihine kadar uzatılmış fakat Erzurum Vergi Mahkemesi’nin Anayasa Mahkemesi’ne başvurması sonucu yapılan değişiklik iptal edilmiştir.”, AYM, E. 1998/29, K. 1998/60, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr/KARARLAR/IPTITRZ04.htm>, 15.02.2013.; AYM, E. 1979/15, K. 1979/32; E. 1979/12, K. 1979/25; E. 1978/46, K. 1978/54; E. 1978/39, K. 1978/53; E. 1976/23, K. 1976/33; E. 1976/34, K. 1976/52; “Yüksek Mahkeme, söz konusu hükmü iptal etmesindeki gerekçeyi açıklarken, Anayasa’nın 73. maddesindeki vergilendirme hükümlerini sayarak son olarak vergilendirmede yasallık ilkesini ortaya koymuş ve “fıkra da belirtilen yasaların bütçe yasaları olmadığı açıktır” demek suretiyle iptal nedenini savunmuştur. Anayasa Mahkemesi birçok kararında bir hükmün “bütçe ile ilgili” sayılabilmesini “... bütçenin uygulamasıyla ilgili uygulamayı kolaylaştırıcı, tamamlayıcı ya da açıklayıcı nitelikte bulunması...” şartına bağlamaktadır.” (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr/KARARLAR/IPTITRZ04.htm>, 15.02.2013.; Nahit Yüksel, “Bütçe Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi ve Anayasa Mahkemesi Kararları (1961-1992)”, Ankara, **Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü**, Sayı: 1993/14, 1993, s. 39.; “Anayasa Mahkemesinin koyduğu bu ölçütlere uymayan bir hüküm 1990 Mali Yılı Bütçe Yasası’nda yer almıştır. 3505 Sayılı Yasa’nın 18. maddesi ile GYV’ye eklenen geçici 32. madde, Anayasa Mahkemesi’nce tamamen iptal edilmiştir⁵⁵⁸. İptal edilen yasa hükmünde, 1987 - 1988 yılları arasında uygulanmak üzere gelir vergisi mükellefleri için hayat standardı yeni esaslara bağlanmıştır. Maddenin iptal edilmesi sonucu, doğan boşluğun doldurulması gerekmiş, ancak bu defa yasa koyucu 1990 Mali Yılı Bütçe Yasası’nın 60. maddesiyle Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararına ters yeni uygulamalar getirmiştir. Yüksek mahkeme söz konusu bütçe yasası hükmünü, “... bütçe yasalarına ancak bütçenin uygulanmasına ilişkin açıklayıcı kuralları konulabilir. Bütçenin uygulanmasına ilişkin bir kural da olsa, yürürlükteki yasaları doğrudan kaldıramaz ve yasa konusu olacak hususları içeremez. Başka yasalarla yapılması gereken düzenlemeleri, üstelik geriye dönük biçimde kapsayan ve bütçe ile ilgili hüküm niteliği taşımayan... fıkrası Anayasa’nın 161. maddesine aykırıdır” gerekçesiyle iptal etmiştir.”, Ersan Öz, **a.g.m.**, s. 147.

⁵⁵⁹ Bıltekin Özdemir, **Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 177.

hükümleri, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üye olarak katılması bakımından elverişli değildir. Ayrıca Anayasa'nın 73/3. maddesi de Birlik Hukukunun uluslararası niteliği ile bağdaşmamaktadır. Bunun sebebi Türkiye'nin, Birliğe tam üye olarak katılması durumunda vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler sadece Türkiye Cumhuriyeti yasaları ile değil, Birlik kurumlarının işlemleri ile de konulması gerekliliğindendir⁵⁶². Bu durumda Birliğin uluslar üstü niteliği, Anayasa'nın 6. ve 7. maddelerinde yer alan egemenlik kayıtsız şartsız milletindir ve yasama yetkisinin devredilemeyeceği kuralları ve ayrıca madde 73/3'te yer alan verginin yasallığı ilkesi ile ne ölçüde uyuşabileceği de bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Birliğe tam üyelik için yeni Anayasada bu durumlar için değişiklik yapılması gerekmektedir⁵⁶³.

D. Yürütme Organı

1. Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi

Yasama organı verginin yasallığı ilkesi çerçevesinde vergiye ilişkin temel hususları belirledikten sonra, yasaların uygulanmasını sağlamak üzere çeşitli konuların düzenlenmesini idareye bırakabilir⁵⁶⁴. Yürütme organının vergilendirme

⁵⁶⁰ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, VI. Egemenlik, Madde 6- Egemenlik, kayıtsız şartsız Milletindir. Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır. Egemenliğin kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz. (Çevrimiçi) <http://www.tbmm.gov.tr/anayasa.htm>, 21.02.2014.

⁵⁶¹ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, VII. Yasama yetkisi, Madde 7- Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindir. Bu yetki devredilemez., (Çevrimiçi) <http://www.tbmm.gov.tr/anayasa.htm>, 21.02.2014.

⁵⁶² Ayrıntılı bilgi için bkz. Aykut Tavşancı, "Vergilendirme Yetkisi Açısından Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Avrupa Birliği'ne Uyumu", **E-Yaklaşım**, S: 18, Ocak 2005., s. 57; aynı zamanda bkz. Aykut Tavşancı, **Yasama Organı**, s. 170.

⁵⁶³ Burada yasama organının "Avrupa Birliği" sürecinde vergilendirme yetkisi ile ilgili olarak kısa bir açıklama yapılmış olup, konuyla ilgili detaylı açıklamalar için çalışmamızın Üçüncü Bölümünde yer alan II., B., 5. alt başlıklarına bakılabilir.

⁵⁶⁴ Adnan Gerçek, **a.g.e.**, s. 95.; Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 108.; "Yürütme organı, yürütme kuvvetini oluşturan yaptırma şekillerini ve yasaklama olanaklarını kullanarak yasama organının koyduğu kuralların uygulamada gerçekleşmesini sağlar ve Anayasa gereği Bakanlar Kurulu Cumhurbaşkanlığı ile birlikte yürütme organını oluşturur. Yürütme aslen yasamanın gösterdiği alanda hareket eden bağlı bir organdır. Kendiliğinden yasal bir dayanak olmaksızın yeni bir takım görevleri yerine getirmek için etkinliklerde bulunamayacak olan Bakanlar Kurulu'na bir yasama işlemi ile

alanında yetki sahibi olması, olağanüstü hal rejimi ayrı tutulursa, bu yetkinin yasama organı tarafından yasayla tanınmasına bağlıdır. Yasama organının yürütme organına tanıyabileceği yetkilerin konusu Anayasamızın 73. maddesinin son fıkrası ile 167. maddesinin 2. fıkrasında sınırlı şekilde sayılma usulüyle düzenlenmiştir. Biz bunların önce ilkinin, sonra da diğerini bu bölüm altında daha detaylı bir şekilde açıklamaya çalışacağız.

Anayasanın 73. maddesinin son fıkrasına göre, Bakanlar Kurulu'na vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerde değişiklik yapma yetkisi tanınabilir. Ancak bu yetkiyi tanıyan yasa, değişiklik yapma yetkisinin hangi sınırlar içerisinde kullanılabileceğini de göstermelidir. Bir başka anlatımla, bu yetkinin aşağı ve yukarı sınırları yasada gösterilmelidir. Ancak bu yetkiler tanınırken, sonuçları da dikkate alınarak değerlendirilmelidir. Anayasamızla münhasıran yasama organına tanınmış bir yetkinin kullanılması sonucunu doğuracak şekilde, Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi mümkün olmamalıdır⁵⁶⁵.

görev verilmesi gerekmektedir. Bir başka deyişle idarede yapılan her şeyin eninde sonunda kesinlikle bir yasama meclisince alınmış genel ve kural koyucu bir karara dayandırılması gerekecektir. Bağlı yetki, idareciler için, keyfi idareye karşı bir korunma, bir güvencedir. İdare düzenlemelerinde somut hukuksal kullanımlar olan bu düzenleyici işlemler sosyal devlet gerekleri için de zorunludurlar.”, Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 153.; “Bağlı yetki, normlarda öngörülen koşulların varlığı durumunda yine normda öngörülen işlemi tesis etme zorunluluğu olarak tanımlanabilir. Bağlı yetki-takdir yetkisi ayırımının özü, takdir yetkisine atfedilen üçüncü özellikte yatmaktadır. Takdir yetkisi normun amacına ulaşmanın belirsiz olduğu durumlarda bir başka ifade ile amacın belli olduğu durumlarda söz konusudur. Başka bir anlatımla, bağlı yetki durumunda idarenin hangi idari işlemi tesis ederse normun amacına ulaşabileceğine ilişkin herhangi bir değerlendirme yapmasına gerek yoktur. Zira normda hangi idari işlem tesisi yoluyla amaca ulaşılacağı düzenlenmiştir. Bu nedenle bağlı yetki varsa idarenin tercihte bulunma yetkisi de mevcut değildir.”, Oytun Canyaş, **a.g.e.**, s. 24, 25.; “Bakanlar Kurulu'na düzenleme yetkisi verilmesi kolaylık ve uygulanabilirlik açısından daha pratiktir.”, Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. Bası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s. 38.; Selim Kaneti, “Anayasa Mahkemesi Kararları'na Göre Yasama Yetkisi ile Yürütmenin Düzenleme Yetkisinin Sınırları”, **a.g.e.**, s. 202, 203.

⁵⁶⁵“Uygulamada da çeşitli vergi yasalarına konulan hükümler ile Bakanlar Kurulu'na bu konuda yetki tanındığı ve kullanıldığı görülmekte ve bilinmektedir.”; Bakanlar Kuruluna Vergi Yasaları ile tanınan yetkilerin bir listesi için bkz. Gülser Karaman, “Vergi Kanunlarında Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkiler”, **Maliye Dergisi**, s: 6, Kasım-Aralık 1983, s. 3.; “Örneğin bir verginin vergi oranını sıfıra kadar indirebilme yetkisi tanınmaz. Çünkü burada vergi oranının Bakanlar Kurulu'nca sıfıra indirilmesi, verginin kaldırılması anlamını taşıyacaktır. Bu nedenlerle yasama organınca, vergi oranında değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na tanınması hallerinde, alt sınırın bir olarak belirlenmesi gerekir. Ancak uygulamada, sıfıra kadar indirebilme yetkisi de gözlemlenmektedir. Bunun bir örneğini, K.D.V. ile Bakanlar Kurulu'na tanınan bazı temel gıda maddeleri için vergi oranını sıfıra kadar indirebilme yetkisi oluşturmaktaydı (K.D.V. md. 28) ⁵⁶⁵. Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen temel gıda maddeleri için vergi oranı sıfıra indirildiğinde, bu maddelerin satışı

Burada açıklayacağımız bir diğer örnek de GYV'de değişiklik yapan 2970 sayılı yasanın 3. maddesi ile getirilen, vergi tevkifat oranlarını sıfıra kadar indirebilme yetkisi vardı. Bu tanınan yetkinin kullanılmasında, bazı hallerde, verginin kaldırılması anlam ve sonucuna gelmekteydi. Soruna, yetki tanınan tevkifatın bir tarh yöntemi olarak mı yoksa bir tahsil yöntemi olarak mı işlev gördüğünü inceleyerek yaklaşmak gerekmektedir⁵⁶⁶. Eğer yapılan tevkifattan sonra artık nihai bir tarh işlemi söz konusu değilse, bir başka deyişle tevkifat bir tahsil yöntemi olarak işlev görmüşse, bu konuda tanınabilecek oranı sıfıra kadar indirebilme yetkisi, vergiyi kaldırma yetkisinin devri anlamını taşıyacaktı. Buna karşılık yapılan tevkifat bir ön - tarh ise, burada tevkifat oranını sıfıra kadar indirebilme yetkisinin tanınması, hiç şüphesiz ki Anayasamızın 73. maddesinin 4. fıkrası kapsamı dâhilinde yer alacaktı⁵⁶⁷. Vergi tevkifat oranını sıfıra kadar indirebilme yetkisi veren bu hüküm, GYV ve diğer birçok vergi yasalarında

bir teslim olayı olarak verginin konusuna girdiği halde (K.D.V. md. 1/1, 2), bu maddelerin teslimi için vergi kaldırılmış olmaktadır. Fakat vergi oranını sıfıra kadar indirebilme yetkisi değiştiği için bu durum ortadan kalkmıştır.”; “3505 sayılı Yasa’nın 23. maddesiyle değişen madde) Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10’dur. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1’e kadar indirmeye, bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların (6322 sayılı yasanın 22. maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012) perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için(*) farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.⁽⁴⁶⁾ Nispet: (46) Madde 28 _ (Değişmeden önceki şekli) (3316 sayılı Yasa’nın 1’inci maddesiyle değişen madde) Katma Değer Vergisinin nispeti vergiye tabi her işlem için % 10’dur. (87/12469 sayılı B.K.K. ile % 1, % 3, % 5, % 8, % 15) Bakanlar Kurulu bu nispeti, 1. % 15’e kadar artırmaya, % 5’e kadar indirmeye, bu nispetler dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler için farklı vergi nispetleri tespit etmeye, 2. Temel gıda maddeleri, tarım ürünleri ve 10/06/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Yasasına göre finansal kiralamaya konu olan malların teslimi ile bu malların kiralanması işlemleri için ayrı ayrı veya bir arada “0” (sıfır)’a kadar indirmeye veya yasal haddine çıkarmaya yetkilidir. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Bakanlar Kurulunca tespit edilir. (*) (6322 sayılı yasayla değişmeden önceki şekli)perakende safhası için”, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1031&no_cache=1&type=tumKanun&contentUid=nKiIYE3WA LcxmngX, 17.11.2013.

⁵⁶⁶ Gülser Karaman, **a.g.m.**, s. 4

⁵⁶⁷ “Açıkladıklarımızı şu örnekle de canlandırabiliriz. Yalnız işyeri kirası elde eden bir yükümlünün, bu geliri üç (01.01.1986’dan itibaren dokuz) milyonu aşmadığı sürece ve vergisi tevkif suretiyle ödenmiş olduğu için, yılsonunda beyanname vermesi gerekmemektedir. Burada tevkifat oranı sıfıra indirildiği takdirde, yükümlü, yine aynı şekilde hareket ederek yılsonunda beyanname vermeyecek ve dolayısıyla bu gelir üzerinden alınan gelir vergisi kaldırılmış olacaktır. Çünkü bu gelirin vergisini tevkifat yoluyla (tevkifat oranı sıfır dahi olsa) ödemiş kabul edilecektir. Bu durumda artık bu yükümlü için vergi “kaldırılmış” sonucunu doğuracaktır. Gerçi bu durumda, tevkifat oranının sıfır olması dolayısıyla, tevkifat yapılmamış kabul edilerek yılsonunda beyanname vererek vergi ödenmesi gerektiği ileri sürülebilir. Ancak bu -kanaatimizce- zorlama bir yorum ile olabilir. Çünkü bu yükümlünün elde ettiği gelir kategorisi (işyeri kirası- GYV madde 94), tevkifata tabi olarak sayılan gelirler içerisinde çıkarılmamıştır. Böyle bir yorum ile yükümlüden beyanname isteyebilmek için, o kazancın Gelir Vergisi Yasası’nın 94. maddesi kapsamında çıkarılması gerekir.”, bkz.Aykut Tavşancı, **Yasama Organı**, s. 171.

değişiklik yapan 3239 sayılı yasayla daha geniş bir uygulama alanı bulmuştu⁵⁶⁸. Bu durum da 2003 yılında değişikliğe uğramıştır⁵⁶⁹.

1961 Anayasasından farklı olarak yürütme, sadece bir görev değil aynı zamanda yetki olarak da düzenlenmiştir⁵⁷⁰. Yasama organı, yürütme organına söz konusu yetkileri tanıırken, alt ve üst sınırları belirlemekle birlikte, başka bazı sınırlar da getirebilir⁵⁷¹. Yasama organının yürütme organını vergilendirme alanında yetkilendirebileceği ikinci konu ise, dış ticarettir. Anayasamızın 167. maddesinin 2. fıkrasına göre, “Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla, ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya yasayla Bakanlar Kurulu’na yetki verilebilir⁵⁷².”

⁵⁶⁸ “Nitekim 3239 sayılı yasayla Bakanlar Kurulu’na tanınan vergi tevkifat oranını sıfıra kadar indirebilme yetkisinin kullanılması (26. 12. 1985 tarih ve 85/10175 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı) neticesinde “Gelir Ortaklığı Senetlerinden sağlanan gelirlerden” ve “dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerle, Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan ve kurumlar dışında kalan tüzel kişilere ödenen kar payları ile dağıtılın veya dağıtılmasın (GVY) 75. maddenin 2. fıkrasının 4 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından” yapılacak tevkifat oranı sıfıra indirilmişti.”, Gülser Karaman, **a.g.m.**, s. 5.

⁵⁶⁹ “GVY madde 75, fıkra 2, bent 4. (Değişik: 09/04/2003-4842/7 md.) Kurumlar Vergisi Yasası uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı, şeklinde olup”, değişikliğe uğramıştır; (Çevrimiçi) <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>, 17.11.2013.

⁵⁷⁰ Aykut Tavşancı, “Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 189, Haziran 2004, s. 149.

⁵⁷¹ “Bunun örneği GVG’nin hayat standardı ile ilgili 116. maddesinde vardı. Bu madde ile Bakanlar Kurulu’na, hayat standardı göstergelerini beş katına kadar artırabilme yetkisi tanınmış, ancak bu yetkinin her yıl bir önceki yıl uygulanan tutarların yüzde 25’i oranında kullanılabileceği de hükme bağlanmıştı. Ancak bu, yüzde 25’lik sınırlama 3239 sayılı yasanın 68. maddesi ile kaldırıldı.”, Aykut Tavşancı, **Yasama Organı**, s. 170.

⁵⁷² “Anayasamızın bu hükmü ile belirtilen yetki, 02.02.1984 tarih ve 2976 sayılı “Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Yasa” ile Bakanlar Kurulu’na verilmiştir.”, Gülser Karaman, **a.g.m.**, s. 13.; Selim Kaneti, **a.g.e.**, s. 8.; “Anayasa Mahkemesi 167/II’yi geniş bir biçimde yorumlamıştır. Anayasa Mahkemesi’ne göre; Anayasa’nın 73. maddesi uyarınca, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak yasayla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Bunlardan muaflık, istisnalar ve indirimler ile oranlarına ilişkin hükümlerde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilebilir. Oysa Anayasa’nın 167. maddesinin ikinci fıkrası ile sözü edilen ek mali yükümlülüklerin konulması ve kaldırılmasında Bakanlar Kurulu’na yasayla yetki verilmesi söz konusudur. Bu ek mali yükümlülüğün konulması, onun nevinin ve miktarının saptanması demektir. Türü ve miktarı belli olmayan bu yükümlülük konulamaz. Şu halde, dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi amacıyla ek mali yükümlülükler koymaya yetkili Bakanlar Kurulu, ülke ekonomisi ne gibi ek mali yükümlülükler konulmasını gerektiriyorsa, bunun nevinin ve miktarını saptamada yetkili olacaktır. Esasen, önceden nelerden ibaret olacağını saymaya ve miktarını saptamaya olanak da yoktur. Başka ülkelerin alacağı önlemlere veya onların ekonomisinin gidişine ya da memleketimizde olaylara bakılarak günü gününe alınacak tedbirlerle dış ticaretin ülke

Bakanlar Kurulu'nun, çıkarılan bir yasaysa, dış ticaret üzerine vergi niteliğinde ek mali yükümlülükler koyma konusunda yetkilendirilip yetkilendirilemeyeceği ve fıkra metninde yer alan mali yükümlülüğün ne anlaşılması gerektiği tartışılabilir. Ancak bu fıkra hükmünde, vergilendirme yetkisini kullanacak organları ele alan çalışmamızın bu bölümünde - konumuzun sınırları içerisinde - yer vermek gerektiğine inanıyoruz. Bu fıkra hükmünü, konulacak mali yüküm, vergi niteliğinde olmayacaktır şeklinde bir gerekçeyle tamamıyla konumuz dışında addetmek, çalışmamızın bu bölümünün başında açıklanan ‘‘yasasız vergi olmaz’’ ilkesini dar anlamda ele almak anlamını taşıyacaktır. Kanaatimizce, bu ilkenin amacı ve tarihi gelişimi, böyle bir yoruma engel teşkil edecektir.

Yürütme organının dış ticaretle ilgili ek mali yükümlülük koyma konusunda yetkilendirilebileceğine ilişkin bu fıkra hükmünün benzeri, 1961 Anayasası'nda yoktu. 1961 Anayasası'nda, yürütme organının herhangi bir mali yükümlülük koyması ve bu konuda yetkilendirilmesi kabul edilmemişti. Söz konusu fıkranın Anayasamızda düzenlenişine ilişkin madde gerekçesinde, herhangi bir açıklama yoktur⁵⁷³.

Yürütme organının, Anayasamızın sözü geçen fıkrası hükmü kapsamına giren bir mali yükümlülük koyabilmesi, yasama organı tarafından bir yasayla yetkilendirilmiş olmasına bağlıdır⁵⁷⁴. Bakanlar Kurulu'na verilecek bu yetki, dış ticaretle ilgili olmak üzere konulacak mali yükümün konusunu belirlemeyi, oran veya miktarını saptamayı ve bu yükümlülüklerle ilgili diğer esasları belirlemeyi içerecektir. Bakanlar Kurulu'nun bu yetkisinin kapsamına, koyduğu mali

ekonomisinin yararına düzenlenmesini sağlayacaktır, AYM, 11.01.1985, 6/1, Resmi Gazete: 17.06.1985.”, Selim Kaneti, “Anayasa Mahkemesi Kararları'na Göre Yasama Yetkisi ile Yürütmenin Düzenleme Yetkisinin Sınırları”, **a.g.e.**, s. 204.

⁵⁷³ “Kanaatimizce bu düzenlemeye, teknolojik ilerlemeyle ekonomik gelişmelerin getirdiği zorunluluklar karşısında, bu tür yükümlülüklerin, izlenen ekonomik politikayla uyumlu şekilde, süratle ve gizli olarak getirtilebilmesi ve düzenlenmenin son derece teknik bir konuyu içerecek olması nedenleri ile yer verilmiştir.”, Gülser Karaman, **a.g.m.**, s.15. “Nitekim aynı zorunluluklar nedeni ile 1961 Anayasası'nın yürürlüğü esnasında, Danıştay, yürütme organının, doğrudan devletin egemenlik hakkına ve idarenin genel düzenleme yetkisine dayanarak mali yükümlülük koyabileceğini kabul etmekteydi.”, bkz. Danıştay Dava Daireleri Kurulu, E. 1976/ 92, K. 1977/ 160, T. 25.03.1977, Danıştay Dava Daireleri Kurulu Kararları – Birinci Kitap (1965-1978), Ankara, **Danıştay Yayını**, 1981, s. 554, 555.

⁵⁷⁴ Bkz. 02.02.1984 tarih ve 2976 sayılı “Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Yasa”, **Resmi Gazete**, 18313, 15.02.1984.

yükümlülüklerle ilgili müeyyideler getirme ve cebri tahsil yöntemleri belirleme girmektedir. Bu hususların bir yasayla düzenlenmesi, Anayasal zorunluluktur⁵⁷⁵.

Yasama organının vergilendirme ile ilgili olarak yetkilendirebileceği organ, Anayasamızın gerek 73. maddesinin son fıkrası gerek 167. maddesinin 2. fıkrasına göre, Bakanlar Kurulu'dur. Bakanlar Kurulu'nun dışında hiçbir organa, vergilendirme ile ilgili olarak düzenleyici işlemlerde bulunma yetkisi verilemez. Bakanlar Kurulu dışında kalan ve idare olarak nitelendirebileceğimiz diğer organlar, ancak uygulayıcı durumundadır ve yalnızca o da yetkili olmak koşuluyla uygulamaya yönelik düzenleyici işlemler yapabilirler⁵⁷⁶.

Kanaatimizce, Bakanlar Kuruluna, verginin tahsili için yükümlülerce yapılacak masrafları bir değişiklik yapma yetkisi tanınmaz veya hiçbir şekli yükümlülüğü olmayan kişiler için yükümlülükler ihdas edici bir değişiklik yapma

⁵⁷⁵ “Anayasa Mahkemesi, konumuza ilişkin 2976 sayılı yasayla ilgili kararında konulacak mali yükümlülüğün nev’inin Bakanlar Kurulu’nca saptanacağını, Anayasa’nın 167. maddesinde, 73. maddesinde öngörülenden tamamıyla ayrı bir esas benimsendiğini ve bu ek mali yükümlülüğün nelerden ibaret olacağını ve miktarını önceden belirlemeye olanak olmadığını belirtmekte ve açıkça olmasa da, bu mali yükümlülüğün vergi niteliğinde olamayacağını öngörmektedir.” Any. Mahk., E. 1984/ 6, K. 1985/ 1, T. 11.01.1985, **Resmi Gazete**, 18787, 17.06.1985., Aykut Tavşancı, **Yasama Organı**, s. 170.; “73. ve 167. maddelerde mali yükümlülükler konusunda farklı esaslar getirildiği görüşüne katılmamız mümkün değildir. Çünkü bu, dış ticaretle ilgili olsa da, mali yükümlülükler konusunda Bakanlar Kurulu’na yasa koyucu gibi hareket etme yetkisini vermek anlamını taşıyacaktır. Böyle bir sonucun ise önce, Anayasamızın genel ilkeleri ve ruhu ile sonra, çalışmamızın önceki bölümlerinde açıkladığımız hukuk devleti ilkesi ile bağdaşması mümkün değildir. Ayrıca dış ticaret konusunda özel bir vergilendirme yetkisi getiren 167. maddenin ikinci fıkrasının, 73. maddede yer alan genel hükme uygun ve birlikte yorumlanarak ele alınması gerekir. Aksi takdirde, Anayasa kurallarının birbirine üstünlüğü veya önceliği yahut Anayasa kurallarının birbiri ile çelişebileceği türünde sonuçlara yol açılmış olur. Bu ise, Anayasanın “lafzı” ve “ruhu” ile “bütünlüğüne” ters düşer.” Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 275.

⁵⁷⁶ “Anayasa 167/II, dış ticarete ilişkin ek yükümlülükleri yasallık ilkesinin dışında bırakmış ve yasanın bu ek yükümler konusunda Bakanlar Kuruluna genel nitelikte yetki verebilmesini öngörmüştür. Bu hükmün ilgili olduğu dış ticarete ilişkin ek mali yükümlülükler vergilerin ve benzeri mali yükümlerinin hukuksal düzenini belirleyen Anayasa 73’teki yasallık ilkesinin dışında tutulmuş olmakla birlikte, kamusal güce dayalı olarak alınmaları sebebiyle, Anayasa 73’te anılan benzeri mali yükümlülüklerin kapsamında düşünülmeleri gerekmektedir.” Selim Kaneti, “Planlamanın Anayasal Düzeni”, **a.g.e.**, s. 44.; Selim Kaneti, **a.g.e.**, s. 7, 8.; Gülser Karaman, **a.g.m.**, s.13.; “BGY’nin belediye meclislerine çeşitli vergi, resim ve harçlara ilişkin tarifeleri bu yasada belirlenen oranlar arasında saptama yetkisi veren hükmü, yukarıdaki açıklamalarımızdan da anlaşılacağı gibi, Anayasal dayanaktan yoksun durumdadır. Anayasamıza göre, bu yetki yalnızca Bakanlar Kurulu’na tanınabilir.” Aykut Tavşancı, **Yasama Organı**, s. 172.; “Madde hükmü ile getirilen yeni şekli yükümlülükler ihdas etme yetkisinin yürütme organına tanınabileceği kabul edilse dahi, yetkilendirilebilecek organın, Bakanlar Kurulu olması gerekir.” Turan Güneş, **a.g.e.**, s. 102.; “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 ve Gümrük Bakanlığı’nın tanınması, kanaatimizce 1982 Anayasası’nın 73. maddesi ile çelişmektedir.” Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, **a.g.e.**, s. 132.

yetkisi tanınmamalıdır. Vergi Usul Yasası'nın 3239 sayılı Yasayla değişik mükerrer 257. maddesi ile şekli yükümlülükler konusunda getirilen ve Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na tanınan yetkileri Anayasal açıdan değerlendirmek zorunludur.

2. Yürütme Organının Anayasal Temelleri

a. Anayasa Madde 73/4 Hükmü

Çalışmamızın önceki bölümlerinde değindiğimiz üzere, Anayasa'nın 73. maddesinin 4. fıkrasında “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir” hükmü yer almaktadır. Ayrıca Anayasa Mahkemesi, Bakanlar Kurulunun bu yetkisinin vergi cezalarını da kapsadığına hükmetmiştir⁵⁷⁷.

Yukarıdaki Anayasa hükmünden de anlaşılacağı gibi, Anayasa; yasa tarafından belirlenen konu ve sınırlar içerisinde kalması ve hukuki hiyerarşiye uygun olması koşuluyla, takdir hakkı kullanarak düzenleme yapılabilmesine izin vermektedir. Ancak kullanılan bu yetkinin, Anayasa'nın 125. maddesi⁵⁷⁸nde yargı

⁵⁷⁷ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 161.; Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 130 vd.; Adnan Gerçek, **a.g.e.**, s. 43.; Selim Kaneti, “Planlamanın Anayasal Düzeni”, **a.g.e.**, s. 44.; Selim Kaneti, **a.g.e.**, s. 7, 8.; Oytun Canyaş, **a.g.e.**, s. 156.; Aykut Tavşancı, **Yürütme Organı**, s. 149.

⁵⁷⁸ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, B. Yargı yolu, Madde 125- İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. (Ek cümleler: 13.08.1999-4446/2 md.) Kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinde bunlardan doğan uyuşmazlıkların milli veya milletlerarası tahkim yoluyla çözülmesi öngörülebilir. Milletlerarası tahkime ancak yabancılik unsuru taşıyan uyuşmazlıklar için gidilebilir. Cumhurbaşkanı'nın tek başına yapacağı işlemler ile Yüksek Askerî Şuranın kararları yargı denetimi dışındadır. (Ek cümle: 12.09.2010-5982/11 md.) Ancak, Yüksek Askerî Şuranın terfi işlemleri ile kadrosuzluk nedeniyle emekliye ayırma hariç her türlü ilişik kesme kararlarına karşı yargı yolu açıktır. İdari işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinden başlar. (Değişik: 12.09.2010-5982/11 md.) Yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idarî eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemez. İdarî işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idarî işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir. Kanun, olağanüstü hallerde, sıkıyönetim, seferberlik ve savaş halinde ayrıca millî güvenlik, kamu düzeni, genel sağlık nedenleri ile yürütmenin durdurulması

denetimine tabi olduğu belirtilmiştir. İdareye belli konularda takdir yetkisinin tanınması, idarenin keyfi olarak hareket edebileceği anlamına gelmemektedir. İdarenin, yetkisini kullanırken bazı ilkelere uyması gerekmektedir⁵⁷⁹. Yasama organı, vergileme konusunda yürütmeye bazı yetkiler devrederken, bunun zamanını ve niteliklerini bütün açıklığıyla belirlemelidir. Aksi durumda bu vergilendirme yetkisinin suiistimali şeklinde algılanarak, yargı organlarıncı iptal edilmektedir⁵⁸⁰. Yürütme organına oranlar ve tutarlar konularında yetkiler tanınırken ve bunlar kullanılırken sonuçları da dikkate alınmalı, münhasıran yasama organına tanınmış olan vergi koyma ve kaldırma yetkilerinin kullanılması gibi durumlar ortaya çıkmamalıdır. Esasen bir verginin oranının Bakanlar Kurulu'na sifıra kadar indirilebilmesi o verginin kaldırılması anlamına gelmektedir⁵⁸¹. Buna karşın Anayasa Mahkemesi ve bazı yazarların karşı görüşleri de bulunmaktadır⁵⁸². Anayasa Mahkemesi'nin bu konudaki görüşüne⁵⁸³, katılmak güçtür. Bir verginin yüzde sifır

kararı verilmesini sınırlayabilir. İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür., (Çevrimiçi) <http://www.tbmm.gov.tr/anayasa.htm>, 23.02.2014.

⁵⁷⁹ “Buna göre; idare takdir yetkisini yasal sınırlar içerisinde kalarak, eşitlik ilkesine uygun olarak, kamu yararı için, gerekçeli olarak ve yasalardaki özel koşulları dikkate alarak kullanmalıdır.”, Ali Egemen, Talat Seher, “414 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliğinin Anayasasının 73’üncü Maddesi ve İdarenin Takdir Yetkisini Kullanması Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, S: 239, Temmuz, 2001, s. 77, 78.

⁵⁸⁰ “Nitekim Anayasa Mahkemesi kararlarında, yürütmeye verilecek vergi ve benzeri yükümlülüklerin, kişilerin Anayasal haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açmaması bağlamında, belli başlı öğelerin açıklanarak ve çerçevelerinin de kesin çizgilerle belirtilerek kesinlikle yasalarda düzenlenmesi gerektiğini vurgulamıştır.”, Mehmet E. Palamut, “Ulusal Egemenlik Bağlamında Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye’nin AB Karşısındaki Konumu”, Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyum, **17. Türkiye Maliye Sempozyumu**, TÜRMOB Yayınları, No: 185, 2002, s. 224, 225.

⁵⁸¹ “Ancak uygulamada, yasalarda bir verginin oranını sifıra kadar indirebilme yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilebilmektedir.”, A. Bumin Doğrusöz, **a.g.m.**, s. 142, 143.

⁵⁸² “Nami Çağan’a göre bir vergi oranının sifıra indirilmesi durumunda, o vergi kaldırılmış olmamaktadır; sadece sifır olarak belirlendiği süre için uygulanmamaktadır”, bkz. Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 108 vd.

⁵⁸³ “Vergi oranlarının, yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulu’na değiştirilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyoekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir vergi oranının sifıra indirilmesi hiçbir zaman o verginin kaldırıldığı anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup, Bakanlar Kurulu ekonomik şartlara göre istediği zaman bu oranı yeniden yasayla belirlenen düzeye yükseltebilir. Bu nedenle ileri sürülen iddia yerinde olmayıp, 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası’nın 94. maddesinin Anayasaya aykırılığı söz konusu değildir.”, Anayasa Mahkemesi, E. 1986/5, K. 1987/7, T. 19.03.1987, **Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi**, S: 23, s.60; “Bu görüş sadece, bütçenin C cetvelinde hükmü bulunmayan, dolayısıyla ilgili mali yılda tahsili kabil olmayan vergiler için geçerli olabilir. Böyle bir durumda vergi kurum olarak devam etmekte, ayrıca beş yıllık tahakkuk zamanaşımı süresi içinde de tahsil edilebilmektedir. Oysa yüzde sifır oranının uygulandığı gelirlerin daha sonra geçmişe dönük olarak vergilendirilmesi söz konusu olmamakta, yükümlüler vergi yükünden tamamen kurtulmuş olmaktadır.”, Aykut Tavşancı, **Yürütme Organı**, s. 150.

oranında alınması belli bir oranda alınmasına kıyasla başta vergi yükü dağılımı, dolayısıyla gelir bölüşümünü ve ekonomik, mali değişkenleri farklı yönlerde etkileyecektir. Yüzde sıfır oranı bir tam vergi istisnası ile aynı etkiyi yapacağından, verginin kurum olarak devam etmesinin de herhangi bir anlamı olmayacaktır⁵⁸⁴.

Anayasa'nın 73/4 maddesiyle yürütmeye tanınan yetki daha çok maddi vergi yükümlülüğüne ilişkindir. Yürütme organının vergileme alanında yeni ödevler ve şekilsel yükümlülükler getirmesi mümkün değildir⁵⁸⁵. Bakanlar Kurulu'na verginin ödenmesi için yükümlülerce yapılacak giderleri arttırıcı bir değişiklik yapma yetkisi tanınmamalıdır⁵⁸⁶. Bakanlar Kurulu'na Anayasa madde 73/4'de tanınan yetki yalnızca muafiyet, istisna, indirim ve oranlarındaki sayısal ifadelerle yöneliktir. Bakanlar Kurulu bu koşulla verilen yetkiyi verginin esas öğelerinin özüne yönelik olarak kullanıp çeşitli objektif düzenlemelerle Anayasal kuralı aşmaktadır. Bu nedenle Anayasa madde 73/4 kuralının ifadesi daha açık hale getirilmelidir⁵⁸⁷.

⁵⁸⁴ S. Ateş Otkar, "Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi", İstanbul, **Prof. Dr. Kenan Bulutoğlu'na Armağan**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Otuz yedinci seri, Yıl 1996/1997, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 4100, Emek Matbaası, 1998, s. 170.

⁵⁸⁵ Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 163.

⁵⁸⁶ "Örneğin ödeme kaydedici cihaz kullandırma gibi yükümlüye vergi ödevi ile doğrudan ilgili ve gider yaratma şeklinde beliren bir yetkinin Maliye Bakanlığı'na verilmesi Anayasadaki verginin yasallığı ilkesine aykırı olmaktadır.", "Konuyla ilgili güncel bir karar için bkz. **Anayasa Mahkemesi Kararı**, Esas Sayısı: 2009/5 Karar Sayısı: 2011/31, Karar Günü: 03.02.2011, "İtiraz Yoluna Başvuran: Bursa İkinci Vergi Mahkemesi, İtirazın Konusu: 04.01.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın 25.5.1995 günlü, 4108 sayılı Yasa'nın 8. maddesiyle değiştirilen 353. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yer alan "... Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin..." ibaresinin, Anayasa'nın 2., 7., 38. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptaline karar verilmesi istemidir.... Anayasanın 7. maddesinde yasama yetkisinin Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisine ait olduğu ve bu yetkinin devredilemeyeceği hüküm altına alınmıştır... Belgelendirmede güdülen amaç, ödenmesi gereken vergilerin, vergi incelemesi yoluyla doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğuna ve gerçek usulde vergilendirilenlere de adisyon düzenlemeleri sureti ile ücret karşılığında verilen bir hizmete açıklık getirildiğine göre, yasadan alınan yetkiyle Bakanlıkça düzenlenmesi gereken bir belge olarak belirlenmesinde Anayasa'ya aykırı bir yön bulunmamaktadır... Vergi kayıp ve kaçığına yol açabilecek eylemleri önlemek, verginin zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığı'na getirilen belge düzenleme zorunluluğunun yerine getirilmemesini idari para cezası yaptırımına bağlayan itiraz konusu kural, Anayasa'nın 7. ve 38. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir. İtiraz konusu kuralın Anayasa'nın 2. ve 73. maddeleri ile ilgisi görülmemiştir.", (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/05/20110514-10.htm>, 01.02.2014.; Aykut Tavşancı, **Yürütme Organı**, s. 150.

⁵⁸⁷ Gülşen Güneş, "Yeni Binyıl Türkiye'sinde Yer Alması Gereken Vergi Kuralları", İstanbul, **Prof. Dr. Arif Nemli'ye Armağan**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Otuz dokuzuncu Seri, Yıl 2000/2001, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 4286, 2001, s. 80.

b. Anayasa Madde 167/2 Hükümü

Yürütme organının vergilendirmeye ilişkin özel bireysel, subjektif işlemlerinde kural olarak takdir yetkisi yoktur⁵⁸⁸. 1982 Anayasası'na göre yasama organının yürütme organını vergilendirme alanında yetkilendirdiği ikinci nokta dışalım, dışsatım ve diğer ticaret işlemleridir. Anayasanın Ekonomik Hükümlerini düzenleyen ikinci bölümünde piyasaların denetimi ve dış ticaretin düzenlenmesi başlığı altında yer alan madde 167/2 ile; "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 yasayla Bakanlar Kurulu'na yetki verebilir" hükmü getirilmiştir⁵⁸⁹. Anayasa madde 167/2'de yer alan "ek mali yükümlülük" kavramı Anayasa madde 73'te yer alan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler dışında kalan bir kavram gibi gözüktüğü de, kamusal güce dayalı olarak alınmaları nedeniyle, bu kavram, benzeri mali yükümler kapsamında düşünülmelidir⁵⁹⁰. Anayasa madde 167/2'ye dayalı olarak çıkarılan 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Yasa⁵⁹¹, dış ticaret işlemleri üzerine ilave yükümlülükler

⁵⁸⁸ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 137.

⁵⁸⁹ "Bu hükme göre yasayla Bakanlar Kurulu'na yetki verilebilecek alan dış ticaretin düzenlenmesine yönelik ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleridir. Bununla birlikte yasama organının yürütme organına, yasayla sadece dış ticaret işlemleri üzerine ilave mali yükümlülük getirmek yetkisi verebileceği ve bu yetkinin ancak dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla kullanılabileceğinin hükme bağlandığı gözden kaçırılmamalıdır.", Binnur (Tüzün) Çelik, **a.g.e.**, s. 62

⁵⁹⁰ "Bu hükme göre yasayla Bakanlar Kurulu'na yetki verebilecek alan dış ticaretin düzenlenmesine yönelik olarak dışalım, dışsatım ve diğer dış ticaret işlemleridir. Ayrıca ulusal ekonominin yönlendirilmesinde, yatırım, üretim ve istihdam kararlarının alınmasında etkinliği çok fazla olan bu işlemlerin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmeleri gerekecektir. Anayasa 167/II'de yer alan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler dışında kalan bir kavramdır. Anayasa 73 dışında tutulmuş olmakla birlikte kamusal güce dayalı olarak alınmaları sebebiyle, bu kavram, diğer mali yükümler (benzeri mali yükümler) kapsamında düşünülmelidir.", Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 173.; Selim Kaneti, **a.g.e.**, s. 8; Aykut Tavşancı, **Yürütme Organı**, s. 150.; Selim Kaneti, "Planlamanın Anayasal Düzeni", **a.g.e.**, s. 44.; Adnan Gerçek, **a.g.e.**, s. 98.

⁵⁹¹ "2976 Sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Yasa, Kabul Tarihi: 02.02.1984, 15.02.1984-18313 Resmi Gazete, Madde 1- Dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesini sağlamak amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler konulması ve kaldırılması, bu yükümlülüklerle ilişkin esasların tespit edilmesi ve oluşan fonların kullanılması bu Yasa hükümlerine göre yürütülür. Madde 2- Bakanlar Kurulu bu Yasa kapsamındaki konularda düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Madde 3- İthalat, ihracat veya dış ticaret işlemleri üzerine konulan ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, gerektiğinde bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve fonun kullanım esasları Bakanlar Kurulu kararıyla gösterilir. Madde 4- Bakanlar Kurulu kararıyla tahsil edilen ek mali yükümlülükleri yerine getirmeden

konulması ve kaldırılması konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki vermiştir. Anayasa Mahkemesi 2976 sayılı Yasanın Bakanlar Kurulu'na ilave mali yükümlülükler koymaya, bunların çeşit ve tutarlarını saptamaya yetki veren kuralını Anayasa madde 167/2'ye aykırı bulmamıştır⁵⁹².

Bakanlar Kurulu düzenleyici yetkisini Anayasa madde 73/3'te olduğu gibi, ilave mali yükümlülüklerin tüm temel unsurlarına yani tüm ana öğelerine yönelik olarak değil, ancak yasada belirtilmek ve sınırları çizilmek koşuluyla ilave mali

ithalat, ihracat veya diğer dış ticaret işlemlerini gerçekleştirenler, noksan ek mali yükümlülüğün iki katı para cezasına çarptırılırlar. Ek mali yükümlülüklerin tahsilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa uygulanır. Madde 5- Bu Yasa yayımı tarihinde yürürlüğe girer. Yürütme Madde 6- Bu Yasayı Bakanlar Kurulu yürütür.” (Çevrimiçi) <http://www.orgtr.org/tr/dis-ticaretin-duzenlenmesi-hakkinda-kanun-2976-sayili-kanun>, 17.11.2013.; “Anayasa 167/II'ye dayalı olarak çıkarılan bu yasa, dış ticaret işlemleri üzerine ek mali yükümlülükler konulması ve kaldırılması konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki vermiştir. Şöyle ki Bakanlar Kurulu'na dış ticaret işlemlerinin gerektirdiği çabuk hareket etme olanağını ve esnekliğini sağlayan bu yasa onu dışalım, dışsatım veya dış ticaret işlemleri üzerine konulacak ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi ve iadesi konularında geniş yetkilerle donatmıştır. Burada karşımıza bazı sorunlar çıkmaktadır. Bunlardan birincisi anılan fıkrada değinilen Bakanlar Kurulu işlemlerinin hukuksal mahiyetinin ne olduğudur. İdarenin diğer düzenleyici işlemler için, Bakanlar Kurulu'na yasayla yetki verilmesine gereksinim olmadığı göz önünde tutulursa bunların birer yasa hükmünde kararnameyle olacağı düşünülebilir. Kanımızca Bakanlar Kurulu'nun burada seçimli bir hakkı vardır. Bu düzenleme yetkisini isterse pratik yararı olmamakla birlikte yasa hükmünde kararnamelerle, dilerse olağan kararnamelerle kullanabilecektir.”, Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 174

⁵⁹² “Anayasa Mahkemesine göre; “... Anayasa'nın 167/2. maddesi ile sözü edilen ek mali yükümlülüklerin konulması ve kaldırılmasında Bakanlar Kurulu'na yasayla yetki verilmesi söz konusudur. Bir ek mali yükümlülüğün konulması onun nev'inin ve miktarının saptanması demektir. Türü ve miktarı belli olmayan bir yükümlülük konulamaz. Şu halde dış ticaretin ülke yararına düzenlenmesi amacıyla ek mali yükümlülükler koymaya yetkili kılınan Bakanlar Kurulu, ülke ekonomisine ek mali yükümlülükler konulmasını gerektiriyorsa, bunun nev'ini ve miktarını saptamada serbest olacaktır” denilmektedir. Bu karara göre, Anayasa madde 167/2'nin vermiş olduğu yetkiye dayanarak yasama organını genel anlamda dış ticaretin düzenlenmesini yürütme organına bırakmıştır. Bu durumda Bakanlar Kurulu Anayasaya uygun olmak koşuluyla bu yasanın çerçevesini, genel esaslarını ve ayrıntılarını tümüyle düzenleme yetkisine sahip olmaktadır.”, Anayasa Mahkemesi, E. 1984/6, K. 1985/1, K.T. 11.01.1985, **AYMKD**, S: 21, s.14, 15.; “Anayasa Mahkemesi'nin 18.02.1985 tarihli kararında, İktisadi tedbirlerin yasa kuralları ile karşılanamayacağı, bu tedbirlerin süratle alınması gerektiği düşüncesine dayandırılması dahi bugünkü iktisadi gerçeklerle, yasama meclislerinin çalışma durumuna uygun düşmemektedir. Bir kez, her konuda alınacak iktisadi tedbirler genellikle bellidir. İktisada ilişkin yazılarda ve uzman raporlarında gösterilmiş bulunmaktadır, yoksa bunlar yeniden aranılacak ve bulunacak değildir. Yapılacak iş bilinen ve salık verilmiş bulunan tedbirlerden hangisinin belli durumlarda seçileceğidir ki bu tedbirler yasada sayıldıktan sonra bunlardan bir veya birkaçının seçimi konusunda yürütmeye yasada belirtilecek sınırlar içinde yetki tanınabilir” demek suretiyle, yürütmeye sınırsız bir yetkinin tanınmasının mümkün olmadığına hükmetmiştir.”, Anayasa Mahkemesi, E. 1985/8, K.T. 18.02.1985, **Resmi Gazete**, S: 18793, 26.2.1985, s. 26; aynı şekilde bkz. Aykut Tavşancı, **Yürütme Organı**, s. 150.; “... türü ve miktarı belli olmayan bir yükümlülük konulamaz. Şu halde, dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi amacıyla ek yükümlülükler koymaya yetkili kılınan Bakanlar Kurulu, ülke ekonomisi ne gibi ek mali yükümlülükler konulmasını gerektiriyorsa, bunların nevini ve miktarını saptamada serbest olacaktır, Resmi Gazete, 17.06.1985.”, Selim Kaneti, “Planlamanın Anayasal Düzeni”, **a.g.e.**, s. 44.

yükümlerin Anayasa madde 73/4’de sayılan öğelerine örneğin oranlara, indirimlere, istisnalara, muafiyetlere yönelik olarak kullanılmalıdır⁵⁹³. Aksi bir durum verginin yasallığı ilkesi ile bağdaşmayacaktır⁵⁹⁴. Açıklamalarımızdan da anlaşılacağı gibi, Anayasanın dış ticareti düzenleyen madde 167/2’ye dayanılarak çıkartılan ve yalnızca birkaç maddeden ibaret olan Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Yasa, Anayasadan aldığı düzenleme yetkisini etkin bir şekilde kullanmadan üstünlüğü tamamen Bakanlar Kurulu’na devretmiş durumdadır. Bir diğer deyişle burada yasamanın verginin ana öğelerini belirleme yetkisi açıkça idareye verilmiştir⁵⁹⁵. Bu nedenle, verginin ana öğelerini belirleme yetkisini idareye bırakan bu gibi şekilsel anlamda var olan ancak işlevsel olmayan yasaların yürürlükten kaldırılması gerekmektedir.

3. Olağanüstü Durumlar

En ileri Anayasaların uygulamalarında bile devletin varlığını tehlikeye koyacak şekilde hukuk ve yasa düzenlemelerinde boşluk açılması durumlarında hükümetlere daha fazla yetkiler tanınmıştır. Tehlike anında yetkili makamlar tarafından verilen ya da önceden yasalarda belirlenen bu tür yetkileri hükümetler kullandığı zaman olağanüstü durum yönetimleri ortaya çıkmış olur⁵⁹⁶. Aynı şekilde eski hukukumuz⁵⁹⁷ bile; “Zaruretler memnu olan şeyleri mübah kılar” (md. 21), “Bir

⁵⁹³“Anayasa madde 167/2’de hükme bağlanan dış ticaretin düzenlenmesi Anayasa madde 73/3’ün sınırlı bir istisnası olarak kabul edilmelidir.”, Mehmet E. Palamut, **a.g.m.**, s.229.

⁵⁹⁴ Gülşen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 175.

⁵⁹⁵ Gülşen Güneş, **Yeni Binyıl**, s. 81.

⁵⁹⁶ “Olağanüstü durumlar, genelde yasa koyucunun önceden öngöremeyeceği durumlardır. Örneğin başkaldırmalar, ağır ekonomik bunalımlar ve doğal afetler, yurdun tümünü tehlikeye sokabilecek savaş durumu olağanüstü durumlardır. Görüldüğü gibi, olağan durumlarla olağanüstü durumların gerektirdiği koşullar birbirinden farklıdır. Bu nedenle, değişik koşullara göre alınacak önlemler de normal zamanlarda uygulananlardan tamamen ayrı olacaktır.”, Gülşen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 168.

⁵⁹⁷ Burada sözü edilen “Mecelle”dir. “Mecelle-i Ahkâm-ı Adliye veya kısaca Mecelle, 1868-1878 yılları arasında Ahmet Cevdet Paşa başkanlığındaki bir komisyon tarafından derlenen İslami özel hukuk (medeni hukuk) kuralları kodeksidir. Osmanlı İmparatorluğu’nun son yarım yüzyılında şer’i mahkemelerde hukuki dayanak olarak kullanılmıştır. Bir giriş 16 bölümden oluşur ve 1851 madde içerir. Mecelle, kendi çağında 13 yüzyıllık İslami fıkıh geleneği üzerinde inşa edildiği halde, maddeler halinde düzenlenmiş analitik ve pozitif bir hukuk sistemi oluşturma çabasıdır. Doğu Roma İmparatoru Jüstinyen tarafından 6. yüzyılda Konstantinopolis’te hazırlatılan ilk (code civil) derlemesinden sonraki ilk örnek olması özelliğiyle İstanbul’u özel bir konuma kavuşturur. Batı ülkelerinin Medeni Yasa (code civil) geleneği Büyük Jüstinyen’in 6. yüzyılda hazırlattığı ilk (code civil) düzenlemesine

özür için caiz olan şey o özrün zevaliyle batıl olur” (md. 23) ve “Mani zail oldukça memnu davet eder” (md. 24) şeklinde bazı hükümler koymuş⁵⁹⁸ olup “olağan ile olağanüstü durumlara⁵⁹⁹” farklılık getirmiştir.

Anayasamızda doğal afet ve ağır ekonomik bunalımlar madde 119’da, şiddet olaylarının yaygınlaşması ve ciddi şekilde bozulması madde 120’de, sıkıyönetim, ise madde 122’de düzenlenmiştir Olağanüstü durumlarda ve sıkıyönetimde yürütmeye KHK ile düzenleme yetkisi Anayasa’nın 121. ve 122. maddeleri gereğince yetki verilmiştir⁶⁰⁰.

Olağanüstü hal ve sıkıyönetim KHK’leri⁶⁰¹ olağan KHK’ler için Anayasa’nın 91. maddesinde yer alan konu sınırlamalarına bağlı değildir. Anayasa’nın 148.

dayanır. Mecelle, Tanzimat Fermanı ile açılan dönemin en önemli yasası ve Osmanlı modernleşmesinin en önemli anıtlarından biridir. Bu anlamda (modernleşme) olarak adlandırılan istikamet in aslında kökü Konstantinopolis’te, yani İstanbul’da olan bir sürecin ihyası olduğunu da gösterir. Arapça “çok büyük boy kitap” anlamına gelen mecelle, Fransızca” 1) büyük kitap, 2) hukuk ilkeleri derlemesi” anlamına gelen ‘codex’ sözcüğünün çevirisi olarak kullanılmıştır. Türk Medeni Yasası’na ek olarak çıkarılan 864 sayılı Tatbikat Yasası’nın 43. maddesiyle 4 Ekim 1926’da Mecelle yürürlükten kaldırılmıştır.” (Çevrimiçi) <http://tr.wikipedia.org/wiki/Mecelle>, 18.11.2013. Ayrıca çalışmada sözü edilen Mecelle maddelerinin (md. 21, 23 ve 24) günümüz Türkçesine uyarlanmış metinlerine ulaşmak için bkz. Cengiz İlhan, **Günümüz Türkçe’siyle Mecelle (Mecelle-i Ahkâm-ı Adliye), Aşlı İle Birlikte Tam Metin**, Ankara, Yetkin Basımevi, 2011, s. 49.

⁵⁹⁸ Mehmet E. Palamut, **a.g.m.**, s. 228.; Aykut Tavşancı, **Yürütme Organı**, s. 154.

⁵⁹⁹ “Yasa hükmünde kararname, Bakanlar Kurulu’nun yasama organından veya Anayasa’dan doğrudan doğruya aldığı sınırlı bir yetkiye dayanarak yaptığı, daha sonra yasama denetimine tabi olan ve normlar hiyerarşisinde yasa düzeyinde yer alan bir düzenleyici işlemdir. Yasa hükmünde kararname kurumuna ihtiyaç duyulmasının sebeplerinin başında hükümetlerin parlamentolara göre daha hızlı çalışması ve çabuk karar alabilmesidir. Ayrıca, bir taraftan parlamentoların iş yükü çok fazla olması, diğer taraftan bilimsel ve teknik bakımdan parlamentolara göre hükümetlerin daha ehliyetli olması da KHK kurumunu gündeme getirmektedir. Nihayet, şiddet olaylarının yaygınlaşması, ağır ekonomik bunalım, savaş, seferberlik gibi olağanüstü haller ve olaylar karşısında idarenin daha hızlı ve enerjik hareket edebilmesi ve zaruret halinin gerektirdiği tedbirleri etkili bir şekilde alabilmesi ve uygulayabilmesi, ancak ona olağanüstü hallerde KHK çıkarma yetkisinin tanınması ile mümkündür.”, Burhan Kuzu, **Türk Anayasa Hukukunda Kanun Hükmünde Kararnameler**, İstanbul, Üçdal Neşriyat, 1985, s. 63 vd. ; ayrıca Yasa hükmünde kararname açıklamaları hakkında bilgi edinmek için bkz. Selim Kaneti, **a.g.e.**, s. 20, 21.

⁶⁰⁰ “Bu düzenleme şekli, Cumhurbaşkanı’nın başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu’nca yurdun bir veya birden fazla bölgesinde veya bütününde, süresi altı ayı aşmamak üzere ilan edilebilmektedir. Sıkıyönetim ilanı ile birlikte kolluk görev ve yetkileri askeri makamlara geçmesine karşın, olağanüstü durumlarda sivil makam ve mercilerin yetkileri artmaktadır.”, Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 168, 169., Selim Kaneti, “Anayasa Mahkemesi Kararları’na Göre Yasama Yetkisi ile Yürütmenin Düzenleme Yetkisinin Sınırları”, **a.g.e.**, s. 203.

⁶⁰¹ “Dolayısıyla, olağanüstü dönemlerde ilan edilen olağanüstü hal rejimleri idarenin olağanüstü yetkilerini artırdığından, bunların kullanılmasında takdir yetkisinin genişlemesi de söz konusu olur. Bir başka ifade ile, olağanüstü hal ve sıkıyönetim KHK’leri çıkartırken, idare geniş kapsamlı bir takdir yetkisi kullanır. Ancak olağanüstü yetkiler çerçevesinde kullanılan takdir yetkisinin sınırları da Anayasa ve ilgili yasalarla çizilmiştir. Öncelikle olağanüstü hal ve sıkıyönetim KHK’leri çıkartılabilmesi için, Anayasa’nın 119. veya 120. maddelerine göre ilan edilmiş bir olağanüstü hal

maddesinin 1. fıkrasına göre, olağanüstü hal ve sıkıyönetim KHK'leri Anayasa Mahkemesi'nin denetimine tabi değildirler. Bu kararnamelerin şekil ve esas yönünden Anayasaya aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamaz⁶⁰². Dolayısıyla, bu kararnameler yargı denetiminin dışında tutulmuştur. Bu durum hukuk devleti ilkesine ters düşmekle birlikte, Anayasa ile de çelişmektedir. Çünkü Anayasa, olağanüstü durumlarla ilgili olarak da sınırlar koymuştur. Bakanlar Kurulu'na 2395 sayılı Olağanüstü Hal Yasası⁶⁰³ ile vergileme alanında geniş yetkiler verilmiştir. Ayrıca 2491 sayılı Seferberlik ve Savaş Hali Yasası⁶⁰⁴, savaş ve seferberlik koşullarının varlığı durumunda mali yükümlülükleri de içermek üzere her çeşit yükümlülüğü belirleme yetkisini Bakanlar Kurulu'na vermiştir⁶⁰⁵.

2395 sayılı Olağanüstü Hal Yasası⁶⁰⁶, yükümlülükleri iki bölümde ele alarak düzenlemiştir. Birinci bölümde doğal afet ve tehlikeli salgın hastalıklar durumunda yükümlülükler, ikinci bölümde ağır ekonomik bunalım durumlarındaki yükümlülükler yer verilmiştir⁶⁰⁷.

olmalıdır. Örneğin, 1999 Körfez depreminden sonra çıkartılan 582 sayılı Afetten Doğan Zararların Giderilmesi Hakkında Yasa Hükmünde Kararname ile meydana gelen deprem, olağanüstü hal olarak değerlendirilerek vergiyle ilgili düzenlemeler de yapılmıştır. Bu KHK, olağanüstü hal ilan edilmeden çıkartıldığından Anayasa'nın 119-122. maddelerine aykırılık taşımaktadır.”, Adnan Gerçek, **a.g.e.**, s. 94.; Nurettin Bilici, **a.g.e.**, s. 39.

⁶⁰² Adnan Gerçek, **a.g.e.**, s. 91.; Mehmet E. Palamut, **a.g.m.**, s.229.

⁶⁰³ **Resmi Gazete**, S: 18204, 27.10.1983.

⁶⁰⁴ **Resmi Gazete**, S: 18215, 08.11.1983.

⁶⁰⁵ Aykut Tavşancı, **Yürütme Organı**, s. 154.

⁶⁰⁶ Olağanüstü Hal Yasası (Resmi Gazete ile yayımı: 27.10.1983 Sayı: 18204), Kabul Tarihi: 2935, 25.10.1983,(Çevrimiçi)http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc066/kanundmc066/kanundmc06602935.pdf, 07.11.2013.

⁶⁰⁷ “Bu gibi durumların varlığı halinde kişilere; para, mal ve çalışma yükümlülüğü (OHY md. 6 ve 8) ve arazi, bina, tesis, araç, gereç, yiyecek, ilaç ve tıbbi malzeme ile giyecek ve diğer maddeler verme zorunluluğu (OHY md. 7) getirilmiştir. Ağır ekonomik bunalım nedeniyle (OHY md. 10) olağanüstü durumlarda, mal ve sermaye piyasalarını yönlendirici; vergi, para, kredi, kira ücret ve fiyat politikalarının belirlenmesi ve çalışmaya ilişkin her türlü önlem ve yükümlülükler konularında Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. Ayrıca Anayasa madde 119 ve 120 uyarınca ilan edilecek olağanüstü durumlarda temel hak ve özgürlüklerin sınırlanabileceği ve durdurulabileceği hükme bağlanmış ve bunun ancak “milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlal edilmemek kaydıyla” (Any. md. 15/1), kullanılabileceği vurgulanmıştır. Nitekim buna göre, durumun gerektirdiği ölçüde temel hak ve özgürlüklerin kullanılması kısmen veya tamamen durdurulabilmekte ya da Anayasada öngörülen güvencelere aykırı olarak önlemler alınabilmektedir.”, Aykut Tavşancı, **Yürütme Organı**, s. 155.

Olağanüstü hal ve sıkıyönetim KHK'lerinin çıkartılmasında geçerli olan Anayasal ve yasal sınırlar dikkate alındığında, vergi hukuku ile ilgili bu tür KHK çıkartılmasında idarenin takdir yetkisinin de aslında belirli ve sınırlı olduğu görülür. Hatta çıkartılan bu kararnamelerin T.B.M.M.'de onaylandıktan sonra Anayasal denetime tabi olduğu hususu da göz önüne alındığında, takdir yetkisinin kullanılmasında daha da dikkat ve titiz davranılması gerekmektedir⁶⁰⁸. Bu nedenle, idare olağanüstü hal ve sıkıyönetim KHK'leri ile vergileme alanında düzenlemeler yaparken Anayasal ilkelere ve hukuk kurallarına uygun hareket etmeli ve takdir yetkisini kötüye kullanmamalıdır.

⁶⁰⁸ Adnan Gerçek, **a.g.e.**, s. 95.; “İdari işlemlerin hukuka uygunluk denetiminin üst normlara uygunluk denetimi anlamına gelmesi, takdir yetkisinin sınırlarını da çizmektedir. Bu bağlamda takdir yetkisi hukuk devleti ilkesinin bir istisnasını teşkil etmemekte, idareye hukuk normlarının dışında işlem tesis etme yetkisi vermemektedir. Zira hukuk devleti idarenin hukuk normlarına uygun işlem tesis etmesini öngördüğünden takdir yetkisine dayanan idari işlemler de hukuk normları çerçevesinde tesis edilmek zorundadır. Bu bağlamda takdir yetkisine dayanan idari işlemler de birer idari işlemdir. Bu nedenle, hukuka uygunluk denetimi üst norma uygunluk kapsamında söz konusu idari işlemler için de gündeme gelecektir. Buna göre, takdir yetkisine dayanan idari işlemlerin de soyut tipte yer alan yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları bakımından üst normlara uygunluğu denetlenecektir.”, Oytun Canyaş, **a.g.e.**, s. 67, 68.

III. YEREL İDARELERİN VERGİLENDİRME YETKİSİ

A. Genel Açıklama

Yerel idarelerin vergilendirme yetkileri yerel nitelikteki vergilerin belirlenmesi ve bu konudaki yasama yetkisinin kullanılması konusunda olabileceği gibi yalnız bu vergilerin tarh ve tahsiline ilişkin de olabilir. Merkezi devletle yerel idareler arasındaki vergilendirme yetkisinin bölüşümü Anayasalarda belirlenir⁶⁰⁹.

Yerel özelliği daha ağır basan vergilerin yerel idareler tarafından belirlenmesi ve tahsil edilmesi demokratik devlet ilkesine daha uygun düşer. Yerel idarelerin vergilendirme yetkileri mali özerklikleri ölçüsünde kapsamlıdır. Batı ülkelerinin önemli bir bölümünde emlak vergileri, yerel idarelerin yetki alanları içinde bırakılmıştır. Çünkü yerel idare hizmetlerinin, bölge içinde bulunan taşınmazlarla yakın ilişkisi bulunmaktadır. Yerel idarelerin vergilendirme yetkilerinin sınırlarının Anayasa ile belirlenmesi gerekmektedir⁶¹⁰.

B. Yerel İdare Tanımı

Yerel idareler⁶¹¹, yöresel kamu hizmetlerini gören ve yöresel halkın denetimi altında yürütülen kamu idare birimleridir⁶¹². Yerel idareler, kamu hizmetlerinin

⁶⁰⁹ Mehmet Tosuner, “Mahalli İdarelerde Vergilendirme Yetkisi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:10, Sayı: II, 1995, s. 268.

⁶¹⁰ “Yerel idarelerin gelirlerinin önemli bir kısmının merkezi idare tarafından sağlanması, bu idare birimlerinin özerkliklerinin zayıflamasına yol açar.”, Mehmet Arslan, **a.g.e.**, s. 41.

⁶¹¹ “Avrupa Yerel İdareler Özerklik Şartına (Şart) Türkiye taraftır. (Avrupa Yerel İdareler Özerklik Şartının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Yasa, No: 3723, 08.05.1991, Resmi Gazete: 21.05.1991, Bakanlar Kurulu Kararı, No: 92/3398, 06.06.1992, Resmi Gazete: 03.10.1992). Şart’ta özerk yerel idareler ilkesinin ulusal mevzuatla ve uygun olduğu durumlarda Anayasa ile tanınacağı (md. 2), özerk yerel idare kavramının, yerel makamların, yasalarla belirtilen sınırlar çerçevesinde, kamu işlerinin önemli bir bölümünü kendi sorumlulukları altında ve yerel nüfusun çıkarları doğrultusunda düzenleme ve yönetme hakkı ve imkanı anlamını taşıdığı (md. 3) hükme bağlanmıştır. Şart’ın amacı, yurttaşın en yakın birim olan yerel makamların haklarına ilişkin bir Avrupa standardı oluşturmak ve yurttaşın günlük yaşam çevresini etkileyen karar süreçlerine etkin katılma olanağı sağlamak şeklinde ifadelendirilmiştir. Şart’ın gerekçesinin bütününe bakıldığında, yerel idare derecesi, organizasyonu ve fonksiyonunun, gerçek demokrasinin yapıtaşısı olarak değerlendirildiği görülmektedir.”, Billur Yaltı, **Anayasa Mimarisi**, s. 9.

⁶¹² Ejder Yılmaz, **a.g.e.**, s. 421.

yerine getirilmesinde yerel gereksinimler ve tercihleri daha fazla dikkate almaktadır. Buna karşılık, makroekonomik denge, ölçek ekonomileri ve yan etkileri açısından merkezileşmeyi destekleyen birçok yaklaşım da bulunmaktadır. Ayrıca, gelirlerin tek bir kaynaktan dağılımının, maliye ve para politikaları uygulamaları açısından olumlu sonuçları bulunmaktadır⁶¹³.

Yerel idarelerin gerçekleştirdikleri faaliyetler, merkezi idarelerin gerçekleştirdikleri faaliyetlere göre daha sınırlıdır. Yerel idarelerin gerçekleştirdikleri hizmetlerin finansmanının sağlanması amacıyla, vergilendirme yetkisi, belirli sınırlar içerisinde yerel idarelere devredilebilmektedir. Yerel idareler de kendilerine devredilen vergilendirme yetkisi ölçüsü içerisinde mali özerkliğe sahip olmaktadır. Vergilendirme yetkisinin merkezi devletle yerel idareler arasında paylaşımı genel ilke olarak, Anayasalarda düzenlenmektedir. Bazı durumlarda uluslararası kurumlar da, bu paylaşım içerisinde yer almaktadır⁶¹⁴.

C. Vergilendirme Yetkisinin Mali Özerklik İle İlişkisi

1. Mali Özerklik Kavramı

Mali özerkliği kavramsal açıdan ortaya koymak bakımından değişik tanımlamalara yer verildiği görülmektedir. Bir tanıma göre mali özerklik belli sınırlar dâhilinde merkezi idareden yerel idarelere finansal kaynakların tahsisi konusunda

⁶¹³ Semih Öz, “Vergilendirme Yetkisinin Dikey Paylaşımı ve Türkiye Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2005, Sayı: 201, s. 22.

⁶¹⁴ Ayrıca gelişmekte olan ülkelerde yerel idare hizmet farklılıkları için bkz. Halis Yunus Ersöz, “Yerel Yönetimlerde Fonksiyonel Değişimi” **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 38, Temmuz Eylül 2000, s. 141, 143.; Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 37.; Haluk Egeli, Funda Diril, “Türkiye’de Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik ve Vergilendirme Yetkisi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:84/ Ocak-Mart 2012, s. 27.; Halil Nadaroğlu, **a.g.e.**, s. 77.; “Merkezi devletin vergi toplama süreci genel olarak, vergi matrahının belirlenmesi, vergi oranlarının belirlenmesi, verginin toplanması ve dağıtımını içermektedir. Bu sürecin çeşitli aşamalarına iki ya da daha fazla farklı düzeyde idare katılabilmektedir. Merkezi devlet, yerel idarelerin topladığı vergilerin matrah ve oranını belirler. Bu sınıflandırmada, yerel idarelerin sahip oldukları vergilendirme yetkisi, vergi matrahı ve oranını belirleyebilme yetkisine sahip olmalarından, bu konularda hiçbir yetkiye sahip olmamalarına kadar değişen bir yelpaze içerisinde değişmektedir.”, Semih Öz, **a.g.e.**, s. 22.

karar verme ve vergi toplama yetkisinin tanınmasıdır⁶¹⁵. Yani yerel idarelerin yasal düzenlemeler çerçevesinde ayrı gelir kaynaklarına sahip olmaları ve kendi organlarının kararlarına dayanarak harcama yapabilmeleridir.

Bir başka tanıma göre ise mali özerklik, kurumların çeşitli yollardan gelir oluşturmaları, gelirlerini ve varlıklarını kendi amaçlarına uygun bir biçimde kullanabilmeleri ve esnek bir bütçe sistemine sahip olmaları şeklinde ifade edilmektedir. Bu tanımlamalara göre, mali özerklik, kendi bütçesini hazırlama, kendi mali kaynaklarını oluşturma ve kullanma olarak ortaya çıkmaktadır⁶¹⁶.

Mali açıdan karar alabilme düzeyine yeterli ölçüde ulaşamamış ve bütçelerini kaynak yönünden geliştirme özerkliğine sahip olmayan yerel idareler, merkezi idareye bağımlı olan bir yapı sergilemektedir. Ancak böyle bir yapıda mali özerkliğin istenilen ölçüde sağlanması mümkün değildir. Buna göre, mali özerkliğin sağlanmasında yerel idarelere kendi gelirlerini belirleme yetkisi verilmelidir. Bu yetki en aşırı şekliyle yerel idarelerin verginin konusunu, matrahını ve oranını belirlemelerinden, merkezi idarenin belirlediği alt ve üst sınırlar içinde vergi oranlarında değişiklik yapma yetkisine kadar gidebilmektedir⁶¹⁷.

Mali özerklik kapsamlı bir sistem olarak değerlendirilmelidir. Kendi içinde kuralları barındıran bu sistem, her ülke için analize tabi tutulması gerekli çeşitli koşullara bağlıdır⁶¹⁸. Bu kurallar mali özerklik kapsamında amaçlanan hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının değerlendirilmesi bakımından önem taşımaktadır. Buna göre

⁶¹⁵ Haluk Egeli, Funda Diril, **a.g.m.**, s. 27.

⁶¹⁶ Haktan Sevsay, “İdari Vesayet Mali Özerklik İlişkisi ve Belediyeler” **Yerel Siyaset**, (Çevrimiçi) <http://www.yerelsiyaset.com/v4/sayfalar.php?goster=ayrinti&id=659>, 14.02.2013.

⁶¹⁷ Uğur Yiğit, “Mali Özerklik ve Yargı Bağımsızlığı ile 5018 Sayılı Yasa Açısından Yargı Bütçesi ve Mali Hükümlerin Değerlendirilmesi”, (Çevrimiçi) <http://www.idarehukuku.net/hukukiaciklama/Hkim-ve-Cumhuriyet-savcilar/Mal-Ozerklik-ve-Yargi-Bagimsizligi-Ile-5018-Sayili-Kanun-Acisindan-Yargi-Butcesi-ve-Mali-Hukumlerin-Degerlendirilmesi.html>, 15.02.2013.

⁶¹⁸ “Mali özerklik, öncelikle gelir ve harcama boyutlarıyla birlikte ele alınmalıdır. İdare, gelirleri harcamalara göre belirlemelidir. Harcamaların belirlenmesinde örneğin; halka açık hizmetlerin ücretlendirilmesi gibi ağırlıklı olarak hizmetlerden yararlananlar tarafından finansmanın sağlandığı harcama kaynak ilişkisi sağlanmalıdır. Mali özerkliğin değerlendirilmede kuvvetli bir merkezi gözlem ve değerlendirme yeteneği olmalıdır. Yerel idarelere belirli ölçülerde vergilendirme yetkisi tanınmalıdır. Merkezi idare kendi koyduğu mali özerklik kurallarını koruyabilmelidir. Mali özerklik kapsamında oluşturulan sistem basit ve anlaşılır olmalıdır. İdareler arası vergilendirme yetkisinin devri mali özerkliğin amacına uygun olmalıdır.”, Haluk Egeli, Funda Diril, **a.g.m.**, s. 28.

özellikle mali yapıları sorunlar içeren gelişmekte olan ülkeler bakımından mali özerkliğin sağlanması öncelikli olarak ele alınması gerekli bir husustur⁶¹⁹.

Yerel idarelerin mali açıdan zayıf olması yerel idarelerce yürütülen bazı girişimlerin devlet tarafından engellenmesine veya yavaşlatılmasına sebep olabilmektedir. Nitekim mali kaynakları yetersiz olan yerel idareler kendi hizmet alanlarına giren bazı görevleri merkezi yönetime devretme eğilimine girebilmektedirler⁶²⁰.

Yerel idarelere kendi yerel kaynaklarını yaratabilme hak ve yetkisini sağlama hususunda vergilendirme yetkisinin devri önem kazanmaktadır. Bu noktada vergilendirme yetkisi kavramı ve söz konusu yetkinin nasıl kullanılması gerektiği konusu çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde ele alınacaktır.

2. Mali Özerklik ve Vergilendirme Yetkisi

Mali özerkliğin sağlanması ve geliştirilmesinde yerel idarelerin vergilendirme yetkisini ne ölçüde kullandıkları önemli hususlardan biridir. Vergilendirme yetkisinin merkezi idareden yerel idareye devri ve bunun düzeyi yerel idarelerin daha geniş gelir kaynaklarına sahip olmasını sağlamaktadır⁶²¹.

Vergilendirme yetkisini egemenlik gücüne dayanarak kullanan devlet bu yetkiyi yerel idarelere devrettiği ölçüde mali özerkliğin boyutları değişebilmektedir. Esasen vergilendirme yetkisi - mali özerklik ilişkisi bu noktada önem kazanmaktadır.

⁶¹⁹ “Gelişmekte olan ülkelerde mali özerkliğin sağlanmasını olumsuz yönde etkileyen faktörler vardır. Bunlar; mali şeffaflık düzeyinin yetersizliği, yerel idare vergilerinin belirlenmesinde bilgi eksikliği ve yetersiz planlamaya dayalı mevzuattan kaynaklanan karmaşıklık, yerel idarelerin vergi toplama konusundaki kapasite eksikliği, merkezi idarenin gelir transferlerine aşırı bağımlılığı ve yerel idarelerin hangi oranda ve ne tür vergileri topladığına ilişkin merkezi idare ile koordinasyon eksikliğinin ortaya çıkabilmesi şeklinde sıralanabilir.”, Nuri Tortop, “Yerel Yönetimler ve Mali Özerklik”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, Cilt: 5, Sayı: 5, s. 3, 13.

⁶²⁰ “Buna göre, yerel idareleri daha üretken kılacak gelir kaynağı olan verginin hangi makamın yetki alanına girdiği önem kazanmaktadır.”, Haluk Egeli, Funda Diril, **a.g.m.**, s. 28.; Nuri Tortop, **a.g.m.**, s. 14.

⁶²¹ Ayşe Güner, **Yönetimler Arası Gelir Bölüşümü: Temel İlke Ve Uygulamalar, Mali Yerelleşme Teori ve Uygulama Üzerine Yazılar**, İstanbul, Güncel Yayıncılık, 2006, s. 62; Haluk Egeli, Funda Diril, **a.g.m.**, s. 30.

Çünkü yerel idareler kendilerine devredilen vergilendirme yetkisi çerçevesinde mali özerkliğe sahip olabilirler⁶²².

3. Mali Özerklik ve Ayrımları

Vergilendirme yetkisinin kullanımında, bu yetkinin kullanım aşamaları ayrımlar halinde tablo ile gösterilmiş olup, mali özerklik ve vergilendirme yetkisinin aşamaları tabloda kısaca açıklandıktan sonra, alt başlıklar halinde konunun ayrıntılarına değinilecektir. Çalışmamızın bu bölümünde, bir bütün halinde mali özerklik ve ayrımlarına yer verip, bu ayrımların yerini tespit etmeye çalışacağız.

⁶²² “Öte yandan vergilendirme yetkisinin kullanımı bakımından merkezin idari ve örgüt yapısının da birlikte dikkate alınması gerekmektedir.”, Haluk Egeli, Funda Diril, **a.g.m.**, s. 30.

TABLO III: Mali Özerklik ve Ayrımları⁶²³

Mali Özerkliğin Aşamaları	Vergilendirme Yetkisinin Aşamaları
Geniş Mali Özerklik	Yerel idarelere belirli vergi alanları tanınmakta ve bırakılmaktadır. Yerel idarelerin ilgili organları bu vergilerin konularını, yükümlülerini, matrahlarını, oranlarını ve diğer koşullarını belirleme yetkisine sahiptir. Vergilendirme yetkisinin en geniş şekliyle yerel idareler tarafından kullanıldığı bir aşama olarak görülebilir.
Sınırlı Mali Özerklik	Vergilendirme yetkisi sınırlı ölçüde yerel idarelere devredilmektedir. Yasama yetkisinin yerel idarelere devrinin olmadığı sadece yerel idarelere tahsisi uygun görülen bir kısım vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisinin devrini ifade eden bir yöntemdir. Ayrıca, merkezin belirlediği belirli sınırlar dâhilinde vergi oranlarının belirlenmesi şeklinde devri tanınabilmektedir.
Merkezi Devlete Bağlılık	Tarh ve tahsil yetkisinin tamamen merkezi devlet tarafından kullanıldığı yerel idarelere ancak, elde edilen vergilerden, çeşitli ölçütlere göre pay aktarılan bir aşamadır.

⁶²³ Ayşe Güner, **a.g.e.**, s. 62.

a. Geniş Mali Özerklik

Geniş mali özerklik, yerel idarelerin kendilerine ait gelir kaynaklarının olmasını ve bu gelirlere ait her türlü işlemleri kendi bağımsız karar organları aracılığıyla yapabilmeleri anlamına gelmektedir⁶²⁴. Yani, yerel idarelere bağımsız bir vergileme yetkisi alanı bırakılmasıdır. Yerel idarelere, vergilerin konuları, yükümlülükleri, matrahları, oranları ve diğer koşulları saptama yetkisi bırakılmaktadır. Devletin de devrettiği bu yetkiyi denetleme yetkisi vardır⁶²⁵.

Bu yöntemde yerel idareler hiçbir kısıtlamaya tabi tutulmaksızın tam bir vergilendirme yetkisine sahiptirler. Bağımsız bir vergi yetkisinden anlaşılması gereken, yerel idarenin kendi başına vergi takdir edebilmesi, takdir ettiği bu verginin oranını belirleyebilmesi ve nihayet vergiyi tahsil edebilmesidir⁶²⁶. Böylece, yerel idareler mali ihtiyaçlarına uygun olarak vergi kaynağı bulabilmekte ve sunulan hizmetlerin yerel halkın tercihlerine uygunluğu sağlanmaktadır⁶²⁷.

b. Sınırlı Mali Özerklik

Devlet vergilendirme konusunda yasama yetkisini devretmemekle birlikte, bazı vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisini yerel idarelere devredebilir. Bazı vergilerde ise vergi matrahlarına uygulayacakları oranları belli sınırlar altında saptayabilirler⁶²⁸.

⁶²⁴ Mahmut İnan, M. Sena Ekici, “Yeni Anayasa Tasarısında Vergilendirme Yetkisi ve Yerel Yönetimler”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Güz-2010, Cilt: 9, Sayı: 34 (300-314), ISSN: 1304-0278, s. 308.

⁶²⁵ “Bu yetkinin kullanımında dikkat edilmesi gereken husus, ülke düzeyinde vergi uyumlaştırılmasına dikkat edilmesi ve çifte vergileme sorununun ortaya çıkmamasıdır.”, Mehmet Arslan, **ag.e.**, s. 42.

⁶²⁶ Ayşe Güner, **ag.e.**, s. 62.

⁶²⁷ “Ancak, geniş mali özerklik avantajları olduğu kadar dezavantajları da olan bir konudur. Şöyle ki, geniş mali özerklik, vergi sisteminde birliği bozması, farklı gelişmişlik düzeylerine sahip yerel idareler arasında gelir eşitsizliğini giderici ek kaynaklara ihtiyaç duyulması gibi nedenlerden dolayı bazı sakıncalara da yol açabilmektedir.”, Haluk Egeli, Funda Diril, **ag.m.**, s. 31.

⁶²⁸ Semih Öz, **ag.m.**, s. 21.

Sınırlı mali özerklik, devletin vergilendirme konusundaki yasama yetkisini yerel idarelere devretmemekle birlikte sadece bazı vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisini yerel idarelere bırakmasıdır. Böyle bir durumda yerel idarelerin merkeze olan bağımlılıkları artmaktadır⁶²⁹.

Ayrıca sınırlı mali özerklik yerel idarelerin etkin kaynak kullanımı bakımından yetersiz kalmasına yol açmaktadır. Çünkü yerel hizmetlerin finansmanı ağırlıklı olarak merkezden sağlandığından, vergi mükelleflerinin bölgesel olarak yararlandığı hizmetler farklılaşabilmektedir⁶³⁰. Yerel idarelerin bölgesel ihtiyaçlara göre mali kaynakları kullanamaması mali alanda sorunlara neden olmakta ve kamu hizmetlerinin kalitesini düşürmektedir. Dolayısıyla kaynakların etkin ve verimli kullanılmaması sonucuna yol açmaktadır.

c. Merkezi Devlete Bağlılık

Vergilendirme yetkisinin devri söz konusu olmamaktadır. Merkezi devlet tarafından konulup, tarh ve tahsil edilen vergilerden çeşitli ölçütlere göre (nüfus, ulusal gelirden aldıkları pay, vb.) yerel idareler belirli paylar alırlar. Yerel idarelerin mali kaynakları merkezi idare tarafından sağlandığından mali özerlik söz konusu olmamaktadır⁶³¹.

Merkeze bağlılık yönteminde, vergilendirme yetkisi merkezi idareye aittir. Vergi koyma ve vergilemeye ilişkin diğer hususların merkezi idare tarafından belirlendiği bu yöntemde yukarıda da bahsettiğimiz üzere çeşitli ölçütlere göre yerel

⁶²⁹ “Böylece, vergi gelirleri ağırlıklı olarak merkezi idarenin elinde toplanmakta yerel idarelere ise sınırlı ölçüde bazı yerel vergiler ve harçların tahsil yetkisi bırakılmaktadır. Dolayısıyla, böyle bir sistemde mali özerklik zayıf düzeydedir ve yerel idarelerin merkezi idarenin müdahalesinden uzak faaliyette bulunmaları oldukça güçtür.”, Haluk Egeli, Funda Diril, **a.g.m.**, s. 32. Vural Savaş, **Anayasal İktisat**, s. 79

⁶³⁰ Haktan Sevsay, “İdari Vesayet Mali Özerklik İlişkisi ve Belediyeler”, **Yerel Siyaset**, (Çevrimiçi) <http://www.yerelsiyaset.com/v4/sayfalar.php?goster=ayrinti&id=659>, 14.02.2013; Haluk Egeli, Funda Diril, **a.g.m.**, s. 32.

⁶³¹ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavram ve İlkeler**, 19. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2012, s. 80; Semih Öz, **a.g.m.**, s. 21.

idarelere pay verilmektedir⁶³². Tamamen merkeze bağı bir kaynak kullanımı söz konusu olduğundan mali özerklik sağlanamamaktadır.

D. Vergilendirme Yetkisini Kullanan Yerel İdareler

Vergi ilişkisinde iki taraf bulunmaktadır. Bunlardan birisi vergi borçlusu durumunda olan mükellef, diğeri ise alacaklı durumunda olan devlettir. Vergilendirme yetkisine sahip olan devlet, bu yetkisini uygun göreceği sınırlar ölçüsünde, yerel idarelere devredebilir. Yerel idarelerin mali özerklikleri ise, devlet tarafından kendilerine devredilen vergilendirme yetkisinin genişliği ölçüsündedir. Anayasalar vergilendirme yetkisinin merkezi devletle yerel idareler arasındaki bölünüşü konusunda çeşitli düzenlemeler yapabilirler⁶³³.

İleri derecede demokratik bir uygulama yerel idarelerin vergilendirme yetkisi ile donatılmasını gerektirir⁶³⁴. Yerel idarelere Fransa'da ve İngiltere'de sınırlı, İtalya'da, Belçika'da ve Hollanda'da geniş vergilendirme yetkisi verilmiştir. Bu ülkelerde merkezi idare, yerel idarelerin vergilendirme yetkilerini kullanım biçimlerini denetler. Federal devletlerde ise yerel idarelerin vergilendirme yetkilerinin derecesi, kural olarak federe devletler tarafından belirlenir⁶³⁵.

Yerel idarelerin vergilendirme yetkisi Anayasa ile düzenlenmiştir. İdareler arasındaki sorumlulukların ve mali kaynakların paylaşımı ile ilgili esaslar, Anayasada ve çeşitli yasalarda düzenlenmiştir. Türkiye'de yerel idare ve merkezi idare arasındaki ilişkiler idarenin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmektedir⁶³⁶. Merkezi devlete bağımlılığın söz konusu olduğu görülmektedir.

⁶³² Derya Yayman, "Yerel Yönetimlerde Vergilendirme Yetkisi", **E- Yaklaşım Sayı: 196**, Nisan 2009, s. 118; Haluk Egeli, Funda Diril, **a.g.m.**, s. 32; Aykut Tavşancı, Burcu Keçeci, "Avrupa Birliği Sürecinde Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkisi ve Anayasal Çerçeve", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 250, 2009 Temmuz, s. 150.

⁶³³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 53.

⁶³⁴ Prof. Soysal'a göre "...Türk demokrasisine dirilik ve canlılık getirmek istiyorsak vergi koymak yetkisini toplumun canlı kesimlerine doğru kaydırmak ve bu dinamik kesimlerle kamu işlerinin yürütülmesi arasında yakın bağlantılar kurmak zorundayız.", "Federal belediye yönetimi oluşturularak bu yönetimlere vergilendirme yetkisi verilmelidir.", bkz.: Mümtaz Soysal, **a.g.e.**, s. 392, 393.

⁶³⁵ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 151.

⁶³⁶ Aykut Tavşancı, "Türkiye'de Yerel İdarelerin Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası", **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 4, S. 1, Haziran, 2004, s. 3.

Zira Anayasa'nın 73. maddesinin 4. fıkrası ile kendisine vergilendirme yetkisi verilebilecek organ olarak sadece Bakanlar Kurulu belirtildiğinden, yasama organı tarafından başka bir kuruma yetki verilemeyecektir⁶³⁷. Yine bu doğrultuda, Bakanlar Kurulu da, kendisine verilen yetkileri başka kurumlara devredemeyecektir⁶³⁸. Dolayısıyla yerel idarelerin sahip olacakları gelir kaynakları T.B.M.M. tarafından çıkarılan yasalarla belirlenecek, bu gelir kaynaklarının temel unsurlarıyla ilgili düzenleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilecektir. 1982 Anayasası'nda yerel idarelere ilişkin düzenlemeler 123. ve 127. maddelerde yer almaktadır. Anayasa'nın 123. maddesine göre; "İdare kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve yasayla düzenlenir. İdarenin kuruluş ve görevleri merkezden idare ve yerinden idare esaslarına dayanır. Kamu tüzelkişiliği, ancak yasayla ve yasanın açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kurulur"⁶³⁹.

Maddede yer alan yerel idare ilkesi, merkezi idarenin yanında fakat ondan ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olan özerk yerel idarelerin yasayla kurulmasının dayanağını oluşturur. Aynı zamanda bu hükümler, yerel idare özerkliğinin yasayla sınırlandırılmasına karşı bir güvence oluşturabilecek niteliktedir. Bu nedenle yerel idare özerkliğinin mali yapısının en önemli güvencesi, Anayasada yerinden idare ilkesinin⁶⁴⁰ yer almış olmasıdır⁶⁴¹. Yerel idarelerin düzenlenmiş olduğu bir diğer madde olan 127. maddeye göre yerel idarelerin tanımı şu şekilde yapılmıştır; "Mahalli idareler; il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını

⁶³⁷ Nami Çağan, **a.g.m.**, s. 137.; "Yerel idarelere yetki verilmesi meselesi değerlendirilirken öncelikle yanıtı aranacak soru şudur: Anayasa 73/4'te yazılı bulunan hükmün bir reproduksiyonunu yaratmak ve organik değişiklikle, metne yerel idarelerin seçilmiş karar organlarını ilave etmek, acaba verginin yasallığı ilkesinin maddi içeriğini oluşturan belirlilik ve öngörülebilirlik unsurlarının gerçekleştirilebilmesi için yeterli olur mu? Cevap için, Bakanlar Kurulu'na tali-türev yetki verilmesini mümkün kılan mevcut Anayasal düzenlemenin (ki Taslak'ta metin sözel olarak aynıdır), tarihsel mirasını değerlendirmek gerekir. Bu konudaki hukuki deneyim ve uygulama envanteri, yeni bir tali-türev yetkilendirme hükmünün olası uygulamalarına ışık tutabilir." Billur Yaltı, **Anayasa Mimarisi**, s. 13.

⁶³⁸ Zeynep Arıkan, **a.g.t.**, s. 198.

⁶³⁹ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, IV. İdare, A. İdarenin Esasları, 1. İdarenin Bütünlüğü ve Kamu Tüzelkişiliği, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gen.tr/1982ay.htm>, 18.02.2014.

⁶⁴⁰ "Anayasa'nın 123. maddesinin 2. fıkrasına göre, İdarenin kuruluş ve görevleri merkezden idare ve yerinden idare esaslarına dayanır. Şu halde, merkezden idare ve yerinden idare ilkeleri, İdarenin gerek organik ve gerek fonksiyonel (görevsel) yönlerini etkileyen temel Anayasal ilkelerdir."; bkz. İl Han Özay, **Günişğında Yönetim: XX inci yüzyılın son çeyreğinin "Jön Türk"lerine**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2004, s. 152.

⁶⁴¹ Halil Kalabalık, **Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırmalı Yerel Yönetim Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2005, s. 193.

karşılama üzere kuruluş esasları yasayla belirtilen ve karar organları, gene yasada gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişileridir”. Bu maddenin diğer fıkralarına göre;

“... Merkezi idare, mahalli idareler üzerinde, mahalli hizmetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve mahalli ihtiyaçların gereği gibi karşılanması amacıyla, yasada belirtilen esas ve usuller dairesinde idari vesayet⁶⁴² yetkisine sahiptir. Mahalli idarelerin belirli kamu hizmetlerinin görülmesi amacı ile kendi aralarında Bakanlar Kurulunun izni ile birlik kurmaları, görevleri, yetkileri, maliye ve kolluk işleri ve merkezi idare ile karşılıklı bağ ve ilgileri yasayla düzenlenir. Bu idarelere, görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır⁶⁴³.”

Türkiye’de yerel idarelerin pozitif hukuk bakımından vergilendirme yetkisinin bulunmadığı görülmekle birlikte, doktrinde, verginin yasallığı ilkesinin yerel idarelere vergilendirme yetkisi devrine engel olmadığı, yasayla belirlenen çerçeve içerisinde yerel idarelere vergilendirme yetkisi devredilebileceği savunulmuştur⁶⁴⁴. Ancak, gerek AYM içtihatlarının seyri ve gerekse vergilendirme yetkisi devredilebilecek organ olarak sadece Bakanlar Kurulu’nun gösterilmiş olması karşısında, çok yerinde bir öneri olan yerel idarelere kısmi vergilendirme yetkisi devri ile ilgili olarak, öncelikle Anayasal düzenleme yapılması gerekmektedir⁶⁴⁵.

⁶⁴² “İdari vesayetin tanımı Anayasamızda yapılmamıştır; tanım İdare hukukunda önemli yeri olan öğreti ile geliştirilmiştir. Anayasamızın 127. maddesinin 5. fıkrasında idari vesayetten bahseden hüküm öngörülmüştür: Merkezi idare, mahalli idareler üzerinde, mahalli hizmetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve yerel ihtiyaçların gereği gibi karşılanması amacıyla, yasada belirtilen esas ve usuller dairesinde idari vesayet yetkisine sahiptir. Bu anayasal hükümde idari vesayetin ne olduğu değil amacı ve yasal niteliği vurgulanmıştır. Ayrıca hizmet yerinden idare kuruluşları üzerindeki vesayet Anayasada açıkça öngörülmemiştir, denetim yetkisinin kullanılacağı yasalardan anlaşılmaktadır. İdare hukukunun temel ilkelerinden olan “İdarenin Bütünlüğü” ilkesinin uygulanabilmesi için iki kuruma ihtiyaç vardır: hiyerarşi ve idarî vesayet. Unutulmamalıdır ki idarenin bütünlüğü ve özellikle idari vesayet üniter (tekçi) devletlerde söz konusudur”, bkz. İl Han Özyay, **a.g.e.**, s. 163.

⁶⁴³ Aykut Tavşancı, **a.g.m.**, s. 150.; Türkiye Cumhuriyeti A nayasası, IV. İdare, C. İdarenin kuruluşu, 2. Mahallî idareler (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gen.tr/1982ay.htm>, 18.02.2014.

⁶⁴⁴ Yılmaz Aliefendioğlu, **Türk Anayasası**, s. 84; ayrıca bkz.; Zeynep Arıkan, “Vergilendirmede Demokrasi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 115, Nisan 1998, s. 103.

⁶⁴⁵ Mehmet Tosuner, **Mahalli İdareler**, s. 268; ayrıca bkz. Mehmet Tosuner, “Yerel Yönetimlerde Yeniden Yapılanma Sempozyumunda Sunulan Tebliğ”, İzmir, **İzmir Ticaret Odası Yayın No. 6**, 1995, s. 63.

Türkiye’de yerel idarelerin kuruluş, görev ve yetkilerinin yerinden idare ilkesine uygun olarak düzenleneceğine ilişkin hükme asıl anlamını kazandıracak olan bu ilkede mali özerklik saklıdır. Yerel idare özerkliğinin mali yapısı açısından Anayasal güvence olan bu maddede, yerel idarelere görevleriyle orantılı gelir sağlanmasının hükme bağlanmış olması oldukça önemlidir. Böylece yerel idare özerkliğinin mali boyutu da bir Anayasal ilke haline gelmiş olmaktadır⁶⁴⁶.

Yerel idarelerin, vatandaşlara daha iyi hizmet götürebilmesi, artan mali kaynak ihtiyacını daha geniş bir mali özerklik içinde karşılayabilmesine bağlıdır. Türkiye’de 1980 sonrası yapılan değişikliklerle Emlak Vergisi’nin belediyelere bırakılmış olması, hizmetlerin yürütülmesinde bu idarelere daha geniş imkânlar getirmiştir⁶⁴⁷. Vergilendirme yetkisinin merkezi idareyle alt kademe örgütleri arasındaki bölüşümü çeşitli biçimlerde gerçekleştirilebilir. Bu hususta kullanılabilecek seçenekler geniş bir mali özerklikle merkezi devlete sıkı bir bağımlılık arasında bir yelpaze oluşturur. Vergilendirme yetkisinin merkezi idareyle yerel idareler arasında bölüşümünde her ülkenin kendi yapısal özellikleri, siyasal ve tarihsel gelişimi önemli rol oynamaktadır⁶⁴⁸.

Hangi idarelere ne oranda kaynak transferinin yapılacağı yasa koyucunun takdirine bırakılmaktadır. Mali özerkliği düzenleyen, “görevleriyle orantılı gelir sağlanacağı” şeklindeki hüküm genel ve soyut bir güvencedir. Ayrıca yerel nitelikli görevlerin büyük bir bölümü hem merkezi idare kuruluşlarına hem de yerel idarelere verilmiş bulunmakta, ancak mali kaynaklar sadece merkezi idarenin kullanımına ayrıldığı için hizmetler sadece onlar tarafından yürütülmektedir. Merkezi idare ile yerel idareler arasında yetki ve görevlerin üst üste gelmesi yüzünden, görevlerinde belirsizlik bulunan bu yönetimlere görevleriyle orantılı gelir kaynaklarının sağlanması güçleşmektedir⁶⁴⁹. Fakat merkezi idareyle yerel idareler birbiriyle çatışan iki ayrı kurum olmadığı gibi aynı amaç doğrultusunda çalışan ve bu amacın

⁶⁴⁶ Derya Yayman, **a.g.m.**, s. 32.

⁶⁴⁷ Mehmet Tosuner, **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, İzmir, Bayraklı Matbaacılık, 1989, s. 36.

⁶⁴⁸ Mehmet Tosuner, **Mahalli İdareler**, s. 263.; “Bazen, gelir vergisi, servet vergileri vb. vergi türleri bakımından yetki dağılımı söz konusu olabileceği gibi; bazen de, verginin unsurları bakımından farklı düzeydeki idareler yetkilendirilebilir.”, Metin Meriç, Mustafa Sakal, **Yerel Yönetimler ve Finansmanı**, İzmir, Birleşik Yayıncılık, 2005, s. 79.

⁶⁴⁹ Halil Kalabalık, **a.g.e.**, s. 494; Aykut Tavşancı, Burcu Keçeci, **a.g.m.**, s. 151.

gerçekleşmesi çabasında birleşen kurumlardır. Zaten ülkenin ekonomik ve sosyal açıdan geliştirilmesinde doğal ve gerekli olan her iki yönetimin bu amaç içinde birbirlerini desteklemeleridir. Bu anlamda yetki paylaşımında her iki kurum da birbirine yardımcı olmak durumundadır. Dolayısıyla yeni Anayasa ile yerel idarelere verilmek istenen vergilendirme yetkisini bu çerçevede değerlendirmek mümkündür⁶⁵⁰.

Tez yazım sürecimizde Büyükşehir Belediyelerinin kurulması hakkındaki 6360 sayılı Yasa da 6 Aralık 2012 tarihli ve 28489 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanıp 06.12.2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Toplam 37 maddeden oluşan yasanın 2 tane de geçici maddesi bulunmakta ve birçok yasada değişiklik gerçekleştirilmektedir⁶⁵¹. Söz konusu yasa ile yerel idarelere yönelik yasalar başta olmak üzere birçok yasada değişiklik yapılmıştır. Çalışmamızın bu başlığında yerel idarelerle ilgili olan bölümleri (İl özel idaresi, belediye ve köy) de kapsayan değişiklikleri yeni gelen yasa doğrultusunda genel olarak açıklamaya çalışacağız.

Bu yasa ile mevcut büyükşehir belediyeleri ile yeni büyükşehir olacak belediyelerin sınırlarının 2014 yerel seçimlerini takiben il mülki sınırlarına çıkarılması öngörülmüştür. Büyükşehir belediye sınırlarına özel düzenlemeler yapıp, Büyükşehir belediye sayısı 29’a yükseltilmiştir. Büyükşehir belediyelerinde köy ve belediye kalmamış olup, Son düzenleme ile büyükşehir sisteminde idari, mali, siyasi ve kamusal hizmetlerin sunumu bakımından önemli değişiklikler olmuş, Türkiye’deki büyükşehir belediyesi sayısı da 29’a çıkarılmış, bu yerlerde il özel idareleri kaldırılmış, köyler ve beldeler mahalleye dönüştürülmüştür⁶⁵². İlk yerel idareler genel seçimi ile de bu illerdeki il özel idarelerinin tüzel kişiliği de kaldırılmış

⁶⁵⁰ Mahmut İnan, M. Sena Ekici, **a.g.m.**, s. 309.

⁶⁵¹ “Söz konusu yasalar şunlardır: 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Yasası, 5686 sayılı Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Yasası, 3152 sayılı İçişleri Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yasa, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Yasası, 5393 sayılı Belediye Yasası, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Yasası, 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Yasası, 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Yasa, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Yasası, 2972 sayılı Mahalli İdareler ile Mahalle Muhtarlıkları ve İhtiyar Heyetleri Seçimi Hakkında Yasa, 5682 sayılı Pasaport Yasası, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Yasası.”, Ferit İzci, Menaf Turan, “Türkiye’de Büyükşehir Belediyesi Sistemi ve 6360 Sayılı Yasa İle Büyükşehir Belediyesi Sisteminde Meydana gelen Değişimler: Van Örneği”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl 2013, Cilt: 18, Sayı: 1, s. 119.

⁶⁵² Ferit İzci, Menaf Turan, **a.g.m.**, s. 117.

olacaktır. 5216 sayılı Yasa'daki ilk kademe belediyelerini tanımlayan fıkra da kaldırıldı ve bu belediyeler de tarihe karışmış oldu. Kaldırılan il özel idarelerine yapılan atıflar, bu yasa kapsamında tüzel kişiliği kaldırılan il özel idareleri için ilgisine göre bakanlıklara, bakanlıkların bağlı veya ilgili kuruluşları ile bunların taşra teşkilatına veya ilçe belediyelerine yapılmış sayılacaktır⁶⁵³.

Tüzel kişiliği kaldırılan il özel idarelerine 5302 sayılı İl Özel İdaresi Yasası ve diğer mevzuatla verilmiş olan yetki, görev ve sorumluluklar ilgisine göre bu kurum ve kuruluşlar tarafından kullanılacak ve yerine getirilecektir. İl özel idarelerinin bütçe tasarıları süresi içerisinde kesinleşmezse vali, durumu İçişleri Bakanlığına bildirecek. İçişleri Bakanının otuz gün içinde vereceği karar kesin karar niteliğinde olacaktır. Böylece İçişleri Bakanlığı'nın yerel idareler üzerindeki sınırlı vesayet denetimi yetkisi artırılmış olacaktır⁶⁵⁴.

6360 sayılı bu Yasa, şimdiye kadar yeterince hizmet alamamış yerleşim yerlerinin ve beldelerin daha iyi hizmet almalarını sağlayabilecek düzenlemelere sahip. Gelir yönünden güçlendirilen büyükşehir belediyeleri, devralacakları il özel idaresinin imkanlarını da iyi seferber edebilirlerse, yeterince hizmet ve yatırım yapma gücüne sahip olmayan köylerin ve belde belediyelerinin bu açıklarını kapatma imkanı doğabilir. Yasa'da genel bütçe vergi gelirlerinden belediyelere aktarılan payların sadece nüfusu göre değil, aynı zamanda yüzölçümüne göre verilmesi de olumlu bir yeniliktir. Yukarıda sıralanan olumlu ve umut verici hususların yanında yeni sistemin katılım ve demokrasi yönüyle bazı sakıncalar barındırdığı da söylenebilir. Sözü edilen Yasa, Anayasanın "Mahalli idareler; il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılayan..." ifadesinde yer alan "il" "belediye" ve "köy", halklarının iç içe girmesine meydan verecektir. "Belediye"

⁶⁵³ "6 Aralık 2012 Tarihli Ve 28489 Sayılı Resmi Gazete, Yasa No: 6360 On Üç İlde Büyükşehir Belediyesi Ve Yirmi Altı İlçe Kurulması İle Bazı Yasa ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Yasa", (Çevrimiçi) <http://Www.Resmigazete.Gov.Tr/Main.AspX?Home=Http://Www.Resmigazete.Gov.Tr/Eskiler/2012/12/20121206.Htm&Main=Http://Www.Resmigazete.Gov.Tr/Eskiler/2012/12/20121206.Htm>, 27.05.2013.

⁶⁵⁴ Ahmet Faruk Güneş, "İl Özel İdarelerinin Kaldırılmasının Hukuki Veçhesi...", (Çevrimiçi) http://www.tid.web.tr/ortak_icerik/tid.web/154/13%20Ahmet%20Faruk%20G%C3%9CNE%C5%9E.pdf, 27.05.2013.

halkının görevini üstlenen birimlerin Anayasaya aykırı olarak “il” ve “köy” halkının görevini üstlenen idarelerin görev ve yetkilerine el atması anlamına gelecektir⁶⁵⁵.

Tüm bu değişikliklerle birlikte yerel idarelerin vergilendirme yetkilerinde de nitelikleri itibariyle değişiklikler oluşacaktır. Bu nedenle, yeni Anayasada bu durumun açıklıkla ele alınması ve yasal düzenlemelerin birbirini destekler mahiyette gerçekleşmesi beklenir.

1. İl Özel İdaresi

Merkezi idareyle il özel idareleri arasında geçmişten gelen ilişki, iki farklı yönetim kademesinden ziyade tek merkezi idare ve onun idari şubesi arasındaki ilişkiye benzer bir seyir izlemiştir. İllerde merkezi idarenin taşra örgütü olan ve ilde merkezi idarenin belirlediği politikaları uygulamakla sorumlu il genel idaresi ile yerel idare birimi olarak kendisine verilen görevleri yürütmeye çalışan il özel idaresinin aynı kaynaktan beslenmesi etkin rol oynamaktadır. Adı geçen iki farklı idari birimin de başında bulunan kişi, merkezi idarenin atadığı validir⁶⁵⁶.

Yerel idarelerin niteliklerinden birisi karar organlarının o belde yaşayan halk tarafından seçilmesi ve kendisine verilen görevleri kendi öz kaynaklarına başvurarak yürütmesidir. Yerel özerkliğin sağlanmasının temel koşullarından birisi de budur⁶⁵⁷.

İl özel idareleri ile merkezi idare arasında ne rasyonel hizmet bölüşümünden ne de buna bağlı olarak gelirlerin bölüşümü ve yetki paylaşımından bahsetmek mümkündür. Merkezi idare ile yerel idareler arasında görev - hizmet ayrımı

⁶⁵⁵ Bekir Parlak, “Yeni Büyükşehir Belediye Yasasının Analizi”, (Çevrimiçi) <http://www.bursayerelyonetim.com/index.php/yeni-buyuksehir-belediye-yasasininanalizi/#sthash.Sa0WLkol.dpuf>, 20.02.2014.

⁶⁵⁶ Aykut Tavşancı, Burcu Keçeci, **a.g.m.**, s. 151.

⁶⁵⁷ Halil Kalabalık, **a.g.e.**, s. 495.; Derya Yayman, **a.g.m.**, s. 32.; “Oysa il özel idarelerinde karar organları seçimle göreve getirilmediği gibi idarenin başındaki kişi de atama yoluyla göreve gelmektedir. Bu, aynı zamanda 1982 Anayasası’nın “mahalli idareler” başlığını taşıyan 127. maddesinde yer alan “mahalli idareler... karar organları, gene yasada gösterilen seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişileridir” ifadesiyle yerel idareler için yapılmış tanımlamaya da aykırılık oluşturmaktadır.”, Aykut Tavşancı, Burcu Keçeci, **a.g.m.**, s. 152.

gerçekleşmemiştir⁶⁵⁸. Yasalar çerçevesinde il özel idarelerine terk edilmiş pek çok görev ilk başta personel yetersizliği ve mali olanakların elverişsizliği nedeniyle önce gönüllü olarak merkezi idare tarafından yerine getirilmekteydi. Ancak zaman içinde bu gönüllü tutum yerini, zorunlu bir şekilde yürütülen hizmetlere bırakmıştır. Böylece görevlerinin çoğu merkezi idare tarafından yürütülmeye başlanmıştır⁶⁵⁹.

İl özel idarelerinin kuruluşundan bu zamana kadar vergilendirme yetkisinin çok sınırlı tutulmasının nedenlerinden biri de merkezi idare ile arasındaki kimlik ve görev paylaşımıdır. İl özel idareleri, merkezi idare tarafından kendisine verilen görevleri yerine getirme noktasında düşülebilecek zaafı giderirken merkezi idarenin görevleri tamamlayacağına inanmaktadır⁶⁶⁰.

Söz konusu düzenlemelerden sonra ancak il özel idareleri için mali kaynakların elde edilmesi ve ulusal veya yerel mali kaynaklar üzerinde nasıl tasarruf yapılabileceği konusu önem kazanacaktır. Böylece yerel olma, yerelden faydalanma vasfını kazanacak olan il özel idareleri için vergilendirme yetkisinin tanınması mümkün ve elverişli olacaktır⁶⁶¹.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de değindiğimiz üzere son yasal düzenleme ile 29 büyükşehir belediyesinde il özel idareleri kaldırılmıştır. Diğer illerde ise il özel idarelerinin varlıkları korunmuştur. Böylece il özel idareleri bakımından il özel idareli iller ve il özel idaresiz iller olmak üzere ikili bir yapı

⁶⁵⁸ Osman Meriç, “İl Mahalli İdaresi ve Konu İle İlgili En Son Yapılmış Düzenleme”, **Türk İdare Dergisi**, S. 382, Mart, 1992, s. 15; Aykut Tavşancı, **a.g.m.**, s. 151.

⁶⁵⁹ “Görev alanları birbirine geçmiş, görev tanımlamaları açık olmayan bir yerel idare birimine tanınacak, kişi temel hak ve özgürlükleriyle doğrudan irtibatlı olan vergilendirme yetkisi, yerel algılama açısından fazla bir değer ifade etmeyecek, merkezi idarenin hizmetlerin idaresi konusunda tek hüküm sahibi olduğuna dair inancı güçlü kılacaktır.”, Derya Yayman, **a.g.m.**, s. 151.

⁶⁶⁰ Halil Kalabalık, **a.g.e.**, s. 495.; Osman Meriç, , **a.g.m.**, s. 383.; “Yapılan uygulamalar da bu inancın yerleşmesini, taban bulmasını sağlamaktadır. Diğer taraftan da merkezi idarenin il özel idarelerinin teknik ve mali destekten yoksun olması nedeniyle görevleri gerektiği gibi yerine getiremeyeceğini bilmesi, müdahaleci bir zihniyeti doğurmakta ve merkezi idarenin faaliyetlerin içine girmesini zorunlu hale getirmektedir. Bu da sonuç olarak yetki ve kaynakların paylaşılması, vergilendirmeye dönük gücün il özel idarelerine de tanınması gibi konularda sahip olunan düşünceye ve bunun uygulanmasına yönelik isteğe engel olmaktadır. Bu nedenle öncelikle yapılması gerekenler il özel idarelerinin var olma gerekçesini sağlamlaştırmak, özerklik kavramının icaplarını yerine getirmek, il özel idarelerini merkezi idareden ve merkezi idarenin etkisinden kurtarmak, görev tanımlamasını ve görev sahalarını tespit etmek, son olarak da görevlerin yerine getirilmesini sağlayacak gelir kaynaklarını ve bunları sağlama yetkilerini vermektir.”, Aykut Tavşancı, Burcu Keçeci, **a.g.m.**, s. 153.

⁶⁶¹ Aykut Tavşancı, Burcu Keçeci, **a.g.m.**, s. 153.; Halil Kalabalık, **a.g.e.**, s. 496.

ortaya çıkmıştır. İl özel idarelerinin görev, yetki ve kaynakları (taşınır ve taşınmaz malları) dağıtılmıştır. Büyükşehir Belediyeleri kurulan illerde kaldırılan il özel idarelerinin yetkileri bakanlıklara, bağlı ve ilgili kuruluşlara, taşra teşkilatına, valiliklere, hazineye, Büyükşehir Belediyelerine ve onların bağlı ve ilgili kuruluşlarına ve ilçe belediyelerine verilmiştir. Ayrıca yasa ile il özel idarelerinin encümen yapısı da değiştirilmiştir⁶⁶².

Bu Yasa, İl sistemi üzerinde çok köklü ve kapsamlı değişiklikleri de barındırmaktadır. Yasa getirdiği hükümlerle özellikle büyükşehirlerde il idaresi sistemini aşındırması olasıdır. İl sisteminin önemli bir dayanağı olan ve bütçesini karşılayan il özel idarelerinin kaldırılması, eğer doğacak boşluklar iyi telafi edilemezse, Türkiye idaresinin bel kemiği olan il idaresinin zaafa uğraması ve atıl kalması mümkündür. Kanun bu yönüyle taşrada “devletin tarafsızlığını ve hukukun üstünlüğünü” uygulayacak makamların zayıflamasına ve zaman içerisinde güdük kalmasına yol açacak bir potansiyele sahip gözükmektedir. Ülkemizde geleneksel ve benimsenmiş bir idare şekli olan İl idaresi sistemin aşınması kamu düzeninin sağlanmasında güçlüklerle sebebiyet verebilecektir. Gerçekte il İdaresi sistemi yerel demokrasinin de sağlıklı yürümesinin en büyük teminatlarından biridir. Anayasal ifade ile yerel müşterek ihtiyaçları karşılamak üzere kurulmuş kamu tüzel kişileri olan yerel idarelerin güçlenmesi ve il özel idarelerinin kaldırılması, il sisteminde ortaya çıkacak bu boşluğu dolduramayabilir. Bilindiği gibi yerel idarelerin devleti temsil etme gibi bir görev ve kaygıları yoktur ve organları seçimle geldikleri için güçlerini devletten değil, yerel halktan almaktadırlar⁶⁶³.

⁶⁶² “Buna göre İl encümeni valinin başkanlığında, genel sekreter ile il genel meclisinin her yıl kendi üyeleri arasından seçeceği üç üye ve valinin her yıl birim amirleri arasından seçeceği iki üyeden oluşur. (Önceki düzenleme şöyledir: İl encümeni valinin başkanlığında, il genel meclisinin her yıl kendi üyeleri arasından bir yıl için gizli oyla seçeceği beş üye ile biri mali hizmetler birim amiri olmak üzere valinin her yıl birim amirleri arasından seçeceği beş üyeden oluşur). Böylece il genel meclisinin kendi içinden seçeceği encümen sayısı beşten üçe, birim amirleri arasından seçeceği üye sayısı beşten ikiye indirilmiş, genel sekreter encümen olmuş, birim amirleri arasından seçilecek olan mali hizmetler birimi amiri bulunması zorunluluğu kaldırılmıştır. Yine 5302 sayılı Yasa’nın 45. maddesine yeni bir fıkra eklenmiştir. Eklenen hüküm şöyledir: Bütçe tasarısının kesinleşmemesi halinde vali, görüşüyle birlikte durumu İçişleri Bakanlığına bildirir. İçişleri Bakanının otuz gün içinde vereceği karar kesindir. Bu düzenleme ile il genel meclisinin bütçeye ilişkin yetkisi kısmi vesayet altına alınmıştır.”, Ferit İzci, Menaf Turan, **a.g.m.**, s. 128.

⁶⁶³ Bekir Parlak, “Yeni Büyükşehir Belediye Yasasının Analizi”, (Çevrimiçi)<http://www.bursayerelyonetim.com/index.php/yeni-buyuksehir-belediye-yasasininanalizi/#sthash.Sa0WLkol.dpuf>, 20.02.2014.

2. Belediye

Yerel idareler için yapılan düzenlemelerin pek çoğu belediye yerel idarelerinde somutlaşır. Zira yerel düzeyde yapılan hizmetler büyük oranda ve pratik olarak belediyelerin sorumluluk alanı içindedir ve bu nedenle düzenlemeler belediyelere etki etmektedir⁶⁶⁴. Çünkü belediyeler için vergilendirme yetkisinin teorik temeli yöre kaynaklarının aktif hale getirilmesi ve bu kaynaktan belediyelerin yetkileri oranında faydalanmaları esasına dayanmaktadır. Bu ise Anayasal güvence altına alınmış olan ve vergilendirme yetkisinin aşırı ve ölçsüz kullanılması halinde kişinin yaşam alanı ve standardını bertaraf edecek olması nedeniyle ciddi değere ve öneme sahiptir⁶⁶⁵.

Vergici belediyecilik, kaynak yaratmak, yerel vergi oranlarının doğrudan doğruya yerel idareler tarafından belirlenmesi, yerel vergi koyma ve genel vergilere belli oran eklenmesi şeklinde belirlenmiştir. Demokrasinin bütün kuramsal, siyasal ve medeni kuralları ile uygulanabilmesi için sermaye ile emek arasındaki kaynak ve gelir dağılımında belli bir denge sağlanması önkoşulu vardır⁶⁶⁶.

Belediyelerin kendi kaynaklarını kendilerinin yaratmalarına olanak tanıyacak mali konularda düzenlemeler yapılmalıdır. Öz kaynak için en temel yetki vergi salma yetkisidir. Ayrıca yerel meclislere harç, resim, katılma payı gibi alanlarda düzenleme yetkisi bu konuda bahsedilmeye değerdir⁶⁶⁷.

Belde halkı ortak ihtiyaçlarını görmek için belediye örgütünü demokratik olarak oluşturabilmektedir, bu şekilde hizmetlerin görülmesi için yapacakları

⁶⁶⁴ Derya Yayman, **a.g.m.**, s. 151.

⁶⁶⁵ “Doğrudan doğruya en yukarıdan yöre insanına kadar ulaşan zincirleme olaylar içinde belediyelerin vergilendirme yetkilerinin varlığı, etki yüzdesi ve niteliğinin yüksek olması nedeniyle ayrıca önem taşımaktadır.”, Osman Meriç, , **a.g.m.**, s. 384.

⁶⁶⁶ Birgül Güler, “Belediye Gelirlerinin Yapısı 1925-1989”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. 3, S. 1, Ocak 1994, s. 31.

⁶⁶⁷ “Bununla birlikte ulusal dengeleri sağlamak amacıyla bu yetkilerin sınırları yasalarca belirlenmelidir. Ama asıl önemli olan öz gelir yaratma yetkisinin yerel meclislere verilmesidir. Böyle bir düzenleme her şeyin başında görülecektir ki yüksek oranlarda yerel kaynakların seferber edilmesini doğuracaktır. Böylece hizmetin vergi ödeyen üzerindeki hissiyatı da farklı olacaktır. Çünkü yapılan hizmetlerde mükellef, hem hizmetlerden yararlanarak hem de hizmetin finansmanına bizzat ortak olarak vergilendirme sürecine katılmakta ve kaynakların kullanımında dikkatli, duyarlı ve sorgulayıcı olmaktadır.”, Selçuk Yalçındağ, “Bitmeyen Senfoni: Yerel Yönetimler Reformu”, Ankara, **Amme İdaresi Dergisi**, TODAİE, 1993, s. 64, 65.

fedakârlıkların derecesini belirlemekte de belli esnekliklere sahip olabilecektir. Bir beldede yaşayanlar daha iyi bir kentsel yaşantı için kendilerini vergilendirebilmelidirler⁶⁶⁸. Bununla beraber belediyelerin seçimle gelmiş organları, hizmet yapma sorumluluğunun vergilendirme sorumluluğunu da beraberinde getirdiğinin bilincine vararak, halkın temsilcileri olarak halkın hizmet ihtiyacı ile vergi verme kudreti ve kabiliyeti arasındaki dengeyi bulmaya çalışabilirler⁶⁶⁹.

Bazı dönemler, yerel idarelerin elde etmesi gereken mali olanakları elde edememesi nedeniyle merkezi idarenin yaptığı yardımların süreklilik kazanması, özerklik yönünden de belediyelere şüpheyile bakılmasına yol açmıştır. Bu bakımdan merkezi idare, yerel idareleri israfçı bir birim olarak görmeye devam etmiş, kaynak yaratma tekeli elinde tutmuştur⁶⁷⁰.

Türkiye’de belediyelerin öz kaynakları ile özerk bütçe yapabilmesi, vergi koyma ve toplama yetkisine sahip olabilmesi, belediye geliri yasasında yer alan vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle bağlı tarifelerin zaman içinde değer yitirmesini önlemek için meclislerinde tarife düzenleme yetkisine sahip olabilmesi ve yasayla belirlenecek ölçü ve alanlarda vergi, resim, harç, katılma payı koyabilmesi yönünde yetkili kılınması gerekmektedir⁶⁷¹.

⁶⁶⁸ İlhan Tekeli, “Yerel Yönetimlerde Demokrasi ve Türkiye’de Belediyeciliğin Gelişimi”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 16, S. 2, Haziran, 1983, s. 21, 22; Aykut Tavşancı, **a.g.m.**, s. 154. “Belli bir yörede yaşayanların vergilendirmede sorumluluk denklemi gereğince sağlayacağı katma değer dışında tahakkuk ve tahsilini belediye idarelerinin yaptıkları vergilerde alt ve üst sınır yasalarla belirlenmeli ve belediye meclisleri de her yıl alacağı kararlarla beldenin gereksinimlerine ve önceliklerine göre uygulayacağı oranı özgürce saptayabilmelidir. Böylece kimi vergilerde olduğu gibi hem yıllık enflasyon nedeniyle meydana gelen gelirlerdeki düşüş azaltılabilir hem vergi veren halkla yerel idareciler arasında birlik sağlanabilir hem de halkın denetim yapabilme hakkına sahip olmasıyla vergilendirme işlemini sorgulayan doğal bir denetim mekanizması meydana getirilebilir.”, Birgül Güler, **a.g.m.**, s. 31.

⁶⁶⁹ Ziya Çoker, “Belediyelerin Finansman Sorunları ve Öneriler”, **İller ve Belediyeler**, Haziran-Temmuz, 1992, s. 295.

⁶⁷⁰ A.Kadir Topal, “Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi Üzerine”, **Maliye Dergisi**, S. 124, Nisan, 1997, s. 75.; Aykut Tavşancı, **a.g.m.**, s. 154.; “Bu bağlamda, 1981 yılında yapılan bir dizi yasal düzenleme sonucu, yerel idare gelirlerinde görece bir artış sağlanmış olmakla birlikte, belediyelerin mali durumunda köklü bir değişiklik olmamıştır. Toplumsal, ekonomik ve teknolojik gelişme karşısında, ne kaynakların uygun şekilde kullanılmasına yönelik gelir bölüşümü, ne de buna paralel olarak bir görev bölüşümü ve bunların doğal sonucu olarak birlikte yürütülecek kamu hizmetlerinin belirlenmesi gündeme getirilmiştir.”, Aykut Tavşancı, Burcu Keçeci, **a.g.m.**, s. 154.

⁶⁷¹ Burhan Özfatı, “Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik”, **İller ve Belediyeler**, Eylül, 1995, s. 448.; A. Kadir Topal, **a.g.m.**, s. 77.; “Belediyelere yasa ile belirlenecek böyle bir yetki, belde halkına değişik düzeyde hizmet - vergi taahhüt eden alternatif programlardan birini seçme imkânı da

Türk vergi hukukunda mali yükümlülüklerin belirgin olması yani tüm ana öğelerin, temel özelliklerin yasalarda saptanmış olması gerekmektedir⁶⁷². Çalışmamızda çoğu kez açıklayıp yer verdiğimiz gibi, 1982 Anayasası'nın 73. maddesi, vergilerin yasayla konulup, kaldırılıp değiştirilebileceğini hükme bağlarken, Bakanlar Kuruluna vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler üzerinde yasayla belirlenmiş sınırlar içinde tasarruf edebilme hakkını tanımıştır. Anayasa vergilendirme konusunda düzenleme yapabilme yetkisini sadece yasama organına vermişken şu halde verginin ana öğelerinin tespiti belediyelerin ya da yerel idarelerin ilgili organlarının takdirine bırakılamaz⁶⁷³. Aksi takdirde sözü geçenler hukuk dışı bir şekilde yalnızca yasama organına verilen vergilendirme yetkisine kavuşturulmuş olur. Belediyeler kamu hizmeti yönü ağır basan ve bu yönü ile pek düşünülmeyen kuruluşlardır⁶⁷⁴. Bu nedenle yerel idarelerin, özellikle belediyelerin, yasa hükümleriyle tarh ve tahsil ettikleri vergilerin ve çeşitli mali yükümlerin bazı ana öğelerini belirleyebilme yetkisine sahip kılınması durumunda bu yasaların mutlaka ve derhal kaldırılması yoluna gidilmelidir⁶⁷⁵.

Yerel idareler için hukuki aksaklıkların oluşmasını önleyecek veya önüne geçmesini sağlayacak düzenleme, 1961 Anayasası için öneri düzeyinde tartışmaya açılmıştı. Yapılmak istenen düzenlemeye göre vergi ödevi ile ilgili Anayasanın m.61/3. fıkrası şu şekildeydi; “Yasanın belirlediği sınırlar içinde kalmak koşuluyla vergiler ile diğer mali yükümlerin muafiyet, istisna ve oranlarına ilişkin hükümlerde de değişiklik yapmaya bakanlar kurulu ve yerel idareler yetkilidir⁶⁷⁶.” “Ancak bu öneri kabul edilmemiştir. Değişen ve gelişen ekonomik koşullara uymak amacıyla yasallık ilkesinin yürütme organı lehine yumuşatılması şartlarını hazırlayan ve 1971

sağlayacaktır. Bunun ise demokratik bir katılmaya zemin hazırlamak dışında özellikle belediyelerde vergi kaynağının büyük ölçüde harekete geçirilmesine katkısı mümkün olacaktır. Bu uygulamada temel ilke, belediyelerin belirli hizmeti, mali ve belirli bir vergi oranı ile sürekli olarak sağlayabilmeleri olmalıdır. Bunun için mümkün olan durumlarda vergileri maktu olarak değil de yüzde olarak belirlemeye çalışmak mümkün olmayan durumlarda ise yasa ile belirlenecek üst sınır değerlerinin bir fiyat göstergesine bağlanıp fiyatlarla hareketine imkân sağlamak gerekmektedir.”, Aykut Tavşancı, Burcu Keçeci, **a.g.m.**, s. 156.

⁶⁷² Birgül Güler, **a.g.m.**, s. 32.

⁶⁷³ Aykut Tavşancı, Burcu Keçeci, **a.g.m.**, s. 156.

⁶⁷⁴ Barış Uludağ, “Belediyelerin Vergisel Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 263, Ağustos 2013, s. 78.

⁶⁷⁵ Gülşen Güneş, **Yeni Binyıl**, s. 80.

⁶⁷⁶ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 151.

yılında yapılan Anayasa değişikliği, Bakanlar Kurulu'na bazı sınırlar içinde düzenleme yapabilme yetkisini tanımıştır. Ülke geneline yayılmış genel hizmetlerin icrasında yetkili olan yürütme organı gibi yerel planda hizmetleri planlayan ve yürüten yerel idarelerin de aynı yetkilere sahip olması gerektiğine duyulan inanç, yerel idarelerin düzenleme yapabilmesini sağlayacak böyle bir önerinin gündeme taşınmasına neden olmuştur. Ancak kabul edilmeyen bu öneri nedeniyle hukuka aykırılık taşıyan bazı vergilerin yasal zemine kavuşması ihtimali diğer bir yönüyle de yerel idarelerin vergilendirme yetkisine sahip olmasının da temeli olabilecek bir düzenlemenin mevcut olacak olması ihtimali bertaraf edilmişti⁶⁷⁷.”

“Türk vergi tarihinde T.B.M.M.’nin dışındaki bazı kurumlara ve ilgili birimlerine vergilendirme sürecini etkileyecek şekilde düzenleme yapabilme yetkisinin verildiği bazı hükümler ve dönemler olmuştur. Buna göre belediye gelirleri yasasının mali yükümlülüklerle ilişkin bazı hükümleri ne Anayasada öngörülen vergilerin yasallığı ilkesine ne yasal idare ilkesine ne de vergilendirmede eşitlik ilkesine uymaktadır. Bunlardan en önemlisi ve belediyelerin vergilendirme yetkisinin uygulama alanı ve yasal dayanağı olan, BGY’nin vergi, harç ve tarifelerinin tespiti üst başlığına sahip 96. maddenin (B) kısmında yer almaktadır. Buna göre belediye meclislerinin, çeşitli resim ve harçlara (İlan ve reklam vergisi, eğlence vergisi, haberleşme vergisi, işgal harcı vb.) ilişkin maktu tarifeleri, mahallin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıkları göz önünde tutarak, yasada öngörülen en alt ve üst limitler arasında tespit yapabilme yetkisi vardır. Bilindiği üzere vergi konuları üzerinde sınırlı düzeyde değişiklik yapabilme yetkisi 1982 Anayasası’na göre sadece Bakanlar Kurulu’na verilmiştir⁶⁷⁸. Bu bakımdan BGY’deki bu hüküm Anayasal dayanaktan yoksundur⁶⁷⁹.”

Belediyelerin günümüz koşulları içinde BGY md. 96/B’de öngörülen vergi ve harçların maktu tarifelerini tespit dışında sahip olduğu vergilendirme yetkisine

⁶⁷⁷ Aykut Tavşancı, Burcu Keçeci, **a.g.m.**, s. 157.

⁶⁷⁸ Mahmut İnan, M. Sena Ekici, **a.g.m.**, s. 304.

⁶⁷⁹ Özhan Uluatam, “Belediyeler Vergi Koyabilirler mi?”, **Mali Hukuk**, S. 44, Mart-Nisan, 1993, s. 6; “Bununla birlikte 1982 Anayasası’nın geç. 15. maddesi uyarınca aykırılığı ileri sürülemeyen bu yasa, uzun bir süre boyunca varlığını korumuştur. Fakat Milli Güvenlik Konseyi kararları aleyhine yargı yoluna başvurulamayacağını düzenleyen geç. 15. maddenin son fıkrasının 03.10.2001 tarih ve 4709 sayılı Yasa ile kaldırılmasıyla artık yargı yoluna başvurma yönünde engel kalmamıştır.”, Aykut Tavşancı, Burcu Keçeci, **a.g.m.**, s. 157.

yönelik tasarrufu yoktur. Bu yetki de tarifelerin maktu olması nedeniyle etkili olamamaktadır. Belediyelerin bu yetkilerinin dışında ayrıca belediye ve komşu alanlar içinde gelir ve kurumlar vergisi ödeyen ticari, sınai ve serbest meslek faaliyetinde bulunan gerçek ve tüzel kişilerden tahsil edilen ve o şehirde oturanların, belediye hizmetlerinden faydalananların o şehre, gelirleri oranında katkıda bulunmaları amacını taşıyan meslek vergisine yeniden sahip olması, bu verginin yeniden ihdas edilmesi ve idaresinin belediyelere bırakılması gerekmektedir⁶⁸⁰.

Yukarıda sözünü ettiğimiz 6360 sayılı Yasa’da belde belediyeleri ile ilgili değişiklikler olmuştur. Burada iki farklı yöntem benimsenmiştir. İlki, büyükşehir belediyesine dönüşen illerdeki belde belediyelerinin mahalleye dönüştürülmesi, diğeri de büyükşehir belediyesi olmayan illerde nüfusu 2000’nin altında olan belde belediyelerinin kapatılması ve bu beldelerin köye dönüştürülmesi. Böylece 153 belde belediyesi mahalleye, 559 belde belediyesi de köye dönüşmüş olmaktadır. Düzenleme ile kapatılan belde belediyesi sayısı 1582 olmaktadır. Bu düzenlemenin Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı’na aykırı olduğu ifade edilmektedir. Belde belediyelerinin kapatılmasına yönelik önemli bir itiraz noktası da özellikle turizm bölgelerinde kapatılan belde belediyelerinin turizm sektörü bakımından olumsuz sonuçlar doğurabileceğine ilişkindir⁶⁸¹.

3. Köy

Vergilendirme yetkisi anlamında pek çok yerel idare biriminin sahip olmadığı özgürlüklere köyler sahiptir. Bunlar arasında yer alan imece, yüzyıllardan beri Türk soylarında ve bu arada Anadolu köylerinde yaşayan bir ekonomik yardımlaşma

⁶⁸⁰ Özhan Uluatam, **a.g.m.**, s. 7.; “Bununla birlikte belediyelere konaklama vergisi adı altında vergi oluşturabilme ve üzerinde tasarruf yapabilme olanağı tanınmalıdır. Bu verginin, belediye ve komşu alanlar içindeki otel, motel, pansiyon gibi yerlerde geçici ikamet edenlerden yatak bedeli üzerinden belli oranda vergi alınabilmesi mümkündür. Böylece her türlü hizmeti götüren belediyeye, geçici ikamet edenlerin katkısı olabilir. Ayrıca imar faaliyetleri sonucu artan değer için en çok olabilecek oranın belli edildiği bir verginin konulabilmesi mümkündür. Bunun dışında motorlu taşıtların belediyeye yaptıkları veya yaptırdıkları yol, viyadük, köprü gibi hizmetlerden yararlanmaları nedeniyle motorlu taşıt vergisine belediyelerin hesabına belli oranda belediye payı eklenebilmesi mümkün olmalıdır.”, Orhan Pirlar, “Belediyelerin Gelirleri Yetersizdir”, **Maliye Postası**, S. 315, Ekim 1993, s. 56.

⁶⁸¹ Ferit İzci, Menaf Turan, **a.g.m.**, s. 132.

örneğidir. Köy halkının birleşerek köye ait yürütülmesi gereken hizmetlerin el birliği içinde bedeni çalışma ile yerine getirilmesi anlamını taşıyan imecenin, yılda kaç gün sürebileceğine, yükümlülerinin kimler olacağına ilişkin konularda Köy Yasası⁶⁸²,’nda bir hüküm yoktur. Kaç gün imece yapılacağına ihtiyar kurulları karar vermektedir.

Salmada olduğu gibi imece olgusunu düzenleyen kurallarda da verginin temel öğeleri gösterilmemiş olduğundan verginin belirliliği ilkesi çiğnenmektedir. Ayrıca imece olgusu ile Anayasadaki zorla çalıştırılma ilkesi de zedelenmektedir. Köylerin Köy Yasası’nda, yerel hizmetlerini karşılamak üzere köyde oturan veya oturmamakla beraber köy ile mali boyutlu ilişkisi olan kişilerden alınan ve aynı zamanda nakdi yükümlülük olan salmanın, düzenleniş şekli belli başlı eksiklikleri barındırmaktadır. Öncelikle salmanın yükümlüsü belli değildir ve hangi işler için salma salınacağı yasada gösterilmemiştir. Bunun dışında ne kadar salma salınacağı ve itiraz yöntemleri ve süreleri açıklanmamıştır⁶⁸³.

Köy Yasası’nda, 1982 Anayasası’nın vergilendirmenin temel hükümlerine ilişkin hâkim hükümlerin aksi yönünde kabul edilmiş ve vergilendirme yetkisi

⁶⁸² “Köy Yasası, Yasa Numarası: 442 Kabul Tarihi: 18/03/1924 Yayımlandığı R.G.: Tarih: 07/04/1924 Sayı: 68, Yayımlandığı Düstur: Tertip: 3, Cilt: 5, Sayfa: 336, madde 44 – İhtiyar meclisinin göreceği işler şunlardır:

1 - İhtiyar meclisi köylüye ait işleri konuşur ve hangi işleri köylü tarafından kendileri çalışarak doğrudan doğruya ve hangi işlerin para ile veya ırgat ile görülebileceğine karar verir. “Köy işlerinden köy ahalisinin imece ile çalışarak yapacakları işi, köylünün çift ve çubuğu ile uğraşmadıkları boş zamanlara bırakır.”

2 - (Değişik: 12/2/1954 - 6250/2 md.) İhtiyar Meclisi bu Yasa’nın 13 ve 14’üncü maddelerinde yazılı mecburi ve ihtiyari işleri yapmak için lüzumu halinde köy sınırı içindeki gayrimenkulleri değer pahasıyla satın alır. Mal sahibi razı olmazsa köyün bağlı bulunduğu kaza veya vilayet idare heyeti işi gözden geçirir. İdare heyetinin kararına söz yoktur.

3 - Tarlası olmıyan veya yetişmiyen köylüye köyün sınırı içinden boz haliden bir parça ayırıp vermek ve tasarrufu malsandığına veya sair dairelere geçmiş olan araziye köy namına satın alıp arazisi olmıyanlara vermek ve bedelini taksitle köy sandığına ödetmek mecburidir.

4 - İhtiyar meclisi köylünün kaçar gün çalışacağını kestirir.

5 - Köy işi için beher köylüye haline göre salınacak paranın ne olacağını keser.”, (Çevrimiçi)

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.442.pdf>, 17.11.2013.

⁶⁸³ “Köy Yasası’nda salmanın yükümlüleri, konusu, matrahı, oranı, itiraz yöntemlerinin açıkça gösterilmemesi, vergilendirmenin temel kurallarına aykırıdır ve değerlendirilmeye muhtaçtır. Zira salmada mali güç ölçütü dâhil yükümlülüğün temel öğeleri köy ihtiyar meclisi tarafından belirlenmektedir. Burada vergilendirme yetkisi anlamında ihtiyar meclisine sınırsız yetki tanınmış olmaktadır. Oysaki vergilendirmede vergi sūjeleri üzerinde temel belirleyici organ T.B.M.M.’dir ve vergiler ancak vergilendirmeye dair tüm yönlerin detaylı olarak belirleneceği yasalar vasıtasıyla salınabilmektedir. Buna göre salma ile ilgili olarak verginin yasallığı ilkesinin verginin belirgin olması boyutunun öngördüğü verginin ana öğelerinin yasada yer alması gereği göz ardı edilmektedir.”, Aykut Tavşancı, Burcu Keçeci, **a.g.m.**, s. 158.; Ruşen Keleş, **Yerinden Yönetim ve Siyaset**, 4. Basım, İstanbul, Cem Yayınevi, 2000, s. 144.

itibariyle ihtiyar meclisinin söz sahibi olduğu vergi konuları imece veya salmayla sınırlı kalmamıştır. Köy Yasası'nın “köy parası” başlığını taşıyan 17. maddesinde⁶⁸⁴ yer alan, mühürlenecek ilmühaberlerden alınacak resim; çay ve nehirler üzerindeki kayık ve sallardan alınacak resim; köyde satılmak için kesilen hayvanlardan alınan resim; köy sınırı içinde satılan hayvanlardan alınacak olan alım satım resmi ve köy sınırı içindeki taş, kireç, tuğla, kiremit gibi ocaklardan alınacak resim de ihtiyar meclisleri tarafından belirlenen tarifeye göre tahsil edilmektedir⁶⁸⁵.

Tez yazım sürecimizde 6360 sayılı yasanın getirdiklerini yerel idareler başlığında genel olarak değinmiştik. Burada ise köyle ilgili olan kısımları açıklamaya çalışacağız. 6360 sayılı Yasa ile 16.082 köyün yani köylerin yüzde 47'sinin tüzel kişiliği kaldırılarak mahalleye dönüştürülmüştür. Öncelikle belirtmek gerekir ki köylerin mahalleye dönüştürülmesi basit bir idari değişiklik olarak görülmemelidir. Tüzel kişiliğe sahip olan köy idareleri aynı zamanda birer yerel idare birimidir, gelenek ve tarihsel geçmiş üzerine kurulmuşlardır. Mahallenin ise tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Köy idareleri sahip oldukları tüzel kişiliklerinden ötürü farklı hak

⁶⁸⁴ “Köy Yasası, Yasa Numarası: 442 Kabul Tarihi: 18/03/1924 Yayımlandığı R.G.: Tarih: 07/04/1924 Sayı: 68, Yayımlandığı Düstur: Tertip: 3, Cilt: 5, Sayfa: 336, madde 17 – Köy parası şunlardır:

- 1 - İhtiyar meclisi tarafından köylüye salınacak para;
- 2 - İşbu yasaya göre alınacak ceza paraları;
- 3 - Köy namına yazılı emlak ve arazi geliri;
- 4 - Yoliyle vakfedilen arazi ve emlak geliri;
- 5 - Avarrız gelirleri (ağaç, arazi, emlak, para);
- 6 - Hediye ve bağışlanmış paralar ve mallar, (ianat ve teberruat);
- 7 - Köy namına ekilen tarla geliri;
- 8 - Köy tezgah ve ambar ve dükkanları geliri;
- 9 - Mühürlenecek ilmühaberlerden alınacak para, (bu para ihtiyar meclisince yapılp kaymakam veya vali tarafından tasdik olunan cetvele göre alınır);
- 10 - Köy sınırı içindeki taş, kireç, tuğla, kiremit, çorak, kil gibi ocaklardan alınacak para (nısıf kutru elliden yüz metreye kadar olanlardan);
- 11 - Çay ve nehirler üzerindeki kayık ve sallardan alınacak para, (senenin altı ayı işliyenlere mahsustur. Bundan fazla işliyenler vilayet idarelerininindir);
- 12 - Köy sınırı içindeki otlaklardan ve meralardan fazlasının kira paraları;
- 13 - Köyde satılmak için kesilen hayvanlardan alınacak para, (zephıye resmi);
- 14 - Köy sınırı içinde satılan hayvanlardan alınacak ihtisap resmi;
- 15 - Köy sınırı içinde sahipsiz ağaçların ve yemişlerin geliri;
- 16 - Köy sınırı içindeki kaplıcalar, maden suları, (şimdiye kadar belediye, idarei hususiye, maliye, evkaf ve eşhas tarafından yoliyle elde edilenler hariç);
- 17 - Geliri yetiştirmeyen köylerde muhtar, imam, katip, korucu, sığırtmaç, danacı gibi köy adamlarının aylıkları veya senelikleri için salınacak para veya mahsuller.”, (Çevrimiçi) <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.442.pdf>, 17.11.2013.; Aykut Tavşancı, Burcu Keçeci, **a.g.m.**, s. 158

⁶⁸⁵ Ruşen Keleş, **a.g.e.**, s. 145.

ve ayrıcalıklara sahip, kendilerine ait malvarlıkları olan, orman ve meraları kullanma hakkı bulunan yerel idare birimleridir. Köy idareleri bu yasa ile bu hak ve ayrıcalıklarından yoksun bırakılmışlardır. Yine, köylerde yapılan tarımsal etkinliklerin de olumsuz etkileneceği söylenebilir. Sonuçta köylünün yoksullaşması, bu alanlarda yabancılara toprak satışının önünün açılacağı, orman köylerinin kentsel ranta açılmasının kolaylaşacağı, kısaca köylünün yaşam alanı üzerindeki haklarını kaybedeceği belirtilmektedir⁶⁸⁶.

Ayrıca köy halkının yerel müşterek ihtiyaçlarının karar organları kendisi tarafından seçilen köy idaresi yerine bir başka idare tarafından karşılanması Anayasamıza aykırı olur. Keza köyün bir belediyenin mahallesi haline dönüştürülmesi, yine Anayasamıza aykırı olur. Zira “mahalle sakinleri”ne dönüştürülen bu insanlar, gerçekte, Anayasa m.127/1 uyarınca bir “köy halkı”dırlar ve bir köy halkı olarak mahallî müşterek ihtiyaçlarını karşılayacak kamu tüzel kişilerinin karar organlarının bütünüyle kendileri tarafından seçilmesi gerekir. Köy halkının, “köy halkı” olarak, il halkının “il halkı” olarak kalmaya Anayasal hakları vardır. 6360 sayılı Yasa bu hakları çiğnemektedir⁶⁸⁷.

Tüm bunların yanında köyler hakkında olumlu şekilde gelişmeler olacağını düşünenler de bulunmaktadır. Köyden mahalleye dönüşen yerlerin alt yapı hizmetleri için belediye ve bağlı yönetimlere yatırım bütçelerinin yüzde 10’unu 10 yıl süreyle

⁶⁸⁶ Ferit İzci, Menaf Turan, **a.g.m.**, s. 131, 132.

⁶⁸⁷ “Böyle bir şey, sadece köy tüzel kişiliğinin kaldırılması bakımından Anayasaya aykırı değildir; aynı zamanda belediyeler bakımından da Anayasaya aykırıdır. Anayasamız (m.127/1), yukarıda açıklandığı gibi, belediye halkının yerel müşterek ihtiyaçlarının karar organları kendileri tarafından seçilen bir kamu tüzel kişisi tarafından karşılanmasını öngörmüştür. Belde içinde oturan birbirine komsu veya yakın evler topluluğu demektir. Böyle bir belde oturan insanların karar organları kendileri tarafından seçilerek oluşturulan bir belediye idaresi tarafından yönetilme konusunda Anayasal hakları vardır (m.127/1). Bir ilçe belediyesinin içine, bu ilçe sınırları içinde aralarında onlarca kilometre mesafe bulunan köyler katılırsa ortada belde kavramı kalmaz. Böyle bir durumda Anayasa m.127/1 anlamında bir belediye halkından da bahsedilemez. Mahalle hâline dönüşen köylerden oluşan bir topluluğa belde, burada yaşayan insanlara belediye halkı denemez. Dolayısıyla 6360 sayılı Kanun, köyleri ilçe belediyesinin bir mahallesi hâline dönüştürerek bizzat belediye kavramını ifsat etmektedir. Hatta, 6360 sayılı Yasanın köyleri belediyeye dönüştürerek belediye kavramını ifsat ettiğini söylemekten daha da ileri giderek, bu Yasanın sadece il özel idaresi ve köyleri değil, belediyeleri de kaldırıp, bu üçünün yerine, ne olduğu belirsiz yeni bir yerel idare çeşidi yarattığını dahi düşünebiliriz.”, Kemal Gözler, “6360 Sayılı Kanun Hakkında Eleştiriler: Yirmi Dokuz İlde İl Özel İdareleri ve Köylerin Kaldırılması ve İlçe Belediyelerinin Büyükşehir İlçe Belediyesi Hâline Dönüştürülmesi Anayasamıza Uygun mudur? ”, (Çevrimiçi) <http://www.idare.gen.tr/6360-elestiriler.pdf>, 20.02.2014.

ayırma zorunluluğu getirilerek bu yerlerde etkin hizmet yürütme ve yeni yatırımlar yapabilme olanağının getirilmesi kuşkusuz yararlı bir yöntem olacaktır. Yatırım bütçesi yerine aynı oranın bütçe genelinden ayrılması durumunda hizmet ve yatırımların daha da etkin ve hızlı gerçekleşmesi mümkün olabilecektir⁶⁸⁸.

⁶⁸⁸ Bekir Parlak, “Yeni Büyükşehir Belediye Yasasının Analizi”, (evrimii)<http://www.bursayerelyonetim.com/index.php/yeni-buyuksehir-belediye-yasasininanalizi/#sthash.Sa0WLkol.dpuf>, 20.02.2014.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİLENDİRME YETKİSİNİN YASAL VE ULUSLARARASI SINIRLARI

I. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN YASAL SINIRLARI

A. Verginin Sınırı

Devletin vergilendirme üzerindeki hak ve yetkisi sınırsız⁶⁸⁹ bir yetki olarak adlandırılmaz. Vergilendirme yetkisinin kötüye kullanılmasını önlemek için vergi üzerine konulacak sınırların tespit edilmesi gerekmektedir⁶⁹⁰.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de değindiğimiz üzere demokrasi mücadelelerinin başlangıcını oluşturan gelişmeler neticesinde vergilerin ancak halkın temsilcilerinin izni ve onayı ile konulması gerektiği kabul görmeye başlamıştır. 1215 tarihinde İngiltere Kralı Yurtsuz John’a karşı bazı derebeylerinin ilan ettiği Magna Carta Libertatum, bugün elimizde bulunan ilk yazılı özgürlük bildirgesi olarak kabul edilir⁶⁹¹. Bu bildirge, vergileme yetkisinin kralın elinden alındığını ve o dönemde

⁶⁸⁹ Verginin sınırı hakkında detaylı bilgi edinmek için bkz. James M. Buchanan, “The Limits of Taxation”, in: **Taxation – An International Perspective – Proceedings of and International Conference**, W. Block and M. Walker (eds.), Vancouver: The Fraser Institute, 1984, s. 14 vd.

⁶⁹⁰ “İnsanların bir arada yaşamalarının doğal bir sonucu olarak bazı kolektif ihtiyaçların (güvenlik, adalet vs.) karşılanması amacıyla alınan vergiler tarih boyunca yönetilenler ve yönetenler arasındaki çatışmaların temel konularından birisi olmuştur. Yönetenler vergi almak istemiş, yönetilenler ise bu yetkilerin sınırsız bir şekilde kullanılmasına karşı direnmişlerdir. Vergiye karşı direniş hareketleri hem demokrasinin gelişmesine çok önemli katkılar sağlamış, hem de bu yoldan ABD gibi bazı devletlerin bağımsızlık elde etmelerinin ana kaynağı olmuştur.”, Coşkun Can Aktan, “Haklar ve Özgürlükler Antolojisi”, Ankara, **Hak İşçi Sendikaları Konfederasyonu Yayını**, 2000, s. 57.

⁶⁹¹ “Tarihte vergileme açısından “temsilsiz vergileme olmaz” sözü büyük önem ve değer taşır. Eski çağlarda devleti temsil eden kralların ve hükümdarların keyfî şekilde vergi koymaları halkın isyanına neden olmuştur. Ağır vergiler altında ezilen halk, vergilerin ancak halkı temsil eden parlamentonun izni ve onayı ile konulması halinde adil ve meşru olabileceğini öne sürmüş ve bunun mücadelesini vermiştir. Mutlak monarşilerin yıkılması ve yerine meşruti monarşilerin geçmesi ile birlikte vergilendirme yetkisi kralın elinden alınarak kısmen parlamentoların yetkisine bırakılmıştır.” B“u bildirmede kralın vergileme yetkisini sınırlayan şu önemli ifadeler yer alır: Krallığımızda, Krallık Toplu Meclisi’nin izni olmadıkça zorla koruma parası ya da yardım parası tarh edilemez.”, Coşkun Can Aktan, **Anayasal İktisat**, Siyasal Kitabevi, Ağustos 2002, s. 429.

Krallık Toplu Meclisi olarak adlandırılan bir tür parlamentoya verildiğini ortaya koymaktadır.

Vergilendirme yetkisinin temsilcilere devri konusunda, dünyada bugüne değin yazılan özgürlük bildirgelerinden biri olan İngiliz Haklar Bildirgesi'nde de önemli ifadeleri bulmak mümkündür. İngiltere'de Magna Carta'nın ilan edildiği tarihten sonra da krallar keyiflerine vergi koymaya devam etmişlerdir. Bu konuda asırlar boyunca süren mücadeleler sonunda 1679 tarihinde ilan edilen İngiliz Haklar Bildirgesi'nde de⁶⁹² krala uyması gereken ilkeler hatırlatılmış ve ardından vergilerin ancak temsilcilerin izni ve onayı ile tarh edilebileceği belirtilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalarımızdan sonra şimdi başlangıçta belirttiğimiz verginin sınırı sorununu açıklamaya çalışacağız. Vergilerin sınırının olup olmadığı ya da varsa belirli bir oranlamanın nasıl yapılacağı üzerinde düşünmek gerekmektedir. Vergi oranlarının çok yüksek olarak belirlenmesi ekonomik birimlerin karar ve tercihleri üzerinde etkili olur. İnsanlar, ağır vergilerin olduğu ortamlarda daha az çalışma, daha az yatırım yapma, daha az tasarruf etme eğiliminde olurlar⁶⁹³. Buradan hareketle vergilerin bir üst sınırının olması gerektiğini söyleyebiliriz.

Maksimum vergi oranının ne olması gerektiği konusunda her şeyden önce bir "optimalite" meselesidir. Maksimum vergi oranını tespit etmeye yönelik her çaba optimalite sorununu göz ardı edemez. Ancak optimal⁶⁹⁴ (en uygun) vergi oranını belirlemeye yönelik bir objektif kriter mevcut değildir. Dolayısıyla bu konudaki görüş ve öneriler esasen sübjektiftir. Aynı şekilde toplam vergi yükünün sınırının ne olması gerektiği konusu da bir optimalite konusudur ve bunu belirlemek için de

⁶⁹² "Halkın, krala olan istekleri bildirgenin hemen başında şu şekilde yer almaktaydı: En yüce efendimiz kralımıza, biz ruhani ve dünyevi lordlar ve parlamentonun bir araya gelmiş olan toplulukları, Kral I. Edward zamanında çıkarılıp, yürürlüğe konulmuş bir yasayı hakirane anımsatırız. Bu imparatorlukta, kralın ya da varislerinin, imparatorluk bünyesindeki başpiskopos, psikopos, kont, baron, şövalye ve soyluların ve diğer özgür kişilerin onayları ve rızaları alınmadan hiçbir vergi ya da yardım parası tarh edemeyeceği ya da oranlarını yükseltmeyeceği yolunda bir yasaydı.", Coşkun Can Aktan, **Haklar ve Özgürlükler**, s. 67.

⁶⁹³ "Bu da sonuç olarak ekonomik büyüme ve kalkınmanın yavaşlaması demektir." Vergilerin makro - ekonomik ve mikro - ekonomik etkileri konusunda ayrıntılı analizler için bkz. Coşkun Can Aktan, **Çağdaş Liberal Düşüncede Politik İktisat**, Ankara, Takav Matbaası, 1994, s. 430.

⁶⁹⁴ Konu ile ilgili detaylı bilgiye "Optimal Taxation Literature" başlığından ulaşılabilir., bkz. Marco Buti, Paolo Sestito, Hans Wijkander, **a.g.e.**, s. 30.

objektif bir ölçüt maalesef mevcut değildir⁶⁹⁵. Toplam vergi yükünün ne olması gerektiği konusu ile ilgili olarak Colin Clark, vergi yükünün “net milli gelirin yüzde 25’i” olarak belirlenmesini önermiştir. Önemle belirtelim ki, Clark’ın vergilerin sınırları konusundaki görüşleri ölçülebilir - test edilebilir bir araştırmanın sonuçlarına dayalı değil, sübjektif değer yargılarına dayalı olarak önerilmiş vergileme sınırındır⁶⁹⁶.

Bizim kanaatimiz ise; verginin sınırının Anayasal temele dayalı olarak, genellik ilkesi doğrultusunda, vergi konularının Anayasada açık ve anlaşılır şekilde belirtilip, denk bütçe uygulamaları⁶⁹⁷ yapılarak sınırlandırılması yönündedir.

B. Vergilendirme Yetkisinin Sınırları

Vergilendirme yetkisi, egemenliğin mali alandaki şekli olan mali egemenlikten oluşmaktadır. Sosyal devlet olarak karşımıza çıkan devlet için vergi alma, devlete yalnız haklar değil, uymak zorunda olduğu belli ödevler de

⁶⁹⁵ Mustafa Erdoğan; Liberal Düşünce Topluluğu, “Küreselleşme”ye Dair..., (Çevrimiçi) http://www.liberal-dt.org.tr/guncel/Erdogan/me_kuresellesme.htm , 03.04.2012.

⁶⁹⁶“Colin Clark, eğer net milli gelir yerine GSMH’nin esas alınması halinde maksimum vergi yükünün yaklaşık yüzde 23 olması gerektiğini belirtmektedir.”, “Clark, vergi yükü hesaplamasında GSYİH’nin esas alınması halinde o zaman bu sınırın yüzde 23 olarak belirleneceğini ifade etmiştir. Clark, bu görüşlerini o dönemdeki İngiliz İktisatçı John Maynard Keynes’e de mektupla bildirmiş ve Keynes cevaben yazdığı mektupta Clark’ın önerdiği yüzde 25 oranına katıldığını ifade etmiştir. “”Pratikte optimal vergi oranını tespit etmeye imkan sağlayacak bir formülasyon ya da hesaplama tekniği maalesef mevcut değildir. Bu konuda sadece çeşitli iktisatçılar bazı görüş ve öneriler ortaya atmışlardır. Örneğin, İngiliz İktisatçı Colin Clark, yukarıda da belirtildiği üzere toplam vergi yükünün yüzde 25’i geçmemesi önerisinde bulunmuştur. Amerika Birleşik Devletleri için yapılan bir ampirik çalışmada ise ekonomik büyümeyi maksimize edecek optimal vergi oranının yüzde 21.5 ile yüzde 22.9 aralığında olması gerektiği hesaplanmıştır; bkz. Gerald W. Scully, bir başka araştırmasında 1960-1980 yılları arasında 103 ülkede vergi oranları ile ekonomik büyüme ilişkisini analiz ettiklerini ve şu bulgulara ulaştıklarını belirtmektedir: -Ortalama olarak, toplam vergi gelirlerinin GSYİH içerisindeki payının yüzde 19.3’ü aşmadığı ülkelerde maksimum ekonomik büyüme oranına ulaşılmaktadır. - Toplam vergi gelirlerinin GSYİH’ya oranının yüzde 45’i aşması halinde sıfır ya da negatif büyüme oranı gerçekleşmektedir. -Maksimum ekonomik büyümeyi sağlayacak vergi oranları spesifik olarak şu şekilde tespit edilmiştir: Gelir vergisi, yüzde 11.9; satış vergileri, yüzde 4.6; dış ticaret vergileri yüzde 9.4.”, bkz. Colin Clark and et all. **The State of Taxation**, London: Institute of Economic Affairs, 1977, s. 21., Gerald Scully, **Tax Rates, Tax Revenues and Economic Growth**’dan aktaran Coşkun Can Aktan, **Politik İktisat**, s. 431, 432.

⁶⁹⁷ “Her mali yıl içerisinde kamu gelir ve giderlerinin birbirine denk olacağına ilişkin bir kuralın Anayasada yer alması önerisine dayanır. Denk bütçe ilkesinin Anayasal kural haline getirilmesi kamusal harcamalarda bir disiplin sağlar ve bunun bir sonucu olarak da vergi yükünde gereksiz artışları sınırlar.”; Milton and Rose Friedman, **Free to Choose**, New York: Harcourt Brace Jovanovich, 1980, s. 304.

yüklemektedir. Bu ödevler vergilendirme yetkisinin sınırlarını oluşturmaktadır⁶⁹⁸. Vergilendirme yetkisi; Anayasal ilkelerle, devletin yapısı ve örgütleniş biçimiyle ve bulunduğu uluslararası alanla sınırlandırılmaktadır.

Vergilendirme ile ilgili kuralların hukuksal temel dayanağın en üst normu olan Anayasalarda yer alması zorunlu bulunmaktadır⁶⁹⁹. Hiçbir devletin Anayasasında vergilendirme yetkisinin yürütme organına devri konusunda özel bir hükme yer verilmediği dikkate değer bir husustur⁷⁰⁰. Ayrıca devlet görüşünü değiştiren ve önerileri hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkeler Anayasalarında uygulama alanı bulan, J. M. Buchanan'ın⁷⁰¹ başını çektiği Anayasal İktisat akımının

⁶⁹⁸ A. Bumin Doğrusöz, **a.g.m.**, s. 136.

⁶⁹⁹ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, İstanbul, DER Yayınevi, 2009, s. 1; “Bu açıdan bakıldığında, vergilendirme yetkisi ile siyasal yönetim biçimleri arasında sıkı bir ilişki mevcut olup, 1215 yılında Yurtsuz John'un imzaladığı Magna Carta Libertium (Büyük Hürriyet Fermanı), 1776 tarihli Amerikan Bağımsızlık Demeci'nin, 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Demeci'nin, 7 Ekim 1808 tarihinde Padişah II. Mahmut tarafından onaylanan Sened-i İttifak'ın, diğer benzeri düzenlemelerin ve çağdaş Anayasaların hem vergilendirme konusunda egemenlik gücünün kullanılmasına, hem de bu gücün kullanımının sınırlandırılmasına ilişkin düzenlemelere yer vermesinin özünde bu düşünme vardır.”, bkz.: Mehmet E. Palamut, **a.g.m.**, s. 221; Biltekin Özdemir, **a.g.e.**, s. 168.

⁷⁰⁰ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 94.

⁷⁰¹ Coşkun Can Aktan, **Kamu Tercih Teorisi ve Anayasal Politik İktisat**, İstanbul, İz Yayınları, 1998, s. 1; “İktisatçı James M. Buchanan, 1986 Nobel Ekonomi Ödülü sahibi olup, en bilinen eseri İktisadın Kamu Tercih Teorisi'ni geliştiren görüşlerinin yer aldığı yapıttır. Bu eseri ile Buchanan, iktisatçıların ekonomik ve politik karar alma meselesini analiz biçimini değiştirmiş, politikacıların kendi yararlarının ve ekonomik olmayan güçlerin hükümetlerin ekonomi politikalarını nasıl etkilediğini inceleme konusu yapmıştır.” Ayrıntılı bilgi için bkz. (Çevrimiçi) http://www.gmu.edu/jbc/faculty_bios/buchananbio.Html, 27.08.2013. “James Buchanan'a göre, Anayasal İktisat, ekonomik ve politik birimlerin tercihlerini ve faaliyetlerini sınırlayan alternatif yasal - kurumsal ve Anayasal kurallar bütünüdür. İşleyiş özellikleri olarak tanımlanmaktadır. Ona göre, özellikle Keynesyen iktisadi anlayış sonucu mali istikrarın yerini ekonomik istikrar almış, devletin vergilemeyi, borçlanmayı ve bütçeyi önemli bir araç olarak kullanması sonucu aşırı vergilendirme, ağır borç yükü ve açık bütçelerle karşılaşmıştır. Bu sorunun çözümü için mali Anayasa ihtiyacı vardır; mali Anayasa modelinde devlet yine yerini almakla beraber, devletin sahip olduğu yetki ve sorumlulukların temelini bireyin özgür iradesinden kaynaklanan ve Anayasa olarak oluşan bir uzlaşma ve sözleşme belgesi oluşturduğundan, bireylerin Anayasa ile devletin yetki ve sorumluluklarını belirleme ve sınırlandırma hak ve gücü vardır. Buchanan vergilendirme yetkisinin kaynağını açıklarken de iki ayrı devlet teorisi üzerinde durmuştur. Bu iki devlet teorisi politik açıdan birbirine zıt anlamlar içermektedir. Bunlardan birincisi organik devlet teorisi, ikinci ise bireyci devlet teorisidir. Organik Devlet Teorisi yaklaşımında, bireyler devlet ile birlikte tek bir organik varlık olarak düşünülür ve devlet ve toplumun menfaatleri bireylerin menfaatleri olarak algılanır. Burada devlet toplumun bütünü için bir karar alma organıdır ve sosyal refahı ve sosyal faydayı maksimize etmek için çabalar. Dolayısıyla organik teorisinin çatısını sosyal fayda ve sosyal refah oluşturmaktadır. Bu teoriye göre, devlet herhangi bir yükümlülük altına girmeksizin, bireylerden her türlü fedakarlığı cebren ve karşılıksız isteyebilir. Vergilemede ödeme gücü teorisinin temelinde organik devlet teorisi vardır. Bireyci devlet teorisine göre ise, devlet birey için vardır ve bireyin menfaatleri devlet tarafından korunmak zorundadır. Kolektif ihtiyaçlar bireylerin tercihleri doğrultusunda belirlenir ve devletin bekası bireye ve birey tercihlerine bağlıdır. Devlet mal ve hizmetlerin sunumunda bir monopol durumundadır ve devletin sunmuş olduğu bu hizmet ve mallar ile bunlardan elde edilecek

savunucuları tarafından, sadece vergilendirme alanında değil, kamu harcamalarından, bütçeye, yerel idareler maliyesine, kamu mallarına, para sistemine, dış ticarete, sosyal güvenlik ve rekabet kurallarına, gelir dağılımına kadar uzanan diğer çeşitli ekonomik ve mali konularda da politika araçlarının devlet tarafından kullanımının Anayasa maddelerinde gösterilmesi ve sınırlandırılması teklif edilmiş ve genel çerçeveler önerilmiştir⁷⁰².

Bunun yanında, yine Anayasamızın 2. maddesinde ifadesini bulan ve Anayasa Mahkemesi'nce, (18.02.1985 tarihli ve 9/4 sayılı, 11.12.1988 tarih ve 19 ve 33 sayılı kararlarında) geniş bir biçimde açıklanan Türkiye Cumhuriyeti'nin bir sosyal hukuk devleti olduğu hususunun da, dikey eşitlik ilkesi⁷⁰³ ışığında, ihmal edilemeyeceği muhakkaktır⁷⁰⁴.

özel faydalar arasında bir ilişki mevcuttur. Kamusal mal ve hizmetlerin arz edilmesine, marjinal toplam maliyetin marjinal toplam faydaya ulaşmasına kadar devam edilecektir. Vergilemede fayda prensibinin uygulanması bu açılardan anlamlı olacaktır. Teorik yapıda, bireyler arasındaki toplam vergi yükünün dağılımı, halka arz edilen hizmetlerden elde edilen faydanın dağılımı ile birleştirilmelidir.” Ayrıntılı bil için bkz.: James M. Buchanan'ın Vergileme Teorisine Katkıları, (Çevrimiçi) http://www.canaktan.org/ekonomi/anayasal_iktisat/buchanan-life-legacy/turkce-kaynaklar/buchanan-vergiler.Htm; 27.08.2013; Hakkı Odabaş, **James M. Buchanan'ın Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Alanındaki Katkılarının Değerlendirilmesi**, İzmir, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001; Biltekin Özdemir, **a.g.e.**, 168.

⁷⁰² Ekonomik Anayasa'nın Genel Çerçevesi: Mali Anayasa: 1. Kamusal Mallar Anayasası, 2. Kamusal Harcamalar Anayasası, 3. Kamusal Gelirler Anayasası, a. Vergi Anayasası, b. Borçlanma Anayasası, 1. Denk Bütçe Anayasası, 2. Mali Federalizm Anayasası; Parasal Anayasa: 1. Para sistemine ilişkin Anayasal normlar, 2. Para arzının ne şekilde artırılacağına ilişkin Anayasal normlar; Dış Ticaret Anayasası: 1. Uluslararası ekonomik ilişkilere ilişkin Anayasal normlar, 2. Koruyucu ve serbest dış ticaret politikalarına ilişkin Anayasal normlar, 3. Döviz kuru sistemlerin (serbest ve sabit döviz kuru rejimlerinin) belirlenmesi; Yasal - Kurumsal Serbestleşme ve Rekabet Anayasası: 1. Devletin ekonomiye direkt kontrol ve müdahalelerinin kaldırılması (yasal - kurumsal serbestleşmeye ilişkin Anayasal normlar), 2. Ekonomide rekabeti teşvik edici kural ve kurumların oluşturulması, 3. Yıkıcı ve haksız rekabeti yasaklayacak ve cezalandıracak normların belirlenmesi; Gelir Dağılım Anayasası: 1. Gelir ve servet dağılımının iyileştirilmesine ilişkin Anayasal normlar, 2. Normlar, Sosyal Güvenlik Anayasası, Sosyal güvenlik sistemine ilişkin Anayasal normlar. Ayrıntılı bilgi için bkz.: Biltekin Özdemir, **a.g.e.**, s. 169.

⁷⁰³ “Ekonomi ve maliye politikalarının temel araçlarından birisi olan vergilendirme ile ilgili düzenlemelerde, hukuk devleti, hukukun üstünlüğü gibi genel nitelikte ilkelerin ışığında, Anayasamızın 73. maddesinde yer alan hükümlerin esas alınması gerekir.” Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 52.

⁷⁰⁴ “Sosyal hukuk devleti, insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını geliştiren ve teminat altına alan, kişiyle toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler alarak, çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin adalete uygun bir biçimde dağıtılmasını sağlayan tedbirler alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı, kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlettir”, bkz. 26.06.1985 tarihli ve 29.03.1988 tarihli Resmi Gazeteler. Turgut Tan, **Ekonomik Kamu Hukuku**, TODAİE, Yayın No: 210, Ankara, Sevinç Matbaası, 1984, s. 18.

Olayları ekonomik boyutu ile tanımlama ve ele alma meselesi sadece Anayasaların değil, Anayasaların eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkelerini gerçekçi biçimde tamamlamak üzere, kaynağını bu ilkelerden alan vergi yasalarının da önemli bir konusudur⁷⁰⁵.

C. Vergilendirme Yetkisini Sınırlandırma Biçimleri

1. Anayasal İlkelerle Sınırlandırma

Vergilendirme yetkisinin kullanılması, öncelikle devletin Anayasasının temel ilkeleri ile sınırlıdır. Bu nedenle, özünde devlet iktidarını sınırlandırmaya yönelik ilkesel düzenlemelerden oluşan Anayasal metinler⁷⁰⁶, vergisel konularda yapılacak müdahale koşullarını, kişilere güvence sağlayacak bir çizginin içine almaktadırlar⁷⁰⁷.

Bu durum Anayasalarda “yasada yazılı olmadan vergi alınmaz” kuralı altında şekillenmekte ve evrensel düzeyde “verginin yasallığı ilkesi⁷⁰⁸” adını almaktadır. Verginin yasallık ilkesi çağdaş demokratik ülkelerde güçler ayrılığı ilkesi çerçevesinde vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasıdır. Dolayısıyla devletin vergi alma konusundaki hukuki ve fiili gücünü ifade eden vergilendirme yetkisi, günümüzde kural olarak parlamentolar tarafından kullanılabilir⁷⁰⁹.

Pek çok ülkenin Anayasasında vergilendirmenin temelini oluşturan ve bir verginin alınabilmesinin ilk koşulu olarak karşımıza çıkan verginin yasallığı ilkesi keyfi ve takdiri uygulamaları önlemek gibi bir amaçla, bir yandan vergilendirme

⁷⁰⁵ “Yine vurgulanmasında yarar görülen bir başka husus da Türk Anayasası’nın, 5., 10., 12., 18., 23., 28., 35. maddelerinde de doğrudan ekonomik Anayasa yaklaşımını esas alan hükümlerin varlığıdır.”, Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik yaklaşım**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002, s. 115.

⁷⁰⁶ “Anayasal Metin” tanımları için bkz. Neil Parpworth, **a.g.e.**, s. 9 vd.

⁷⁰⁷ “En genel anlamıyla, devletin kamu hizmetlerini karşılamak üzere kişilerden zora dayanarak aldığı ekonomik değerlere verilen ad olan vergi, kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yapılabilecek müdahalenin önde gelen araçlarından birisidir.”, Daniel Deak, “Right To Right Tax Laws”, **Intertax**, Volume: 28, Issue: 3, 2000, p. 112 ‘den aktaran, Aylin İdikut Özpençe, Özay Özpençe, “Küreselleşme Ve Uluslararası Kuruluşların Ulus-Devletin Vergilendirme Yetkisine Etkileri”, **Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi**, Issn: 1303-5134 Cilt: 4, Sayı: 1, Yıl: 2007, s. 4.

⁷⁰⁸ “Verginin Yasallığı İlkesi” hakkında detaylı bilgi için bkz. Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 1 vd.

⁷⁰⁹ Turgut Tan, **a.g.e.**, s. 18.

yetkisini kullanan organa bağlayıcı bir çerçeve çizerken, diğer yandan da yürütme organının -yasal dayanağı olmayan- bir yönetsel işlemle veya yargı organlarının kıyas yolu ile vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkilerinin bulunmadığını göstermektedir⁷¹⁰.

Bu kapsamda vergilendirmede yasallık ilkesi dar anlamda, vergilere ilişkin şekli ve maddi düzenlemelerin yasayla konulmasını ve uygulanmasını, değiştirilmesini ve kaldırılmasını öngörmektedir. Geniş anlamda ise, vergi dâhil mali mükellefiyet getiren tüm kamusal yüklerin yasayla konulmasını, değiştirilmesini ve kaldırılmasını ifade etmektedir⁷¹¹. Bazı temel vergilendirme ilkelerinin Anayasal hüküm altına alınmasının, demokratik, sosyal ve hukuk devleti⁷¹² olmanın önkoşulu olduğu ifade edilmektedir⁷¹³.

2. Devletin Yapısı ve Örgütleniş Biçimine Göre Sınırlandırma

Vergilendirme yetkisinin kullanım şekilleri kendi içerisinde bu yetkinin sınırlandırılması sürecine de dâhildir. Vergilendirme yetkisinin kullanım şekillerinin mutlak, kısmi ve vergi sistemi içinde düzenleme olarak üç gruba ayrıldığını çalışmamızın önceki bölümlerinde açıkladığımız için burada ayrımlara tekrar değinmeyeceğiz⁷¹⁴.

⁷¹⁰ Abdullah Kütükçü, **a.g.m.**, s. 127.

⁷¹¹ Mehmet Tosuner, Ersan Öz, “Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 272, Nisan 2004, s. 23.

⁷¹²“Hukuk devleti, hukukun egemen olduğu ve vatandaşların hukuki güvenliğe sahip bulunduğu devlet olarak tanımlanabilir. Hukuk devletinin tüm öğelerini içeren bir tanım vermek olanaksızdır; ancak hukuk devletinin yasal idare ilkesi, genellik ve eşitlik ilkesi, kazanılmış haklara saygı ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı, hukuki güvenlik ilkeleri (vergilemede belirlilik ve vergi yasalarının geriye yürütülemezliği vb.), başvurma hakkı ve yargısal denetim gibi belli başlı nitelikleri üzerinde durulmaktadır. Sosyal devlette ise; mali güce göre vergilendirme, gelir ve servetin vergilendirme yoluyla dağıtılması ve planlı kalkınma gibi kavramlar ön plana çıkmaktadır. Bu amaçlar çerçevesinde devlet, ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması amacıyla uluslararası düzeyde çeşitli kuruluşlar ve birlikler ile ilişki içinde girmektedir ”, Mehmet Tosuner, Ersan Öz, **a.g.m.**, s. 23.

⁷¹³ Mümtaz Soysal, **a.g.e.**, s. 37.

⁷¹⁴ Konu ile ilgili ayrıntılı bilgi ve tablo açıklamaları için çalışmamızın Birinci Bölüm I., D. alt başlıklarına bakılabilir.

Devletler vergilendirme yetkisini devletin yapısı ve örgütleniş biçimi içerisinde çeşitli şekillerde kullanmaktadır⁷¹⁵. Vergilemenin yasallık ilkesi gerek federe gerekse üniter devletlerde kabul edilen bir ilke olmaktadır. Bu kuralın istisnası olan yürütme organının vergilendirme yetkisinin kapsamı her devlette farklılık göstermektedir. Bu yetkinin yasayla kullanılması idarenin keyfi işlemlerinin önlenmesi ve kişilerin hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınması bakımından çok önemlidir. Yürütme organının, yasama organının belli sınırlar içinde tanıdığı hareket serbestliği şeklinde ortaya çıkan kısmi bir yetkisi bulunmaktadır. Bunu da yasa ile belirlenen sınırlar içinde düzenleyici işlem yapma yetkisini kullanarak gösterir⁷¹⁶.

3. Uluslararası Alanda Sınırlandırma

Devletlerin vergilendirme yetkileri mutlak bir hak olmakla beraber, Uluslararası Vergi Hukuku ve Devletler Hukukunun yakın ilişkileri sonucu mutlak olan vergilendirme yetkilerine uluslararası alanda yapılan anlaşmalar ve kullanılan yöntemlerle sınırlandırmalar getirilmektedir. Herhangi bir devlet siyasi sınırları içinde bulunan bütün şahıslara vatandaş olup olmadığına bakmaksızın kendi yasalarını uygulayabilmektedir, “yasaların mülkiliği ilkesi” denilen bu duruma göre, devletin tek taraflı olarak koyduğu birtakım alacak hakları olduğuna göre, mükellefiyetlerin tabi olacakları yasaların, o alacak haklarının doğduğu yer olarak kabul edilmektedir. Yani, vergiyi doğuran olay hangi ülke sınırları içerisinde meydana gelmişse o ülke yasalarına tabi olması gerekmektedir⁷¹⁷.

⁷¹⁵ Abdullah Tekbaş, “Bakanlar Kurulu’nun Vergi Oranlarını Sıfıra Kadar İndirebilme Yetkisi Hakkında Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 172, Ocak 2003, s. 129.

⁷¹⁶ Aylin İdikut Özpençe, Özay Özpençe, **a.g.m.**, s. 6.

⁷¹⁷ Billur Yaltı, **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, İstanbul, Der Yayınları: 357, 2003, s. 63, 64.; Uluslararası alanda sınırlandırma konusunun detaylarına çalışmamızın “Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Boyutu” adlı ilgili Üçüncü Bölüm II. vd. alt başlıklarında ayrıntılarıyla yer verdiğimiz için burada kısaca açıklamaya çalıştık.

D. Türk Hukukundaki Sınırlar

1. Egemenlik ve Sınırları

Vergilendirme yetkisi, hukuk devleti ve sosyal devlet ilkesi açısından çeşitli sınırlandırılmalara tabi tutulduğu gibi, uluslararası alanda da sınırlandırılmaktadır. Çalışmamızın ilgili kısımlarında vergilendirme yetkisini tanımlarken bahsettiğimiz üzere, egemenlik yetkisi büyük önem taşımaktadır. Egemenlik ya da hâkimiyet, bir toprak parçası ya da mekân üzerindeki kural koyma gücü ve hukuk yaratma kudretidir⁷¹⁸. Bu güç siyasi erkin dayattığı yasallaşmış bir üst iradeyi ifade etmektedir. Egemenlik aynı zamanda bir devletin ülkesi ve uyrukları üzerindeki yetkilerinin tümünü ifade eder⁷¹⁹.

Anayasa'nın 6. maddesinde; "Egemenlik kayıtsız şartsız milletindir. Türk milleti egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır. Egemenliğin kullanılması hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. " hükmüne; 7. maddesinde de; "Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'nindir. Bu yetki devredilemez." hükmüne yer verilmiştir.

⁷¹⁸ Erdoğan Teziç, **a.g.e.**, s. 518.; "Topluluk ve ülke devletin oluşması için yeterli değildir. Belli bir ülkedeki topluluğun devlet olabilmesi için, egemenliği kullanacak siyasal iktidarın ortaya çıkması, belli bir nitelik kazanması ve örgütlenmesi gerekir. Egemenlik, soyut ve ideolojik bir kavramdır; bağımsızlıkla özdeştir. Siyasal iktidar ise somuttur, Anayasa ile verilmiş bir yetkiler demetidir. Egemenlik devletin varlık koşuludur; egemenlik yoksa devlet de yoktur. Bu, devletin üstün emretme ayrıcalığıdır; emir almadan emir verme yetkisidir. Hukuk açısından egemenlik, devletin sınırsız ve koşulsuz bağımsızlığına sahip olması, diğer devletlere hukuken eşit durumda bulunması, ülke içinde kendisine rakip bir başka gücün bulunmamasıdır. Devletin iç egemenliği Anayasa hukukunu, dış egemenliği, başka bir deyişle, diğer devletler açısından olan egemenliği, devletler hukukunu ilgilendirir.", A. Şeref Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 15, 16.; "Devlet içindeki en üstün buyurma kudreti anlamına gelen egemenliğin millete ait olduğu bir devlette ...Demokratik devlet, egemenliğin bir kişi, zümre veya sınıf tarafından, belli sınıflar yararına kullanılmadığı, serbest ve genel seçimin iktidara gelmede ve iktidardan ayrılmada tek yol olarak kabul edildiği ve iktidarın bütün millet yararına kullanıldığı... bir idare biçimidir. ", Ergun Özbudun, **a.g.e.**, s. 83.; "Devletin ayırt edici özelliği toplum içinde siyasal iktidarın devlet içinde oluşması ve devletin bu iktidarın kullanımı için süreklilik taşıyan siyasi ve hukuki bir örgüte sahip olmasıdır. Devlet bu örgütü aracılığıyla en üst hükmetme gücü olarak tanımlanan egemenliği kullanan varlıktır. Egemenliğin iç ve dış olmak üzere iki yönü olduğu söylenebilir. İç egemenlik devlet iktidarının ülke sınırları içindeki diğer iktidar odaklarından daha üst bir seviyede olmasıdır. Dış egemenlik ise devletin bir başka devlete bağımlı olmaması ve öteki devletlerle eşit konumda olması anlamına gelir.", Yavuz Sabuncu, **a.g.e.**, s. 24.

⁷¹⁹ Mümtaz Soysal, **a.g.e.**, s. 38.

Egemenlik hakkının devredilmesi söz konusu olmadığından, vergilendirme hakkının da uluslararası kuruluşlara devredilmesi mümkün değildir⁷²⁰. Dolayısıyla diğer devlet ve uluslararası kuruluşlarla ilişkilerden kaynaklanan uygulamalar Anayasa hükümleri ile çelişmektedir⁷²¹.

Hukuk Devleti, vatandaşlarına hukuk güvenliği sağlayan devlet anlamına gelmektedir. Bu şekilde tanımlanan hukuk devletinde, hukuki güvenliğin sağlanabilmesi amacıyla temel hak ve özgürlüklerin güvenceye alınması, yasaların Anayasaya uygunluğunun sağlanması, idarede hukuka bağlılığın sağlanması ve yargı kuruluşlarının bağımsızlığını ve güvenilirliğini sağlayacak koşulların oluşturulması gerekmektedir⁷²².

Devlet, vergilendirme yetkisiyle kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahale ettiğinden, hukuk devleti vergi hukuku açısından da sınırlama getirmektedir. Vergilendirme yetkisinin yasama ve yürütme organları tarafından keyfi kullanımı önlenmeye çalışılırken, bu açıdan yargı organına da görev düşmektedir⁷²³.

2. Anayasal Sınırlar

a. Genel Anayasal İlkeler

Anayasa, her çeşit mali yükümün yasa ile konulmasını, keyfi ve takdiri uygulamayı önleyecek ilkelerin yasalarda yer alması amacını gerçekleştirir. Bir

⁷²⁰ Yaşar Methibay, **Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi**, Ankara, Turhan Kitabevi Basım Yayın Tic. Ltd. Şti., 1996, s. 321.

⁷²¹ Yılmaz Aliefendioğlu, "Vergilendirme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 33, Mayıs 1984, s. 6.; Ayrıca, çalışmamızın ilgili yerlerinde sıkça belirttiğimiz üzere Anayasa'nın 73. maddesinde de "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler yasayla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" hükmüne yer verilmiş olup, bu hüküm; egemenlik gücüne dayanan vergilendirme yetkisinin, ulusun temsilcisi olan yasama organı tarafından kullanılması ve halkın kendi iradesiyle kendisini vergilendirmesi anlamına gelmektedir ve demokratik ilkelere de uygun düşmektedir.

⁷²² "Hukuk devleti ilkesi ile birbirini tamamlayan sosyal devlet ilkesi açısından da vergilendirme yetkisi sınırlandırılmış olup, bu ilke gereğince vergilendirmenin mali amacının yanı sıra sosyo - ekonomik amaçları önem kazanmıştır. Sosyal adaletin, refahın ve güvenliğin sağlanmasını amaçlayan sosyal devlet, vatandaşları sosyal güvenliğe kavuşturacak ve ekonomik kalkınmayı sağlayacaktır.", Mümtaz Soysal, **a.g.e.**, s. 182, 183.

⁷²³ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 144, 204.

verginin yasa ile konulmuş sayılabilmesi için çerçevesinin yasa ile belirlenmesi zorunludur. Bu da mali yükümün konusunun, yükümlüsünün matrahının ve oranının yasa ile ifade edilmesiyle sağlanabilir⁷²⁴. Dolayısıyla ülkelerin vergilendirmeye yönelik olarak yaptıkları tasarruflar Anayasalara⁷²⁵ dayanmaktadır. Ülke Anayasalarında genellikle vergilendirme ilkesi olarak vergilendirmede eşitlik ve verginin yasallığı ilkesi olmak üzere iki temel Anayasal ilke söz konusudur.

1982 Anayasası'nın 10. maddesinde⁷²⁶ kişilerin yasa önünde eşit olduğu ve ayrımcılık yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Vergilendirme alanına geçildiğinde yasalar önünde herkesin eşit olması vergi yasaları karşısında herkesin eşit kılınmasını yani vergilendirmede eşitliği ifade etmektedir. Ancak buradaki eşitlik ilkesi, herkese tamamen aynı davranılmasını, işlem aynılığını gerektirmemekte, ilişkili veya uygun farkların varlığı halinde eşitsiz ya da farklı işlevle bağdaşabilmekte, yani eşitsiz veya farklı işleme izin vermeyi ifade etmektedir⁷²⁷.

Türk Anayasa Mahkemesi vergide eşitlik ilkesini, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ayrı oranda vergilendirilmesi şeklinde

⁷²⁴ Selim Kaneti, **a.g.e.**, s. 34.

⁷²⁵ "Anayasa adını verdiğimiz kurallar bütünü, iki kilit kavramı yani toplum ve devlet ikilemini, bu ikilemi belirleyen tüm kurum ve kuralları, kavramları biçimlendiren, hukuksal çerçevesini çizen belgeler olarak tanımlanabilir. Ve bu nedenle de Anayasalar, temelde iki farklı alanı düzenleyen belgelerdir niteliğindedirler. Birinci boyutu ile Anayasalar, devletin statüsünü, organlarını, bunların görev ve yetkilerini ve birbirleri ile ilişkilerini biçimlendiren belgelerdir. Ayrıca ikinci boyutu ile de bu devlet organları karşısında, toplumu oluşturan bireylerin, kişilerin hak ve özgürlüklerini belirleyen, bunların güvencelerini düzenleyen belgeler niteliğindedir.", Süheyl Batum, **99 Soruda Neden ve Nasıl Çağdaş Bir Anayasa**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2009, s. 7.

⁷²⁶ "Anayasa'nın 10. maddesi: Yasa önünde Eşitlik - Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin yasa önünde eşittir. (Ek fıkra: 07.05.2004-5170/1 md.) Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. (Ek cümle: 07.05.2010-5982/1 md.) Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz. (Ek fıkra: 07.05.2010-5982/1 md.) Çocuklar, yaşlılar, özürllüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde (...) * yasa önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar. (*) 09.02.2008 tarih ve 5735 sayılı Yasa'nın 1'inci maddesiyle, bu fıkranın "bütün işlemlerinde" ibaresinden sonra gelmek üzere "ve her türlü kamu hizmetlerinden yararlanılmasında" ibaresi eklenmiştir. Ancak daha sonra aynı ibare, Anayasa Mahkemesinin 05.06.2008 tarih ve E. 2008/16, K. 2008/116 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir (Resmi Gazete, 22.10.2008, Sayı: 27032) ", (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gen.tr/1982ay.htm>, 18.11.2013.

⁷²⁷ M. Öden, **Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2003, s. 26.

tanımlamaktadır⁷²⁸. Verginin yasallığı ilkesine gelindiğinde, 1982 Anayasası'nın 73. maddesi hükmü ile vergilerin yasallığı vurgulanmıştır. Anayasamız, Devletler hukuku kurallarının iç hukuk düzenimizde doğrudan hüküm doğurmasına uygun değildir⁷²⁹. Ancak, Anayasa'nın 6. maddesinin gerekçesinde; çağımızda milletlerin birbirleriyle kaynaşmakta olduğu ve menfaatlerini korumak için topluluklar oluşturdukları gerçeğinin göz ardı edilemeyeceği belirtilmiş; özellikle hür milletlerin kendi iradeleriyle uluslararası topluluklar oluşturdukları ve Birleşmiş Milletler, Avrupa Birliği ve NATO gibi bu topluluklarda müşterek kararlar alınması gerektiği vurgulanmıştır⁷³⁰.

Anayasada Devletler hukukunun Türk hukuk düzeninin bir parçası olduğuna ilişkin bir hüküm bulunmamakla birlikte, 15., 16., 42. ve 92. maddelerde bazı durumlarda Devletler hukuku kurallarının Türk hukuk düzeninde doğrudan hüküm doğurmasına imkân tanındığı görülmektedir⁷³¹.

Anayasa'nın 15. maddesi gereğince, savaş, seferberlik, sıkıyönetim veya olağanüstü hallerde, milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlal edilmemek şartıyla, durumun gerektirdiği önlemler alınabilmekte; 16. maddesi gereğince, temel hak ve hürriyetler yabancılar için, milletlerarası hukuka uygun olarak yasa ile sınırlandırılabilir. Ayrıca Anayasa'nın 42. maddesinde eğitim ve öğretim hakkının düzenlenmesi ile ilgili olarak milletlerarası antlaşma hükümleri saklı tutulmaktadır. 92. maddede ise, milletlerarası hukukun meşru saydığı hallerde savaş hali ilanına ve Türkiye'nin taraf olduğu milletlerarası antlaşmaların veya milletlerarası nezaket kurallarının gerektirdiği haller dışında, Türk silahlı kuvvetlerinin yabancı ülkelere gönderilmesine veya yabancı silahlı kuvvetlerin

⁷²⁸ Nihal Saban, **Vergi Hukuku Genel Kısım**, İstanbul, Der Yayınları, 2009, s. 63.; Billur Yaltı, Selçuk Özgenç, **Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı**, İstanbul, Beta Yayınları, 2007, s. 84.; Tamer Budak, Soner Yakar, **a.g.m.**, 141.

⁷²⁹ Füsün Arsava, **Avrupa Toplulukları Hukuku ve Bu Hukukun Ulusal Alanda Uygulanmasından Doğan Sorunlar**, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayın No.545, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Basın Yayın Yüksek Okulu Basımevi, 1985, s. 437.

⁷³⁰ "Dolayısıyla bu örgütlerin yetkili organlarının aldıkları kararların, Türk hukukunun imkân tanıdığı ölçüde Türkiye'de uygulanacağı belirtilmiştir.", Atilla Özer, **Gerekçeli ve 1961 Anayasası İle Mukayeseli 1982 Anayasası**, Ankara, Lazer Ofset Matbaa Tesisleri Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti., 1996, s. 5.

⁷³¹ Füsün Arsava, **a.g.e.**, s. 437.

Türkiye’de bulunmasına izin verme yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisi’nindir hükmüne yer verilmiştir⁷³².

Anayasa’nın 90. maddesinde⁷³³ de, Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak antlaşmaların onaylanması, T.B.M.M.’nin bu onaylamayı bir yasayla uygun bulması koşuluna bağlanmıştır (md. 90/1). Dolayısıyla yabancı devletlerle ve uluslararası kuruluşlarla yapılacak antlaşmalar, T.B.M.M. tarafından onaylanmak ve bu konuda bir yasa çıkarılmak şartıyla hüküm ifade edecektir⁷³⁴.

Yine Anayasa’nın 90. maddesinin 3. fıkrasına göre; milletlerarası antlaşmaya dayanan uygulama antlaşmaları ile yasanın verdiği yetkiye dayanılarak yapılan ekonomik, ticari, teknik veya idari antlaşmaların T.B.M.M. tarafından uygun bulunması zorunlu olmayıp, bunlar için bir onay yasası çıkarılması da gerekmemektedir⁷³⁵.

⁷³² Ramazan Uludağ, Avrupa Topluluğu ve Türk Vergi Sisteminin Topluluk Modeline Uyumu, Ankara, **Maliye ve Gümrük Bakanlığı**, APKK, 1988, s. 145.

⁷³³ “Anayasa’nın 90. maddesi: Milletlerarası andlaşmaları uygun bulma - Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak andlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir yasayla uygun bulmasına bağlıdır. - Ekonomik, ticarî veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan andlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayımlanma ile yürürlüğe konabilir. Bu takdirde bu andlaşmalar, yayımlarından başlayarak iki ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulur. - Milletlerarası bir andlaşmaya dayanan uygulama andlaşmaları ile yasanın verdiği yetkiye dayanılarak yapılan ekonomik, ticarî, teknik veya idarî andlaşmaların Türkiye Büyük Millet Meclisince uygun bulunması zorunluğu yoktur; ancak, bu fıkra göre yapılan ekonomik, ticarî veya özel kişilerin haklarını ilgilendiren andlaşmalar, yayımlanmadan yürürlüğe konulamaz. Türk yasalarına değişiklik getiren her türlü andlaşmaların yapılmasında birinci fıkra hükmü uygulanır. - Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar yasa hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek: 07.05.2004-5170/7 md.) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla yasaların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.” (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gen.tr/1982ay.htm>, 18.11.2013.

⁷³⁴ “Ancak 90. maddenin 2. fıkrasına göre, ekonomik, ticari veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan antlaşmalar, Devlet maliyesi bakımından bir yükümlenme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı ülkelerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayımlanmasıyla yürürlüğe konulabilmekte, sadece yayımlarından itibaren iki ay içinde T.B.M.M.’ye bilgi verilmesi yeterli görülmektedir.” Atilla Özer, **a.g.e.**, s. 6.

⁷³⁵ “Ancak bu tür antlaşmalar ekonomik, ticari veya özel kişilerin haklarını ilgilendiriyorsa yayımlanmadan yürürlüğe konulamamaktadır.” Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s. 322.

Anayasa'nın 90. maddesinin 5. fıkrasında ise, usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmaların yasa hükmünde olduğu belirtilmiş ve bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamayacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre usulüne uygun biçimde yürürlüğe konulmayan antlaşmalar Türkiye'yi bağlamamakta; yetki aşımı sonucu yapılan antlaşmalar, onaylanmayan antlaşmalar ve Türkiye'nin taraf olmadığı antlaşmalar ülkemiz açısından geçerlilik taşımamaktadır⁷³⁶.

Anayasa Mahkemesi'nin görev ve yetkilerini düzenleyen 148. maddesinin 1. fıkrasında da, "Anayasa Mahkemesi, yasaların, kanun hükmünde kararname ve T.B.M.M. içtüzüğünün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler" hükmüne yer verilerek, uluslararası antlaşmaların Anayasaya üstünlüğünün benimsendiği belirtilebilir⁷³⁷.

Ancak, Anayasada egemenlik kayıtsız, şartsız milletindir denilmiş ve egemenliği kullanma yetkisi T.B.M.M.'ye verilmiştir. Dolayısıyla egemenlik yetkilerinden feragat edilmesi veya onların devredilmesini gerektiren Devletler Hukuku antlaşmalarının onaylanmasının T.B.M.M. tarafından bir yasa ile uygun bulunması, Anayasada bu konuda bir düzenleme yapılmasını gerektirmektedir⁷³⁸. Çünkü Türkiye'yi Roma Antlaşması'nın yarattığı "uluslar üstü hukuk" düzenini kabule götürecek antlaşma, Anayasa'nın 90. maddesine göre onaylandıktan sonra, iç hukukumuzda sadece bir "yasa" hükmünde olacaktır. Ancak getireceği kurumlar ve hükümler Anayasanın klasik egemenlik kavramını fiilen ortadan kaldıracaktır⁷³⁹. Bu durum ise, hukuk normları hiyerarşisi yeri içinde; "yasa" düzeyindeki bir hukuk normunun, Anayasa düzeyindeki bir hukuk normunu ortadan kaldırması veya değiştirmesi söz konusu olamayacağından, hukuken mümkün değildir⁷⁴⁰.

⁷³⁶ Yılmaz Aliefendioğlu, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 7. "Anayasa'nın 90. maddesi incelendiğinde Türkiye'nin yabancı devletlerle veya uluslararası kuruluşlarla yaptığı antlaşmaların yasa hükmünde olduğu görülmektedir. Dolayısıyla bunların Türk yasalarıyla çatışmalarından ziyade, söz konusu maddenin 1. fıkrasına göre düzenlenip düzenlenmediğinin önemli olduğu düşünülebilir.", Mehmet Palamut, **a.g.m.**, s. 234.

⁷³⁷ Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s. 321.

⁷³⁸ Ramazan Uludağ, **a.g.m.**, s. 146.

⁷³⁹ Haluk Günüşur, "Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun Dünyü Bugünü Yarını", Ankara, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 2, Sayı: 1-2, 1986, s. 187.

⁷⁴⁰ Atilla Özer, **a.g.e.**, s. 6.

Bununla birlikte birçok ülkede olduğu gibi Türk Anayasası'nın 90/5. maddesinde belirtilen temel hak ve özgürlüklere ilişkin antlaşmalar, yasa üstü sayılmaktadır. Temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası anlaşmalar kavramının asgarisini insan haklarına ilişkin anlaşmalar oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergi yasalarının insan hakları sözleşmelerine aykırı yapılamayacağı Türk Hukuku bakımından açıklık kazanmaktadır⁷⁴¹.

b. Temel Hak ve Özgürlükler

(1) Genel Açıklama

Devletin egemenliğinin temel hak ve özgürlükler lehine sınırlandırılması ile hukuk devleti kavramı gelişmiştir. Hukuk devleti denildiği zaman akla ilk olarak insan hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınması⁷⁴² ilkeleri gelmektedir. Çünkü mühim olan, bu hak ve özgürlüklerin varlıklarının uygulamalarda görülebilmesi, bireylerin güvende olduklarına dair inancın her zaman mevcut kılınmasıdır⁷⁴³.

Temel hak ve özgürlükler kavramının açık bir şekilde ön plana çıktığı, yerleştiği ve uluslararası ya da uluslar üstü yargı açısından denetlenmesinin etkinleştiği yeni binyılda tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de bu olgunun açık ihlalleri yaşanmaktadır. Bu ihlallerin yer aldığı alanlardan birisi de vergi alanı olmaktadır⁷⁴⁴. Vergi yasaları ile de olsa temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması

⁷⁴¹ Billur Yaltı, “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin Vergi Hukukunda Kaynak Değeri Üzerine”, **Doç. Dr. Mehmet Somer’e Armağan**, Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt 12, Sayı 1-3, İstanbul, Beta Yayınları, 2006, s. 1033.

⁷⁴² “İnsan yaşamına anlam verebilmesi, değerlerini gerçekleştirebilmesi, her şeyden önce onun varlığının güvence altına alınmasına bağlıdır. Kişinin maddi ve manevi varlığını, öz melekelerini geliştirmek yani maddi olanakların sunulması suretiyle bir yandan fiziksel bütünlüğünün korunmasını diğer yandan tinsel yönünün zenginleşmesinin sağlanmasını istemek onun en birinci hakkıdır. İnsan ancak özgür karar ve davranışlarıyla içindeki değerlere uygun bir yaşama kavuşabilir ve ancak böyle yetkinleşip insan olma yolundaki istemini doyurabilir. İşte Anayasalar ve üst hukuk düzenlemeleri devletin bireye özgür yaşam sağlayabilmesi için bazen onun dünyasına girmemesini bazen de onun dünyasına onu geliştirmek üzere girmesini emretmektedir.”, Gülşen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 41.

⁷⁴³ Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsü**, s. 7.

⁷⁴⁴ Gülşen Güneş, “Vergi İdaresinin Yurt Dışı Seyahat Özgürlüğüne Müdahalesine Eleştirel Bakış”, Yay. Haz. Feridun Yenisey, Gülşen Güneş, **Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: “Vergi Hukuku”**, İstanbul, Arıkan Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., Mart 2006, s. 65.

ölçüsüz ve aşırı boyutlara ulaştığı takdirde, bu hak ve özgürlükler kullanılamaz bir hale gelebilir. Günümüzde de devletler vergilendirme yetkilerini kamu hizmetlerini finansa etmenin dışındaki kültürel, sosyal amaçlarla ya da farklı ekonomik gayelerle de kullanabilmektedir. Vergi uygulamalarının insan yaşantısına çok fazla müdahil olması, daha duyarlı ve titiz davranılmasını gerektirmektedir⁷⁴⁵.

Vergilendirme yetkisinin devletin egemenliğinin en çok hissedildiği alanın olduğunu düşünerek bu yetkinin sınırlandırılması gerekliliğinden bahsederken her sınırlama doğrudur demek geçerli değildir. Çünkü küreselleşen dünyadaki bu hareketlenmelerden en çok ekonominin etkilenmesinden dolayı devletlerin uluslararası ve uluslar üstü alanda bu yetkisi sınırlandırılmaktadır. Vergilemede adalet, verimlilik, etkinlik gibi klasik ilkeler küreselleşme ile etkisizleşmekte ve diğer ülkelerdeki vergi sistemlerinin etkisiyle onların ekonomilerinden bağımsız bir vergi uygulaması imkânı azalmaktadır⁷⁴⁶.

Diğer yandan ekonomik bir birleşme olan Avrupa Birliği, ülkelerin kredi ihtiyacını karşılayan Uluslararası Para Fonu ve Dünya Bankası ülke ekonomilerinin yönlendirilmesinde oldukça etkin rol oynamakta ve dolayısıyla egemenlik kavramını irdelememize neden olmaktadır⁷⁴⁷. Nitekim Avrupa Birliği'ne tam üyelik yolunda meydana gelen ve özellikle dolaylı vergiler üzerinde gerçekleştirilen düzenlemelerin mali egemenliği sınırlandırmadığı ifade edilmektedir⁷⁴⁸.

Hepsinden ziyade devletler önemli mücadeleler sonucunda tarihi, kültürel, ekonomik ve dini merhalelerle şekillendirip kazandığı vergilendirme yetkisine, dâhil olduğu ekonomik bütünleşme içerisinde müdahale edilmesi konusunda son derece

⁷⁴⁵“1982 Anayasası'nda yer alan temel hak ve özgürlüklerden özel hayatın gizliliği (md. 20), din ve vicdan özgürlüğü (md. 24), zorla çalıştırma yasağı (md. 18), kişi özgürlüğü ve güvenliği (md. 19), yerleşme ve seyahat özgürlüğü (md. 23), mülkiyet ve miras hakkı (md. 35), ailenin korunması (md. 41), çalışma ve sözleşme özgürlüğü ve çalışma hakkı ve ödevi (m.48, 49), ücrette adaletin sağlanması (md. 55), konut hakkı (md. 57) vergilendirme yetkisine daha duyarlı olan maddeler olarak yerini almıştır.”, Billur Yaltı Soydan, **Mülkiyet Hakkı**, s. 103.

⁷⁴⁶ Abdurrahman Akdoğan, **a.g.e.**, s. 405 vd.

⁷⁴⁷ “... Ancak bu demek değildir ki örneğin katma değer vergisinin muhatabının vergi ödeme gücüne sahip olup olmadığının önceden kestirilememesi dolayısıyla adalet duygularını tatmin edecek bir vergilendirmeye ilgili de Avrupa Birliği direktifleri dikkate alınmasın... ”, bkz. Selda Aydın, “Avrupa Birliği Yakınlaştırma Sürecinde Katma Değer Vergisi Oran Yapısının Gelir Etkisi ve Adalet Açısından Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 244, Ocak 2009.

⁷⁴⁸ Fatih Saraçoğlu, “Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye - Avrupa Birliği İlişkileri”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 5, S. 3, Kış 3/2003, s. 187.

hassastırlar⁷⁴⁹. Bununla birlikte, bugün dünyanın en güçlü ekonomilerinden olan Japonya bile küreselleşme ve diğer ekonomik sorunlar nedeniyle vergi reformu ihtiyacıyla karşı karşıyadır⁷⁵⁰.

1982 Anayasası'nda mevcut ilkeler göz önüne alındığında Avrupa Birliği'ne tam üyeliğimiz halinde; egemenliğin hiçbir organa devredilemeyeceğini içeren 6. maddede, yasama yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde olduğunu belirten 7. maddede, yürütmenin yetkilerini anlatan 8. maddede, yargı erkinden bahseden 9. maddede ve yasallık ilkesini içeren 73. maddede, söz konusu noktalarda artık Birlik kural ve kurumlarının etkinliğini sağlayabilmek adına değişiklik yapılması gereği meydana gelecektir⁷⁵¹.

(2) Mülkiyet Hakkı

Hukuk devleti kavramı kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını gerektirir. Temel hak ve özgürlüklerin sınırı ve özü, vergilendirme yetkisinin de sınırını oluşturur. Devletin bir vergi koyması demek, kişinin malvarlığının konulan vergi miktarı kadar olan kısmından yoksun kalması demektir. Sonuçta, devlet vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalede bulunmaktadır. Vergi yasaları doğrudan doğruya bu hak ve özgürlüklere yöneldiği için, yasa koyucunun bu anlamda ölçülü ve duyarlı davranması gerekmektedir. Vergilerin son zamanlarda temel hak ve özgürlüklere uygunlukları, devletin vergilendirme yetkisini mali amaç dışında sosyal ve ekonomik amaçlarla kullanması ile önemli hale gelmiştir⁷⁵².

Ekonomik ve sosyal yaşamı düzenlemeyi amaçlayan vergi yasalarıyla bir kısım vergi doğurucu olayların caydırılması amaçlanabilir. Bu yasaların uygulanması ile ortaya çıkan caydırıcı etki temel hak ve özgürlükleri zedeleyebilir. Vergiyi

⁷⁴⁹ Nami Çağan, *Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi*, Ankara, Ankara Üniversitesi Yayınları, 1991, s. 5.

⁷⁵⁰ Birol Kovancılar, "Japon Vergi Reformlarının Kısa Bir Tarihi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Mart 2007, S. 307, s. 190.

⁷⁵¹ Stefano Fantorini, Hakan Üzeltürk, "Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyumunu", *İstanbul, İktisadi Kalkınma Vakfı*, 2001, s. 67, 68.

⁷⁵² Nami Çağan, *Sosyal Hukuk Devleti*, s. 164.

doğuran olay caydırılmak istenirken temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunulabilir. Vergi yasalarına karşı en duyarlı olan hak ve özgürlüklerin başında mülkiyet ve miras hakkı ile çalışma ve sözleşme özgürlükleri gelmektedir⁷⁵³. Örneğin kamu yararının haklı kılınamayacağı kadar yüksek oranlı bir emlak vergisi, taşınmaz gelirinden malikin yararlanmasını engelleyecek ölçüde yüksek oranlı bir gelir vergisi, bir sanat ya da mesleğin sürdürülmesini ekonomik bakımdan caydıran veya önleyen vergiler bu hak ve özgürlüklerin özünü zedeleyebilir. Vergi yasalarının temel hak ve özgürlüklerin Anayasal sınırlarına uygunluğu ve ölçülülüğü ancak Anayasa yargısının varlığı halinde denetlenebilir⁷⁵⁴.

Devletin vergilendirme yetkisini kullanması sonucu etkilenen temel haklar ve özelliklerden en önemlisi mülkiyet hakkıdır. Burada ne zaman devletin vergileme hakkını kullandığı ne zaman ise mülkiyet hakkına müdahale ettiğinin önceden sınırını çizmek ve bunu tespit etmek kolay değildir. Mülkiyet hakkı vergilendirme yetkisine karşı en duyarlı olan haktır çünkü her vergi mülkiyet hakkına yönelen bir müdahaledir⁷⁵⁵.

Nitekim Anayasanın 35. maddesi, “Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar ancak kamu yararı amacıyla, yasayla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz” hükmünü koymuştur. Bu hakların yasayla ve kamu yararına da olsa, özlerine dokunacak bir biçimde sınırlama yapılamaz. Malikle eşya arasındaki ilişkiyi kesen veya ortadan kaldıran kamu yararının haklı kılınamayacağı müdahaleler mülkiyetin özüne dokunur. Çünkü her vergi veya mali yüküm, mülkiyete yönelen bir müdahale niteliğindedir. Anayasa’nın 35. maddesi, 13. maddesi⁷⁵⁶ ile birlikte vergilendirme yetkisinin aşırı ölçüler içinde kullanılmasına karşı Anayasal bir sınır özelliğini gösterir. Vergi konusunun ortadan kaldırılması sonucunu doğurabilecek bir servet vergisi, hakkın özünü de

⁷⁵³ Ersin Nazalı, Mete Demirci, “Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme (I)”, **Vergi Dünyası**, Haziran 2009, Sayı: 334, s. 84.

⁷⁵⁴ Billur Yaltı Soydan, **Mülkiyet Hakkı**, s. 104.

⁷⁵⁵ Ersin Nazalı, Mete Demirci, **a.g.m.**, s. 84.

⁷⁵⁶ “Anayasa’nın 13. maddesi (Değişik: 03.10.2001-4709/2 md.): Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak yasayla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.” (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gen.tr/1982ay.htm>, 10.11.2013.

zedeleyeceğinden Anayasaya aykırı düşer. Çünkü aksi halde bir vergilendirmeden çok, müsadere söz konusu olur⁷⁵⁷.

Mülkiyet hakkının sınırlandırılması bakımından Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Ek Protokolü'nde, mal ve mülk dokunulmazlığı hakkına müdahaleye şu durumlarda izin verilmektedir. Bunlar, yasa tarafından öngörülmüş olması yani yasallık ilkesi, kamu yararını amaçlaması ve demokratik bir toplumda gerekli olması ki bu da orantılılık ilkesi ile örtüşmektedir⁷⁵⁸. Her üç şart da gerçekleştiği takdirde sınırlama getirilebilir. Türk hukukunda da bunun olması gerektiği kanaatindeyiz.

Türk hukukunda vergi uygulamalarında mülkiyet hakkına müdahalede özellik arz eden hususlar konusunda vergi yükümlüsünün vergi borcunu ifada geciktiği hallerde devletin uğradığı kaybın telafisi için uygulanan gecikme zammı A.A.T.U.H.Y.'de düzenlenmiştir⁷⁵⁹. Devletin, geç tahakkuktan doğan kayıplarının telafisini amaçlayan gecikme faizi V.U.Y.'nin 112. maddesinde bulunmaktadır⁷⁶⁰.

Buna karşılık, vergi yükümlüsünden fazla ya da yersiz tahsil edilen veya yasaya göre iade edilmesi gereken vergilerin yükümlüye iade edilmesi gereken vergilerin yükümlüye iade edildiği hallerde devletin faiz ödemesine ilişkin

⁷⁵⁷ Nami Çağan, **Sosyal Hukuk Devleti**, s. 169.

⁷⁵⁸ Billur Yaltı Soydan, **Mülkiyet Hakkı**, s. 104.

⁷⁵⁹ A.A.T.U.H.Y.'ye göre; Amme Alacağı'nın ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı %4 (2005/8551 Sayılı BKK ile, Yürürlük: 02.03.2005) (2006/10302 Sayılı BKK ile %2,5, Yürürlük: 21.04.2006) oranında gecikme zammı tatbik olunur.; Ersin Nazalı, Mete Demirci, **a.g.m.**, s. 130.

⁷⁶⁰ "Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla (444 sayılı Yasa'nın 13/C maddesiyle değişen ibare, Yürürlük: 14/08/1999) 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasası'nın 27. maddesinin 3 numaralı fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi hesabına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Ayrıca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda:

a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi yasalarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar,

b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi yasalarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliği tarihine kadar,

Geçen süreler için 6183 sayılı Yasaya göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir.

Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz.

Uzlaşılacak vergilerde gecikme faizi; uzlaşılacak vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.

Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir"; Ersin Nazalı, "Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme (II) ", **Vergi Dünyası**, Temmuz 2009, Sayı: 335, s. 126, d.n. 130.

düzenleme V.U.Y. md. 112/4'te⁷⁶¹ yerini alır. V.U.Y.'nin 112. maddesinin 4. fıkrasında belirtildiği gibi, kapsadığı zaman ve kavradığı iadeler bakımından olması gerekeni yansıtmamış, sistemde mevcut hukuka aykırılık ancak kısmen giderilebilmiş, haksız vergi tahsilatlarının iadesinde faiz uygulamasının hukuki dayanakları tartışma konusu olmaya devam etmiştir⁷⁶².

Fakat Danıştay kararlarına bakıldığında bu konunun farklı şekillerde yorumlandığı ve idare tarafından haksız olarak tahsil edilen vergilerin yargı kararları ile daha sonra mükellefe ödenmesi sırasında faiz ödenip ödenmeyeceği konusunda farklı anlayışların olduğu görülmektedir⁷⁶³. V.U.Y.'nin 231. maddesinde⁷⁶⁴ faturanın malın teslim veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren yedi gün içinde düzenleneceği belirtilmiştir. Maddede yedi günlük süre tanınmışken V.U.Y. 127. madde⁷⁶⁵ gereğince nakil vasıtasında faturanın bulundurulmasının aranması bir iç çelişkidir.

⁷⁶¹ “V.U.Y. madde 112 (Değişik madde: 04/12/1985 – 3239/8 md.)/ 4 (Ek bent: 22/07/1998 – 4369/2 md.): Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi yasaları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişini mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Yasaya göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120. madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir. Uzlaşılan vergilerde gecikme faizi; uzlaşılan vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır. Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir.” (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028,10.11.2013>.

⁷⁶² Billur Yaltı, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları-Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları”, **Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları**, No: 74, Mayıs 2007, s. 167.

⁷⁶³ “Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E. 2001/451, K. 2001/460, 07.12.2001 tarihli karar; aynı şekilde Vergi Dava Daireleri, E. 2003/317, K. 2004/317, 26.03.2004; Vergi Dava Daireleri, E. 2001/451, K. 2001/460, 07.12.2001 tarihli kararları”; (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/>, 10.11.2013.

⁷⁶⁴ “V.U.Y. madde 231 (Değişik madde: 30/12/1980 – 2365/35 md.): Faturanın düzenlenmesinde aşağıdaki kaidelere uyulur: ... 5. (Değişik bent: 04/12/1985 – 3239/20 md.) Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.” (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028,11.11.2013>.

⁷⁶⁵ “V.U.Y. madde 127 (Değişik madde: 04/12/1985 – 3239/12 md.): Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi yasalarının uygulanması ile ilgili olarak: e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.) ”, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028,10.11.2013>.

Aynı yasanın bir hükmü yedi gün süre tanırken bir başka hükmünün bu süreyi yok sayması anlaşılabilir bir tutum değildir⁷⁶⁶.

Yapılan vergisel düzenlemeler ile mülkiyet hakkına müdahale sırasında çok dikkatli davranmak gerekmektedir. Yapılan sınırlamalarda, mülkiyet hakkının özünün zedelenmemesine özen gösterilmelidir. Ancak bu konuda bir değerlendirme yaparken vergi, resim, harç ve benzer mali yükümlülüklerin sosyal devlet ilkesi çerçevesinde gelirin ve servetin dağılımındaki işlevleri de gözden uzak tutulmamalıdır⁷⁶⁷.

Mülkiyet hakkı İHAS’de de yer almaktadır. Bu hak İHAS Ek 1. Protokol’ün 1. maddesinde⁷⁶⁸ yerini bulur. Sözleşme sistemindeki bütün kavramların ve kurumların özerkliği mülkiyet hakkı ve mülkiyet hakkının konusu olan mal kavramı için de geçerlidir. Nitekim Protokolün 1. maddesine aykırılık iddiası ile açılan davalarda İHAM’ın yanıtını tartıştığı ilk soru da önüne gelen davanın konusunun 1. madde bağlamında mal olup olmadığıdır. Buradan anlaşılmaktadır ki, vergilendirme mülkiyet ilişkisi sadece taşınır ya da taşınmaz mülkiyeti üzerindeki etki ile değil, tüm malvarlığı hakları üzerinde sonuç bağlamında değerlendirilir. Devletin, bir vergi koyması demek, kişinin malvarlığının konulan vergi miktarı kadar olan kısmından yoksun kalması demektir. Vergilendirme, tüm ekonomik menfaatler anlamında mülkiyet hakkına bir müdahaledir; ancak bu müdahalenin Sözleşme çerçevesinde meşru olup olmadığı ayrıca ölçülmelidir⁷⁶⁹. Yine İHAS’ın P1-1’e göre, mülkiyet

⁷⁶⁶ “Mülkiyet Hakkı”, (Çevrimiçi) <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/124DSE.pdf>, 17.11.2013.

⁷⁶⁷ Ersin Nazalı, Mete Demirci, **a.g.m.**, s. 91.

⁷⁶⁸ 20.03.1952’de Paris’te imzalanan bu protokol, 18.03.1954’te yürürlüğe girmiştir. Türkiye, Protokolü 18.05.1954 tarihinde onaylamış; Protokol, 19.03.1954 tarih ve 8662 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır, bkz. Gamze Gümüşkaya, **a.g.e.**, s. 82, dn. 1.

⁷⁶⁹ “Tüm ekonomik menfaatler anlamında mülkiyet hakkına müdahale olup olmadığı meselesine yönelelim. Komisyona göre, “... bir çeşit mali yükümlülük getiren her türlü yasa ilgili malvarlığından, yani ödenmesi gereken para miktarından yoksun bırakmayı içerir.” Mahkeme ise, “1 No’lu Protokolün 1. maddesinde güvence altına alınan haklara bir müdahale olarak vergilendirme” demek suretiyle Komisyonun yaklaşımını teyit eder” bu yaklaşımları dört kararın konularını ortaya koyarak izlemek mümkündür. Gasus Dossier –und Fördertechnik GmbH v. The Netherlands davası: mülkiyeti muhafaza kaydıyla satılan bir taşınır malın vergi idaresince müsadere edilmesi; The National & Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society v. The United Kindgom davası: yetki aşımına dayalı olarak talep edilen ve vergi biçiminde yapılan bir ödemenin iadesi talebi; Spacek, s.r.o. v. The Czech Republic davası: tüzük ve yönetmelik hükümlerine dayalı olarak ek gelir vergisi tarhiyatı; Hentrich v. France davası: satış sözleşmesindeki

hakkına yasayla vergisel müdahale meşrudur. Bu yasa niteliğini taşıması için de hukuki düzenlemenin açık, öngörülebilir ve ulaşılabilir olması şartı aranmaktadır⁷⁷⁰. Buradaki yasa kavramının içeriği ve niteliksel unsurları İHAM kararları ile şekillenmektedir⁷⁷¹. Ayrıca vergisel müdahalenin ölçülü olması⁷⁷², genel yarara uygun meşru amacının bulunması⁷⁷³ ile ilgili de kararlar vardır. Mülkiyet hakkına aykırılık sebebiyle de Türkiye hakkında pek çok mahkûmiyet kararı⁷⁷⁴ da verilmiştir.

satış bedelinin düşüklüğü nedeniyle vergi idaresinin taşınmaz üzerindeki önalım hakkını kullanması ”, bkz. Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsü**, s. 104, 105.

⁷⁷⁰ Billur Yaltı, “Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında Çelişik Mevzuat ve Çelişik İçtihat”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (Çevrimiçi) http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_yazdir.aspx?makaleno=4532, 30.01.2014.

⁷⁷¹ “Mahkemenin vergisel düzenlemelerin niteliksel açıdan İHAS, P-1 1’e uygunluğunu değerlendirdiği yakın tarihli iki dava dikkate değerdir. Bunlar, Ukrayna ile ilgili olan Serkov davası ve Schchokin davalarıdır. Bu davalarda verilen kararların önem sebepleri şöyle sıralanabilir: Birinci, vergi mevzuatının niteliksel açıdan yasa olarak kabul edilebilmesi için belirli, açık ve öngörülebilir olması gereğinin aktı çizilmiş; çelişkili mevzuat ve çelişkili içtihat hallerinde hukuka uygunluk ölçütleri belirlenmiştir. İkincisi, davalarda ele alınan mevzuat, belirlilik ve/veya öngörülebilirlik açısından mülkiyet hakkını ihlal edici nitelikte bulunmuştur. Üçüncüsü, dava konusu olayların olguları, ülkemeizde de vergi mükelleflerinin sıkça karşılaştığı türdendir. O nedenle ayrı bir önem atfedilmesi hiç de yersiz değildir. (Shchokin v. Ukraine, Serkov v. Ukraine)”, Billur Yaltı, “Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında Çelişik Mevzuat ve Çelişik İçtihat”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (Çevrimiçi) http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_yazdir.aspx?makaleno=4532, 30.01.2014. “Mülkiyetin kullanımının kontrolü”, Bir tedbir, eğer mülkiyetin kullanımının kontrolünü genel yarar veya “vergilerin veya diğer harçların veya cezaların ödenmesini güvence altına alması” gibi nedenlerle devlete veriyorsa bu kural kapsamına girmektedir. Handyside Birleşik Krallığa karşı davasında yetkililer başvuruçunun kitabına müstehcen resimler içerdiği gerekçesiyle el koymuşlardır. Kitaba geçici bir süreliğine el konulduğu için bu tedbir mülkiyetten yoksunluk kapsamında değerlendirilmemiş bunun yerine 1 No’lu Ek Protokolün 1. maddesinde zikredilen üçüncü kural uyarınca incelenmiştir. Mellacher ve diğerleri Avusturya’ya karşı davasında başvuruçular kiraya verdikleri birçok daireye sahiptirler. Başvuruçular yeni yürürlüğe giren Kira Yasası uyarınca kira bedellerinin düşürülmesinden Mahkeme önünde şikâyetçi olmuşlardır. Söz konusu tedbir mülkiyetin kullanılmasının kontrolü olarak değerlendirilmiştir. Svenska Managamentgruppen AB İsveç’e karşı davasında başvuruçucu şirket, yeni yürürlüğe giren kâr paylaşımı vergilerinin toplanması usulü ve getirilen ilave emeklilik fonu ödeme yükümlülüğü ile mülkiyet haklarına müdahale edildiği gerekçesiyle şikâyetçi olmuştur. Bu dava 1 No’lu Ek Protokolün 1. maddesinde zikredilen üçüncü kural kapsamında incelenmiştir.” (Çevrimiçi) http://www.anayasa.gov.tr/files/insan_haklari_mahkemesi/el_kitaplari/AIHSKapsamindaMulkiyetHak_ki.pdf, 31.01.2014.

⁷⁷² Ölçülülükle ilgili kararlar için çalışmamızın İkinci Bölümünde bulunan “Ölçülülük İlkesi ve Unsurları” alt başlıklarına bakılabilir.

⁷⁷³ “Gasus Dosier davası: Mahkemeye göre, vergi idaresine, alacağını tahsil etmek için vergi borçlusunun zilyedliğinde, üçüncü kişilerin mülkiyetinde olan malların haczedilmesi yetkisini tanıyan yasal düzenlemeler, vergi idaresinin alacaklarını tahsil etmek açısından adi alacaklılara göre daha iyi bir konumda bulunmasını sağlamaktadır. İlgili yasal düzenlemenin amacının açıkça vergi borçlarının tahsilinin kolaylaştırılmasına hizmet ettiği, yani genel yarar içerdiği açıktır (para. 61); Bulve davası: Mahkeme KDV sisteminin ve bu yönde getirilen kuralların devletin mali istikrarını korumak bakımından toplumun genel yararına özgülendiği kanaatine varmıştır. Bu istikrarı korumak için gerekli unsurlar tüm KDV yükümlülerinin KDV beyan ve ödeme yükümlülüklerini zamanında ve usulüne uygun yerine getirmelerini sağlamak ve nihai olarak, söz konusu sistemin kasten kötüye kullanımını engellemektir. Bu bağlamda Mahkeme devletlerin KDV yükümlülerinin sisteme yönelik

(3) Özel Hayatın Gizliliği

Özel hayat⁷⁷⁵ bireyin başkalarının herhangi bir müdahalesi olmaksızın kendi hayatını dilediği gibi sürdürme ve diğer bireylerle ilişki kurma ve geliştirmesi kapsamındaki ilişkilerde serbest olmasını içerir. Ekonomik düzen açısından ise vergilendirme konusunda temel hak ve özgürlükler koruma altındadır. Ancak koruma altında olmaları bunların sınırlarının olmadığını göstermez. Bu nedenle bu haklara birtakım sınırlamalar getirilmektedir. Getirilen bu sınırlamalarda bu sınırlandırmaların keyfilikliğini önlemek amacıyla çeşitli ölçütler vardır⁷⁷⁶. Sınırlamalar ancak bu ölçütler göz önüne alınarak yapılabilir⁷⁷⁷. Özel hayatın gizliliği kavramının net bir tanımı da olmamakla birlikte bu kavramın çeşitli tanımları da yapılmaktadır⁷⁷⁸.

kötüye kullanımlarını önlemek bakımından titizlik göstermesinin makul olduğunu kabul etmektedir (para.65). Jokela davası: Mahkeme ilk aşamada veraset bakımından var olan uyumsuzluk ile kamulaştırma bakımından mevcut uyumsuzluğu ayrı ayrı incelemiştir. Veraset vergisi bakımından yaptığı incelemede, Mahkeme tereke üzerinden yapılan vergilendirmenin veraset vergisi yasasına ve 2. fıkra da yer alan genel yarara uygun olduğuna kanaat getirmiştir. Bu hüküm Sözleşme devletlere vergilerin tahsilini güvence altına almak için gerekli gördükleri yasaları uygulama haklarını korumaktadır. Bu alanda devletler geniş bir takdir yetkisi kullanmaktadır (para. 57).”, Gamze Gümüşkaya, **a.g.e.**, s. 142, 143.

⁷⁷⁴ “Bu kararlara örnek olarak İHAM’ın 09.07.1997 tarihli Akkuş kararı verilebilir. Bu kararda, kamulaştırmada munzam zararı ve yıllık yüzde otuz faiz uygulayan Türkiye’nin tutumunu İHAS P1-1 ile garanti altına alınan mülkiyet hakkına aykırı bulması sebebiyle Türkiye açısından önemli bir karardır. Söz konusu karar, kamulaştırma bedellerinin geç ödenmesi nedeniyle ödenen miktarın enflasyon karşısında gerçek değerini yitirdiği gerekçesiyle P-1’in ihlali iddiasına dayanan birçok başvurunun yapılmasına ve yapılan başvurular sonucunda da Türkiye hakkında pek çok mahkumiyet kararının verilmesine yol açmıştır.”, bkz. Oğuz Sancakdar, “AIHM Kararlarının Türk İdare Hukukuna Etkileri Konusunda Genel Gözlemler”, (Çevrimiçi) [⁷⁷⁵ “Özel hayatın gizliliğine dokunulmaması için kişinin maddece ve madde dışı alanda sürüp gitmesi demek olan özel hayatı ile aile hayatının dokunulmazlığını anlatır. Kişinin mal durumu da özel hayatındandır. Bunun da gizliliğine dokunmamak gerekir.”, Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 47.](http://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=7&cad=rja&ved=0CEsQFjAG&url=http%3A%2F%2Fyayin.todaie.gov.tr%2Fgoster.php%3FDosya%3DMDQ5MDQ5MDQ5MDU1MDUx&ei=8jvqUpLUeWK7AbbzYCgBg&usg=AFQjCNGqyi1_uCdpCws7ZkVpqlkUvufQsQ&bvm=bv.60444564,d.bGE,(Çevrimiçi)http://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=7&cad=rja&ved=0CEsQFjAG&url=http%3A%2F%2Fyayin.todaie.gov.tr%2Fgoster.php%3FDosya%3DMDQ5MDQ5MDQ5MDU1MDUx&ei=8jvqUpLUeWK7AbbzYCgBg&usg=AFQjCNGqyi1_uCdpCws7ZkVpqlkUvufQsQ&bvm=bv.60444564,d.bGE, 30.01.2014.</p></div><div data-bbox=)

⁷⁷⁶ Bu sınırlamalar yasa ile sayılmalı yani verginin yasallığı ilkesi doğrultusunda yapılmalıdır. Ayrıca Anayasaya, demokratik toplum ilkelerine uygun olmalı ve ölçülülük ilkesi de göz önüne alınmalıdır.

⁷⁷⁷ Mehmet Semih Gemalmaz, **a.g.e.**, s. 392, 393.

⁷⁷⁸ “Herkes tarafından bilinmeyen, özel araştırma ve bilgi edinme amacıyla kişiye sağlanan ve kişiye ait durumlar”, “kişinin sadece kendisi için saklı tuttuğu ve başkalarının bilgisinden uzak kalmasını istediği yaşam görünüşleri” şeklinde tanımlamalar vardır, bkz. Cüneyt Er, **Biyometrik Yöntemler ve Özel Hayatın Gizliliği Hakkı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007, s. 78, 79.

1982 Anayasası'nda da temel hak ve özgürlükler koruma altına alınmıştır. Anayasa'nın 12.⁷⁷⁹ ve 20.⁷⁸⁰ maddeleri bu koruma hükümlerini içermektedir⁷⁸¹.

Vergilendirmede özel hayatın gizliliğine ilişkin sınırlamalardan biri devletin bilgi edinme, diğeri ise edinilen bilginin saklanması, korunması ve kamuya açıklanmamasına yönelik düzenlemelerdir. Devlet, bilgi toplama, topladığı bilgileri saklama, koruma ve kamuya açıklamama yükümlüdür. Bu yükümünü yerine getirirken de özel hayatın gizliliğini sınırlandırmış olur. Vergilendirme konusunda özel hayatın gizliliğine müdahalede bulunur. Vergiye ilişkin konularda mükelleften bilgi alınırken başvuru yöntemlerinden biri aramadır. Arama V.U.Y.'nin 142. maddesinde⁷⁸² belirtmiştir. Görüldüğü üzere bir kişinin evinde, işyerinde veya üzerinde arama yapılabilmesi vergi kaçırıldığına bağlı emarelerin varlığına bağlanmış olup, bu konudaki takdir sulh hâkimine bırakılmıştır. Bazı meslek mensuplarından (avukatlar, doktorlar, vs.) meslekleri kapsamında mükelleflerle ilgili bilgilerin istenemeyeceği hüküm altına alınmıştır⁷⁸³. Bu düzenleme de özel hayatın

⁷⁷⁹ “Anayasa’nın 12. maddesinde: “Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilemez, vazgeçilemez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. ...” denilmektedir. Ancak buradaki “herkes ” kelimesinden herkesin aynı seviyede aynı hak ve özgürlüklere sahip olduğu anlaşılmamalıdır. Çünkü bazı haklar, öğrenci, işçi, memur vs. gibi statülere göre özellik ve farklılık göstermektedir.”, Ersin Nazal, Mete Demirci, **a.g.m.**, s. 91.

⁷⁸⁰ “Anayasa’nın 20. maddesi: “Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz. ...Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller yasayla düzenlenir ” ile özel hayatın gizliliği koruma altına alınmaktadır. Ancak genel sağlık, kamu düzeni ve milli güvenlik gibi durumlarda yasaya uygun olarak bu gizliliğin sınırlandırılabilceğini belirtmiştir. Ayrıca kişisel verilerin de ancak yasaya veya kişilerin rızası ile işlenebileceği açıklanmıştır.”, Ersin Nazal, Mete Demirci, **a.g.m.**, s. 92.

⁷⁸¹ Ayrıca Türk Ceza Yasası’nın 134. maddesi ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 8. maddesi de bu koruma hükümlerini içermektedir.

⁷⁸² “V.U.Y. 142. madde: İhbar ve veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir”, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 17.11.2013.

⁷⁸³ “V.U.Y. 151. madde: Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel yasalarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler. Ancak:

1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır;
2. Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi'ine mütâallik bilgiler istenemez.
3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlariyle vekalet ücretlerine ve giderlerine şamil değildir;
4. Ceza Muhakemeleri Usulü Yasası’nın 88. maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili

gizliliğinin sağlanması açısından ayrı bir güvence oluşturmaktadır. Diğer taraftan özel hayatın gizliliği konusunda V.U.Y.'nin 127. maddesinin⁷⁸⁴ de incelenmesi gerekmektedir. Anılan maddeye göre, yetkili yoklama memurları vergi kaybı olduğuna dair delil teşkil eden defter ve belgelere el koyabilmektedirler. El koyma, suçun ya da tehlikenin önlenmesi için, zilyedinin rızası olmadan eşya üzerindeki tasarruf yetkisinin kaldırılmasıdır. El koyma işleminin gerçekleştirilebilmesi için hakimden el koyma kararı alınması gerekmektedir. Gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısından, savcıya ulaşılamaz ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri el koyma işlemini yapar. Eğer hakim kararı olmadan el koyma işlemi yapılırsa, işlem yirmi dört saat içinde görevli hakim onayına sunulur kırk sekiz saat içinde kararın açıklanması beklenir⁷⁸⁵. Ayrıca Anayasa'nın 20. maddesinde de bu düzenleme mevcuttur. Anayasada gecikmesinde sakınca bulunan hallerde yetkili kılınan merciin emrinin bulunması hariç, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyasının aranabilmesine ve bunlara el konulmasına izin verilmemiştir. Bu sebeple anılan madde hükmü Anayasaya aykırılık oluşturup, özel hayatın gizliliğini ihlal etmektedir. Burada vergilendirmede özel hayatın gizliliğini sınırlandırmak için sulh hakiminden arama kararı alınması gerekmektedir.

AIHS de özel hayatın gizliliğini koruma altına almıştır. AIHM'in vermiş olduğu kararların bazılarında özel hayatın gizliliğinin ihlal edildiğine dair hükümler mevcuttur. Anılan kararda⁷⁸⁶ da özel hayatın gizliliğinin, vergi suçunun incelenmesi

olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına bilgiler istenebilir.”, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 17.11.2013.

⁷⁸⁴ “V.U.Y. md. 127/c: Yoklamaya yetkili memurlar, günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin işyerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını ...vergi kaybının bulunduğunu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak yetkisini haizdir.”, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 18.11.2013.

⁷⁸⁵ Selim Kaneti, **a.g.e.**, s. 211 vd.

⁷⁸⁶ “Huvig Kararı: Bu kararda vergi kaçakçılığı suçunun araştırılmasında telefonla dinlemenin özel yaşam hakkını ihlal edip etmediği değerlendirilmiştir. Mahkeme bu yerlerde arama, telefonla dinleme ve kaydetme, mektup ve postaları açma ve inceleme gibi yetkilerin kullanılmasında özel yaşama müdahalenin meşruluğu için özel yaşam hakkı ile bunun sınırları arasında denge kurulması gerektiğine işaret eder. Mahkemeye göre, telefonla dinleme ve diğer yöntemlerle telefon konuşmalarına müdahale, özel yaşama ve haberleşmeye ciddi bir müdahaledir. Müdahale hukuka dayanmalı, bu hukuk belirli, açık ve ayrıntılı düzenlemeler içermelidir. Mahkeme Fransız hukukunda bireyin telefon dinlemeye karşı koruma olanaklarını dikkate almış, ancak bir hakim kararının gerekliliği, polis yetkililerinin hakimlerce denetlenmesi gibi olanakların bir kısmının Ceza Usul Yasasında düzenlenmediğini, bazılarının yargı kararlarında ifade bulunduğunu, bazılarının kıyas yoluyla

için yapılan telefon görüşmelerinin dinlenmesi dolayısıyla, ihlal edildiğine dair hüküm verilmiştir.

(4) Konut Dokunulmazlığı

Bir kişinin konutu⁷⁸⁷ onun özel yaşantısının bir parçasını oluşturur. Kişinin burada kendini huzur ve güven içinde hissetmek istemesi en doğal hakkıdır. 1982 Anayasası'nın 21. maddesi⁷⁸⁸ konut dokunulmazlığını güvence altına almıştır. Bu madde ile bir kimsenin hangi şartlarda konutuna girilip, arama yapılacağı belirtilmiştir. Bu şartlar, vergi ile ilgili konularda konuta girilmesi açısından da geçerlidir. Konut dokunulmazlığının V.U.Y. md. 142. çerçevesinde yer alan arama müessesesi açısından arz ettiği önem açıktır. Arama, delillerin ele geçirilmesi amacıyla yapılan bir işlemdir. Aramanın konut ölçeğinde yapılması halinde Anayasa'nın 21. maddesindeki şartlara uygun olması gerekir. Oysa V.U.Y.'nin 142. maddesinin doğrudan yoklamaya yetkili memura el koyma yetkisi vermesi Anayasanın konut dokunulmazlığı hükmü ile bağdaşmamaktadır. Çünkü kişinin üstünün, konutunun, işyerinin ve sair yerlerin aranması onu herkesin içinde küçük düşürür ve aranana şüphe altında bırakır. Bu açıdan el koyma yetkisinin hukuk devleti esaslarına göre açık hükümlerle düzenlenmesi ve uygulanması gerekir⁷⁸⁹.

İHAS'ın 1 No'lu Ek Protokolün 1. maddesi başvurusunun özel mülkiyeti ya da ekonomik çıkarları gibi mülkiyet haklarını güvence altına alırken 8. madde mal ve mülke dokunulmazlığa saygı hakkını güvence altına almaktadır. Mal ve Mülk dokunulmazlığına saygının tehlikeye düştüğü durumlarda Sözleşme ve ek protokollerinde güvence altına alınmış diğer haklar da tehlikeye düşebilmektedir.

ortaya konulabildiğini tespit ederek bu durumu hukuki belirlilik açısından yetersiz bulmuştur. Bu açıdan mahkeme, Fransız hukukunun kapsam ve yetkiyi kullanma usulü bakımından makul açıklıkta olmadığına karar vererek, Huvig'in özel yaşam hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir", bkz. Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsü**, s. 168, 169.

⁷⁸⁷ "Gerçekten uygar bir kişi için konutu kutsal; içinde kendini huzur ve güvence içinde hissettiği bir yerdir.", Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 48.

⁷⁸⁸ Anayasa madde 21: Kimsenin konutuna dokunulamaz. Yasanın açıkça gösterdiği hallerde, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de yasayla yetkili kılınan mercinin izni olmadıkça kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz", (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gen.tr/1982ay.htm>, 10.11.2013.

⁷⁸⁹ "Konut Dokunulmazlığı", (Çevrimiçi) <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/124DSE.pdf>, 11.11.2013.

Örneğin bir bireyin belirli bir meskende yaşama hakkının bulunduğu durumlarda bu hakka yapılan herhangi bir müdahale 1 No’lu Ek Protokolün 1. maddesi kapsamında değerlendirilecektir. Bu mekân aynı zamanda kişinin evi ise bu sefer de Sözleşmenin 8. maddesinde güvence altına alınmış olan kişinin konut dokunulmazlığı hakkı gündeme gelebilecektir. Benzer şekilde bir binanın yıkılmasına ilişkin şikâyetler mal ve mülk dokunulmazlığına saygının yanı sıra başvurunun konut dokunulmazlığı ve/veya özel hayat ve aile hayatına müdahale olarak değerlendirilecektir. Kişilerin konut ve iş yerlerine saygı hakkı Sözleşmenin 8. maddesinde güvence altına alınmışken söz konusu yapılar genellikle 1 No’lu Ek Protokolün 1. maddesi kapsamında mülkiyet hakkını oluşturmaktadırlar. Bu bağlamda İHAM’ın⁷⁹⁰ da çeşitli kararları mevcuttur.

⁷⁹⁰ “Sporrong ve Lönnroth İsveç’e karşı davasında mevcut kamulaştırma kurallarının bir sonucu olarak söz konu mülk satılırken değer kaybetmiştir. Bununla birlikte başvuruçular mülklerinin maliki olmaya devam etmiş ve istemeleri durumunda mülklerini her an satabilecek durumda olmuşlardır. Davanın bu kısmı bu nedenle mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesi hakkını güvence altına alan birinci kural (genel) uyarınca ele alınmıştır. Stran Greek Rafineries ve Stratis Andreadis Yunanistan’a karşı davasında başvuruçunun lehine hükümsüz ve uygulanmaz olan tahkim kurulu kararını öngören mevzuat birinci kural uyarınca ele alınmıştır. Solodyuk Rusya’ya karşı davasında başvuruçunun emeklilik maaşı yüksek enflasyon nedeniyle geç ödenmiş ve bunun sonucu olarak ödenen miktarın değeri çok belirgin bir şekilde düşmüştür. Dava bu nedenle genel kural uyarınca incelenmiştir. Zadar’da özel statülü kiracılık hakkı ile oturduğu eve dair sözleşmesinin sonlandırılmasına ilişkindir. 1991 yılı Haziran ayında başvuruçudan ayrılarak Roma’da yaşayan kızını yaz süresinde ziyaret etmeye gitmiştir. Başvurunun yokluğu sırasında savaş yayılmış ve Zadar sürekli bir bombalama olayına sahne olunca başvuruçudan Roma’da kalmaya karar vermiştir. 1991 yılı Kasım ayında M.F adlı kişi ve ailesi daireye yerleşmişlerdir. 1992 yılı Şubat ayında yerel makamlar başvuruçunun altı aydan daha uzun bir süre boyunca haklı bir neden olmaksızın evden uzakta olduğu gerekçesiyle kira akdinin sona erdirilmesi için bir hukuk davası açmışlardır. İlk derece mahkemesi yerel makamların başvuruçunun kira akdinin sonlandırılması talebini kabul ederek başvuruçudan aleyhine karar verirken ikinci derece mahkeme kararı bozarak talepleri reddetmiştir. Nihayetinde 15 Şubat 1996 tarihinde Yüksek Mahkeme ikinci derece mahkemesinin kararını bozarak ilk derece mahkemesinin kararını onaylamış ve karar böylece res judicata gücü kazanmıştır. 8 Kasım 1999 tarihinde Sözleşmenin 5 Kasım 1997 tarihinde Hırvatistan açısından yürürlüğe girmesinin ardından Anayasa Mahkemesi başvuruçunun yüksek mahkemenin kararına karşı anayasallık şikâyetini reddetmiştir. Başvuruçudan 8. madde ve 1 No’lu Ek Protokolün 1. maddesinde güvence altına alınan konut dokunulmazlığı hakkına saygı ve mal ve mülk dokunulmazlığına saygı hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. Mahkeme söz konusu zamanda yürürlükte olan Hırvatistan yasaları uyarınca özel statülü kiracılığın mahkemenin kiraya verenin böylesi bir kiracılığın sona erdirilmesi talebini kabul ettiği andan itibaren sona ererek res judicata halini aldığını dikkate almıştır. Mahkeme başvuruçunun kiracılığının Yüksek Mahkemenin 15 Şubat 1996 yılında verdiği karar ile sona erdiği sonucuna ulaşmıştır. Bu tarih Sözleşmenin Hırvatistan açısından yürürlüğe girdiği tarihten önceki bir zamandır. Şöyle ki mevcut müdahalenin devam etmesine olanak sağlayan sonraki Anayasa Mahkemesi kararı değil yüksek mahkemenin bu kararıdır ki bu durum başvuruçunun ileri sürdüğü Sözleşmede güvence altına alınan haklarına müdahale anlamına gelmektedir. “Mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesi”

(Çevrimiçi)

http://www.anayasa.gov.tr/files/insan_haklari_mahkemesi/el_kitaplari/AIHSKapsamindaMulkiyetHak_ki.pdf, 31.01.2014.

(5) Yerleşme ve Seyahat Hürriyeti

Anayasamızın 23. maddesinde⁷⁹¹, Yurt içindeki seyahat ve yerleşme hürriyetiyle vergi hukukundaki düzenlemelerin doğrudan bir ilişkisi bulunmamaktadır. Ancak, yurt dışına seyahatler konusunda vergi hukukuna isabet eden sınırlamalar getirilmişti. Bu nedenle konunun bu yönünün ele alınmasında yarar vardır. Anayasamız yurt dışına çıkma hürriyetinin ülkenin ekonomik durumu, vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlanabileceğini belirtmişti. Anayasamızda yurt dışına çıkışa vatandaşlık ödevi dolayısıyla sınırlama getirileceği belirtilmişti. Verginin de bir vatandaşlık borcu olduğundan bahisle pasaport yasası kapsamında yurt dışına çıkışlarının pasaport veya seyahat vesikası verilmemesi suretiyle engellenebileceği düzenlenmişti. Burada yurt dışına çıkış hürriyetini tehdit eden en önemli mesele çıkış yasağını isteyen dairenin vergi borcunu doğru kişi adına mı bildirdiği, vergi borcu ve cezalarını hukuka uygun mu kesinleştirdiği ve kesinleşen vergi borcu ve cezasının infaz edilmesine rağmen yasağın kaldırılmasının yapıp yapılmadığı konularıydı. Yanlış veya borcu olmadığı halde borçluymuş gibi işleme tabi tutulan kişileri hedef alan fiili durumlar yurt dışı seyahatleri engelleme noktası hakka önemli bir müdahale oluşturmaktaydı⁷⁹².

Yurt dışına seyahat özgürlüğünü düzenleyen üst normlardan olan Anayasamız haricinde İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmeye ilişkin, bu sözleşmeye ek birinci protokolde yer alanlardan başka, bazı hak ve özgürlükleri tanıyan 4 No.lu Protokol de vardır. O halde İHAS'a göre de bu hakların kullanılması yasanın öngördüğü nedenler dışında başa bir kısıtlamaya konu olamaz. Bu nedenler,

⁷⁹¹ “Anayasa madde 23: Herkes, yerleşme ve seyahat hürriyetine sahiptir. Yerleşme hürriyeti, suç işlenmesini önlemek, sosyal ve ekonomik gelişmeyi sağlamak, sağlıklı ve düzenli kentleşmeyi gerçekleştirmek ve kamu mallarını korumak; Seyahat hürriyeti, suç soruşturma ve kovuşturması sebebiyle ve suç işlenmesini önlemek; Amaçlarıyla yasayla sınırlanabilir. (Değişik: 3/10/2001-4709/8 md.; Değişik: 12/9/2010-5982/3 md.) Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hâkim kararına bağlı olarak sınırlanabilir. Vatandaş sınır dışı edilemez ve yurda girme hakkından yoksun bırakılamaz.” (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gen.tr/1982ay.htm>, 17.11.2013.

⁷⁹² “Yerleşme ve Seyahat Hürriyeti”, (Çevrimiçi) <http://www.bursa.smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/124DSE.pdf>, 12.11.2013.; Ayrıca “ilgili makamların yanlış bilgilendirilmeleriyle yurttışların seyahat özgürlüklerinin engellenmemesidir. Yani vergi borcu bulunmayan bir vatandaşa çıkış kapılarında, sınırlarda gereksiz zorluklar, asılsız engeller çıkarılmamalıdır.”, Gülşen Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 49, 51.

demokratik bir toplumda, ulusal güvenlik, kamu güvenliği, kamu düzeninin sağlanması, suçların önlenmesi, sağlık ve ahlakın yahut başkalarının hak ve hürriyetlerinin korunması için alınan gerekli önlemlerdir⁷⁹³.

Vergi borç ve cezalarının yurt dışına çıkışa engel sayılması nedeniyle seyahat hakkına müdahale olduğu açıktı. Yurt dışına çıkış yasağı ile öngörülen kamu yararı ile hak arasında adil denge gözetilmeliydi. Bu durum 04.06.2008 tarihli ve 5766 sayılı Yasa'nın 16. maddesiyle⁷⁹⁴ kaldırıldı. Bunun üzerine yurtdışı çıkış yasağı daha farklı bir düzenleme ile A.A.T.U.H.Y.⁷⁹⁵ye eklenmiştir. Görüldüğü gibi vergi ödevi kavramı ölçülülük ilkesi dâhilinde kapsamı daraltılmak suretiyle daha belirgin hale getirilmeye çalışıldı. Fakat eski düzenlemeden pek farkı olmayan bir yaklaşım benimsenmişti. Ancak bu hüküm mevcut şekliyle dahi bazı eksiklikleri içermekteydi. Temel hak ve özgürlükler bakımından bunların en önemlisi yurtdışına çıkış yasağının uygulanabilmesi için hukuka aykırı olarak hâkim güvencesi olmadan seyahat

⁷⁹³ Gülsen Güneş, "Vergi İdaresinin Yurt Dışı Seyahat Özgürlüğüne Müdahalesine Eleştirel Bakış", **a.g.e.**, s. 71, 72.

⁷⁹⁴ 5682 Sayılı Pasaport Yasası madde 22 (Değişik: 28/05/1988 - 3463/3 md.): "Yurt dışına çıkmaları; mahkemelerce yasaklananlara, memleketten ayrılmalarında genel güvenlik bakımından mahzur bulunduğu İçişleri Bakanlığınca tespit edilenlere (...) (1) pasaport veya seyahat vesikası verilmez. Ancak, yabancı memleketlere gitmeleri mahkemelerce yasaklananlar dışında kalanlara, zaruri hallerde İçişleri Bakanının teklifi ve Başbakanın onayı ile pasaport veya pasaport yerine geçen seyahat vesikası verilebilir. (1) Bu durumda olanların açık kimlikleri (adı, soyadı, doğum yeri ve tarihi, ana ve baba adı ile nüfusa kayıtlı olduğu yer) ve tahdit sebebi, ilgili daireler tarafından mahallin polis makamlarına bildirilir. İlgili polis makamları da bu bilgileri alır almaz bağlı bulunduğu il emniyet müdürlüğü kanalıyla en seri haberleşme aracıyla yazılı olarak hudut kapısı bulunan emniyet müdürlüklerine, şahsın nüfusa kayıtlı olduğu il emniyet müdürlüğüne ve Emniyet Genel Müdürlüğüne bildirir.", (Çevrimiçi) <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.5682.pdf>, 17.11.2013.

⁷⁹⁵ 5766 sayılı Yasanın 5. maddesiyle 6183 sayılı Yasay eklenen başlıklı 36/A maddesinde yurt dışı çıkış tahdidi konusu aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir. "Yurt dışı çıkış tahdidi Madde: 36/A- Devlete ait olup 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Yasası kapsamına giren amme alacakları ile bunlara ait zam ve cezalarını ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde ödemeyen ya da bu Yasa hükümleri uyarınca hakkında bu alacaklar nedeniyle ihtiyati haciz kararı alınan amme borçlusunun yurt dışına çıkışı, alacaklı tahsil dairesinin talebi halinde ilgili makamlarca engellenir. Yurt dışı çıkış tahdidi, yüzbin Yeni Türk Lirası ve üzerinde olan teminat altına alınmamış amme alacağı için uygulanır. Bakanlar Kurulu, bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye ve yeniden kanuni tutarına getirmeye yetkilidir. Amme alacağına karşılık teminat alınması, alacağın tecil edilmesi, borçlunun aciz halinin tespit edilmesi, yargı mercilerince amme alacağının takibinin durdurulmasına karar verilmesi veya takibin kanunen durdurulması gereken diğer hallerde yurt dışı çıkış tahdidi, alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine ilgili makamlarca kaldırılır. Amme borçlusu hakkında uygulanan yurt dışı çıkış tahdidi, hastalık, iş bağlantısı gibi hallerde alacaklı tahsil dairesinin uygun görmesi ve bildirimini üzerine ilgili makamlar tarafından kaldırılır. Bu fıkra göre yurt dışı çıkış tahdidinin kaldırılmış olması yeniden tatbikine mani değildir. Amme borçlusuyla birlikte amme alacağının ödenmesinden sorumlu olan ve bu Yasaya göre amme borçlusu sayılan kişiler hakkında da bu maddede yer alan esaslara göre yurt dışı çıkış tahdidi uygulanır. Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.", "A.A.T.U.H.Y." (Çevrimiçi) http://www.degerymm.com.tr/sirkuler_detay.asp?id=750, 31.01.2014.

özgürlüğü kısıtlanmaya devam edildi⁷⁹⁶. Fakat anılan madde hükmü de 6111 sayılı yasanın 165. maddesiyle ⁷⁹⁷ 13.02.2011 tarihinde kaldırılmıştır. Böylece vergilendirmeye ilgili olarak yerleşme ve seyahat hürriyeti hakkına yapılan müdahale önündeki engel bir ölçüde de olsa kaldırılmıştır.

E. Vergilendirme Yetkisinin Yargısal Denetimi

1. Vergi Yargısı Kavramı

Vergi Yargısını; devletin vergilendirme işlemleri dolayısıyla idare ve yükümlü arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları, vergilendirme işlemlerini bir düzen içine sokan hukuk kurallarını uygulamak suretiyle çözümleyerek yargısal karar verme faaliyeti olarak da tanımlayabiliriz⁷⁹⁸.

Yargı yolu, bir yandan uyuşmazlığı ortadan kaldırırken aynı zamanda idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinde yasaya uygunluğu sağlayıp, sübjektif işlemler bakımından vergilerin yasallığı esasını gerçekleştirmektedir⁷⁹⁹.

2. Vergi Yargısının Anayasal Temelleri

Vergi yargısının Anayasal temellerini ortaya koyarken, bu bölümde Anayasal ilkelerin tamamına değinmeyeceğiz. Çünkü çalışmamızın ilgili bölümlerinde bu ilkelere detaylarıyla yer verdik⁸⁰⁰.

⁷⁹⁶ Hakan Üzeltürk, “Mükellef Hakları ve Anayasal Beklentiler: Gelecek İçin Birkaç Not”, **a.g.e.**, s. 250, 251.

⁷⁹⁷ (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com/kho2/mbb/giris.htm>, 31.01.2014.

⁷⁹⁸ Mehmet Tosuner, Ülkü Özcan, **Türk Vergi Yargısı Sistemi ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, İzmir, Akliselim Matbaası, 1989, s. 4.

⁷⁹⁹ “Vergi hukukunda uyuşmazlıkların çözümü için barışçıl yolların yanı sıra düzenlenmiş bulunan yargısal çözüm yolunda, barışçıl nitelikteki idari çözümlerin aksine davacı ve davalı arasındaki çekişme yargı organının işlemi ile karara bağlanıp kesin olarak son bulur.”, Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010, s. 5.

⁸⁰⁰ Anayasal ilkeler hakkında detaylı bilgi için çalışmamızın İkinci Bölüm I., A., B., C. ve D. alt başlıklarına bakılabilir.

Hukuk devleti ilkesi, bir yandan yasaların diğer yandan da idarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetime tabi tutulmasını gerektirir. Yasaya uygun olarak yapılmayan vergilendirme işlemi yükümlüler arasında hak ihlali doğurur ve Anayasal ilkeleri zedeler. Böyle bir bozukluğun da idari yolla düzeltilmesi ya da yargı yolu ile kaldırılması yine Anayasal bir zorunluluktur. Vergi yargısının bağımsız ve tarafsız olması, ilkelere işlerlik kazandırabilmek için gereklidir⁸⁰¹. Bu güvence mekanizmasının temelini Anayasa'nın 36. ve 125. maddelerinin birinci bentlerinde bulmak mümkündür⁸⁰². Ancak bu denetim sınırlı durumlarda söz konusu olduğu için yaygın bir biçimde işleyememektedir.

3. Vergilendirmede Yargısal Denetim

Yasaların ve idarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetime tabi tutulması, hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Devlet organlarının hukuka bağlılığı, hukuk devletinin önemli bir ögesidir. Bu bağlılığı ise yargısal denetim gerçekleştirir. Vergi yasaları da diğer yasalar gibi, Türk hukukunda Anayasa Mahkemesi'nin yargısal denetimine tabidir. Bu denetim yasal idare ve hukuki güvenlik ilkelerinin gerçekleşebilmesi için ön koşul niteliğindedir. Vergi yargısı idarenin tarh ve tahsil işlemlerinin yasalara uygun ve doğru yapıp yapılmadığını denetlemesi nedeniyle vergi adaletini de sağlamaya yönelmektedir⁸⁰³.

⁸⁰¹ “Ancak vergilendirmede adaleti sağlayan ilkelerin Anayasada kabul edilmesi vergilendirme işleminin adaletli bir şekilde yapılabilmesi için yeterli değildir. İdarenin Anayasada öngörülen bu ilkelere uymasını sağlayabilmek için bir denetimin gerçekleşmesi gerekmektedir; yani yargısal denetim zorunludur.”, Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıkları**, s. 20.

⁸⁰² Anayasa'nın 36. maddesinin birinci bendinde herkesin meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahip olduğu ifadesi yer almaktadır. Anayasa'nın 125. maddesinin birinci bendinde ise, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu ifadesi yer almaktadır, “Anayasa”, (Çevrimiçi) <http://www.tbmm.gov.tr/anayasa.htm>, 27.05.2013. Yani buradan Anayasa'nın 125. maddesinin birinci bendinde yargı yoluna gidilebildiğini; Anayasa'nın 36. maddesinin birinci bendinde de bunu gerçekleştirmek için vergi yargı organından devletin vergilendirme işlemleri nedeniyle ihlal edilen hakkın yerine getirilmesinin istendiğini anlıyoruz.

⁸⁰³ “Anayasa Mahkemesi, vergi yasalarını Anayasaya uygunlukları açısından yorumlar. Ancak yasaların Anayasa Mahkemesi'nce denetimi, sınırlı durumlarda söz konusu olduğu için, bu denetim yaygın bir biçimde işleyememektedir. Öte yandan yürütme organının vergilendirme alanındaki gerek genel ve düzenleyici, gerek bireysel ve subjektif işlemleri yargı organlarının denetimine tabidir.”, Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 189.

Yargısal denetimin kendisinden beklenen işlevi gerçekleştirebilmesi ve etkin bir biçimde işleyebilmesi için, bağımsız ve güvenceli organlar tarafından yapılması gerekir. Güçler ayrılığı ilkesinin bugün de değerinden bir şey yitirmeyen yönü, yargı organının diğer organlar karşısında bağımsızlığının korunmasıdır. Bu, demokratik rejimin temel koşullarındandır⁸⁰⁴.

F. Vergi Yasalarının Uygulanması

Vergi yasalarının uygulanmasında genel olarak iki ilke olduğu görülmektedir. Devletler Hukukunu ilgilendiren bu ilkelere bu başlık altında yer vermemizin sebebi, egemenlik kavramını açıkladıktan sonra, uluslararası uygulamalarda Türk hukukundan da örnekler vererek, Türk hukukundaki uygulamayı daha geniş bir açıdan ele alarak konuya açıklık getirmektir.

1. Yasaların Şahsiliği İlkesi

Devlet, kendi vatandaşları üzerindeki egemenlik hakkını hem siyasi sınırları içerisinde hem de dışarısında kullanabilir. Yasaların şahsiliği ilkesi bu hakkı tanımaktadır. Vergilendirmede ise, yasaların yer bakımından uygulanmasında esas olan yasaların mülkiliği ilkesidir. Devlet kendi hâkimiyet sınırları içinde çıkardığı yasaları bu sınırlar dâhilinde uygular. Bu kişilerin kendi vatandaşı olup olmaması önemli değildir⁸⁰⁵.

Oysa mülkilik ilkesi, genel olarak harcama ve gelir vergisinde uygulanabilmekte ise de bunun bazı istisnaları vardır. Gelir vergilerinin uygulamasında şahsilik ilkesinin uygulandığı görülmektedir. Gelir vergisinde Türkiye’de yerleşik kişiler tam mükellef sayılmakta ve şahsilik ilkesi uygulanarak gerek yurtiçi gerekse yurtdışı gelirlerinin tamamı vergilendirilmektedir. Yurtdışı gelirleri için yabancı ülkede ödenen verginin mahsubu esası da uygulanır. Ülkede yerleşmiş sayılmayan mükellefler ise, dar mükellef sayılarak, gelirin

⁸⁰⁴ Mehmet Tosuner, Ülkü Özcan, **a.g.m.**, s. 5.

⁸⁰⁵ Billur Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 63; İsmail Şiriner, Murat Aydın. **a.g.m.**, s. 192.

vergilendirilmesinde mülkilik ilkesi uygulanmakta ve yalnız Türkiye’de elde ettiği gelir vergilendirilirken, yurtdışında elde edilen kazançlar vergilendirilmemektedir⁸⁰⁶.

Kurumlar vergisi kapsamına giren tüzel kişilerden yasal veya iş merkezleri Türkiye’de bulunanlar tam mükellefiyet esasına göre, gerek Türkiye’de gerekse yabancı memleketlerde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir (KVY md. 9). Bu hükme göre, Kurumlar Vergisi Yasası’nın yasal veya iş merkezi esasına dayalı şahsılık ilkesini benimsediği ortaya çıkmaktadır⁸⁰⁷.

Şahsılık ve mülkilik ilkelerinin her ikisinin de birlikte uygulandığı diğer bir vergi türü ise, Veraset ve İntikal Vergisi (V.İ.V.) Yasası’dır. Buna göre, Türk vatandaşlarına yabancı ülkede miras kalırsa şahsılık ilkesi uygulanmakta, Türkiye’de bulunan bir mal, bir yabancıya intikal ettiğinde V.İ.V. alınarak mülkilik ilkesi uygulanmaktadır. Vergi yasalarının uygulanmasında şahsılık ve mülkilik ilkelerine başka istisnai durumlar da uygulanmaktadır. “Diplomat muaflığı⁸⁰⁸” karşılıklılık kaydıyla birçok ülke yasasında yer almaktadır. Ayrıca uluslararası vergi anlaşmaları da bu ilkenin istisnasını oluşturmaktadır⁸⁰⁹.

2. Yasaların Mülkiliği İlkesi

Devlet, siyasi sınırları içinde bulunan bütün şahıslara vatandaş olup olmadığına bakılmaksızın kendi yasalarını uygular. Bu yasaların mülkiliği ilkesinin esasını oluşturmaktadır. Karşıt olan bir uluslararası hukuk kuralı mevcut bulunmadıkça, devlet yetkisini ülkesi dışında kullanamamaktadır. Bununla birlikte,

⁸⁰⁶ Billur Yaltı, **İnsan Hakları**, s. 63; İsmail Şiriner, Murat Aydın, “Küreselleşme Bağlamında Vergilendirme Yetkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 196, Ocak 2005, s. 191.

⁸⁰⁷ Esra Ekmekçi, **Kurumlar Vergisinde Dar Yüklülük**, İstanbul, Kazancı Kitap Ticaret A.Ş., 1994, s. 11.

⁸⁰⁸ “GVK madde 15: Diplomat Muaflığı - Yabancı Devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensub olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisinden muaftırlar. Bu muaflığın menkul sermaye iradı üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiye şümulü yoktur.”, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 17.11.2013.

⁸⁰⁹ Ziyaettin Bildirici; Güneri Ergülen, **Vergi Hukuku**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 1992, s. 13.

devletin yetkilerinin yer itibariyle sınırını belirten yetkinin mülkiliği ilkesi, devletin ülkesi dışında bulunan kişi, şey ve eylemlere bir düzen getirmesini ve mahkemelerini bu konuda yetkili kılmasını yasaklayan bir ilke değildir⁸¹⁰.

G. Çeşitli Anayasalardaki Sınırlandırmalar

Çalışmamızın önceki bölümlerinde vergi hukuku ile ilgili Anayasal temelleri açıkladıktan sonra bu bölümde çeşitli ülke Anayasalarında vergi ile ilgili olan yasallık ve eşitlik ilkelerini irdeleyeceğiz.

“İnsan haklarının, demokrasinin ve devlet anlayışının ön planda tutulduğu bildirgeler, ulus devletlerin Anayasalarının oluşumunu etki altına almış ve böylelikle çağdaş Anayasaların yapılmasında, değiştirilmesinde veya biçimlendirilmesinde önemli roller üstlenmişlerdir⁸¹¹.” Bildirgelerde yer alan vergilendirmeye yönelik düzenlemeler Anayasalara bir bütün olarak veya değiştirilerek girmesi neticesinde eşitlik, yasallık ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri Anayasal düzleme taşınmış ve yasal meşruiyet kazanmıştır⁸¹².

⁸¹⁰ İsmail Şiriner, Murat Aydın, “Mali Egemenliğin Sınırlandırılması: Vergilendirme Yetkisi ve İMF”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 196, Ocak 2005, s. 188.

⁸¹¹ İbrahim Kaboğlu, **Anayasa Hukuku Dersleri**, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2011, s. 232.; Özcan Özbey, **İnsan Hakları Evrensel İlkelerinin Avrupa Mahkemesinde Uygulanması**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2004, s. 46, 47.; Tamer Budak, Soner Yakar, “Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması”, **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 16, Sayı 1, 2007, s. 139.

⁸¹² “İngiliz hukuku 1628 Haklar Dilekçesi, 1689 İngiliz İnsan Hakları Bildirgesi ve Magna Carta bildirgeleri temel alınarak şekillenmektedir. İngiliz hukuku, bildirilerde yer alan özgürlük ve eşitlik gibi temel değerleri içselleştirmiştir. Vergilendirmeye ilişkin genel kurallar ve yasalar bu bildirgeler bağlamında yapılmaktadır. İngiliz mahkemeleri vergi davalarında anılan sözleşmede yer alan insan haklarını dikkate almaktadırlar. ABD hukukunda, Bill of Rights’ın 10. maddesi ABD Anayasası’nın 11–17 maddeleri olarak onaylanmış ve Anayasanın değişik maddeleri olarak Anayasaya eklenmiştir. Nitekim Bill of Rights’ın 4. maddesi vergilendirme ile ilgili hükümler içermektedir. Buna göre, “Veto Hakkı bahanesiyle, Parlamento’nun onayı olmadan, uzun bir süre için, kabul edildiğinden ya da edileceğinden başka bir biçimde tahtın yararına para toplamak yasa dışıdır” hükmü parlamentonun izni olmadıkça vergilendirme yapılamayacağı üzerinde durulmuştur. 1958 tarihli Fransız Anayasası’nın başlangıç bölümünde, “Fransız halkı, 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi ile saptanmış ve 1946 Anayasası’nın başlangıcı ile doğrulanıp tamamlanmış biçimleriyle, insan haklarına bağlılığını açıkça ilan eder...” yer alan hükmü 1789 bildirisinin Fransız Anayasası’nı etkilediğini ifade etmektedir. Vergilendirme ile ilgili düzenleme, 1789 bildirisinin 13. maddesi eşitlik ilkesinin dayanağını oluştururken; 14. madde ise, verginin yasallığı ilkesi vurgulanmıştır.”, bkz.; J. Musulin, **a.g.e.**, s. 19.; Tamer Budak, Soner Yakar, **a.g.m.**, s. 139, dn. 2.

Ülkelerin vergilendirmeye yönelik olarak yaptıkları tasarruflar Anayasalara dayanmaktadır. Anayasa, her çeşit mali yükümün yasa ile konulmasını, keyfî ve takdiri uygulamayı önleyecek ilkelerin yasalarda yer alması amacını gerçekleştirir⁸¹³. Günümüzde verginin en önemli niteliklerinden biri olan yasallık, vergilendirme ilkesi olarak yer almaktadır. Vergilendirme ilkeleri, çeşitli modern devletlerin Anayasalarında, devletin yapısı ve siyasal sistemiyle doğru orantılı olarak şekillenmiştir. Örneğin üniter ve federal devletlerin Anayasalarında, devlet yapılanması ile ilgili olarak farklı vergilendirme ilkeleri benimsenmiş olabilir⁸¹⁴.

Ülke Anayasalarında genellikle vergilendirme ilkesi olarak yer alan (Anayasa madde 73'e karşılık gelebilecek) hükümler şunlardır⁸¹⁵;

Eşitlik ve ayrımcılık yasağı ile ilişkili hükümlerle ilgili olarak "ABD Anayasası'nın değişik 16. maddesi, 1949 Federal Alman Anayasası'nın 3. maddesi, Fransa Anayasası'nın 3. ve 77. maddesi, 1947 İtalyan Anayasası'nın 3. maddesi, Japon Anayasası'nın 14. maddesi, Çin Anayasası'nın 4. maddesi ve Türk Anayasası'nın 10. maddesi kişilerin yasa önünde eşit olduğunu ve ayrımcılık yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır⁸¹⁶."

⁸¹³ Server Tanilli, **a.g.e.**, s. 453. ; Selim Kaneti, **a.g.e.**, s. 34., Şeref Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 481.

⁸¹⁴ Mehmet Tosuner, Ersan Öz, **a.g.m.**, s. 23.

⁸¹⁵ Zafer Ertunç Şirin, "Vergi Hukukunun Anayasal Temellerinin Karşılaştırmalı Hukuk Açısından Değerlendirilmesi", **a.g.e.**, s. 291.

⁸¹⁶ "ABD Anayasası'nın değişik 16. maddesi: "Gerek federal yönetim, gerekse eyalet yönetimi vatandaşlara yönelik olarak yapacağı eylem ve işlemlerde, din, dil, ırk, mezhep ve cinsiyet ayrımı ve farklı muamele yapılamaz. Ancak yapılan ayırım, yönetim faaliyetlerinin daha sıhhatli yürütülmesi ve kamu yararı için, mantıksal ve akli esasa dayanıyorsa, burada yasa önünde eşitlik ilkesi uygulanmayabilir.", 1949 Federal Alman Anayasası'nın 3. maddesi: "Bütün insanlar, yasa önünde eşittirler. Erkekler ve kadınlar aynı haklara sahiptirler Hiç kimse, cinsi, soyu, ırkı, inanç ve görüşleri dolayısıyla zarara uğratılamaz ya da ayrıcalıklı kılınmaz; Fransa Anayasası'nın 3. ve 77. maddeleri: "madde 3: Bütün insanlar yasa önünde eşittir. Kadınlar ve erkekler arasında eşitlik vardır. Hiç kimse, cinsiyet, soy, dil, anavatan, din, politik tercihleri ve sakatlığı dolayısıyla ayrıma tabi tutulamaz", "madde 77: ... Kökleri, ırkları ve dinleri ne olursa olsun bütün yurttaşlar hukuki bakımdan eşittirler. Hepsinin ödevleri aynıdır., 1947 İtalyan Anayasası'nın 3. maddesi: "Bütün yurttaşlar aynı sosyal değerdedir ve cins, ırk, ... gözetilmeksizin yasa önünde eşittirler.", Japon Anayasası'nın 14. maddesi "Bütün insanlar yasalar altında eşittir... politik, ekonomik ve sosyal ilişkilerde ırk, dini inanç, cinsiyet, sosyal statü ya da aile kökeni sebepleriyle hiçbir ayırım yapılamaz...", Çin Anayasası'nın 4. maddesi: "Çin Halk Cumhuriyeti'nin bütün ulusu eşittir... Devlet bu eşitliği korumak ve geliştirmekle yükümlüdür.", Türk Anayasası'nın 10. maddesi: "Herkes, dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce... ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin yasa önünde eşittir.", Yasa Numarası: 2709, Kabul Tarihi:18.10.1982, R.G.: 09.11.1982 ", Tamer Budak, Soner Yakar, **a.g.m.**, s. 140.

Verginin yasallığı ilkesi ile ilişkili hükümlerle ilgili olarak ise, Avrupa Birliği Ülkelerinden;

“23 Mayıs 1949 tarihli Alman Anayasası’nın Finans başlıklı 10. Bölümünün Yasama Yetkisi başlıklı 105. maddesi, 28 Eylül 1958 tarihli Fransız Anayasası’nın Parlamento ile Hükümet İlişkileri başlıklı 34. ve 40. maddeleri, 1983 tarihli Hollanda Anayasası’nın 40. maddesi, 104., 105., 107. ve 132/6. maddeleri, 1974 tarihli İspanyol Anayasası’nın 3., 31., 133., 142. ve 157. maddeleri, 1947 tarihli İtalyan Anayasası’nın 23., 75., 53., 76., 77. ve 117. maddeleri, 1953 tarihli Danimarka Anayasası’nın 43. maddesi, 1975 tarihli İsveç Anayasası’nın 3., 7., ve 20. maddeleri, 1996 tarihli Belçika Anayasası’nın 170., 171., 172. ve 173. maddeleri, 1976 tarihli Portekiz Anayasası’nın 106. ve 107. maddeleri, 1929 tarihli Avusturya Anayasasının 10. ve 98. maddeleri, 1937 tarihli İrlanda Anayasası’nın 22. maddesi, 1919 tarihli Finlandiya Anayasası’nın 81. maddesi, 1868 tarihli Lüksemburg Anayasası’nın 52., 99. ve 101. Maddeleri, 1991 tarihli Bulgaristan Anayasası’nın 60. ve 84. maddelerinde yasallık ile ilgili hükümler yer almaktadır.

Yazılı bir Anayasaya sahip olmayan İngiltere ise herhangi bir devlet mercii vergilendirme yetkisinin sahibi değilmiş gibi görünmektedir fakat Magna Carta (md. 12), Bill of Rights (md. 4) ve 1911 tarihli Parlamento Yasası’nın 11. maddeleri ile yasallık ilkesi hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca 1787 tarihli ABD Anayasası’nın 1. maddesi, 1982 tarihli Çin Anayasası’nın 56. maddesi, 1900 tarihli Avustralya Anayasası’nın 51., 53., 55. ve 114. maddeleri, 1946 tarihli Japon Anayasası’nın 30. maddesi, 1993 tarihli Rusya Anayasası’nın 57. maddesi de yasallık ilkesi ile çeşitli Anayasalarda yer alan hükümlerdir.⁸¹⁷,”

⁸¹⁷ “Alman Anayasası’nın 105. maddesi: “..federasyon, gümrük vergileri ve mali tekeller üzerinde yasama gücüne sahiptir... federasyon, Anayasa’nın 72/2. maddesinin izin verdiği durumlarda da vergi ve benzeri gelirler üzerinde yasama gücüne sahiptir...Federal mevzuatın koyduğu vergilerle çakışmamak ve aynı olmamak kaydıyla eyaletlere vergi koyma yetkisi verilebilir”, Fransız Anayasası’nın 34. maddesinin 1.bendinde, olağan yasaların düzenleme alanları belirtilmiştir. 2.bentte vergilerin türlerini, konusunu, matrahını, oranını, mükellefini, toplama yöntemlerini ve hangi ülkeye

göre salınacağına yasa koyucu tarafından belirtilmek suretiyle vergilendirmede yasallık ilkesi ifade altına alınmıştır. 40. madde de parlamento üyelerinin yapacakları yasa değişiklik önerileri ve bunların kabulüyle bir kamu malı yükümlülüğü tesis etmenin, mevcut bir mali yükümlülüğün hafifletilmesinin veya bir kamu mali yükümlülüğün ağırlaştırılmasının mümkün olamayacağı belirtilmektedir., Hollanda Anayasası'nın 40. maddesi: "Kraliyet ailesinden hiçbir şekilde vergi alınamayacağını", 104. maddesi "Vergilendirme yetkisinin Anayasallığını ve vergilendirmede yasallık ilkesini", 105. maddesi "Devlet gelir ve giderlerinin yasallığını", 107. maddesi "İdarenin hukukuna dahil olan kurum ve kuralların yasallığını" ve 132/6. maddesi ise "Yerel idarelerin vergilendirme yetkisini" düzenlemektedir. İspanyol Anayasası'nın 3. maddesi "...vatandaşlara mali mükellefiyet getiren her yasanın yasalarla düzenlenmesi gerektiği", 31. Maddesi "Herkes eşitlik ve vergileme ilkelerine dayalı ve hiçbir şekilde müsadereyi içermeyen adil bir vergi sistemi yoluyla ve ödeme güçlerine göre kamu harcamalarının idamesine katkıda bulunur", 133. maddesi "Vergilendirmede yasallık ilkesini", 142. maddede "Yerel idarelerin vergilendirme yetkileri" ve 157. maddede "Vergisel otonomi"den bahsedilmektedir. İtalyan Anayasası'nın 23. Maddesi "herhangi bir yasaya dayanmadıkça hiçkimsenin kişisel geliri ya da serveti mali yükümlülük altına sokulamaz" diyerek vergilendirmede yasallık ilkesini düzenlemektedir. 75. maddede, bir vergi yasasının olağan yoldan beş yüz bin seçmen ya da beş bölge meclisinin istemesi sonucu referandum ile dahi değiştirilemeyeceği belirtilerek vergi konusunda parlamentonun gücü ortaya konulmuş ve ilke sertleştirilmiştir. 53. madde "Herkes ödeme gücüne göre kamu harcamalarına katkıda bulunmak zorundadır", 76. maddesi ise Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73/4. maddesiyle benzerlik arz etmektedir, "Yasama yetkisinin kullanılması, hükümete ancak ilke ve ölçüleri belirtilerek, belirli bir süre ve belirli konular için devredilebilir.", 77. maddeye göre ise Bakanlar Kurulu, parlamentodan izin almak kaydıyla vergilendirme yetkisini KHK yoluyla kullanabilecektir. 117. madde ise "Vergi sisteminde merkezi hükümet, Avrupa Birliği ve yerel idarelerin konumu belirtilmektedir". Danimarka Anayasası'nın 43. maddesi "Bir yasayla yapılmadıkça hiçbir vergi konulamaz, değiştirilemez ve kaldırılamaz". İsveç Anayasası'nın 3. maddesi "Parlamentonun vergileri belirleme ve hangi kamu fonlarının kullanılacağına karar vermeye ilişkin yetkisini yasa yoluyla kullanacağını", 7. maddesi "Komünler görevleriyle orantılı olarak vergilerin seviyesini belirlemekle görevlidirler", ve 20. maddesi ise bireyleri, hukuku ihlal nedeniyle geriye doğru yapılan cezai eylem ve işlemlerden ve geriye doğru hüküm öngören vergilere karşı korumaktadır". Belçika Anayasası'nın 170. maddesinde vergilerin ancak yasayla konulacağı, 171. maddesi merkezi ve yerel vergi gelirlerinin her yıl yıllık bir raporla yayınlanmasını, 172. maddede vergilerle ilgili konularda kimseye ayrıcalık tanınmamasını ve 173. maddede vergilendirmenin amacı hüküm altına alınmıştır. Portekiz Anayasası'nın 106. maddesinde finansal ihtiyaçların tatmini için vergilemenin amaçları arasında gelir ve servetin adaletli dağılımını belirlemekte, 107. maddesi ise gelir vergisinin amacının, eşitsizlikleri azaltmak olduğu hükme bağlanmıştır. Avusturya Anayasasının 10. ve 98. maddeleri, vergi yasalarını yapmakla ve vergileri tahsil etmekle yetkili organın parlamento olduğunu vurgulamaktadır. Yunanistan Anayasası'nın 78. Maddesi "verginin konusuna ilişkin belirleme yapan herhangi bir yasaya dayanmadıkça gelir, servet, harcamalar ve işlemler üzerine vergi veya benzeri mali mükellefiyetler konulamaz ve toplanamaz". İrlanda Anayasası'nın 22. maddesi, vergileme yetkisinin parlamentoya ait olduğunu belirtmekle yetinmiştir. Finlandiya Anayasası'nın 81. maddesi, vergilerin parlamento tarafından, vergi borcuna dayanarak teşkil eden temel öğeleri verginin miktarı ve oranı ve aynı zamanda vergi mükellefiyeti ve sorumluluğuna ilişkin diğer yasal düzenlemeleri de içerecek şekilde yasayla konulabileceğini ifade etmek suretiyle açıkça vergilendirmede yasallık ilkesini amir hüküm haline getirmektedir. Lüksemburg Anayasası'nın 52. maddesi "yasasız vergi olamayacağı", 99. maddesi verginin yasallığı ilkesini hiçbir verginin bir yasaya dayanmaksızın konulamayacağını ifade ederek vurgulamakta ve başka herhangi bir vergileme ilkesine madde içeriğinde yer vermemektedir. 101. maddesinde de "muafiyet, istisna ve indirimlerin ancak bir yasayla konulabileceği emredilmektedir. Bulgaristan Anayasası'nın 60. maddesinde "Mükellefler vergilerini ve diğer mali yükümlülüklerini gelirleri ve servetleri ölçüsünde yasalara göre öderler" ve 84. maddesinde "Vergileri ulusal meclis koyar.". Yazılı bir Anayasaya sahip olmayan İngiltere ise herhangi bir devlet mercii vergilendirme yetkisinin sahibi değilmiş gibi görünmektedir fakat Magna Carta (md. 12), Bill of Rights (md. 4) ve 1911 tarihli Parlamento Yasası'nın 11. maddesi "vergilendirmede" maddeleri ile yasallık ilkesi hüküm altına alınmıştır. ABD Anayasası'nın 1. maddesi Kongre'nin yetkilerini düzenlemekte ve bu maddenin 8. Bölümünün 1. Paragrafında vergilendirme yetkisinin münhasıran Kongre'ye ait olduğu ifade edilmektedir. Çin Anayasası'nın 56. maddesi "Yasalara göre vergi ödemek Çin Cumhuriyeti

Çeşitli ülke Anayasalarındaki düzenlemeleri göz önüne aldığımızda, alanındaki düzenlemelerin yasa ile yapılması tek başına yeterli ve anlamlı değildir⁸¹⁸. Bu yasaların yükümlülerin haklarını koruyacak ve onlara hukuki güvence sağlayacak nitelikte olduğu sonucunu çıkarabiliriz.

vatandaşlarının görevidir”. Avustralya Anayasası’nın 51. maddesi vergilendirmenin parlamentonun düzenleme sahası içerisinde bulunduğunu belirtmektedir. 53. maddesi teklif edilen yasaların Anayasaya aykırı olamayacağını, 55. maddesinde vergi yasalarının sadece kendi alanlarındaki konuları etkileyebileceğini ve 114. maddesi ise servet vergilerini düzenlemektedir. Japon Anayasası’nın 30. maddesi “Vergi yasalarına göre mükellefler vergi ödeme yükümlülüğü altındadır” demektedir. Rusya Anayasası’nın 57. maddesi “Herkes yasalar tarafından öngörölmüş vergi ve rüşumları ödemek zorunluluğundadır” şeklinde hüküm ifade eder.”, Mehmet Tosuner, Ersan öz, **a.g.m.**, s. 24, 29.

⁸¹⁸ Zafer Ertunç Şirin, “Vergi Hukukunun Anayasal Temellerinin Karşılaştırmalı Hukuk Açısından Değerlendirilmesi”, **a.g.e.**, s. 299.

II. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ULUSLARARASI SINIRLARI

A. Genel Açıklama

Vergilendirme yetkisi, demokratik rejimin işleyişinde olduğu kadar doğmasında da önemli bir rol oynamıştır⁸¹⁹. Tarihte ilk demokrasi savaşımı mutlak iktidarın vergilendirme yetkisini sınırlandırmak amacıyla başlamıştır. Çalışmamızın önceki bölümlerinde de bahsedildiği üzere İngiltere’de Magna Carta ile başlayan bu savaşım, kralın vergileme iktidarının halk temsilcilerinin oluşturduğu parlamentolar yararına sınırlandırılması ile sonuçlanmıştır⁸²⁰. Siyasal tarih parlamentoların kazandıkları ilk yetkinin vergileme alanında olduğunu ortaya koymaktadır⁸²¹.

Anayasalara vergi ile ilgili hükümler konması sadece tarihi nedenlere dayanmamaktadır. Vergilendirme, devletin kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yönelttiği en etkin müdahalelerden biri olduğu için bu müdahalenin sınırları ve koşulları Anayasal kurallara bağlanarak kişilere güvence verilmektedir⁸²².

Bir devletin vergilendirme yetkisi belirli sınırlandırmalarla karşı karşıya gelmektedir. Ülkelerin vergilendirme çakışması⁸²³ olarak da nitelendirebileceğimiz

⁸¹⁹ Selahattin Tuncer, “Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları”, **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi**, Yayın No:112-66, Ankara, Sevinç Matbaası, 1974, s. 75.

⁸²⁰ İngiltere’de kralın mutlak iktidarını sınırlandıran ilk Anayasal belge olduğu kabul edilen Magna Carta Libertatum’da kralın vergilendirme yetkisini sınırlandıran hükümler yer almakta idi (md. 12, 14, 15). Ayrıntılı bilgi için çalışmamızın Birinci Bölümünde yer alan II., C., 1., a. alt başlıklarına bakılabilir.

⁸²¹ Mehmet Akad, B.Vural Dinçkol, **Genel Kamu Hukuku**, İstanbul, Der Yayınları, 2011, s. 310.

⁸²² Nami Çağan, **Türk Anayasası**, s.171.

⁸²³ “Sınır ötesi işlemlerin vergilendirilmesinde ikamet, kaynak ve uyrukluk ilkelerinin uygulanması söz konusu olmaktadır. Diğer bir ifadeyle kaynak ilkesinin yanı sıra; uygulamada bazı hukuk sistemleri uyrukluk bağı, diğer bazıları ise ikametgâhın bulunduğu yeri belirleyici öge olarak dikkate almaktadırlar. Uyrukluluğu esas alan sistemlerde; kişinin uyrukluk bağı ile bağlı olduğu devletin yasasının uygulanması söz konusu iken; ikametgâhı esas alan sistemlerde uygulanacak yasa ikametgâhın bulunduğu yer yasası olmaktadır. Bu bağlamda, uluslararası düzeyde yasa çakışmaları; ülkelerin farklı hukuk düzenlerinin bir arada varlığından kaynaklanan, farklı vergilendirme yetkileri, diğer bir anlatımla düzenleri arasındaki yetki çakışmalarıdır.”, Elif Cenkeri, “Uluslararası Düzeyde Yasa Çakışmaları”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel S., 2010, s. 203; “Uluslararası alanda vergilendirme çakışmaları; Vergilendirme yetkisi mali sınırlarla da çerçevelenemez; bu sınırlar vergi yasalarının uygulanması açısından önem taşır. Devletlerin, kuramsal olarak vergilendirme yetkilerinin kapsamını diledikleri kadar geniş tutabilecekleri ve devletler

çifte vergilendirme gibi uluslararası sorunun temelinde ekonomik faaliyetlerin giderek artan uluslararası niteliğine karşın; vergilendirmenin ulusal nitelikte kalması yatmaktadır⁸²⁴. Her ülke kendi egemenlik sınırları içinde ayrımcılık yapmama ve yabancı diplomatları vergiden muaf tutmak gibi birkaç temel sınırlama dışında hiçbir engel olmaksızın istediği şekilde bir vergi düzeni kurma gücüne egemenlik hakkına dayanarak sahiptir⁸²⁵.

Ancak küreselleşme süreci ile devletlerin mali egemenlik haklarının bir kısmı hem teknolojik gelişme hem de sistemin yaşadığı ve çok fazla ülkenin etkilendiği krizlere bağlı olarak kısıtlanmakta ya da kısmen bu hakkın dolaylı olarak devredilmesine sebep olmaktadır⁸²⁶. Ülke sınırları içinde geçerli olan vergilendirme yetkisi uluslararası alanda ülke çıkarları doğrultusunda ve belirli ilkeler çerçevesinde belirlenmekte, yasalarla tek taraflı olarak ya da uluslararası vergi anlaşmalarıyla veya uluslararası bütünleşmelere katılma yoluyla sınırlandırılmaktadır⁸²⁷.

Vergilendirme yetkisinin ekonomik bütünleşmeler içerisinde sınırlandırılması, bu yetkinin üye devletlerarasında belli alanlarda karşılıklı olarak kullanılmasından “vazgeçilmesi” ya da bütünleşme ile oluşturulan kurumlara “devredilmesi” şeklinde olabilir. Söz konusu sınırlandırmanın yoğunluğu ise bütünleşmenin niteliği ve amaçlarına göre farklılık göstermektedir. Başlıca ekonomik bütünleşme çeşitleri olan, serbest ticaret bölgesi, gümrük birliği, ortak pazar,

hukukunun, vergilendirme yetkisini sınırlandırmadığı görüşü öne sürülmektedir. Ancak kamu hukukuna ilişkin yasaların – ve bu kapsam içinde vergi yasalarının – yabancı devletlerin ülkelerinde uygulanmaması, devletler hukukunun önde gelen kurallarındandır. Bu nedenle devletler, vergilendirme yetkilerini gerçekçi bir biçimde kullanmak zorundadırlar. Vergi yasalarının uygulanabilir nitelikte olması için, vergi yükümlüsü veya vergi konusu, vergilendiren devletin etkin alanı içinde bulunmalıdır. Vergilendirme yetkisini kullanan devlet ile vergi konusu veya yükümlüsü arasında asgari ve yeterli bir ilişki veya bağlılığın bulunması gerekir. Ayrıca bir devlet, başka bir devletin ülkesinde bir anlaşmaya dayanmaksızın veya o devletin rızasını almaksızın, vergi denetimi ve incelemesi yapamaz; o halde, devlet egemenliğini ihlal etmiş sayılır., Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 212, 213.

⁸²⁴ Çağan Ahmet Genç, “Uluslararası Çifte Vergilendirmede Yaşanan Sorunlar”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 536, Ekim 2009, s. 61.

⁸²⁵ A. Bayazıt Balcı, “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-I”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 263, Temmuz 2003, s. 5.

⁸²⁶ “Vergi anlaşmaları ile ulusal yasaların eşdeğer kabul edildiği bir yaklaşımda; uyumsuzluk durumunda önceki - sonraki hukuk kuralı uygulaması uyarınca; uluslararası anlaşmalar, kendilerinden önce çıkarılmış yasa hükmünün önüne geçmekte, diğer taraftan ise; anlaşmalardan sonra çıkarılan yasalar ise ilgili anlaşmaları bertaraf etmektedir.”, bkz. Billur Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 78.

⁸²⁷ Erhan Gümüş, “Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirme İle İlgili Hükümet Tasarrufları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 290, Ekim 2005, s. 126.

ekonomik birlik ve ekonomik ve parasal birlikte, devletler egemenliklerini ve buna koşut olarak vergilendirme yetkilerini sırasıyla artan yoğunlukta sınırlandırmaktadırlar⁸²⁸.

şöyle ki; üye devletler serbest ticaret bölgesinde vergilendirme yetkilerini sadece birbirlerine karşı koyacakları gümrük vergileri açısından sınırlandırdıkları halde gümrük birliğinde buna ek olarak birliğe üye olmayan devletlere karşı ortak bir gümrük tarifesi uygulamaktadırlar. Ortak pazarda ise üretim faktörlerinin üye ülkeler arasında serbest dolaşımı sağlanmaya çalışılmaktadır⁸²⁹. Ekonomik birlikte ortak bir ekonomi politikası izlenerek üye devletlerin vergilendirme yetkileri sınırlandırılmaktadır. Son aşama olan ekonomik ve parasal birlikte de; ekonomik bütünleşmenin en ileri safhası olarak üye devletlerin vergilendirme yetkileri daha fazla sınırlandırılmaktadır⁸³⁰. Siyasi birlik aşamasında ise devletlerin bütünleşmesi kavramı değişmekte ülkeler bir federal ya da farklı bir yeni ülkenin üyesi olmaktadır ve dolayısıyla vergilendirme yetkisi oluşan yeni sisteme ait olmaktadır⁸³¹.

Küreselleşme, uluslararası alanda birçok değişimi beraberinde getirmektedir⁸³². Ekonomik açıdan bakıldığında işgücü ve sermaye hareketliliği bu değişimin başında gelmektedir ve devletlerarasında yetki çakışmasını gündeme taşımaktadır. Bilindiği üzere, devlet vergilendirme yetkisini ülke sınırları içerisinde kullanmaktadır. Ancak uluslararası ilişkiler ile birlikte vergilendirme yetkisi de çakışmaktadır⁸³³. Herhangi bir devlet siyasi sınırları içinde bulunan bütün şahıslara vatandaş olup olmadığına bakmaksızın kendi yasalarını uygulayabilmektedir⁸³⁴.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde kısaca değindiğimiz üzere, “yasaların mülkiliği ilkesi” denilen bu duruma göre, devletin tek taraflı olarak koyduğu bir takım alacak hakları olduğuna göre, mükellefiyetlerin tabi olacakları yasalar, o

⁸²⁸ Selahattin Tuncer, **a.g.e.**, s. 23, 26.

⁸²⁹ Osman Pehlivan, **Uluslararası Vergi Hukuku**, Trabzon, Celepler Matbaacılık, 2002, s. 38, 39.

⁸³⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 64.

⁸³¹ Mehmet Tosuner, Ersan Öz, **a.g.m.**, s. 23

⁸³² Esra Ekmekçi, **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları No: 167, 2003, s. 55.

⁸³³ Aylin İdikut Özpençe, Özay Özpençe, **a.g.m.**, s. 21.

⁸³⁴ İsmail Şiriner, Murat Aydın, **a.g.m.**, s. 192.

alacak haklarının doğduğu yer olarak kabul edilmektedir. Yani, vergiyi doğuran olay hangi ülke sınırları içerisinde meydana gelmişse o ülke yasalarına tabi olması gerekmektedir⁸³⁵. Herhangi bir devletin kendi vatandaşları üzerindeki egemenlik hakkını sınırları içerisinde ve sınırları dışında kullanmasına da “yasaların şahsiliği ilkesi” denilmektedir. Söz konusu bu ilkeler yanında yasaların ülke aşıcı etkileri bakımından devletin takdir hakkının “yetkinin belirli bir devlete tanınmasını adil ve makul kılacak ölçüde, devletin söz konusu olaylara yakın, doğrudan, esaslı bir ilgisinin bulunması” esasıyla sınırlandırılması gerekir. Bu da “etki ilkesi” çerçevesinde değerlendirilmektedir. Etki ilkesi kapsamında, bir devlet başka bir devlet ülkesinde meydana gelen ve kendi ülkesinde önemli oranda etki doğuran veya doğurması istenen olaylar hakkında kural koyabilmektedir, ancak bu yetki kullanımının makul olması şarttır⁸³⁶.

Devletin vergi yasalarını söz konusu ilkelere göre uygulaması halinde ortaya çıkan çifte vergileme sorunu, ikili anlaşmalarla karşılıklı olmak üzere ya ülkelerin kendi vatandaşlarını vergilendirmesi ya da yabancı ülkelerde elde edilen gelirlerinden alınan vergilerin mahsubu imkânı ile çözüme kavuşturulmaya çalışılmıştır⁸³⁷.

B. Vergilendirme Yetkisinin Yasalarla Tek Yanlı Olarak Sınırlandırılması

Devletler kural olarak sahip oldukları vergilendirme yetkilerini ülke sınırlarında gerçekleşen işlemleri vergilendirmenin yanı sıra, ülkelerinde ikamet eden birey ve işletmelerin yurtdışında gerçekleştirdikleri faaliyetleri de içerecek şekilde kullanmaktadırlar⁸³⁸. Devletler kendi vergilendirme yetkilerini çıkardıkları yasalarla iradi olarak sınırlandırabilmektedirler, bu durum mali egemenliklerinin doğal bir

⁸³⁵ Akif Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlarından, İstiklal Matbaacılık ve Gazetecilik Koll. Ort., 1953, s. 54.

⁸³⁶ Billur Yaltı, **Elektronik Ticaret**, s. 63.

⁸³⁷ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıkları**, s. 16.

⁸³⁸ “Burada bir hususa değinmek gerekir. Devlet ile vergi yükümlüsü arasında hukuksal ilişkinin mevcudiyeti, diğer bir anlatımla vergi yükümlüsü ya da vergi konusunun devletin ülkesel ya da kişisel egemenliği altında olması halinde, devlet ülke sınırlarını aşip sınır ötesindeki vergi konularına uzanarak vergilendirme yetkisini kullanmaktadır.”, Elif Cenkeri, **a.g.m.**, s. 195.

sonucudur. Devletler kurumsal olarak vergilendirme yetkilerinin kapsamını istedikleri kadar geniş tutabilmekle birlikte başka devletlerin ülkelerinde uygulamaları imkânsızdır. Dolayısıyla devletler, vergilendirme yetkilerinin sınırlarını gerçekçi bir biçimde belirlemek durumundadırlar⁸³⁹.

Devletlerin vergilendirme yetkilerini yasalarla tek yanlı olarak sınırlandırmaları, hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için başvurulacak ilk yoldur⁸⁴⁰. Vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden devletler, gelir veya servetin kaynağı olan devletlerin vergilendirme yetkisini tanıyarak çifte vergilendirmeyi önleyecek tedbirleri alabilirler⁸⁴¹.

Çifte vergilendirme⁸⁴², bir ülkenin ulusal sınırları içinde, kendi vergi yasalarının uygulanmasından doğan çifte veya mükerrer vergilemeye ise bir ülkeye ait vergi mükerrerliği denilmektedir⁸⁴³. Bu nedenle, vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden devletler, gelir veya servetin kaynağı olan devletlerin vergilendirme yetkisini tanıyıp, çifte vergilendirmeyi önleyecek bazı tedbirler alabilmektedirler. Vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden devletler, çifte vergilendirmeyi üç

⁸³⁹ “Vergilendirme yetkisini kullanan devlet, vergi yükümlüsü veya vergi konusu arasında asgari bir ilişkinin varlığını sağlamalıdır.”, Ferhan Berkay, Ramazan Armağan, “Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, Yıl 2011, C. 3, S. 5, s. 90.

⁸⁴⁰ “Çifte vergilendirmeyi önlemek için hukuki anlamda başvurulacak ilk yol devletlerin vergilendirme yetkilerini yasayla tek taraflı olarak sınırlandırmasıdır.”, M. Yıldırım Yüce, “Çifte Vergilendirme Sorunu ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Yolları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 1981, s. 58.

⁸⁴¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 58; “Çifte vergilendirmeyi önlemek için devletler iki temel yöntem kabul etmektedir. Birinci yöntem olan mahsup yönteminde, ülke içinde ikametgâhı olan herkesin bütün dünyada elde ettiği geliri toplaması ve beyan etmesidir. İkinci yöntem olan istisna yöntemi ise, yalnızca ülke içinde elde edilen gelirin beyan edilmesi üzerine kuruludur. Dünyada hemen bütün devletler birinci kuralı esas alarak vergi sistemlerini oluşturduğundan, yurt dışında elde edilen gelirlerin hem kaynak hem de mukim devlette vergilendirilmesi kendini göstermekte ve çifte vergileme kaçınılmaz olmaktadır. Bu sorunu çözmek üzere devletler aralarında çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları yapmaktadırlar ve yabancı ülkede ödenen vergi hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir.”, Famil Şamiloğlu, **Küreselleşme Sürecinde Türkiye’nin Finansal Kaynak Sorunu**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2002, s. 72.

⁸⁴² “Vergilendirme yetkisinin kullanımından kaynaklanan en önemli sorun olan çifte vergileme ise özellikle aynı kişiden, aynı konu üzerinden birden fazla devletin vergi almak istemesiyle ortaya çıkmaktadır. Çifte vergileme, karşılıklı anlaşmalarla ya tamamen ortadan kaldırılmakta ya da sınırlı vergilendirme ile soruna çözüm getirilmeye çalışılmaktadır. Birtakım vergi ilişkilerinde de karşılıklı olarak muafiyetler getirilmiştir. Diplomat muafılığı bunun en güzel örneğini oluşturmaktadır.”, Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Usul**, s. 6.

⁸⁴³ Selahattin Tuncer; “Vergi Hukuku ve Uygulaması”, **Yaklaşım Yayınları**, Mart 2003, s. 91.

şekilde önleyebilmektedirler⁸⁴⁴. Çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla tek taraflı olarak alınan tedbirler bulunmaktadır⁸⁴⁵.

Verginin mahsubu yöntemine tek taraflı mahsup da denilmektedir. Herhangi bir vergi anlaşması olmadan devlet, tek taraflı şekilde yurtdışında ödenen verginin kendi ülkesinde ödenecek vergiden mahsubunu kabul etmektedir. Bu yöntemden tam olarak yararlanabilmek için yurtiçi vergi oranlarının yurtdışındaki orandan yüksek olması gerekir⁸⁴⁶. Dış ülkede ödenen verginin, yurtiçinde ödenen vergi gibi hesaplanan vergiden mahsubu, mükerrerliği bütünüyle ortadan kaldıracı bir tedbir niteliğine sahiptir. Devlet dış ülkelerden elde edilen gelirleri kendi yasa hükümlerine ya da iki taraflı anlaşmalara göre kendi vergisinden istisna eder. Bu şekilde bir istisna bütün gelir unsurlarına değil fakat yabancı işyerinin ticari kazançlarına dış ülkelerde bulunan gayrimenkul gelirlerine, yerli şirketlerin dış ülkelerden elde ettiği kar paylarına veya ücretlere de uygulanabilir⁸⁴⁷.

⁸⁴⁴ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 53; İsmail Şiriner, Murat Aydın, **a.g.m.**, s. 194.

⁸⁴⁵ “Ulusal vergi yasaları, çoğu zaman hem kaynak ilkesine hem de yerleşme yeri ilkesine birlikte yer verirler. Örneğin, Türk Gelir Vergisi Sistemi, tam yükümlülükte yerleşme yeri ilkesine, buna karşılık dar yükümlülükte ise kaynak ilkesine göre vergilendirme esasını benimsemiş bulunmaktadır. Buna göre Türkiye’de yerleşmiş sayılan gerçek kişiler, hem yurt içi hem de yurt dışı kazançlarından dolayı Türkiye’de vergi ödemek zorundadırlar. Buna karşılık, Türkiye’de yerleşmiş sayılmayan gerçek kişiler ise, sadece Türkiye’de elde etmiş oldukları kazançlardan dolayı Türkiye’de vergi ödemek zorundadırlar. Diğer ülkelerin de bu şekilde hareket etmeleri halinde, çifte vergilendirme kaçınılmaz olmaktadır. Çifte vergilendirmeden kaçınmak isteyen ülkeler, tek taraflı olarak ya da iki veya çok taraflı anlaşmalarla çifte vergilendirmeye karşı önlemler alabilirler. Bu şekilde çifte vergilendirmeyi önleyecek yöntemleri şu şekilde sıralamak mümkündür: a) İstisna Yöntemi, b) Mahsup Yöntemi, c) İndirim Yöntemi.”, Osman Pehlivan, Ersan Öz, **Uluslararası Vergilendirme**, s. 67, 71; Selahattin Tuncer, **a.g.m.**, s. 111.

⁸⁴⁶ Fatih Saraçoğlu, **a.g.m.**, s. 188.

⁸⁴⁷ M. Yıldırım Yüce, **a.g.m.**, s. 59; “Tek taraflı tedbir ve araçlar, dış ülkelerde ödenen verginin matrahtan indirimi, dış ülkelerde ödenen verginin mahsubu usulü ve dış ülkelerde elde edilen gelirlerin vergiden istisna edilmesi şeklinde üçe ayrılmaktadır. Birinci tedbir ve araçta, dış ülkelerde ödenen vergi, bildirilen matrahtan gider olarak düşülebilmekte ve böylece çifte vergilendirme bir ölçüde ortadan kaldırılmak istenmektedir. Bununla birlikte, yabancı ülkeden ödenen vergi oranı sıfır olmadıkça söz konusu tedbir ve araç yabancı gelir üzerinde ek bir vergi rolü oynamakta ve çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak mümkün olmamaktadır. İkinci tedbir ve araçta ise – ki buna “tek taraflı mahsup” denilmektedir – herhangi bir vergi anlaşması olmadan, bir devlet tek taraflı olarak yurt dışında ödenen verginin kendi ülkesinde ödenecek vergiden mahsubunu kabul etmektedir. Yurtiçi vergi oranının yurtdışındaki orandan yüksek olması gerekmektedir ki bir mahsup söz konusu olsun. Son tedbir ve araçta ise – ki buna “istisna metodu” denilmektedir – bir devlet, dış ülkelerden elde edilen gelirleri ya kendi yasa hükümlerine veya iki taraflı anlaşmalara göre kendi vergisinden istisna etmektedir. Böyle bir istisna bütün gelir unsurlarına değil, sadece yabancı iş yerinin ticari kazançlarına, dış ülkelerde bulunan gayrimenkul gelirlerine, yerli şirketlerin dış ülkelerden elde ettiği kar payı ve ücretlere uygulanmaktadır.”, Selahattin Tuncer, **a.g.e.**, s. 30.

Türkiye'deki GVV ve KVV'ler, yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna imkân verdiğinden, Türkiye'de ikamet edenler açısından herhangi bir çifte vergileme problemi söz konusu değildir. Ancak Türkiye'de faaliyette bulunan ve ikametgâhı bir başka ülkede bulunanlar açısından, aynı gelir unsuru için, hem Türkiye'de hem de kendi ülkesinde iki defa vergi ödemek kaçınılmazdır⁸⁴⁸. Bu nedenle Türkiye, günümüzde çifte vergilendirmenin çözümü için Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'nı benimsemiştir ve uygulamaktadır⁸⁴⁹. “Gelir Vergisi Yasası, gerçek kişilerin bu verginin tam yükümlü⁸⁵⁰sü olmalarını, yani gerek Türkiye içinde, gerek Türkiye dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmelerini Türkiye'de yerleşmiş olmalarına ve belli koşullar altında uyrukluk ilkesine bağlamıştır⁸⁵¹. Uyrukluk ilkesine göre, tam yükümlülüğün söz konusu olabilmesi için, Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarının yabancı ülkelerde gelir elde etmeleri gerekmektedir. Ancak bu kişilerin bulundukları ülkelerde elde ettikleri kazanç veya iratları dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmaları halinde, bu kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmeyecekleri hükme bağlanmıştır⁸⁵². Gelir Vergisi Yasası, bu hükümle çifte vergilendirmeyi önlemek için istisna yöntemini kabul etmiştir. Gelir Vergisi

⁸⁴⁸ Murat Semercigil, “Dar Mükelleflerin Ticari Kazançları Ve Vergi Anlaşmalarında Türkiye'nin Bu Kazançlara Yaklaşımı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 21, Mayıs 1983, s. 53.

⁸⁴⁹ Ferhan Berkay, Ramazan Armağan, **a.g.m.**, s. 94.

⁸⁵⁰ “Tam Mükellefiyet; bir takvim yılında Türkiye içinden ve dışından elde ettikleri geliri kazanç ve iratların tamamı üzerinden gelir vergisine tabi tutulan kişilerdir. Bu kişilerin yabancı ülkelerde elde ettiği gelirlerden dolayı o ülkelerde gelir vergisi veya benzeri vergi ödemiş olmaları durumlarını değiştirmez. Ancak, çifte vergilendirmeye meydan vermemek için yabancı ülkelerde ödenen gelir vergisi veya benzeri vergilerin Türkiye'de hesaplanan gelir vergisinden düşülmesi esası (mahsubu) kabul edilmiştir.”, Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, 5. Baskı, Bursa, Ekin Yayınları 2011, s. 8.

⁸⁵¹ Gelir Vergisi Yasası, madde 3 bent 1: Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler: 1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler., (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 07.02.2014.

⁸⁵² Gelir Vergisi Yasası, madde 3, bent 2: (202 sayılı yasanın 1. maddesiyle değişen bent) Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (bu gibilerden, bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler., (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 07.02.2014.

Yasası'nın 123. maddesi⁸⁵³ ise yine çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla mahsup yöntemini kabul etmiştir. Bu hükme göre, tam yükümlülerin yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan ödedikleri benzer vergiler, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin, yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir, indirilecek miktar, gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde aradaki fark nazara alınmaz⁸⁵⁴.”

Kurumlar Vergisi mükelleflerinden tüzel kişiliğe sahip olanlardan yasal merkezlerinden herhangi biri Türkiye'de bulunanlar tam mükellef olarak kabul edilir. Yasal veya iş merkezinin her ikisi de Türkiye dışında bulunan kurumlar Türkiye'den kazanç elde etmeleri halinde dar mükellef sayılır. Dar mükellef kurumlar sadece Türkiye içinde elde ettikleri kazançlar itibarıyla Türkiye tarafından vergilendirilirler⁸⁵⁵. “Kurumlar Vergisi Yasası da çifte vergilendirmeyi önlemek için mahsup yöntemini kabul etmiştir. Yabancı ülkelerde elde edilerek, Türkiye'de genel sonuç hesaplarına geçirilen kazançlardan yabancı ülkelerde ödenen benzer vergiler, Türkiye'de tarh edilen kurumlar vergisinden indirilebilir⁸⁵⁶. Ancak indirilecek

⁸⁵³ Gelir Vergisi Yasası, madde 123; Tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir. Birinci fıkra hükmünce indirilecek miktar gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde, aradaki fark nazara alınmaz. Gelir vergisinin yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmı, bunların gelire olan nispeti üzerinden hesaplanır. Birinci fıkrada yazılı vergi indiriminin yapılması için: 1. Yabancı memlekette ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması; 2. Yabancı memlekette vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmesi; şarttır. 2 numarada yazılı vesikalar taksit zamanına kadar gelmemiş olursa, yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden vergi kısmı bir yıl süre ile ertelenir. Aranılan vesikalar bu süre zarfında vergi dairesine ibraz edildiği takdirde vergi tenzil edilir; süre geçtikten sonra erteleme hükmü kalkar ve vesikalar ibraz edilse bile nazara alınmaz. Vergi Usul Yasasında yazılı mücbir sebeplere ait hükümler mahfuzdur. Yabancı memleketlerde ödenen vergilerin ilgili bulundukları kazanç ve iratlar mükellef tarafından hangi yılın gelirine ithal edilmişse, bu vergilerde o gelire ait vergiden indirilir. Bu madde gereğince yapılan vergi indiriminde yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazanç ve iratlara uygulanan kambiyo rayici uygulanır. (ek fıkra: 28/3/2007-5615/9 md.) Kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin hükümlerin uygulandığı durumlarda, yurt dışı iştirakin toplam vergi yükünün hesabında esas alınan vergiler, ödenmiş olmaları şartıyla, Türkiye'de vergilendirilecek kontrol edilen yabancı kurum kârları üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilir., (çevrimiçi) <http://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf>, 07.02.2014.

⁸⁵⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, 59.

⁸⁵⁵ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **a.g.e.**, s. 146.

⁸⁵⁶ “Kurumlar Vergisi Yasası'nın 33. maddesine göre, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye'de

tutarın, yabancı ülkelerde elde edilen kazançlara Kurumlar Vergisi Yasası'nın 32. maddesindeki⁸⁵⁷ oranların uygulanması ile bulunacak tutardan fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır⁸⁵⁸.”

Veraset ve İntikal Vergisi, vergilendirme bakımından bir yandan uyrukluk diğer yandan Türkiye’de bulunan mallarla ilgili olarak kaynak ülkesi esasını benimsemiştir. Buna karşılık, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan bir kişinin, Türkiye sınırları dışında bulunan bir malını veraset yoluyla ya da başka bir tarzda karşılıksız olarak iktisap eden Türkiye’de yerleşik olmayan kişi bu verginin yükümlülüğü dışında tutulmak suretiyle⁸⁵⁹ vergi yasalarının yabancı ülkelerde uygulanmayacağı gerçeğine uyulmuştur⁸⁶⁰. “Bu hükme göre, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olan kişilerin yabancı ülkelerde bulunan mallarından o ülkelerde alınan veraset ve intikal vergileri, Türkiye’de beyannamede gösterilen malların değerlerinden indirilir⁸⁶¹. Bu hüküm de çifte vergilendirmeyi hafifletmeye yönelik

vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.”, Mehmet Arslan, **a.g.e.**, s. 247.

⁸⁵⁷ Kurumlar Vergisi Yasası, madde 32: (1) Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınır. (2) Kurumlar vergisi mükelleflerince, (Dar mükellefiyete tabi kurumlarda ticari ve zirai kazançlarla sınırlı olarak) cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Yasası’nda belirtilen esaslara göre ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanır. (3) Bakanlar Kurulu, ikinci fıkrada yazılı geçici vergi oranını 5 puana kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine kadar getirmeye yetkilidir. (4) Yasanın 23. maddesine göre vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sıfıra kadar indirmeye veya bu maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 06.02.2014.

⁸⁵⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, 59, 60.

⁸⁵⁹ Veraset ve İntikal Vergisi Yasası, madde 1: Türkiye cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabidir. Bu vergi, Türk tabiiyetinde bulunan şahısların ecnebi memleketlerde aynı yollardan iktisap edecekleri mallara da şamildir. Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetindeki bir şahsın Türkiye hudutları dışında bulunan malını veraset tarihiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda iktisap eden ve Türkiye’de ikametgahı olmayan ecnebi şahıs bu vergi ile mükellef tutulmaz., (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 07.02.2014.

⁸⁶⁰ Osman Pehlivan, Ersan Öz, **Uluslararası Vergilendirme**, s. 176.

⁸⁶¹ Veraset ve İntikal Vergisi Yasası, madde 12: İktisap edilen malların değerlerinden veya değerleri yekunundan aşağıda yazılı borçlar ve masraflar, beyannamede gösterilmek şartıyla tenzil olunur. a) Veraset yolu ile vuku bulan intikallerde murisin ihticaca salih vesaika müstenit borçları ile vergi borçları; b) Diğer suretle iktisaplarda intikal eden malın aynına taalluk eden borçlarla vergi borçları (Şu kadar ki, hibe eden hibe ettiği mala taalluk eden borçları kendi üzerine almış veya öyle taahhüt etmiş ise bu borçlar nazara alınmaz); c) Türkiye cumhuriyeti tabiiyetinde olan şahıslara ait mallardan yabancı memleketlerde bulunanlara taalluk eden borçlar ve yabancı memleketlerde bu mallar dolayısıyla alınan veraset ve intikal vergileri (tevsik edilmek şartıyla); (c) fıkrasında yazılı borçlar ile

bir hüküm niteliğindedir. Böylece yurt dışında ödenen verginin matrahtan mahsubu yöntemi kabul edilmiş olmaktadır. Vergilendirme yetkisini sınırlandıran diğer hükümler de diplomat muaflığına ilişkindir⁸⁶². Bu hükümler devletin devletler hukuku kurallarına uyması ve uluslararası anlaşmalarla üstlendiği yükümlülükleri yerine getirmesi amacı ile konulmuştur. Diplomat muaflığı⁸⁶³ na ilişkin vergi yasası hükümleri karşılıklı olma koşuluna bağlanmıştır⁸⁶⁴.

C. Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Anlaşmalarla Sınırlandırılması

Uluslararası anlaşmalar, devletlerin Anayasal sistemleri uyarınca yetkili yasama organlarıncı onaylanmalarını takiben yürürlüğe girerler⁸⁶⁵ ve bu anlaşmalar doğrudan uygulanacak hukuku gösterirler. Uluslararası vergi anlaşmaları⁸⁶⁶, taraflar

veraset ve intikal vergileri, beyannamede gösterilen bu kabil malların değerini geçemez). d) Cenazenin teçhiz ve tedfini için yapılan masraflar., (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 07.02.2014.

⁸⁶² “GVY md. 9, 12, 15, V.İ.V. md. 3, HY md. 85, 124, K.D.V. md 15, EVY md. 4, 14, BGY md. 100”, Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, 60.

⁸⁶³ “Diplomat Muaflığı: Yabancı Devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden muafırlar.”, Mehmet Arslan, **a.g.e.**, s. 67.

⁸⁶⁴ “Öte yandan Serbest Bölgeler Yasası da yatırımları ve üretimi artırmak, dış ticareti geliştirmek amaçları ile yer ve sınırlarını Bakanlar Kurulunun belirleyeceği serbest bölgeler kurulmasını hükme bağlamıştır. Serbest bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo yükümlülüklerine ilişkin mevzuat uygulanmayacaktır. Ayrıca yasaya göre (md. 6), Türkiye’deki tam ve dar yükümlü gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye’nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre kanıtlanması halinde de gelir ve kurumlar vergilerinden muafırlar. Görüldüğü gibi Serbest Bölgeler Yasası ile devlet vergilendirme yetkisini tek taraflı olarak sınırlandırmaktadır.”, Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, 60, 61.

⁸⁶⁵ “Gerek çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının, gerekse vergilendirmeye ilişkin hüküm içeren öteki uluslararası anlaşmaların onaylanmasının yasama organı tarafından bir yasayla uygun bulunması gerekmektedir.”, Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 223.

⁸⁶⁶ “Uluslararası Vergi Anlaşmaları” hakkında detaylı bilgi almak için bkz. Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi**, s. 3 vd.; “Bir vergi anlaşması, devletler arasında yazılı ve uluslararası hukuk uyarınca yapılmış bir istek birleşmesi anlamına gelir ve iki devletin vergi yasalarının aynı yükümlü üzerinde çakışmasını önleyecek şekilde, akit devletlerin vergi yasalarını uygulayabilecekleri sınırları belirler. Başka bir deyişle, vergi anlaşmaları devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırarak ulusal vergi sistemlerini çakıştıkları nokta itibarıyla birbirinden ayırır.”, Billur Yaltı Soydan, “Vergi Anlaşmalarında Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Yöntemleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Mart- Nisan 1994, Sayı 71, s. 67.

arasında uluslararası hukuki hak ve yükümlülükler oluşturmayı ve çifte vergilendirmenin giderilmesi suretiyle verginin tarafsızlığını amaçlamaktadırlar⁸⁶⁷.

“Sermaye piyasalarının liberalleşmesi ve dünya ekonomilerinin birbirleriyle daha fazla bütünleşmesi sonrasında küreselleşmenin etkisi daha yoğun olarak hissedilmeye başlanmıştır⁸⁶⁸. Küreselleşme ve uluslararası bütünleşme ile hızlı teknolojik ilerlemenin hem ülkelerin vergi toplayabilme güçlerini hem de vergi yükü dağılımını etkileme olanağı yüksektir. Üstelik zamanla küreselleşmenin vergi gelirleri üzerindeki etkisi artacak ve ülkelerin gelir istatistiklerinde bu durum net bir biçimde görülebilecektir⁸⁶⁹. Mobil sermayenin vergilendirilmesinde daha çok fırsatlar yaratılabilir⁸⁷⁰. Çünkü küreselleşme, ekonomide yabancıların sahip olduğu varlıkların paylaşımını artırabilir⁸⁷¹. Devletlerin çeşitli ekonomik, siyasal ve ticari ilişkileri sonucu uluslararası alanda sık sık yukarıda belirtilen nedenlerden dolayı karşı karşıya gelmeleri vergilendirme yetkilerinin çakışmasına neden olmaktadır. Uluslararası vergilendirme yetkileri çakışması bir yandan çeşitli devletlerin vergi mevzuatları⁸⁷²ndaki farklılıktan, diğer yandan da devletlerin aralarındaki ilişkileri tekdüzen kurallara bağlamalarından ileri gelebilmektedir⁸⁷³.”

⁸⁶⁷ “Anlaşmalar, vergi mükelleflerinin mali durumlarını garanti altına alarak netleştirmenin yanı sıra, yabancı yatırım gerçekleştiren vergi mükellefleri bakımından ise; hukuksal kesinlik ve istikrar temin etmektedirler. Ayrıca, vergi anlaşmaları sayesinde sermaye, kişi, mal ve hizmetlerin uluslararası mobilitésinin önündeki vergi engelleri kaldırılarak gelişmiş ülkelere gelişmekte olan ülkelere sermaye akışı arttırılmaktadır. Diğer bir anlatımla, uluslararası vergi anlaşmalarının kullanılmasıyla gelir ve servet unsurları üzerinde devletlerin vergilendirme yetkilerinin çakışması engellenerek, her bir gelir türüne ilişkin vergilendirme yetkisi anlaşmaya taraf ülkeler arasında paylaştırılmak suretiyle mal, hizmet, sermaye ve kişilerin uluslararası platformda vergi temelli sapmaları önlenerek serbest dolaşım temin edilmektedir.”, “Hukuk Doktrinde Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Konumu”, **SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 24, Aralık 2011, s. 169.

⁸⁶⁸ “Çeşitli zamanlarda meydana gelen endüstriyel faktörler, vergilendirmeyi de içine alarak gelişmiştir.”, Marco Buti, Paolo Sestito, Hans Wijkander, **a.g.e.**, s. 3.;

⁸⁶⁹ Vito Tanzi, “Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Bozluklar”, Çev. Hüseyin Şen, **Vergi Dünyası**, Sayı 241, Eylül 2001, s.165; İsmail Şiriner, Murat Aydın, **Mali Egemenlik**, s. 194.

⁸⁷⁰ DPT, “Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı”, Ankara, **Küreselleşme Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, 2000, (Çevrimiçi) <http://ekutup.dpt.gov.tr/dunya/oik560.pdf> , 03.04.2012.

⁸⁷¹ Jack Mintz, “Is There a Future for Capital Income Taxation”, **OECD Economics Department Working Paper**, No.108, OECD, Paris, 1992, s. 9; İsmail Şiriner, Murat Aydın, **a.g.m.**, s. 194.

⁸⁷² Konu hakkında bilgi almak için bkz. Jon D. Jacobs (Ed.), **International Tax Summaries, A Guide for Plannig and Decisions**, Coopers & Lybrand, International Tax Network, 1985, G- 5, s. 5 vd.

⁸⁷³ İsmail Şiriner, Murat Aydın, **a.g.m.**, s. 194.; Fatih Saraçoğlu, **Avrupa Birliği**, s. 188.

Çifte vergilendirme⁸⁷⁴, dış ülkelerde ödenen verginin bildirilen matrahtan gider olarak düşülebilmesi suretiyle belirli ölçüde yok edilmesidir. Ancak yabancı ülkelerde ödenen verginin oranı sıfır olmadıkça bu usul yabancı gelir üzerinde ek bir vergi getirecektir. Bu durumda ise, çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak mümkün olmayacaktır⁸⁷⁵. Uluslararası çifte vergilendirme olayı ise genellikle, iki ya da daha çok devletin aynı mükellefi, aynı konuda ve belirli dönemler içinde benzer vergilerle mükellef kılması biçiminde açıklanabilir⁸⁷⁶.

Vergilendirme yetkilerini devletler, kendi ulusal sınırları içinde mutlak olan uluslararası alanda iki veya çok taraflı anlaşmalarla⁸⁷⁷ sınırlandırmakta ve çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla tedbirler almaktadırlar⁸⁷⁸. Devletler uluslararası anlaşmalarla vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandırır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları genellikle gelir, servet ve veraset ve intikal vergileri alanlarında yapılır. Bu anlaşmalar iki taraflı ya da çok taraflı olarak imzalanabilir. Ancak iki taraflı anlaşmalar çok daha yaygın olarak kullanılmaktadır⁸⁷⁹. Uluslararası vergi anlaşmalarının amacı sadece çifte vergilendirmenin önlenmesi değildir. Çifte vergilendirme⁸⁸⁰ nin engellenmesi ya da ortadan kaldırılması hususunda hükümetlerin tek taraflı aldıkları ulusal önlemlerin yetersiz kalması, uluslararası bazı yöntemlere başvurmayı gerektirmektedir. Bu bağlamda, hükümetler iki taraflı ya da çok taraflı uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarından yararlanmak suretiyle karşılıklı olarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırıp, bir yükümlülüğün kaldırılmasına sebebiyet verecek şekilde

⁸⁷⁴ “Çifte vergilendirmenin hukuki ve ekonomik anlamda iki boyutu bulunmaktadır. Hukuki anlamda çifte vergilendirme, aynı kişi ve aynı vergi konusu üzerinden, aynı dönemde birden fazla devlet tarafından vergi alınmasını ifade eder. Ekonomik anlamda çifte vergilendirme ise, birden fazla kişinin aynı vergi konusu üzerinden, ayrı ayrı vergilendirilmesini ifade eder.”, Nurettin Bilici, **a.g.e.**, s. 165 vd.

⁸⁷⁵ İsmail Şiriner, Murat Aydın, **a.g.m.**, s. 194.

⁸⁷⁶ M. Yıldırım Yüce, **a.g.m.**, s. 58.

⁸⁷⁷ S. Ateş Oktar, **a.g.e.**, s. 30. Osman Pehlivan, Ersan Öz, **a.g.e.**, s. 142.

⁸⁷⁸ Selahattin Tuncer, **a.g.m.**, s. 111.

⁸⁷⁹ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 226.

⁸⁸⁰ “Çifte vergilendirmenin etkileri mikro açıdan ele alındığında, mükelleflerin ilave vergi yükleri ile karşılaşmaları yani gelir kayıpları söz konusu olacaktır. Makro boyuttaki etkisi ise uluslararası kaynak dağılımı etkinliğini ve ülkeler arasındaki vergilendirmede eşitlik durumunu bozmasıdır.”, Ferhan Berkay, Ramazan Armağan, **a.g.m.**, s. 91, Özgür Saraç, **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**, İzmir, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 88.

vergi yasalarında değişiklik yaparak uluslararası çifte vergilendirmeyi engellemeye ve bertaraf etmeye çalışmaktadırlar⁸⁸¹.

Ülkeler arasında yapılan ikili anlaşmaların da geçmişi pek fazla gerilere gitmemektedir ve bu konudaki çalışmalara en erken başlayanlardan biri İngiltere olmakla birlikte 1944 - 1945 yılları arasında Amerika Birleşik Devletleri ile anlaşma imzalamıştır. İki taraflı tedbirlerde, her gün yüzlerce devlet arasında yenileri imzalandığından bu tedbirlerin sayısı kesin olarak bilinmemektedir⁸⁸².

Türkiye, çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin anlaşmaları başlangıçta oldukça çekimse bir tavırla izlemiştir. OECD Modelinin, ağırlıklı olarak gelişmiş ülkeler lehine işlemesi ve Türkiye'ye gelecek yabancı sermayenin ülke içinde vergi kaybına yol açmaması gibi hususlar, Türkiye'nin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarından uzak durmasının nedenleri olarak belirtilebilir⁸⁸³. Türkiye'nin artan uluslararası ekonomik ilişkileri neticesinde çeşitli uluslararası kuruluş, birlik ve devletlerle usulüne göre yapılan antlaşmaların vergi ile ilgili hükümleri de vergi yasası niteliğini taşımaktadır. 1982 Anayasası'nın 90. maddesinin son fıkrasında⁸⁸⁴, "Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmalar yasa hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamaz." denilmekle, Türk hukuk düzeninde antlaşmaların ayrıcalıklı bir statüde olmak kaydıyla yasa gücünde, kendiliğinden ve doğrudan uygulanabilir karakterde olduğuna işaret edilmiştir⁸⁸⁵. Madem ki, antlaşmaların Anayasaya aykırılığının ileri sürülmesi mümkün değildir, o halde yasaların tersine Anayasaya

⁸⁸¹ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s. 30 vd.; Elif Cenkeri, **a.g.m.**, s. 167, 168.

⁸⁸² Mehmet Akbay, "Milletlerarası Vergi Anlaşmaları", **Vergi Dünyası**, Sayı: 113, Ocak 1991, s. 31.

⁸⁸³ Osman Pehlivan, Ersan Öz, **a.g.e.**, s. 181.

⁸⁸⁴ Milletlerarası andlaşmaları uygun bulma: Anayasa madde 90 son fıkra: Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar yasa hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek: 07.05.2004-5170/7 md.) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla yasaların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyumsuzluklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır. (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gen.tr/1982ay.htm>, 08.02.2014.

⁸⁸⁵ "1982 Anayasasının uluslararası anlaşmalarla ilgili 90. maddesine göre, devlet maliyesi bakımından bir yüklenme gerektiren ve Türk yasalarına değişiklik getiren anlaşmaların onaylanması yasa ile uygun bulunmasına bağlıdır. Uluslararası vergi anlaşmaları vergilendirme yetkisini sınırlandırdığı için vergi yasalarında değişiklik yapmakta ve çoğu kez devlet maliyesi yönünden bir yüklenme gerektirmektedir. Anayasanın vergilerin yasallığı ilkesini öngören 73. maddesi (f. 3) ile uluslararası anlaşmaları düzenleyen 90. maddesi birlikte göz önüne alındığında vergilendirmeye ilişkin hüküm taşıyan bütün anlaşmaların onaylanmalarının yasa ile uygun bulunması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.", Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, 61.

aykırı olsalar dahi uygulanmak zorundadırlar. Bu özellikleri dolayısıyla uluslararası anlaşmalar ulusal hukuk kurallarına göre üstün bir konumda bulunurlar ve ulusal yargı yerlerince özellikle ve öncelikle uygulanmaları gerekir⁸⁸⁶. İki taraflı ve çok taraflı tedbir ve araçlarda ise devletler, uluslararası hukuk kurallarına göre çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla⁸⁸⁷ karşılıklı olarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaktadır⁸⁸⁸. Söz konusu olan uluslararası vergi anlaşmaları daha önce de değinildiği üzere anlaşmazlık durumlarında uluslararası hükümleri kabul ettiğinden ilgili yasadan daha üstün bir nitelik taşımaktadır⁸⁸⁹.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD⁸⁹⁰) çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma taslakları hazırlamış⁸⁹¹, bu örgüte üye devletler kendi aralarında imzaladıkları ikili anlaşmalarda bu taslakları örnek olarak kullanmışlardır. Türkiye, bu taslakları ilke olarak benimsemediği için OECD iyesi diğer devletlerle uzunca bir süre az sayıda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalanmıştır. Çünkü bu taslaklarda çifte vergilendirme sorununda vergilendirmede ikamet ilkesi üzerine ağırlık verilmiştir⁸⁹². Türkiye yaptığı anlaşmalarda, OECD Modelini esas almakla

⁸⁸⁶ Mehmet Merdan Hekimoğlu, “Avrupa Birliği Hukuku ve 1982 Anayasası’na Göre Egemenlik”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 6, 2003, s. 42.

⁸⁸⁷ “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları: ... 16. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi; Anlaşmalarda vergileme yetkisinin her iki Devlete de bırakıldığı durumda çifte vergilendirmenin nasıl önleneceği konusu yukarıdaki başlığı taşıyan maddede ele alınmaktadır. Türkiye’de yerleşik (mukim) olanlar yönünden Anlaşmaya taraf diğer Devlette ödenen vergiler, elde edilen gelir unsurlarına göre bazı anlaşmalarda duruma göre mahsup veya istisna edilirken, bazı anlaşmalarda bütün gelir unsurları için mahsup sistemi benimsenmiştir...” , (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/Cifte_Vergilendirme.htm, 08.02.2014.

⁸⁸⁸ Osman Pehlivan, **a.g.e.**, s. 38, 39.

⁸⁸⁹ Osman Pehlivan, Ersan Öz, **a.g.e.**, s. 142.; Ayrıca “Anlaşmaların Ulusal Yasaların Üzerinde Olduğu Görüşü, Anlaşmaların Ulusal Yasalara Eşdeğer Olduğu Görüşü ve Ulusal Yasaların Anlaşmaların Üzerinde Olduğu Görüşü” hakkında bilgi edinmek için bkz. Elif Cenkeri, **a.g.m.**, 169, 172.

⁸⁹⁰ “OECD” hakkında bilgi almak için çalışmamızın Üçüncü Bölüm, II., E., 4. alt başlıklarına bakılabilir.

⁸⁹¹ “Benzeri çalışmaları Birleşmiş Milletler de gerçekleştirmiştir.”, Ferhan Berkay, Ramazan Armağan, **a.g.m.**, s. 92.; “UN Modelinde, OECD Modelinde olduğu gibi artan oranlı istisna yöntemi ve normal mahsup yöntemi önerilmektedir. Model, her iki düzenleme için OECD Modelinin hükümlerini aynen tekrar etmektedir. Model, servetin vergilendirilmesini tarafların iradesine bıraktığından, bu düzenlemelerde de servetle ilgili parantez içine almıştır.”, Billur Yaltı Soydan, **Vergi Anlaşmaları**, s. 80.

⁸⁹² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, 61.

birlikte bu modele koymuş olduğu çekincelerden hareketle bir nevi kendi anlaşma modelini geliştirmiştir⁸⁹³.

Ayrıca NATO çerçevesinde yapılacak giderlerle ilgili olarak, Amerika Birleşik Devletleri ile 1954 yılında tek yanlı vergi muaflığı anlaşması imzalanmıştır. Türkiye Cumhuriyeti bu anlaşma ile tek yanlı olarak vergilendirme yetkisini sınırlandırmıştır. Buna benzer bir anlaşma da 1956'da Avrupa Müttefik Kuvvetleri Komutanlığı ile imzalanmıştır. Türkiye, karayolu taşımacılığı gibi çeşitli konularda da (Bulgaristan, İngiltere, Irak ile) vergi anlaşmaları imzalamıştır⁸⁹⁴. Ayrıca şuna da değinmek gerekmektedir ki; insan hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmalar kavramı vergi yasalarının insan hakları sözleşmelerine aykırı yapılamayacağına da vurgu yapmaktadır⁸⁹⁵.

D. Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Ekonomik Bütünleşmelere Katılma Yolu İle Sınırlandırılması

Devletlerin uluslararası ekonomik ilişkilerini geliştirmek ve dış ticareti serbestleştirmek amaçları ile kurdukları ekonomik bütünleşmeler, uluslararası

⁸⁹³ “Bu modelde Türkiye, gelişmiş ülkelerle yaptığı anlaşmalarda, bu ülkelerden Türkiye’ye doğru bir sermaye akımının olacağı göz önünde bulundurularak kaynak ülkede vergileme hakkı en yüksek seviyede tutulmaya çalışılmıştır.”, Çetin Kara, “Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Türkiye’nin Akdettiği Anlaşmalar,” **Maliye Dergisi**, Sayı 120, 1995, s. 55.

⁸⁹⁴ “Vergilendirmeye ilişkin çok taraflı anlaşmalar ancak sınırlı konularda gerçekleştirilebilmiştir. 1931 yılında Cenevre’de Yabancı Motorlu Araçların Vergilendirilmesi ile ilgili çok taraflı anlaşma imzalanmış ve bu anlaşmaya 1936’da Türkiye dâhil yirmi iki devlet katılmıştır. Bu anlaşma Birleşmiş Milletler Örgütü çerçevesinde 1956’da yeniden imzaya açılmış ve yirmi ülke daha taraf olmuştur. Türkiye’nin katıldığı diğer birçok taraflı vergi anlaşması, Birleşmiş Milletler çerçevesinde 1959’da imzalanan Milletlerarası Atom Enerjisi Ajansının İstisna ve Muafiyetleri Hakkındaki Anlaşmadır. Türkiye anlaşmaya 08.05.1973 tarih ve 1722 sayılı Yasa ile katılmıştır; ancak bu katılma yasasının 2. maddesine konulan çekince ile Milletlerarası Atom Enerjisi Ajansında görevli Türk vatandaşları bakımından Türkiye’nin vergilendirme yetkisi saklı tutulmuştur. Öte yandan çok taraflı ticaret anlaşmaları ile de vergilendirme yetkisi sınırlandırılabilir. 1947’de Cenevre’de imzalanan ve 1953 yılında Türkiye’nin taraf olduğu Gümrük ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) bu anlaşmaya taraf olan devletlerin vergilendirme yetkilerine sınırlandırmalar getirmiştir. Anlaşmanın temel hedefi, devletlerarasında görüşmeler yolu ile uluslararası ticarete gümrük vergisi tarifelerinin indirilmesidir. Gümrük ve Ticaret Genel Anlaşması, anlaşmaya taraf devletlerin vergilendirme yetkilerini gümrük vergileri, eş etkili mali yükümlülükler ve uluslararası ticarete konu olan ürünler üzerine konulan vergiler bakımından sınırlandırmaktadır. Bu anlaşma ile ortaya çıkan örgütlenme daha sonra Dünya Ticaret Örgütü’ne (WTO) dönüşmüştür.”, Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, 62.

⁸⁹⁵ Billur Yaltı, **İnsan Hakları**, s. 1033.

birliklerdir ⁸⁹⁶ . “Devletler vergilendirme yetkilerini uluslararası ekonomik bütünleşmelere üye olarak da sınırlandırabilirler. Ekonomik bütünleşmeler, nitelikleri ve amaçları doğrultusunda, devlet egemenliğinin içerdiği bazı yetkileri ve vergilendirme yetkisini sınırlandırır. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, bu yetkinin üye devletlerarasında belli alanlarda karşılıklı olarak kullanılmaktan vazgeçilmesi veya bütünleşme ile oluşturulan kurumlara devredilmesi şeklinde olabilir. Her iki durumda da yoğunluğu değişmekle beraber, üye devletlerin vergilendirme yetkilerine sınırlandırma getirilmiş olur. Buna karşılık üye devletlerin, bütünleşmenin genel yönünü ve etkilemeleri olanağı doğar. Vergilendirme yetkisi ekonomik bütünleşmeye katılan devletlerin egemenliklerinin içerdiği yetkiler arasında sınırlandırılması en zor olanlardır”⁸⁹⁷ .

Sınırlandırma biçimi, bütünleşmenin amacına göre farklılıklar göstermektedir. Ekonomik bütünleşme çeşitlerini şu şekilde sıralayabiliriz:

1. Ortak Pazarda

Ortak Pazar, gümrük birliğinden daha ileri derecede bir ekonomik bütünleşme şeklidir. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması bakımından ortak pazar, üretim faktörlerinde serbest dolaşımı etkileyen durumların ortadan kaldırılmasını hedeflemektedir. Ayrıca bu serbest dolaşım yanında üretim faktörlerinin serbest dolaşımını etkileyen engellerin kaldırılmasını da amaçlar⁸⁹⁸. Vergilendirme yetkisi ortak pazarda, üretim faktörlerinin serbestçe dolaşımının sağlanması amacıyla

⁸⁹⁶ S. Rıdvan Karluk, “Dünya Ekonomisinde Uluslararası Ekonomik Kuruluş ve Birleşmeler”, **Bilim Teknik Yayınevi**, Mayıs 1990, s. 316; İsmail Şiriner, Murat Aydın, **a.g.m.**, s. 195.

⁸⁹⁷ “Devletler vergilendirme yetkilerini sınırlandırırken çık duyarlı davranırlar; kendi ekonomik, tarihi, kültürel ve çoğu kez dini özelliklerine ve geleneklerine bağlı olarak getirdikleri vergi sistemlerini bir anda değiştirmeleri kolay değildir. Öte yandan ulusal parlamentoların vergilendirme yetkisini kazanması demokratik gelişimin öncüsü olmuştur. Bu da ekonomik bütünleşmeye üye olan devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırırken titiz davranmalarına neden olmaktadır. Ekonomik bütünleşme, ileride bir siyasal bütünleşmeyi amaçlıyorsa vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması daha da önem kazanır”, Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 232, 233.

⁸⁹⁸ “Bununla beraber üye devletler mali egemenliklerini önemli ölçüde korurlar.”, Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 237.

sınırlandırılmaktadır. Bu duruma örnek olarak, Merkezi Amerika Ortak Pazarı (CACM) verebiliriz⁸⁹⁹.

2. Gümrük Birliğinde

Birliği oluşturan devletler gümrük birliğinde, karşılıklı ticaretleri üzerindeki her türlü engelleri kaldırır. Birlik dışı devletlere karşı ortak dış tarife ve ithalat rejimi uygulanır. Gümrük hasılatları bir elde toplanarak önceden belirlenmiş ölçütler uyarınca paylaşılmaktadır⁹⁰⁰. Gümrük birliğindeki bütünleşme şeklinde, dış ticarete konu olan ürünlerin serbest dolaşımını etkileyen engeller kaldırılmaktadır. Bu bakımdan üye devletlerin vergilendirme yetkileri ürünlerin serbest dolaşımını sağlayacak şekilde sınırlandırılmaktadır. Buna örnek olarak on dokuzuncu yüzyılda Alman devletleri arasında kurulan Alman Gümrük Birliği (Zollverein) verilebilir⁹⁰¹.

3. Serbest Ticaret Bölgesinde

Serbest ticaret bölgesi⁹⁰²nde oluşan bütünleşmeyle üye devletler arasında gümrük vergilerine getirilen sınırlamalar kaldırılmaktadır. Üye devletler burada vergilere ilişkin yetkilerini karşılıklı olarak kullanmamaktadırlar. Serbest ticaret bölgesine üye olmayan ülkelere karşı, üye devletler bağımsız gümrük ve vergi politikaları uygulayabilmektedir. Serbest ticaret bölgelerindeki bütünleşme biçimleri üye devletlerin vergilendirme yetkilerini en az seviyede sınırlandırmaktadır. Serbest

⁸⁹⁹ Mehmet Akbay, **a.g.m.**, s. 32.

⁹⁰⁰ Kamil Güngör, “Gümrük Birliği Sürecinde Türk Vergi Sistemine Genel Bir Bakış (Dolaysız Vergiler)”, **Maliye Dergisi**, Eylül-Aralık 1998, Sayı: 129. s.31, 36; İsmail Şiriner, Murat Aydın, **a.g.m.**, s. 196.

⁹⁰¹ S. Rıdvan Karluk, **a.g.m.**, s. 318.

⁹⁰² “Serbest ticaret bölgesinde, bütünleşmeye üye devletlerarasında gümrük vergileri ve dış ticarete konulmuş olan sınırlandırmalar kaldırılır. Üye devletlerin vergilendirme yetkileri, birbirlerine karşı koyacakları, gümrük vergileri ve eş etkili vergiler açısından sınırlandırılmış olur. Üye devletler, bu vergilere ilişkin yetkilerini karşılıklı olarak kullanamazlar. Serbest ticaret bölgesine üye olmayan devletlere karşı, üye devletler bağımsız gümrük ve vergi politikası uygulayabilirler. Bu bütünleşme biçimi üye devletlerin vergilendirme yetkilerini en düşük düzeyde sınırlandırır.”, Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 237.

ticaret bölgesine örnek olarak, Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi (EFTA) ile Latin Amerika Serbest Ticaret Bölgesi (LAFTA) gösterilebilir⁹⁰³.

4. Ekonomik ve Parasal Birlikte

Ekonomik ve parasal birlik, ekonomik bütünleşmenin en ileri derecedeki aşamasıdır⁹⁰⁴. Ekonomik ve parasal birlik, ekonomik birlik kuran üye devletlerin para, maliye ve sosyal politikaları gibi hareketlere karşı uyguladıkları politikaların birleştirilmesini gerektirmektedir. Bu politikaların ise, kararları bağlayıcı olan devletler üstü bir kurum tarafından uygulanması gerekmektedir⁹⁰⁵. İşte bu en ileri aşama olup, tam bütünleşme olarak adlandırılır. Örnek olarak da Avrupa Birliği gösterilebilir⁹⁰⁶.

E. Uluslararası Kuruluşların Vergilendirmeye Etkileri

Devletler son yıllarda bazı ortak amaçlarını gerçekleştirebilmek için ekonomik, siyasal vb. alanlarda, uluslararası örgütler oluşturmaktadırlar. Bu örgütlerin gelirleri üye devletlerin mali olarak katkılarından meydana gelir. Örneğin; Birleşmiş Milletler (UN), Dünya Sağlık Örgütü (WHO), Gıda ve Tarım Örgütü (FAO), vb. üye devletlerin ödeme güçleri ulusal gelirlerine göre belirlenmektedir⁹⁰⁷.

Bu nedenle; uluslararası örgütlere üye devletlerin mali olarak katkıda bulunmaları, geniş anlamda vergilendirme yetkisi olarak ifade edilebilmektedir. Fakat bu mali katkı yöntemi, uluslararası örgüte mali özerklik hakkı tanımaz. Bazı

⁹⁰³ Burcu Keçeci, **a.g.m.**, s. 97.

⁹⁰⁴ “Ekonomik birliğin ön koşulu gümrük birliği ve ortak pazardır. Ekonomik birliğe üye devletler arasında, malların ve üretim faktörlerinin serbest dolaşımını etkileyen engellerin kaldırılması yanında, ulusal ekonomi politikalarının belli ölçüler içinde uyumlaştırılması gerekmektedir. Ekonomik birlik belli alanlarda ortak ekonomi politikası izlenmesini gerektirdiği için, belli bir derecede vergi birliğini de içermektedir. Ekonomik birliğin, devletler tarafından belirlenen amaçlarına koşut olarak, bu devletlerin vergilendirme yetkilerine sınırlandırmalar getirilir.”, Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 237.

⁹⁰⁵ Mehmet Akbay, **a.g.m.**, s. 33.

⁹⁰⁶ “Avrupa Birliği” hakkında daha detaylı bilgi edinmek için çalışmamızın Üçüncü Bölümünde yer alan II., E., 5., vd. alt başlıklarına bakılabilir.

⁹⁰⁷ Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, Mualla Öncel, **a.g.e.**, s. 67.

uluslararası örgütlerde dar anlamda vergilendirme yetkisine sahiptir⁹⁰⁸. Bu durumda uluslararası örgüt, mali özerkliğe sahip olup uluslar üstü bir nitelik kazanmış olur. Günümüze kadar az sayıda uluslararası örgüte vergilendirme yetkisi verilmiştir. 06.06.1967’de Uganda, Tanzanya ve Kenya arasında kurulan ancak başarıya ulaşamayan Doğu Afrika Topluluğu vergilendirme yetkisine sahipti⁹⁰⁹.

Çalışmamızda uluslararası ve uluslar üstü kuruluşlara yer verirken, Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne üye olma sürecinde olması sebebiyle Avrupa Birliği’ni daha detaylı bir şekilde açıklama gereksinimi duyduk. Aşağıda çeşitli uluslararası kuruluşlara yer verip, bunların sınırlandırma yetkilerini açıklamaya çalışacağız.

1. Uluslararası Para Fonu (IMF)

IMF, Dünya Bankası ile aynı tarihlerde kurulmuştur. IMF’nin çeşitli görevleri olmakla birlikte; gözetim, borç verme ve teknik yardım olmak üzere de üç ana görevi bulunmaktadır⁹¹⁰. IMF’nin görevlerini; uluslararası parasal ilişkilerin düzenli bir biçimde gelişmesini denetlemek, üye ülkeleri dış ticaret politikalarını serbestleştirmeye teşvik etmek, ekonomisi istikrarsızlık içinde olan ülkelere kısa süreli kredi sağlamak, üye ülkelerdeki uyum politikalarına desteklemek, üye ülkelerin, uluslararası ticari bankalara ödenemeyen borçlarının ortaya çıkması durumunda, sorunun çözümü için aracılık ve ödeme planları yapmak şeklinde açıklayabiliriz⁹¹¹.

IMF’nin ülkelerin sorunlarının çözümünde temel olan bazı noktalar bulunmaktadır. Bu sözü edilen noktaların amaçlarından biri de devlet bütçesindeki açığın kapatılması için başta vergiler olmak üzere kamu gelirlerinin artırılması

⁹⁰⁸ Murat Aydın, İsmail Şiriner, **a.g.m.**, s. 107.

⁹⁰⁹ Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, Mualla Öncel, **a.g.e.**, s., 68.

⁹¹⁰ “IMF”, (Çevrimiçi) <http://www.imf.org/external/work.htm>, 07.10.2006.; Aylin İdikut Özpençe, Özay Özpençe, **a.g.m.**, s. 16.

⁹¹¹ Güray Küçükkocaoğlu, International Monetary Fund, World Bank, Eximbank, OECD, OPEC, (Çevrimiçi) <http://www.baskent.edu.tr/~gurayk/finpazpazartesi19.doc>, s. 3, 17.05.2013; Aylin İdikut Özpençe, Özay Özpençe, **a.g.m.**, s. 17

yollarıdır⁹¹². Bu çeşit istikrar programlarının bazı özellikleri mevcuttur. Bunlardan bazıları, kamu harcamalarının azaltılması ve gelirlerinin arttırılması, fiyat kontrolleri vb. uygulamalardır⁹¹³.

Kredi ve borç ilişkisi içerisinde kuruluş verilen taahhütler arasında vergi oranları ile ilgili önemli değişiklikler bulunmaktadır. IMF üyesi ülkelerin borç geri ödeme süreçleri boyunca kuruluş önerilerine sıkı şekilde bağlı olması beklenmekte, Türkiye de bu uygulamaya bağlı kalmaktadır⁹¹⁴.

Türkiye ile IMF ilişkileri 1947 yılında başlamıştır. İlk kota 43 milyon dolar olarak belirlenmişti. 1958 Adnan Menderes'in başbakanlığı döneminde ilk borç alındı. Yüzde 69 devalüasyon⁹¹⁵ oldu. 1961 IMF ile ilk stand - by⁹¹⁶, Cemal Gürsel'in cumhurbaşkanlığı döneminde 01.01.1961 tarihinde yapıldı. 31.11.1961'de

⁹¹² Murat Aydın, İsmail Şiriner, **a.g.m.**, s. 108.

⁹¹³ Ahmet Özen, Özay Özpençe, "Osmanlı İmparatorluğu'nda ve Türkiye Cumhuriyeti'nde Borçlanma Politikaları ve Sonuçları", **Mevzuat Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 100, Nisan 2006, s. 18.

⁹¹⁴ Aylin İdikut Özpençe, Özay Özpençe, **a.g.m.**, s. 17.

⁹¹⁵ "Eski Yunan ve Roma'da devalüasyon, paranın temsil ettiği maden miktarının azaltılması yoluyla gerçekleştirilmekteydi. Belli bir altın ve gümüş miktarından basılan sikke miktarının çoğaltılması, para değerinin düşürülmesi sonucuna doğurmaktaydı. On dokuzuncu yüzyılda ise kağıt para miktarının arttırılması sonucu meydana gelen enflasyon, iç fiyatların artışı ve banknotların altına tahvil kabiliyetini yok ederek, para değerinin düşüşüne yol açmıştır. Böylece milli para biriminin karşılığı kabul edilen altın miktarı indirilmiş ve kambiyo kurları da buna göre ayarlanmıştır. Günümüzde, madeni para, altın para sistemi olmadığından yerli para biriminin değerinin düşülmesine, iç fiyatların yükselmesi sonucu elde edilemeyen döviz gelirleri dolayısıyla girilmektedir. Başlıca ihracatı teşvik etmek için yerli para birimi değeri, belli bir yabancı para esas alınmak suretiyle ayarlanmaktadır. Ancak bu tür bir uygulamanın başarılı olabilmesi için, devalüasyon sonrası iç fiyatların artışının önlenmesi, yabancı ülkelerin ithalat kısıtlamalarına başvurmaması gerekmektedir. Türkiye'de 1946, 1958 ve 1970 yıllarında istikrar programları çerçevesinde büyük devalüasyon yapılmıştır. 1977 - 1980 arası belirli aralıklarla yapılan devalüasyonlar o tarihten bu yana günlük ayarlamalara dönüşmüştür. Ne var ki, kambiyo denetimi hala geçerli olduğundan günlük ayarlamalar, para değerini piyasa şartlarına göre serbestçe belirlenmesi anlamına gelmemektedir. Türkiye'de para birimi düşürülmesi işlemi, Türk Lirası'nın Amerikan Doları karşısındaki değerine göre yapılmakta ve çapraz kurlar, dolara göre belirlenmektedir. En büyük devalüasyon, % 68,9 oranıyla 4 Ağustos 1958'de gerçekleşmiştir. " (Çevrimiçi) <http://tr.wikipedia.org/wiki/Deval%C3%BCasyon>, 06.11.2013.

⁹¹⁶ "Stand - by Düzenlemesi, Fon'un en sık kullanılan finansman mekanizmalarından biridir. Stand-by düzenlemeleri, 36 ayı aşmayacak şekilde, genellikle 12-24 aylık bir süreyi kapsamakta ve IMF kaynaklarının kullanımını belirli şartlara bağlamaktadır. Kredi kullanan ülke, IMF İcra Direktörleri Kurulu'na sunduğu Niyet Mektubunda ödemeler dengesi problemlerini makul bir süre içerisinde düzeltmeyi amaçlayan politikaları uygulayacağını taahhüt eder. Böylelikle, IMF kaynaklarını kullanan ülkelerin, ekonomilerindeki yapısal sorunları çözerek borçlarını ödeme kapasitelerini arttırmalarının temin edilmesi amaçlanmaktadır. Stand-by Düzenlemeleri sadece gelişmekte olan ülkelerin kullandığı bir mekanizma olmayıp, birçok sanayileşmiş ülke de geçmişte bu mekanizma ile Fon kaynaklarından yararlanmıştır. ", (Çevrimiçi)

<http://www.hazine.gov.tr/default.aspx?nsw=4Lohv1LHjN3NaGIBR3D5oA==H7deC+LxBI8=&mid=1003&nm=1003>, 05.11.2013.

sona erdi. 21.5 milyon SDR⁹¹⁷ alındı. 1961 - 1970 yılları arasında her yıl bir stand - by yapıldı, bir yıl dolmadan bitti. 1970 - 1978 tarihlerinde IMF'ye sekiz yıllık ara verildi ve bu sürede anlaşma yapılmadı. 1978 - 1980 tarihlerinde yeniden birer yıllık anlaşmalar yapıldı. 18.06.2013 tarihinde ilk kez IMF ile en uzun stand - by anlaşması yapıldı. 1980 yılından sonra da artarak devam etmektedir. 1984 - 1994 tarihleri arasında stand - by düzenlemesine gidilmedi. Nisan 1994 krizi, TL'yi yüzde otuz devalüe etti, 08.07.1994'te stand - by yapıldı, Eylül 1995'te sona erdi. 1999 Marmara depreminin ardından Aralık 1999'da 2.9 milyar SDR o dönemde yaklaşık 4 milyar dolarlık anlaşma yapıldı. 2000 - 2001 krizlerinin ardından 10 milyar dolarlık ilave kaynak sağlandı. Bu dönemde yapılan ek artırımlarla sağlanan kaynak 19 milyar dolara çıktı. 2002 18. Stand - by 04.02.2002 tarihinde imzalandı, Şubat 2005'te anlaşma sona ermeden 19. Stand - by'a gitti. 2008'de bir daha anlaşılmadı ve Türkiye'nin IMF'ye borcu yakın bir tarih olan 14.05.2013'te kapatıldı⁹¹⁸.

2. Dünya Bankası (DB)

Dünya Bankası 01.07.1944 tarihinde kurulmuştur. Dünya Bankası, dünya üzerindeki yoksulluğun ortadan kaldırılmasını amaçlamaktadır. Bunun yanında dış borcu olan ülkeler ile orta gelirli ülkelere borç vererek bu ülkelerin durumlarını düzeltmeyi amaçlamakta ve gelişmekte olan ülkelerde ise özel sektörü desteklemektedir. Dünya Bankası'na üye olmanın şart, IMF üyesi ülke olmaktır⁹¹⁹.

Dünya Bankasının genel gözetim görevi mevcut olmadığından dolayı IMF gibi ülkeleri düzenli olarak incelemez. Ancak Banka'dan kredi kullanan veya Banka destekli bir yapısal uyum programı uygulayan üye ülkelerde genel bir inceleme yapılmaktadır. Söz konusu inceleme üye ülkenin makroekonomik yapısı, uygulanan

⁹¹⁷ “SDR, IMF'nin üye ülkelerin mevcut resmi rezervlerine katkıda bulunmak amacıyla 1969 yılında oluşturduğu uluslararası bir rezerv varlığıdır. Özel Çekme Hakları üye ülkelere IMF kotalarıyla orantılı olarak tahsis edilir. SDR aynı zamanda IMF'nin ve diğer bazı uluslararası kuruluşların hesap birimi olarak kullanılmaktadır. SDR'nin değeri, başlıca uluslararası para birimlerinden oluşan bir sepet esas alınarak belirlenmektedir”, (Çevrimiçi) <http://www.imf.org/external/np/exr/facts/tur/sdrt.pdf>, 06.11.2013.

⁹¹⁸ “IMF'ye Borç Kapatıldı”, (Çevrimiçi) http://www.radikal.com.tr/ekonomi/bu_tusla_imfye_borc_kapandi-1133468, 17.06.2013.

⁹¹⁹ S. Rıdvan Karluk, **Uluslararası Ekonomik Mali ve Siyasal Kuruluşlar**, 5. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002, s. 239.

ekonomik politikaları kapsar ve rapor haline getirilerek ülke ekonomik raporu olarak yayımlanmaktadır⁹²⁰.

DB'nin, ülkelerin vergilendirme yetkisi üzerinde dolaylı bir etkisi bulunmaktadır⁹²¹. DB, borç alan ülkelere uluslararası alacaklıların çıkarları doğrultusunda yönlendirmeler yapabilir ve onları zorlayabilir. Bu yönlendirme gereklidir ancak zorlama girişiminin nedeni ülkelerin kendilerine borçlu olmasıdır.

DB, Türkiye'nin borçlu ve gelişmekte olan ülke olarak kabul edilmesinden dolayı bazı yasaların daha hazırlık aşamasında iken müdahalelerde bulunmaktadır. Örnek olarak; Devlet İhale Yasası, Şeker Yasası ve Elektrik Piyasası Yasası'nı gösterebiliriz. Bu durum Dünya Bankasının vergilendirme yetkisinde Türkiye üzerinde ne kadar etkili olduğunu gösterir bir durumdur⁹²².

3. Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ)

Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Antlaşması (GATT); 30.10.1947 tarihinde yirmi üç ülke arasında imzalanmış olup, üye ülkeler arasındaki gümrük politikalarının birbiriyle uyumlu hale getirilmesini ve bu ülkelere eş zamanlı ticaret imkânlarının sağlanmasını amaçlamıştır. 01.01.1995 tarihinden sonra GATT, serbest ticaretin önündeki engellerin kaldırılması amacıyla yerini DTÖ'ye bırakmıştır.

GATT'nin sahip olduğu ana kurallar bulunmaktadır. Bunları şu şekilde açıklayabiliriz⁹²³: Gümrük vergilerinin indirilmesi her üye ülkenin taviz listesinde yer alan oranlara bağlıdır ve ülkeler bu bağlı oranlardan dışarı çıkamamaktadır. Ulusal muamele kuralı ise, iç pazara ilişkin düzenlemedir ve ithal ve yerli mallar arasında ayırım yapılmamasını öngörür. En çok kayrılan ülke kuralı ise, bir üye ülke, herhangi bir ülkeye tanıdığı elverişli bir rejimi koşulsuz olarak tüm üye ülkelere uygulamak zorundadır. Korumanın sadece gümrük vergileri ile

⁹²⁰ S. Rıdvan Karluk, **a.g.e.**, s. 255, 256; Aylin İdikut Özpençe, Özyay Özpençe, **a.g.m.**, s. 15.

⁹²¹ Aylin İdikut Özpençe, Özyay Özpençe, **a.g.m.**, s. 17.

⁹²² Murat Aydın, İsmail Şiriner, **Maliye Politikası**, s. 108.

⁹²³ Nurettin Bilici, **Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme)**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş İkinci Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2005, s. 34.

gerçekleştirilmesinde, tarife dışı engellerin bazı istisnalar dışında tümüyle yasaklanmasını, tarifelerin de giderek azaltılmasını öngörmektedir.

Türkiye, DTÖ'nün kurucu üyeleri arasında yer almaktadır⁹²⁴. Türkiye'de tarım ürünlerinde ihtiyaç duyulan koruma önlemleri DTÖ anlaşması sınırları içerisinde belirlenmektedir⁹²⁵. Türkiye, tavan konsolidasyon⁹²⁶ imkanından yararlanılan mallar, örneğin şeker, süt vb. gibi, dışında bütün tarife pozisyonlarında 01.09.1986'da geçerli olan tarife oranlarını indirime esas almıştır. Öte yandan, Türkiye balıkçılık ürünleri hariç, tarım ürünlerinin tamamını DTÖ'ye konsolide etmiştir⁹²⁷. DTÖ'de vergilendirme yetkisi üye ülkelerin kendi inisiyatiflerindedir. Fakat uluslararası ticaretin düzenlenmesi için üye ülkelerin ikili ve çok taraflı anlaşmalarda belirli tarifelere uyması gerekmektedir⁹²⁸.

4. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)

14.12.1960 tarihinde Paris Antlaşması ile kurulan Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün, bu antlaşmanın ilk maddesinde üç temel amacı belirlenmiştir. Bunlar; üye olan ülkelere ekonomik kalkınmayı desteklemek, dünya ticaretinin

⁹²⁴ İGEME, (Çevrimiçi) <http://www.igeme.org.tr/tur/sss/sss.htm>, 12.01.2013; Aylin İdikut Özpençe, Özay Özpençe, **a.g.m.**, s. 15.

⁹²⁵ Uğur Çıplak, M. Eray Yücel, "İthalatta Koruma Önlemleri ile Tarım ve Gıda Fiyatları", **Araştırma Genel Müdürlüğü Çalışma Tebliği No: 04/01**, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası, Ocak 2004, s. 20, ayrıntılı bilgi için bkz. 31.12.2003 tarih ve 25333 sayılı 1. Mükerrer Resmi Gazete. "1. Askıya alma uygulaması, AB bölgesi içinde üretilmeyen fakat imalat sanayinde girdi olarak kullanılan bazı maddelerde gümrük vergilerinin askıya alınması, yani sıfırlanması veya indirime gidilmesi yoluyla maliyetinin düşürülmesi, böylece sanayicinin rekabet gücünün korunması anlamına gelmektedir. 2. DTÖ Tarım Anlaşması çerçevesinde ülkeler statülerini kendileri belirlemektedirler. Sadece en az gelişmiş ülkeler "EAGÜ'ler" Birleşmiş Milletler kriterlerine göre belirlenmektedir. GOÜ statüsü, Türkiye'nin kendi tercihidir ve DTÖ tarafından kabul edilmiştir.

3. Gelişme yolundaki ülkelere daha önce GATT taviz listelerinde yer almayan ürünlerde 1986 yılı hadlerinden daha yüksek oranları konsolide ederek indirime tabi tutabilmeleri imkanı tanınmasına "tavan konsolidasyon" denmektedir", bkz. Aylin İdikut Özpençe, Özay Özpençe, **a.g.m.**, s. 15.

⁹²⁶ "Uluslararası borçlanma işlemlerinde, borçlu bankanın veya doğrudan doğruya borçlu olan devletin alacaklı olan kurum ya da devletle anlaşarak, borcun vadesinin daha ileri bir tarihe alınması işlemine verilen addır. Bu işlemdeki daha uzun vade, daha uzun faiz götürüsü anlamına gelir. Halk arasında "Borcumu ne inkâr ederim, ne de öderim" olarak tanımlanır. Konsolidasyon kararı alan bir devlet, o an için bu borçların faizini dahi ödeyemeyecek durumdadır. İleriki yıllarda kendini düzeltip borçlarını kapatsa dahi, konsolidasyon işlemi, o ülkenin uluslararası kredi notunu ve prestijini düşürür. " (Çevrimiçi) <http://tr.wikipedia.org/wiki/Konsolidasyon>, 06.11.2013.

⁹²⁷ Ahmet Ay, Sinem Yapar, "Dünya Ticaret Örgütü Tarım Anlaşması ve Türkiye", Selçuk Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 13, Konya, 2005, s. 67.

⁹²⁸ Aylin İdikut Özpençe, Özay Özpençe, **a.g.m.**, s. 16.

uluslararası anlaşmalar içerisinde gelişmesine yardımcı olmak ve üye ülkelerde ekonomik gelişmeyi sağlamak olarak açıklanabilir⁹²⁹.

OECD, devletlerin vergileme konusunda karşılaştıkları zorlukları ortadan kaldırmaya çalışmaktadır. OECD modeli; antlaşmanın kapsamı, tanımlar, gelirin vergilendirilmesi, servetin vergilendirilmesi, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması yöntemleri, özel hükümler ve son hükümler olmak üzere yedi bölümden oluşmaktadır⁹³⁰.

Uluslararası antlaşma niteliğine sahip ikili vergi antlaşmaları yasa niteliğini haizdirler ve uygulamada mevzuata göre öncelik taşımaktadır⁹³¹. Kısacası, vergi yasalarıyla başka bir vergi antlaşması arasında birtakım farklılıkların bulunması durumunda vergi yasaları değil vergi antlaşması hükümleri uygulanır. Bu nedenle, OECD Örnek Vergi Antlaşması uluslararası bir antlaşma niteliğinde olmamakla birlikte sadece üye ülkeler tarafından kabul edilmiş bir tavsiye niteliğindedir⁹³².

Söz konusu Vergi Antlaşması'nda genel kural, yurtdışı kazançların yerleşim ülkesinde vergilendirilmesidir. Kaynak ülkede herhangi bir vergilendirme yapılmamaktadır. Çeşitli durumlarda ise, vergilendirme yetkisi tek başına kaynak ülkeye de tanınabilmektedir⁹³³. OECD üyesi ülkeler çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla OECD'nin hazırladığı antlaşmayı örnek alarak ikili antlaşma yapmaktadırlar⁹³⁴.

Türkiye bu antlaşmayı benimsemediği için OECD üyesi diğer devletlerle uzunca bir süre az sayıda çifte vergilendirmeyi önleme antlaşması imzalamış ve OECD'nin hazırladığı antlaşmayı ikili antlaşmalarında örnek olarak kullanmamıştır. Çünkü bu antlaşmalarda gelişmiş ülkelerin çıkarları açısından bakılmış, dolayısıyla

⁹²⁹ KOSGEB, "OECD'nin Yapısı ve Üyesi Ülkelerin Bilgi Profilleri", **Ekonomik ve Stratejik Araştırmalar Merkez Müdürlüğü**, Mart 2004, Ankara, s. 5.

⁹³⁰ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi**, s. 44.

⁹³¹ Aylin İdikut Özpençe, Özay Özpençe, **a.g.m.**, s. 11.

⁹³² Uğur Çıplak, M. Eray Yücel, **a.g.m.**, s. 20.

⁹³³ A. Bayazıt Balcı, "Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-III", **Vergi Dünyası**, Sayı: 265, Eylül 2003, s. 15, 18. Ayrıntılı bilgi için bkz "OECD, The 2005 Update To The Model Tax Convention, 15 March 2004", (Çevrimiçi) <http://www.oecd.org/dataoecd/54/24/34576874.pdf>, 17.05.2013.

⁹³⁴ Esra Ekmekçi, **a.g.e.**, s. 95.

vergilelendirmede yerleşiklik ilkesi üzerine ağırlık verilmiştir⁹³⁵. Türkiye’de Maliye Bakanlığı çifte vergilelendirmeyi önleme antlaşmalarına temel olmak üzere bir antlaşma modeli hazırlamıştır. Türkiye, Avusturya ve Norveç ile gelir ve servet vergilerinde çifte vergilelendirmeyi önleme antlaşması imzalamış ve bu antlaşmaların yasa ile onaylanmaları uygun bulmuştur. Bu antlaşmalarla Türkiye Cumhuriyeti antlaşmaların düzenleme alanına giren konular bakımından vergilelendirme yetkisini sınırlandırmıştır⁹³⁶.

OECD tarafından, e - ticaretin vergilelendirilmesi konusu açısından da tarafsızlık, verimlilik, kesinlik, belirlilik, basitlik, etkinlik, adillik, esneklik gibi çeşitli vergilelendirme ilkeleri ortaya konulmuştur⁹³⁷. OECD aynı zamanda transfer fiyatlandırması⁹³⁸ konusunda bir rehber hazırlamış olup, bazı konulardaki önerilerin ve çalışmaların yetersiz olduğunu da vurgulamıştır⁹³⁹.

5. Avrupa Birliği (AB)

Avrupa Birliği tek bir pazar haline gelmek istemesinden dolayı; mal, hizmet, sermaye ve emeğin serbest dolaşımını hedeflemektedir. Bu nedenle de üye devletlerin mevzuatlarında uyum sağlanması gerekmektedir. Söz konusu durum vergilelendirme yetkisi konusunu da kapsamaktadır. Bu nedenle de Avrupa Topluluğu

⁹³⁵ Murat Aydın, İsmail Şiriner, **Maliye Politikası**, s. 108.

⁹³⁶ Aylin İdikut Özpençe, Özay Özpençe, **a.g.m.**, s. 12.

⁹³⁷ Fatih Saraçoğlu, “Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye”, Ankara, **Maliye ve Hukuk Yayınları**, Nisan 2006, s. 82.

⁹³⁸ “5422 sayılı Kurumlar Vergisi Yasası’nda yer alan “örtülü kazanç” müessesesi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Yasası’nın 13. maddesi ile “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” adı altında yeniden düzenlenmiş olup, 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Öte yandan 5615 sayılı Yasayla Gelir Vergisi Yasası’nın 41. maddesinde yapılan düzenlemelerle de ticari kazanç ve zirai kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri de transfer fiyatlandırması uygulamasına dâhil edilmiştir. Transfer fiyatlandırması, vergi mükellefleri ve ilişkili kişiler arasında gerçekleşen, mal teslimleri ve hizmet ifaları başta olmak üzere yapılan tüm işlemler için tespit edilen ve uygulanan fiyattır. Transfer fiyatlandırması uygulaması da bu ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin emsallere uygunluk ilkesi uyarınca tespit edilmesi noktasında odaklanmaktadır. ”, (Çevrimiçi) <http://www.vergidergisi.net/transfer-fiyatlandirmasi-nedir/>, 06.11.2013.

⁹³⁹ Özgür Saraç, “Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları, Türkiye Değerlendirmesi”, **Maliye ve Hukuk Yayınları**, Ankara, Ağustos 2006, s. 190.

Temel Kuruluş Yasasının 99. maddesi, pazarın gelişimini sağlayacağından, üye ülkelerin dolaylı vergiler mevzuatı açısından uyumunu önermektedir⁹⁴⁰.

AB ülkeleri seneler süren süreç içerisinde bir yandan kendi vergilendirme sistemlerini iyileştirmeye çalışırken diğer yandan da ortak bir yapıyı oluşturmaya çalışmaktadırlar⁹⁴¹. Çalışmamızda, Türkiye'nin AB'ye üyelik süreci içerisinde yer alması dolayısıyla, AB kuruluşuna diğer kuruluşlardan daha detaylı bir şekilde yer verdik.

a. Avrupa Birliği'nde Vergilendirme Yetkisi

Avrupa Birliği'nde vergilendirme yetkisi ulusal bağımsızlığın temel ve vazgeçilmez bir unsurudur. Avrupa Birliği'nde vergilendirme yetkisi diğer taraftan da, tasarrufları özendirmesi, tüketimi etkilemesi ve işletmeleri yönlendirmesi bakımlarından bir ekonomik düzenleme biçimidir.⁹⁴².

Avrupa Birliği, vergi politikalarının sorumluluklarını üye ülkelerin kendilerine bırakmıştır. Bütün ülkeler bunu Anayasalarının gereklerini dikkate alarak kısmi olarak bölgesel veya yerel idarelere de devredebilmektedirler. Başka bir deyişle Avrupa Birliği, vergiler konusunda sadece yardımcı bir rol üstlenmiştir. Amacı ulusal vergi sistemlerinin standart bir yapıya kavuşturulması değil, onların hem birbirlerine hem de Avrupa Birliği Antlaşmasının amaçlarına uygunluğunu sağlamaktır⁹⁴³.

⁹⁴⁰ Avrupa Topluluğu Temel Kuruluş Yasasının 6. Direktifi, 17.05.1977.

⁹⁴¹ “Örneğin, KDV bütün üye ülkelerde mevcuttur ve 1967 yılında Avrupa Birliği'nde KDV ile ilgili ilk karar alınmıştır. Bu karara göre AB, üye ülkelerden kendilerinin uyguladığı dolaylı vergiler yerine KDV uygulamasının kabul edilmesini istemektedir. Her üye ülkenin kendi yasalarını yapma gücü vardır ve buna müdahale edilmesi de söz konusu değildir.”, Nedret Çetin, “Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 2010, Sayı: 263, s. 71.

⁹⁴² “Ayrıca hükümetlerin bütçe ihtiyaçları ve gelir dağılımı gibi politikalarının da vazgeçilmez bir aracı konumundadır. Tüm bu etkiler nedeni ile konu üye ülkeler için özellikle tek pazar ve tek para uygulamasına geçildiği günümüzde, her zamankinden daha büyük bir önem kazanmıştır. Çünkü Avrupa Birliği başlangıçta vergileme politikalarını birinci öncelikler arasına almamış bu nedenle de vergileme konusunda pazar bütünleşmesini ve girişimciler arasında hakça rekabeti sağlayacak etkin bir yasal düzenleme yapmamıştır.”, Biltekin Özdemir, **a.g.e.**, s. 177.

⁹⁴³ Ayrıntılı bilgi için bkz: “Tax Policy in the EU, 2000”, (Çevrimiçi) <http://www.euturkey.org.te/abportal>; <http://www.euturkey.org.tr/abportal>, 16.05.2013.

b. Vergilendirme Yetkisinin Özellikleri

Avrupa Birliği üyesi ülkelerin vergilendirme politikası, her üye devletin kendi vergi çeşitlerini ve oranlarını özgür bir biçimde oluşturması üzerine kuruludur. Üye devletlerde uygulanan vergi ve sosyal politikalar o devletlerin hükümetlerine aittir. Üye devletlerin çoğunda emekli aylıkları ile sağlık harcamalarının her geçen gün daha da artmasıyla birlikte, hükümetleri yeni kaynaklar bulmaya ve dolayısıyla yeni vergi politikaları üretmeye zorlamaktadır⁹⁴⁴.

Avrupa Birliği'ne Eski Doğu Bloku içerisinde yer almış ülkelerin birçoğunun katılımıyla, Doğu Avrupa Ülkeleri, kendi vergi sistemlerini değiştirdiler. Ayrıca yenilemeler yapıp, düşük vergi oranları uygulamaya koydular. Uygulanan bu vergi oranları Fransa, İtalya ve Almanya gibi Birlik içinde bulunan ülkeler için uluslararası sermaye yatırımlarını çekebilmesi için rekabet anlamı taşıdığından dolayı sermaye girişi açısından bir azalmaya neden olmuştur. Bu durum da büyük Batı Avrupa Ülkelerini vergi politikalarını tekrar gözden geçirmeye zorlamaktadır⁹⁴⁵.

İrlanda, Gelir Vergisi oranını 1980'lerde düşürdükten sonra, uluslararası sermayeyi ülkeye çekmeyi başardı ve böylece büyük bir ekonomik gelişme sağlandı. İrlanda'nın uyguladığı bu vergi politikası, düşük vergi oranlarının da yardımıyla uluslararası sermayeyi kendi ülkesine çekmeyi başarabildi⁹⁴⁶. Bu model, vergi oranlarının kullanılarak uluslararası sermayeyi korkutup kaçırmak yerine nasıl ülkeye çekilebileceğini göstermek adına güzel bir örnek teşkil etmektedir⁹⁴⁷.

Örneğin Almanya, İrlanda modelini uygulamalarındaki politikanın kabul edilebilir olmadığını, düşük vergi oranları rekabetinin haksızlıklara yol açtığını belirtmiştir. Çünkü Alman firmalarının yatırımlarını söz konusu ülkelere kaydırması

⁹⁴⁴ “Avrupa Birliği'nde son yıllarda uygulanan vergi politikaları iktisadi gelişmelerin daha kötüye gitmesine yol açmıştır. Ortalama olarak üye devletlerin gayrisafi milli gelirin yaklaşık yüzde ellisini oluşturan vergi yükü oldukça yüksek olması dolayısıyla işsizlik oranı da çift rakamlara ulaşmıştır.”, Nedret Çetin, **a.g.m.**, s. 72.

⁹⁴⁵ (Çevrimiçi) http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/contact/index_en.htm, 01.05.2013.

⁹⁴⁶ Recai Dönmez, “Vergi Hukuku Açısından Küreselleşme ve Elektronik Ticaret”, **Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt XIV, Sayı: 1- 2, 1998, s. 415, 452.

⁹⁴⁷ Nedret Çetin, **a.g.m.**, s. 72.

sonucu, Almanya'dan sermaye çıkışına yol açtıklarını, bu durumun da Almanya'daki istihdamı ve milli gelirini doğrudan etkilediği vurgulanmıştır⁹⁴⁸.

Avrupa Birliği üyeleri arasında mevcut olan bu vergi oranları rekabetinin önlenmesi açısından, Almanya, Fransa ve İtalya gibi ülkelerin öncülüğünü yaptıkları Avrupa Birliği Ülkeleri'nde aynı oranlı kurumlar vergisi uygulaması için de görüşülmüştür. Bu sebeple, üye ülkeler arasında, üye ülkelerin kendi ürettikleri mal ve hizmetlere vergi avantajı sağlamak suretiyle rekabetçi bir şekilde hareket etmeleri yasaklanmıştır. Ortak Pazarın ve serbest rekabetin oluşturulmasında, vergi avantajlarını yasaklayan genelgelerin uygulamaya konulması, üye devletlerarasında yapılan ithalat ve ihracatta ortak gümrük tarifesinin kabul edilmesi bu amaçlara yöneliktir⁹⁴⁹.

c. Avrupa Birliği'nde Yerel İdareler

(1) Yerel İdarelerin Özellikleri

Avrupa Birliğinin oluşumu ve yapılaşması sürecinde, üye devletlerin egemenliklerinin belirli bir kısmını Birliğe bırakıyor olması sonucunda yerel özerkliklerin öneminin artması meydana gelmiştir⁹⁵⁰. Avrupa Birliği içinde yerel idareler yerini tam olarak belirlemiş değildir. Avrupa Birliği büyüyüp geliştikçe, farklı alanlardaki ulusal yapıları, egemenliklerini Birliğe devretmekte, bunun sonucunda Birliğin yerel idarelerin yetki alanına karışması tehlikesi ortaya çıkmaktadır. Avrupa'nın bütünleşmesinde yerel ve bölgesel idarelerin işlevi, 07.02.1992'de Avrupa Birliği Antlaşmasının Maastricht'te imzalanması ile ayrı bir

⁹⁴⁸ Nuray Altuğ, **İstikrar Politikaları ve Ülke Örnekleri**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2001, s. 57.; Avrupa Konseyi'nin 1985 yılında kabul ettiği Avrupa Yerel İdareler Özerklik Şartı'nın 3. maddesinde yerel idare kavramı, şu şekilde tanımlanmıştır; "Özerk yerel idare kavramı yerel makamların, yasalarla belirtilen sınırlar çerçevesinde, kamu işlerinin önemli bir bölümünü kendi sorumlulukları altında ve yerel nüfusun çıkarları doğrultusunda düzenleme ve yönetme hakkı ve imkânı anlamını taşır.", Aykut Tavşancı, Burcu Keçeci, **Avrupa Birliği**, s. 140.

⁹⁴⁹ Nedret Çetin, **a.g.m.**, s. 72.

⁹⁵⁰ Aykut Tavşancı, Burcu Keçeci, **Avrupa Birliği**, s. 140.

önem kazanmıştır⁹⁵¹. Birlik çalışmalarının başından bu yana güçlü bir Avrupa'nın yerel birimleri zayıflatıp ortadan kaldıracağı duygusu var olmuştur. Hatta yerel idareler, sahip oldukları yetkilerin Birliğin merkezine aktarılacağından her zaman kuşku da duymuşlardır⁹⁵².

Maastricht'te imzalanan Avrupa Birliği Antlaşması ile yukarıda belirttiklerimizin dışında, kamu hizmetlerinin daha etkin ve halka yakın olarak yerel düzeyde yerine getirilmesini öngören hizmette yerellik ile halka yakınlık ilkesi getirilmiştir⁹⁵³. Maastricht Anlaşmasında siyasal birlik konusunda uluslararası bir anlaşmanın sağlanması yerellik ilkesi sayesinde gerçekleşmiştir⁹⁵⁴. Yerellik ilkesi ile Avrupa Yerel İdareler Özerklik Şartında tanımlanmıştır⁹⁵⁵.

Yukarıda bahsettiğimiz tanımlardan da anlaşılabacağı gibi yerellik ilkesi yerel idarelerin yetkileriyle sınırlı değildir. Bu ilke ile beraber demokrasi başta olmak üzere, açıklık ve belirlilik ilkeleri de gelişerek uygulanmaya başlanmıştır⁹⁵⁶.

⁹⁵¹ Ruşen Keleş, **Yerinden Yönetim ve Siyaset**, 4. Basım, İstanbul, Cem Yayınevi, 2000, s. 79.

⁹⁵² “Bu nedenle Avrupa Komisyonu, 1986 Avrupa Tek Senedi ile bölgesel politikaların hazırlanıp uygulanması sürecine üye ülkelerin katılımını artırmayı amaçlamıştır. Bu doğrultuda bölgesel kalkınma politikaları konularında ve Birlik politikalarının yerel ve bölgesel idareler üzerindeki etkileri ile ilgili konularda danışılmak üzere, 1988 yılında Yerel ve Bölgesel İdareler Danışma Konseyi kurulmuştur. Bu yüzden Avrupa Birliği, resmi statüde bir danışma organı olarak 07.02.1992’de imzalanan Maastricht Anlaşması ile Bölgeler Komitesi’ni, yerel idarelerin duydukları korkuları gidermek amacıyla kurmuştur⁹⁵². Bu kurulan Komitenin işlevi, yerel ve bölgesel idarelerin güçlenmesini sağlamaktır. Ayrıca tüm bunların yanında, yerel ve bölgesel yapılanmaların hukuki ve idari açıdan incelenip aralarındaki işbirliklerinin kurulmasını üstlenir. Komitenin amacı ise, Avrupa’daki demokratik ve siyasal yapıyı daha da ileri taşımaktır.”, Aykut Tavşancı, Burcu Keçeci, **a.g.m.**, s. 141.; Ruşen Keleş, **a.g.e.**, s. 79.

⁹⁵³ Burcu Keçeci, **Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkisi**, Edirne, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s. 94.; Muhammet Kösecik, **a.g.m.**, s. 10.

⁹⁵⁴ M. Ferhat Emil, H. Hakan Yılmaz, “Avrupa Birliği Türkiye Arasında Yerel Yönetimlerin Finansman ve Yönetim Uyumlaştırılması”, (Çevrimiçi) <http://maliyesempozyumu.pamukkale.edu.tr>, 14.05.2013.

⁹⁵⁵ Avrupa Yerel İdareler Özerklik Şartının 4/3. maddesinde şöyle denilmektedir; “Kamu sorumlulukları genellikle ve tercihen vatandaşa en yakın olan makamlar tarafından kullanılacaktır. Sorumluluğun bir başka makama verilmesinde, görevin kapsam ve niteliği ile yetkinlik ve ekonomi gerekleri göz önünde bulundurulmalıdır”. Yerellik ilkesi Maastricht Anlaşması’nın 3/b maddesinde ise; “Salt kendi yetkisi altında bulunmayan alanlarda, hizmette halka yakınlık ilkesi uyarınca Birlik, ancak tasarlanan eylemin hedefleri üye devletler tarafından yeterli biçimde gerçekleştirilmeyecekse ve dolayısıyla tasarlanan eylemin boyutları ve sonuçları itibarıyla Birlik düzeyinde daha iyi gerçekleştirilebilecekse müdahalede bulunur. Birliğin eylemi, bu anlaşmanın hedeflerine ulaşmak için gerekli olan düzeyi aşmaz”, Burcu Keçeci, **a.g.t.**, s. 94.; Aykut Tavşancı, Burcu Keçeci, **a.g.m.**, s. 141

⁹⁵⁶ İlhan Tekeli, Selim İlkin, **Avrupa Birliği**, Türkiye ve Yerellik, IULA-EMME, 2003, s. 83.

(2) Yerel İdarelerin Vergilendirme Yetkisi

Avrupa Birliği'nin gelişiminde yerel idareler büyük önem taşımaktadır. Yerel idareler, vatandaşa yakınlığıyla Avrupa'nın demokratikleşme sürecini artırmaktadır. Bundan başka Avrupa Birliği'ndeki yerel idareler kamu sektörüne ait görevlerin büyük bir kısmının sorumluluğunu taşımaktadır. Avrupa Birliği'nde ülkeler içerisinde yerel idareler farklılık göstermektedir. Bundan dolayı mali yapılarında da belirli farklılıklar meydana gelmektedir⁹⁵⁷.

Avrupa Birliği'ni oluşturan devletlerin vergilendirme sistemleri, ekonomik ve sosyal yapıları gibi birbirinden farklıdır. Fakat üye ülkelerin vergi politikalarının, ortak pazarın düzgün işlemesi için belirli şartlar altında düzenlenmesi de gerekmektedir⁹⁵⁸.

Yerel idarelerin finansmanı çeşitli gelir kaynaklarından oluşmaktadır. Bunlar; vergiler, bağışlar ve borçlanmalardır. Yerel idarelerin merkezi hükümetin bağışlarına güvendiği ve düşük vergi gelirlerine sahip olduğu ülkeler arasında Birleşik Krallık, İrlanda ve Hollanda gösterilebilir. Avusturya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Almanya, Fransa, Lüksemburg, İspanya ve İsveç gibi ülkeler ise; yerel vergilerden yüksek gelir elde ederler fakat buna rağmen bütün bu ülkelerde merkezi hükümet bağışları önemli bir yere sahiptir⁹⁵⁹.

⁹⁵⁷ Burcu Keçeci, **a.g.t.**, s. 97.; Aykut Tavşancı, Burcu Keçeci, **Avrupa Birliği**, s. 96.

⁹⁵⁸“Ortak Pazarın amacı bu oluşan birlik içerisinde malların serbest dolaşımıdır. Bu durumun ise vergi düzenlemeleri ile engellenmemesi gerekmektedir. Avrupa Birliği vergi politikasının sınırını, Roma Antlaşması ile amaçlanan ekonomik bütünleşme oluşturur. Avrupa Birliği, üye devletlerin vergilendirme yetkilerini hem Roma Antlaşması, hem de Birlik kurumlarının anlaşma amaçları yönündeki uygulamalarıyla sınırlandırmaktadır.”, Nicholas Moussis, Çev. Ahmet Fethi, **Avrupa Birliği Politikalarına Giriş Rehberi**, İstanbul, Mega Pres, 2004, s. 284.

⁹⁵⁹ “Bazı üye ülkelerde ise; yerel vergilemenin çok önemli olduğu bilinmektedir. Bu nedenledir ki; İtalya ve İspanya gibi ülkelerde yerel vergilemeye güven duyulur. Üye ülkeler arasında bulunan Yunanistan, Lüksemburg ve Portekiz hariç, diğer üye ülkelerde yerel idare maliyesinde küçük bir rol oynamaktadır.”, Burcu Keçeci, **a.g.t.**, s. 97.

d. Vergilendirme Yetkisindeki Sınırlar

Avrupa Birliği, Roma Antlaşması'nın 95., 96., 99. ve 100. maddeleri⁹⁶⁰ ile vergi alanındaki düzenlemelerinin hukuki temelini ve vergilendirme alanındaki

⁹⁶⁰ Roma Antlaşması, Bölüm 2, Vergi Hükümleri, Madde 95: Hiçbir Üye Devlet diğer Üye Devletlerin ürünlerine, kendi benzer ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak uyguladığından daha yüksek herhangi bir iç vergiyi doğrudan veya dolaylı olarak koyamaz. Ayrıca hiçbir Üye Devlet diğer Üye Devletlerin ürünlerine, diğer ürünlere dolaylı koruma sağlayacak nitelikte herhangi bir iç vergi uygulayamaz. Üye Devletler, en geç ikinci aşamanın başında, işbu Antlaşma yürürlüğe girdiği sırada mevcut ve yukarıdaki kurallara aykırı olan hükümleri kaldırır veya düzeltirler. Madde 96: Ürünler herhangi bir Üye Devlet ülkesine ihraç edildiğinde doğrudan ya da dolaylı olarak içeride tabi tutuldukları vergilerden daha yüksek bir iç vergi iadesinden yararlanamazlar. Madde 97: Yaygın muamele vergisi tipinde muamele vergisi uygulayan Üye Devletler, ithal edilen ürünlere uyguladıkları iç vergilendirme veya ihraç edilen ürünler için izin verilen iadeler söz konusu olduğunda, 95 ve 96. Maddelerde belirtilen ilkelerin ihlal edilmemesi koşuluyla, her bir ürün veya ürün grubu için ortalama vergi oranları saptayabilirler. Bir Üye Devletin saptadığı ortalama vergi oranlarının bu ilkelere uymadığı durumlarda, Komisyon, ilgili Devlete konuya ilişkin gerekli direktif veya kararları gönderir. Madde 98: Muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergi türleri dışındaki yükümler konusunda, tasarlanan tedbirler, Komisyonun önerisi üzerine Konsey tarafından sınırlı bir süre için nitelikli çoğunluk ile daha önceden onaylanmış olmadıkça, diğer Üye Devletlere yapılan ihracat ile ilgili indirim veya vergi iadesi sağlanamaz ve Üye Devletlerden yapılacak ithalata ilişkin telafi edici vergiler konamaz. Madde 99*: Konsey, Komisyonun önerisi üzerine ve Avrupa Parlamentosunun görüşünü aldıktan sonra oybirliğiyle, muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer tür dolaylı vergilere ilişkin mevzuatın uyumlaştırılmasına yönelik hükümleri, bu uyumlaştırmanın 8a. Maddesinde öngörülen sürede iç pazarın kurulmasını ve işleyişini sağlaması için gerekli olduğu ölçüde kabul eder. Bölüm 3, Mevzuatın Yakınlaştırılması, Madde 100: Komisyonun önerisi üzerine Konsey, oybirliğiyle, Üye Devletlerin, ortak pazarın kuruluş ve işleyişini doğrudan etkileyebilecek yasa, tüzük veya idari düzenlemelerin yakınlaştırılmasına yönelik direktifler çıkarır.* Bu Madde Tek Avrupa Senedinin 17.Maddesi ile değiştirilmiştir. Bir veya daha fazla Üye Devlette, uygulanmaları mevzuat değişikliği gerektirebilecek direktifler söz konusu olduğunda, Avrupa Parlamentosu ve Ekonomik ve Sosyal Komitenin görüşü alınır. Madde 100a*: 1. 100. Maddeye uymaksızın ve işbu Antlaşmanın aksine hükümleri saklı kalmak kaydıyla, Madde 8a da belirlenen hedeflere ulaşılması için aşağıdaki hükümler uygulanır. Konsey, Komisyonun önerisi üzerine, Avrupa Parlamentosu ile işbirliği içinde ve Ekonomik ve Sosyal Komitenin görüşünü aldıktan sonra nitelikli çoğunluk ile Üye Devletlerin iç pazarın kurulmasını ve işlenmesini amaç edinmiş yasa, tüzük veya idari düzenlemelerin yakınlaştırılmasına ilişkin tedbirleri tespit eder. 2. 1. paragraf, vergilere ilişkin hükümlere, kişilerin serbest dolaşımı ve bağımlı çalışanların hak ve çıkarlarıyla ilgili hükümlere uygulanmaz. 3. Komisyon, 1. paragrafta öngörülen sağlık, güvenlik, çevre ve tüketicinin korunmasına ilişkin önerilerinde yüksek bir koruma düzeyini esas alır. 4. Eğer, bir uyum tedbirinin Konseyce nitelikli çoğunlukla kabulünü takiben bir Üye Devlet, 36. Maddede yer alan temel zorunluluklar nedeniyle veya çevre korunması ile ya da çalışma ortamı ile ilgili olarak ulusal hükümleri uygulamayı gerekli görürse bu hükümleri Komisyona bildirir. * Bu Madde Tek Avrupa Senedinin 18.Maddesi ile eklenmiştir. Komisyon, ilgili hükümlerin Üye Devletler arasındaki ticarete keyfi bir ayrımcılık aracı veya örtülü bir kısıtlama olmadıklarını araştırdıktan sonra bunları teyit eder. Komisyon veya herhangi bir Üye Devlet, başka bir Üye Devletin işbu Maddede belirtilen yetkileri usulsüz kullandığını düşünürse 169 ve 170. Maddelerde yer alan usule uymaksızın konuyu doğrudan doğruya Adalet Divanına götürebilir. 5. Yukarıda değinilen uyum tedbirleri, uygun durumlarda, 36. Maddede yer alan, ekonomik olmayan bir veya daha fazla nedenle Topluluğun denetim sürecine tabi geçici tedbirler almaları için Üye Devletlere yetki veren koruyucu bir hükmü de içerir. Madde 100 b*: 1. 1992 yılı içinde, Komisyon, her Üye Devlet ile birlikte 100a Maddesinin kapsamına giren ve bu maddeye uygun olarak uyumlaştırılması yapılmamış ulusal nitelikli yasa, tüzük ve idari düzenlemelerin bir envanterini çıkarır. Konsey, Madde 100a'nın hükümlerine uygun olarak, bir Üye Devlette yürürlükte

sınırlarını belirlemiştir. Yapılan düzenlemeler, doğrudan vergilendirmeleri, dolaylı vergileri ve hisse transferleri vb. gibi alanları kapsar⁹⁶¹. Burada anlaşılması gereken nokta, salt vergi önlemlerinin doğrudan yahut dolaylı olarak, yerli bir ürünün rakiplerine karşı korunmasını sağlayamamasıdır. Tek pazarın malların serbest dolaşımını sağlama hedefine dayanan bu ilkeyle, aynı nitelikteki ürünler arasında farklı vergi uygulamaları yasaklanmak istenmektedir⁹⁶².

Birlik, doğrudan vergilerin uyumlaştırılması hakkında özel bir hüküm bulunmamakla birlikte, dolaylı vergileri uyumlaştırmaya yetkili kılınmıştır. Antlaşma'nın 94. maddesi doğrudan vergilendirme için tek pazarı doğrudan etkileyen hususlarla sınırlama hükümleri ortaya koymaktadır⁹⁶³. Kural olarak, ulusal vergi politikalarına ilişkin sorumluluk ve yetki üye devletlere aittir. Komisyon ise bu konuda yan rol üstlenmektedir⁹⁶⁴. Birlikte, üye olan devletlerin vergilendirme

olan hükümlerin diğer bir Üye Devlette uygulananlarla eş değer sayılmasına karar verebilir. 2. Madde 100a(4)'ün hükümleri kıyas yoluyla uygulanır. * Bu Madde Tek Avrupa Senedinin 19.Maddesi ile eklenmiştir. 3. Komisyon, birinci paragrafın 1. bendinde sözü edilen envanteri hazırlar ve uygun önerileri Konseyin 1992 yılı sonuna kadar karar vermesi için zamanında gönderir., The Treaty of Rome,(Çevrimiçi)http://ec.europa.eu/economy_finance/emu_history/documents/treaties/rometreaty2.pdf, 11.02.2014.; Ayrıca Roma Sözleşme Metinleri için bkz. Gülin Güngör, **Temel Milletlerarası Özel Hukuk Metinlerinin Sözleşmeden Doğan Borç İlişkilerine Uygulanacak Hukuk Konusunda Yakınlık Yaklaşımı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007, s. 102 vd.

⁹⁶¹ “Bu sözü edilen maddeler Avrupa Birliği'nin vergi uyumlaştırması için çok önemlidirler. Kurucu Antlaşma'nın 90. maddesinde; Hiçbir üye Devlet, diğer üye ülkelerin ürünlerine yerli ürünlere uygulanandan daha yüksek, doğrudan ya da dolaylı vergi koyamaz hükmü yer alır. Bu sözü edilen madde ile üye devletlerin, diğer üye devletlerin ürünlerine yerli ürünlerin dolaylı olarak korunmasını sağlayacak nitelikte iç vergilendirme uygulamalarına sınır koyarak yasaklamaktadır. 90. madde, özellikle üye devletlerin vergi yasalarının ayrımcılık yapmama ilkesine uymasını sağlamaya çalışmaktadır.”, European Commission, “Company Taxation in the Internal Market”, **OECD, Tax Reform in OECD Countries**, (Çevrimiçi) http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdf, 07.05.2013.

⁹⁶² “Ancak farklı vergi uygulaması, ürünün niteliğinin farklı olmasından kaynaklanması halinde geçerlilik kazanır. 90. madde, vergi yasalarının ayrımcılık yapmaması ilkesine dayanmaktadır. Bu madde ayrıca, üye devletlerin yeri yahut üreticisi esas alınarak meydana getirilen bir ürünün, aynı nitelikteki ürünler arasında ayrımcılık meydana getirecek şekilde vergilendirilmesini de yasaklamaktadır”, Ziya Suer, “Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri”, **İstanbul Sanayi Odası**, No: 246, Haziran 2011, s. 5.

⁹⁶³ “Bu maddede belirtildiği üzere, “Konsey Komisyon'un önerisi üzerine oybirliği ile hareket ederek ve Avrupa Parlamentosu'na ve Ekonomik ve Sosyal Komite'ye danıştıktan sonra, tek pazarın kuruluş ve işleyişini doğrudan etkileyecek üye devletlerin yasa düzenleme ve idari kararlarını yakınlaştırmak amacı ile yönergeler yayınlar”. Avrupa Birliği, Komisyon'un tavsiyesi üzerine oybirliği ile anlaşarak dolaylı vergiler için, iç pazarın kurulması ve işlemesini sağlamaya yönelik zorunluluk olan mevzuat uyumlaştırmasına yönelik düzenlemeleri yapacağını belirtmektedir. ” “Gelir ve servet üzerinden alınan vergiler dolaysız, harcamalar üzerinden (mal ve hizmetler üzerinden) alınan vergiler ise dolaylı vergiler olarak sınıflandırılmaktadır.”, (Çevrimiçi) http://www.tusiad.org.tr/_rsc/shared/file/DOLAYLI-DOLAYSIZ-VERGI.pdf, 07.11.2013.

⁹⁶⁴ Ziya Suer, **a.g.m.**, s. 6.

yetkilerine doğrudan ve de dolaylı olarak sınırlamalar da getirilmiştir. Bu bahsedilen sınırlamalar, Antlaşmalar ve Adalet Divanı'nın bahsettiği şekliyle asli ve tali mevzuattır. Bu noktada ikincil Avrupa Birliği hukukunun gerçek önemi ortaya çıkmaktadır. Tali olan mevzuat, belirli olan Birlik organlarının, Avrupa Birliği'ni kuran Antlaşmaları kapsayan asli mevzuat tarafından kendilerine düzenleme yapma yetkisine dayanarak çıkardıkları mevzuatı ifade etmektedir⁹⁶⁵.

Vergi politikasının saptanabilmesi ve uygulanabilmesinde, tali Avrupa Birliği hukuku belirleyici bir işleve sahip bulunmaktadır. Üye devletlerin doğrudan vergi mevzuatlarında antlaşma hükümlerini, bilhassa dört temel özgürlüğü ihlal etmemeleri maksadıyla sınırlandırılmalar getirilmiştir⁹⁶⁶. Üye devletlerin yetkilerine getirilmiş bazı dolaylı sınırlandırmalar da mevcuttur⁹⁶⁷. Özellikle Avrupa Birliği tek para birimi uygulamasının başlamasından itibaren, mali sorunlar, aykırılıklar ve uyumsuzluklar artık para değeri düzenlemeleriyle dengelenemeyecektir. Bu durum da üye devletlerarasında vergilendirmede daha güçlü bağlantı gerektirmektedir. Üye devletlerin aralarında vergi politikalarını koordine ederek işbirliği yapma ihtiyacı aynı zamanda, kurulmuş olan İstikrar ve Büyüme Paketi içinde bütçe disiplini sağlama gereğinden kaynaklanmaktadır⁹⁶⁸.

Vergilendirmede ayrımcılığın yasaklanmasına ilişkin Kurucu Antlaşmanın 90. maddesinin uygulama esasları ve vergi direktiflerindeki kavramların tanımlanması Adalet Divanı'nın içtihatlarıyla şekillenmektedir. Doğrudan

⁹⁶⁵ “Avrupa Topluluğu’nda İkincil Mevzuat ve Karar Alma Usulleri”, Ankara, Devlet Planlama Teşkilatı Avrupa Birliği ile İlişkiler Genel Müdürlüğü, **DPT Yayınları**, 2003, s. 1.

⁹⁶⁶ “Bu özgürlükler kişilerin, hizmetlerin, malların ve sermayenin serbest dolaşımından oluşmaktadır. Bu sebeple de iç hukuk kurallarının bu özgürlüklerle uyumlu olması gerekmektedir. Bu nedenle, Antlaşma hükümlerinin tek yorumcusu vasfıyla Avrupa Topluluğu Adalet Divanı, önemli rol oynamaktadır. Yetkili olarak tek olan Komisyon, üye devletler tarafından getirilen vergi önlemlerini, Devlet Yardımı Kuralları ışığında değerlendirmektedir. Değerlendirme sonucunda, vergi önlemlerinin iptaline veya ortak pazarla uyumlu bulunduğu karar verilmektedir. Üye devletler, asli mevzuatla birlikte, Avrupa Birliği’nin tali mevzuatını kısmen dahi ihlal edecek vergi yasası getiremezler.”, Muharrem İskenderoğlu, “Avrupa Birliği Hukuku ve Milli Egemenliğin Devri”, **Türkiye ve Siyaset Dergisi**, Mart-Nisan 2002, s. 25.

⁹⁶⁷ Westel W. Willoughby, **The Fundamental Concepts of Public Law**, Colorado/The United States of America, The Macmillan Company, 1995, s. 304.

⁹⁶⁸ “Üye devletler vergi gelirlerini azaltan bir vergi önlemi aldıkları takdirde Antlaşmanın 104. maddesindeki parametreleri aşan devlet bütçesi açığıyla karşılaşabilirler. Avrupa Birliği’nde vergilendirme ile ilgili düzenlemeler Avrupa Birliği Konseyi’nin vergilendirme alanında çıkardığı yasaların yanında Avrupa Topluluğu Adalet Divanı’nın içtihatlarına da dayanmaktadır.”, Ziya Suer, **a.g.m.**, s. 6.; Fatih Saraçoğlu, **Avrupa Birliği**, s. 186.

vergilendirme alanında Adalet Divanı, vergilendirmede ayrımcılık da dâhil olmak üzere, her türlü ayrımcılığı yasaklayan Avrupa Birliği Antlaşması'nın ilgili maddelerinin uygulanması hakkında da hüküm vermektedir. Bu hükümler, işçilerin serbest dolaşımına ilişkin 39. madde, yerleşme hakkına ilişkin 43. madde, hizmet sağlama özgürlüğüne ilişkin 49. maddenin uygulanmasına ilişkindir⁹⁶⁹.

Avrupa Birliği'ne tam üyelik amacı doğrultusunda bugüne kadar gerçekleştirilen ve özellikle dolaylı vergiler üzerinde yoğunlaşan vergi düzenlemelerinin mali egemenliğin sınırlandırılmasına neden olmadığı görülmektedir⁹⁷⁰.

Sonuç olarak; Avrupa Birliği'ne tam üye olarak katılmayı amaçlayan ülkemizin vergi yapısı, bir engel oluşturmamaktadır. Ancak, vergilendirme yetkisinin kullanılmasından vazgeçilmesi veya bu yetkinin devredilmesi sonuçlarını

⁹⁶⁹ “Avrupa Birliği Antlaşması ve Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma, Madde 39: Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma'nın 16. maddesine uygun şekilde ve aynı maddenin 2. paragrafına istisna olarak, Konsey, bu Bölüm kapsamındaki faaliyetlerin yürütülmesinde, üye devletler tarafından kişisel verilerin işlenmesi sırasında bireylerin korunmasına ve bu verilerin serbest dolaşımına ilişkin kuralları belirleyen bir karar kabul eder. Bu kurallara uyulması, bağımsız otoritelerin denetimine tabidir. Madde 43: 1. Yerine getirilmesi sırasında Birliğin askeri ve sivil imkânları kullanabileceği 42. maddenin 1. paragrafında belirtilen görevler; ortak silahsızlandırma operasyonlarını, insani görevleri ve kurtarma görevlerini, askeri danışmanlık ve destek görevlerini, çatışmaların önlenmesi ve barışın korunması görevleri ile çatışma sonrasında barışın yeniden tesis edilmesine yönelik tedbirler ve istikrarın sağlanması operasyonları da dâhil, kriz yönetiminde muharebe güçlerinin görevlerini içerir. Bu görevlerin tümü, üçüncü ülkelere kendi topraklarındaki terörle mücadelede destek verilmesi de dâhil, terörle mücadeleye katkıda bulunabilir. 2. Konsey, hedeflerini, kapsamlarını ve uygulanmalarıyla ilgili genel koşulları belirleyerek 1. paragrafta belirtilen görevlere ilişkin kararları kabul eder. Birlik Dışişleriyle Güvenlik Politikası Yüksek Temsilcisi, Konsey'in talimatları doğrultusunda ve Politika ve Güvenlik Komitesi ile yakın ve sürekli temas halinde, bu görevlerin sivil ve askeri veçhelerinin koordinasyonunu sağlar. Madde 49: 2. maddede belirtilen değerlere saygı gösteren ve bu değerleri desteklemeyi taahhüt eden her Avrupa devleti, Birliğe üye olmak için başvuruda bulunabilir. Bu başvuru Avrupa Parlamentosu'na ve ulusal parlamentolara bildirilir. Başvuruda bulunan devlet, başvurusunu, Komisyon'a danıştıktan ve üye tam sayısının çoğunluğuyla karar verecek olan Avrupa Parlamentosu'nun muvafakatini aldıktan sonra oybirliğiyle hareket edecek olan Konsey'e yapar. Avrupa Birliği Zirvesi tarafından kararlaştırılan yeterlilik kriterleri dikkate alınır. Katılımın şartları ve bu katılımın Birliğin üzerine kurulduğu Antlaşmalar'da yapılmasını gerektirdiği uyarlamalar, üye devletlerle başvuran devlet arasında yapılacak bir anlaşma ile belirlenir. Bu anlaşma, kendi anayasal kurallarına uygun olarak onaylanmak üzere bütün âkit devletlere sunulur.”, Avrupa Birliği Antlaşması ve Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma, (Çevrimiçi) <http://www.ab.gov.tr/files/pub/antlasmalar.pdf> 11.02.2014;., Fatih Saraçoğlu, **Maliye ve Hukuk**, s. 81.

⁹⁷⁰ “Ancak Avrupa Birliği gibi ekonomik bütünleşmeler, vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına yol açabilmekte; bu sınırlandırma üye devletler arasında belli alanlarda karşılıklı olarak vergilendirme yetkisinin kullanılmasından vazgeçilmesi veya bu yetkinin bütünleşmeyle oluşturulan kurumlara devredilmesi biçiminde olmaktadır.”, Fatih Saraçoğlu, **Avrupa Birliği**, s. 187.; Muharrem. İskenderoğlu, **a.g.m.**, s. 25.; Aykut Tavşancı, Burcu Keçeci, **Avrupa Birliği**, s. 97.; Westel W. Willoughby, **a.g.e.**, s. 305.

doğurabilecek olan antlaşmaları kabul ederken, söz konusu antlaşmaların gereklerinin yerine getirilebilmesi için, iç hukukun buna göre düzenlenmesi zorunluluğu göz önünde bulundurulmalı ve yapılacak yeni Anayasa bu doğrultuda düzenlenmelidir.

SONUÇ

Vergilendirme yetkisi, bir devletin egemenlik gücünün en önemli göstergelerinden biridir. Bu yetki söz konusu devletin hukuk sistemi içerisinde korunarak devlete vergi salma ve bunu uygulama konusunda sınırlarını göstermektedir. Bu çalışmada “Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi” farklı yönleri incelenerek açıklanmaya çalışılmıştır. Türk hukukunda vergilendirme yetkisi ile ilgili sorunlar araştırmamızın odak noktası olmakla birlikte, bu yetkinin temeli tarihi gelişim içerisinde incelenmiş olup, Türk hukukundaki Anayasal çerçevede bu yetkinin işlerliği ve kapsamı belirlenip, sınırları açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmamızda; yeni Anayasa yapım çalışmaları sürecinde vergilendirme yetkisini ilgilendiren yasa hükümlerinin Türk hukuku üzerinde ne şekilde rol oynayacağı üzerinde de durulmuştur. Türkiye’nin küreselleşme ile birlikte mali düzenlemeler için uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği içerisine girmesi durumunun ve Avrupa Birliğine geçiş sürecinde vergilendirme yetkisini ne şekilde kullanacağının açıklanması gereksinimi de konunun önemini göstermektedir.

Vergilendirme yetkisinde meydana gelen değişiklikler de tarihi süreç içerisinde temelinden açıklanmaya çalışılmıştır. Bunun için verginin ortaya çıkış süreci çalışmamız açısından büyük bir gereksinim göstermektedir. Eski çağlarda vergi, mağlupların galiplere ödemesi gereken bir borç olarak kabul olunmaktaydı. Orta Çağ’da ise krallar, ihtiyaçlarının büyük bir bölümünü kendi gelirleriyle karşılamaktaydılar. On yedinci yüzyılda vergi, devlet ihtiyaçlarına cevap veren normal bir gelir niteliği kazanmıştır. On sekizinci yüzyılda da yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük şeklinde nitelendirilen çeşitli ödemeler gittikçe ödenmesi kaçınılmaz bir yapı kazanarak vergi niteliğine dönüşmüştür. On dokuzuncu yüzyılda ve özellikle yirminci yüzyılın başından itibaren dolaysız vergiler alanında yapılan reformlar verginin öneminin daha da artmasına sebep olmuştur.

Vergilendirme yetkisinin Türk hukukundaki gelişimine de çalışmamızın çıkış noktası olarak kapsamlı bir şekilde yer verdik. Vergi kavramını vergi unsurunun ortaya çıkışında incelediğimiz için, Türk hukukunda daha çok çalışmamızın da ana konusu olan vergilendirme yetkisinin gelişimini incelemeye çalıştık. Vergi Osmanlı İmparatorluğu'nda da Batı'dakine benzer bir gelişim göstermiştir.

Türkiye'de vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması yönündeki ilk girişimler on dokuzuncu yüzyılda görülmeye başlamıştır. Osmanlı Devleti'nin son dönemlerinden başlayarak mükellefler lehine sınırlandırılmaya çalışılan vergilendirme yetkisi, Kurtuluş Savaşı ve Cumhuriyet dönemlerindeki dört Anayasada çeşitli gelişmeler göstererek günümüze kadar gelmiştir. Bağımsızlığın kazanılması ve Cumhuriyet idaresinin kurulması ile de vergi hukuku doğup gelişmeye başlamıştır. 1961 ve 1982 Anayasalarında yer verilen Anayasa Mahkemesi Kurumu da çeşitli kararları ile vergilendirme yetkisinin kullanılmasındaki Anayasal çerçeveyi daha belirgin hale getirecek düzenlemeler yapmıştır. Ayrıca yeni Anayasa çalışmalarının yapıldığı tez yazım sürecimizde de, vergilendirme yetkisinin düzenleneceği yasa hükümlerinin neler olması gerektiği de incelenmeye çalışılmıştır.

Çalışmamızın genelinden de anlaşılacağı üzere vergilendirme, gittikçe artan bir şekilde önem kazanarak kamu maliyesinin temel dayanağı şekline dönüşmüştür. Vergilendirme yetkisi tarihi süreçte parlamentolarda bulunan bir yetki haline gelmiştir. Hatta vergilendirme yetkisi parlamentoların kazandıkları ilk yetkidir. Parlamentolarda bu yetkinin bulunması, kendisini yasamaya karşı sorumlu görmeyen mutlak iktidar sahiplerinin bu yetkilerinin sınırlandırılmasında anlam kazanmaktadır. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması parlamentoların ortaya çıkmasına neden olduğu için, diğer hak ve özgürlüklerin de kaynağını oluşturmuştur. Anayasada yer alan temel hak ve özgürlüklerin pek çoğu vergilendirmeye karşı duyarlıdır. Bu sebeplerden ötürü, vergilendirme yetkisinin devletin egemenliğinin en çok hissedildiği alan olduğu düşünülerek, temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunup dokunmaması sınırlama yapılırsa da bunun Anayasanın özü ve ruhuna uygun şekilde yapılması gerekliliği konusu da çalışmamızda yerini almıştır. Çeşitli İHAM kararları da incelenerek temel hak ve özgürlüklerin bir kısmı da açıklanmaya çalışılmıştır.

Anayasanın tamamına hâkim olan ve bütün hukuk dallarıyla ilgili olan genel Anayasal ilkeler aynı zamanda vergilendirme yetkisi ve bu yetkinin sınırlandırılması ile de yakından ilgilidirler. Vergilendirme yetkisinin Anayasal ilkelerle daha uyumlu şekilde kullanılması gerekmektedir. Temel olarak vergilendirme ilkeleri çerçevesinde üzerinde durulması gereken ilke yasallık ilkesidir. Verginin yasallığı tartışmasız çok önemli bir ilkedir. Fakat bunun için yasama ve yürütmenin tüm işlem ve eylemlerinin yargı denetimine tabi, yargının ise mutlaka bağımsız olması gerekmektedir. Ayrıca geriye yürümezlik ilkesinin yeni Anayasada yer alması gerektiği de çalışmamızda açıklanmıştır. Yine çalışmamızda vergilendirme ile ilkeler açıklanıp vergilendirme yetkisi ile ilişkileri ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca vergilendirme yetkisinin 1982 Anayasası'nın 73. maddesinden kaynaklanan ilkelerle olan ilişkisinin yanında İktisat doktrinleri ve İktisadi nitelikli vergilendirme ilkeleri ve diğer Anayasal ilkelerle olan ilişkisi de açıklanmaya çalışılmıştır. Vergilendirme yetkisinin Türk hukukundaki sınırları, ele alınan ilkelerle birlikte açıklanmıştır.

Yasama ve yürütme organlarının vergilendirme alanındaki yetkilerini Güçler ayrılığı ilkesi doğrultusunda ne şekilde kullanıp kullanamayacağına da çalışmamızda yer verdik. Devletin vergilendirme yetkisi, egemenliğin mali alandaki görünümü olan mali egemenlikten doğmaktadır. Demokrasinin gereği olarak vergilendirme yetkisi, yasama organı tarafından kullanılmaktadır. Bu kural, vergilerin ancak yasayla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması, bu konularda yürütme ve yargı organlarının yetkisiz olmaları anlamını taşır. Yasama organının Anayasadaki ilke ve kurallara uygun yasal düzenlemeler getirmesi şarttır. Vergilendirme yetkisinin Anayasalarda sınırlarının çizilmesi ve yasalara bağlı olması, kişi hak ve özgürlüklerini sınırlandıran vergilendirmenin yasal sınırlarını belirleyip kişilere güvence sağlaması açısından önem kazanmaktadır.

Yürütme organı ise, istisnaen yetkilidir. Yasama organının yürütme organını yetkilendirebileceği konular bizzat Anayasamız tarafından saptanmıştır. Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin ayrıntılarının anlaşılır biçime getirilmesi gerekmektedir. Devletlerin Anayasalarında vergilendirme yetkisinin yürütme organına devri konusunda özel bir hükme de yer verilmemektedir. Yürütme organının vergilendirme alanında yetki sahibi olması, olağanüstü hal rejimi ayrı tutulursa, bu yetkinin yasama

organı tarafından yasayla tanınmasına bağılıdır. Yasama organının yürütme organına tanıyabileceğı yetkilerin konusu Anayasamızın 73. maddesinin son fıkrası ile 167. maddesinin 2. fıkrasında sınırlı şekilde sayılma usulüyle düzenlenmiştir. Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin kullanımı yasama organının yerine geçerek onun yetkisinin kullanılmasına yol açmamalıdır. Vergilendirme yetkisi konusunda keyfi kararlar alınmasını engellemenin en gerçekçi yolu yeni bir Anayasa oluşturmaktır. Bu açıdan Anayasal değışikliğı savunuyoruz. Bu Anayasada diğerk yetkiler gibi vergilendirme yetkisinin de sınırlarının çok iyi çizilmesi gerekir. Çünkü vergilendirme yetkisi diğerk bütün yetkiler gibi Anayasal bir yetkidir.

Türkiye'de yerel idarelere sınırlı vergilendirme yetkisi verilmiştir. Bu idarelerin mali özellikleri nispidir. Belediyelere, il özel idarelerine ve köylere yasaların öngördüğü sınırlar içinde vergi tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisi devredilmiştir. Yerel idarelerin vergilendirme yetkisi ve bu yetkinin sınırları Anayasal güvenceye ve dayanağı kavuşturulmalıdır. Yerel idarelere belli bazı vergilerin oranlarında yasanın belirlediğı yukarı ve aşağı sınırlar içinde değışiklik yapma yetkisi tanınabilir. Ayrıca yerel idarelerin yetkileri de çalışmamızda 6360 sayılı yasadaki önceki ve sonraki dönemleri de dâhil edilerek incelenmiştir. Ayrıca yeni Anayasa çalışmalarında yerel idarelerin vergilendirme yetkisinin genişletilmesi öngörülmektedir. Yasa ile her konuyu düzenleme imkânı olmadığından dolayı belirli sınırlar içerisinde yerel idareler vergilendirme yetkisi verilebilir. Yerel idarelere vergilendirme yetkisinin tanınması demokratik gelişmeye katkı sağlayacaktır.

Çalışmamızda vergilendirme yetkisinin yasal sınırları da açıklanmaya çalışılmıştır. Devletin vergilendirme yetkisine bağılı olarak aldığı vergi, devlete yalnız haklar değil, belli ödevler de yüklemektedir. Bu ödevler vergilendirme yetkisinin sınırlarını oluşturmaktadır. Vergilendirme yetkisinin kullanılması, ilk olarak devletin Anayasasının temel ilkeleri ile sınırlanmaktadır. Anayasalarda verginin sınırları iyi tespit edilmelidir. Biz de çalışmamızda genel Anayasal ilkeler ve temel hak ve özgürlükler bağlamındaki sınırlamalara çeşitli İHAM kararları eşliğinde yer verdik. Diğerk sınırlama biçimleri devletin yapısı ve örgütleniş biçimi ve bulunduğu uluslararası sınırlamalardır. Ayrıca vergi yargısını da çalışmamızda sınırlama bölümünün içinde ele aldık. Vergi Yargısını; devletin vergilendirme

işlemleri dolayısıyla idare ve yükümlü arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları çözümleyerek yargısal karar verme faaliyeti olarak da tanımlayabiliriz. Yasaya uygun olarak yapılmayan vergilendirme işlemi yükümlüler arasında hak ihlali doğurur ve Anayasal ilkeleri zedeler. Böyle bir yargı yolu ile kaldırılması da Anayasal bir zorunluluktur. Devlet, vergilendirme yetkisiyle kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahale etmektedir. Vergilendirme yetkisinin yasama ve yürütme organları tarafından keyfi kullanımı önlenmeye çalışılırken, bu açıdan yargı organına da görev düşmektedir.

Çalışmamızda, vergilendirme yetkisinin uluslararası sınırlarını da açıklamaya çalıştık. Anayasanın 73. Maddesinde yer alan düzenlemeler yanında vergilendirme yetkisinin uluslararası sınırlamaları da mevcuttur. 1982 Anayasası'nın egemenliği açıklayan 6. maddesi, yasama yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde olduğunu açıklayan 7. maddesi ve vergilerin yasallığı ilkesini hükme bağlayan 73. maddesi de uluslararası nitelik ile bağdaşmamaktadır. Bu nedenle Anayasadaki bu maddeler doğrultusunda egemenlik hakkının devredilmesi söz konusu olmadığından, vergilendirme hakkının da uluslararası kuruluşlara devredilmesi Anayasal açıdan mümkün değildir. Devletlerin küreselleşme ile birlikte karşılaştıkları ve bir sorun olarak tanımladıkları vergilendirme yetkisinin gönüllü veya zorunlu olarak sınırlandırılması, Türkiye de dâhil olmak üzere ülkelerin mali egemenlik haklarını yitirmek istememelerinden kaynaklanmaktadır.

Vergi yasaları, devletlerin vergilendirme yetkilerinin uluslararası alandaki sınırlarını belirler. Devletlerin vergilendirme yetkilerini tek yanlı olarak yasalarla sınırlandırmaları çifte vergilendirmeyi tamamen önlemek bakımından yeterli olmamaktadır. Devletlerin taraf oldukları uluslararası anlaşmalarla vergilendirme yetkisi sınırlandırılmaktadır. Bunlara örnek olarak ülkelerin imzaladıkları çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi verilebilir. Uluslararası vergi anlaşmalarının amacı sadece çifte vergilendirmenin önlenmesi değildir. Bu anlaşmalarda devletlerin mali idareleri arasında işbirliği ve bilgi alışverişine ilişkin hükümler de yer alır, uluslararası vergi kaçakçılığı bu yoldan önlenmeye çalışılır. Devletler vergilendirme yetkilerini sadece iki taraflı anlaşmalarla değil, çok taraflı anlaşmalarla da sınırlandırabilirler. Her şeyden önce uluslararası

vergi anlaşmaları karşılıklı olmak üzere vergi yasaları yapanlar üzerine birtakım kısıtlar ve ödevler yüklemektedir. Aynı şekilde ulusların Anayasalarında eşitlik ve yasallık gibi birtakım vergilendirme ilkeleri mevcut olup, vergilendirmeye yönelik işlemler bu ilkeler doğrultusunda ulusal düzeyde kısıtlamaya sebebiyet vermektedirler. Uluslararası insan hakları sözleşmeleri ise, uluslararası hukuk dolayısıyla vergi hukukuna kaynak teşkil etmektedir.

Devletler vergilendirme yetkilerini uluslararası ya da uluslar üstü ekonomik bütünleşmelere üye olarak da sınırlandırabilirler. Ekonomik bütünleşmeler devletlerin uluslararası ekonomik ilişkilerini geliştirmek ve dış ticareti serbestleştirmek amaçları ile kurdukları uluslararası birliklerdir. Vergilendirme yetkisinin ekonomik bütünleşmeler içinde sınırlandırılması, bu yetkinin üye devletler arasında belli alanlarda karşılıklı olarak kullanılması ile olur. Bunların en başında mali egemenliğin devri sorunu gündeme gelmektedir. Bu da yeni Anayasal gelişmeler sürecinde ele alınması gereken sorunlardan birisidir. Bununla birlikte Türkiye'nin bu çeşit kuruluşlara tam üye olarak katılması söz konusu olduğu takdirde, vergilendirme için, içerisinde bulunduğu yeni, hukukun üstünlüğüne ve insan haklarına önem veren ve daha demokratik bir Anayasa değişikliği sürecine başvurmak gerekecektir.

Uluslararası vergi anlaşmalarının gerçekleştirilmesinde en önemli güçlük, devletlerin vergi sistemlerinin uyumlu olmayışıdır. Vergi sistemlerinin uyumlaştırılması, bir ekonomik bütünleşme çerçevesinde, daha kolay gerçekleştirilir. Buna karşılık ekonomik bütünleşmelerde, devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaları çoğu kez daha büyük boyutlara ulaşır. Vergilendirme yetkisi bütünleşmenin çeşidine ve amacına göre değişen yoğunlukta sınırlandırılır. Şimdiye dek gerçekleştirilmiş ekonomik bütünleşmeler içinde en başarılı olanı, çeşitli özellikleri ile Avrupa Birliği'dir. Bu nedenle, çalışmamızda Avrupa Birliği'ndeki vergilendirme yetkisi konusuna geniş ölçüde yer verdik. Avrupa Birliği siyasal bütünleşme hedefine yönelmiş bir ekonomik birliktir. Türkiye'nin Avrupa Birliği ile uyum müzakereleri paralelinde bu yönde çalışmaların yapılması önem arz etmektedir. Fakat Türkiye'nin, ileride Avrupa Birliği'ne tam üye olarak katılması

halinde, egemenliğinin içerdđi yetkilerde daha büyük ölçüde sınırlama yapması gerekli olacaktır.

KAYNAKÇA

- Adams, Charles: **For Good and Evil: The Impact of Taxes On The Course Of Civilization**, New York, Madison Books, 1993.
- Ağar, Serkan: “Vergi Davalarının Hukuki Niteliği”, (Çevrimiçi) [www.İdare.Gen.Tr/AgarVergidavaları.Htm](http://www.Idare.Gen.Tr/AgarVergidavaları.Htm), 04.04.2013.
- Akad, Mehmet, Dinçkol, B.Vural: **Genel Kamu Hukuku**, İstanbul, Der Yayınları, 2011.
- Akbay, Muvaffak: **Umumi Amme Hukuku Dersleri**, C. I, 4. Bası, Ankara, AÜHF Yayını, 1961.
- Akbay, Mehmet: “Milletlerarası Vergi Anlaşmaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı 113, Ocak 1991, s. 31.
- Akdoğan, Abdurrahman: **Kamu Maliyesi**, Genişletilmiş 15. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2013.
- Akdoğan, Abdurrahman: **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Ankara, A.İ.T.İ.A. Maliye Fakültesi, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları, No: 137/1-9, Ogun Kardeşler Matbaacılık Sanayii, 1980.
- Akdoğan, Abdurrahman: “Vergilemenin Açık ve Saklı Maliyeti ve Vergileme Açısından Önemi”, **Yeni İş Dünya Dergisi**, Yıl: 2, S. 16, Şubat, 1981, s. 18.

- Akgündüz, Ahmet: **İslam ve Osmanlı Hukuku Külliyyatı**, İstanbul, Osmanlı Araştırmaları Vakfı, 2011.
- Akgündüz, Ahmet, Öztürk, Said: **Ottoman History, Misperceptions and Truths**, İstanbul, Islamitische Universiteit Rotterdam Press, March 2011.
- Akın, İlhan: **Kamu Hukuku**, 2. Bası, İstanbul, İÜHF Yayını, Fakülteler Matbaası, 1980.
- Akkaya, Mustafa: **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002.
- Aktan, Coşkun Can: **Anayasal İktisat**, Siyasal Kitabevi, Ağustos 2002. (atıf şekli: Anayasal İktisat)
- Aktan, Coşkun Can: **Kamu Tercihi Teorisi ve Anayasal Politik İktisat**, İstanbul, İz Yayınları, 1998. (atıf şekli: Kamu Tercihi)
- Aktan, Coşkun Can, Saraç Dileyici, Dilek: **Vergi, Zulüm ve İsyan**, Birinci Baskı, İstanbul, Phoenix Yayınevi, Eylül 2002.
- Aktan, Coşkun Can: “Haklar ve Özgürlükler Antolojisi”, Ankara, **Hak İşçi Sendikaları Konfederasyonu Yayını**, 2000, s. 57. (atıf şekli: Haklar ve Özgürlükler)
- Aktan, Coşkun Can: **Çağdaş Liberal Düşüncede Politik İktisat**, Ankara, Takav Matbaası, 1994. (atıf şekli: Politik İktisat)
- Aktan, Coşkun Can, Dileyici, Dilek, Saraç, Özgür: “Osmanlı Tarihinde Vergi İsyanları I”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, C. 7, S. 2, 2002, s. 1, 20.

- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010.
- Aliefendioğlu, Yılmaz: “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, Ankara, **Danıştay Dergisi**, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, 1981, s. 68, 70, 71, 84. (atıf şekli: Türk Anayasası)
- Aliefendioğlu, Yılmaz: “Vergilendirme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 33, Mayıs 1984, s. 6, 7. (atıf şekli: Vergilendirme Yetkisi)
- Aldıkaçtı, Orhan: **Anayasa Hukukunun Gelişmesi ve 1961 Anayasası**, İstanbul, İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, 1982.
- Alganer, Yalçın: “Le contentieux fiscal”, İstanbul, **Annalles de la Faculte de Droit d’İstanbul**, XXVII., eme Annee, 1980, s. 131, 165.
- Altuğ, Nuray: **İstikrar Politikaları ve Ülke Örnekleri**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2001.
- Arıkan, Zeynep: “Vergi Kanunlarının Zaman Bakımından Uygulanması ve Sonuçları”, **DEÜ İİBF Dergisi**, C: 11, S: 11, 1996, s. 33.
- Arıkan, Zeynep: “Vergilendirmede Demokrasi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 115, Nisan 1998, s. 103.
- Arıkan, Zeynep: “Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Konferansları**, 37. Seri, Yıl 1996/1997, s. 269, 278. (atıf şekli: Yetki ve Kullanım)

- Arıkan, Zeynep: **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, İzmir, Yayımlanmamış Doktora Tezi, 1994. (atıf şekli: Vergilendirme)
- Armağan, Servet: **1961 Anayasası ve Bakanlar Kurulu**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1978.
- Arsava, Füsün: **Avrupa Toplulukları Hukuku ve Bu Hukukun Ulusal Alanda Uygulanmasından Doğan Sorunlar**, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayın No: 545, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Basın Yayın Yüksek Okulu Basımevi, 1985.
- Arsel, İlhan: **Anayasa Hukuku**, 2. Bası, İstanbul, Sıralar Matbaası, 1968.
- Arslan, Mehmet: **Vergi Hukuku**, Bursa, MKM (Marmara Kitap Merkezi) Yayıncılık, 2012.
- Arslan, Mehmet, Biniş, Mine: “İtalya Vergi Sistemi ile Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırmalı Analizi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz 2011, Sayı: 274, s. 22 vd.
- Ateş, Leyla: **Vergilendirmede Eşitlik**, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2006.
- Ay, Ahmet, Yapar, Sinem: “Dünya Ticaret Örgütü Tarım Anlaşması ve Türkiye”, Konya, Selçuk Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 13, 2005, s. 67.

- Aydın, Selda: “Avrupa Birliği Yakınlaştırma Sürecinde Katma Değer Vergisi Oran Yapısının Gelir Etkisi ve Adalet Açısından Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 244, Ocak 2009.
- Azrak, Ülkü: “Sosyal Devlet”, **Reşat Kaynar’a Armağan**, İstanbul, Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, İTİA Yayını, 1981, s. 8.
- Balcı, A. Bayazıt: “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-I”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 263, Temmuz 2003, s. 5.
- Balcı, A. Bayazıt: “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-III”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 265, Eylül 2003, s. 15, 18.
- Balta, Tahir Bekir: **İdare Hukuku**, C. I, Genel konular, Ankara, AÜSBF. Yayını, AÜ Basımevi, 1972.
- Barda, Süleyman: **Ekonomik Doktrinler ve Sistemler**, İstanbul, İktisadi ve Ticari İlimler Yüksek Okulu Yayınları, No: 19, 1968.
- Başaran, Funda: “Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olmasının Zorunlu Bir Sonucu mudur? ”, **Prof. Dr. Adnan Tezel’e Armağan**, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 13, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, İstanbul, 2000, s. 94.

- Batirel, Ömer Faruk: **Kamu Maliyesi Teorisine Giriş**, İstanbul, Gözden Geçirilmiş İkinci Baskı, Marmara Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Matbaa Birimi, 1990.
- Batum, Süheyl: **99 Soruda Neden ve Nasıl Çağdaş Bir Anayasa**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2009.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin: **Vergi Hukukunun Temel İlkeleri**, Afyon, A.K.Ü. Yayını No: 8, 1997.
- Bellek, İhsan Bahri: “Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 105, s. 71.
- Berkay, Ferhan, Armağan, Ramazan: “Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, Yıl 2011, C. 3, S. 5, s. 90.
- Berliri, Antonio: **Corso Istituzionale di Diritto Tributario (Volume Primo)**, Milano, Dott. A. Giuffre Editore, 1985.
- Berliri, Antonio: **Corso Istituzionale di Diritto Tributario (Volume Secondo)**, Milano, Dott. A. Giuffre Editore, 1978.
- Bey, Koçi: **Koçi Bey Risalesi**, Sadeleştiren: Zuhuri Danışman, Ankara, Kültür ve Turizm Bakanlığı Yayınları: 609, 1000 Temel Eser Dizisi: 115, 1985.

- Bildirici, Ziyaettin, Ergülen, Güneri: **Vergi Hukuku**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 1992.
- Bilici, Nurettin: **Vergi Hukuku**, 29. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012.
- Bilici, Nurettin: **Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi - Mali Konular, Vergilendirme)** Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş İkinci Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2005.
- Buchanan, James M.: “The Limits of Taxation”, in: **Taxation – An International Perspective – Proceedings of and International Conference**, W. Block and M. Walker (eds.), Vancouver: The Fraser Institute, 1984, s. 14.
- Budak, Tamer: **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, İstanbul, XII Levha Yayıncılık, 2010.
- Budak, Tamer: “Türk Vergi Hukukunda Vergi Adaleti: Anayasal Vergilendirme İlkeleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 308, Nisan 2007, s. 207, 218.
- Budak, Tamer, Yakar, Soner: “Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması”, **Ç. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 16, Sayı 1, 2007, s. 139.
- Bulutoğlu, Kenan: **Türk Vergi Sistemi**, C. I, 8. Bası, İstanbul, Batı Türkeli Matbaacılık, 2004.

Buti, Marco, Sestito, Paolo, Wijkander, Hans: **Taxation, Welfare and the Crisis of Unemployment in Europe**, Published on Behalf of the Commission of European Communities, Cheltenham, UK, 2001.

Canyaş, Oytun: **Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması**, Ankara, Mali Akademi Yayınları, 2012.

Canyaş, Oytun, Seçilmiş, İ. Erdem: “Anayasa Mahkemesi’nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, **İİBF Dergisi**, C. XV, S. I, 2013, s. 279, d.n. 18.

Cenkeri, Elif: “Uluslararası Düzeyde Yasa Çakışmaları”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel S., 2010, s. 194, 195.

Cenkeri, Elif: “Hukuk Doktrinde Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Konumu”, **SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 24, Aralık 2011, s. 167, 168.

Cinnotta, Howard: **Ana Hatları İle Amerikan Tarihi**, Public Affairs Section, Embassy Of The United States Of America, 2002.

Connell, Mc, John W.: **Büyük İktisatçıların Temel Doktrinleri**, Çev. Hurşit Çalika, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1949.

Çağan, Nami: **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982. (atıf şekli: Vergilendirme Yetkisi)

- Çağan, Nami: **Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi**, Ankara, Ankara Üniversitesi Yayınları, 1991. (atıf şekli: Avrupa Topluluğu)
- Çağan, Nami: “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXXVII, Sayı: 1-4, 1980, s. 131, 141. (atıf şekli: Sosyal Hukuk Devleti)
- Çağan, Nami: “Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü”, Ankara, **Anayasa Yargısı**, 1986, s. 216, 217. (atıf şekli: Anayasa Çerçevesi)
- Çağan, Nami: “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, Ankara, **Anayasa Yargısı**, 1984, s. 185. (atıf şekli: Türk Anayasası)
- Çelik, Binnur (Tüzün): **Vergilemede Müdahale İlkesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, Mayıs, 2001.
- Çetin, Nedret: “Avrupa Birliği’nin Vergilendirme Politikası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 2010, Sayı: 263, s. 71.
- Çınar, Ali: “Vergilendirme Yetkisi ve Bu Yetkinin Demokrasi İle İlişkisi-1”, S: 21, Yıl: 4, **Vergi Dünyası**, Şubat-Mart, 1996, s. 62.
- Çıplak, Uğur, Yücel, M. Eray: “İthalatta Koruma Önlemleri ile Tarım ve Gıda Fiyatları”, **Araştırma Genel Müdürlüğü Çalışma Tebliği No: 04/01**, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası, Ocak 2004, s. 20.

- Çoker, Ziya: “Belediyelerin Finansman Sorunları ve Öneriler”, **İller ve Belediyeler**, Haziran/Temmuz, 1992, s. 295.
- Dareste: Çev. Muvaffak Akbay, “Amerika Birleşik Devletlerinin Anayasa Tarihi”, **AÜHFD**, C. VII, S. 1, 2, 1950, s. 24.
- Deak, Daniel: “Right To Right Tax Laws”, **Intertax**, Volume: 28, Issue: 3, 2000, p. 112.
- Dikmen, Orhan: **Maliye Dersleri, Giriş ve Genel Vergi Teorisi**, 4. Bası, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1973.
- Dikmen, M. Orhan: “Liberal, Bitaraf ve Müdahaleci Vergi Politikaları”, İstanbul, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Birinci Seri, 1955, İsmail Akgün Matbaası, 1956, s. 34.
- Doğrusöz, A. Bumin: “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü I”, **Vergi Dünyası**, S. 43, Mart 1985, s. 18, 19. (atıf şekli: Yetki Bölüşüm I)
- Doğrusöz, A. Bumin: “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi (İHİD)**, Sayı: 1-3, Aralık 1985, s. 66. (atıf şekli: Yetki Bölüşüm II)
- Doğrusöz, A. Bumin: “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, İstanbul, 13. **Türkiye Maliye Sempozyumu**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, 2000, s. 136, 143.

- Dönmez, Recai: “Vergi Hukuku Açısından Küreselleşme ve Elektronik Ticaret”, **Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt XIV, Sayı: 1- 2, 1998, s. 415, 452.
- Dündar, Mustafa: “Bütçe Kanunu ile Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılmasının Anayasa Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 124, 1999, s. 34.
- Egeli, Haluk, Diril, Funda: “Türkiye’de Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik ve Vergilendirme Yetkisi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 84/ Ocak-Mart 2012, s. 27.
- Egemen, Ali, Seher, Talat: “414 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliğinin Anayasasının 73’üncü Maddesi ve İdarenin Takdir Yetkisini Kullanması Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, S: 239, Temmuz, 2001, s. 77, 78.
- Ekmekçi, Esra: **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler, İstanbul**, Kazancı Hukuk Yayınları No: 167, 2003.
- Ekmekçi, Esra: **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, İstanbul, Kazancı Kitap Ticaret A.Ş., 1994.
- Emil, M. Ferhat, Yılmaz, H. Hakan: “Avrupa Birliği Türkiye Arasında Yerel Yönetimlerin Finansman ve Yönetim Uyumlaştırılması”,(Çevrimiçi)<http://maliyesempozyum.u.pamukkale.edu.tr>, 14.05.2013.
- Er, Cüneyt: **Biyometrik Yöntemler ve Özel Hayatın Gizliliği Hakkı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007.
- Erdoğan, Mustafa: **Türkiye’de Anayasalar ve Siyaset**, 3. Baskı, Ankara, Liberte Yayınları, 2011.

- Erdoğan, Mustafa: Liberal Düşünce Topluluğu, “Küreselleşme”ye Dair...”(Çevrimiçi)http://www.liberaldt.org.tr/guncel/Erdogan/me_kuresellesme.htm, 03.04.2012.
- Erginay, Akif: **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1998.
- Erginay, Akif: **Vergi Hukuku Prensipleri**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlarından, İstiklal Matbaacılık ve Gazetecilik Koll. Ort., 1953.
- Erginay, Akif: **Kamu Maliyesi**, 18. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2010. (atıf şekli: Kamu Maliyesi)
- Erginay, Akif: **Vergi Hukuku İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, 15. Bası, Ankara, 1995. (atıf şekli: Vergi Hukuku)
- Erginay, Akif: “Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri”, **Prof. Dr. Fadıl Sur’un Anısına Armağan**, Ankara, A.Ü. SBF Yayınları No: 522, 9. Seri, AÜSBF ve Basın Yayın Yüksek Okulu Basımevi, 1983, s. 57. (atıf şekli: Anayasa)
- Erginay, Akif: “İtalya Cumhuriyeti Anayasası”, (Çevrimiçi) <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1951-08-01-02/AUHF-1951-08-01-02-Erginay.pdf>, 29.08.2013.
- Eroğul, Cem: **Anatüzeye Giriş (Anayasa Hukuku’na Giriş)**, Gözden Geçirilmiş On İkinci Bası, Ankara, İmaj Yayınevi, 2012.

- Ersöz, Halis Yunus: “Yerel Yönetimlerde Fonksiyonel Değişimi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 38, Temmuz Eylül 2000, s. 141, 143.
- Ertürk, M. Fatih: **Osmanlı İmparatorluğu Tarihi**, İstanbul, Kalipso Yayınları, 2010.
- Fantorini, Stefano, Üzeltürk, Hakan: “Avrupa Birliği’nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye’nin Uyumı”, İstanbul, **İktisadi Kalkınma Vakfı**, 2001, s. 67, 68.
- Feyzioğlu, Bedi Necmeddin: “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiye Doğuran Hadise)”, **AÜSBFD**, C. VII, S: 1-4, 1952, S. 63, 90.
- Friedman, Milton and Rose: **Free to Choose**, New York: Harcourt Brace Jovanovich, 1980.
- Forte, F.: **Il Bilancio Nell’economia Pubblica (Tomo I, Teoria generale del bilancio pubblico)**, Milano, Dott. A. Giuffre Editore, 1990.
- Fischer, Claude S.: **Made In America, A Social History of American Culture and Character** –Chicago & London, The University of Chicago Press, 2010.
- Gemalmaz, Haydar Burak: **Mülkiyet Hakkı**, İstanbul, Beta Yayınları, 2009.
- Gemalmaz, Mehmet Semih: **Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş**, İstanbul, Legal Kitabevi, 2012.
- Genç, Yıldırım, Yaşar, Recep: “Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 338, Ekim 2009, s. 36, 37.

- Gençer, Çağlan Ahmet: “Uluslararası Çifte Vergilendirmede Yaşanan Sorunlar”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 536, Ekim 2009, s. 61.
- Gerçek, Adnan: **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- Gerçek, Adnan: “Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme”, **Vergi Sorunları**, Yıl 28, Sayı 204, Eylül 2005, s. 107, 122.
- Gerek, Şehnaz, Aydın, Ali Rıza: **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2. Bası, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2010.
- Gök, Kerim: “Vergi Direncinin Gelişimi”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, İstanbul, Yıl 2007, Cilt XXII, Sayı 1, s. 151, 154.
- Göker, Cenker: “Yeni Anayasa Yapım Çalışmaları Kapsamında Vergilendirme Yetkisinin Düzenlenişi Üzerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 292, Ocak 2013, s. 122.
- Göker, Cenker: “Vergilerin Yasallığı İlkesi Kapsamında Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Üzerine”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 2009, C. II, s. 1042.
- Gözler, Kemal: **İdare Hukuku**, Cilt. 2, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 2003.
- Gözler, Kemal: **Türk Anayasa Hukuku**, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 2000, s.3, 12. (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gen.tr/senediittifak.htm>-, 11.02.2013.

- Gözler, Kemal: **Kurucu İktidar**, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 2008.
- Gözler, Kemal: “İngiltere’de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı: Mali Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 2009, C. I, s. 367.
- Gözler, Kemal: “6360 Sayılı Kanun Hakkında Eleştiriler: Yirmi Dokuz İlde İl Özel İdareleri ve Köylerin Kaldırılması ve İlçe Belediyelerinin Büyükşehir İlçe Belediyesi Hâline Dönüştürülmesi Anayasamıza Uygun mudur? ”, (Çevrimiçi) <http://www.idare.gen.tr/6360-elestiriler.pdf>, 20.02.2014.
- Gözübüyük, A. Şeref: **Yönetim Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2012.
- Gözübüyük, A. Şeref: **Anayasa Hukuku (Anayasa Metni ve 11. Protokole Göre Hazırlanmış Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi)**, Son Değişikliklerle Güncelleştirilmiş 17. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, Ağustos 2013.
- Gözübüyük, Şeref, Kili, Suna: **Türk Anayasa Metinleri (Sened-i İttifak’tan Günümüze)**, Ankara, İş Bankası Kültür Yayınları, 1985.
- Griziotti, Benvenuto: **Kamu Maliyesinin Muhtar Olarak İncelenmesinde Mali İktidar ve Mali Hukuk**, Çev. İl Han Özay, 3. Seri, İstanbul, İÜİF Maliye Enstitüsü Yayını, 1967.

- Gross, Jakob B.: “OECD Defensive Measures Against Harmful Tax Competition Legality Under WTO”, **Intertax**, Volume: 31, Issue:11, 2003, p. 391.
- Güçlü, Faruk: “Geçmişten Günümüze Uygulanan Bazı Vergi Türleri”, **Güncel Hukuk Dergisi**, Kasım 2012/11-107, s. 64.
- Güler, Birgül: “Belediye Gelirlerinin Yapısı 1925-1989”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. 3, S. 1, Ocak, 1994, s. 31.
- Gümüş, Erhan: “Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirme İle İlgili Hükümet Tasarrufları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 290, Ekim 2005, s. 126.
- Gümüşkaya, Gamze: **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne Kişisel Başvuru**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2010.
- Güner, Ayşe: **Yönetimler Arası Gelir Bölüşümü: Temel İlke ve Uygulamalar, Mali Yerelleşme Teori ve Uygulama Üzerine Yazılar**, İstanbul, Güncel Yayıncılık, 2006.
- Güneş, Ahmet Faruk: “İl Özel İdarelerinin Kaldırılmasının Hukuki Veçhesi...”(Çevrimiçi)http://www.tid.web.tr/ortak_icerik/tid.web/154/13%20Ahmet%20Faruk%20G%C3%9CNE%C5%9E.pdf, 27.05.2013.
- Güneş, Gülsen: “Bütçe Hakkı –Evrensel Bir Mali Hukuk İlkesinin Cumhuriyet Dönemindeki Kuramsal ve Uygulamasal Konumuna Eleştirisel Bakışı”, İstanbul, **İstanbul Üniversitesi Cumhuriyetin 75. Yıl Armağanı**, 1999, s. 287. (atıf şekli: Bütçe Hakkı)

- Güneş, Gülsen: “Yeni Binyıl Türkiye’si’nde Yer Almaması Gereken Vergi Kuralları”, İstanbul, **Prof. Dr. Arif Nemli’ye Armağan**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Otuzdokuzuncu Seri, Yıl 2000/2001, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 4286, 2001, s. 80. (atıf şekli: Yeni Binyıl)
- Güneş, Gülsen: **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, Ekim 2011. (atıf şekli: Verginin Yasallığı)
- Güneş, Gülsen: “Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Örnekler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 237, s. 169. (atıf şekli: Anayasal Temeller)
- Güneş, Gülsen: “Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2008, Sayı: 237, s. 163, 237.
- Güneş, Gülsen: “Hukuksal Teknik Açısından Bütçede “Önceden İzin İlkesi”nin Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevinin Kısmen Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İrdelenmesi”, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, **M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları**, No:12, İstanbul, 2000, s. 182. (atıf şekli: Hukuksal)
- Güneş, Gülsen: “Hukuka ve Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi”, **Prof. Dr. Selim Kaneti’ye Armağan**, İstanbul, Aybay Yayıncılık, 1996, s. 244.

- Güneş, Turan: **Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1965.
- Güngör, Gülin: **Temel Milletlerarası Özel Hukuk Metinlerinin Sözleşmeden Doğan Borç İlişkilerine Uygulanacak Hukuk Konusunda Yakınlık Yaklaşımı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007.
- Güngör, Kamil: “Gümrük Birliği Sürecinde Türk Vergi Sistemine Genel Bir Bakış (Dolaysız Vergiler)”, **Maliye Dergisi**, Eylül-Aralık 1998, Sayı: 129. s. 31, 36.
- Güngör, Kamil: “İktisadın Tarihine Kısa Bir Bakış ve Merkantilizmden Günümüze İktisadi Düşünceler”, (Çevrimiçi) <http://www.canaktan.org/ekonomi/iktisat-okullari/okullar-web-kaynaklar/gungor-iktisat-tarihi-zip>, 15.11.2012.
- Günuğur, Haluk: “Avrupa Ekonomik Topluluğu’nun Dünü Bugünü Yarını”, Ankara, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 2, Sayı: 1-2, 1986, s. 187.
- Gürbüz, Yaşar: **Anayasalar**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1981.
- Güriz, Adnan: “Adalet Kavramı”, Anayasa Yargısı 7, Ankara, **Anayasa Mahkemesi Yayını**, 1990, s. 14, 15.
- Güriz, Adnan: **Amerika Birleşik Devletleri Bağımsızlık Demeci**, Ankara, AÜHF Yayını, Güzel Sanatlar Matbaası, 1957.

- Güriz, Adnan: **Hukuk Başlangıcı**, 10. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2005.
- Gürsoy, Bedri: **Kamusal Maliye**, C. II, Bütçe, Ankara, AÜSBF Yayını, SBF. Basın ve Yayın Yüksek Okulu Basımevi, 1960.
- Hakyemez, Yusuf Şevki: “Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılmasında Ölçülülük İlkesi”, **Hayri Domaniç Armağanı**, İstanbul, C. II, 2001, s. 1319.
- Haller, Heinz: “Maliye Politikası Teorik Esasları ve Temel Problemleri”, Çev. Salih Turhan, İstanbul, **İÜİF Maliye Enstitüsü Yayını**, Fakülteler Matbaası, 1974, s. 147.
- Hekimoğlu, Mehmet Merdan: “Avrupa Birliği Hukuku ve 1982 Anayasası’na Göre Egemenlik”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 6, 2003, s. 42.
- Hepaksaz, Engin, Özdemir, Tekin: “Türkiye’de Yeni Anayasa Tartışmalarının ve 1982 Anayasası’nın Vergisel Hükümlerinin Toplumsal Sözleşme Teorisi Açısından Değerlendirilmesi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı 35, 2010, s. 128, 129.
- Hobson, John M.: **The Eastern Origins of Western Civilisation**, Cambridge University Press, The United Kingdom, 2004.

- Hüvez, İbrahim: “Verginin Yasallığı İlkesinin İstisnası Olarak Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Raporu**, S: 22, Yıl: 4, Nisan-Mayıs, 1996, s. 46.
- İlal, Ersan: “Magna Carta”, **İÜHFİM**, C. XXXIV, S. 1 - 4, 1969, s. 201, 214.
- İlhan, Cengiz: **Günümüz Türkçe’siyle Mecelle (Mecelle-i Ahkâm-ı Adliye), Ash İle Birlikte Tam Metin**, Ankara, Yetkin Basımevi, 2011.
- İnan, Mahmut, Ekici, M. Sena: “Yeni Anayasa Tasarısında Vergilendirme Yetkisi ve Yerel Yönetimler”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Güz-2010, Cilt: 9, Sayı: 34 (300-314), ISSN: 1304-0278, s. 308.
- İnceoğlu, Sibel: “Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde Af, Şartla Salıverme, Dava ve Cezaların Ertelenmesi”, Ankara, **Anayasa Yargısı**, C. 18, 2001, s. 51
- İskenderoğlu, Muharrem: “Avrupa Birliği Hukuku ve Milli Egemenliğin Devri”, **Türkiye ve Siyaset Dergisi**, Mart-Nisan 2002, s. 25.
- İzci, Ferit, Turan, Menaf: “Türkiye’de Büyükşehir Belediyesi Sistemi ve 6360 Sayılı Yasa İle Büyükşehir Belediyesi Sisteminde Meydana gelen Değişimler: Van Örneği”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl 2013, Cilt: 18, Sayı: 1, s. 117, 131.

- Jacobs, Jon D. (Ed.): **International Tax Summaries, A Guide for Plannig and Decisions**, Coopers & Lybrand, International Tax Network, 1985, G- 5, s. 5 vd.
- Kaboğlu, İbrahim Ö.: **Kollektif Özgürlükler**, Diyarbakır, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1989.
- Kaboğlu, İbrahim: **Anayasa Hukuku Dersleri**, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2011.
- Kaneti, Selim: **Vergi Hukuku**, 2. Bası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.
- Kaneti, Selim: **Bütçe Hukuku**, İstanbul, Yayınlanmamış Ders Notları, 1983.
- Kaneti, Selim: “Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt XXXI, Sayı 1, Nisan 1984, s. 32.
- Kalabalık, Halil: **Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırmalı Yerel Yönetim Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2005.
- Kapani, Münci: **Kamu Hürriyetleri**, Ankara, Yetkin Yayınları, 1993.
- Kara, Çetin: “Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Türkiye’nin Akdettiği Anlaşmalar,” **Maliye Dergisi**, Sayı 120, 1995, s. 55.
- Karaduman, İbrahim: “Osmanlı’dan Günümüze Anayasal Metinlerde Vergi ve Vergilendirme İlkeleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 272, Mayıs 2011, s. 126.

Karakaş, Eser, Sonsuzoğlu, Elif: “Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi”, İstanbul, Anayasal Mali Düzen, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 14-16 Mayıs 1998, 2000, s. 220.

Karakaş, Eser: “Yeni Anayasa İçin Öneriler”, (Çevrimiçi) <http://www.tbdd.org/index.php/yeni-anayasa-platformu/29-yeni-anayasa-icin-oeneriler-prof-dr-eser-karakas.html>, 25.02.2014.

Karakoç, Yusuf: “Türk vergi Hukuku’nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, Anayasa Yargısı 13, Ankara, **Anayasa Mahkemesi Yayını**, 1996, s. 308, 311.

Kaneti, Selim: **Vergi Hukuku**, 2. Bası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.

Kaneti, Selim: “Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt XXXI, Sayı 1, Nisan 1984, s. 32.

Kaneti, Selim: **Makaleler**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, Ocak 2011.

Karaman, Gülser: “Vergi Kanunlarında Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkiler”, **Maliye Dergisi**, S: 6, Kasım-Aralık 1983, s. 3.

Karayalçın, Yaşar: “Hukukun Üstünlüğü (Kavram – Bazı Problemler)”, Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin Ökçesiz), HFSA – **Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4**, AFA Yayıncılık, Ekim 1998, s. 132.

- Karluk, S. Rıdvan: **Uluslararası Ekonomik Mali ve Siyasal Kuruluşlar**, 5. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002.
- Karluk, S. Rıdvan: “Dünya Ekonomisinde Uluslararası Ekonomik Kuruluş ve Birleşmeler”, **Bilim Teknik Yayınevi**, Mayıs 1990, s. 316, 317.
- Kazgan, Gülen: **İktisadi Düşünce veya Politik İktisadın Evrimi**, İstanbul, Remzi Kitabevi, 2000.
- Keçeci, Burcu: **Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkisi**, Edirne, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2008.
- Keleş, Ruşen: **Yerinden Yönetim ve Siyaset**, 4. Basım, İstanbul, Cem Yayınevi, 2000.
- Kırbaş, Sadık: **Vergi Hukuku Temel Kavram ve İlkeler**, 19. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2012.
- Kırbaş, Sadık: “Türk Vergi Mevzuatındaki Karmaşa ve Yaratıldığı Sorunlar”, **Mali Hukuk Dergisi**, S. 18 Kasım 1988, s. 7.
- Kızılot, Şükrü, Kızılot, Zuhâl: **Vergi İtilafları ve Çözüm Yolları**, 9. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2005.
- Korkmaz, Esfender: “Vergi Yapısı ve Gelişimi”, İstanbul, **İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayınları**, No: 2989/489, Gür-ay Matbaası, 1982.

- Kovancılar, Birol: “Japon Vergi Reformlarının Kısa Bir Tarihi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 2007, S. 307, s. 190.
- Kösecik, Muhammet: **Avrupa Birliği İle Bütünleşme Sürecinde Yerel Yönetimler**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2002.
- Kumrulu, Ahmet: **Vergi Yargılama Hukukunun Kurumsal Temelleri: İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik**, Ankara, Betacopy, 1989.
- Kumrulu, Ahmet: “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, Ankara, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 36, S. 1-4’ten ayrı bası, 1981, s. 147.
- Kuyucak, Hazın Atıf: **Bütçe**, İstanbul, İÜİF Yayını, İsmail Akgün Matbaası, 1952.
- Kuzu, Burhan: **Türk Anayasa Hukukunda Kanun Hükmünde Kararnameler**, İstanbul, Üçdal Neşriyat, 1985.
- Küçükkoçaoğlu, Güray: “International Monetary Fund, World Bank, Eximbank,OECD,OPEC”,(Çevrimiçi)<http://www.baskent.edu.tr/~gurayk/finpazpazartesi19.doc>, s. 3, 17.10.2013.
- Kütükçü, Abdullah: “Bakanlar Kurulunun Vergi Yasalarında Anayasa 73/4’e Göre Sahip Olduğu Yetkiler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 207, Kasım 1998, s. 127.
- Lajugie, Jean De: **İktisadi Doktrinler**, Çeviren Necmeddin Mete, İstanbul, Yükselen Matbaası, 1965.
- Lütem, İlhan: **Egemenlik Kavramı ve Devletlerarası Hukuk**, Ankara, Sakarya Basımevi, 1947.

- Memiş, Emin: “Anayasanın “Vergi, Resim, Harç ve Benzeri Mali Yükümlülükler Kanunla Konulur, Değiştirilir ve Kaldırılır” Kuralı Bağlamında, Vergi Kanunlarında Hükümete Tanınan “Alt ve Üst Sınırları Belirleme” ve “Usul ve Esasları Maliye Bakanlığında Belirlenir” Hükümlerinin Değerlendirilmesi, Ankara, **Danıştay Tasnif ve Yayın**, Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl, 11- 12 Mayıs, 2006, s. 91.
- Meriç, Metin, Sakal, Mustafa: **Yerel Yönetimler ve Finansmanı**, İzmir, Birleşik Yayıncılık, 2005.
- Meriç, Osman: “İl Mahalli İdaresi ve Konu İle İlgili En Son Yapılmış Düzenleme”, **Türk İdare Dergisi**, S. 382, Mart, 1992, s. 15.
- Methibay, Yaşar: **Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi**, Ankara, Turhan Kitabevi Basım Yayın Tic. Ltd. Şti., 1996.
- Metin, Yüksel: **Ölçülülük İlkesi, Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2002.
- Mintz, Jack: “Is There a Future for Capital Income Taxation”, **OECD Economics Department Working Paper**, No. 108, OECD, Paris, 1992, p. 9.
- Moussis, Nicholas: Çev. Ahmet Fethi, İstanbul, **Avrupa Birliği Politikalarına Giriş Rehberi**, Mega Pres, 2004.

- Mumcu, Ahmet, Küzeci, Elif: **İnsan Hakları ve Kamu  zg rl kleri**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2007.
- Musgrave, Richard: **Kamu Maliyesi Teorisi Kamu Ekonomi Alanında Bir İnceleme, Birinci Kitap**,  ev. Yaşar Methibay, Ankara, Asil Yayınları, 2004.
- Musgrave, Richard A.: “A Brief History of Fiscal Doctrine”, Handbook of Public Economics, VI., Ed. Alan J. Auerbach/Martin Feldstein, Holland, **Elsevier Science Publishers**, 1985.
- Musulin, Janko: **Hürriyet Bildirgeleri Magna Carta’dan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine**,  eviren Nemci Zeka, İstanbul, Belge Yayınları, 1987.
- Muter, Naci B.: “İktisadi Gelişme ve Vergileme”, Manisa, **Manisa Maliye Muhasebe Yüksekokulu Teksir Yayınları**, Yayın No: 1985-86/2, 1986, s. 2.
- Müderrisoğlu, Alptekin: “Kurtuluş Savaşının Mali Kaynakları”, Ankara, **Maliye Bakanlığı Ellinci Yıl Yayını**, 1974, s. 343.
- Nadaroğlu, Halil: **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2000.
- Nadaroğlu, Halil: **Mahalli İdareler**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2001.
- Nazalı, Ersin, Demirci, Mete: “Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme (I)”, **Vergi Dünyası**, Haziran 2009, Sayı: 334, s. 84 vd.

- Nazalı Ersin: “Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme (II)”, **Vergi Dünyası**, Temmuz 209, Sayı: 335, s. 126 vd.
- Neumark, Fritz: **Vergi Politikası**, Çev. İclal Cankorel, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü, No:2090.357.53. (atıf şekli: Vergi Politikası)
- Neumark, Fritz: **Maliyeye Dair Tetkikler**, 4 Bası, İstanbul, İÜİF Yayını, İsmail Akgün Matbaası, 1951. (atıf şekli: Maliye)
- Neumark, Fritz: **Vergi Politikası, Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, Çev. İclal Feyzioğlu Cankorel, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 2090, İktisat Fakültesi No: 357, Maliye Enstitüsü No: 53, Filiz Kitabevi, 1975.
- Noble, Thomas F. X, Strauss, Barry S.: **Western Civilization, The Continuing Experiment**, Houghton Mifflin Company, Boston, 1999.
- Odabaş, Hakkı: **James M. Buchanan’ın Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat Alanındaki Katkılarının Değerlendirilmesi**, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2001.
- Oğurlu, Yücel: **Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Devletin Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 1995.
- Oğurlu, Yücel: **Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2002.

- Oğuz, Burhan: **Türk Halk Düşüncesi ve Hareketlerinin İdeolojik Kökenleri III**, İstanbul, Simburg Kitapçılık, 1997.
- Okandan, Recai G.: **Umumi Amme Hukuku**, İstanbul, İÜHF Yayını, Fakülteler Matbaası, 1946.
- Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2013.
- Oktar, S. Ateş: “Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi”, İstanbul, **Prof. Dr. Kenan Bulutoğlu’na Armağan**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Otuzyedinci seri, Yıl 1996/1997, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 4100, Emek Matbaası, 1998, s. 170.
- Onar, Sıddık Sami: **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, I. Cilt, Üçüncü Bası, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1966.
- Öden, M.: **Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2003.
- Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan, Nami: **Vergi Hukuku**, 22. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, Mart 2013.
- Öz, Ersan: **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2004.
- Öz, Ersan: “Vergilendirmede Kanunilik İlkesi ve Bütçe Kanunları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 201, Haziran 2005, s. 144.

- Öz, Semih: “Vergilendirme Yetkisinin Dikey Paylaşımı ve Türkiye Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2005, Sayı: 201, s. 21.
- Özay, İl Han: **Günışığında Yönetim: XX’ inci yüzyılın son çeyreğinin “Jön Türk”lerine**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2004.
- Özbey, Özcan: **İnsan Hakları Evrensel İlkelerinin Avrupa Mahkemesinde Uygulaması**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2004.
- Özbudun, Ergun: “Anayasa Hukuku Açısından Ekonomik Anayasa”, Ankara, **Ekonomik Anayasa Sempozyumu**, 28-29 Mayıs 1992, s. 6.
- Özbudun, Ergun: “1961 ve 1982 Anayasa’larında Kanun Hükmünde Kararnameler”, Ankara, **Anayasa Yargısı**, 1986, s. 227.
- Özbudun, Ergun: **Türk Anayasa Hukuku**, Ankara, Yetkin Basım ve Yayıncılık, 2008.
- Özdemir, Biltekin: **Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Özen, Ahmet, Özpençe, Özay: “Osmanlı İmparatorluğu’nda ve Türkiye Cumhuriyeti’nde Borçlanma Politikaları ve Sonuçları”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 100, Nisan 2006, s. 18.

- Özer, Atilla: **Gerekçeli ve 1961 Anayasası İle Mukayeseli 1982 Anayasası**, Ankara, Lazer Ofset Matbaa Tesisleri Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti., 1996.
- Özer, Atilla: **Anayasa Hukuku**, Birinci Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2003.
- Özfatura, Burhan: “Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik”, **İller ve Belediyeler**, Eylül, 1995, s. 448.
- Özpençe, Aylin İdikut, Özpençe, Özay: “Küreselleşme ve Uluslararası Kuruluşların Ulus-Devletin Vergilendirme Yetkisine Etkileri”, **Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi**, Issn: 1303-5134 Cilt: 4, Sayı: 1, Yıl: 2007, s. 4.
- Palamut, Mehmet E.: “Ulusal Egemenlik Bağlamında Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye’nin AB Karşısındaki Konumu”, Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyum, **17. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 2002, TÜRMOB Yayınları, No: 185, 2002, s. 224, 225.
- Palmer, Alan: **Osmanlı İmparatorluğu, Bir Çöküşün Yeni Tarihi**, 4. Bası, İstanbul, Sabah Kitapları, 1995.
- Parlak, Bekir: “Yeni Büyükşehir Belediye Yasasının Analizi”, (Çevrimiçi)<http://www.bursayerelyonetim.com/index.php/yeni-buyuksehir-belediye-yasasininanalizi/#sthash.Sa0WLkol.dpuf>, 20.02.2014.
- Pelin, İ. Fazıl: **Finans İlmî ve Finansal Kanunlar**, Birinci Kitap, 3. Bası, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1945.

- Pehlivan, Osman: **Kamu Maliyesi**, Trabzon, Derya Kitabevi, 2012.
- Pehlivan, Osman: **Uluslararası Vergi Hukuku**, Trabzon, Celepler Matbaacılık, 2002.
- Pehlivan, Osman: **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon, Derya Kitabevi, 2009.
- Pehlivan, Osman, Öz, Ersan: **Uluslararası Vergilendirme**, Trabzon, Derya Kitabevi, 2011. (atıf şekli: Uluslararası Vergilendirme)
- Pirler, Orhan: “Belediyelerin Gelirleri Yetersizdir”, **Maliye Postası**, S. 315, Ekim, 1993, s. 56, 58.
- Parpworth, Neil: **Constitutional and Administrative Law**, London, Butterworths LexisNexis Group, 2002.
- Rakıcı, Cemil: “Vergi Adaleti ve Asgari Ücretin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 275, s. 216.
- Ridges, E. W.: “İngiliz Hukuku Hakkında Genel Bilgiler”, Çev. Mukbil Özyörük, Ankara, **AÜHFD**, C. VII, 1950, S. 1-4, s. 79.
- Robinson, John J.: “İngiltere: 1381 Köylü Ayaklanması”, **Born in Blood**, (Çevrimiçi) <http://www.hermetics.org/Templar5.html>, 17.01.2013.
- Rozario, Kevin: **The Culture Of Calamity, Disaster & The Making Of Modern America**, Chicago and London, The University of Chicago Press, 2007.

- Röpke, Wilhelm: “Ekonomi İlminin Tekamül Tarihi”, Çev. Muhlis Ete, İstanbul, **İÜHFY**, S: A, N: 3, 1936, s. 12.
- Saban, Nihal: **Vergi Hukuku Genel Kısım**, İstanbul, Der Yayınları, 2009. (atıf şekli: Vergi Genel)
- Saban, Nihal: **Vergi Hukuku**, İstanbul, DER Yayınevi, 2009. (atıf şekli: Vergi Hukuku)
- Saban, Nihal: “Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi”, (Çevrimiçi) <http://www.vmhk.org.tr/?p=3576>., 12.02.2013.
- Sabuncu, Yavuz: **Anayasaya Giriş**, 14. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, 2009.
- Saraç, Özgür: “Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları, Türkiye Değerlendirmesi”, Ankara, **Maliye ve Hukuk Yayınları**, Ağustos 2006, s. 190, 193.
- Saraç, Özgür: **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**, İzmir, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Saraçoğlu, Fatih: “Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye”, Ankara, **Maliye ve Hukuk Yayınları**, Nisan 2006, s. 81, 82. (atıf şekli: Maliye ve Hukuk)
- Saraçoğlu, Fatih: “Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye – Avrupa Birliği İlişkileri”, Ankara, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 5, S. 3, Kış 3/2003, s. 187. (atıf şekli: Avrupa Birliği)
- Savaş, Vural: **Anayasal İktisat**, İstanbul, Yaylacılık Matbaası, 1989. (atıf şekli: Anayasal İktisat)

- Savaş, Vural: **İktisadın Tarihi, Liberal Düşünce Topluluğu,** İstanbul, Avcıol Matbaacılık, 1997. (atıf şekli: İktisadın Tarihi)
- Smith, Adam: **Ulusların Zenginliği,** Çev. Ayşe Yunus, Mehmet Bakırcı, İstanbul, Alan Yayıncılık, 1997.
- Sayar, Nihad S.: **Kamu Maliyesi- Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri,** C. 1, 5. Bası, İstanbul, İ.İ.T.İ.A Nihad Sayar- Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No: 256, Sermet Matbaası, 1978.
- Saygılıoğlu, Nevzat: “Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı: 59, s. 84.
- Schmölders, Günter: **Genel Vergi Teorisi,** Çev. Salih Turan, 4. Bası, İstanbul, Maliye Enstitüsü Yayını, Fakülteler Matbaası, 1976.
- Seligman: Çev. Fadıl Hakkı Sur, “Public Finance”, **The Encyclopaedia of the Social Sciences,** Cilt XII, s. 640.
- Semercigil, Murat: “Dar Mükelleflerin Ticari Kazançları Ve Vergi Anlaşmalarında Türkiye'nin Bu Kazançlara Yaklaşımı”, **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı: 21, Mayıs 1983, s. 53.
- Sertoğlu, Murat: **Atçalı Kel Mehmet Efe,** İstanbul, Sağlam Kitabevi, 1982.
- Sevsay, Haktan: “İdari Vesayet Mali Özerklik İlişkisi ve Belediyeler”, **YerelSiyaset,(Çevrimiçi)**<http://www.yerelsiyaset.com/v4/sayfalar.php?goster=ayrinti&id=659>, 14.02.2013.

- Sonsuzoğlu, Elif: **Ödeme Gücüne Göre Vergileme**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 1997.
- Somer, Pervin: “Roma Hukukunda Vergilendirme”, **Prof. Dr. Ergun Önen’e Armağan**, İstanbul, MÜHF Yayınları, Alkım Yayınevi, 2003.
- Soysal, Mümtaz: **Yüz Soruda Anayasa’nın Anlamı**, İstanbul, Gerçek Yayınevi, 1993.
- Steuerle, C. Eugene: **The Tax Decade**, London, Urban Institute Press, 1990.
- Suer, Ziya: “Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri”, İstanbul, **Sanayi Odası**, No: 246, Haziran 2011, s. 5.
- Sur, Fadıl Hakkı: “Maliye Tarihine Kısa Bir Bakış, Kesim I: Eski Çağlar ve Ortaçağ”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. I- XXI, s. 239.
- Şamiloğlu, Famil: **Küreselleşme Sürecinde Türkiye’nin Finansal Kaynak Sorunu**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2002.
- Şanver, Salih: “Vergi Ödevi”, Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler, **Uluslararası Seminer**, İstanbul, 1982, s. 399.
- Şenyüz, Doğan: **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 2006.
- Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet, Gerçek, Adnan: **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Bursa, Ekin Yayınları 2011.

- Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet, Gerçek, Adnan: **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, 5. Baskı, Bursa, Ekin Yayınları 2011.
- Şiriner, İsmail, Aydın, Murat: “Küreselleşme Bağlamında Vergilendirme Yetkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 196, Ocak 2005, s. 191. (atıf şekli: Küreselleşme)
- Şiriner, İsmail, Aydın, Murat: “Mali Egemenliğin Sınırlandırılması: Vergilendirme Yetkisi ve İMF”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 196, Ocak 2005, s. 188, 194. (atıf şekli: Mali Egemenlik)
- Şiriner, İsmail, Aydın, Murat: “Küreselleşme Kısacasında Maliye Politikası: Küreselleşme ve Vergilendirme Yetkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 290, Ekim 2005, s. 101, 108. (atıf şekli: Maliye Politikası)
- Tabakoğlu, Ahmet: **Gerileme Dönemine Girerken Osmanlı Maliyesi**, İstanbul, Dergah Yayınları: 117, Tarih Dizisi: 10, Emek Matbaacılık, 1985.
- Talas, Cahit: “Sosyal Haklar ve Türk Anayasalarında Sosyal Hakların Evrimi”, **İnsan Hakları Yıllığı**, Yıl: 3-4, 1981-1982, s. 43.
- Talas, Cahit: **Ekonomik Sistemler**, Ankara, S Yayınları, 1980.
- Tan, Turgut: “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Hizmeti Yaklaşımı”, Anayasa Yargısı 8, Ankara, **Anayasa Mahkemesi Yayını**, 1991, s. 249.
- Tan, Turgut: **Ekonomik Kamu Hukuku**, TODAİE, Yayın No: 210, Ankara, Sevinç Matbaası, 1984.

- Tanış, Asım: **Grande Dizionario Didattico Italiano-Turca**, İstanbul, İnkılap Kitabevi, 1986.
- Tanilli, Server: **Anayasalar ve Siyasal Belgeler**, İstanbul, Sulhi Garan Matbaası, 1976.
- Tanör, Bülent, Yüzbaşıoğlu, Necmi: **Türk Anayasa Hukuku**, 12. Bası, İstanbul, Beta Yayın Dağıtım, 2012.
- Tanzi, Vito: “Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Bozluklar” (Çeviren: Hüseyin Şen), **Vergi Dünyası**, Sayı 241, Eylül 2001, s. 165.
- Taş, Metin: “Anayasal Vergi Normları Açısından Gelir Vergisi”, İstanbul, **13. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, 2000, s. 277.
- Tavşancı, Aykut: “Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 306, Şubat 2007, s. 167. (atıf şekli: Yasama Organı)
- Tavşancı, Aykut: “Vergilendirme Yetkisi Açısından Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın Avrupa Birliği’ne Uyumunu”, **E-Yaklaşım**, S: 18, Ocak 2005, s. 57. (atıf şekli: Vergilendirme)
- Tavşancı, Aykut: “Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 189, Haziran 2004, s. 149. (atıf şekli: Yürütme Organı)

- Tavşancı, Aykut, Keçeci Burcu: “Avrupa Birliği Sürecinde Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkisi ve Anayasal Çerçeve”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 250, 2009 Temmuz, s. 150. (atıf şekli: Avrupa Birliği)
- Tavşancı, Aykut: “Türkiye’de Yerel İdarelerin Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 4, S. 1, Haziran, 2004, s. 3.
- Taylar, Yıldırım: “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 307, Mart 2007, s. 206.
- Tekbaş, Abdullah: “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, İzmir, **Prof. Dr. Burhan Ceyhan’a Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 12- I, Özel Sayı, 2010, s. 124.
- Tekbaş, Abdullah: “Bakanlar Kurulu’nun Vergi Oranlarını Sıfıra Kadar İndirebilme Yetkisi Hakkında Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 172, Ocak 2003, s. 129.
- Tekeli, İlhan, İlkin, Selim: **Avrupa Birliği**, Türkiye ve Yerellik, IULA-EMME, 2003.
- Tekeli, İlhan: “Yerel Yönetimlerde Demokrasi ve Türkiye’de Belediyeciliğin Gelişimi”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 16, S. 2, Haziran, 1983, s. 21, 22.
- Teziç, Erdoğan: **Anayasa Hukuku**, 15. Bası, İstanbul, Beta Basım Yayım, 2012.

- Teziç, Erdoğan, Tanör, Bülent: **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 6. Bası, İstanbul, Beta Basım Yayım, 2011.
- Teziç, Erdoğan: “Batı Demokrasilerinde Yürütme’nin Üstünlüğü ve Yeni Kurumlar Dengesi”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Yıl 1, S. t, Ağustos 1980, s. 91, 94.
- Tıpke, Klaus: Die Steuerrechtsordnung, Band I, Köln 1993, s. 111 vd.’dan aktaran Joachim Lang, “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, Çev. Funda Başaran, “Anayasal Mali Düzen”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, s. 3.
- Topal, A. Kadir: “Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi Üzerine”, **Maliye Dergisi**, S. 124, Nisan, 1997, s. 75.
- Tortop, Nuri: “Yerel Yönetimler ve Mali Özerklik”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, Cilt: 5, Sayı: 5.
- Tosuner, Mehmet: “Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 20, Yıl: 2, Ağustos 1994, s. 47. (atıf şekli: Vergi Hukuku İlkeleri)
- Tosuner, Mehmet: “Mahalli İdarelerde Vergilendirme Yetkisi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: II, 1995, s. 268. (atıf şekli: Mahalli İdareler)
- Tosuner, Mehmet: **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, İzmir, Bayraklı Matbaacılık, 1989.

- Tosuner, Mehmet: “Yerel Yönetimlerde Yeniden Yapılanma Sempozyumunda Sunulan Tebliğ”, İzmir, **İzmir Ticaret Odası Yayın No. 6**, 1995, s. 63.
- Tosuner, Mehmet, Arıkan, Zeynep: **Vergi Usul Hukuku**, İzmir, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, 2012. (atıf şekli: Vergi Usul)
- Tosuner, Mehmet, Arıkan, Zeynep: **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Bölümü, 2012 (atıf şekli: Vergi Uyuşmazlıkları).
- Tosuner, Mehmet, Özcan, Ülkü: **Türk Vergi Yargısı Sistemi ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, İzmir, Akliselim Matbaası, 1989, s. 4.
- Tosuner, Mehmet, Öz, Ersan: “Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 272, Nisan 2004, s. 23.
- Turvey, Ralph: “İktisatçı Görüşü İle Vergileme”, Maliye Enstitüsü Konferansları, Dördüncü Seri- 1958, İstanbul, **İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları**, No: 804/105-6, 1959.
- Tuncer, Selahattin: “Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolları”, **Dünya Dergisi**, 07.08.1982, s. 2.
- Tuncer, Selahattin: “Vergi Hukuku ve Uygulaması”, **Yaklaşım Yayınları**, Mart 2003, s. 91.

- Tuncer, Selahattin: “Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları”, **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi**, Yayın No:112-66, Ankara, Sevinç Matbaası, 1974, s. 75.
- Turhan, Salih: **Vergi Teorisi**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 2913, İktisat Fakültesi No: 480, Elektronik Ofset Matbaası, 1982.
- Uluatam, Özhan: “Belediyeler Vergi Koyabilirler mi?”, **Mali Hukuk**, S. 44, Mart/Nisan, 1993, s. 6
- Uluatam, Özhan, Methibay, Yaşar: **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001.
- Uludağ, Barış: “Belediyelerin Vergisel Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 263, Ağustos 2013, s. 78.
- Uyanık, Atilla: **Finansal Ürünlerin Vergilendirme ve Yasal Düzenlemeler Açısından Değerlendirilmesi**, Ankara, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 79, Temmuz 1997.
- Ünsal, Artun: “Siyaset ve Anayasa Mahkemesi”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları**, No: 443, S.B.F. Basın ve Yayın Yüksek Okulu Basımevi, 1980, s. 127
- Üstün, Ümit Süleyman: **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2007.
- .

- Vanistendael, Frans: “Legal Framework for Taxation”,Ed. Victor Thuronyi, Tax Law Design and Drafting, Volume 1, Chapter 2, **International Monetary Fund**, 1996, s. 1.
- Willoughby, Westel W.: **The Fundamental Concepts of Public Law**, Colorado/The United States of America, The Macmillan Company, 1995.
- Yalçın, Aydın: “İktisadi Doktrinler ve Sistemler Tarihi”, Ankara, **AÜSBF Yayını**, 1983, s. 134.
- Yalçın (ve diğerleri), Durmuş: **Türkiye Cumhuriyeti Tarihi - I**, 9. Bası, Ankara, AKDTYK Atatürk Araştırma Merkezi, 2009.
- Yalçındağ, Selçuk: “Bitmeyen Senfoni: Yerel Yönetimler Reformu”, Ankara, **Amme İdaresi Dergisi**, TODAİE, 1993, s. 47, 48, 64, 65.
- Yaltı, Billur: **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul, Beta Basım Yayım, 2006. (atıf şekli: Vergi Yükümlüsü)
- Yaltı, Billur: **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, Der Yayınları: 357, Mart 2003. (atıf şekli: Elektronik Ticaret)
- Yaltı, Billur: “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin Vergi Hukukunda Kaynak Değeri Üzerine”, **Doç. Dr. Mehmet Somer’e Armağan**, Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt 12, Sayı 1-3, İstanbul, Beta Yayınları, 2006, s. 1025, 1049. (atıf şekli: İnsan Hakları)

- Yaltı, Billur: “Anayasa Mimarisinde Bir Yapıtaşı: Mahalli İdarelerin Tali Vergilendirme Yetkisi Üzerine Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz 2010, Sayı: 262, s. 5. (atıf şekli: Anayasa Mimarisi).
- Yaltı, Billur: “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları - Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları”, **Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları**, No: 74, Mayıs 2007, s. 167. (atıf şekli: Hak İhlali)
- Yaltı, Billur: “1923’ten 2003’e “Kazandıklarımız”: “Cumhuriyet Hukuku”, “Kazanamadıklarımız”: “Hukukun Cumhuriyeti”, Vergi Hukukunda Geldiğimiz Yere Yakın Tarihten Bakmak: Panoramik Bir Çalışma-“, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun 80 Yıllık Gelişimi Sempozyumu, Ankara, A.Ü. **Hukuk Fakültesi Yayınları**, No: 538, 2003, s. 117.
- Yaltı, Billur: “Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında Çelişik Mevzuat ve Çelişik İçtihat”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (Çevrimiçi) http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_yazdir.aspx?makaleno=4532, 30.01.2014.
- Yaltı Soydan, Billur: **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul, Beta Yayın Dağıtım, 1995. (atıf şekli: Uluslararası Vergi)

- Yaltı Soydan, Billur: Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi İsviçre-Türkiye Araştırmalar Vakfı, “İsviçre - Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nın Temel Esasları” Sempozyumu, İstanbul, **Türk Vergi Anlaşması Uygulamasına İlişkin Gözlemler (Tebliğ Metni)**, 08.04.2011, s. 9. (atıf şekli: Türk Vergi Anlaşması)
- Yaltı Soydan, Billur: “Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 2000, S.227, s. 103. (atıf şekli: Mülkiyet Hakkı)
- Yaltı Soydan, Billur: “Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, İstanbul, Anayasal Mali Düzen, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 14-16 Mayıs 1998, 2000, s. 99, 100. (atıf şekli: Vergi Adaleti)
- Yaltı Soydan, Billur: “Vergi Anlaşmalarında Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Yöntemleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Mart- Nisan 1994, Sayı 71, s. 67. (atıf şekli: Vergi Anlaşmaları)
- Yaltı, Billur, Özgenç, Selçuk: **Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı**, İstanbul, Beta Yayınları, 2007.
- Yayman, Derya: “Yerel Yönetimlerde Vergilendirme Yetkisi”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 196, Nisan 2009, s. 118.

Yenisey, Feridun, Güneş, Gülsen, Şirin, Z. Ertunç (Ed.): **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, Haziran 2012.

Yenisey, Feridun, Güneş, Gülsen (Yay. Haz.): **Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: “Vergi Hukuku”**, İstanbul, Arıkan Basım Yayımlarını Dağıtım Ltd. Şti., Mart 2006.

Yerlikaya, Gökhan Kürşat: “Bütçe Kanunu İle Vergi Kanunlarında Düzenleme Yapılması”, (Çevrimiçi) www.e-akademi.org/makaleler/gkyerlikaya-1.htm; 01.03.2012.

Yıldırım Yüce M.: “Çifte Vergilendirme Sorunu ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Yolları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 1981, s. 58.

Yılmaz, Ejder: **Hukuk Sözlüğü**, Ankara, Yetkin Yayınları, Ocak 2012.

Yiğit, Uğur: “Mali Özerklik ve Yargı Bağımsızlığı ile 5018 Sayılı Kanun Açısından Yargı Bütçesi ve Mali Hükümlerin Değerlendirilmesi”, (Çevrimiçi) <http://www.idarehukuku.net/hukuki-aciklama/Hkim-ve-Cumhuriyet-savcilar/Mal-Ozerklik-ve-Yargi-Bagimsizligi-Ile-5018-Sayili-Kanun-Acisindan-Yargi-Butcesi-ve-Mali-Hukumlerin-Değerlendirilmesi.html>, 14.02.2013.

Yüksel, Nahit: “Bütçe Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi ve Anayasa Mahkemesi Kararları (1961-1992)”, Ankara, **Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü**, Sayı: 1993/14, 1993, s. 39.

- Yüzbaşıoğlu, Necmi: **Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 703, 1993, s. 286, 287.
- Zeytinoğlu, Erol: **İktisat Dersleri**, İstanbul, Kurtulmuş Matbaası, 1969.
- Zinn, Howard: **A People's History of the United States**, United States of Amerika, Happerperennial – Modern Classics, 2003.
- Zülfikar, Hamza: “Doğru Yazalım Doğru Konuşalım”, Ankara, **Türk Dili Dergisi**, Mart 2000, S. 579, s. 14.

İnternet Kaynakları:

<http://ec.europa.eu>
<http://ekutup.dpt.gov.tr>
<http://kazanci.com>
<http://tdkterim.gov.tr>
<http://tr.wikipedia.org>
<http://usinfo.state.gov>
<http://www.anayasa.gen.tr>
<http://www.assembleenationale>
<http://www.bup-geottingen.de>
<http://www.danistay.gov.tr>
<http://www.euturkey.org.tr>
<http://www.gib.gov.tr>
<http://www.gmu.edu>
<http://www.hazine.gov.tr>
<http://www.hukukdevleti.com>
<http://www.igeme.org.tr>

<http://www.imf.org>
<http://www.kosgeb.gov.tr>
<http://www.maliye.gov.tr>
<http://www.oefre.unibe.ch>
<http://www.orgtr.org>
<http://www.radikal.com.tr>
<http://www.resmigazete.gov.tr>
<http://www.smmmo.org.tr>
<http://www.taxworld.org>
<http://www.tbmm.gov.tr>
<http://www.tbdd.org>
<http://www.tusiad.org.tr>
<http://www.vmhk.org.tr>
<https://yenianayasa.tbmm.gov.tr>

Diğer Kaynaklar:

Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi
Avrupa Topluluğu Temel Kuruluş Yasası
Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları
Resmi Gazete
Resmi Kararlar Dergisi
Sayıştay Dergisi
Yargıtay Kararları Dergisi