



T.C

HARRAN ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

VERGİDE YASALLIK İLKESİ VE HUKUK DEVLETİ

Mithat AKSEM

ŞANLIURFA -2022



T.C

**HARRAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

VERGİDE YASALLIK İLKESİ VE HUKUK DEVLETİ

Mithat AKSEM

Danışman

Dr.Öğr. Üyesi Mehmet KÜÇÜKKAYA

ŞANLIURFA -2022



T.C.
HARRAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAY SAYFASI

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet KÜÇÜKKAYA danışmanlığında, Mithat AKSEM'in hazırladığı **“Vergide Yasallık İlkesi ve Hukuk Devleti”** konulu bu çalışma 13/01/2022 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Harran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

☐ Oybirliğiyle / ☐ Oy çokluğu ile

İmza

Danışman	Dr. Öğr. Üyesi Mehmet KÜÇÜKKAYA	
Üye	Doç. Dr. Hasan TÜRKAŁ	
Üye	Dr. Öğr. Üyesi Mahmut KÜÇÜKOĞLU	

Bu tezin Maliye Ana Bilim Dalında yapıldığını ve enstitümüz kurallarına göre düzenlendiğini onaylarım.

Prof. Dr. Şevket ÖKTEN

Enstitü Müdürü

Bu çalışma: Tarafından Desteklenmiştir.

Proje No:

Not: Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların

kaynak gösterilmeden kullanımı 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunundaki hükümlere tabidir.



T.C.
HARRAN ÜNİVERSİTESİ
TEZLİ YÜKSEK LİSANS
ORJİNALLİK RAPORU VE BEYAN FORMU

Doküman No : HRÜ-KYS-FRM-015
Yayın Tarihi : .../.../20...
Revizyon No :
Revizyon Tarihi :
Sayfa No : 3 / 154

ÖĞRENCİ	
Öğrenci No	145218008
Adı/Soyadı	Mithat AKSEM
Anabilim Dalı/Programı	Maliye Anabilim Dalı/Tezli Yüksek Lisans
Tez Konsu	Vergide Yasallık İlkesi ve Hukuk Devleti

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Yukarıda başlığı belirtilen **Tezli Yüksek Lisans** çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 140 sayfalık kısmına ilişkin, 12/12/2021 tarihinde şahsım/ danışmanım tarafından **Turnitin** adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, benzerlik oranı **% 16'dır**. Ayrıca Tezli Yüksek Lisans çalışması hiçbir blok kopyalama içermemektedir.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç,
- 2- Kaynakça hariç
- 3- Alıntılar hariç/dâhil
- 4- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Yükseköğretim Kurulu Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi, Harran Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesini ve Harran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü **Tezli Yüksek Lisans** çalışması Orijinallik Raporu alınması ve kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim. Etik ihlal tespiti halinde, Enstitü yönetim kurulunca, diplomamın iptal edilmesini kabul ediyorum.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

22/12/2021

Mithat AKSEM

Yukarıda yer alan raporun ve beyanın doğruluğunu onaylarım. 22/12/2021

Dr.Öğr. Üyesi Mehmet KÜÇÜKKAYA

ÖZET

VERGİDE YASALLIK İLKESİ VE HUKUK DEVLETİ

AKSEM, Mithat

Yüksek Lisans Tezi

Maliye Ana Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Mehmet KÜÇÜKKAYA

Ocak, 2022, 140 sayfa

Bu çalışmada verginin alınma gerekçesi ve verginin tarihçesi belirtilerek İngiltere’de ortaya çıkan Magna Carta ve Haklar Dilekçesi ile Fransa’daki verginin yasallığı ilkesine değinilmiştir. Ayrıca Anayasa niteliği taşımayan ancak belge niteliğinde olan Sened-i İttifak, Tanzimat Fermanı ve Islahat fermanı başlıklarına yer verilmiştir. Osmanlı devleti döneminde Anayasa niteliğinde olan Kanun-ı Esasi’nin vergi ile ilgili kısımları anlatılmıştır. Türkiye Cumhuriyetinin ilk anayasası olan 1921 Anayasasına ve 1924, 1961, 1982 Anayasasının vergide yasallık ile ilgili kısımlarına vurgu yapılmıştır. Vergide yasallık ilkesinin anlamı ve kapsamı ile hukuk devletine hakim kimi bağlantı ilkeler açıklanmıştır. 1982 Anayasasının 73’üncü maddesinde yer alan ilkelere yer verilerek Cumhurbaşkanı hükümet sisteminin vergi ile ilgili getirdiği yeniliklere değinilmiştir.

Çalışmanın temel amacı, 1982 Anayasası’nın 73’üncü maddesinde soyut ve kavramsal olarak belirtilen vergilendirme ilkelerini Anayasa Mahkemesi kararları ve Danıştay kararlarıyla tetkiki ile somut olarak ortaya konulmasıdır. Hukuk devleti ilkesi ile kamu gücünü kullanan devletin vergilendirme yetkisini kullanırken güçsüz durumda bulunan mükelleflere hukuka bağlı şekilde davranması hedeflenir. Vergide yasallık ilkesi gereği; verginin konulması, uygulanması ve denetlenmesi yetki ve görevlerinin değişik organlara verilmesi, vergi yasalarının herkese uygulanması, toplanan vergilerin ancak yasalara uygun kamusal amaçlarla kullanılması, idarenin yasalara 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 öngörülür. Hukuk devleti ilkesi ile birlikte diğer vergi ilkeleri uygulanarak vergi

adaletinin sağlandığı, insanların ödeyebileceğı yükten daha fazla bir vergi alınmadığı, adaletli bir hukuk devleti anlayışı ile hukukun üstünlüğünün egemen kılındığı bir vergi sistemi oluşturulmuş olacaktır. Ancak vergi ile ilgili birçok düzenlemenin yürütme organı tarafından yapılması hukuk devleti sisteminin aksamasına yol açabilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergide Yasallık, Verginin İlkeleri, Hukuk Devleti, Anayasanın 73'üncü maddesi



ABSTRACT

PRINCİPLE OF THE LEGALİTY OF THE TAXATION AN STATE OF LAW

AKSEM, Mithat

Master's Thesis

Department of Public Finance

Thesis Supervisor: Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA

January, 2022, 140 pages

In this study, the Magna Carta and the Petition of Rights, which emerged in England, by specifying the justification of the taxation and the history of the taxation and The principle of legality of taxation in France is examined. Additionally, Charter of Alliance, The receipt of Gülhane, and Edict of Reform which does not carry a Constitutional value yet important as a testimonial is included. The taxation related sections of the The Ottoman Basic Law which was a Constitution in the Ottoman Empire is explained. 1921 Constitution, the first constitution of the Republic of Turkey, and 1924, 1961, 1982 Constitutions' legality in taxation related sections is stressed. The meaning and scope of the principle of legality in taxation and some of the basic principles prevailing in the rule of law are explained, and the principles of 1982 Constitution's 73 Article and innovations introduced by the Presidential Government System is discussed.

The main purpose of the study investigating the 1982 Constitution's 73 Article's abstract and conceptual taxation principles under the Constitutional Court and Council of State rulings and put forward concretely. With the principle of the rule of law, it is aimed that the state that uses public power treats taxpayers who are powerless in a law-abiding manner when using the taxation authority. In keeping with the principle of legality in taxes; the introduction of the tax, implementation and supervision of the tax, powers and duties of the different organs to be given to the tax laws applied to everyone, levy the taxes and used for public purposes in accordance with the law, to loyalty of administration to the laws, prohibition of the comparison of laws, having identified the conditions of the transfer of powers in the area of

taxation, tax laws enacted by the legislature of the Constitution subject to the supervision of the judiciary is forecast to be in the form of the principles in the Constitution. A tax system will be created in which tax justice is ensured by applying the principle of the rule of law along with other tax principles, no tax is charged more than the people can afford, a tax system will be created in which the rule of law will prevail with the understanding of a just rule of law. However, the execution of many tax-related regulations by the executive branch may lead to disruption of the rule of law system.

Keywords: Taxation, legality of taxation, principles of taxation, state of law, Article 73 of the Constitution



VERGİDE YASALLIK İLKESİ VE HUKUK DEVLETİ İLKESİ

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	II
ORİJİNALLİK RAPORU VE BEYAN FORMU	III
ÖZET	IV
ABSTRACT	VI
İÇİNDEKİLER	VIII
KISALTMALAR	XIII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ VE VERGİLEMENİN TARİHÇESİ

1.1. VERGİ	4
1.1.1. Verginin Bedenen Ödenmesi	6
1.1.2. Verginin Aynî Ödenmesi	6
1.1.3. Verginin Parasal Ödenmesi	7
1.2. ORTAÇAĞ DÖNEMİNDE VERGİLENDİRME YETKİSİ	7
1.2.1. Büyük Özgürlük Fermanı	7
1.2.2. Haklar Dilekçesi	9
1.2.3. Haklar Beyannamesi	11
1.3. 17. YÜZYIL SONRASI VERGİLENDİRME YETKİSİ	12
1.3.1. Pul Kanunu	12
1.3.2. Virginia Haklar Bildirgesi	13

1.3.3. Fransa ve Yurttaş Hakları Bildirgesi	13
1.4. 20. YÜZYIL SONRASI VERGİLENDİRME YETKİSİ	14
1.4.1. İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi	14
1.4.2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi	15
1.5. AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİLENDİRME YETKİSİ	17
1.6. TÜRKİYE’DE HUKUK DEVLETİ VE BU BAĞLAMDA VERGİ VE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN GELİŞİMİ	21
1.6.1. Cumhuriyet Döneminden Önce	21
1.6.1.1. Şer’î Vergiler	22
1.6.1.2. Örfî Vergiler	24
1.6.1.3. Senedi İttifak	25
1.6.1.4. Tanzimat Fermanı	26
1.6.1.5. Islahat Fermanı	27
1.6.1.6. Adalet Fermanı	28
1.6.1.7. 1876 Kanun-i Esası	28
1.6.2. Cumhuriyetin İlanından Sonra	30
1.6.2.1. 1921 Anayasası	31
1.6.2.2. 1924 Anayasası	32
1.6.2.3. 1961 Anayasası	33
1.6.2.4. 1982 Anayasası	37
1.6.2.4.1. 1982 Anayasası’nda 6771 Sayılı Kanunla Yapılan Anayasa Değişikliği	39

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİNİN TEMEL UNSURLARI VE ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI BAĞLAMINDA VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİNİN İÇERİĞİ

2.1. GENEL ANLAMDA VERGİNİN YASALLIĞI	42
2.1.1. Verginin Yasallığı İlkesinin İçeriği	42
2.1.1.1. Verginin Temel Esasları	43
2.1.1.1.1. Verginin Konusu	44
2.1.1.1.2. Vergiyi Doğuran Olay	45
2.1.1.1.3. Vergi Yükümlüsü	47
2.1.1.1.4. Verginin Matrahı	50
2.1.1.1.5. Vergi Oranı	53
2.2. VERGİNİN USUL YÖNÜNDEN ESASLARI	54
2.2.1. Verginin Tarhı	54
2.2.2. Verginin Tebliği	59
2.2.3. Verginin Tahakkuku	63
2.2.4. Verginin Tahsili	65

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİNİN ANLAMI VE KAPSAMI İLE HUKUK DEVLETİNE HAKİM KİMİ İLKELER AÇISINDAN BAĞLANTISI

3.1. VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİ	66
3.2. VERGİNİN BİREY VE DEVLET AÇISINDAN İNCELENMESİ	70
3.2.1. Genel Açıklama	70

3.2.2. Birey Yönünden	71
3.2.2.1. Yasasız Vergi Olmaz İlkesi (Temsilsiz Vergi Olmaz İlkesi)	71
3.2.2.2. Verginin Belirgin Olması İlkesi	72
3.2.3. Devlet Yönünden	73
3.2.3.1. Verginin Alınmasının Zorunluluğu İlkesi	73
3.2.3.2. Verginin Kanunla Konulması	74
3.2.3.3. Verginin Kanunla Değiştirilmesi	75
3.2.3.4. Verginin Kanunla Kaldırılması	76
3.2.3.4.1. Açık Kaldırma	76
3.2.3.4.2. Örtük Kaldırma	77
3.2.3.4.3. Anayasa Mahkemesi Kararı ile Yürürlükten Kaldırma	77
3.3. VERGİDE YASALLIK İLKESİ HUKUK DEVLETİNE HAKİM KİMİ İLKELER	79
3.3.1. Hukuk Devleti İlkesi	79
3.3.2. Sosyal Devlet İlkesi	82
3.3.3. Hukuki Güvenlik İlkesi	84
3.3.4. Verginin Belirliliği İlkesi	85
3.3.5. Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi	87
3.3.6. Kıyas Yasağı İlkesi	92
3.3.7. Vergide Adalet İlkesi	94
3.3.8. Verginin Genelliği İlkesi	96
3.3.9. Vergide Eşitlik İlkesi	98
3.3.10. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	101
3.3.11. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi	103
3.3.12. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi	105

3.3.13. Verginin Yasallık İlkesinin İstisnası	106
3.3.13.1. Vergi Konusunda Cumhurbaşkanına Verilen Yetki	108
3.3.13.2. Dış Ticaret İşlemlerine Ek Mali Yükümlülük Koyma Yetkisi	113
3.3.13.3. Sıkıyönetim ve Olağanüstü Hal Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri	116
3.3.14. Verginin Yasallığı İlkesinin Sonuçları	118
SONUÇ	122
KAYNAKÇA	125

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun.
AİHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi.
AİHS	Avrupa insan Hakları Sözleşmesi.
Any.	Anayasa.
AÜHFD	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.
AÜSBF	Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi.
AYM	Anayasa Mahkemesi.
Çev.	Çeviren.
DÜHFD	Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.
Ed.	Editör.
İİBF	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.
İTÜSBD	İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi.
KDV	Katma Değer Vergisi.
KHK	Kanun Hükmünde Kararname.
m.	Madde.
MKM	Marmara Kitap Merkezi Yayınları.
RG	Resmi Gazete.
s.	Sayfa .
SGB	Strateji Geliştirme Başkanlığı.
TBB	Türkiye Barolar Birliği.
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi.
vd.	Ve Diğeri.
VUK	Vergi Usul Kanunu.

GİRİŞ

Vergi, devletin veya vergilendirme yetkisi bulunan diğer kamu idarelerinin, amme hizmetlerini yerine getirmek için ihtiyaç duydukları parayı temin etmek amacıyla, şahıslardan, hukukî cebir altında, yasayla düzenlenen esaslara uygun ve karşılıksız olarak ve iade edilmemek üzere aldıkları ekonomik değerlerdir.

Vergilendirme, kişilerin mülkiyetine, kamu faydası gerekçesi ile el atma işlemi olduğundan bir hukuk devletin özen göstermesi gereken konulardan birisidir. Zira hukuk devleti, özel mülkiyete dayanmaktadır. Vergi sisteminin mülkiyet hakkına ve sözleşme özgürlüğüne zarar vermesi halinde, hukuk devleti hasar görebilmektedir. Hakikaten geçmişe yürütülen ve mülkiyet haklarını ihlâl eden vergilerin konulması, ekonomik özgürlüklerle ve hukuk devleti ile bağdaşmamaktadır. Bu nedenle, devlet vergilendirme yetkisini kullanarak, mülkiyet hakkını ve sözleşme özgürlüğünü ihlâl etmekten uzak durmalıdır.

Devlet, kamusal hizmetlerini yerine getirmek için yapmakla yükümlü olduğu kamu harcamalarının finansmanını, topladığı vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler ile karşılamaktadır. Giderlerin finansmanını yaparken de, bazen kişilerin temel hak ve özgürlüklerine (örneğin, mülkiyet ve miras hakkı, çalışma hakkı gibi) müdahale etmektedir. Bu nedenle, vergilerin anayasal çerçevede konulması ve yasalara uygun bir şekilde uygulanması zorunludur. İşte verginin yasallığı ilkesi de, bunu gerçekleştirmek amacıyla vergilerin yasayla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması demektir.

Verginin yasallığı ilkesi, demokratik mücadelelerin sonucu olarak uzun bir dönem içinde bugünkü anayasalarda yerini almıştır. Geçmiş dönemlerde pek çok isyanın maddî ya da siyasî, zorla alınmak istenen vergiler yüzünden meydana geldiği bilinmektedir. Bu isyanlar neticesinde kabul edilen belgeler, bildiriler ve anayasalarla, vergilerde keyfîlik, adaletsizlik engellenmeye çalışılmıştır. Herhangi bir verginin salınabilmesi için öncelikle yasaya dayalı olması gerektiği; yani, “yasadışı vergi olmaz

ilkesi” ve “temsilsiz vergi olmaz ilkesi”, vergi hukukundaki tarihî gelişim sürecine paralel olarak yasalarda düzenlenmeye başlamıştır. Bugün verginin yasallığı ilkesi anayasalarda yer alması, anayasa hukukunun ve vergi hukukunun birlikte ilerlemesinin neticesidir. Verginin yasallığı ilkesi, vergi hukukunda oldukça önemli bir yere sahiptir. Bu ilke ile idarenin takdir yetkisinin sınırlandırılması hedeflenmiştir. Bu çalışmada verginin, verginin yasallığı ilkesinin tarihçesi ve Türkiye Cumhuriyetinin Anayasalardaki verginin yasallığı ilkesi incelenmiştir.

Vergide yasallık ilkesi üç bölüm halinde incelenmiştir. Birinci bölümde verginin tarihçesi belirtilerek İngiltere’de ortaya çıkan Magna Carta ve Haklar Dilekçesi ile Fransa’daki verginin yasallığı ilkesine değinilmiştir. Ayrıca Anayasa niteliği taşımayan ancak belge niteliğinde olan Senedi İttifak, Tanzimat Fermanı ve Islahat fermanına değinilmiştir. Osmanlı devleti Döneminde Anayasa niteliğinde olan Kanuni Esasının vergi ile ilgili kısımları anlatılmıştır. Türkiye Cumhuriyetinin ilk anayasası olan 1921 Anayasasına ve 1924, 1961, 1982 Anayasasının vergide yasallık ile ilgili kısımlarına vurgu yapılmıştır.

İkinci bölümde ise verginin yasallık ilkesine ilişkin verginin temel unsurları ve anayasa mahkemesi bağlamında verginin yasallığı ilkesinin içeriğine değinilmiştir. Bu bağlamda, verginin yasallığı ilkesinin önemi de mahkeme kararlarıyla ele alınmış olup hukuk devletiyle olan bağlantılar ele alınmıştır.

Çalışmanın son bölümde ise vergide yasallık ilkesinin anlamı ve kapsamı ile hukuk devletine hakim kimi ilkeler bağlantısına yer verilmiş olup, 1982 Anayasasının 73’üncü maddesinde yer alan ilkeler detaylı olarak açıklanmıştır.

Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 4’üncü fıkrasında; vergilemeye ilişkin belirli unsurlarda, yasalarda belirlenen sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanı’na verilmiştir. Ancak, bu yetkinin sınırlarının çizildiği anlaşılmıştır. Verginin yasallığı ilkesinin sınırlarının aşılması, demokratik

hukuk devleti ilkesiyle örtüşmemektedir. Bu çalışmanın bir diğer amacı, güncel yargı kararları ışığında vergilerin yasallığı ilkesi incelenmesidir.

Demokratikleşmenin de önemli bir ayağını oluşturan verginin yasallığı ilkesi, esasen içeriğinde pek çok faktörü barındırmaktadır. Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak hukuk üstünlüğü ve keyfiliğin önüne geçilmesi adına vergilerin yasallığı ilkesi önem arz etmektedir. Yasallık İlkesi sosyal devlet ilkesinin bir uzantısıdır.



BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ VE VERGİLEMENİN TARİHÇESİ

1.1. VERGİ

Vergi; devletin ve yetkili diğer kamu kuruluşlarının, yüklendikleri fiskal (mali) ve ekstra fiskal(ekonomik ve sosyal) amaçları gerçekleştirmek için gerçek veya tüzel kişilerden zorla, karşılıksız olarak, egemenlik gücüne dayanarak aldığı ekonomik ve parayla ölçülen değerlerdir. Verginin özellikleri aşağıda şu şekilde sayılabilir (Sağbaş, 2010, s. 6- 7).

- ✓ Vergi para ile ödenir.
- ✓ Vergi karşılıksızdır.
- ✓ Vergi zorunludur.
- ✓ Vergi önceden belirlenmiş kanun ve kurallara bağlanmıştır.
- ✓ Vergi, kamu giderlerinin karşılığı olarak alınmaktadır.
- ✓ İnsanların vergiyi tahsil etme sebepleri, siyasal yönden teşkilatlanmış bir topluluğun üyesi olmasıdır.

Yukarıdaki vergi tanımından anlaşıldığı üzere vergi, yasalara dayanılarak alınmasına rağmen, içinde barındırdığı zorla alınma özelliği, vergi mükellefi ile devletin aynı konumda olmadığını ifade eder. Fakat bu özellik devletin sonsuz kudrete sahip olduğu anlamına gelmemektedir (Biniş, 2012, s. 1). Devletin varlığı, gücü ve sınırı vergilendirme yetkisiyle açıklanabilir.

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

“Vergi; kamu giderlerini karşılamak amacıyla kanunlarla gerçek ve tüzelkişilere mali güçlerine göre getirilen bir yükümlülüktür. Belirli bir hizmetten doğrudan yararlanma karşılığı olmayan vergi, tüm kamu hizmetleri için yapılan giderlere ortak katılma payıdır” (AYM, E. 2011/16, K. 2012/129, 27/9/2012, s. 8).

Verginin, tarihi ve sosyal özelliğiyle devlet anlamı ile yakın ilişkili olduğunu söylemek mümkündür. Devletin egemenliğinin hukuki ve fiili gücünün bir göstergesi olan vergilendirme yetkisi, onun varlığıyla birlikte ortaya çıkmasına karşın, bu yetkinin sınırlandırılarak günümüzdeki anayasal vergileme ilkeleri şeklinde somutlaşması, demokratikleşme hareketlerine paralel olarak gerçekleşmiştir (Erginay, 1992, s. 30-31).

Anayasa Mahkemesi kararına göre; “Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuksal ve fiilî güçten kaynaklanmaktadır. Kamu hizmetlerinin görülmesi için gereksinim duyulan mali kaynakların sağlanması amacıyla kullanılan vergilendirme yetkisi dar anlamda, devletin kamu gelirlerinden sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini; geniş anlamda ise çağdaş devletin güvenlik, adalet ve eğitim gibi geleneksel görevlerinin yerine getirilmesinin yanında ekonomik, sosyal, kültürel ve diğer alanlara katkısının gerektirdiği giderleri karşılamak için gerçek ve tüzel kişilere getirdiği her türlü mali yükümlülüğe ilişkin yetkisini kapsamaktadır. Bu yetkiye dayanılarak kamu giderlerini karşılamak amacıyla alınan vergi, Anayasa'nın 73'üncü maddesine göre gerçek ve tüzel kişilerin yasalarla belirlenmek koşuluyla mali güçlerine göre yerine getirmek zorunda olduğu bir yükümlülüktür. Devlet, bu yolla kamu giderlerini karşılamak için veya mali politikasının gereği olarak piyasa ekonomisinden bütçeye gelir aktarmaktadır” (AYM, E. 1997/62, K. 1998/52, 16/09/1998).

Vergi tanımı ile ilgili bir görüş birliği olmamakla birlikte vergiyi bir “bedel” karşılığı olduğunu savunanlar ve herhangi bir “toplumsal hizmetinin karşılığı” olmadığını savunan iktisatçılar olmuştur (Turhan, 1998, s. 20-21).

İnsanların olduğu her yerde gerek küçük gerekse büyük ilkel toplulukların olduğu ortak ihtiyaçların karşılanması amacıyla vatandaşlarca istekli ve zorunlu olarak aynı veya nakdi ödemeler olmuştur (Sağbaş, 2010, s. 7).

Derebeylik yapıda kral asker ile birlikte halkın dış güvenliğini korumakta, topraklarda çalışan halkta askerlerin/kralın ihtiyaçlarını

karşılamaktadır. Kaynakların yetersiz kaldığı dönemlerde ihtiyari olarak derebeyine yardımda bulunmuşlardır. Kent devletlerin bir araya gelerek ulus devletlere dönüşmesi ile beraber ihtiyarılık yerini zorla vergi perspektifine bırakmıştır. Bu zorlama biçimi yasal bir zorlamadır. Gücünü ve meşruluğunu yasalarda almaktadır (Sağbaş, 2010, s. 7).

Verginin tahsil metodunun tarihsel gelişim açısından 3 temel unsuru vardır (Brown ve Jackson, 1990, s. 449).

- ✓ Verginin bedenen ödenmesi,
- ✓ Verginin aynî ödenmesi,
- ✓ Verginin parasal ödenmesidir.

1.1.1. Verginin Bedenen Ödenmesi

Verginin bedenen çalışarak tahsil edilmesidir. Bedenen vergi tahsil etme yöntemi, bazı dönemlerde veya çağlarda vergisini zamanında yerine getirmeyenlerin cezalandırma amacıyla kullanılmıştır. Ülkemizde yakın zamanda uygulanan varlık vergisi buna örnek gösterebilir. İkinci dünya savaşı zamanında, 1942 yılında varlık vergisi adı altında bir verginin alınması üzerine mutabık kalınmıştır. Bu vergiden etkilenenler genelde gayrimüslim kesimidir. Gayrimüslimlerin etkilenmesinin sebebi ise o dönemin Türkiye’inde ticaret ve finans sektörünün mühim bir kısmı gayrimüslim azınlıkların ellindeydi. Bu yükümlülüğü maddi durumları nedeniyle yerine getiremeyenler Erzurum Aşkale’de çalışma kamplarına sürülmüş ve bedenen çalıştırılmıştır. Varlık vergisi iki yıl uygulamada kaldıktan sonra 15 Mart 1944 tarihinde mülga edilmiştir (Sağbaş, 2010, s. 7-8).

1.1.2. Verginin Aynî Ödenmesi

Para ekonomisinin olmadığı bir dönemde vergiler mal olarak ödenmiştir. Örnek vermek gerekirse halkın elde ettiği tarımsal ürünlerin (buğday, mercimek, mısır v.s) belirli bir miktarını devlete vergi olarak vermesidir. Takas ekonomisinin doğal bir neticesi olarak aynî vergileme, para ekonomisi ile birlikte terk edilmiştir (Sağbaş, 2010, s. 8).

1.1.3. Verginin Parasal Ödenmesi

Vergi ilk önce bedenen ve aynî olarak yerine getirilmekteydi. Ancak aynî ekonomiden para ekonomisine geçmesiyle beraber vergi nakdi olarak ödenmeye başlanmıştır. Günümüzde vergi para ile ödenir. Günümüz çağda verginin aynî olarak değil de para ile ödenmesinin nedenleri şu şekilde açıklanabilir; (Türk, 2005, s. 152)

- ✓ Vergi eşitliliği korunması,
- ✓ Taşıma, depolama ve saklama açısından avantajlı olması,
- ✓ Aynı ödemenin devlete maliyetli olması ve sonradan aynı ödemenin paraya dönüştürülmesi,
- ✓ Verginin parayla ödemenin denetimi kolay olmasıdır.

1.2. ORTAÇAĞ DÖNEMİNDE VERGİLENDİRME YETKİSİ

Devletin finansal alanda sürdürdüğü egemenliğin içerdiği yetkilerin en önemlileri arasında yer alan vergilendirme yetkisi, (Öncel vd., 2010, s. 33) devletin, ülkesi üzerindeki ekonomik gücünü kullanarak vergi alma ile ilgili sahip olduğu yasal ve fiili gücü olarak tanımlanır (Çağan, 1982, s. 3).

Çalışmanın bu bölümünde, vergilendirme yetkisinin gelişimi ve bazı kısıtların konulmasına ilişkin orta çağda yaşanan gelişmeleri aşağıdaki alt başlıklar halinde ele almak mümkündür.

1.2.1. Büyük Özgürlük Fermanı

İngiltere’de yönetimle halk arasındaki vergilemeye ilişkin ilk mücadelelerin 10’uncu ve 11’inci yüzyılda ortaya çıktığı görülmektedir (Tüğen, 2014, s. 5).

İngiltere’de 12’nci ve 13’üncü yüzyıllarda devamlı yapılan savaşların masraflarını karşılamak için kral tarafında düzenli olarak vergi talep edilmekteydi. İngiliz halkı ve baronlar, kralın istediği bu ağır vergilerden şikâyetçi olmaya ve çok büyük huzursuzluk duymaya başladılar. Baronların talebi ve ısrarı üzerine Kral John, 15 Haziran 1215’te Londra yakınlarında Magna Carta Libertatum denilen Büyük Özgürlük Fermanı’nı imzalanmak zorunda kaldı. Bu ferman gerek vergi hukuku açısından gerekse diğer hukuk

kaynakları açısından her şeyin bir dayanağı olması gerektiğini belirtmiştir (Mutluer, vd., 2011, s. 44).

Büyük Özgürlük Ferman'ının verginin yasallığı ilkesi ile ilgili olarak içerdiği maddeler şunlardır;

Magna Carta Anlaşmasının 12'nci maddesine göre; “Kral, kendini esaretten kurtarmak, oğluna asalet unvanı vermek, bir defaya mahsus olmak üzere büyük kızını evlendirmek için halktan harcamalara katılma payı talep edebilir. Bunun dışında genel meclisin kararı olmadıkça vergi talep edemez. İster kraldan gelsin isterse de parlamentodan gelsin, halka yükleyeceğin yükün ılımlı olması gerekir.” İşte bu ferman batı dünyasında bütçe hakkına ilişkin ilk yazılı belgedir (Tüğen, 2014, s. 7).

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

Magna Carta Anlaşmasının 14'üncü maddesine göre; “Gelecekte kimsenin, kendi hür adamlarından, kendi kurtuluş akçesi, büyük oğlunun şövalye olması ve büyük kızının bir kere evlendirme masrafları dışında bir sebeple yardım toplamasına müsaade etmeyeceğiz. Bu sebeplerle de ancak makul bir yardım toplanabilir.”

Magna Carta'nın 12'nci ve 14'üncü madde hükümleri “temsilsiz vergi olmaz” atıfta bulunmuştur. Bu fikir, Türk hukukçuları arasında kabul görülmüştür (Çağan, 1982, s. 16; Gözler, 2009, s. 368- 373; Tuncay, 2015, s. 20). Bundan dolayı, Magna Carta kralın vergilendirme yetkisi kullanırken parlamentonun onayına sunması ve daha önce baronlardan vergilendirme

yetkisi alınarak mükelleflere haklar sağlamaktadır (Gerçek vd., 2014, s. 34; Taşdöğen, 2021, s. 133-134).

1297 yılında Magna Carta'nın yeniden teyit edilmesi ile birlikte çıkarılan "A Statute Concerning Tallage (25 Edw 1)" (Vergi Hakkında Kanun) ile "Başpiskoposların, piskoposların, feodal beylerin, şövalyelerin, kasabalıların iyi niyet ve onayı olmaksızın Kral ve varislerinin hiçbir şekilde yardım ya da vergi koyamayacağı veya toplayamayacağı" hüküm altına alınmıştır (Taşdöğen, 2021, s. 136).

Büyük Özgürlük Fermanıyla "temsilsiz vergi olmaz" ilkesi çerçevesinde günümüzdeki anayasal vergileme ilkelerinin en mühimi olan verginin yasallığı ilkesinin temeli atılmıştır (Gerçek vd., 2014, s. 84). Yasallık ilkesi ilk kez Magna Carta Libertatum'da yazılı olarak ortaya atılmıştır. Bu kapsamda sosyal devlet ve hukuk devleti anlayışının varlığının ortaya çıkmaya başladığını ifade etmek gerekir. Magna Carta'nın uygulamada etkili olamaması sebebiyle yeniden sıkıntılı dönemler başlamış, hak ve özgürlük arayışı devam etmiştir (Uluatam ve Mehtibay, 2001, s. 21).

1.2.2. Haklar Dilekçesi

Magna Carta'nın sürdürülmesinde insanlara taahhüt edilen hakların söz sahibi yöneticiler aracılığıyla, bilhassa mali kaynaklara ihtiyaç duyulduğu vakitlerde ihlal edilmesi ve yıllarca bu durumun devam etmesi, İngiliz halkının 1215'te elde ettikleri hakları krala anımsatmak amacıyla "Haklar Dilekçesi" (Petition of Right) düzenlenmiştir (Musulin, 1987, s. 45). Bu belge, İngiltere'de toplum hareketine bağlı olarak vergilendirme yetkisine bir sınırlama getiren ilk anayasal belgedir (Öncel vd., 2011, s. 7).

7 Haziran 1628 tarihinde çıkartılan Haklar Dilekçesi on bir maddeden oluşmaktadır. Bu maddelerden vergi ile ilgili düzenlemelere 1'inci, 2'nci ve 10'uncu maddelerde yer vermiştir. Dilekçenin 1'inci maddesinde "kral parlamentonun onayı olmadıkça vergi ve benzeri mahiyette bir yükümlülük getiremeyecektir" söz edilerek "**temsilsiz vergi olmaz**" ve "**yasasız vergi olmaz**" ilkesini ifade etmektedir. Dilekçenin 2'nci maddesinde "çeşitli mali yükümlülüklerin ve cezaların ancak kanunla konulması gerektiği" ifadesine

vurgu yaparak verginin yasallığı ilkesinin hassasiyetine dikkat çekmiştir. 10'uncu maddede ise “vergilendirmede yasal yükümlülüklerde yetkinin yine parlamentoya ait olduğu, bu kural haricinde kimseye yükümlülükler ve cezalar ihdas olunmaması gerektiği” haizdir (Öz, 2004, s. 40).

1628 Haklar Dilekçesi, bireylerin temel hak ve özgürlüklerini güvence altına alan bir belgedir. Halkın rızası olmadan kral tarafında hiçbir mali yüküm ve mali haklar konulamayacağı ya da talep edilemeyeceği hükme bağlandı. Haklar dilekçesinin vergi ile ilgili maddesi aşağıda belirtilmiştir (Güneş, 2014, s. 38).

Madde-3 “Ve böylece biz, siz yüce majestenzden en derin saygılarımla rica ediyoruz ki gelecekte hiç kimse her hangi bir ödev, bir kredi, bir hayır, vergi veya benzeri yüküm vermeye veya kabullenmeye zorlanmasın veya zorlanırsa bu ancak parlamentonun onayına sunulmuş bir yasaya dayanarak olsun.”

İşbu dilekçenin yüksek sesle okunması ve tüm içeriğinin duyulmasından sonra kral tarafından, parlamentonun önünde aşağıdaki yanıt verilmiştir: “Kral bunu istiyor” (Güneş, 2014, s. 40).

1628 İngiliz Haklar Dilekçesinde de “temsilsiz vergi olmaz ilkesi” önemli bir yer tutmaktadır. Magna Carta ile hayata geçirilemeyen bu ilkeler “1628 tarihli Haklar Dilekçesi” (Petition Of Rights) ve “1689 tarihli Haklar Bildirgesi” (Bill Of Rights) ile somut ve geleneksel hale gelmiştir (Aktan, vd., 2002, s. 256). Haklar Dilekçesi’nin 10-11’inci bölümlerinde kralın keyfi vergileme yetkisine yönelik kısıtlayıcı hükümlere yer verilmiştir. Üstelik bu Dilekçe’nin getirdiği en mühim yenilik, Kral’ın parlamentonun onayı olmadan yürürlüğe koyduğu vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere karşı cezalandırmanın zorluğundan ifade etmek gerekir. Böylece parlamentonun vergi konusundaki yetkisi bir kez daha ayrıntılı olarak vurgulanarak, temsilsiz vergi alınamayacağı ve parlamento onayı olmadan konulan vergilere karşı gelenlerin kovuşturulamayacağı açıkça belirtilmiştir.

Haklar Dilekçesinde vergilendirmeye ilgili maddelerden de görülüyor ki kral tarafından, parlamentonun onayı alınmadan, niteliği vergi olmakla

beraber, farklı isimler altında paralar toplanması ve bu konuda halka şiddet ve eziyet edilmesi uygulamadan kalkıyordu. Lakin kral, yetkisini kısıtlayan meclisi yeniden kapatıp yeni ve ağır vergi yükü getirmeye çalışmış ve bu nedenle yeni hareketlerin habercisi olmuştur.

İngiltere’de kralın yetkileri düzenleyen Haklar Dilekçesinde, parlamentonun vergilendirme yetkisi güvence altına alındı ve parlamentonun onayı vermediği alanlarda vergi konulması engellendi (Akyazan, 2009, s. 2).

1.2.3. Haklar Beyannamesi

İngiltere’de bir anayasaya benzer belge olma özelliğini taşıyan ve 1689’da ilan edilen “**İngiliz İnsan Hakları Bildirgesi**” (Bill of Rights) toplam 25 maddeden ibarettir (Öz, 2004, s. 24). Bu bildirmede İngiliz sisteminde daha önce yer verilmiş olan meclisin vergilendirme yetkisini güvence altına alarak hukuki dayanak haline getirmiştir (Çağan, 1982, s. 19). Bu Haklar Beyannamesinin vergilendirme sistemiyle alakalı maddeleri şöyledir;

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

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

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

İngiliz hukuku ve yargı kararları Magna Carta, Haklar Dilekçesi ve Haklar Bildirgesi esas alınarak şekillenmiştir. Vergi kanunları Haklar Dilekçesi, İngiliz Hakları Bildirgesi ve Magna Carta’da var olan eşitlik ve ödeme gücü ilkeleri göz önünde bulundurularak çıkarılmaktadır (Selvi, 2010, s. 16).

Haklar Dilekçesi’ne rağmen kralın parlamento tarafından onaylanmamış vergiler koymaya devam etmesi sonucunda hazırlanan Haklar

Bildirgesi parlamentonun sadece vergiler alanında değil diğer konulardaki yetkisini de güvence altına almayı amaçlayan ve parlamentonun ve yasaların üstünlüğü ilkesini kabul eden bir bildirgedir (Güneş, 2008, s. 35). Bu beyanname, kralın aktif olarak yürüttüğü yetkileri meclise devredebileceğini vaat etmiştir. İnsan haklarına değinmiş, herhangi bir ayrımcılığın olmaması gerektiğinin altını çizmiştir. Bu şekilde eğer vergi alınacaksa doğrudan kralın yetkisine dayanarak alınamayacağını, ancak millet adına parlamentonun onayıyla alınabileceğini ifade eder.

Kısaca özetlemek gerekirse; 1689 yılında insan hakları bildirgesinde parlamentonun onayı olmadan vergilendirme yapılamaz denilerek yasallık ilkesine atıfta bulunmuştur (Tekin ve Gümüş, 2014, s. 244).

1.3. 17. YÜZYIL SONRASI VERGİLENDİRME YETKİSİ

Bu asırda çıkarılan beyannameler her ne kadar kanlı dönemlerden geçilse de vergilendirme kapsamı ve anlamı açısından seslerin daha yüksek çıkmaya başladığı bir dönem olduğu söylenebilir.

1.3.1. Pul Kanunu

İngiltere’de sınırsız vergilendirme sistemine karşı sert hareketler başlanmış olup, İngiltere “Temsilsiz vergi olmaz” ilkesine öncülük etmiştir. Ayrıca Amerika Birleşik Devletlerin bağımsızlık mücadelesi de, daha ağır vergilerin alınması, yeni vergi yasalarının çıkmasına neden olmuştur (Özgenç, 2007, s. 184; Öz, 2004, s. 25; Çağan, 1982, s. 22).

1765 yılında ilan edilen pul kanunu ile bazı hukuki anlaşmalardan, işlerden, belgelerden ve gazetelerden vergi alınmaya başlamıştır. Bu durumda İngilizler tarafından sömürgelerin vergilendirme yetkisine bir müdahale ve İngilizlerin bir hakkı olmamasına rağmen yasadışı vergilendirildiği anlamına gelmektedir. Bu duruma sert tepki gösteren sömürgeler ile bazı İngiliz aydınları da dahil olup bu olayı desteklemişlerdir (Çağan, 1982, s. 22).

1765 yılında düzenlenen pul kanunu, vergi ile ilgili 4 maddeye yer vermiştir. Bu maddeler şunlardır;

3’üncü madde “Temsilsiz Vergi Olmaz” İlkesi

5'inci madde “Vergilendirmede Kanunilik” İlkesi

8'inci madde “Vergilendirme, Temel Hak ve Özgürlükler” İlkesi

9'uncu madde “Vergilendirmede Uygunluk” İlkesi

Bu kanun 1765 çıkarılıp, bir yıl yürürlükte kaldıktan sonra 1766 yılında kaldırılmıştır (Öz, 2004, s. 26).

1.3.2. Virginia Haklar Bildirgesi

İngiltere'nin Amerikan sömürgelerinde sürdürdüğü kanunsuz ve sınırsız vergi yükü 13 koloninin bir araya gelerek 12 Haziran 1776 yılında “Amerikan Bağımsızlık Bildirgesi” şeklinde ifade edilen “Virginia Haklar Bildirisi” Virginia toplumunun temsilcilerince çıkarılmıştır (Erdoğan, 2004, s. 184; Güneş, 1998, s. 40; Öz, 2004, s. 26).

Bu bildirgenin 6'ncı maddesinde: “... kendi rızası ya da seçtiği temsilcilerin rızası olmaksızın kamu faydası için mal ve mülkü üzerinden vergilendirilemez ve bunlardan yoksun kılınamaz...” İlgili maddede anlaşıldığı üzere vergilendirmede yasallık ilkesine vurgu yapmıştır (Çağan, 1982, s. 23).

Bu bildirme ile birlikte Amerika'da vergi ve bütçe hakkı Amerika toplumunu temsil eden parlamentoya verilmiştir. Devletin gelir ve harcamaların egemenlik hakkına sahip ve bu hakkı kullanabilen toplumlar tarafından belirlenmesine olanak sağlamıştır (Öz, 2004, s. 26).

1.3.3. Fransa ve Yurttaş Hakları Bildirgesi

Fransa'da vergide “temsilsiz vergi olmaz” ve “yasadışı vergi olmaz” ilkesi İngiltere'ye göre daha geç ortaya çıkmış ya da daha yavaş geliştiği söylenebilir. Krallara kendi öz gelirleriyle giderlerini karşılayamadığı durumlarda soylu kişilerden ve kilise temsilcilerinden mecliste vergi toplamak için onay alırlardı. Ancak krallar mecliste onay alınmasına sıcak bakmazlardı (Tüğen, 2014, s. 7).

Fransız İhtilalı'ndan sonra ilan edilen ve eşitlik, adalet, özgürlük düşüncesinin gelişimini sağlayan 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş

Hakları Bildirisi'nde de vergileme yetkisinin kısıtlandırılmasıyla ilgili düzenlemeler yer almıştır (Doğan, 2002, s. 243).

Bu konuda belirlilik ve güvenliğin sağlanması için 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Beyannamesi'nden beri onaylanmış olan hak ve hürriyetlerin ancak yasama organı tarafından yasayla kısıtlanması gerekliliğinden, yani yasallık ilkesinden bahsedilmesi gerekir (Gözler, 2017, s. 224; Gözler, 2019, s. 310; Taşdöğen, 2021, s. 122).

Bildiride yer alan vergi ödevi ile ilgili maddeler şunlardır; (Güneş, 2014, s. 43)

Madde-13 “Kamu gücünün sürdürülmesini sağlamak ve idarenin giderlerini karşılamak için herkesin vergi vermesi kaçınılmazdır. Vergi tüm yurttaşlar arasında, olanakları ölçüsünde, eşit olarak dağıtılır.” Bu madde genellik ilkesi ve eşitlik ilkesine değinmiştir (Çağan, 1982, s. 25).

Madde-14 “Tüm yurttaşların bizzat ya da temsilcileri aracılığıyla verginin gerekliliğini belirlemeye vergilemeye serbestçe rıza göstermeye, vergi gelirlerinin kullanılmasını izlemeye ve verginin miktarının, matrahının, tahakkuk biçim ve süresini belirlemeye hakkı vardır.” Bu madde ise kanunilik ilkesi ve belirlilik ilkesine vurgu yapmıştır (Çağan, 1982, s. 25).

Yasallık ilkesi, geriye yürümezlik ilkesi, ceza hukukunda masumiyet ve hukuki güvenlik ilkesi gibi hukuk devleti yönetiminin esasını oluşturan hukukun genel ilkeleri, Fransa ve Yurttaş Hakları Bildirgesi'nin oluşum sürecini hızlandıran Fransız Devriminin yapıtlarıdır (Budak, 2006, s. 53). Bu tür ilke ve unsurlar Fransız devriminden sonra da devam etmiştir.

1.4. 20. YÜZYIL SONRASI VERGİLENDİRME YETKİSİ

Bu dönemde Verginin yasallığı ilkesi anayasal düzenlemeler çerçevesinde en aktif dönemi yaşadığını söylenebilir.

1.4.1. İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi

10 Aralık 1948 tarihinde ilan edilen “İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi” objektif “hukuk devleti”, subjektif ise “temel hak ve özgürlükleri”, anayasa, kanun ve yargı yoluyla hukuk güvencesinin altını

izen mühim bir beyannamedir (z, 2004, s. 28). İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinde vergi ile ilgili iki maddeye vurgu yapmıştır. Bu maddeleri şu şekilde açıklayabiliriz;

Madde 8; “Herkesin anayasa ya da yasayla tanınmış temel haklarını çiğneyen eylemlere karşı yetkili ulusal mahkemeler elliyle etkin bir yargı yoluna başvurma hakkı vardır.” Bu maddeyle birlikte herkes yargı organların vasıtasıyla hukuk yollarına başvuru yapma hakkı tanınmış oldu.

Madde 17; “Herkesin tek başına veya başkalarıyla ortaklaşa mülkiyet hakkı vardır.

Hiç kimse keyfi olarak mülkiyetinden yoksun bırakılamaz.”

Madde 17. ile mülkiyet hakkının temel bir hak olduğu vurgulanırken, bir diğer unsur olarak keyfi vergilemenin yapılamayacağını; vergileme yapılacaksa da mantıklı bir nedene dayanması gerektiğine atıfta bulunmuştur (omaklı ve Gdekli, 2011, s. 16; Tekin ve Gümüş, 2014, s. 244).

Mahkeme kararına göre “Mülkiyet hakkı, kişiye başkasının hakkına zarar vermemek ve yasaların koyduğu sınırlamalara uymak koşuluyla, sahibi olduğu şeyi dilediği gibi kullanma, ürünlerden yararlanma ve tasarruf olanağı verir” (AYM, E. 2002/112, K. 2003/133, 10/04/2003).

1.4.2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

AİHS Ek (1) No.lu Protokol’n “Mülkiyetin korunması” kenar başlıklı 1’inci maddesi şöyledir;^{1 2}

¹ “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinde (AİHM) Vilho Eskelinen ve diğerleri/Finlandiya (B. No: 63235/00, 19/04/2007, s. 93-96) kararında, başka bir birime atanan polis memurlarına ek tazminat verilmemesi başvurusu yönünden mülkiyet hakkına konu olabilecek bir meşru beklentinin mevcut olmadığı gerekçesiyle ihlal olmadığına karar vermiştir. AİHM’in ayrımcılık yasağı kapsamında mülkiyet hakkının değerlendirildiği bir kamu kuruluşundan emekli olan başvurucunun yeniden çalışmaya başlaması nedeniyle yaşlılık aylığının kesilmesi hakkındaki Fabian/Macaristan (B. No: 78117/13, 15/12/2015, s. 25-34) kararında ise özel ve kamu sektörlerinden emekli olanlar ile kamu sektöründen emekli olanların kendi aralarında, makul ve haklı bir sebep de bulunmadan farklı uygulama yapılarak kamu sektöründen emekli olan bazı kişilerin yaşlılık aylıklarından kesinti yapılması

“Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.”

“Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hâlel getirmez.”

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin “Adil yargılanma hakkı” kenar başlıklı 6'ncı maddesinin (1) numaralı fıkrasının ilgili bölümü şu şekildedir;

“Herkes medeni hak ve yükümlülükleri ile ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, kanunla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini isteme hakkına sahiptir.”

ayrımcılık yasağının ihlali olarak görülmüştür. Ancak başvuru konusu olayda başvurusunun özlük hakları bakımından bir kesintinin dolayısıyla başvurusunun meşru beklentisine konu olabilecek aylığında bir azalmanın söz konusu olmadığı açıktır. Nitekim AIHM, mülkiyet hakkının ayrımcılık yasağı ile bağlantılı olarak incelenebilmesi için öncelikle Sözleşme'ye ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesi kapsamında korunması gereken bir mülkiyet hakkının mevcut olması gerektiğini belirtmektedir” (Vilho Eskelinen ve diğerleri/Finlandiya, s.94, 95;Guberina/Hırvatistan, B. No: 23682/13, 22/03/2016, s. 75).

²“Sosyal güvenlik katkı payları da bu kapsamda kişilerin ekonomik durumlarını etkileyen ödemelerdir. Her ne kadar bu tür tahsiller doğrudan Devlet tarafından yapılmıyor olsa da Devlet tarafından çıkartılan mevzuat hükümlerine dayalı olarak kurulan kamu idareleri ya da kamu kurumu niteliğindeki kamu kuruluşları tarafından tahsil ediliyor olmaları da hukukilik kapsamına girmektedir. Hukuki dayanağı olan bu ödemelerin de kişilere aşırı bir külfet yüklemesi halinde mülkiyet hakkına müdahale şeklinde değerlendirilebileceğini ancak sosyal, siyasal ve ekonomik sorunlarla ilgili olarak Devletin kişilerin ne kadar katkı payı ya da vergi ödeyeceğini belirleme konusunda geniş takdir yetkisi olduğu kabul edilmiştir” (Allesh ve diğerleri/Avusturya Kararı, Başvuru No:18168/91, 01/12/1993).

1.5. AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİLENDİRME YETKİSİ

Şimdiye kadar değinilen metinlerin tümünde maksat vergileendirme yetkisinin alanın daraltılması ve verginin yasallığı ilkesinin yürütülmesi hedeflenmiştir. Bu doğrultuda yayınlanan bildirgelerden hareketle pek çok Avrupa ülkesi de vergi ile ilgili kanunları sağlam zeminlere oturtmuştur.

Verginin yasallığı ve Hukuk devleti ilkesi tahminen bütün ülkelerin anayasalarında mevcuttur (Avcı, 2020, s. 70; Öz, 2004, s. 29).

İspanya Anayasasının 1'inci Maddesinin 1'inci fıkrası; “Bu anayasa, İspanya’yı hukukun üstünlüğüne bağlı, kanun düzeni, özgürlük, adalet, eşitlik ve siyasi çoğulculuğun en yüksek değerlerinin savunan sosyal ve demokratik bir devlet olarak kurar.” ibaresi yer almaktadır. Bu maddede görüldüğü gibi İspanya Anayasası hukukun üstünlüğü vurgu yapmıştır.

İspanya Anayasasının 31'inci Maddesi; “Herkes kendi mali olanaklarına göre, eşitlik ilkeleri temelinde, hiçbir şekilde yıkıcı olmayan, adil ve kademeli bir vergi sistemi aracılığıyla, kamu harcamalarına katkıda bulunur. Kamu harcamaları, kamu kaynaklarının adil olarak paylaşılmasına izin verecek şekilde yapılır ve planlaması ve yürütülmesi verimlilik ve tasarruf kriterleriyle uyumlu olur. Kamu amaçlı kişisel veya mülkiyet katkıları sadece kanun çerçevesinde konabilir.”

Portekiz Anayasasının 2'nci Maddesi; “Portekiz Cumhuriyeti, hukukun üstünlüğüne, halk egemenliğine, demokratik çoğul ifade ve örgütlenme, temel hak ve özgürlüklere saygı ve bunların etkin bir şekilde uygulanmasının güvence altına alınmasına, kuvvetlerin ayrılığı ve karşılıklı bağımlılığına dayalı demokratik bir Devlettir ve bütün bunlar ekonomik, sosyal ve kültürel demokrasiye ulaşma ve katılımcı demokrasiyi derinleştirme amacına hizmet eder.” İbaresini yer almaktadır. Bu çerçevede Portekiz Anayasasında Hukukun üstünlüğüne dayalı demokratik bir devletten söz etmiştir.

Portekiz Anayasasının 101'inci Maddesi: “Mali sistem, tasarrufların toplanmasını, mevduatı, ekonomik ve sosyal kalkınma için gerekli mali kaynakların uygulanmasını garanti edecek şekilde, kanunla yapılandırılır.”

Avusturya Anayasasının 18’inci Maddesinin 1’inci Fıkrası; “Kamu yönetiminin geneli hukuka dayanır.” Aynı maddenin 2’nci Fıkrasında ise “Her idari mercii kendi yetki ve görev alanı sınırları çerçevesinde kanuna dayalı olarak yönetmelikler çıkarabilir.” Bu anayasada 1.maddesinde hukuka dayanan bir sistemde bahsediyor. Ayrıca 2’nci Maddesinde kanunların üstünlüğü ilkesini vurguluyor.

Avusturya Anayasasının 7’nci Maddesinin 1’inci Fıkrası; ”Tüm yurttaşlar (Avusturyalılar) kanun önünde eşittir. Hiç kimse doğum, cinsiyet, varlık, sınıf veya din sebebiyle ayrıcalıklı muamele görmez. Engeli sebebiyle hiç kimseye ayrımcılık yapılmaz. (federasyon, eyaletler ve belediyeler olarak) Cumhuriyet kendisini engelliler ve engelli olmayanların hayatın her alanında eşit muameleye tabi tutulmalarını sağlamaya adanmıştır.” Bu madde de kanun önünde yurttaşların eşit olduğunu vurgular.

Avusturya Anayasasının 13’üncü Maddesinin 1’inci Fıkrası: “Federasyon ve eyaletlerin vergilendirme alanındaki yetkileri özel bir federal anayasa (“Anayasal Finans Kanunu”) hukuku ile düzenlenir.”

Fransa Anayasasının 1’inci Maddesi; “Fransa, bölünmez, laik, demokratik sosyal bir Cumhuriyettir. Köken, ırk veya din ayrımı yapmaksızın, tüm vatandaşların yasa önünde eşitliğini garanti eder. Her inanca saygılıdır. İdari yapısı yerinden yönetim esasına dayanır. Kadınlar ve erkeklerin seçimle gelinen görev ve mevkilerin yanı sıra mesleki konumlara ve sosyal sorumluluklara eşit şekilde erişebilmeleri, kanunla teşvik edilir.” Fransa Anayasasının bu maddesinde ülkenin bütünlüğü ilkesi, laiklik ilkesi, sosyal hukuk devleti ilkesi, eşitlik ilkesi, kanunilik ilkesi, yerinde yönetim ilkelerine vurgu yapar. Özellikle herkesin hukuk önünde eşit olduğunun altını çizer.

Fransa Anayasası 34’üncü Maddesinde; “Yasalar, aşağıda belirtilen konulara ilişkin kuralları belirler; ... Her türlü vergilerin matrah, oran ve tahsil biçimleri” (Gerçek ve Bakar, 2017, s. 11).

İtalya Anayasasının 3’üncü Maddesi; “ Bütün vatandaşlar, cinsiyet, ırk, dil, din, siyasi görüş, kişisel ve sosyal şartlar açısından ayrım

gözetmeksizin eşit sosyal derecededir ve kanun önünde eşittir. Vatandaşların özgürlük ve eşitliğini fiilen sınırlayan, beşeri kişiliğinin tam gelişmesine ve bütün işçilerin ülkenin siyasi, ekonomik ve sosyal örgütlenmesine etkin katılımına engel oluşturan ekonomik ve sosyal nitelikteki engellerin kaldırılması Cumhuriyetin görevidir.” Bu maddeden anlaşılacağı üzere İtalya Anayasasında kanun önünde eşitlik ve kanunilik ilkesine değinmiştir.

Belçika Anayasasının 10’uncu Maddesi; “Devlette sınıf farkı bulunmamaktadır. Belçikalılar kanun önünde eşittir. Kanunun özel durumlar için öngördüğü istisnalar hariç, tek başlarına medeni ve askerlik hizmetini ifa için elverişlidirler. Kadın erkek eşitliği teminat altına alınmıştır.” Belçika Anayasasının maddesi de kanun önünde eşitlik ve kanunun üstünlüğünün önemini anlatmıştır.

Belçika Anayasası 170’inci Maddesinde; “Devletin menfaatine olan vergiler ancak kanunla konulabilir... Vergilerle ilgili olarak gerekli görülen istisnalar kanunla belirlenir” (Gerçek ve Bakar, 2017, s. 11).

İrlanda Anayasasının 6’ncı Maddesi; “İdarenin tüm yetkileri, yasama, yürütme ve yargı kaynağını, Tanrının huzurunda, görevi devleti yönetenleri atama ve en nihayetinde ulusal politikanın tüm sorunlarına kamu yararına uygun olarak karar vermek olan halktan alır. İdarenin bu yetkileri sadece Anayasa ile kurulmuş devletin organlarının yetkisinde veya vasıtasıyla yürütülür.”

İrlanda Anayasasının 21’inci Maddesinin 1’inci Fıkrası: “Vergi kanunu tasarıları sadece Temsilciler Meclisinde başlatılabilir.”

Almanya Anayasasının 3’üncü Maddesi; “Bütün insanlar yasa önünde eşittirler. Erkek ve kadınlar eşit haklara sahiptirler. Devlet, kadın ve erkeklerin eşitliğinin gerçekten sağlanmasını özendirir ve varılan dezavantajların giderilmesi için çaba gösterir. Cinsiyeti, soyu, ırkı, dili, yurdu ve kökeni, inancı, dini veya siyasi görüşleri dolayısıyla hiç kimse mağdur edilemez ve hiç kimseye imtiyaz tanınmaz. Hiç kimse özür ve sakatlığından dolayı mağdur edilemez.” Almanya anayasasının 3’üncü maddesinde görüldüğü gibi yasa önünde eşitlik ve ayırım yasağında söz etmektedir.

Alman Anayasası 106'ncı Maddesinde; “Mahalli idareler yasalar çerçevesinde yerel vergiler (emlak vergisi, yerel ticaret vergisi, yerel sanayi vergisi) koyma yetkisine sahiptirler” (Gerçek ve Bakar, 2017, s. 11).

Hollanda Anayasasının 1'inci Maddesi; “Hollanda’da bulunan herkes, eşit durumlarda eşit muamele görürler. Din, hayat görüşü, politik eğilim, ırk, cinsiyet veya her ne sebeple olursa olsun, ayrımcılığa izin verilmez.” Ve 90'ıncı Maddesi ise “Hükümet uluslararası hukukun gelişimini destekler.” Bu iki maddede vurgulamak istenen eşitlik ve uluslararası hukukun üstünlüğüdür.

Hollanda Anayasası'nın 104'üncü maddesinde “Devletin koyduğu vergiler kanun uyarınca toplanır” (Gerçek ve Bakar, 2017, s. 11).

ABD Anayasası Madde 1, Bölüm 8'de; “Kongre, aşağıdaki yetkilere sahip olacaktır: Vergi, harç, gümrük, üretim ve tüketim vergisi belirlemek ve toplamak” (Gerçek ve Bakar, 2017, s. 11).

İsveç Anayasası Bölüm 1 madde 7'de “Yerel idareler kendi işlerinin yönetimi için vergi koyabilirler” (Gerçek ve Bakar, 2017, s. 11).

Kanada Anayasası madde 92/2'de “İlin amaçları doğrultusunda il idaresi doğrudan vergi koyma yetkisine sahiptir” (Gerçek ve Bakar, 2017, s. 11).

Verginin yasallığı ilkesinin Avrupa Birliği ve batı demokrasilerde ilerlemesi özetle şöyle ifade edebilir; bilhassa Avrupa ülkelerinde pek çok ayaklanma maddî ya da siyasî zorla alınmak istenen vergiler sebebiyle oluşmuştur. Bu ayaklanmalar neticesinde kabul edilen belgeler, bildirilerle vergilerde keyfilik, adaletsizlik engellenmeye başlanmış ve verginin yasallığı ilkesi de, batılı devletlerin vergi hukukundaki tarihî gelişim sürecine paralel olarak yasalarda ve anayasalarda yerini almıştır (Öztürk, 2015, s. 6). Dolayısıyla yukarıda bahsedilen Avrupa birliği ülkelerinde görüldüğü gibi dolaylı olarak kişilerin mülkiyet ve mal varlığına müdahale anlamına gelen vergilendirme işlemlerinin kanunla, yasayla yapılması gerekliliğinden dolayı vergilemenin de kanuniliğinden, yasallığından bahsedilebilir.

1.6. TÜRKİYE’DE HUKUK DEVLETİ VE BU BAĞLAMDA VERGİ VE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN GELİŞİMİ

Anayasa mahkemesi kararına göre; “Hukuk devleti, tüm işlem ve eylemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdürmeyi amaçlayan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, yargı denetimine açık, yasaların üstünde Anayasa ve yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlettir” (AYM, E. 2001/36, K. 2003/3, 21/11/2003, s. 8).

Ülkemizde vergi ile ilgili düzenlemeler Osmanlı Devleti döneminden Türkiye Cumhuriyet’ine kadar olan dönem ve Cumhuriyetin ilanından sonraki dönem olarak adlandırılır. Avrupa Birliği ülkelerinde görüldüğü gibi ülkemizde de vergi ile alakalı çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu itibarla vergilendirme ilgili düzenlemelerin zaman aldığı ve geç yapıldığı söylenebilir.

1.6.1. Cumhuriyet Döneminden Önce

Tam anlamıyla yasallık ilkesi yer almamış olsa da, Sened-i İttifak, Tanzimat Fermanı, Islahat Fermanı ve Adalet Fermanı gibi anayasal nitelikteki belgelerde, ilk kez vergi ve bazı yükümlülöklere ilişkin ilkeler yer almıştır (Avcı, 2020, s. 70).

Devletlerin elinde bulunan en önemli yetkilerden biri vergilendirme yetkisidir. Osmanlı devleti döneminde, padişahın mutlak yönetim gücü, halife olarak dini lider makamında olması ve siyasi yetkiyi temsil etmesidir. Padişahın elinde bulunduğu mutlak güç, padişahın vergi ile ilgili vergi koyma, vergi kaldırma ve vergi değıştirme alanına sahip büyük yetkilerle donatılmıştır (Akyazan, 2009, s. 3). Padişahlar devletin vergi politikalarını düzenlerken ellerinde bulundurdıkları yetkileri diledikleri gibi kullanmışlar, vergiyi keyfi olarak koyabildikleri gibi keyfi olarak kanunlarla veya özel olarak verdikleri beratlarla belirli kişilere vergi muaflığı da verebilmişlerdir (Çağan, 1982, s. 28-29).

Osmanlı imparatorluğu zamanında vergilendirme yetkisinin anlamı ve önemi oldukça çoktu ve ortaya çıkan ayaklanmaların birçoğunun nedeni de vergilendirme fonksiyonuna dayanmaktadır (Baba Zünnun, Kalender Çelebi ayaklanması vb.). Bununla birlikte vergilendirme sistemi Kitap (Kur'an) ile Sünnet'ten kaynaklanan şer-i vergiler ve mai sıkıntılar sebebiyle devlet tarafından bir zorunluluk sonucunda konulan örfi vergilerden oluştuğu için padişahın mutlak vergilendirme gücü daha çok örf-i vergilerden oluştuğu için padişahın mutlak vergilendirme gücü daha çok örf-i vergilerden oluştuğu için padişahın mutlak vergilendirme gücü daha çok örf-i vergilerden oluşmaktadır (Kartalci ve Doğan, 2013, s. 119). Dolayısıyla Tanzimat öncesi dönemde vergiler şer-i vergiler ve örf-i vergilerden oluşur. Vergi gelirlerinin idaresi toprak düzenine bağlıydı. Toprak sisteminde ise devlet toprakları mülkiyeti devlette kalmak şartı ile dirliklere bölünmüş, taşra yönetimi de tımar sistemine bağlı olarak şekillendirilmiştir (Arıkan, 1997, s. 276). Bu süreçte şer'i vergiler (zekât, öşür, haraç, cizye) ve padişah tarafından konulan örfi vergiler olarak ikiye ayrılmıştır (Öncel vd., 2011, s. 8; Selvi, 2010, s. 22). Osmanlı Devletinde padişah, vergi ile alakalı sonsuz düzenlemelere sahipti. Padişahın sahip olduğu sınırsız yetki ile 1808 tarihinde ilk defa senedi ittifak ile sınırlandırılması amaçlanmıştır

1.6.1.1. Şer'î Vergiler

Osmanlı devletinde temel olarak şer'î vergileri şu şekilde sıralanabilir; zekât, ganimet, öşür, haraç ve cizye olarak ifade edilir (Kazıcı, 1977, s. 57). İslâm'ın şartından biri olan **zekât**, bazı mallardan alınarak belirli sekiz kriterden birine sahip olan kişiye verilmesi gereken bir vergidir. Zekât belirlilik ilkesini karşılayan bir vergidir. Zekât vergisi olarak verilebilen mallar; (Vatansever Öztürk, 2015, s. 12-13)

- ✓ İnsanların yetiştirdiği ürünlerinden uzun ömürlü olan ve besin olarak kullanılabilen mallar,
- ✓ Altın ve gümüş,
- ✓ Üzüm ve hurma ürünü,
- ✓ Deve, sığır, koyun, keçi,

- ✓ Ticaret mallarıdır.

Ayrıca bu malların her birinden ne miktarda vergi alınacağı da belirtilmiştir (Üçok, vd., 2007, s. 57; Cin ve Akgündüz, 1995, s. 345-346; Kazıcı, 1977, s. 57).

Verginin dağıtılacağı kesimler ise;

- ✓ Yoksullar,
- ✓ Muhtaçlar,
- ✓ Zekât tahsildarları,
- ✓ Müellefe-i kulüb (kalpleri Müslümanlığa ısındırılacak kimseler),
- ✓ Köleler,
- ✓ Borçlular,
- ✓ Allah yolunda harcama yapanlar,
- ✓ Yolda kalanlar

Olmak üzere sekiz grup halinde sınıflandırılmıştır. Fakat sosyal bir yardım niteliğinde olan bu vergi, halifeler dönemiyle beraber tam bir vergi şekline sokulmuş ve İslâm devlet hazinesinin önde gelen gelir kaynaklarından biri olmuşlardır (Üçok, vd., 2007, s. 57; Cin ve Akgündüz, 1995, s. 345-346; Kazıcı, 1977, s. 57).

Cihatta mağlup gayrimüslimlerden elde edilen silah, binek hayvan, köle ve diğer taşınır mallar **ganimet** olarak adlandırılır. Bu malların 4/5'ü askerler arasında bölüştürülürken, 1/5'i ise Allah'a aittir. Sonuç olarak 1/5'lik kısım peygamber, peygamber ailesi, yetimler, muhtaçlar ve yolcular arasında bölüştürülür. Fakat uygulamada bu kısım hep devlete kalmış ve devlet hazinesinin bir diğer gelir kaynağı olmuştur. **Öşür** ise, amme yararı için, Müslüman halkın yetiştirdiği tarım ürünlerden alınan 1/10 oranındaki vergidir. Gayrimüslimlerin vermekle kendileri, aileleri ve malları için güvenlik ve koruma sağladıkları vergiye ise, **cizye** denir. Cizye verenler, bu vergiye karşılık İslâm devletinin koruyuculuğunu talep etme hakkına sahiptirler. Bu vergiyi sadece eli silah tutanlar ödemekle yükümlüdür. Cizye, esas bakımından her yıl nakit olarak ödenir; fakat bazı durumlarda aynî olarak verilmesi de öngörülmüştür. **Haraç** ise, gayrimüslim toprak sahiplerinden

tahsil edilen vergidir. Hem toprak hem de ürün üzerinden ve aynı olarak tahsil edilen vergidir (Üçok, vd., 2007, s. 88-89; Cin ve Akgündüz, 1995, s. 352-357; Ekinci, 2008, s. 293-295).

1.6.1.2. Örfî Vergiler

Örfî vergiler, devletin sürekli ya da fevkalade dönemlerde harcamalarını karşılamak için sultanın yetkisiyle çıkarılan vergilerdir. Fakat bu vergilerin yasal ve makul sınırlar içinde kalması gerekmektedir. Bu vergilerin ölçülü olması gerekmektedir. Osmanlı devletinde örfî vergiler; “**avarız-ı divaniye**” ve “**rüsum-ı örfiye**”adıyla toplanan vergilerden oluşmaktadır (Kazıcı, 1977, s. 156; Cin ve Akgündüz, 1995, s. 357).

Olağanüstü kamu harcamalarını karşılamak amacıyla “**Avarız-ı Divaniye**” isimli vergiler toplanıyordu. Öncelikle savaş harcamalarını karşılamak ve büyük masrafları gerektiren bazı kamu hizmetlerini ifa edebilmek için topladığı vergilerdir. Osmanlı devleti, “mallarınız ve canlarınız ile cihad ediniz” talimatlarına dayanarak bu vergileri kabul etmiştir. Bu vergi, savaş esnasında emlâk sahibi olan erkek mükellef grubundan ihtiyaca göre alındığı için matrahı ve miktarı kanunnamelerle belirtilemiyor, padişah fermanıyla açıklanıyordu (Cin ve Akgündüz, 1995, s. 344-361; Ekinci, 2008, s. 287-296). Başlangıçta savaş harcamalarını karşılamak için konmuş olan bu vergiler, 17’nci Yüzyılın sonlarından itibaren normal vergiler haline gelebilmiştir. Her sene vali, voyvoda ve kadılar tarafından senede iki taksit olarak alınacak şekilde tevzi defterleri düzenlenmiştir (Kazıcı, 1977, s. 170; Cin ve Akgündüz, 1995, s358-361).

Rüsum-ı örfiye, devlet görevlerinin ve kadıların icra ve yargı organlarının giderlerini karşılamak için halktan topladıkları vergilerdir. Genellikle bu vergiler beylerbeyi, sancakbeyi, subaşı ve sipahi arasında bölüştürülür. Yargı görevi karşılığında toplanan resimler de kadılara aittir. En önemli rüsum-ı örfiye vergileri “bad-ı heva” vergileridir. Bad-ı heva, tapu

tahrir defterlerine kaydolunan “resm-i arus”³, “resm-i cürm-ü cinayet”⁴, “çiftlik tapusu”⁵, ev yeri tapusu ve tımar arazisine dışarıdan gelip kışlayanlardan alınan tütün resmine denir. Bad-ı heva dışındaki rüsum-ı örfiye vergileri ise, yaylak, kışlak resimleri; belediye hizmeti karşılığında alınan ihtisab resmi, kadıların aldığı tereke taksim resmi; evlendirme resmi ve hüccet resmi gibi örf ve âdete göre değişen resimlerdir (Kazıcı, 1977, s. 292; Cin ve Akgündüz, 1995, s. 361; Ekinci, 2008, s. 295-296).

1.6.1.3. Senedi İttifak

Osmanlı Devletinde iç siyasetteki bazı krizler nedeniyle II. Mahmut padişah unvanı almış, sadrazamlığa ise Alemdar Mustafa Paşa geçmiştir. Alemdar Mustafa Paşa liderliğinde 29 Eylül 1808 tarihinde Kâğıthane’de oluşturulan toplantıda ayanlar ve devletin büyükleri arasında “Sened-i İttifak” anlaşmasına mutabık kalmışlardır. Mutabık kalınan anlaşma ise padişah tarafından onaylanmıştır. Padişah yetkilerinde bulunan vergilendirme alanına sınırlandırma getirilmiştir (Üzeltürk, 2011, s. 122; Tanör, 1991, s. 27).

1808 yılında imzalanan Sened-i İttifak’la beraber, farklı alanlarda padişahın mutlak yetkisine kısıtlamalar getirilmiş, vergileme alanında ise toplumun yüksek vergi yükü altında kalmaması maksadıyla yoksul kesimden alınacak vergilerde adalet ve eşitliğe özen göstermesi gerektiğini, vergi salınırken ayanlarla görüşüleceği ve bu görüşmeler sonucunda ortaya çıkan kararlara uyulması gerektiği açıklanmıştır.

³Gerdek resmi de denir. Kocaya giden kızlar ile kadınların kocalarından alınan vergidir (Cin ve Akgündüz,1995, s. 361).

⁴Ehli örfün dirlik içinde cezaları infaz görevi karşılığında aldıkları resimlerdir (Cin ve Akgündüz,1995, s. 361).

⁵Sipahinin, raiyyetin üç yıl üst üste işlemediği toprağını “sâhib-i arz” sıfatıyla belli bir ücret karşılığında, “hakk-ı karâr ve tasarruf”unu tapu vererek başka bir raiyyete vermesi durumunda veya erkek oğul bırakmadan ölen raiyyetin toprağını işleyecek başka raiyyete tapu ile verdiğinde tahsil ettiği resimdir (TDV İslâm Ansiklopedisi,<http://www.tdvia.org/dia/ayrmetin.php?idno=d040417>, E.T. 05/01/2015).

Senedi ittifak belgesinde 3'üncü ve 7'nci şartlar olmak üzere vergilendirmeye ilgili iki hükme yer verilmiştir (Güneş, 2014, s. 90).

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

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

Senedi ittifakta bir yandan 3'üncü madde ile devletin gelirlerini yani vergileri padişahın iradesi çerçevesinde ayanlarının koruması ile telef ve hasara uğramadan toplanması hedeflenirken diğer yandan 7'nci madde ile ahaliden, fakirlerden ve köylüden alınacak vergilerde adaletle riayet ilkesine uygun davranılacağı hükme bağlanmaktadır (Güneş, 2014, s. 91). Senedi ittifakta görüldüğü gibi vergilendirmeye ilişkin hükümlere yer vermiş ve adalet ilkesine vurgu yapmıştır.

Senedi ittifak, vergilerin yasallığı ilkesinin ve temsilsiz vergi olmaz ilkesinin önemli adımlardan biridir (Öncel, vd., 2010, s. 9; Güneş, 2014, s. 92).

Senedi İttifak, merkezî otoritenin güçsüzlüğünü gösteren bir belge olup, kararları hiç uygulanmamıştır. Bu belge, vergilendirme yetkisinin kısıtlama şekli yönünden Magna Carta Libertatum'a paralellik göstermiştir (Öncel, vd., 2014, s. 9; Gözler, 2011, s. 10-11; Tanör, 2008, s. 59-60).

1.6.1.4. Tanzimat Fermanı

1839 yılında Tanzimat fermanı ile anayasacılık fikrinin diğer bir adımı atılmıştır. Bu ferman 3 Kasım 1839 tarihinde padişah adına Mustafa Reşit Paşa tarafından okunup ilan edilmiştir. Yargılamanın aleniliği, can güvenliği, mülkiyet hakkı, ırz ve namus dokunulmazlığı gibi bir takım temel hak ve

hürriyetlerin düzenlenmesi, fermanın Türklerin ilk “temel haklar beyannamesi” olarak kabul edilmiştir (Üçok ve Mumcu, 1976, s. 313).

Tanzimat Fermanı tek taraflı olarak hükümdar tarafından çıkarılan, biçim yönünden ferman, berat niteliğinde olan yasal bir belgedir. İçerisinde belirttiği ve ilan ettiği esas ve konuların gerçekleşmesini sağlayacak yasaların yapılması için bir program, bir yasama direktifi niteliğindedir. Tanzimat Fermanı anayasal yönünden devletin egemenliğinin göstergesi olarak vergilerin yasalar aracılığı ile alınmasını öngören ilk belgedir (Güneş, 2014, s. 92-93).

Tanzimat Fermanında; genellik ilkesi, ödeme gücü ilkesi, eşitlik ilkesi ve yasallık ilkesine yer verilmiştir. Ayrıca iltizam sisteminin vergi tahsilindeki verimsizliğinin altını çizmiştir (Kili ve Gözübüyük, 2000, s. 17-18).

Bu fermanla temsilsiz vergi alınamayacağını ve kanunun üstünlüğünü kabul ettiğini belirtmek gerekir.

1.6.1.5. Islahat Fermanı

Tanzimat Fermanının 2’nci safhası sayılabilecek devre 1856 Islahat Fermanıdır. Başta vergi olmak üzere eşitlik ilkesini getirmekte Müslüman olmayanların durumu başta olmak üzere birçok ıslahat öngörmekteydi. Tanzimat Fermanı vergileme ile ilgili ıslahatları sadece Müslüman kesime hitap ederken, bu ferman çıta genişletip Müslim ve gayri Müslim olmak üzere herkesi kapsayan vergileme ilkelerine yer vermiştir (Güneş, 2014, s. 94). Bu fermanla birlikte ilk defa Müslüman ve Gayrimüslimler arasında vergileme açısından eşitlik sağlanmıştır. Ayrıca bu ferman ile iltizam sisteminden tamamen vazgeçilerek vergilerin mültezimler vasıtasıyla değil, doğrudan devlet tarafından alınması benimsenmiştir (Çomaklı ve Gödekli, 2011, s. 21).

Bu ferman vergilemede eşitlik ilkesi ve vergilemede adalet ilkesine değinmiştir (Çomaklı ve Gödekli, 2011, s. 21).

O dönemde Osmanlı devletinin içinde bulunduğu durumu dikkate alınırsa Senedi İttifak, Tanzimat Fermanı ve Islahat Fermanı kararları uygulama alanları bulunmadı (Ballar, 2019, s. 73).

1.6.1.6. Adalet Fermanı

“Tanzimat döneminin önemli anayasal metinlerinden biri de 1875 yılında çıkartılan Adalet Fermanı’dır. Bu belgede, vergilerde eşitlik, adalet ilkeleri üzerinde durulmuş, vergi tahsil usullerinin geliştirilmesi gerektiğinin altını çizmiştir” (Öncel, vd., 2014, s. 9; Üçok, vd., 2007, s. 334-335; Gözler, 2011, s. 14).

Senedi İttifak, Tanzimat Fermanı, Islahat Fermanı ve Adalet Fermanı’nda vergi ve bazı yükümlülöklere ilişkin ilkelere yer vermiştir. Fakat Osmanlı Devleti’nin o günkü şartlarının uygun olmaması sebebiyle bu hükümleri o dönemde uygulama fırsatı bulunamamıştır. Esasen bu belgeleri de anayasa olarak kabul etmek mümkün değildir; fakat bu belgeler anayasal nitelikte olan belgelerdir. Bu belgeler sayesinde devletin üstün bir hukuk kuralıyla kısıtlandırılması görüşü benimsenmiştir. Osmanlı Devleti’nde vergilerle alakalı ilkeler derli toplu olarak ilk defa Kanun-i Esasi’de düzenlenmiştir (Karakoç, 1996, s. 297; Karakoç, 2014, s. 1261).

1.6.1.7. 1876 Kanun-i Esası

1876 tarihli Kanun-i Esasî, kişi hak ve özgürlüklerinin ilkelerini kapsayan bir hukuk devleti anlayışıdır. Bu anayasada, yasama organı iki meclisten oluşmuştur. Padişahın onayı olmadan kanun koyulamadığı için yasama organı padişahın görüşüne göre kanun koymasına neden olmuştur. Bu nedenle Kanun-i Esasî, gerçek anlamda padişahın yetkilerine kısıtlama getirmemiştir. Fakat kanunların, en azından kısmen temsili nitelik taşıyan bir mecliste görüşülmesi de mühim bir icattır (Teziç, 1972, s. 26; Gözler, 2011, s. 18-19). Yaptırım yokluğu ve herhangi bir kontrol mekanizmasının öngörölmemesi düzenleyen kişi hak ve özgürlükleri yönünden mühim bir eksikliktir (Kapani, 2013, s. 103; Tanör, 2008, 147-149; Yücekök, 1983, s. 73).

Kanun-i Esasi, Osmanlı Devleti'nin ilk yazılı anayasası olarak kabul edilir. Egemenlik yetkisinin bir kısmı padişaktan alınarak halka devredilmiştir (Çomaklı ve Gödekli, 2011, s. 26). Halkın yönetime katılma durumu ise, bu anayasa ile inşa edilen ve Meclis-i Umumi adı verilen bir çeşit parlamento aracılığı ile gerçekleşeceği kabul edilmiştir (Aldıkaçtı, 1992, s. 56).

1876 tarihli Kanun-i Esasi tarihinde ilk Türk anayasası olarak kabul edilir ve kanun önünde eşitlik, ödeme gücüne göre vergileme, vergide yasallık ilkelerini açıkça düzenlenmiştir (Avcı, 2020, s. 70-71). Kanuni esasının 20'inci, 24'üncü, 25'inci ve 96'ncı maddeleri vergi ile ilgilidir (Güneş, 2014, s. 97).

“Madde 20: Tekalifi mukarrere nizamati mahsusasına tevfikan kaffei tebaa beyninde herkesin kudreti nispetince tarh ve tevzi olunur.” (Vergilerin kanunlarıyla konulacağı ve herkesten mali gücüne göre vergi alınacağını ifade eder.)

“Madde 24: Müsadere ve angarya ve cerime memnudur. Fakat muhabere esnasında usulen tayin olunacak tekâlif ve ahval bundan müstesnadır.” (Mali güç ilkesine vurgu yapmış ayrıca angaryanın yasak olduğunu ve Devletin sadece savaş veya olağanüstü dönemlerde alabilecek veya salabilecek vergileri ifade eder.)

“Madde 25: Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz.” (Açık bir şekilde vergilerin kanunlara dayandığı ve kanunilik ilkesini ifade eder.)

“Madde 96: Tekâlifi Devletin hiçbir bir kanun ile tayin olunmadıkça vaz ve tevzi ve istihsal olunamaz.” (Vergilerin açık bir şekilde yazılması gerektiği aksi takdirde verginin alınamayacağını ifade eder.)

Kanunun 20'nci Maddesi Mali güce göre vergilendirme yetkisine, 25'inci ve 96'ncı maddesinde ise verginin yasallık ilkesine açık bir şekilde değinmiştir. Bu Anayasa vergileme alanında önemli ilkelere ilk kez yer vermiş ancak idareye yetki devrini vurgulamamış. Bu nedenle her ne kadar bu yetkinin yasama organına ait olduğu belirtilmiş olsa da, idareye Anayasa'ya

aykırılık teşkil edecek şekilde yetki tanımlanmasının önüne geçilememiştir (Üstün, 2007, s. 191.)

Bu dört madde açıkça verginin kanuni dayanağı olmasını gerektiğini kanunda yer almayan mali bir yükümlülüğün alınamayacağına vurgu yapmıştır. Ancak, o dönemin yönetim şekli nedeniyle yasallık ilkesinin tam anlamıyla uygulandığı ifade etmek mümkün değildir (Ballar, 2019, 75). Bu anayasa 1909 yılına kadar uygulanmaması sebebiyle vergilendirme yetkisinin kısıtlandırılması kağıt üzerinde kalmıştır (Kumrulu, 1981, s. 149; Güneş, 2008, s. 83; Uluatam ve Methibay, 2000, s. 25; Gözler, 2011, s. 16; Tanör, 2008, s. 161).

II. Meşrutiyet zamanında da benzer düzenlemelere yer vermiştir. Bu yüzden verginin yasallığı ilkesini geliştiren olgu, “temsilsiz vergi olmaz” ilkesinin gerçekleşmesini sağlayacak olan şartların değişmesidir. Bundan dolayı parlamento yasama işlevinde daha fazla ağırlık kazanmıştır (Güneş, 2008, s. 84).

1876 Anayasası’nın özgürlükçü bir rejim olmayışından dolayı 1909 yılında padişahın yetkileri kısıtlandırılıp, parlamentonun yetkileri ise genişletilmesine neden olmuştur. 1909 değişiklikleri ile Anayasanın pek çok ilkesi değiştirilmiş olup anayasa tekniği açısından eskisinden daha üstün bir Anayasa oluşturulmuştur. Bununla birlikte kanun çıkartılabilmesi için padişahın onayına kalsa da yasama işlevinin hareket noktası büyük ölçüde parlamentonun eline geçmiştir. Bu değişikliklerle verginin yasallığı “temsilsiz vergi olmaz” ilkesinin anlamı anlaşılmaya başlamıştır. Verginin yasayla alınacağı 1876 Anayasası’nda ve 1909 Anayasası’nda da aynen korunmuştur. (Gözler, 2011, s. 19-22; Kapani, 2013, s. 104, 105; Tanör, 2008, s. 192-194; Çağan, 1982, s. 38; Güneş, 2008, s. 84). Her ne kadar 1876 anayasasının uygulanması zor olsa da 1909 anayasanın uygulanabilirliği artmıştır.

1.6.2. Cumhuriyetin İlanından Sonra

İstanbul’un işgal edilmesinden sonraki süreçte Mustafa Kemal Paşa, komutanlarla ve diğer ilgili şahıslarla bir araya gelerek, Anadolu’da olağanüstü yetkilere sahip olacak bir meclisin toplanacağını bildirmiş ve

referandum yapılmasını vurgulamıştır. 23 Nisan 1920’de TBMM açılmıştır. Bu meclis halkın egemenliğinin bir ürünü olup gücünü halktan almaktadır. Çünkü Türk tarihinde “Türk” adını taşıyan ilk meclis olma özelliğine sahiptir. Meclisin toplanmasıyla birlikte yasama yetkilerden bir tanesi olan vergilendirme yetkisi parlamentoya geçmiştir (Arıkan, 1994, s. 148).

Meclisin kurulmasından sonra kabul edilen ilk kanunun vergi kanunu olduğunu söyleyebiliriz. Bu söylentinin kurtuluş savaşı harekâtı üzerindeki olumsuz etkisini silmek için TBMM ilk olarak ağnam vergisinin önceden olduğu gibi dört kat olarak alınmasına karar vermiş (Öz, 2004,s.37) ve ayrıca ihracat Rüsumu Kanunu ile vergi tutarını %50 arttırma ya da azaltma yetkisi TBMM’ye vermiştir (Erginay, 1997, s. 1). Ayrıca açılan mecliste çıkarılan ilk kanunun vergi kanunu olmasının bir diğer nedeni ise devlet hazinesinin toparlanmasıdır (Uluatam ve Methibay,2000, s. 27).

1.6.2.1. 1921 Anayasası

Kurulan yeni Türk devletinin ilk anayasası, 20 Ocak 1921’de TBMM tarafından kabul edilen 1921 Anayasası, diğer ismiyle ise Teşkilat-ı Esasiye Kanunu’dur. Bu Anayasa 23 maddeden oluşur. Türkiye Cumhuriyetinin ilk anayasası olan 1921 anayasasında vergilendirme ile ilgili bir hüküm yer almamaktadır (Şenyüz, 2013, s. 19; Uluatam ve Methibay, 2000, s. 27). Bu Anayasa olağanüstü bir dönem olan milli mücadele döneminde çıkarıldığı için vergide yasallık ile ilgili herhangi bir ifadeye yer vermemiştir.

1921 Anayasasının sadeleştirilmiş 7’inci maddesine göz atarsak; “şariat hükümlerinin yerine getirilmesi, bütün yasaların konulması, değiştirilmesi, kaldırılması, anlaşma ve barış yapma, savaş ilanı gibi temel yetkiler Büyük Millet Meclisi’ne aittir. Yasa ve tüzüklerin düzenlenmesinde halkın tutum ve davranışlarına en uygun ve zamanın gereksinimlerine en elverişli şariat ve hukuk kuralları ile gelenek ve görenekler dikkate alınır. Bakanlar Kurulu’nun görev ve sorumluluğu özel yasa ile belirlenir” hükmünden hareket edilerek vergilendirme yetkisinin de kanun yaratma yetkisinden dolayı TBMM’de olduğu ifade edilebilir (Kartalıcı ve Doğan, 2013, s. 120).

1921 yılının Ağustos ayında çıkarılan “Başkomutanlık Kanunu” ile içinde vergilendirme yetkisi de dahil olmak üzere parlamentoda bulunan bütün yetkiler üç aylık süre için Başkomutan Mustafa Kemal Paşa’ya verilmiştir. Mustafa Kemal Paşa kendisine verilen bu yasama ve vergilendirme yetkisini kullanarak halka bazı hizmet yükümlülükleri ile aynı vergiler koyduğu Tekalif-i Milliye (Ulusal Vergi Buyrukları) gelir artırıcı emirlerini yayınlamıştır. Bu emirler 7 Ağustos 1921’de yayınlanmış olup toplamda on maddeden oluşur. Çıkarılmış olan Başkomutanlık Kanunu’nun süresinin dolmasından sonraki süreçte ise hükümet çıkardığı bir tebliğ ile vergilendirme yetkisinin TBMM’ye ait olduğunu ilan etmiştir (Akyazan, 2009, s. 5).

1921 Anayasasında egemenlik kayıtsız şartsız milletindir ve devlet yönetiminde halk söz sahibi olmuştur. Türk tarihinin en kısa ve en yumuşak anayasasıdır. Yasama ve yürütme yetkisi Meclis’te toplanması nedeniyle meclis hükümet sistemi mevcuttur.

1.6.2.2. 1924 Anayasası

1924 anayasa ile Osmanlı Devleti’nin anayasası, yeni Türk Devletinin ilk anayasası (1921 Anayasası), bunun ekleri ve tüm değişiklikleri yürürlükten kaldırılmıştır (Tikveş, 1978, s. 27). Bu anayasada kuvvetler birliği ilkesi uygulanmıştır. Kuvvetler birliği ilkesinin benimsendiği anayasada 5’inci maddede belirtilmektedir. 5’inci maddeye göre; “Yasama yetkisi ve yürütme erki Büyük Millet Meclisinde belirir ve onda toplanır.” hükmü ile yasama ve yürütme yetkisinin mecliste toplandığını söyleyebiliriz.

1921 Anayasasında vergilerin yasallığı ilkesi yer vermezken, 1924 Anayasası açıkça bu ilkeyi benimsemiştir.

1924 Anayasasının 84’üncü maddenin ilk fıkrasında “devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi gerekir” hükmü amirdir (Şenyüz, 2013,s. 19).

1924 Anayasasının 85’inci maddesinin 1’inci fıkrası “vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet (salınması ve alınması) olunabilir” ifadesiyle vergilerin yasallığı ilkesi ön plana çıkmıştır. Bu madde sadece verginin

alınmasının yasal dayanağı olması gerektiğini ifade etmiş, verginin kaldırılması ile ilgili bu anayasada değinilmemiştir (Öncel, vd., 2010, s. 51).

“85’inci maddesinin 2’nci fıkrasını, devlet il özel idareleri ve belediyelerce teamüle toplamakta olan resimler ve vergilerin yasaları çıkana kadar alınabilmesine izin vermekte olması verginin yasallığı ilkesine istisna oluşturmaktadır. Şöyle ki örfe dayalı bu yüklemeler verginin ancak yasa ile konulabileceği olgusunu bazı şartlar oluşuncaya kadar bertaraf etmektedir.” Demek oluyor ki 85’inci maddesinin 1’inci fıkrası verginin yasallığı ilkesi kabul edilmekte, ikinci fıkrası ise mevcut yasalar açısından istisna oluşturmaktadır (Güneş, 2014, s. 103). Ayrıca bu anayasa ile yürütme organının vergi ile alakalı hiçbir yetkisi bulunmamaktadır (Batirel, 2000, s. 19).

1924 Anayasası’nın kendisinden önce olan 1921 Anayasası’ndan daha ileri ve kapsamlı bir seviyede olduğu bilinmektedir. Ancak bu anayasanın uygulandığı zamanda vergilerin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil edecek kanunlarda yer alıyordu. Bu duruma en güzel örnek 1942 tarihli ve 4305 sayılı kanunla yürürlüğe giren Varlık Vergisi’nin matrah ve oranının kanunlarda belirtilmemesi ve bu sebeple verginin miktarının belirlenmesinde yerel komisyonlara geniş yetkiler verilmesidir. Varlık Vergisi’nde yaşanan bu keyfi uygulamaların yasallık ilkesini açıkça ihlal ettiğini söylenebilir (Akyazan, 2009, s. 6-7).

Bu anayasada yasaların anayasa uygunluğu denetleyecek bir aracın olmaması nedeniyle, vergide yasallık ilkesi varlığı fazla hissedilmedi. 1924 Anayasası yürürlükte iken Anayasa mahkemesi kurulmadığını belirtmek gerekir (Güneş, 2014, s. 104). Bu Anayasa eşitlik ve yasallık ilkelerine vurgu yapmış ancak yasaların anayasaya uygunluğu denetleyecek yargısal bir mekanizmadan söz etmemiştir.

1.6.2.3. 1961 Anayasası

Askeri darbe sonucu oluşturulan bir anayasadır. Bu anayasa kurucu meclis tarafında oluşturularak millet onayına sunulmuştur. 1961 Anayasası Türkiye Cumhuriyeti döneminde halkoylamasına sunulan ilk anayasadır (Ballar, 2019, s. 79).

Halkoyuna sunulup kabul edildikten sonra 21 Temmuz 1961 tarihinde yayınlanan ve 334 sayılı kanunla yürürlüğe giren 1961 Anayasası'nın 2'nci maddesine göre; "Türkiye Cumhuriyeti, insan haklarına ve Başlangıç'ta belirtilen temel ilkelere dayanan, millî, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk devletidir" hükmü ve 4'üncü maddesindeki; "Egemenlik kayıtsız şartsız Türk Milletininindir" hükmü, 1924 Anayasası'nı tekrarladığını söyleyebiliriz. 1924 Anayasası'nda millet egemenliği TBMM eliyle kullanılırken, 1961 Anayasası'nda millet egemenliği anayasanın koyduğu esas ve usullere göre yetkili organlar tarafından kullanılır (Arıkan, 1994, s. 153).

1961 Anayasasının getirdiği yeniliklerden biri de anayasasının 4.kısımının vergi ile ilgili "Siyasi Haklar ve Ödevler" bölümü içinde "Vergi Ödevi" başlığı altında 61'inci madde düzenlenmiştir. 61'inci maddeye aşağıda yer vermiştir (Budak, 2010, s.17).

1961 Anayasasının 61'inci maddesinin 1'inci fıkrası "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" ibaresi bulunur.

"Anayasa deyimi ile vergi, benzeri bir malî yükümdür. Gerçi bu malî yüküm bir kanunla konulmuş bulunmaktadır. Ancak bu durum, Anayasa'ya uygunluğun kabulü için yetmemektedir. 61'inci madde gereğince, herhangi bir kesimin maaşı, herkesin malî gücüne göre alınmasını da kanun sağlamalıdır. Yani Anayasa'nın koyduğu prensibin nasıl uygulanacağını her malî yükümün özelliğine göre kanun koyucu ana hatlarıyla belli etmeli ve idareye yol göstermelidir. Anayasa Komisyonu raporunun 61'inci maddeye ilişkin kısmında açıklandığı üzere, verginin, vatandaşların malî gücüne göre alınması, maliye ilminin prensiplerine ve sosyal adalete uygun bir esastır. Konu, Anayasa'nın ilkelerinden olan sosyal adalet ile ilgisi bakımından da önem taşımaktadır. Bundan başka, bir malî yükümün kanunla konulmuş sayılabilmesi için, çerçevesinin yasama tasarrufu ile belirtilmesi zorunludur. Bu da, malî yükümün konusu ile matrah ve oranının veya hiç olmazsa en yüksek sınırının ve

yükümlülerin belli edilmesi ile sağlanabilir” (AYM, E. 1965/25, K. 1965/57, 08/12/1965, s. 3).

1961 Anayasasının 61’inci maddesinin 2’nci fıkrası “Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur” ibaresi bulunur.

Bu maddenin 1’inci fıkrasında herkes terimi kullanılarak genellik ilkesine, verginin kamu giderini karşılamak üzere alınması gerektiğini karşılık ilkesine, mali gücüne göre alınması gerektiğini yani ödeme gücüne ve 2’nci fıkra da ise kanunilik ilkesine değinmiştir (Budak, 2010, s. 17).

1961 Anayasası hem hukuk devleti ilkesi hem de sosyal hukuk devleti ilkesini benimsemiştir. Bu sebeple sosyal hukuk ilkesinin bir sonucu olarak yürütme erkine bazı yetkiler verilmiştir. “1971 değişikliği ile 1961 Anayasasının 61’inci maddesine 3’üncü fıkra eklenmiş olup; kanunun 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.” Bu yetki ile yasallık ilkesinin yumuşatıldığını belirtmek gerekir.

“Vergi nispet ve hadlerinde değişiklik yapmak kanunun değiştirilmesi anlamına gelir. Kanunu değiştirmek ise Büyük Millet Meclisine ait olup bu yetkinin Bakanlar Kuruluna verilmesi Anayasa’nın yasama yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisinin olduğunu, bu yetkinin devredilemeyeceğini, kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmanın Türkiye Büyük Millet Meclisinin yetkilerinden bulunduğunu belirleyen 5’inci (Yasama yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisindir. Bu yetki devredilemez.) ve 64’üncü (Kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak, Devletin bütçe ve kesin hesap kanun tasarılarını görüşmek ve kabul etmek, para basılmasına, genel ve özel af ilânına, mahkemelerce verilip kesinleşen ölüm cezalarının yerine getirilmesine karar vermek, Türkiye Büyük Millet Meclisinin yetkilerindendir.) maddelerine aykırıdır” (AYM, E. 1970/55, K. 1971/57, 24/02/1972, s. 3).

“Anayasa Koyucusu her çeşit malî yükümün kanunla konulmasını buyururken keyfî ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer

alması gereğini gütmiştir. Yükümler, belli başlı unsurları açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek mutlaka yasayla düzenlenmelidir. Anayasa'nın 61'inci maddesinin temelinde yatan düşünce vergiye ilişkin önemli konuların Yasama organı olan meclislerince düzenlenmesi sağlamaktır. Kuralların yorumu sırasında onların konuluş amaçları bir yana bırakılamaz. Amaca dayanan yorum ise 61'inci maddedeki "vergi koyma" kavramını geniş biçimde yorumlama zorunluluğunu doğurur. Vergi koyma kavramının içine vergi oranında değişiklik yapma kavramı da girmektedir. Vergiyi artırma, indirme vergi koymak gibi büyük bir önem taşımaktadır, bu nedenle verginin artırılması ve indirilmesi de kanunla yapılır. Onun içindir ki kararname ile vergi oranlarında değişiklik yapılması Anayasa'nın 61'inci maddesine aykırıdır" (AYM, E. 1970/55, K. 1971/57, 24/02/1972, s. 3-4).

"1924 Anayasasında bir denetim mekanizması eksikliği varken 1961 Anayasası ile kanunların Anayasa'ya uygunluğunu denetleyecek Anayasa Mahkemesi kurulmuştur. Anayasa Mahkemesi, kanunları şekil ve usul bakımından denetlemeye yetkili bir merci olmuştur. Anayasa Mahkemesi ise 61'inci maddenin 3'üncü fıkrasının olmadığı 1961 öncesi dönemde, vergilendirme konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki veren bazı kanun maddelerini iptal etmiştir (AYM, E. 1969/41, K. 1969/57, 25/10/1969; E. 1970/55, K. 1971/57, 15/06/1957). 61'inci maddenin 3'üncü fıkrasının kabulünden sonraki dönemde ise Anayasa Mahkemesi kendisine gelen iki konuda, Bakanlar Kurulu'na verilmesi gereken vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler konusundaki yetkinin başka kurumlara verilmiş olması sebebiyle ilgili kanun maddelerini iptal etmiştir" (AYM, E. 1973/32, K. 1974/11, 26/03/1974; E. 1973/37, K. 1975/23, 25/02/1973). 1961 Anayasası vergi tanımı yapmamıştır. Ayrıca 1924 Anayasası halk ibaresini kullanırken bu anayasa herkesin vergi yükümlüsü olabileceğinin altını çizmiştir (Çomaklı ve Gödekli, 2011, s. 30).

1961 Anayasası'nda vergilendirme yetkisinin kullanılması açısından temelde meclise verilen yetkilerden bahsedilebilir olsa da, hangi gerekçeye dayanırsa dayansın yasama erkine verilen bu yetkinin yürütme erkine

paylaşılması vergilerin yasallığı ilkesini önemli ölçüde zedelendiği görülür (Kartalçı ve Doğan, 2013, s. 122).

1.6.2.4. 1982 Anayasası

1982 Anayasası, 1961 Anayasası gibi askeri darbe sonucu oluşturulmuştur. 1982 anayasasının hazırlık aşamasında vergi ödevi ile ilgili 173'üncü maddesinde;

“ vergi, herkesten alınan kamu giderlerine katılma payıdır.”

“Vergi yükünü adaletli ve dengeli dağılım maliye politikasının sosyal amacıdır. Aylık ve ücret gelirlerinden asgari ücrete tekabül eden miktarı vergilendirilmez.”

“Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık ve istisnalar ve indirimleri ile oran ve miktarlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir.” hükümleri yer almaktadır (Güneş, 2014, s. 109).

1982 Anayasası'nda vergileme konusu 1961 Anayasası'na benzer bir şekilde “Siyasal Haklar ve Ödevler” içinde “Vergi Ödevi” başlığıyla 73'üncü maddede düzenlenmiştir (Batirel, 2011, s. 21).

- ✓ “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.”
- ✓ “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.”
- ✓ “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”
- ✓ “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.” 21/01/2017 tarihli ve 6771 sayılı kanunun16'ncı maddesiyle bu fıkrada yer alan “Bakanlar Kurulu” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir.

1982 Anayasasıyla, 1961 Anayasasında yer almayan 2'nci fıkra ilk defa bu anayasada yer almıştır (Kaneti,1984,s.28).

Birinci fıkroda “Herkes” sözcüğü vergide genellik ilkesine vurgu yapmış ve verginin kamu geliri sağlama aracı olması sebebiyle verginin fiskal amacına işaret etmiştir.

İkinci fıkra ise verginin sosyal ve ekonomik boyutuna değinmiştir.

Üçüncü fıkra tamamen verginin yasallık ilkesine atıfta bulunmuştur. 1961 Anayasası sadece vergilerin konulması yasayla yapılacağını vurgulamış, ancak 1982 Anayasası “vergilerin konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi” yasalarla yapılır ibaresi yer alır. Bu nedenle 1981 anayasasında verginin yasallık ilkesi daha da vurgulanmıştır (Taşdelen, 2010, s. 770).

Dördüncü fıkra ise verginin yasallık ilkesinin istisnası olarak söylenebilir. Vergilerin yasallığı ilkesinin bir diğer istisnası ise anayasasının 167/2'inci maddede yer almaktadır. İlgili madde;

“Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir.”ibaresi yer almaktadır. ”21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı kanunun16'ncı maddesiyle bu fıkroda yer alan “Bakanlar Kurulu” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir. Burada Cumhurbaşkanına 73/4 fıkrasından belirtilen yetkilerden daha geniş yetkiler verildiği görülür.

1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası ile 167'inci maddesinin 2'inci fıkrasına göre Cumhurbaşkanı haricinde hiçbir organa, vergilendirme ile ilgili düzenleyici işlemlerde bulunma yetkisi verilmemiştir. 1961 ve 1982 Anayasalarına göre vergilerin milletin kendisinin seçtiği organlarca konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması temsilsiz vergi olmaz ilkesini, vergiler kanunlar ile konulacağından kanunsuz vergi olmaz ilkesini ve Cumhurbaşkanına verginin temel öğelerinde belirli sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi verilmesi de vergilerin belirgin olması ilkesini sağlamış olur.

Bu madde metninde açıkça vergilerde genellik, karşılıklılık, mali güç, yasallık ilkelerinin düzenlendiği görülmektedir. Bilhassa Anayasa'nın kabul ettiği “sosyal hukuk devleti” olma anlayışının bir uzantısı olarak vergide adalet ilkesi bir yenilik olarak ortaya çıkmıştır (Saban, 2009, s. 23).

Yukarıda görüldüğü gibi, bütün Türk Anayasalarında vergi ödevine ait hükümlere yer verilmiştir. Tüm anayasalarımızda ortak olan özellik, vergilerin kamu giderlerinin karşılığı olması, mali yükümlülüklerin yasalarla düzenlenmesi ve ödeme gücüne göre vergilendirme ilkelerinin benimsenmiş olmasıdır. Her biri, yürürlüğe konulduğu dönemin özelliklerini yansıtmıştır (Karakoç, 2014, s. 1263).

1.6.2.4.1. 1982 Anayasası'nda 6771 Sayılı Kanunla Yapılan Anayasa Değişikliği

1982 Anayasası yürürlüğe konulduğu dönemden itibaren devamlı tartışmaların ve eleştirilerin odağında olan bir anayasadır. Tartışmaların sebebi, anayasanın gerek toplumsal aksaklıkların gerekse de siyasi alanda yaşanan sorunlardır. Bu sorunların çözümü için hemen her dönemde anayasa değişikliği yapılması konusunda talep ve istekler olmuştur. Yasa koyucu talepler sonucunda kayıtsız kalamayıp anayasa üzerinde değişiklikler yapmaya gitmiştir. 1982 Anayasası'na ilk değişiklik 1987 yılında yapılmış ve bu yıldan t sonra 21 değişiklik daha yapılmıştır (Erdem ve Heper,2011,s.43-53).

“Ülkemizde hükümet sisteminin değişikliği talepleri sürekli olagelmıştır. Bu tür değişikliklerin tartışılması ülkemizin siyasal sisteminin kurumsallaşmadığını gösterir. Bilindiği üzere, yeni hükümet sistemine geçişi öngören 21/01/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanun ile yapılan Anayasa değişiklikleri 16/04/2017 tarihinde referanduma gidilerek kabul edilmiştir” (RG:11 Şubat 2017, 29976).

Anayasa değişikliği ile benimsenen yeni sistemle Türkiye'nin hükümet yapısında köklü değişiklikler yapılması arzulanmıştır. Önceki sistemde yürütme organından biri olan “Bakanlar Kurulu” ilga edilmiş ve ilgili maddelerdeki “Bakanlar Kurulu” ibaresi kaldırılarak “Cumhurbaşkanı”

ibaresi şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişiklikle yürütme organı Cumhurbaşkanından oluşur. Bu köklü değişimle beraber Cumhurbaşkanı Anayasasının 73/4 ve 167/2 maddelerinde vergi ile ilgili düzenleme yapma hakkına kavuşmuştur. Bu maddeler 1982 Anayasası içerisinde açıklandığı için tekrardan açıklanmayacaktır.

2017 yılında parlamenter hükümet sisteminden Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçiş yapılmış ve Bakanlar Kurulu'na verilen 1982 Anayasasının 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasındaki yetkiler Cumhurbaşkanına verilmiştir.

2017 değişikliği ile 1982 Anayasasının "Vergi Ödevi" başlıklı 73'üncü maddesinin son hali aşağıdaki gibidir:

“1982 anayasasının 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası: Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.” (Cumhurbaşkanının yetkileri görüldüğü gibi sınırlandırılmış ve vergiyi doğuran olay, vergi konusu ve mükellefle ilgili değişiklik yapma hakkı yoktur.)

2017 değişikliği ile anayasasının 104'üncü maddesi;“Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi çıkarabilir. Anayasa'nın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanı kararnamesi ile düzenlenemez. Anayasa'da münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi çıkarılamaz. Kanunda açıkça öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi çıkarılamaz. Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile kanunlarda farklı hüküm bulunması halinde, kanun hükümler uygulanır. Türkiye Büyük Millet Meclisinin aynı konuda kanun çıkarması durumunda, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi hükümsüz hale gelir.”

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

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

Bu maddeden anlaşılacağı üzere “Cumhurbaşkanı Kararnameleri” kullanarak cumhurbaşkanı yetkilerini kullanır. Cumhurbaşkanlı Kararnameleri önceki sistemdeki Bakanlar Kuruluna tanınan Kanun Hükümündeki Kararnamelere (KHK) benzer. Bu kanun birbirinden farkı herhangi bir yerden yetki alıp almadığıdır. KHK çıkabilmesi için meclis’te yetki alması gerekirken, Cumhurbaşkanlı Kararnamelerinde böyle bir yetkiye gerek yoktur (Kaan, 2017, s. 22-23).

Yeni Cumhurbaşkanlı hükümet sistemiyle anayasal düzende cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile doğrudan teknik vergi konularında düzenleme yapma yetkisi bulunmamakla beraber, Cumhurbaşkanı’na özellikle idari teşkilat bakımından değişiklik yapma fonksiyonu sağlamıştır.

2017 referandumundan sonra anayasasının 148’inci maddesi; “Anayasa Mahkemesi; kanunların, Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin ve TBMM içtüzüğünün Anayasaya şekil ve esas bakımından uygunluğunu denetler...” şeklinde yeniden düzenlenmiştir. Yeni sistem ile getirilen Cumhurbaşkanlı Kararları konusunda yaşanacak bir uyuşmazlık veya aykırılık sonucunda ise bu konuda karar vermeye Danıştay yetkili olmuştur. Bu nedenle Cumhurbaşkanlı Kararlarının esas itibari ile önceki sistemde yaygın olarak kullanılan vergi hukuku kaynaklarından Bakanlar Kurulu Kararlarının yerine geçtiği ifade edilebilmektedir (Ballar, 2019, s. 87).

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİNİN TEMEL UNSURLARI VE ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI BAĞLAMINDA VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİNİN İÇERİĞİ

2.1. GENEL ANLAMDA VERGİNİN YASALLIĞI

Verginin yasallığı ilkesi, bir yasa hükmü çerçevesinde vergilendirmenin gerçekleşmesi ve vergilendirme yetkisinin de söz konusu bu yasa hükmünden alınması anlamına gelmektedir. Anayasa Mahkemesine göre, bir verginin yasa ile konulmuş sayılabilmesi için verginin konusu, oranı, matrahı, tarhı, tahakkuku ve zaman aşımı gibi kurucu unsurlarının belirlenmiş olması esastır⁶ (Şişman, 2009, s. 36).

Verginin yasallığı ilkesi, anayasada var olan diğer vergi hükümlerinin genel çerçevesini çizerek keyfi uygulamaların önüne geçmeyi amaçlamaktadır. Bu bağlamda, vergiye ilişkin diğer ilkeler, verginin yasallığı ilkesine bağlanmadan var olamayacak ve dolayısıyla fonksiyonlarını da yerine getiremeyeceklerdir (Üstün, 2006, s. 222-223). Hukuk devleti açısından, verginin yasallığı ilkesinin önemli bir fonksiyonu vardır. Buna göre, verginin yasallığı ilkesi, yükümlüye yasayla belirlenen sınırların aşılmaması güvencesini; alacaklıya da hukuki koşulların yerine getirilmesi gibi bir durum olduğunda bu yetkinin kullanılması olanağını vermektedir (Kumrulu, 1979, s. 150).

2.1.1. Verginin Yasallığı İlkesinin İçeriği

Verginin yasallığı ilkesi, 1982 Anayasası 73'üncü madde 3'üncü fıkrasında düzenlenmiştir: "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, kanunla değiştirilir ve kanunla kaldırılır." Buna göre, verginin yasallığı ilkesi yalnızca vergileri değil; resim, harç vb. mali

⁶ "Anayasa Mahkemesi kararına göre; Anayasa'da münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda kanunun temel esasları, ilkeleri ve çerçeveyi belirlemiş olması gerekmektedir" (AYM, E. 2016/150, K. 2017/179, 28/12/2017, s. 69).

yükümlülükleri yani kamusal güce dayalı bütün yükümleri kapsar (Tavşancı, 2004, s. 4).

Verginin hangi unsurlarının verginin yasallığı ilkesinin içeriğiyle ilgili olacağının ve / veya olduğunun tespiti, idarenin vergiyle ilgili olan hangi hususlarda düzenleme yapabileceğinin tespiti açısından önem arz etmektedir. Bu bağlamda, verginin unsurları tespit edilirken anayasaya aykırı olmamasının gözetilmesi esastır (Aslan, 2010, s. 47).

2.1.1.1. Verginin Temel Esasları

Verginin temel esasları başlığı altında; verginin konusu, vergiyi doğuran olay, verginin yükümlüsü, tarifesi, matrahı gibi bazı temel kavramlar açıklanacaktır.

Anayasa Mahkemesi kararına göre, “Mali hukukta geçerli olan yasallık ilkesi gereğince harcın tüm temel unsurları (konu, yükümlü, matrah, oran-tutar, harç yükümlülüğünü doğuran olay, istisna ve muaflık biçimindeki harç kolaylıkları) ve harcın ödeme zamanı ve biçimi ilgili yasada açıkça düzenlenmek zorundadır” ifadesi yer almaktadır^{7 8 9} (AYM, E. 2011/13, K. 2012/45, 22/03/2012).

⁷ “Anayasa Mahkemesi kararlarına göre; bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için vergilendirmede vergiyi doğuran olayın, yükümlünün, vergilerin matrah ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir” (AYM, E.2006/124, K.2009/146, 15/10/2009; AYM, E. 2001/36, K. 2003/3, 16/01/2003; E. 2003/33, K. 2004/101, 15/07/2004; E. 2005/73, K. 2008/59, 21/02/2008; E. 2009/63, K. 2011/66, 14/04/2011; E. 2010/62, K. 2011/175, 29/12/2011; E. 2010/80, K. 2011/178, 29/12/2011; E. 2011/16, K. 2012/129, 27/09/2012; E. 2012/158, K. 2013/55, 10/04/2013; E. 2014/72, K. 2014/141, 11/09/2014; E. 2014/183, K. 2015/122, 30/12/2015, s. 7).

⁸ “Bir diğer Anayasa Mahkemesi kararına göre; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır denilerek verginin kanuniliği ilkesi benimsenmiştir. Verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu

2.1.1.1.1. Verginin Konusu

Verginin konusu ifadesi, üzerine vergi konulan, vergiye kaynak oluşturan iktisadi unsurlar olarak ifade edebilir (Bilici, N. ve Bilici, A., 2017, s. 207).

Verginin konusu, verginin üzerinde alındığı şeydir. Bu doğrudan doğruya veya dolaylı olarak kaynağını oluşturan ekonomik bir değer, hukuki bir muamele, fiziki bir varlık, bir fiil, bir olay vb. maddi veya gayri maddi bir unsur olabilmektedir (Harekman, 1988, s. 31). Vergi ne üzerinde alınmalıdır? Verginin kaynağını teşkil edecek unsur ne olmalıdır? Soruları vergi konusunu ne olduğu açıklar (Harekman, 1976, s. 31).

Verginin konusu somut olabileceği gibi soyut da olabilmektedir. Verginin konusunu oluşturan unsurlar ülkeden ülkeye değişebileceği gibi zaman içerisinde bir ülke içerisinde de değişiklik gösterebilmektedir. Verginin konusu verginin temel unsurunu oluşturması nedeniyle yasayla düzenlenir. Verginin yasallığı ilkesi gereği, verginin konusunu belirtmeden düzenlenmiş bir verginin konulması ve uygulanması mümkün olmamaktadır (Kırbaş, 2002, s. 97; Pehlivan, 2006, s. 49).

Verginin yasallığı ilkesi gereği, vergi konuları, ilgili vergi kanunlarında açık olarak belirtilmek zorundadır (Akdoğan, 2003, s. 10). Dolayısıyla herhangi bir vergi kanununda, verginin konusu açıklanmaz, tanımlanmaz ve üzerinden vergi alınacak olan değerler açık şekilde belirtilmezse bu durum vergilerin yasallık ilkesine aykırılık oluşturacaktır.

kılmaktadır. Buna göre vergide, yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi zorunludur” (AYM, E. 2005/73, K. 2008/59, 21/02/2008, s. 3).

⁹ “ Bu konu ilgili bir diğer karar ise; Bir mali yükümlülük bu yönleri dolayısıyla yasayla yeterince çerçevelenmemişse kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümlülükler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek kanunlarla düzenlenmelidir” (AYM, E. 1986/20, K. 1987/9, 31/03/1987).

Vergi yasaları bazı durumlarda verginin konusuna sınırlandırılmalar getirebilmektedir. Vergi yasalarında konunun daraltılmasına veya sınırlandırılmasına istisna ismi verilmektedir. İstisnalar, kapsamına veya süresine göre farklılık gösterebilir.¹⁰

2.1.1.1.2. Vergiyi Doğuran Olay

Vergi yasalarında öncelikle, verginin konusu ve verginin mükellefi belirlenir. Sadece verginin konusu ile mükellefinin belirlenmiş olması devlet lehine bir vergi alacağının doğması için yeterli sebep değildir. Bu nedenle devlet açısından alacağının, mükellef bakımından ise vergi borcunun doğması için vergi borcu doğuran olayında gerçekleşmesi gerekiyor. Vergiyi doğuran olay, Vergi Usul Kanunumuzun (VUK) Dördüncü bölümünün “Vergi Alacağının Tayini” başlıklı 19’uncu maddesinde tanımlanmıştır; **“Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu (meydana gelmesi) veya hukuki durumun tekemmülü (tamamlanması) ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.”**¹¹ Devlet açısından bir alacağının ortaya çıkması için, bu olayın nasıl meydana

¹⁰ “Anayasa Mahkemesi kararına göre; vergilendirmede genel kural, kanunla belirlenmiş konu ve kişilerden vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülük alınmasıdır. Kanun koyucu, kimi durumlarda vergi kapsamına alınan konuyu, kimi durumlarda kişileri vergi dışında tutabileceği gibi verginin tümünden ya da bir bölümünden de vazgeçebilir. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük öngören kanunlarda sosyal, ekonomik, mali ve kültürel amaçlı birtakım muaflık, istisna ve indirimler getirilmesi, kanun koyucunun takdirine bağlı bir konudur” (AYM, E. 2013/66, K. 2014/19, 29/01/2014, s. 27).

¹¹ “Anayasa Mahkemesi kararına göre; vergiyi doğuran olay, vergi yükümlüsünü (mükellefini) belirler. Vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşen ve malvarlığından vergi borcunu ödemek zorunda olan kişi, verginin yükümlüsüdür. Vergi Usul Kanunu'nun 8. Maddesinde Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi; vergi sorumlusu ise verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmıştır. Vergi yükümlüleri, vergilendirme ile ilgili ödevlerini kendi vergi borcu için yerine getirmekte iken vergi sorumluları, başkasının vergi borcu için bu görevleri kanunlar gereği yerine getirmektedirler” (AYM, E. 2014/183, K. 2015/122, 30/12/2015, s. 7).

geldiğinin ilgili kanunlarda gösterilmesi gerekir¹² (Pehlivan, 2009, s. 102; Bingöl, 2017, s. 8).

Vergiye doğuran olay, vergi yükümlüsü ile vergi konusu arasındaki ekonomik ve hukuki olayın gerçekleşmesidir. Vergiyi doğuran olay vergilendirme işleminin **maddi sebebini** oluşturur. Vergiyi doğuran olay kimi zaman ekonomik olabilir. Mesela, gelirin elde edilmesi. Kimi zamanda hukuki olabilir. Gayrimenkule sahip olunması veya miras bırakanın ölümü gibi (Bayraklı, 2011, s. 117; Bilici, N. ve Bilici, A., 2014, s. 54).

Tabii ki verginin hukuki sebebi kanundur. Gerçek hayatta soyut tipe uyan bir modelin meydana gelmesi (tipikliğin gerçekleşmesi) halinde ise vergi alacağı doğacaktır (Öncel, vd., 2010, s. 87). Verginin yasallığı ilkesi sebebiyle vergi alacağının/borcunun doğumunun idari işlemler gibi yönetsel düzenlemelere dayandırılması mümkün olmamaktadır (Kaneti, 1989, s. 92).

Vergiye doğuran olayın ne zaman gerçekleştiği büyük önem arz etmektedir. Çünkü bu olaya uygulanacak kanunun ve zamanaşımı süresinin belirlenmesi olayın meydana geldiği tarihe bağlı olacaktır (Bilici, N. ve Bilici, A., 2016, s. 19). Vergiyi doğuran olay hangi tarihte meydana gelmişse, o tarihte yürürlükte bulunan kanunun hükmü uygulanacaktır. Vergiyi doğuran

¹² Anayasa Mahkemesi kararına göre “213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergiyi doğuran olay başlıklı 19'uncu maddesine göre, vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Buna göre, vergiyi doğuran olay meydana geldiği anda yürürlükte olan yasa uygulanacaktır. Vergiyi doğuran olay, bir yandan devletin vergi alacağının diğer yandan da mükellefin vergi borcunun doğmasına neden olur. Vergiyi doğuran olayı izleyen, beyanname verilmesi, tarh ve tahakkuk gibi işlemler verginin ödenebilir hale gelmesini sağlar. Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre, gelir vergisinde konusu elde edilen gelirdir. Gelire elde edildiği anda yürürlükte olan kurallar uygulanacağı için vergiyi doğuran olayın, başka bir anlatımla, elde etmenin ne zaman gerçekleştiğinin bilinmesi gereklidir” (AYM, E. 2001/36, K. 2003/3, 16/01/2003, s. 11).

olayın vukuu bulduğu tarih vergi oranı, istisnalar, cezai müeyyide ve faiz oranları vb. açısından önem taşır.¹³

Vergiye doğuran olay muafiyet ve istisna sınırları içerisinde kalması halinde vergilendirme sürecinin başlaması söz konusu olmayacaktır. **Muafiyet** yoluyla çeşitli kişi ve kuruluşlar; **istisna** yoluyla ise çeşitli konular vergi dışında kalır¹⁴ (Bilici, 2014, s. 55).

2.1.1.1.3. Vergi Yükümlüsü

Vergi Usul Kanunun 8'inci Maddesine göre; “Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi ” olarak adlandırılır. Burada mükellefiyetin en önemli unsuru olan vergi borcunun ödenmesi yani maddi mükellefiyet vurgulanmaktadır. Mükellefin vergi borcu ödemesi dışında başka görevleri de vardır. Bu sebeple mükellef açıklanırken onu hem vergi borcunu ödeyen hem de kanunlarla kendisine verilen biçimsel ve usule ilişkin görevleri yerine getiren şahıs olarak ele almaktır¹⁵ (Arslan, 2011, s. 55).

¹³ “Anayasa Mahkemesi kararına göre; Kamu alacaklarının tahsilinde, geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için alacağı doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin tespiti gerekir. Genel olarak kamu alacağı alacak konusu olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun oluşması ile doğmaktadır. Dolayısıyla kamu alacağını doğuran olayın meydana geldiği veya hukuki durumun oluştuğu tarihte yürürlükte olan kanunun bu alacak için uygulanması gerekir” (AYM, E. 2009/39, K. 2011/68, 28/04/2011, s. 6).

¹⁴ “Verginin kanuniliği ilkesi, vergilendirmeye ilişkin istisna ve muafiyetleri de kapsamaktadır. Dolayısıyla hangi mal ve hizmet teslimlerinin katma değer vergisinden istisna edileceğinin de kanunla belirlenmesi zorunludur” (AYM, B. N, 2014/13916, 12/01/2017, s. 14).

¹⁵ “Vergi yükümlülüğü, vergi konusu olayın gerçekleşmesi ile doğar. Bu olayın gerçekleşmesi vergi yükümlülüğünün doğması için gerekli ve yeterlidir. Vergi yükümlülüğünün sübjektif ve ferdî bir hukukî duruma dönüşebilmesi için beyan, tarh ve tahakkuk işlemlerinin gerekli olması; vergi yükümlülüğünün, bu yükümlülüğü yaratan olayın ortaya çıkmasıyla doğacağı gerçeğini etkilemez. Vergi yaratan olay gerçekleştiği an, vergi yükümlülüğü doğmuş olacaktır. Bu yükümlülüğün beyan yoluyla yükümlü tarafından veya ikmalen, re'sen veya idarece tarh işlemleri yoluyla vergi idaresince belirlenmesi hangi tarihte

Vergi Usul Kanunu 8’inci maddesi, yükümlünün yukarıdaki gibi tanımını yapmış ancak tüzel kişiliği olmayan topluluklara hiç vurgu yapmamıştır. Vergi Usul Kanunu’nun 10’uncu maddesi itibariyle tüzel kişiliği olmayan toplulukların da vergi yükümlüsü olabileceği göz önünde tutulursa 8’inci maddedeki açıklamanın yetersiz olduğunu ifade edebiliriz. İlgili madde; “Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir” hükmü bulunmaktadır. Verginin yasallığı ilkesi doğrultusunda bir verginin yükümlüsünün ve sorumlusunun kim olduğu kanunlarda açık şekilde açıklanmalıdır. Ayrıca vergi sorumluluğu yaratılırken kişisel özgürlüklerin de korunması icap etmektedir. Hukuk devleti ilkesi gereği kim vergi borçlusu ise vergi ondan tahsil edilecektir. Örneğin Ayşe’nin borcu Emine’den istenmeyecektir (Güneş, 2014, s. 140).

Başka bir ifadeyle; yükümlü yasanın vergi alacağını bağladığı olay ile ilişkisi dolayısıyla vergiyi gelirinden ya da servetinden ödemek durumunda kalan kişi veya kurumları ifade eder (Turhan, 1982, s. 48).

Anayasa Mahkemesinin kararına göre; “Devlete ödenmesi gereken bir vergi borcunu vaktinde ödemeyen yükümlü, bu parayı başka amaçlarla

yapılmış olursa olsun; mükellefiyete esas olacak tarih, vergiyi yaratan meydana geliş tarihidir. Olaya bu şekilde bakmak hem devlet maliyesi ve hem de kamu yararını vaktinde ödeyenle ödemeyen yükümlüyü birbirinden ayırt etmek, ödeyenı korumak ve böylece vergilerin zamanında ödenmesini sağlamak yönünden de gereklidir. Böyle bir yaklaşımın hukukun temel ilkelerinden biri olan kanunların geriye yürümezliği ilkesi ile çatışan bir yönü yoktur. Vergi, geliri yaratan olay ile doğduğundan; beyan, tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri, kaçınılmaz bir şekilde birbirini izleyen dönemlerde ortaya çıkacaktır. Bu nedenle gecikme faizi uygulamasının, bu uygulamayı getiren kanunun yürürlüğe girmesinden sonra gerçekleşen gelir yaratıcı olaylara uygulanması durumunda; üzerinden ne kadar süre geçmiş olursa olsun, gelir yaratan olaya dönüş ve gecikme faizini bu olayın vade tarihinden başlatmak; kanunların geriye yürümezliği ilkesi ile çatışmaz” (AYM, E. 2019/16, K. 2019/15, 14/03/2019, s. 6).

kullanmakta ve çeşitli faydalar sağlamaktadır. Buna karşılık devlet, vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kalmakta ve bu durumda ya harcamalarını kısmak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır. Harcamaların kısılması durumunda toplum bazı devlet hizmetlerinden yoksun kalmakta, devletin borçlanması durumunda ise devlet hizmetlerinin maliyeti artmaktadır. Doğrudan ortaya çıkan bu sonuçlara ek olarak, vergi yükümlülerinin vergilerini zamanında ödememeleri; devlet cari harcamaları ile devlet yatırımlarının ya aksamasına ya da borçlanma yoluyla finansmanına neden olduğu için enflasyon, işsizlik ve gelir dağılımında eşitsizlik gibi önemli ekonomik dengesizliklerin kaynağını da oluşturmaktadır”¹⁶ (AYM, E. 2019/16, K. 2019/15, 14/03/2019, s. 4).

Kanundan da anlaşılabacağı üzere, verginin yasallığı ilkesi gereği verginin mükellefini yasa belirlemektedir.¹⁷ Anayasanın 73/3’üncü maddesi, Vergi Usul Kanunu’ndaki bu düzenleme ile daha da açıklığa kavuşturulmuştur.

¹⁶ “Anayasa Mahkemesi kararına göre; bu olumsuz etkiler, yüksek oranlı enflasyon dönemlerinde daha çabuk ve daha şiddetli olarak hissedilmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112’inci Maddesini değiştiren ve dava konusu bendi getiren 3239 sayılı Yasanın, yurdumuzda yüksek enflasyonun mevcut olduğu dönemde çıkarılıp yürürlüğe girdiği göz önünde tutulursa, Yasa Koyucunun amacı açıkça ortaya çıkar. Mevduat faizinin % 65'i, kredi faizinin ise % 100'leri aştığı bir enflasyonist ortamda, vergi borcunu ödemeyen ve bu parayı başka işler için kullanan bir vergi mükellefinden gecikme faizi adı altında ek bir ödemede bulunmasını istemek, yukarıda açıklanan ekonomik nedenlerle yerindedir. Böyle yapmakla, devlet maliyesi korunduğu ve istenmeyen ekonomik aksaklıkların ortaya çıkması engellendiği gibi, vergisini zamanında ödeyen yükümlü ile ödemeyen yükümlü arasında bir eşitsizliğin doğmasına da fırsat verilmemiş olmaktadır” (AYM, E. 2019/16, K. 2019/15, 14/03/2019, s. 4-5).

¹⁷ “Anayasa Mahkemesi kararına göre, getirilen mali yükümlülüğün miktar ve oranı ile yükümlüsünün de kanunda gösterilmesi zorunludur” hükmü ifade edilmektedir (AYM, E. 2010/80, K. 2011/178, 29/12/2011).

2.1.1.1.4. Verginin Matrahı

Vergi matrahı, vergi borcunun hesaplanmasına esas teşkil eden değerdir. Bu değer fiziki bir ölçü olabileceği gibi ekonomik bir değer de olabilir. Verginin konusu ve matrahı aynı şeyler değildir. Verginin matrahı ve verginin konusu birbirine karıştırılmaması gerekir. Verginin konusu, doğrudan ya da dolaylı olarak verginin kaynağını teşkil eden iktisadi unsurdur. Verginin hesap edilip alınabilmesi için vergi konusunun bilinmesinin yeterli olmadığını söylemek gerekir. Bunun için vergi konusunun indirgeneceği bir değer olması gerekir (Pehlivan, 2009, s. 103). Vergi konularının verginin hesaplanmasına esas teşkil eden değer veya miktarları matrahı oluşturmaktadır. Bu değer ve miktarlar yasalarda öngörölmüş olan oranlar uygulanarak hesaplanmaktadır. Matrahın ne olacağı yasama organının tercihine bağılı kılınmıştır.

Vergi konusu, vergi mükellefi ve verginin matrahına ilişkin unsurların vergi yasalarında yer aldığı söylenebilir (Oktar, 2018, s. 98).

Verginin matrahına örnek vermek gerekirse;

Gelir Vergisi'nin konusu gelirdir. Gelir Vergisi'nde verginin matrahı ise bir dönem içerisinde elde edilmiş olan gelirden, giderlerin ve indirimlerin düşölmesinden sonra kalan safi miktardır (Pehlivan, 2011, s. 103; Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2012, s. 149).

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

Katma değer vergisinde matrah, üretilen veya tüketilen malın değeri veya fiyatıdır.

Özel tüketim vergisinde ise matrah bir paket sigara, bir şişe alkol gibi maktu miktarlarıdır.

Verginin hesaplanabilmesi için dayandığı temel F. Neumark'a göre teknik değerler veya ekonomik değerler olmaktadır. Vergi konularının fiyatlarını veya bedellerini oluşturan matrah türü değer esaslı matrahı diğer

bir isimle advalorem matrahtır. İkinci matrah türü ise; miktar esasına dayanan diğer bir isimle spesifik matrahtır (Pehlivan, 2011, s. 103).

“Danıştay Üçüncü Dairesince verilen 04/04/2002 günlü ve E. 2001/930, K. 2002/1438 sayılı karar ile Danıştay Dördüncü Dairesince verilen 6.6.2001 günlü ve E. 2001/1414, K. 2484 sayılı karar arasındaki görüş ayrılığı sonucu, Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu; Uyuşmazlık ticari işletmelerin kullandıkları kredilere ilişkin faiz ödemelerinin vade tarihlerinin, izleyen yılda olması halinde, kist döneme ait ödenmemiş faizlerin, karşılık ayırmak suretiyle cari dönem kazancından indirilmesinden doğmuştur. Vergi hukukumuzdaki kanunilik ilkesi gereği matrah azaltan bir işlem olan karşılık ayırmanın hangi hallerde mümkün olduğu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilmiştir. Yorum veya kıyas yolu ile bu ilkeye istisna teşkil edecek yeni durumlar ihdas edilemez.” kararını vermiştir (Buğrukoğlu ve Bozdoğan, 2015, s. 278).

Vergi matrahının tespiti amacıyla başlıca dört usul geçmişten günümüze kadar uygulana gelmiştir. Bunlar; idarece takdir usulü, karine usulü, götürü usul ve beyan usulüdür.

İdarece takdir usulü; İdarenin her mükellefin matrahını tek tek takdir ve tespit etmesi şeklinde uygulandığını ifade etmek gerekir (Erginay, 1990, s. 73). Geçmişte oldukça yaygın kullanılan ve devletin nitelik ve nicelik bakımından çok güçlü bir mali örgüte sahip olmasını gerektiren idarece takdir usulü, idare elemanlarının öznel değer yargılarından etkilenmeleri, mükelleflere ait gizli kalması gereken bilgi ve belgelerin açıklamasına yol açması ve vergi psikolojisine aykırı olması gibi sebeplerle artık kısıtlı bir çerçevede ifade etmek yerinde olacaktır (Nadaroğlu, 1998, s. 242). Bu uygulamanın en tipik örneği 1942 yılında ülkemizde bir defaya mahsus olmak üzere uygulanan varlık vergisidir. Varlık vergisine ilişkin matrahın tespiti görevi idare elemanlarının çoğunlukla bulunduğu bir komisyona verilmiştir. Bu sebeple uygulamada son derece haksızlıklar olmuştur. Bu yüzden bu vergi geniş ölçüde eleştiri konusu olmuştur (Pehlivan, 2011, s. 104)

Karine veya dış belirtiler usulü; Karine, belirsiz ve zor anlaşılır olan bir şeyi anlamaya yarayan ipucu veya belirti anlamına gelmektedir. Vergilemede karine usulü, doğrudan takdir usulünün biraz daha sadeleştirilmiş halidir. Bu usulde mükelleflerin gelir ve servetlerine karine teşkil eden bir takım dış belirti ya da göstergelerden hareketle vergi borcunun tespitine çalışılır. Örneğin; eskiden Fransa’da bina vergisi borcunun hesaplanmasında binanın kapı ve penceresinin sayısı esas alınmaktadır. Pencere ve kapı sayısı arttıkça vergi miktarı artar. Karine veya dış belirtiler usulünün çeşitli lehe ve aleyhte durumları vardır. Matrahın doğrudan karinelere bakılarak belirlenmesinin kolaylık ve basitlik sağladığını ifade edebiliriz. Karineyi saklamak, dolayısıyla matrahı saklamak bu yöntemde güçtür. Bu sebeple idare ile yükümlü arasındaki sürtüşmeyi azaltarak vergi kaybını en aza indirmektedir. Sakıncaları ise, esas alınan kriterlerin vergi ödeme gücünü yansıtmaktan çok uzak olabilmesi, herkese uygulanabilir ve vergi ödeme gücünü gösterir nitelikte karine bulmanın olanaksızlığı, vergi matrahının belirlenmesinde esas alınan karineler ile vergi ödeme gücü arasında paralellik olmaması, verimsizliği belirtmektedir. Ayrıca vergi adalet ilkesine aykırıdır (Akdoğan,2005,s.148).

Götürü usul; Götürü usule kesim usulü de denir. Vergi matrahının ya da giderlerin nesnel ölçütlere göre tespitidir. Bazı durumlarda yükümlüler değer esaslı matrahlarını belirlerken teknik veya ekonomik zorluklarla karşılaşabilmektedirler. Bu zorlukları aşabilmek açısından matrahın hâsılat ve giderle ilişkilendirilmeksizin bir bütün olarak belirlenmesi yoluna gidilir. Siyasi veya vergileme tekniği gibi nedenlerle beyan usulünün vergi sisteminin tümüne uygulanmadığı durumlarda götürü usul uygulanabilmektedir. Günümüzde götürü usul yerine basit usul uygulanmaktadır. Götürü usulde mükellefin matrahının kanunen belirli parasal tutara uygun olduğu varsayılır (Şenyüz, vd., 2016, s. 134). Götürü usulün vergilemede üstünlüğü basit olmasıdır. Vergi sistemimizde fazla kullanan bir yöntem değildir.

Beyan usulü; Yükümlünün, vergisinin hesaplanabilmesi için gerekli olan bütün bilgileri yazılı olarak vergi dairesine vermesi ve bunun sonucunda

oradaki bilgilere dayanarak verginin hesaplanmasıdır. Beyan usulü günümüz çağında temel hesaplama yöntemi olarak kabul edilmektedir. Yükümlü tarafından vergi matrahı vergi kanunlarında belirtildiği gibi tespit edilmekte ve idareye bir beyanname ile verilmektedir (Yılmaz, 2009, s. 131).

2.1.1.1.5. Vergi Oranı

Vergi oranı, vergi alacağının/borcunun hesaplanabilmesi amacı ile matraha uygulanacak olan ölçülerdir (Turhan, 1982, s. 52). Vergi borcunun hesaplanabilmesi için öncelikle matrahın bilinmesi önem arz etmektedir. Yukarıda ifade edilen matrah belirleme yöntemlerinden birisi kullanıldıktan sonra vergi borcu saptanabilir.¹⁸

Vergi oranı, vergi matrahı üzerinde hesaplanır. Vergi matrahının belli bir yüzdesi alınarak vergi oranına ulaşılabilir (Pehlivan, 2009, s. 106). Vergi oranı 3 şekilde açıklanabilir; sabit (düz) oranlı, artan oranlı ve azalan oranlı tarifedir.¹⁹

Sabit Oranlı Tarife; Vergi matrahının her seviyesinde aynı oranda vergi alınması halinde sabit oranlı tarifieden söz edebiliriz. Yani vergi matrahı

¹⁸ “Anayasa Mahkemesi kararına göre; oran, verginin asli unsurlarından olup mali gücü etkileyen en önemli ölçütlerden biridir. Vergi oranı ile vergiye tabi gelirin niteliği arasında doğrudan bağlantı vardır. Vergilendirmede farklı nitelikteki gelirlerin ayrı vergilendirme yöntem ve oranlarına tabi tutulması, vergi adaletinin sağlanması için gereklidir” (AYM, E. 2006/95, K. 2009/144, 15/10/2009, s. 7).

¹⁹ “İlgili karara göre; Anayasa'nın 55'inci maddesinde ücretin emeğin karşılığı olduğu, Devletin çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alacağı belirtilmiştir. Anayasa, ücreti, diğer gelirlerden farklı olarak özel şekilde düzenlemiş, bu düzenlemede ücretin özellikli ve ayrık durumunu gözeterek, Devlet'e adaletli bir ücret için tedbir alma görevi vermek suretiyle koruma altına almıştır. Anayasa'nın 73'üncü maddesindeki mali güç ilkesi ile 55'inci maddesindeki adaletli bir ücret elde etme ilkesi bir arada değerlendirildiğinde, ücret gelirlerinin ücret dışında elde edilen gelirler ile aynı oranda vergiye tabi tutulması ve hiçbir önlem alınmadan ücrette azalmaya neden olacak şekilde yükseltilmesi, adalet ilkesini de zedeler” (AYM, E. 2006/95, K. 2009/144, 15/10/2009, s. 7).

ne kadar artarsa artsın vergi oranının hep aynı kalmasını ifade eder. Örneğin; Kurumlar vergisi sabit oranlıdır (Pehlivan, 2009, s. 107).

Artan Oranlı Tarife; Vergi matrahının artmasıyla beraber vergi oranının da artmasıdır.

Azalan Oranlı Tarife; Vergi matrahının yükselmesine karşın vergi oranının düşmesini ifade eder.

Vergide yasallık ilkesi gereği Anayasa Mahkemesi kararına göre; “bir malî yükümün kanunla konulmuş sayılabilmesi için, çerçevesinin yasama tasarrufu ile belirtilmesi zorunludur. Bu da, malî yükümün konusu ile matrah ve oranının veya hiç olmazsa en yüksek sınırının ve yükümlülerin belli edilmesi ile sağlanabilir”²⁰ (AYM, E. 1965/25, K. 1965/57, 26/10/1965, s. 2).

2.2. VERGİNİN USUL YÖNÜNDEN ESASLARI

Yükümlülerin temel hak ve ödevlerinin yasallık sınırları içerisinde belirlenmesi VUK ile düzenlemiştir. Üstelik doktrine incelediğimizde, vergiden doğan ödev ve usul ilişkilerinin de yasa ile düzenlenmesi gereği yer almaktadır (Kumrulu, 1979, s. 150). Bu ifadeden hareketle verginin tarhı, tebliği, tahakkuku, tahsili, mükelleflerin ödevleri, değerlendirme, vergi denetimi, vergi cezaları gibi konuların da verginin yasallığı ilkesi kapsamında düzenlenmesi gerekliliği karşımıza çıkmaktadır (Avcı, 2020, s. 83). Usul yönünde sırasıyla; verginin tarhı, verginin tebliği, verginin tahakkuku ve verginin tahsili olarak açıklamak mümkündür.

2.2.1. Verginin Tarhı

Verginin tarhı, Vergi Usul Kanunu’nun 20’inci maddesinde açıklanmıştır. 20’inci madde de “Verginin tarhı, vergi alacağının

²⁰ İlgili karara göre; “Anayasa Mahkemesinin vergi kanunlarında denetleyeceği konulardan birisi de kanunun malî güce saklı tutup tutmadığı keyfiyetidir. Vergi oranının tayini ve değiştirilmesi kararname ile olunca Anayasa Mahkemesi bu açıdan denetim yapamaz. 1267 sayılı Kanun bu yönden de Anayasa’nın 61’inci maddesine aykırıdır” (AYM, E.1970/55, K. 1971/57, 15/06/1971, s. 3).

kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir” şeklinde açıklamıştır. Başka bir ifadeyle vergi borcunun vergi idaresi tarafından hesaplanmasıdır. Tarh işlemi mükellefin bağlı olduğu vergi idaresi tarafından yapılmaktadır. Bağlı olunan vergi dairesi de genellikle mükellefin iş yerinin veya ikametgâhının bulunduğu yerdeki vergi dairesidir (Bilici, 2014, s. 57).

Vergileme tekniği açısından bakıldığında tarh; vergi mükellefinin ödemesi gereken vergi tutarının hesaplanması, devlet içinse vergi alacağının belirlenebilmesi için yapılan bir idari işlem niteliğindedir. Vergi yasalarında sadece, verginin konusunun, verginin matrahının, oranının ve diğer vergilendirmeyi ilgilendiren düzenlemelerin bulunması yeterli bulunmamaktadır. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra yasal süreler içerisinde ve yasalara uygun olarak belirlenmiş matrahlara vergi oranlarının uygulanması işlemlerinin tamamlanmış olması gerekmektedir (Akdoğan, 2005, s. 160).

Hukuki niteliği dolayısıyla bir idari işlem olan tarh işlemi, kişisel bir işlemdir. Tarh işlemi tek tek mükellefi ilgilendirir. Vergiyi doğuran olayın bir üst safhasıdır. Yeni hukuki durum yaratmayarak var olan durum tespiti yapar. Bu sebeple tarh işlemi yapıcı bir işlem değil, tespit edici bir işlemdir (Oktar, 2018, s. 122-123).

Tarh işlemi farklı bir idari sınıflandırmasına göre, yükümlülük getirici husus nedeniyle bir yükümlendirici idari işlemdir. Ancak, muaflık, istisna ve indirimlerle ilgili muameleler yararlandırıcı muameleler olarak önümüze çıkmaktadır. Asli bir işlem sayılan tarh, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlemdir (Oktar, 2018, s. 122).

Vergi matrahının belirlenmesinde farklı tarh yöntemleri bulunmaktadır. Bunlar;

- ✓ Beyana dayanan tarh,
- ✓ İdarece tarh,
- ✓ İkmalen tarh,

✓ Re'sen tarh,

Şeklinde tarh yöntemlerini dörde ayırabiliriz. Günümüzde yaygın olarak kullanılan tarh yöntemi ise beyana dayalı tarh yöntemidir.

Beyana Dayanan Tarh; Vergiler, kural olarak mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edilmektedir. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi gibi önemli vergi tarhiyatlarında mükellefin beyanı üzerine yapılmaktadır (Bilici, 2014, s. 57-58).

Beyana dayalı tarh işlemine kural icabı dava açılmayacağından vergilendirme işlemlerinden tarh ve tahakkuk aşaması birleşmekte ve tebliğ aşaması ortadan kalkmaktadır (Karakoç, 2014, s. 185).

Vergi dairesi, mükellef veya sorumlunun beyan esasına göre tarh edilen matraha ilişkin inceleme yapabilir. Beyanın doğru olmaması halinde ilave vergi tarhı ve ceza uygulamasına gidebilir²¹ (Arslan, 2011, s. 88).

İkmalen vergi tarhı; Vergi Usul Kanun'umuzun 29'uncu maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre ikmalen vergi tarhı; "...her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir." şeklinde açıklamıştır. Vergi yükümlüsünün matrahlarını eksik beyan etmeleri durumunda, vergi idaresinin matrahının eksik beyan edilen kısmı için mükellefin defter, kayıt ve belgelerine dayanarak matrahı tespit etmesidir (Edizdoğan, vd.,2012, s. 165).

Re'sen vergi tarhı; Vergi Usul Kanun'umuzun 30'uncu maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre re'sen vergi tarhı; "... Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları

²¹ Anayasa mahkemesi ilgili kararına göre; "Beyan üzerinde tarh olunan farklar, tebliğ tarihini takip eden aybaşından itibaren iki ay içinde, her ay bir taksit olmak üzere iki eşit taksitte ödenir. Vadesinde ödenmeyen farklar hakkında Amme Alacaklarının Tahsili Uslu hakkındaki Kanun uygulanır" (AYM, E. 1970/55, K. 1971/57, 15/06/1971, s. 2).

tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır.” şeklinde açıklanmıştır. Re’sen vergi tarhiyatı yapılması gereken durumlar yine aynı maddede açıklanmıştır. “ Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere dayanarak bulunmasının mümkün olmadığı kabul edilir ve re’sen vergi tarhiyatı yapılması gerekmektedir ”²² (VUK. md. 30).

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

Bu tarhiyat çeşidinde tanımdan anlaşılacağı üzere vergi dairesi tarh yaparken 2 hususta yararlanır; Takdir komisyonu kararları ve Vergi inceleme raporları²³ (Bilici, 2014, s. 59).

²² “İlgili güncel Anayasa Mahkemesi kararında, re’sen veya ikmalen tarhiyatlarda mükellefe kesilecek cezanın belirlenmesine ilişkin usul ve esaslar açısından VUK’un dikkate alınacağının vurgusu yapılmıştır” (AYM, E. 2019/16, K. 2019/15, 14/03/2019, s. 3).

²³ “İlgili Anayasa Mahkemesi kararına göre; vergi cezalarına ilişkin düzenlemelerin Anayasa’nın 38’inci maddesi kapsamında incelenmesinde vergi kanunlarının bütüncül bir yaklaşımla ele alınması gerekir. Vergi, resim, harç veya benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenlemeler yapılırken bu yükümlülüklerle ilişkin tüm unsurların aynı kanun, madde veya fıkra düzenlenmesi zorunlu değildir. Bu çerçevede kanunla belirlenmesi zorunlu olan temel

Anayasa Mahkemesinin kararına göre;"...Ayrıca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda" (AYM, E. 1988/9, K. 1988/28, 27/09/1988, s.7)

"Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar,

Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar;

Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz."

İdarece vergi tarhı; Vergi tarhiyatının ikmalen veya re'sen olarak yapılmasının mümkün olmadığı ve vergi yükümlüsünün zamanında tam ve eksiksiz olarak yerine getirilmediği durumlarda vergi tarhının yapılması idarenin üzerine düşer. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 30'uncu maddesine göre idarece tarh; "... 29 uncu ve 30 uncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir." şeklinde açıklamıştır (Arslan, 2011, s. 94).

Ayrıca idarece vergi tarhiyatı, vergi hatalarının düzeltilmesine yönelik olarak "düzeltme tarhı" yapılabilmektedir (Akdoğan, 2003, s. 151-152; Avcı, 2020, s. 85).

unsurlar aynı kanunun farklı hükümlerinde düzenlenebileceği gibi farklı kanunlarda da düzenlenebilir. Bu bağlamda vergi suç ve cezalarına ilişkin hükümlerin yer aldığı 213 sayılı Kanun, geçmiş dönemler için yapılacak vergi incelemesi sonucunda eksik tahakkuk nedeniyle gerçekleştirilecek resen ya da ikmalen tarhiyatlarda kesilecek cezanın belirlenmesine ilişkin usul ve esaslar açısından uygulanabilir niteliktedir" (AYM, E. 2019/16, K. 2019/15, 14/03/2019, s. 4)

“Tarh zamanaşımı ise, vergiden doğan hukuki ilişkinin uzun süre askıda kalmasının önlenmesi amacıyla devletin vergilendirme yetkisinin belli bir süre ile sınırlandırılmasını ifade etmektedir. Bu süre, 213 sayılı Kanun'un 114'üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıldır. Buna göre beş yıllık tarh zamanaşımı süresinin dolmasıyla devletin vergilendirme yetkisi düşmektedir. Özel hukuktaki zamanaşımından farklı olarak vergi hukukundaki tarh zamanaşımı, mükellefin bunu bir defa olarak ileri sürmesine gerek olmaksızın vergi idaresi tarafından kendiliğinden gözetilir. Zamanaşımının dolmasıyla devletin vergilendirme yetkisi sona ereceğinden mükellefin ilgili vergiyi doğuran olay nedeniyle tarhiyat işlemine muhatap olma ihtimali ortadan kalkmaktadır. Dolayısıyla tarh zamanaşımının dolması mükellef lehine önemli hukuki yararlar sağlamaktadır. Bu bakımdan tarh zamanaşımının işlemlerini önleyici bir fonksiyon icra eden durma müessesesindeki belirsizlikler mükellefin menfaatlerini ciddi surette etkileyebilmektedir” (AYM, A.N.A., B. No: 2014/109, 20/09/2017, s. 15-16).

“Tarh zamanaşımının durması, vergi idaresinin kendi kusurunun bulunmadığı ve müdahale şansına da sahip olmadığı kimi olay ve olguların gerçekleşmesi nedeniyle vergilendirme işlemlerini yürütememesi hâlinde bu olgular ortadan kalkıncaya kadar zamanaşımının işlemlerini engelleyen bir kurumdur. Zamanaşımının durması kurumuyla, idarenin kusurundan kaynaklanmayan sebeplerle vergi borcunun zamanaşımına uğraması ve dolayısıyla kamu bütçesinin ihtilaf konusu vergi gelirinden mahrum kalması önlenmektedir” (AYM, A.N.A., B. No: 2014/109, 20/09/2017, s. 16).

2.2.2. Verginin Tebliği

“Vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir” (VUK. m. 21). Tebliğ işleminin hüküm ifade edebilmesi için maddede de belirtildiği üzere, tebliğ işleminin yetkili makamlar (merciler) tarafından yapılması gerekmektedir. Tebliğ işlemi yazı ile yapılmaktadır, sözlü olarak yapılan bildirimler geçersiz sayılacaktır. Tebliğ işlemi genel

olarak açıklanacak olunursa, tarh işlemi sonucunda hesaplanan vergi miktarının, verginin mükellefine veya sorumlusuna yasadaki usullere uygun olarak vergi dairesi tarafından bildirilmesidir (Susam, 2016, s. 262). Tebliğ ile beraber vergi mükellefi veya sorumlusu üzerine düşen vergi borcundan haberdar olabilmektedirler.

Tebliğ vergilendirme işleminin tarhtan sonraki en önemli aşamasıdır. Tahakkuk aşamasına köprü kurmaktadır. Ayrıca tebliğ sürelerin işlemesi açısından da değer arz etmektedir (Öncel, vd., 2010, s. 103).

Kendisine tebliğ yapılacak kimseler Vergi Usul Kanunu'nun 94'üncü maddesinde şu şekilde açıklamıştır;

- ✓ Mükelleflere,
- ✓ Mükelleflerin kanuni temsilcileri,
- ✓ Umumi vekillerine
- ✓ veya vergi cezası kesilenlere de tebliğ yapılmaktadır.

Tüzel kişilere yapılacak olan tebliğ ise, (VUK.m.94)

- ✓ Bunların başkan,
- ✓ Müdür
- ✓ veya kanuni temsilcilerine yapılır.
- ✓ Tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde tebliğ bunları idare edenlere yapılır.
- ✓ Kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler, kıta komutanı ve müessese amiri gibi yakın üst vasıtasıyla yapılır (VUK. m. 96).

Yabancı memleketlerde bulunanlara yapılacak tebliğlerde, Dışişleri Bakanlığı ve Tebliğ yapılacak kişinin bulunduğu ülkedeki Türk elçilik veya konsoloslukları yardımcı olmaktadır (VUK. m. 97).

Kamu idare ve müesseslerine yapılacak tebliğ ise bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların yardımcılara veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılır (VUK. m. 98).

Eğer ki tebliğ yapılacak kimse adresinde bulunamaz ise, tebliğ bunların adreslerinde bulunanlara veya işyerlerindeki memurlardan birine yapılır. Tebliğ yapılacak olan kişinin görünüş itibarıyla 18 yaşından büyük olması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekmektedir. Görünüşte bulunan kişi temyiz kudretine ve ayırt etme yeteneğine sahip olması gerekir (VUK. m. 94).

Tebliğin esasları Vergi Usul Kanunu 93/109'uncu maddelerinde açıklanmış ve tebligat işlemlerinde bu kısımda yanıt bulunmadığı takdirde genel bir kanun olan Tebligat Kanunu'ndan yararlanılır. Bu bağlamda yürütmenin düzenleyici işlemleri vasıtasıyla yeni bir tebliğ yöntemi getirmek zor olacaktır. Fakat bu şekilde olacak bir uygulama vergilerin yasallığı ilkesini çiğnemiş sayılacaktır (Güneş, 2014, s. 146).

Tebliğin farklı çeşitleri bulunmaktadır. Bunların çeşitleri şu şekilde sayabiliriz.

Posta Yoluyla ile Tebliğ; Vergilendirme ile ilgili tahakkuk fişi dışındaki tüm belgeler ve yazılar, adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere **posta ile** tebliğ yapılabilir (Bilici, 2014, s. 62).

Memur Vasıtasıyla Tebliğ; Bu tebliğ çeşidi özel hallerde ve acil durumlarda başvurulur. Bu durumların tespiti ise Maliye Bakanlığın takdirine bırakılmıştır (Arslan, 2011, s. 100).

Dairede veya Komisyonda Tebliğ; “Mükellef, sorumlu veya ilgilinin kabul etmesi halinde tebliğin dairede veya komisyonda tebliğ etmesi caizdir” (VUK. m. 93/2).

İnternet ortamında Tebliğ; “İnternet ortamında verilen beyannameler üzerinden tarh edilen vergi ile ilgili tahakkuk fişinin yükümlüye veya yetkiliye yine elektronik ortamda gönderilmesi ile tebliğ yapılmış sayılır” (VUK. m. 28).

İlan yolu ile Tebliğ; Mükellefin bilinen adresinde bulunmaması ya da adresinin hiç olmaması halinde ilan yoluyla tebliğ yapılır (Bilici, 2014, s. 64).

İlgili mahkeme kararına göre; “Anayasa’nın 73’üncü maddesinde düzenlenen vergi ödevinin yerine getirilmesini sağlamak üzere vergi alacağının sorunsuz bir şekilde tahsil edilebilmesi bakımından vergi idaresince yapılacak tebliğ işlemlerinin belirli bir düzen dâhilinde işlemesi ve muhatabına en kısa sürede ulaşacak şekilde sonuçlandırılması gerekir. Kuralla 5490 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesi ile oluşturulan merkezî ve kapsamlı bir adres kayıt sisteminden yararlanılmak suretiyle vergilendirme sürecinin bir parçası olan tebligat işlemlerinin bir an önce tamamlanması ve vergi dairelerince düzenlenen işlemlerden mükelleflerin haberdar edilmesi amaçlanmaktadır. Buna göre itiraz konusu kuralın anayasal bakımdan meşru bir amaca dayandığı anlaşılmaktadır”²⁴ (AYM, E. 2019/106, K. 2019/100, 25/12/2019, s. 5).

Kuralla, haklarında vergi dairelerince düzenlenen işlemlerden mükelleflerin haberdar edilmelerinin ve anılan işlemlere karşı idari ya da yargısal yollara başvurmaları için öngörülen sürelerin gecikmeksizin işlemeye başlamasının amaçlandığı anlaşılmaktadır. Bu şekilde hem kişilere hak arama hürriyetlerini kullanabilme imkânı tanınarak vergi idareleri ile mükellef ya da ilgililer arasındaki ihtilafların bir an önce giderilmesinin hem de idari faaliyetlerin uzun süre iptal tehdidi altında kalmadan sürdürülebilmesinin ve böylece idari istikrarın sağlanmasının hedeflendiği görülmektedir. Söz konusu amaca ulaşma yönünden mükellefin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine tebliğ

²⁴ Anayasa mahkemesi kararına göre; “Kişinin adres kayıt sisteminde bulunan adresine tebligat yapılamaması durumunda ikinci defa aynı adrese tebligat çıkarılabilmesi için beklenmesi gereken sürenin kanun koyucu tarafından mutlaka belli bir gün veya zaman aralığı tayin edilmek suretiyle önceden belirlenmesi somut durumun şartlarına ve kanun yapma tekniğine uygun düşmeyebilir. Zira somut durumun özelliğine göre bazen daha uzun bazen daha kısa süreler öngörülmesi ihtiyacı doğabilir. Tayin olunacak münasip bir süre kavramı somut olaylar karşısında idari ve yargısal makamlar tarafından belirlenebilecek ve kriterleri saptanabilecek niteliktedir. Bu itibarla kuralda temel hak ve özgürlüklerin kanunla sınırlandırılmasına ilişkin anayasal hükme aykırı bir yön bulunmamaktadır” (AYM, E. 2019/106, K. 2019/100, 25/12/2019, s. 5)

yapılamaması durumunda ikinci tebliğin tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra yapılmasının elverişli ve gerekli bir araç olmadığı söylenemez.

Kuralla dava açma süresinin başlaması bakımından ikinci tebligatın yapılabilmesi için bir süre öngörülmekle mahkemeye erişim hakkı yönünden kişilere bir külfet yüklenmiş ise de kuralda bu sürenin münasip bir süre olması gerektiği belirtilerek anılan sürenin somut durumun şartlarına göre kişilerin söz konusu işlemde haberdar olmalarına imkân tanıyacak bir süre olarak belirlenmesi gereğinin güvence altına alındığı görülmektedir.

Öte yandan kuralın uygulanmasından doğacak uyuşmazlıklara karşı yargı yolu açıktır. Vergi dairesince tesis edilen işlemlere ilişkin olarak çıkan uyuşmazlıklarda, yargı makamları tarafından dava konusu edilen işlemin tebliğinin usulüne uygun olup olmadığı hususu da incelenebilecektir. Bu inceleme sırasında yargı mercilerinin idare tarafından belirlenen sürenin kanunun amacına uygun olarak somut durumun şartlarına göre kişilerin işlemde haberdar olmalarına imkân tanıyacak nitelikte münasip bir süre olarak belirlenip belirlenmediğini denetleyebilecekleri açıktır.

2.2.3. Verginin Tahakkuku

“Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir” (VUK, m. 22). Tahakkuk aşamasına gelen bir vergi yükünde, vergi mükellefi kendisine bildirilen vergi borcunun doğruluğunu tespit eder ve varsa maddi veya şekli hataya itiraz yoluna gidebilir (Şenyüz, vd., 2016, s. 143).

Mali yükümlünün beyan ettiği vergiye zamanında dava açılmadığı veya açılan davanın reddedilmesi halinde vergi tahsil edecek aşamaya gelir yani kesinleşir. Tüm yargı aşamalarının tüketilmesi ile beraber “kesinleşme” gerçekleşmektedir (Bilici, 2011, s. 161).

Bir verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesiyle kesinleşmesi genelde aynı anda gerçekleşmekle birlikte, verginin tahakkuk etmesi her zaman verginin kesinleştiği anlamına gelmeyebilir. Verginin kesinleşmesi

için idari veya yargı merci nezdinde itiraz olanağının kalmaması icap etmektedir (Dinçer, 2009, s. 169). Kısaca ifade etmek gerekirse vergi mükellefi kendisine kanunda bildirilen vergi borcuna yasal süre içerisinde itiraz edebilir ve dava açabilir. Dava açıp davayı kaybederse vergi kesinleşir. Şayet dava açmazsa vergi hem tahakkuk eder hem de kesinleşir. Ayrıca verginin ödenmesi aşamasına gelmesi verginin kesinleştiği anlamına gelmemektedir. Bir vergi ödense bile bu vergi ile ilgili yargı yolu açıktır (Susam, 2016, s. 263). Verginin kesinleşmesi demek bu vergiye karşı herhangi bir başvuru mercinin kalmadığı ifade eder.

Beyana dayalı vergilerde tahakkuk; Bu tür vergilerde verginin tahakkuku, tahakkuk fişinin yükümlüye verilmesiyle gerçekleşmektedir. Ayrıca beyana dayalı vergilerde tahakkuk aynı zamanda verginin kesinleşmesi anlamına gelmektedir (Bilici, 2014, s. 66).

Beyana dayalı tahakkuk VUK 25'inci Maddesinde açıklanmıştır. Beyana dayalı vergilere karşı kural olarak dava açıl原因amaktadır.(VUK. m.378).

Bu nedenle yükümlü, kendi beyanı üzerinde hesaplanan vergilere karşı itiraz edememekte, bunun iki istisnası bulunmaktadır:

- ✓ İhtirazi kayıtla verilen beyannameler
- ✓ Vergi hataları

Gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, veraset ve intikal vergisi gibi vergiler esas itibariyle beyana dayalı tahakkuk etmektedir.

Kendiliğinden tahakkuk;“ Motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescillinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl ocak ayının başından kendiliğinden tahakkuk ettirilmiş sayılır. Tahakkuk ettirilen vergi, ayrıca mükellefe tebliğ olunmaz ve vergi tahakkuk ettirilen günde tebliğ edilmiş sayılır ”(MTVK. m. 9).

Emlak vergisinde ise bu kural geçerlidir (Bilici, 2014, s. 66).

Tahakkuku Tahsile Bağlı Vergilerde Tahakkuk; “Mahiyetleri itibariyle tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, verginin tahsili tahakkuku da

içine alır” (VUK. m. 24). Bu tür tahakkuk çeşidine en güzel örnek damga vergisini gösterebiliriz. Damga vergisi, tahsil edilmesiyle hem de tahakkuk etmektedir (Bayraktar, 2011, 97).

Bu tür vergilerde tarh, tebliğ, tahakkuk aşamaları söz konusu değildir. Verginin ödenmesiyle vergi borcu sona ermektedir. Belediye kanunlarında yer alan eğlence vergileri de örnek gösterilir. Bir sinema biletinin alınmasıyla vergi ödenmekte ve vergi borcu sona erer. Öngörülen biletle eğlence yerleri bilet bedellerinden tahsil edilen eğlence vergisi bu tür vergilerdendir (Arslan, 2011, s. 108).

2.2.4. Verginin Tahsili

Vergilendirme aşamasında vergiyi doğuran olay ile başlayan vergilendirme ödeme ile sona ermektedir. Tahsil, VUK’un 23’üncü maddesine göre “Verginin, kanuna uygun surette ödenmesidir” şeklinde açıklanmıştır.

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

Kanuni idare ilkesi, sübjektif nitelikteki tarh ve tahsil işlemlerinin genel, objektif özellikteki vergi kanunlarına uygun tesis edilmesini gerçekleştirmektedir (Güneş, 1992, s. 20-21).

Vergiyi sonlandırılan bir unsur ise zamanaşımıdır. Mahkeme kararına göre; “Zamanaşımı hükümlerindeki açıklık, sadece zamanaşımı süresinin, başlangıç ve bitişinin yasada gösterilmesiyle kendisini göstermez. Vergilemede hukuksal kararlılığın sağlanması amacıyla getirilen zamanaşımını durduran nedenlerle, durma süresinin ve duran zamanaşımının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması, keyfiliğe izin vermemesi yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir.” şeklinde açıklamıştır (AYM, E. 2006/124, K. 2009/146, 15/10/2009, s. 4).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİNİN ANLAMI VE KAPSAMI İLE HUKUK DEVLETİNE HAKİM KİMİ İLKELER AÇISINDAN BAĞLANTISI

3.1. VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİ

Yasallık ilkesi, hukuk devleti ilkesinin temel özelliği olarak başta Anayasa olmak üzere kamu hukukunun birçok dalında bulunan bir unsurdur. Bu nedenle de Anayasa tarafından sınırlarının belirlenmesi, bireysel hak ve özgürlüklerini kısıtlayan vergilendirmenin yasal sınırlarını belirleyip bireylere güvence sağlaması açısından oldukça önemlidir. Bu bağlamda yasallık ilkesi, birey ile devlet arasındaki bağlantılara dair işlemlerin hem yasada bir dayanağının bulunması gerektiğini, hem de bu gerekliliği taşıyan işlemlerin karine olarak hukuka uygun olduğunu ifade etmektedir. Neticede verginin yasallığı ilkesi, devlet tarafından birey ve kurumlara hukuki zorlayış altında yüklenen bir verginin yasal olabilmesi için, ilgili yasa ile düzenleme yapılması gerektirmektedir. Şüphesiz söz konusu meşruiyet için Anayasa'nın diğer mali mevzuatına uygun hareket etmek gerekliliği de bulunmaktadır (Avcı, 2020, s. 72; Bal ve Başar, 2017, s. 97).

Vergi yasaları; vergi konusu dışında kalan hususları net bir şekilde belirterek yükümlüyü doğru bir şekilde açıklamalıdır. Bunun haricinde matrahın tespitine, vergi oranlarına, tarh ve tahsil metotlarına ait hükümler net bir şekilde yer almalıdır.²⁵ Böylece mükellefler ve vergi idareleri açısından pek çok mali sorunların önüne geçilebilecektir. Vergi yasalarının kararları net olmadığı durumlarda vergi kaçakçılığı gibi kritik meseleler ile karşılaşılabilir (Özer, 1977, s. 73; Avcı, 2020, s. 81).

Başka bir ifadeyle verginin yasallığı ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, objektif, vergiye ait temel öğelere yer veren ve yasama organının anayasal kurallara uygun olarak ortaya çıkartılan yasalardır.

²⁵ “Anayasa mahkemesi kararına göre; devletin kamusal gereksinimlerin karşılanması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği kamu alacağı biçiminde tanımlanan verginin anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır” (AYM, E. 2003/33, K. 2004/101, 15/07/2004; E. 2010/62, K. 2011/175, 29/12/2011).

Bu amaçla bireylerin, idarenin ve yargı organlarının keyfi uygulamaları, takdire dayalı eylem ve işlemlerine karşı korunması amaçlandığı söylenebilir (Karakoç, 2014, s. 1265; Mutluer ve Dayanç, 2016, s. 12).

Verginin yasallığı ilkesi, demokratik ülkelerde, “kuvvetler dengesi” ya da “kuvvetler ayrılığı” ilkeleri kapsamında, yasama organının vergilendirme yetkisine egemen olmasını ifade etmektedir^{26 27} (Erkin, 2012, s. 245). Bu ilke, genel olarak, yönetilenlerin bireysel hak ve özgürlüklerinin korunmasında özel önem, istikrar ve güvence isteyen konularla ilintili olan, hukuk devleti ilkesinin gereklerinden doğarak anayasa hukukunun ve kamu hukukunun biçimlendirdiği pekiştirici nitelik taşıyan bir ana ilke olarak karşımıza çıkmaktadır (Güneş, 1998, s. 8). Yasallık ilkesi, devlet yönünden, yürürlükteki yasalara göre doğmuş olan vergiyi almak zorunda olmasını, ödenmeyen vergilerin hukuki cebir yoluyla tahsil edilmesini ifade ederken; kişiler yönünden, vergilerin yasama organları tarafından kanunla konulması, kanunla

²⁶ “Anayasa mahkemesi kararına göre; 4605 Sayılı kanunun 5’inci maddesinin 8 sayılı fıkraya göre, hayat standardı esasının uygulanmasına ilişkin usuller, Maliye Bakanlığı’nca belirlenecektir. Yasama organı, vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek, uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idarî işlemlerde bulunma yetkisi verebilir. Yürütme organı, uygulamaya ilişkin bu konuları düzenlerken vergi yasalarının verdiği yetki sınırları içinde kalmak zorundadır. 8’inci fıkra ile yürütme organına verilen yetki, vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olmayıp yasayla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı niteliktedir” (AYM, E. 2001/36, K. 2003/3, 21/11/2003, s. 16).

²⁷ “Anayasa mahkemesi kararına göre; Vergi ve mali yükümlülüklerin kanunla konulmasını öngören Anayasa’nın 73’üncü maddesi, mali yükümlülüğün yalnızca kanun ile konulabileceği ve kanunun hiçbir şekilde bu konuda yürütme organını ve idareyi yetkili kılamayacağı anlamındadır (AYM, E. 2014/183, K. 2015/122, 30/12/2015, s. 7). Ancak vergi, resim, harç veya benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenleme yapılırken bu yükümlülüklerle ilişkin tüm unsurların aynı kanun, madde veya fıkra ile düzenlenmesi zorunlu değildir. Bu çerçevede kanunla belirlenmesi zorunlu olan unsurlar aynı kanunun farklı hükümlerinde düzenlenebileceği gibi farklı kanunlarda da düzenlenebilir. Dolayısıyla bir kural, sırf kanunla düzenlenmesi gereken unsurların bir kısmını içermediği gerekçesiyle kanunilik ilkesine aykırı hâle gelmez” (AYM, E. 2011/16, K. 2012/129, 27/09/2012).

değiştirilmesi ve kanunla kaldırılması anlamına gelmektedir (Karakoç, 2014, s. 1267).

Vergide yasallık ilkesinin uygulanabilmesi için, vergi yasalarının diğer yasalardan farklı olarak özel izne tabi olmaları gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında, vergi yasaları Resmi Gazetede yayınlanmalarının hemen ardından yürürlüğe girmemekte, bütçe yasası ile özel izne tabi tutulmaktadır. Yani yasadaki vergiler, ancak o yılın bütçe yasasında mevcutsa vergisel işlemler yapılabilmektedir (Şenyüz vd., 2017, s. 28-29).

Yasallık ilkesinin bir sonucu olarak, vergi kanunları konu, vergiyi doğuran olay, matrah, tarh, oran, mükellef, tebliğ, tahsil, tahakkuk, zaman aşımı ve yaptırımlar gibi vergilerin temel unsurlarını içermelidir.²⁸ Aksi halde, boşluklar idare tarafından doldurulacak ve dolayısıyla kanun anayasaya aykırı bir şekil almış olacaktır. Geçmişte, bu sebebe dayanarak Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen hükümler mevcuttur (Bayer, 2019, s. 50-51; Mutluer ve Dayanç, 2016, s. 12).

Yasallık ilkesi, vergilerin mutlak surette kanunla konup kanunla düzenlenip kanunla değiştirilebileceği ve yine kanunla kaldırılabilceğini ifade etmektedir (Karakoç, 2014, s. 1266). Ayrıca verginin yasallık ilkesi insan hakları sözleşmesinde de yer aldığı belirtmek gerekir (Karakoç, 2014, s. 1266).

“1961 Anayasası’nın 61 inci maddesinin 2 inci fıkrasında, vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur” hükmü getirilmiş, “1924 Anayasası’nın 85 inci maddesinin söz konusu 1’inci fıkrasında, vergiler ancak kanunla salınır ve alınır” ifade edilmiştir (Gerek ve Aydın, 2010, s. 131).

²⁸ “Anayasa Mahkemesi kararına göre; Zamanaşımı hükümlerindeki açıklık, sadece zamanaşımı süresinin başlangıç ve bitişinin yasada gösterilmesiyle kendisini göstermez. Vergilemede hukuksal kararlılığın sağlanması amacıyla getirilen zamanaşımını durduran nedenler ile durma süresinin ve duran zamanaşımının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması, keyfiliğe izin vermemesi yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir” (AYM, E. 2006/124, K. 2009/146, 15/10/2009, s. 4).

1961 Anayasası, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yasa ile konulacağını hükme bağlıyordu; fakat değiştirmenin ve kaldırmanın yasa ile yapılacağını belirtmemiştir. Yasama organının vergi koyma yetkisini tam ve etkin olarak kullanabilmesi için vergilerde değişiklik yapma ve kaldırma yetkisine de sahip olması doğaldır. Yasama organının bu konularda saklı yetkisi olduğu kabul ediliyordu. 1982 Anayasası bu konuyu daha açık bir şekilde düzenlemiştir (Çağan, 1984, s. 174).

“1982 Anayasası’nın 73 üncü maddesinin 3’üncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” hükmü yer almıştır. “1961 Anayasası’nda ... ancak kanunla konulur” şeklinde yerini alan sözcüklerin, 1982 Anayasası’nda, “ancak” sözcüğü kullanılmadan, “... Kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” şeklinde yer aldığı ve böylece verginin konulması ile birlikte, değiştirilmesi ve kaldırılmasının da Anayasa metni kapsamına alındığı görülmektedir (Gerek ve Aydın, 2010, s. 131).

Vergide yasallık ilkesi 1982 anayasasının ilgili maddesiyle anayasal sistem haline gelmiştir.

Verginin yasallığı ilkesi ile beraber vergilendirmede keyfilik önlenmektedir. Diğer bir anlatımla, yasallık ilkesi ile birlikte bireylere hukuki güvence sağlanmaktadır. Lakin Anayasa’da böyle bir ilke bulunmamış olsaydı, hükümet ya da Hazine ve Maliye Bakanlığı dilediği gibi bir vergi alma yetkisine sahip olabilecekti (Pehlivan, 2019, s. 29).

Verginin yasallığı ilkesinin pratik sonucu; bir verginin ne üzerinden, ne kadar, ne zaman ve nasıl alınacağını yasa tarafından belirlenmesidir. Bireylerin, bu sayede, takdiri ve keyfi idare uygulamalarından korunması öngörülmüştür.²⁹

²⁹ “Anayasa Mahkemesine kararına göre; Verginin kanuniliği ilkesi takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır” (AYM, E. 2001/36, K. 2003/3, 16/1/2003; E.2003/33, K.

3.2. VERGİNİN BİREY VE DEVLET AÇISINDAN İNCELENMESİ

Devletin aldığı vergilerin düzenlenmesinde, Anayasanın esas ilkelerine uyulması gerekir. Anayasal ilkelerin başında ise yasallık gelmektedir (Bayraklı ve Sezer, 2000, s. 160). Verginin yasallığı ilkesi, kısaca, vergilendirme işleminin bir yasa hükmü çerçevesinde gerçekleşmesi, vergilendirme yetkisinin de yine bu yasa hükmünden alınması anlamına gelmektedir (Şişman, 2009, s. 36). Bir verginin yasal sayılabilmesi için sadece konusunun yasayla belirlenmiş olması yeterli değildir; verginin oranı, miktarı, istisnası, tarhı, muafiyetleri, tahakkuk ve tahsil yöntemleri, yaptırımları, zaman aşımı gibi konularının da yine yasayla belirlenmiş olması gerekmektedir (Tavşancı, 2004, s. 83–84).

3.2.1. Genel Açıklama

Verginin yasallığı ilkesi; keyfi ve takdir mekanizmaları önlemek, vergi ilkelerinin yasada yer alması gerektiğini ve bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin devlete karşı koruyan, hukuki güvenlik sınırlarını çizen mekanizmadır.

Liberal demokratik ülkelerde “Temsilsiz vergi olmaz”, “Yasasız vergi olmaz” ve “Verginin belirgin olması” ilkelerin varlığından söz etmek mümkündür. Yasa’da belirtilen vergi, harç vb. mali yükümlülüklerin devlet tarafından alınması zorunludur. Bu tür durumlarda devlet alacaklı, mükellef ise vergi borçlusu olmaktadır. Vergide fiil ehliyet şartı bulunmamakta, hak ehliyetine sahip herkesten ödeme gücüne göre vergi alınmakta yani ödeme gücü olan 5 yaşındaki bir çocuk bile vergi mükellefi olabilmektedir. Anne rahminde olan ve dünyaya gözlerine açamamış bir insan bile vergi mükellefi olabilecektir. Vergiyi ödemekte direnen mükellefe devlet tarafında cebri icra yoluyla yani zorla vergi alınabilmektedir (Güneş, 2014, s. 14-15). Vergide yasallık ilkesi birey ve devlet yönünde incelenebilir.

2004/101, 15/7/2004; E. 2004/14, K. 2004/84, 23/6/2004; E. 2005/73, K. 2008/59, 21/2/2008; E. 2009/63, K. 2011/66, 14/4/2011; E. 2014/183, K. 2015/122, 30/12/2015, s. 6).

3.2.2. Birey Yönünden

Verginin yasallığı ilkesinin birey yönünden temel ilkeleri şu şekilde sıralanabilir:

- ✓ Yasasız vergi olmaz ilkesi (temsilsiz vergi olmaz ilkesi)
- ✓ Verginin belirgin olması ilkesi

3.2.2.1. Yasasız Vergi Olmaz İlkesi (Temsilsiz Vergi Olmaz İlkesi)

Verginin yasallığı ilkesinin bu boyutuna göre vergi şekli ve maddi olarak ancak yasayla düzenlenebilmektedir. Vergi normunun yasa niteliğini taşıması, vergide yasallık ilkesinin biçimsel yönünü oluşturmaktadır. Yasalar anayasanın öngördüğü yetkili organ yani yasama organı olan TBMM tarafından, anayasa 80'inci ve 89'uncu maddede belirtilen usul ve biçimde kabul edilerek yürürlüğe konan kanunlardır. Ayrıca yasalar mecliste tartışılarak çıkarılacaktır. Yasaların milletin temsil edileceği parlamentolarda açık görüşme ve tartışma yöntemleriyle hazırlanması, özgürlüklerin düzenlenmesini ve sınırlamasının doğrudan doğruya kamuoyunun denetimi altında olması anlamına gelecektir. Demokratik ülkelerde hangi verginin yükleneceği parlamento aracılığıyla halk tarafından belirlenmektedir. Sonuç olarak vergilerle ilgili alınan kararlar halkın çoğunluğun fikirleri doğrultusunda oluşmaktadır. Bütçe hakkında halkın kendi kendini yönetmesi bireylerin ortak görüşünün sonucudur (Güneş, 2008, s. 13).

Yasama organı tarafından kabul edilen hukuki düzenlemeler Anayasa'ya uygun ise, şekli anlamda kanundur. Maddi anlamda kanun ise; genel, soyut ve sübjektif olmayan hukuk kurallarını içeren düzenleyici işlemlerdir. Anlam itibarıyla yasama organının bütün düzenleyici işlemleri şekli anlamda yasa olmayabilir. Diğer yönden yürütme organı tarafından onaylanan düzenleyici işlemler de maddi anlamda yasa olabilir. Verginin yasallığı ilkesi gereği, devletin vergilendirme yetkisi hem şekli hem de maddi anlamda yasayla düzenlenir (Doğrusöz, 2000, s. 137).

Yasalar, devletin ve bireylerin uyması zorunlu genel, soyut ve sürekli hükümler içerir.

Vergi hukukunun en önemli ve asıl kaynağı olan vergi yasası hakkında anayasada açık bir tanım yer almamaktadır. Vergi konulurken ya da değiştirirken yasa dışındaki kullanımlara kural olarak yer verilmeyecektir. Bunun bir sonucu yasamanın vergileme alanındaki yetkisini başka bir organa devredememesidir. 1947 tarihli İtalyan Cumhuriyeti anayasası, Hollanda Anayasası, Belçika Anayasası ve 1961 ile 1982 tarihli anayasamızda “Yasa Terimi” ile temellendirilerek işlevi gösterilen verginin yasallığı ilkesi, liberal demokrasi ile yönetilen birçok ülkenin anayasalarında “yasama organına verilen yetki” açısından değerlendirilebilmektedir.

Demek oluyor ki verginin yasallığı ilkesi çağdaş demokratik ülkelerde güçler ayrılığı ve güçler dengesi ilkeleri çerçevesinde vergilendirme yetkisine yasama organının aittir. Vergi kanunları anayasanın diğer kurallarına uygunluğu açısından anayasa mahkemesinin yargısal denetime tabi tutulacaktır.

3.2.2.2. Verginin Belirgin Olması İlkesi

Vergi hukukunda; vergi oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının, yönetim ve yükümlülükler kapsamında belirgin olması gerekmektedir. Mükelleflere verginin belirgin olma ilkesi vergi yönetiminde kararlılık sağlamaktadır.³⁰ Adam SMITH’in gelenekleşmiş vergileme ilkesi arasında bu ilke de sayılmıştır. Ödemeyi yapan kişi ve diğer kişiler için ödeme zamanı, ödeme şekli, ödenmesi gereken miktar açık ve belirgin olmalıdır. Vergi yasalarında keyfi, yanlı, çapraşık, anlaşılmasız hükümler konulmamalıdır. Böylece herkesin ödeyeceği vergi gelişigüzel ve isteğe bağlı değil, kesin, açık ve belirgin olacaktır. Vergi yasalarının çokluğu dolayısıyla bu kadar kalabalık yığından sağlam bir bilgi edinmenin güçlüğü göz önünde

³⁰ Vergilerin yasallığı ilkesi Mahkeme kararında, “...vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönteminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır.” şeklinde açıklamıştır (AYM, E. 1989/6, K. 1989/42, 07/11/1989).

tutularak daha az sayıda vergi yasasına yer vermek gerekir. Yasanın istikrarlı olması sık sık değişikliğe uğramaması dikkat edilecek bir noktadır. Örneğın “Devlet istediğı kişiden, istediğı zaman dilediğı miktarda vergi alır” şeklinde hüküm taşıyan vergi yasası hem vergiye egemen ilkeler açısından hem de verginin temel özelliklerini taşımıyor olması gerekçesiyle verginin yasallığı ilkesine ve anayasaya aykırıdır (Güneş, 2014, s. 18-19-20).

Vergilemenin yasallığı ilkesi ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağılılığı belirlilik ilkesinin ön koşuludur. Bu ilkeye göre vergi yasaları konulurken belirsiz, çift anlamlı ve içerikten yoksun kavramlar kullanılmamalıdır. Kişisel vergi yükünün önceden hesaplanabilmesi ve tahmin edilebilmesi vergi yükümlülerinin hukuki güvenliklerini sağlamaktadır (Öncel vd., 1992, s. 47).

3.2.3. Devlet Yönünden

Verginin yasallığı ilkesinin devlet yönünden temel ilkeleri şu şekilde sıralanabilir:

- ✓ Verginin alınması zorunlu ilkesi
- ✓ Verginin kanunla konulması ilkesi
- ✓ Verginin kanunla değiştirilmesi ilkesi
- ✓ Verginin kanunla kaldırılması ilkesi

3.2.3.1. Verginin Alınmasının Zorunluluğu İlkesi

Verginin yasallığı ilkesi bir yandan mükellefi, bireyi koruyan sınırları çizirken diğer yandan da devletin vergisel işlemlerinin yerine getirilmesinde sınırları belirlemektedir. Bir diğer deyişle bu ilke nasıl yükümlü birey için yasa sınırları aşılmamasının güvencesini getiriyorsa, vergi alacaklısı devlete de yasal koşullarının varlığı söz konusu olunca bu yetkinin kullanılması olanağını ve ödevini vermektedir. Yasalar uyarınca bir verginin yükümlü tarafından verilmesi gerekiyorsa hazine ve maliye bakanlığı tarafından alma zorunluluğu vardır (Güneş, 2014, s. 21).

Verginin alınmasının zorunluluğu ilkesini özetlemek gerekirse devletin kamu giderlerini ve ihtiyaçlarını karşılamak için birey ve

kuruluşlardan yasal çerçeveden vergi almasıdır. Vergilerin maddi ve şekli anlamda yasayla düzenlenmesi gerekir.

3.2.3.2. Verginin Kanunla Konulması

Vergi yasaları Anayasadan sonra vergi hukukunun en temel kaynaklarıdır. Ortaya çıkarılan ve çıkarılacak olan vergi yasaları anayasaya uyumlu olmalı ve aykırı olmamalıdır. Anayasanın 73'üncü maddesi 3'üncü fıkrası gereğince vergi yasalarla konulacaktır. Anayasanın 7'nci maddesi, “yasama yetkisinin Türk Milleti adına Türkiye Büyük Meclisine ait olduğunu ve bu yetkinin devredilemeyeceğini hükmü yer almakta olup, bu da vergi yasalarının TBMM tarafında çıkartıldığı anlamına gelmektedir” (Güneş, 2014, s. 26).

TBMM elinde bulunan bu yetki ile vergilendirmenin şekli ve maddi düzenlemelerini yapma yetkisine sahiptir. Bu itibarla yasama organı vergi düzenlemeleri yaparken verginin konusu, mükellefi, matrahı, tarifesi ve tahsil şekilleri gibi vergileme olayının esasları olan noktaları mutlaka belirtmelidir. Sadece verginin konusunun veya verginin mükellefinin belirli olduğu kanunlar eksiktir ve o kanun üzerinden vergilendirme yapılamaz. Diğer bir ifade ile vergilerin yasallığı ilkesi, genel bir ifade değildir, bu ilke ile verginin her türlü ayrıntısının kanun ile düzenlenmesi ifade eder. Bu gerekçelerden birinin olmaması sebebiyle temel ilkelere aykırı olarak çıkarılacak vergi kanununun Anayasa Mahkemesi tarafından iptaline gidilebilir (Mutluer ve Dayanç, 2016, s. 12).

Bir yasa TBMM tarafından kabul edilmesiyle hemen yürürlüğe girmez. Bir yasanın ne zaman yürürlüğe gireceği genellikle kendi metnlerinin sonlarında belirtilir. Vergi yasaları geçmişe yönelik olarak yürürlüğe girmez. Yasaların en önemli yürürlük koşulu da anayasanın 89'uncu maddesi gereği yayınlanmalarıdır.

Vergi yasalarının yürürlüğünü etkileyen diğer bir nokta 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun 39'uncu maddesine göre her yıl bütçe yasası ile vergi ve resimlerin tahsiline izin verilmesinin yer alması gerekir. Bir verginin alınabilmesi için;

- ✓ Vergiyi doğuran ilkesinin gerçekleşmesi,
- ✓ Bütçenin C cetvelinde gösterilmesi,
- ✓ Mali yıl bütçesinde yer alması gerekiyor.

Bütçe yasasında o yıl sayılmayan bir vergi, resim, harç vergi idaresi tarafından o yıl toplanamayacak ve Gelir idaresi Başkanlığı tarafından tahakkuku ve tahsili gerçekleşemeyecektir.

Kanunlar genel ve soyut hükümleri taşıması bakımından süreklidir. Ancak verginin toplanabilmesi için her yıl bütçede yer alması gerekmektedir (Öncel, vd., 2010,s.14; Güner, 2011, s. 96).

Anayasanın 90'ıncı maddesi çerçevesinde usulüne uygun yürürlüğe giren uluslararası anlaşmalar kanun hükmünde olacağından, Türkiye Cumhuriyetinin gerek uluslararası, gerekse uluslar üstü kuruluşlarla yaptığı vergi anlaşmaları vergi yasası hükmü niteliğinde bulunacaktır. Türkiye Cumhuriyetinin yabancı devletlerle özellikle çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik olarak yaptığı anlaşmalar da aynı niteliği taşıyacaktır. Uluslararası vergi anlaşmaları anayasa aykırılık iddiasıyla anayasa mahkemesine başvurulamaz (Güneş, 2014, s. 28; Çağan, 1982, s.103).

3.2.3.3. Verginin Kanunla Değiştirilmesi

Vergilerin konulması veya kaldırılması nasıl kanunlarla yapılıyorsa, yürürlükte olan bir verginin de değiştirilmesi de aynı şekilde kanunlarla yapılmaktadır (Çağan, 1982, s. 103).Anayasanın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası gereği vergilerdeki değişiklikler yasalarla yapılacaktır. Vergi yasalarında çeşitli şekillerde değişiklik yapılabilir. Mevcut vergi sistemini tamamlayıcı nitelikte olan yeni vergiler ihdas edilebileceği gibi mevcut vergileri yapılandırılarak da değişikliğe gidilebilecektir. Anlaşılacağı üzere yasalar yürürlüğe girdikten sonra tümüyle ya da hükümlerin bazı bölümleri itibari ile değişikliklere uğrayabilecektir. Tadilat suretiyle genişletilip daraltılabileceği yeni anlamlar getiren hükümler eklenebilecektir. Bu tür tadilatlarla vergi miktarında azalma yapılacağı gibi artırımlar da yapılabilir.

3.2.3.4. Verginin Kanunla Kaldırılması

Kanunların nasıl yürürlüğe konulacağını belirten genel bir yasa olduğu halde, kanunların nasıl yürürlükten kaldırılacaklarını belirleyen genel bir yasa bulunmamaktadır. Anayasamızın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası gereği bir verginin kaldırılması yasa ile olabilecektir. Verginin kaldırılabilmesi için ilk önce kanunda olması gerekir. Yasa koyucunun, yürürlükte olan bir yasayı farklı bir yasa ile yürürlükten kaldırdığını açıkça belirtmesi halinde açık kaldırma söz konusu iken, önceki ve sonraki yasa hükümleri arasındaki çelişmenin olduğu ve yasa koyucunun sonraki yasa metnine kaldırmayla ilgili açık bir hükmün koymadığı durumlarda örtük kaldırma söz konusu olmaktadır. Çoğu zaman yeni çıkan yasalara aykırı hükümlerin yürürlükten kaldırıldığı yasada belirtilir (Güneş, 2014, s. 31).

Yasaları açıkça yürürlükten kaldıran bir durum da Anayasa Mahkemesinin bir yasayı iptal etmesidir. Anayasa Mahkemesi yasalar üzerindeki denetim yetkisi dolayısıyla vergi yasalarını anayasaya aykırılık nedeniyle iptal edip yürürlükten kaldırmaları durumunu yaratabilecektir.

Vergilerin yasayla konulması ve değiştirilmesi mükellef haklarını ve güvenliğini koruyucu bir yapı sergilemekte iken vergilerin yasayla kaldırılması devletin sosyal devlet ilkesinin bir gereği olarak mükellefe karşı ödevlerini yerine getirilmesi gerektiği söylenebilir (Güneş, 2014, s. 32).

3.2.3.4.1. Açık Kaldırma

Yasa koyucu bazı durumlarda çıkardığı yeni yasa ile daha öncekini kaldırdığını açıkça ifade edebilmektedir. Bu duruma açık kaldırma denilir. “6458 sayılı Yabancılar ve Uluslararası koruma Kanunu yürürlüğe girmesi ile 5683 sayılı Yabancıların Türkiye’de İkamet ve Seyahatleri Hakkındaki kanun kaldırıldığı” ifadeler açık kaldırmaya örnektir.

Bazı kanunlar ise sürelidir. Süresi geldiğinde kendiliğinden yürürlükten kalkar. Örneğin; 01.01.2019 yılında yürürlüğe giren 2019 yılının Bütçe Kanunu 31.12.2019 tarihinde kendiliğinden yürürlükten kalkacaktır.

3.2.3.4.2. Örtük Kaldırma

Yasa koyucunun açıkça hangi kanunu yürürlükten kaldırdığını belirtmediği ve yasaların birbiriyle çelişkili kaldığı durumu ifade eder. Örtük kaldırma yöntemi uygulamada büyük sorunlara sebep olabilmektedir.

İki genel veya iki özel yasanın aynı konuları düzenleyen hükümleri arasında çelişki ortaya çıkan durumlarda, eski kanunun çelişen hükmü, yeni kanun ile ilga sayılmaktadır.

Önceki çıkan kanun genel, sonraki kanun özel nitelik taşımakta ise, yeni özel kanun, eski genel kanunun çelişen hükmünü ilga etmiş sayılmaktadır.

Önceki çıkan kanun özel, sonraki kanun genel nitelikte ise, yeni genel kanun, eski özel kanunu muhakkak surette yürürlükten kaldırmış sayılmaz. Kanun koyucunun amacını ve menfaatler durumunu gözden geçirerek sonuca ulaşmak gerekmektedir.

3.2.3.4.3. Anayasa Mahkemesi Kararı ile Yürürlükten Kaldırma

Anayasa Mahkemesi çıkarılan kanunları anayasaya uygunluk açısından denetime tabii kılar. Anayasa Mahkemesi bir kanunun hepsini veya bazı maddelerini anayasaya aykırılık nedeni ile iptal ederse, o kanunun hepsi veya iptal edilen maddeleri yürürlükten kaldırır. Anayasa kanunun anayasaya uymadığı gerekçesi ile iptal kararı verir ve iptal kararının Resmi Gazete 'de yayımlandığı an itibari ile kanun yürürlükten kalktığı ifade edilir.

1982 Anayasası'nın 153'üncü maddesinde;

- ✓ “Anayasa Mahkemesinin kararları kesindir. İptal kararları gerekçesi yazılmadan açıklanamaz.”
- ✓ “Anayasa Mahkemesi bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin tamamını veya bir hükmünü iptal ederken, kanun koyucu gibi hareketle, yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm tesis edemez. Kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi veya Türkiye Büyük Millet Meclisi içtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmi Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken

hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmi Gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez.”

- ✓ “İptal kararının yürürlüğe girişinin ertelendiği durumlarda, Türkiye Büyük Millet Meclisi, iptal kararının ortaya çıkardığı hukuki boşluğu dolduracak kanun teklifini öncelikle görüşüp karara bağlar.”
- ✓ “İptal kararları geriye yürümez.”
- ✓ “Anayasa Mahkemesi kararları Resmi Gazetede hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlar.” hükmü amirdir.

Bu madde açık bir şekilde ifade edildiği gibi Anayasa Mahkemesinin iptal kararları gerekçeli olmalıdır.

3.3. VERGİDE YASALLIK İLKESİ HUKUK DEVLETİNE HAKİM KİMİ İLKELER

Vergide yasallık ilkesi ile bağlantılı ilkeler;

- ✓ Hukuk devlet ilkesi,
- ✓ Sosyal devlet ilkesi,
- ✓ Hukuki güvenlik ilkesi,
- ✓ Verginin belirliliği ilkesi,
- ✓ Vergi kanunlarının geriye yürütülememesi ilkesi,
- ✓ Kıyas yasağı ilkesi,
- ✓ Vergide adalet ilkesi,
- ✓ Verginin genelliği ilkesi,
- ✓ Vergide eşitlik ilkesi,
- ✓ Mali güce göre vergilendirme ilkesi,
- ✓ Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi,
- ✓ Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi,

Çalışmanın bu bölümünde, söz konusu bu ilkeler ile ilgili açıklamalar yapılacaktır.

3.3.1. Hukuk Devleti İlkesi

Hukuk devleti ilkesi, hukuk sisteminin bütününe şâmil olan bir ilkedir. Bu ilke, devletin her organı ve bireyler tarafından hukukun üstünlüğünü benimsenerek, hukuka bağlı kalınması anlamına gelmektedir. Hukuk devleti keyfilik kavramına yer vermemektedir. Hukuk devletinde hukuk egemendir. Hukuk devletinin ilk unsuru olan yasama organının ve yürütme organının işlemlerinin yargısal denetime tâbi olmasıdır. Anayasa'nın üstünlüğü ve bağlayıcılığı, yasaların Anayasaya uygunluğu, idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin yargısal denetimi, kazanılmış haklara dokunulamayacağı, kanunî idare, idarenin mali sorumluluğu hukuk devleti ilkesini somutlaştıran alt ilkelerdir³¹ (Karakoç, 2014, s. 1263-1264).

³¹ “Anayasa Mahkemesi kararına göre; Anayasa'nın 2'inci maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk devleti olduğu belirtilmiştir. Hukuk devleti; eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her

Hukuk devleti ilkesi, anayasası ve yasaları hukukun umumi ilkelerine uygun olan veya yapılışında bu ilkelerin esas alındığı devlet olarak ifade edilir (Eroğlu ve Mecit, 2015, s. 58).

Hukuk devleti, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin koruyan, devletin tüm işlemlerini hukuk kurallarına göre yürüten temel anayasal ilkedir³² (Çağan, 1982, s. 144; Erkin, 2012, s. 238).

Kişi yönünden hukuk devleti kişilerin üç temel ihtiyaca hizmet etmektedir; “özgürlük”, “güvenlik” ve “eşitlik” (Ökçesiz, 1998, s. 31; Tekbaş, 2012, s. 124). Hukuk devletinde yasama, yürütme, yargı arasında güçler ayrılığı söz konusudur. Anayasa ve kanunlar hukukun genel prensiplerini belirler. Devlet vergi uygulamalarıyla mülkiyet hakkına dokunmaktadır. Vergi, temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunulmamalıdır. Vergide anayasal sınır olması şarttır.

Doktrinde hukuk devleti kavramının kapsadığı belli başlı şu ilkeler üzerinde durulmaktadır (Ünsal, 1980, s. 127);

- ✓ Kanuni idare ilkesi,
- ✓ Kanunların genelliği ilkesi,
- ✓ Kuvvetler ayrılığı ilkesi,
- ✓ Müktesep (kazanılmış) haklara saygı gösterilmesi,

alandaki adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir” (AYM, E. 2017/117, K. 2018/28, 28/02/2018, s. 3; AYM, E. 2003/48, K. 2003/76, 23/07/2003, s. 3-4).

³² “Anayasa Mahkemesi kararına göre; kişilere hukuk güvenliğinin sağlanması, hukuk devletinin ön koşullarındandır. Hukuk devleti, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerektirir. Hukuk güvenliğinin sağlanması, bu doğrultuda yasaların geleceğe yönelik öngörülebilir belirlenimler yapılabilmesine olanak verecek kuralları içermesini gerekli kılar. Geriye dönük düzenlemelerle kişilerin haklarının, hukuki istikrar ve güvenlik ilkesi gözetilmeden kısıtlanması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz” (AYM, E. 2006/95, K. 2009/144, 15/10/2009, s. 10).

- ✓ Temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması,
- ✓ Mahkemelerin ve yargıçların bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanması,
- ✓ Kamusal eylem ve işlemlerinin yargısal denetime tabi olması,
- ✓ Yasama organından yürütme organına yetki devri koşullarının önceden belirlenmiş olması,
- ✓ Devletin ekonomik görevi,
- ✓ Kanunların anayasaya uygunluğunun sağlanması.

Bu ilkeler vergi hukuku ve diğer hukuk birimleriyle ilişkilidir. Güçler ayrılığı kapsamında hukuk devleti anlayışının anayasalara etkisinin neticeleri şunlardır; verginin konulması, uygulanması ve denetlenmesi yetki ve görevlerinin değişik organlara verilmesi, vergi yasalarının herkese uygulanması, toplanan vergilerin ancak yasalara uygun kamusal amaçlarla kullanılması, idarenin yasalara bağlı olması ve kıyasın yasak olması, vergi konusunda yetki devrinin koşullarının belirlenmiş olması, yasama organınca çıkarılan vergi yasalarının anayasa yargısına denetimine tabi tutulması şeklinde anayasalarda düzenlenen esaslardır. Bu nedenle yukarıda ifade edilen kurallara aykırı olan bir yasa aynı anda hukuk devleti ilkesi de ters olacaktır^{33 34} (Tekbaş, 2007, s. 126; Erkin, 2012, s. 239).

³³ Anayasa Mahkemesi kararına göre; “Bir vergi salındığında kanunlara ve anayasaya aykırı olmaması, temel hak ve hürriyetlere ve anayasaya uygun olması gerekir. Verginin herkesten zorla yani kanunlar çerçevesinde alınması hukuk devletinin gereğidir. Kamu hizmetlerinin yürütülmesinde gerekli kaynağın elde edilmesi adına vergi ve diğer kamu alacaklarının takip ve tahsili için hukuki düzenlemeler ve ayrıcalıklı yetkilerle kolaylık ve hızlilik sağlanmasının doğal olduğu kabul edilmekle birlikte bu konuda bireylerin hakları ve hukukun genel ilkelerinin de göz önünde bulundurulması hukuk devletinin bir gereğidir” (AYM, E. 2009/39, K. 2011/68, 28/04/2011, s. 6).

³⁴ Anayasa Mahkemesi’nin kararına göre, “Suç ve cezalarda yasallık ilkesi öngörülmüş, 73’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasında ise vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır denilerek vergiler de yasallık ilkesi benimsenmiştir. Suç ve cezalardaki yasallık ilkesi gibi, vergide yasallık ilkesinin de önemi nedeniyle yürütme organına ancak, konulan bir verginin muaflık, istisna ve indirimlerinde

Anayasa Mahkemesinin kararına göre; “Anayasa'nın 73'üncü maddesinde, herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü bulunduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının, maliye politikasının sosyal amacı olduğu, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı öngörülerek Anayasa'nın 2'inci maddesinde nitelikleri belirtilen hukuk devleti ilkesi vergilendirme ilkeleri yönünden somut biçimde dile getirilmiştir ” (AYM, E. 2012/158, K. 2013/55, 10/04/2013, s. 2).

Vergilendirmelere ilişkin yapılan bütün yasalar da diğer yasalar gibi Anayasa Mahkemesi'nin anayasaya uygunluk denetimine tabidir. Dolayısıyla vergiye ilişkin yapılan bütün düzenlemelerin “anayasanın üstünlüğü ilkesi” gereği anayasaya aykırı olmamasıdır (Güner, 2011, s. 96).

İlgili karara göre; “Hak ve özgürlüklerin, bunlara yapılacak müdahalelerin ve sınırlandırmaların kanunla düzenlenmesi, bu haklara ve özgürlüklere keyfi müdahaleyi engelleyen, hukuk güvenliğini sağlayan demokratik hukuk devletinin en önemli unsurlarından biridir” (Tahsin Erdoğan, B. No: 2012/1246, 06/02/2014, s. 60).

Hukuk devleti açısından yasallık ilkesi gereği vergilendirmede; genellik, eşitlik ve hukuki güvenlik ilkeleri hakimdir (Eroğlu ve Mecit, 2015, s. 67).

3.3.2. Sosyal Devlet İlkesi

Anayasa Mahkemesinin kararına göre; “Anayasa'nın 2'inci maddesinde yer alan sosyal hukuk devleti, insan haklarına dayanan, kişilerin huzur, refah ve mutluluk içinde yaşamalarını güvence altına alan, kişi hak ve özgürlükleriyle kamu yararı arasında adil bir denge kurabilen, milli gelirin adalete uygun biçimde dağıtılması için gereken önlemleri alan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, güçsüzleri

kanunda belirlenen aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır. Yasallık ilkesi hukuk devletinin olmazsa olmaz koşuludur.” şeklinde açıklanmıştır (AYM, E. 1999/51, K. 2001/63, 28/03/2001; AYM, E. 2013/95, K. 2014/176, 13/11/2014).

güçlüler karşısında koruyarak sosyal adaleti ve toplumsal dengeleri gözeten devlettir. Çağdaş devlet anlayışı sosyal hukuk devletinin tüm kurum ve kurallarıyla Anayasa'nın özüne ve ruhuna uygun biçimde kurularak işletilmesini, bu yolla bireylerin refah, huzur ve mutluluğunun sağlanmasını gerekli kılar. Hukuk devletinde, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması gerekir” (AYM, E. 2006/95, K. 2009/144, 15.10.2009, s. 6).

Sosyal devlet ilkesi 2'inci Dünya savaşından sonra ortaya çıkmıştır. 1961 Anayasasında sosyal devlet ilkesi yer almıştır. Sosyal devlette vergide adalet, gelirin yeniden dağıtılması ve ekonomik kalkınmaya yön vermektedir (Erdoğan, 1999, s. 101; Tekbaş, 2012, 130).

Günümüzde sosyal devlet yorumunun ekonomik, iktisadi, sosyal olarak her gün değiştiği gözlenmektedir. Vergi Usul Kanununda düzenlenen gelir vergisinde artan oranlı bir tarife ve sakatlık indirimi sosyal devlet anlayışının yansımasıdır. Sosyal adalet, sosyal refah, gelir dağılımında adaletin sağlanması da sosyal devletin varlığın göstergesidir (Talas, 1981-1982, s. 43).

Sosyal devlet ilkesi, gelir dağılımında gelirin istikrarlı dağıtılması, kişilerin geleceğe güvenle bakabilmesini sağlar. Devlet negatif transferlerle gelir dağılımı düzenler ve gelir dağılımındaki adaletsizliği önler. Aynı şekilde vergi hukukumuzda yer alan mali güç ilkesi, ayırma kuramı ve gelir vergisinde artan oranlı vergi tarifesini bu sistemi oturtmaya çalışmıştır (Göze, 1981, s. 7).

Sosyal devlet görüşünün vergileme kapsamında hayata geçirilmesinde kullanılan ana faktör ödeme gücüdür. Sosyal devlet ilkesinin neticeleri şunlardır; ödeme gücü yüksek kişilerden artan oranlı vergi tarifeleri uygulanması, sermaye hasılatının emek hasılatına oranla fazla vergilendirilmesini kapsayan ayırma ilkesi, vergi yasalarında sosyal amaçlı muaflik ve istisnaların olması, temeli ihtiyaç maddelerinin düşük, lüks harcamaların yüksek oranlarda vergilendirilmesidir (Gerek ve Aydın, 2010, s. 252-253).

3.3.3. Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin tabi olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle ortaya koyabilmesi anlamına gelir. Bu şartın gerçekleşmesi için devletin de ortaya koyduğu kurallara uyması gerekir. Hukuk güvenlik ilkesi ile birlikte kişiler devletin kendisinden ne kadar vergi alacağını bilmekte, vergi yasalarının yürürlükte olup olmadığını ve kendisini ne şekilde etkilediğini bilmektedir. Vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesi; verginin belirliliği, vergi kanunlarının geriye yürümezliği ve kıyas yasağı ilkeleriyle bağlantılı olduğunu ifade etmek gerekir³⁵ (Karakoç, 2014, s. 1289; Çağan, 1980, s. 172; Erkin, 2012, s. 241).

Hukuk kaidelerinin genel, soyut ve süreklilik arz etmektedir. Genellik, bireye; soyutluk, vakaya; süreklilik ise, zamana özgü olmamasıdır. Prensip olarak, bireye özel, vakaya ya da zamana özgü prensiplerin gerçek anlamda bir hukuk kuralı olmadığının altını çizmek gerekir. Hukuk kuralları aynı durumda olan herkesi ve her olayı kavramalı; sürekli/kalıcı olmalı ve sürekli değişmemelidir. Oysa vergi (hukuku) alanındaki düzenlemeler, yaygın istisna ve muafiyet ayrıcalıkları ile kişiye özel ve konuya özgü nitelik taşımakta; bu düzenlemelerin sık sık değiştirilmeleri yüzünden sürekli/kalıcı olmaları ve bu alanda istikrarın sağlanması, alışkanlıkların ve bilincin oluşması mümkün olamamaktadır (Karakoç, 2014, s. 1289).

³⁵ Anayasa Mahkemesinin kararına göre; “Anayasa’nın 2’inci maddesinde yer alan hukuk devletinde, bireylerin hukuk kurallarını önceden bilmeleri, davranış ve tutumlarını bu kurallara göre güvenle düzene sokabilmeleri gerekir. Hukuk güvenliği ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Hukuk devletinin hukuk güvenliği ilkesi vergilendirmede belirliliği gerektirir. Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak bir şekilde düzenlenmesini gerektirir” (AYM, E. 2006/95, K. 2009/144, 15/10/2009, s.9; AYM, E. 2013/39, K. 2013/65, 22/05/2013; E. 2014/183, K. 2015/122, 30/12/2015, s. 5).

Anayasamızın 10'uncu maddesine göre, “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir” denilmektedir.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü ve 4'üncü fıkralarında ifade edilen düzenlemeler, “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır ile vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir” hukukî güvenlik ilkesinin gereğidir (Eroğlu ve Mecit, 2015, s. 68).

Yasaların yasama organı tarafından icra ediliyor olması her zaman o devletin hukuk devleti olduğu anlamına gelmemektedir. Şu bilinmelidir ki yasaların da üstünde kanun koyucunun uymak zorunda bulunduğu Anayasa ve hukuk ilkeleri bulunmaktadır. Anayasa'da öngörülen devletin amacı ve varlığıyla bağdaşmayan, hukukun ana prensiplerine dayanmayan yasalar kamu vicdanında olumsuz tepkiler yaratır. Bu tür yasaların uzun vadede uygulanmaları mümkün olmaktadır. Hatta bu yasalar ölü doğmuştur (Eroğlu ve Mecit, 2015, s. 68).

Hukuki güvenlik ilkesinin bir gereği olarak vergi ile ilgili düzenlemeler yürütme organı tarafından yapılmamaktadır. Yasama organı tarafından vergi yasalarıyla düzenlemeler yapılır.

3.3.4. Verginin Belirliliği İlkesi

Anayasa mahkemesinin kararına göre; “Belirlilik ilkesi, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını; ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini ifade etmektedir”^{36 37} (AYM, E. 2013/39, K. 2013/65, 22/05/2013; E. 2010/80, K. 2011/178, 29/12/2011, s. 7).

³⁶ Anayasa mahkemesi kararına göre; “Diğer taraftan vergilemede belirlilik ilkesi, vergi kanunları ile getirilen hükümlerin ilgili kişilerin yapacakları bir işlemin ne tür sonuçlar

Vergilendirmede belirlilik ilkesi, verginin konusunun, vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanları ve şekillerinin gerek idare, gerekse vergi mükellefi açısından belli ve kesin olmasını ifade eder. Vergilere ilişkin işlem ve kuralların açık ve anlaşılabilir olması vergilendirmede keyfilikğin önlenmesi amacını gütmektedir³⁸ (Çağan, 1980, s. 172; Erkin, 2012, s. 241-242).

Vergilerin yasallık ilkesinin, vergi kuramı kapsamında esasını oluşturan bu ilke “belirlilik yani kesinlik ilkesi” ne göre, bir vergi yükümlünün verebileceği vergi miktarı ve oranının yasal tertiplerin önceden belirlenmiş olması gerekmektedir. Vergiler ancak önceden belirlenmiş metotlara uygun olarak yasalara göre alınmaktadır^{39 40 41} (Apak, 2017, s. 25).

doğurabileceğini öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir” (AYM, E. 2010/7, K. 2011/172). “Öngörülebilirlik Şartı” “olarak nitelendirilen bu ilkeye göre, kanunların uygulanmasında takdirin kapsamı ve uygulama yöntemi bireyleri keyfi ve öngörebilecekleri müdahalelerden koruyacak düzeyde açıklıkta yazılmalıdır. Belirlilik ilkesi hukuki güvenlikle bağlantılı olup, buna göre birey, kanundan belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisi verdiğini öngörebilmesini zorunlu kılar” (AYM, E. 2011/6, K. 2012/16).

³⁷ Başka bir Anayasa Mahkemesine göre; “Hukuk devletinin temel ilkelerinden biri de belirliliktir. Belirlilik ilkesi, yalnızca yasal belirliliği değil daha geniş anlamda hukuki belirliliği de ifade etmektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir olma gibi niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Hukuki belirlilik ilkesinde asıl olan, bir hukuk normunun uygulanmasıyla ortaya çıkacak sonuçların o hukuk düzeninde öngörülebilir olmasıdır” (AYM, E. 2017/117, K. 2018/28, 28/02/2018, s. 3; AYM, E. 2009/9, K. 2011/103, 16/06/2011).

³⁸ Anayasa Mahkemesi ilgili kararında, “Vergi hukukunda asıl olan yasallık ilkesidir. Yasa kurallarının açık, net, belirli ve öngörülebilir olması asıldır. Genel tebliğ veya sirküler, yasa kurallarının uygulama şekline ışık tutar, yasanın yerine geçerek yükümlünün lehine ya da aleyhine yük değişimi yapmaz.” şeklinde ifade etmiştir (AYM, E.2010/93, K. 2012/20, 09/02/2012).

³⁹ “Kanunun varlığı kadar kanun metninin ve uygulamasının da bireylerin davranışlarının sonucunu önceden öngörebilecekleri kadar hukuki belirlilik taşıması gerekir. Bir diğer

Belirlilik ilkesi, kanun ya da diğer idari işlemlerin kapsamlarının açık ve bilinir olmasını sağlayarak hukuk güvenliğini sağlamaktadır. Vergilendirmede bu ilke, hukuk devleti kavramının hukuki güvenlik ilkesi kapsamında klasik anlamını oluşturmuştur. Vergilendirmede belirliliğin oluşturulmasıyla, vergi yükümlülerinin hukuki güvenliği ile vergi idaresinin kararlılığı korunmaktadır (Çağan, 1980, s. 172).

Belirlilik ilkesinin bir sonucu vergi yasalarının istikrarlı olması gerektiğini ve keyfi olarak değiştirilmemesini ifade etmektedir (Tekbaş, 2012, s. 136-137).

3.3.5. Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi

Anayasa Mahkemesinin kararına göre; “Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici

ifadeyle kanunun kalitesi de kanunilik koşulunun sağlanıp sağlanmadığının tespitinde önem arz etmektedir” (Necmiye Çiftçi vd., B. No: 2013/1301, 30/12/2014, s. 55).

⁴⁰ “AİHM, Serkov/Ukrayna davasında da vergi ile ilgili olarak yapılan düzenlemelerin anlam ve kapsamının açık olmaması sebebiyle, bu düzenlemelerin yorumlanmasında birbiriyle çelişik yorumların yapılması, öngörülebilirlik ve vergilerin kanuniliği ilkesini zedelemektedir sonucuna ulaşmıştır. Benzer bir durum Shchokin/Ukrayna kararında’ da söz konusu olmuştur” (Serkov/Ukrayna Kararı, Başvuru No:39766/05, 07/07/2011; Shchokin/Ukrayna, Başvuru No:23759/03, 37943/06, 14/10/2010)

⁴¹ Anayasa Mahkemesi kararına göre; “Kanun koyucu, kural ile gayrimenkullerin ivaz karşılığında veya ölünceye kadar bakma akdine dayanarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve iktisabında kanuni harç oranı değiştirilirken gayrimenkullerin türleri, gayrimenkul sertifikası karşılığı edinimi, sınıfları, büyüklükleri, bulunduğu yer ve vergi değerlerinin esas alınacağını öngörmüş ve bu suretle söz konusu yetkinin kullanımına belirli bir ölçüt getirmiştir. Bakanlar Kurulunun belirli kıstaslara göre farklı oran belirleme yetkisini kullanırken esas alacağı bu ölçüt, gayrimenkullere ilişkin belirli özellikler içermektedir. Kuralda belirtilen bu özellikler gayrimenkul hukukuna ilişkin çeşitli mevzuat hükümlerinde yeterli açıklıkta yer almaktadır. Bu nedenle kuralın belirsizliğinden ve öngörülemezliğinden söz edilemez” (AYM, E. 2017/117, K. 2018/28, 28/02/2018, s. 4-5).

yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılan ve temel hak güvencelerinde korunan ortak değerdir. Kural olarak hukuk güvenliği yasaların geriye yürütülmemesini zorunlu kılar. Bu nedenle Kanunların geriye yürümezliği ilkesi uyarınca yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden, sonradan çıkan bir kanun yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz”⁴² ⁴³ (AYM, E. 2009/39, K. 2011/68, 28/04/2011, s. 5).

Hukukî güvenlik ilkesi gereği vergi yasalarının Resmî Gazetede yayımlandıktan sonraki olaylara uygulanır. Dolayısıyla mükellefler iş ve işlemlerini gerçekleştirirken uygulanan vergi yasalarına göre yürütmekte ve ileriki zamanda faaliyetlerini de yine bu yasalara göre tasarlamaktadır. Bu durumun gerçekleşmemesi halinde, belirlilik ve kararlılık bozulmakta;

⁴² İlgili Mahkeme kararına göre; “Anayasa'nın 2'inci maddesinde belirtilen hukuk devleti olmanın önceliklerinden biride kuşkusuz hukuk güvenliğinin sağlanmasıdır. Hukuk devletinde kural olarak yasaların geriye yürütülmemesi hukuk güvenliğinin gerçekleştirilmesine yöneliktir. Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, yasaların ancak, yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabilmeleri sonucunu doğurur. Bu tarihten önceki olaylar yeni yasanın etki alanı dışında kalır. Bu nedenle kural olarak sonradan yürürlüğe giren yasaların geçmiş ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindendir. Kişilerin hukuk güvenliklerinin zedelenmesine, hak kaybına uğramalarına neden olmayacak kazandırıcı işlemlerin ise bu kapsamda düşünülemeyeceği açıktır” (AYM, E. 2004/14, K. 2004/84, 22/10/2005, s. 11-12).

⁴³ “Anayasa'nın 38'inci maddesinin birinci fıkrasında “Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz denilerek suçun kanuniliği; üçüncü fıkrasında da Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur ifadesine yer verilerek cezanın kanuniliği ilkesi güvence altına alınmıştır. Anayasa'nın 38'inci maddesinde yer alan suçta ve cezada kanunilik ilkesi uyarınca hangi eylemlerin yasaklandığının ve bu yasak eylemlere verilecek cezaların hiçbir kuşkuyla yer bırakmayacak biçimde kanunda gösterilmesi, kuralın açık, anlaşılır ve sınırlarının belli olması gerekmektedir. Kişilerin yasak eylemleri önceden bilmeleri düşüncesine dayanan bu ilkeyle temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması amaçlanmaktadır. Anayasa'nın 38'inci maddesinde idari ve adli cezalar arasında bir ayrım yapılmadığından vergi suç ve cezaları da bu maddede öngörülen ilkelere tabidir” (AYM, E. 2019/16, K. 2019/15, 14/03/2019, s. 4).

mükelleflerin ise, devlete ve hukuk düzenine olan inançları sarsılmaktadır⁴⁴ (Karakoç, 2014, s. 1292).

Vergi yükünün geriye dönük olarak artırılması, bireylerin yaptıkları finansal planlamaları ve hesapları bozabilecek sonuçlara neden olabilir. Bu nedenle hukuki güvenlik sarsılır. Vergi kanunları genel olarak yürürlüğe girdikten sonraki olaylara uygulanır yani geçmişe yürümez (Öz, 2004, s. 60; Erkin, 2012, s. 242).

Geriye yürümeme ilkesinin asıl hedefi, özel sektörden kamu sektörüne kaynak aktarımı olan vergi kanunları bakımından daha da özenle uygulanması ve özellikle vergi yükünü artırıcı nitelikteki hükümlerinin geriye yürütülmemesinin sağlanmasıdır. Aksi takdirde, geriye yürüten hükümler nedeniyle ortaya çıkan zamansal belirsizlik nedeniyle hukuk devletinin bireye bakan yönü olan hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmesi söz konusu olacaktır (Çağan, 1980, s. 179). Bu tür nedenlerle ekonomik ve ticari alan zedelenir. Vergiyi doğuran olay hangi dönemde ortaya çıktıysa o yıl yürürlükteki kanun uygulanır. Mükellef gelecekle ilgili planlarını yürürlükteki vergi kanunlarına göre yapar. Kanunlar geçmişe yürüme olayı söz konusu olsaydı birey veya firmalar gelecekle ilgili beklentilerin tutarsızlık olması

⁴⁴ Anayasa Mahkemesi'nin göre, "devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir" şeklinde hüküm verilmiştir (AYM, E. 2003/73, K. 2003/86; E. 2014/109, K. 2017/20/09/2017).

münasebetiyle yatırım yapma arzuları kırılmış olacaktır^{45 46} (Tosuner, 1994, s. 47).

Anayasa Mahkemesi kararına göre; “Kamu yararı kavramı, genel bir ifadeyle özel veya bireysel çıkarlardan ayrı ve bunlara üstün olan toplumsal yararı ifade etmektedir. Bütün kamusal işlemler, nihai olarak kamu yararını gerçekleştirmek hedefine yönelmek durumundadır. Kamu yararı doğası

⁴⁵ Anayasa Mahkemesi kararına göre; “193 sayılı Yasa'nın 19'uncu maddesinde arananlar dışında herhangi bir koşula ve sınırlamaya bağlı olmaksızın 1.1.2006 ile 8.4.2006 tarihleri arasında yapılmasına başlanan yatırımlarla ilgili olarak yatırım indiriminden yararlanması gereken yükümlüler, diğer bir anlatımla yatırım indirimi istisnasından yararlanacağını bilerek ve bunun gereklerini yerine getirerek yatırıma başlayan yükümlüler, yatırım indirimi istisnasının kaldırılmasına ilişkin kuralın geriye yürütülmesi nedeniyle, öngöremedikleri bir durumla karşılaşmışlardır. Yasa koyucu, 193 sayılı Yasa'ya eklenen geçici 69'uncu maddeyle 24.4.2003 ve 1.1.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlar için indirim hakkı getirdiği halde, 1.1.2006 ile 8.4.2006 tarihleri arasında yapılan yatırımlar için indirim hakkı getirmeyerek hukuk devleti ilkesi ihlal edilmiştir” (AYM, E. 2006/95, K. 2009/144, 15/10/2009, s. 14).

⁴⁶ Anayasa Mahkemesi kararına göre; “30.11.2000 günlü, Resmî Gazete'de yayımlanarak 4605 sayılı Kanun'un 5'inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 58'inci maddedeki hayat standardı esası, vergilendirme dönemi kapanmadan ve hukuki sonuçlarını doğurmadan yürürlüğe girdiğinden 2000 yılı vergilendirme dönemi için uygulanacaktır. Önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralının uygulanması geriye yürüme olarak nitelendirilemeyeceğinden vergiyi doğuran olay tamamlanmadan yürürlüğe giren kuralın uygulanması, mükelleflerin hukuksal güvenliklerini sarsmaz. Gelir Vergisi Kanunu'nun vergilendirilmesini öngördüğü gelir, kazanç ve iratların gerçek ve safî tutarıdır. Gelirin gerçek tutarının vergilendirilmesi, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan verginin adaletli ve dengeli dağılımını sağlayan malî güce göre vergilendirme ilkesinin bir gereğidir. Buna göre, bir faaliyet sonucunda gelir elde ediliyorsa, bunun gerçek gelirin bulunarak vergilendirilmesine yardımcı bir yöntem olan hayat standardı esası uygulanarak saptanmasının, gelirin gerçek miktarının vergilendirilmesi ilkesine, dolayısıyla verginin adaletli ve dengeli dağılımını sağlayan malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırı bir yönü yoktur. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin gereği olan hukuk güvenliği ilkesi ile 73. maddesindeki malî güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli bir şekilde dağılımı ilkesine aykırı değildir” (AYM, E. 2001/36, K. 2003/3, 21/11/2003, s. 11).

gereği geniş bir kavramdır. Yasama ve yürütme organları toplumun ihtiyaçlarını dikkate alarak neyin kamu yararına olduğunu belirlemede geniş bir takdir yetkisine sahiptirler. Kamu yararı konusunda bir uyuşmazlığın çıkması halinde ise uzmanlaşmış ilk derece ve temyiz yargılaması yapan mahkemelerin uyuşmazlığı çözmek konusunda daha iyi konumda oldukları açıktır. Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru incelemesinde açıkça temelden yoksun veya keyfi olduğu anlaşılmadıkça yetkili kamu organlarının kamu yararı tespiti konusundaki takdirine müdahalesi söz konusu olamaz”⁴⁷ (AYM, B.No: 2013/1301, 30/12/2014, s. 11; B. No: 2013/817, 19/12/2013, s. 34-35-36).

Anayasa Mahkemesi’nin ilgili kararında, “Vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi, verginin yasallığı ilkesinin bir sonucudur; o halde her geriye yürüten vergi yasası verginin yasallığı ilkesine aykırı olacaktır. Bu itibarla, Anayasanın 73’üncü Maddesi şu şekilde okunmalıdır. Verginin yasallığı ilkesi anayasal bir kuraldır. Verginin kurucu temel öğeleri ile vergisel ödev ve vergisel yöntem ilişkilerini düzenleyen temel öğelerin; ancak yasa ile konulabileceği, değiştirilebileceği ve kaldırılabilenidir” şeklinde ifade edilmiştir. Bu karardan hareketle de, verginin yasallığı ilkesinin önemi vurgulanmıştır. İlaveten diğer vergilendirme ilkeleri de, verginin yasallığı ilkesinden etkilenmektedir (Avcı, 2020, s. 80-82; AYM, E. 2009/39, K. 2011/68, 28/04/2011, s. 5).

Gelirin vergilendirilmesine yönelik olarak, 3986 sayılı yasayla ek vergi uygulamalarına gidilmiştir. Ekonomik denge vergisi olarak isimlendirilebilecek bu vergiler bir yıl önceki getirilere yönelik olarak uygulama alanı bulması nedeniyle yasaların geriye yürümezliği ilkesine

⁴⁷ Anayasa Mahkemesi kararlarına göre; “Hukuk güvenliği, ilke olarak kanunların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Bu ilke uyarınca kamu yararı, kamu düzeni, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayıksı durumlar dışında sonradan çıkan bir kanun yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz. Vergi alanındaki düzenlemeler de kanunlarla gerçekleştirildiğinden geriye yürümezlik vergi kanunları için de doğal bir zorunluluktur” (AYM, E. 2011/74, K. 2012/15, 26/01/2012; E. 2004/14, K. 2004/84, 22/10/2005, s. 9).

aykırılık teşkil etmektedir. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun bu kapsamda bir kararında (Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, E. 1985/5, K. 1989/3, 03/07/1989), “Vergilerin kanuniliği ilkesi hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayı vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün arttırılmasına imkân vermez” şeklinde ifade edilmesi ilgi çekicidir. Bu ifadeyle Danıştay, verginin geriye yürütülmesi hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesine zarar verebileceğini ifade etmiştir. Gene “Danıştay idare Davaları Genel Kurulu’nun E. 1997/645, K. 1999/41 sayılı kararında” yasaların geriye yürümezliğine vurgu yapılmıştır. Söz konusu kararda “davacının temyiz isteminin kabulü ile Danıştay Onuncu Dairesince verilen 4.6.1997 günlü, 1997/2144 sayılı kararının geriye yürümezlik ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle bozulmasına” karar verilmiştir (Buyrukoğlu ve Bozdoğan, 2015, s. 276).

Anayasa mahkemesi kararına göre; “Vergi hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin tespiti gerekmektedir” (AYM, E. 2001/36, K. 2003/3, 16/01/2003, s. 11).

Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak vergi hukukunda yasaların geriye yürütülmemesi vergide yasallık ilkesinin bir sonucu olduğunu vurgulamak gerekir. Geriye yürütülen bir vergi yasası hukuki güvenlik ve vergide yasallık ilkelerine aykırı olacaktır

3.3.6. Kıyas Yasağı İlkesi

Hukukta kıyas, bir olay hakkında yasada yer alan kuralın, nitelikleri ve kuruluşları ona benzeyen fakat yasada düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır (Şenyüz, 2005, s. 30). Farklı ifadeyle kıyas, yasada öngörülen olaylara ilişkin düzenlemeleri veya genel ilkelerden elde edilen düzenlemeleri, yasada öngörülmeven benzer olaylar kapsamına alacak şekilde genişleterek bu durumları analiz işlemidir (Birsenoğlu, 2003, s. 159).

Verginin yasallığı ilkesi bakımında, vergide kıyas yasağı karşımıza çıkmaktadır. Daha önce ifade edildiği gibi mali yükümlülüğün bütün asli unsurlarının yasayla belirlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla yasada

belirtilenin dışında vergide; mükellef, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi asli unsurlar kıyas yoluyla belirlenemez. Kıyas yoluyla belirlenmesi halinde verginin yasallığı ilkesi ile çatışacaktır. Yoksa kıyas yoluyla yeni vergi konuları ve matrahlar ortaya koyma riski gündeme gelebilecektir. Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 3/A maddesinde, "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır" şeklinde açıklanmıştır. Bu nedenle vergide yorum yapılabildiği lakin kıyas yapılamadığı anlaşılmaktadır. Vergi yasalarında açık bir boşluğun olması halinde de idari ve yargı mercileri bu yasa boşluğunu dolduramayacaktır. Bu boşluk ancak yasama organı tarafından yasayla düzenlenebilecektir ⁴⁸ (Bal ve Başar, 2017, s. 126-127; Avcı, 2020, s. 80-81).

Vergi hukukunda veya vergi yasasında vergi konusu ve mükellefi belli olan konu ve kişilerden vergi alınır. 1982 anayasasının 73/3 maddesi gereği vergide yasallık ilkesi söz konusudur.

Kıyas yasağı ilkesinin bir neticesi olarak, yasama organı dışında hiçbir merci vergi koyma, değiştirme ve kaldırma gücüne sahip değildir. Başka bir ifadeyle vergiyle ilgili ne düzenleyici işlemlerle ne de yargı mercilerinin yorum sınırlarını aşan kararlarıyla düzenleme yapılamayacaktır. İdari ve yargı mercilerinin kararlarıyla vergiyi doğuran olay oluşturmaları hukuki güvenlik ilkesini bozar. Kıyas, vergi hukukunda yorumun sınırını oluşturmaktadır.

⁴⁸ "Anayasa Mahkemesi kararına göre; hukuk kurallarının ne şekilde yorumlanacağı veya birden fazla yorumunun mümkün olduğu durumlarda bu yorumlardan hangisinin benimseneceği derece mahkemelerinin yetkisinde olan bir husustur. Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuruda derece mahkemelerince benimsenen yorumlardan birine üstünlük tanınması veya derece mahkemelerinin yerine geçerek hukuk kurallarını yorumlaması bireysel başvurunun amacıyla bağdaşmaz. Anayasa Mahkemesinin kanunilik ilkesi bağlamındaki görevi, hukuk kurallarının birden fazla yorumunun hukuki belirlilik ve öngörülebilirliği etkileyip etkilemediğini tespit etmektir" (Mehmet Arif Madenci, B. No: 2014/13916, 12/01/2017, s. 81).

Vergi hukukunda yasa boşlukları kıyasa varmayan yorum yöntemleri ile doldurulamıyorsa, bu boşluklar ancak yasayla doldurulur (Çağan, 1980, s. 141). Hukuki güvenlik ilkesi ve vergide yasallık ilkesi gereği vergi hukukunda kıyas yasaktır.

“Danıştay 3’üncü Dairesinin 7.4.1988 günlü ve E.1987-1324, K.1988-1107, 25.2.1988 günlü ve E. 1987-336, K. 1988-623 sayılı kararları ile Danıştay 4’üncü Dairesinin 6.6.1985 günlü ve E.1985-1126, K.1985-1683, 27.3.1986 günlü ve E.1986-5422, K.1987-444 sayılı kararlarındaki görüş ayrılığı sonucu Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu; ikmalen cezasız tarhiyat yapılı hükmü 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 111 inci maddesine 484 sayılı Kanunla eklenmiş, 2361 sayılı Kanunla maddeden çıkarılmıştır. Ne hükmün maddeye eklenmesine, ne de çıkarılmasına dair yukarıda sözü geçen kanunların gerekçelerinde, hükmün hangi amaçla eklendiği ve çıkarıldığına dair herhangi bir açıklama yoktur. Her ne kadar bu esasa göre vergilemenin daha etkili hale getirilmesi için, kanun koyucunun bu vergi güvenlik müessesesini cezai müeyyide ile güçlendirmek amacıyla, cezasız ikmalen tarhiyat yapılı hükmünü maddeden çıkardığı düşünülebilirse de; vergi idarelerince, Vergi Usul Kanunu hükümlerine dayanılarak kesilen para cezaları teknik anlamda ceza niteliğinde bulunduğu ve Anayasamızın 38 inci maddesi ise; kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesini getirdiğinden, cezada kanunilik ilkesi esas olup, bu da ceza yaptırımının yasama organı tarafından tereddüt yaratmayacak biçimde düzenlenmesini, suçu oluşturan fiili gerçekleştiren kişiye uygulanacak cezanın cinsinin, miktarının, alt ve üst sınırlarının belirlenmesini zorunlu kılar ve yargı yerlerinin genişletici yoruma ve kıyas yoluna başvurmamalarını gerektirir. Aksi halde kıyas yoluyla ceza yaratılmış olur.” hükmünü vermiştir (Buğrukoğlu ve Bozdoğan,2015,s.278).

3.3.7. Vergide Adalet İlkesi

1982 Anayasasının 73/1 maddesinde, herkes ödeme gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Bu madde vergide adalet ilkesini çağrıştırdığını görmek mümkün olup; vergi ile ilgili bir sınıf ayırımının yapılmadığını ve gelirin varlığı kadar ödeme yapması gerektiği anlaşılmaktadır.

Adaletin ne olduğunu ortaya çıkarmak yönünde, “herkese kendi payına düşeni vermek konusunda sonsuz ve sürekli çaba harcanması”, “söze bağlılık”, “herkese payına düşenin verilmesi” gibi açıklamalar yapılmıştır. Adalet fikrinin mutlak olmayan bir eşitlik, bireye uygulanacak prensiplerin önceden belirlenmiş olması ve keyfiliğe yer verilmemesi şeklinde rasyonellik gibi unsurları bulunmaktadır (Güriz, 1990, s. 14-15).

“Vergide adalet ilkesi ile bağlantılı Ölçülülük ilkesi ‘elverişlilik’, ‘gereklilik’ ve ‘orantılılık’ olmak üzere 3 alt ilkeden oluşmaktadır. ‘Elverişlilik’ öngörülen müdahalenin ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, ‘gereklilik’ ulaşılmak istenen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını yani aynı amaca daha hafif bir müdahale ile ulaşılmamasının mümkün olmamasını, ‘orantılılık’ ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir. Öngörülen tedbirin, maliki, ulaşılmak istenen kamu yararı karşısında olağandışı ve aşırı bir yük altına sokması durumunda müdahalenin orantılı ve dolayısıyla ölçülü olduğundan söz edilemez”⁴⁹ (AYM, E. 2011/111, K. 2012/56, 11/4/2012; E. 2012/102, K. 2012/207, 27/12/2012; E. 2012/149, K. 2013/63, 22/05/2013; E. 2013/32, K. 2013/112, 10/10/2013; E. 2013/15, K. 2013/131, 14/11/2013; E. 2013/158, K. 2014/68, 27/03/2014; E. 2013/66, K. 2014/19, 29/01/2014; E. 2014/176, K. 2015/53, 27/05/2015; E. 2015/43, K. 2015/101, 12/11/2015; E. 2016/16, K. 2016/37, 05/05/2016; E. 2016/13, K. 2016/127, 22/06/2016; E. 2019/106, K. 2019/100, 25/12/2019, s. 6; E. 2019/108, K. 2019/101, 25/12/2019, s. 3; Mehmet Akdoğan vd., B. No: 2013/817, 19/12/2013, s. 38).

Vergi adaleti görüşü sosyo-ekonomik içeriği baskın olan, ideolojiye, mekâna ve döneme göre değişmektedir. Vergi adaletinin tanımını ve herkes için geçerli vergi adaleti sınırını çizip tanımlamak zordur (Sheffrin, 1993, s.301).

⁴⁹ AİHM’nin ölçülülük ve orantılılıkla ilgili olarak vermiş olduğu kararlarından dikkat çekenlerinden biri de Yukos Kararıdır (Yukos /Rusya, Başvuru No: 14902/04, 20/09/2011).

Vergi adaleti 2 şekilde tanımlamak gerekirse;

Yatay adalet, vergilendirme yönünde benzer durumda bulunan bireyleri aynı işleme konu olmalarıdır. Dağıtıcı adaletin gereği olan **dikey adalet ise**, orantılı adalet düşüncesinin ürünü olup, vergilendirme yönünde benzer durumda olmayan bireylerin farklı vergilendirilmelerini ifade etmektedir (Çağan, 1980,s. 148).

3.3.8. Verginin Genelliği İlkesi

Anayasa Mahkemesi kararına göre; “Genellik ilkesi, malî gücü olan herkesin, vergi yükümlüsü olmasını ve ayırım gözetilmeksizin gelir, servet veya harcamaları üzerinden vergi ödemesini gerektirir” şeklinde açıklar (AYM, E. 1995/4, K. 1995/28, 06/07/1995, s. 4; E. 2004/14, K. 2004/84, 23/06/2004, s. 7).

Bu ilke 1961 Anayasasının 61’inci maddesinde ve 1982 Anayasasının 73’üncü maddesinde açıklanmıştır.1982 Anayasasının 73’üncü maddedeki “herkes” kelimesinin “mali güç” kavramıyla ifade edilmektedir (Aliefendioğlu, 1981, s. 71).

Genellik ilkesi, vergi hak ve ödevlerinin herkesin mali gücüne göre sahip olduğunu ifade eden bir ilkedir. Vergide genellik ve eşitlik ilkesinin, Anayasanın 10’uncu maddesinde belirtilen kanun önünde eşitlik kavramıyla benzer olduğunu ifade etmek gerekir.⁵⁰

⁵⁰ İlgili Mahkeme kararına göre; “Anayasa’nın 10’uncu maddesinde belirtilen kanun önünde eşitlik ilkesi ise hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı; aynı durumda bulunan kişilerin kanunlar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, kişilere ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak kanun karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Kanun önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa’da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez” (AYM, E. 2019/16, K. 2019/15, 14/03/2019, s. 4).

“Verginin genelliği ilkesi, bir toplumda yaşayan mali gücü olan herkesin vergi yükümlüsü olmasını gerektirir. Verginin herkesten alınması ya da verginin genelliği ilkesi, vergi yükünün olabildiğince adaletli bir biçimde tüm birey ya da gruplara yaygınlaştırılması, bazı toplum kesimleri üzerinde vergi yükünün birikmemesi çabasıdır. AYM’ ye göre genellik ilkesi sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesidir”⁵¹ (AYM, E. 2001/36, K. 2003/3, 21/11/2003, s.8; Karakoç, 2013, s. 337).

Dolaysız vergilerin daha adil olduğunu ifade etmek yerinde olacaktır. Çünkü bu tür vergilerin mükellefinin kim olduğu, ne zaman alınacağı önceden belli olan vergilerdir. Yeri gelmişken dolaysız vergilerde ödeme gücü ilkesi, genellik ilkesi ve adalet ilkesini bir arada görmek mümkündür. Oysa dolaylı vergilerde ödeme gücü ilkesinin ön planda olduğunu söylemek zordur.

Bu yönden, vergi muafiyet ve istisnaları genellik ilkesine ters gibi algılsa da bunlar, ekonomik, toplumsal, kültürel politika sebepleriyle ve vergi yönteminin gerektirdiği ölçüde geçerlidir⁵² (Çağan, 1980, s. 147).

⁵¹ İlgili Mahkeme kararına göre ; “Vergide genellik ilkesi, fark gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet veya harcamalar üzerinden vergi ödemesini amaçlar. Malî güce göre vergilendirme ise, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Malî güç, Anayasa’da tanımlanmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır. Kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergesidir. Verginin malî güce göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır” (AYM, E. 1994/85, K. 1995/35, 13/07/1995, s.5).

⁵² “Vergilendirmede genellik ilkesinin amacı sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesinin sağlanmasıdır. Vergilendirmede eşitlik ilkesine göre de belirli kişi veya gruplar dil, din, ırk, cinsiyet gibi nedenlerle vergi dışı bırakılamaz. Vergilendirmede ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir” (AYM, E. 2017/117, K. 2018/28, 28/02/2018, s. 6-7).

AİHM kararlarını verirken AİHS kapsamında kişiler arasında ayırım yapılmaması ve eşitlik ilkelerini esas alarak değerlendirme yapmaktadır. Buradaki kişi kelimesinden de gerçek ve tüzel kişiler kastedilmektedir. Bu açıdan da AİHM karar verirken gerçek ve tüzel kişilerin durumlarını göz önünde bulundurabilecektir. Ancak vergilendirme işlemlerinde bu kişilerin yükümlülükleri konusunda farklı olduklarından hareketle verilecek karar eşitlik ilkesine ters düşebilecektir. AİHM'nin Spacek davasında "...başvurucunun bir tüzel kişi olarak gerçek kişi yükümlülerin aksine yetkili uzmanlara danışma olanağının bulunduğu ve danışması gerektiği dikkate alındığında..." şeklindeki ifadesinde hareketle gerçek kişiler ile tüzel kişiler arasında eşit davranmadığı sonucuna varılabilir (Karataş Durmuş, 2018, s. 14; Spacek/ Çek Cumhuriyeti, Başvuru No: 26449/95, 09/11/1999, s. 59).

3.3.9. Vergide Eşitlik İlkesi

Anayasa Mahkemesi kararına göre; "Vergide eşitlik ilkesi, malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir" şeklinde tanımlar⁵³ (AYM, E. 1995/4, K. 1995/28, 06/07/1995, s. 4).

18. yüzyıldan günümüze kadar genellik ilkesi ile birlikte eşitlik ilkesi, klasik vergilendirme ilkeleridir (Çağan, 1980,s.147; Erkin, 2012, s. 243).

Anayasa Mahkemesi kararına göre; "Anayasa'nın 10'uncu maddesinde öngörülen eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesi engellenmiştir. Yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı

⁵³ Başka bir Anayasa Mahkemesine göre; "Vergilendirmede eşitlik ilkesi aynı ya da benzer durumda olmayan kişilerin farklı yöntem ve oranda vergilendirilmesine engel olmadığı gibi farklı nitelikteki gelirlerin farklı vergi sistemine tabi tutulması vergi adaletinin sağlanması yönünden de gereklidir. Vergi yükünün saptanmasında bu ilkelerin gözetileceği kuşkusuzdur" (AYM, E. 1996/73, K. 1988/41, 25/06/1988, s. 6).

tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez ” şeklinde açıklığa kavuşturmuştur (AYM, E. 2008/46, K. 2008/163, 13/11/2008, s. 3)

Eşitlik ilkesi 1961 Anayasası'nın 12'nci maddesi, 1982 Anayasası'nın 10'uncu maddesinde düzenlenmiştir. 10'uncu maddenin 1'inci fıkrasına göre, “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir” hükmü yer almaktadır. Vergi ödevinin düzenlendiği 1982 Anayasasının 73'üncü maddenin 1'inci fıkrasına göre ise; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” hükmü amirdir. Bu iki fıkra hükmü birlikte değerlendirildiğinde, vergi ödemek bakımından herkese kanun önünde eşit davranılacak, vergi yükümlülüğü bakımından dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebepler farklı muamele için gerekçe olamayacaktır ⁵⁴ (Erginay, 1990, s. 47; Hepaksaz ve Akdemir, 2010, s. 135). Bilindiği üzere vergi hukukunda fiil ehliyeti yer almamakta, hak ehliyetiyle yani ödeme gücü aynı olan herkesi eşit saymaktadır. Ödeme gücü aynı olan fiil ehliyeti kazanmamış bir çocuğun ve ergin olan birinin vergi hukuku açısından eşit kabul etmek gerekir. Verginin ödeme gücüne göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır.

Vergi sistemlerinde adalet konusunda ana unsur; “Dikey Eşitlik” ve “Yatay Eşitlik” tir. Vergilemede eşitlik, eşit durumda bulunan kimselerin aynı

⁵⁴ “Anayasa Mahkemesi kararına göre; vergilendirmede genellik ilkesinin amacı sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesinin sağlanmasıdır. Vergilendirmede eşitlik ilkesine göre de belirli kişi veya gruplar dil, din, ırk, cinsiyet gibi nedenlerle vergi dışı bırakılamaz. Vergilendirmede, ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir” (AYM, E. 2001/36, K. 2003/3, 16/01/2003).

(yatay eşitlik), farklı durumlarda bulunan kimselerin ise değişik (dikey eşitlik) vergilendirilmesidir (Döner, 2017, 203; Mutluer ve Dayanç, 2016, s. 11).

Marjinal fayda kuramına dayanan vergilemede eşitlik ilkesine göre, bireylerin, her ilave gelir ve servetten sağlayacağı faydanın giderek azalacağı düşüncesinden hareketle “Eşit Mutlak Fedakârlık”, “Eşit Oranlı Fedakârlık” ve “En Az Toplam Fedakârlık” formülleri geliştirilmiştir (Şenyüz, 1993, s. 120). Eşit mutlak fedakârlık yaklaşımına göre; matrahın büyüklüğüne bakılmaksızın, farklı gelire sahip olan yükümlülerin vergi olarak ödedikleri gelirin faydasındaki azalış birbirlerine eşit olmalıdır. Eşit oranlı fedakârlık yaklaşımına göre, mükelleflerden varlıkları (veya gelirleri) yüksek olanların, düşük olanlara oranla toplumdan daha fazla fayda sağladıkları düşüncesiyle, birincilerin gelirlerinin, düşük olanlara oranla daha fazla vergilendirilmesi gerekmektedir. En az toplam fedakârlık yaklaşımına göre; toplumu oluşturan kişiler vergilendirilirken, bir bütün olarak toplumun katlandığı toplam fedakârlık mümkün olan en düşük düzeyde olmalıdır. Bu yaklaşımda, mükellefler arasında vergi dolayısıyla bir eşitlik söz konusu olmamakta, verginin toplum açısından toplam bir yük olarak, en az fedakârlıkla nasıl sağlanabileceği düşünülmektedir (Eker, 1987, s. 147-148).

“Eşitlik ilkesi ile ilgili olarak önemli kararlardan bir tanesi de Yehova şahitleri kararıdır. Devletin dine dayalı bir ayrımcılık yapmaması gerektiği esasına dayanan bu kararda, Mahkeme, Hükümetin, başvuru cemaat ile dini topluluk olarak tanınan dini kuruluşlar arasında veraset ve intikal vergisi muamele farklılığını haklı kılacak herhangi bir neden göstermediğini ifade ederek sözleşmenin yasakladığı mahiyette bir ayrımcılık yapıldığı sonucuna varmıştır. Bu şekilde bir ayrımcılık aynı durumda olan kişilere eşit davranılmadığının da göstergesi olmuştur. Bir anlamda, Mahkeme ayrımcı vergilendirme yapılmamasıyla ilgili karar vermiştir” (Karataş Durmuş, 2018, s.14; Yehova şahitleri/ Fransa, Başvuru No: 8916/05, 30/06/2011).

3.3.10. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Anayasa Mahkemesine göre; “Malî güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gerektiğini belirtir. Malî güç, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır. Kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergesidir. Verginin, herkesten malî gücüne göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirme alanına yansımasıdır. Anayasa'nın 10'uncu maddesinde yer alan yasa önünde eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlayarak yasa karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemek olduğundan, bu ilkenin, vergi yükünün dağılımında gözetilmesi gereken temel bir unsur olduğu kuşkusuzdur. Malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan da farklı tutarda vergi alınması vergide eşitlik ilkesinin esasını oluşturur. Bu bağlamda, 73'üncü maddenin 2'nci fıkrasında da vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülerek eşitlik ve hukuk devleti temelinde maliye politikasının sosyal amacı vurgulanmıştır”⁵⁵ (AYM, E.2004/14, K.2004/84, 22/10/2005, s.7).

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. Bu ilkenin pratik sonucu,

⁵⁵ “Anayasa Mahkemesi kararına göre; verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Yasa koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini göz önünde bulundurması gerekir. Mali güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Diğer bir anlatımla, yükümlülerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını ifade eder. Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça, maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştiremez. Mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bir ilkesidir” (AYM, E. 2006/95, K. 2009/144, 15/10/2009, s. 6)

mali güç arttıkça vergi yükünün de artmasıdır. Nitekim artan oranlı tarifeler bu ilkenin sonucudur.

Vergilemede mali gücüne göre vergilendirme, belirli bir menfaat veya fayda göz önüne alınmaksızın, kamu hizmetleri için her bireyin kendisini ve ailesini geçindirecek miktarın üstünde sahip olduğu servet ve gelire göre vergi yüküne katılmasını ifade eder (Turhan, 1993, s. 329). Kısaca, bu ilkeye göre vergi yükü vergi mükellefinin ödeme kapasitelerine uygun olarak dağıtılmalıdır^{56 57} (Musgrave, 1984, s. 232).

Ödeme gücü ilkesine ulaşmak üzere 3 kriter kullanabilir; (Hepaksaz ve Akdemir, 2010, s. 137)

- ✓ Ayırma Kuramı
- ✓ En Az Geçim İndirimi
- ✓ Artan Oranlılık

⁵⁶ “Anayasa Mahkemesi kararına göre; Gelir Vergisi Kanunu'nun vergilendirilmesini öngördüğü gelir, kazanç ve iratların safi tutarıdır. Vergi, gelirin safi tutarı üzerinden alınır. Gelirin safi tutarının vergilendirilmesi, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan, verginin adaletli ve dengeli dağılımını sağlayan malî güce göre vergilendirme ilkesinin bir gereğidir” (AYM, E. 2001/36, K. 2003/3, 21/11/2003, s.12).

⁵⁷ “Hayat standardı esas bir vergi güvenlik önlemi niteliği taşır. Bu nedenle zarar halinde hayat standardı esasının ilk bakışta bu niteliğe aykırı düştüğü ve asgarî götürü vergilendirmeye dönüştüğü düşünülebilir. Ancak, bir mükellef, ticari ve serbest meslek faaliyeti sonucunda zarar beyanına rağmen kendisinin, eşinin, çocuklarının ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin sürdürdükleri yüksek hayat standardının giderlerini karşılayabiliyorsa, hayat standardı esasına göre vergilendirilmesinin malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olduğu söylenemez. Hayat standardı esas, mükelleflerin gerçek kazançlarının vergilendirilmesi amacıyla, gelirle yaşam ve harcama düzeyi arasındaki ilişkiye dayanmaktadır. Düşük kazanç beyanında olduğu gibi, zarar beyanında da mükellef ulaştığı yaşam düzeyini sürdürmek için yaptığı harcamaların kaynağını açıklayamıyorsa, bu halde de hayat standardı esasının uygulanması malî güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerine aykırılık oluşturmaz” (AYM, E. 2001/36, K. 2003/3, 21/11/2003, s. 12).

Günümüzde vergi yükünün dağılımında daha çok ödeme gücü ilkesinden yararlanılmaktadır. Aynı ödeme gücüne sahip olanların aynı miktarda vergi vermeleri, ödeme gücü yüksek olanların daha fazla vergi vermeleri şeklinde açıklanabilecek olan bu ilke, vergi sistemlerinin kurulmasında genel kabul görmüştür. Bu ilkeye göre vergilemede esas, kamusal faaliyetlerinden sağlanan fayda değil, mükelleflerin vergi verme gücüdür (Tekir, 1987, s. 66).

Anayasa 73'üncü maddesinin 1'inci fıkrası göre, mali güce göre vergilendirme ilkesinin esas itibarıyla eşitlikle ilgili olduğu ve sosyal devlet ilkesiyle ilgili olmadığı görülecektir. Bu fıkra göre, ödeme gücüne göre alınacak vergiler “kamu giderlerini karşılamak üzere” kullanılacaktır.⁵⁸

3.3.11. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi

Bu ilke 1961 Anayasasında yer almamakla birlikte, 1982 Anayasasının 73'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” ifadesi yer almıştır. Vergi yükünün dağılımında, maliye politikasının sosyal amaçları doğrultusunda, “sosyal adalet” anlayışının dikkate alınacağı belirtilmiştir. Başka bir ifade ile bu ilkeye göre, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken sosyal ödevlerini göz önünde tutması gerekmektedir^{59 60} (Kaneti, 1984, s. 32).

⁵⁸ “Anayasa Mahkemesi kararına göre; Anayasa’nın 73'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu ifade edilmiştir. Öğretide, dar anlamda vergi için öngörüldüğü kabul edilen, mali güce göre vergilendirme ilkesinin; geniş anlamda vergi kapsamına giren mali yükümlülükler yönünden de uygulanması ve bu konuda mutlak bir eşitliğin sağlanması, bunların özellikleri ve nitelikleri nedeniyle olanaklı değildir. Ancak bu tür mali yükümlülükler getirilirken de makul ve kabul edilebilir ölçütlerin gözetilmesi gerektiğinde duraksamaya yer yoktur” (AYM, E. 2017/117, K. 2018/28, 28/02/2018, s. 11).

⁵⁹ “Anayasa Mahkemesi kararına göre; Anayasa’nın 36'ncı maddesinin 1'inci fıkrasında herkesin meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğu belirtilmiştir. Anayasa’da adil yargılanma hakkının kapsamı düzenlenmediğinden bu hakkın kapsam ve içeriğinin, Sözleşme’nin “Adil yargılanma hakkı” kenar başlıklı 6'ncı maddesi çerçevesinde

Bu ilke ödeme gücü ilkesini tamamlayan ilkelerden biridir. Herkes ödeme gücüne göre vergi vermekle, vergi yükünün adil ve dengeli olması gerektiğinin altını çizmek istemiştir. Vergide mali gücü ilkesi vergi salmada üst sınırı, verginin adil ve dengeli dağılımı ise alt sınırını nasıl olacağını göstermektedir. Vergilemede adalet kavramının adil ve şeffaf olarak vergi uygulamasına yansması, özellikle vergi kaçakçılığı ve çifte vergilemenin önlenmesinde kendini etkili biçimde göstermektedir.

Anayasa Mahkemesi kararına göre; “ 73’üncü maddenin 2’nci fıkrasında ise vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür. Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının yasalarda gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı (müterakki) vergilendirme, çeşitli ayırlık (istisna) ve bağışıklık (muafiyet) uygulamaları, vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile malî güce göre vergilendirmenin araçlarıdır” şeklinde açıklamıştır⁶¹ (AYM, E. 1994/85, K. 1995/35, 13/07/1995, s. 5).

belirlenmesi gerekir” (AYM, B. No: 2012/1049, 26/3/2013, s. 22; B. No,2013/3063, 26/06/2014, s. 5).

⁶⁰ “Anayasa Mahkemesi kararına göre; kural olarak aynı derecedeki bağımsız yargı mercileri arasında aynı hukuki metne ilişkin yorum ve içtihat farklılıkları tek başına adil yargılanma hakkının ihlali niteliğinde kabul edilemeyeceği gibi temyiz mercilerinin uyumsuzluklara ilişkin olarak tarafların talepleri ve delilleri arasındaki yorum farklılıkları da tek başına adil yargılanma hakkının ihlali niteliğinde kabul edilemez” (Ahmet Sağlam, B. No: 2013/3351, 18/09/2013, s. 45).

⁶¹ “Anayasa Mahkemesi kararına göre; ekonomik anlamda servetin saptanmasında bazı verilerin, servetin göstergesi olarak kabulü zorunludur. Anayasa’nın 73’üncü maddesi yönünden önemli olan, getirilen yasal ölçünün malî gücü yansıtması, dengeli ve adaletli olmasıdır.” (AYM, E. 1994/85, K. 1995/35, 13/07/1995, s. 6)

3.3.12. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi

Kamu gideri, “5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 3’üncü maddesinde, Kanunlarına dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının ıskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, malî ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderler” olarak tanımlanmıştır.

Kısaca bu ilke; verginin alınmasında ana neden kamu giderlerine kaynak sağlamak olduğu, vergilerin sadece kamu gideri niteliğindeki giderlere harcanabileceği, kamu giderlerinin de esas itibarıyla vergi gelirleriyle karşılanması gerektiğidir⁶² (Kaneti, 1984, s. 34).

Kamu giderleri, kamu hizmetleri yapılmak üzere yapılır. Kamu giderlerin yapılması için gelire ihtiyaç duyulmaktadır. Kamu hizmetleri zamana ve mekâna göre değişiklik gösterir (Karakoç, 2014, s. 1296; Üzbudun, 1992, s. 6).

Kamu hizmetleri merkezi ve yerel yönetimler tarafından karşılanır. Bunun için yapılan harcamalara kamu gideri denilmektedir (Akdoğan, 2005, s. 39).

Bu ilkenin iki basamağı bulunmaktadır;

- ✓ Vergi ancak kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılacaktır.
- ✓ Kamu giderlerini karşılayacak kadar vergi alınacak, kamu hizmetleri gerektirmedikçe vergi alınmayacaktır.

Vergi hasılatının kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, vergi hasılatının amme hizmetleri dışında harcanamayacağı; yani vergilerin sadece amme hizmetlerinin finansmanında kullanılabileceği anlamına gelir. Lakin amme hizmetleri yalnızca vergilerle finanse edilmemektedir. Bu manada, yarı kamusal mal ve hizmetleri vergilerle birlikte hizmetten faydalanmanın

⁶² Anayasa Mahkemesi kararına göre; “Kamu hizmetlerinin aksatılmadan yerine getirilebilmesi için vergi borcunun zamanında ve noksansız ödenmesi gerekir” (AYM, E. 1999/6, K. 1999/13, 11/05/1999, s. 3)

karşılığı olarak alınan diğer mali yükümlülüklerle finanse edildiği söylenebilir.

3.3.13. Verginin Yasallık İlkesinin İstisnası

Türk vergi hukukunda Yasallık ilkesi benimsenmekle birlikte bir takım istisnaları da söz konusudur (Karakoç, 2014, s. 1267). Buna göre, 1982 Anayasası'nın bazı özel hükümlerinde vergileme yasalarına ilişkin belirli esaslarda yine belirli sınırlar içerisinde düzenleme yapma yetkisi Cumhurbaşkanı'na verilmiştir. Yürütme mercine verilen söz konusu bu yetki, verginin yasallığı ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır. Yürütmeye böyle bir yetki verilme gerekçelerinden birincisi vergi yükünün muaflığı ile istisnaların zaman içinde artan oranla düşmesini engellemektir. İkinci gerekçe ise ekonomiye hızlı ve etkin müdahalede bulunabilmek için çabukluk ve esneklik sağlamak şeklinde izah edilebilir⁶³ (Ballar, 2019, s. 122-123).

“Kanunilik ilkesinin bu geniş kapsamlı yorum biçim nedeniyle vergilendirmenin kanuna dayanması önem arz etmektedir. Vergilendirmenin kanuna dayanması gerekliliği o kadar önemlidir ki, anayasa koyucu vergilendirme ile ilgili olarak idareye çok sınırlı alanda düzenleme yapma yetkisi vermiş, bu yetkiyi kullanacak organ olarak Cumhurbaşkanını belirlemiş ve yetkinin sınırlarını açıkça Anayasa'da göstermiştir. Olağanüstü hal ve sıkıyönetim hali ile ilgili düzenlemeler bir yana bırakılmak kaydıyla,

⁶³ “Anayasa Mahkemesi kararına göre; 2464 sayılı Kanunun 3239 sayılı Kanun ile değişik 97'nci maddesi yeraltı sularından kullanma ve sanayi suyu olarak faydalananlardan ücret adı altında alınan ve bir karşılığa dayanmaması sebebiyle vergi benzeri olduğunda kuşku bulunmayan mali yükümün, yalnızca konusunu ve yükümlülerini belirtmekle yetinip, miktarının saptanmasını belediye meclislerine bırakmaktadır. Dolayısıyla maddede matraha, orana, aşağı ve yukarı sınırlara ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. O halde, bu düzenleniş biçimi ile belli başlı öğeleri açıklanmamış ve çerçevesi kesin çizgilerle belirlenmemiş bulunan bir tür mali yüküm niteliğindeki söz konusu ödemenin yükümlüleri durumundaki kamu ve özel kişilerden alınmasına olur veren 3239 sayılı Kanun ile Belediye Gelirleri Kanunu'nun 97'nci maddesine eklenen ... ve belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde yeraltı sularından kamu ve özel kişiler tarafından elde edilen kullanma ve sanayi suları ... biçimindeki hüküm, Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırıdır” (AYM, E. 1986/20 ,K.1987/9, 31/3/1987, s. 6).

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü ve 167'nci maddesinin 2'nci fıkrası idarenin vergilendirme alanındaki sınırlı yetkisine işaret etmektedir. Bu istisnalar haricinde idarenin vergi koyma, kaldırma ya da vergi istisna ve muafiyetlerinin kapsamını belirleme gibi yetkileri bulunmamaktadır" (AYM, B.Numarası, 2013/6842, 20/04/2016, s. 21).

Verginin yasallığı ilkesinin istisnası; Cumhurbaşkanına, muaflık, indirim, istisna ve oranlara ilişkin hükümlerde, yasanın belirttiği aşağı ve yukarı hadler içinde değişiklik yapma yetkisi verilmiş olmasıdır.⁶⁴ Özellikle Anayasanın 73'üncü maddenin 4'üncü fıkrası uygulamasında Cumhurbaşkanına indirim ve oranlarda değişiklik yapma konusunda yasalarla oldukça geniş yetkiler verilmekte ve Cumhurbaşkanın bu yetkisini kullanmada aşırıya gitmesi, var olan bir verginin ortadan kaldırılması ya da yeni bir verginin oluşturulması gibi sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir. Ayrıca, Cumhurbaşkanına vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi veren 73'üncü maddenin 4'üncü fıkrasında yer alan aşağı ve yukarı sınırlarla ilgili anlatım zayıflığı vardır. İndirim ve oranlara ilişkin aşağı ve yukarı sınırlar belirlenmesi basit ve bilinir olmasına karşın, istisna ve muafiyetlerde nasıl bir sınırlama getirilebileceği belirsizlik ortaya çıkarmaktadır. İstisna ve muafiyetlerde değişiklik yapmak demek olmayan bir istisna ve muafiyeti yasaya koymak anlamına gelebileceği gibi var olan bir istisna veya muafiyeti yasadan çıkarmak anlamına da gelebilir. Böyle bir düzenlemede değişikliğin kapsamını aşan bir durum ortaya çıkarmaktadır (Hepaksaz ve Akdemir, 2010, s. 137-138).

⁶⁴ "Anayasa Mahkemesi kararına göre; Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup değiştirilebileceği ilkesinin, çerçevesi Anayasa ile belirlenmiş bir istisnasıdır. Anayasa ile Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetkinin yürütmenin başka bir organına verilmesi mümkün değildir" (AYM, E. 2003/33, K. 2004/101, 15/07/2004, s. 3).

3.3.13.1. Vergi Konusunda Cumhurbaşkanına Verilen Yetki

Vergilerin yasallığı ilkesi, her zaman mutlak bir şekilde uygulanamamaktadır. Ülkelerin içinde bulunduğu sosyal, ekonomik, hukukî ve siyasal şartlar sebebiyle vergi alanında yürütme organına yetkilerin bir verilmesi zorunlu hale gelmiştir. Bu itibarla, “1982 Anayasası’nda vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir”⁶⁵ (Any. m. 73/4) hükmü yer almaktadır. Bu nedenle, Cumhurbaşkanına,

⁶⁵ Anayasa Mahkemesi kararına göre; “Bakanlar Kurulu’na, 4760 sayılı Yasa’ya ekli (I) sayılı listedeki mallar için uygulanan maktu vergi tutarlarını, her bir mal itibarıyla en yüksek vergi tutarının yarısına kadar artırma, sıfıra kadar indirme, bu sınırlar içinde mal cinsleri, özellikleri, kullanım yerleri veya ithalatın şekline göre farklı tutarlar tespit etme yetkisi verilmiştir. Anayasa’nın 73’üncü maddesinin son fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde Bakanlar Kurulu’na verilebileceği belirtilen değişiklik yapma yetkisi, maktu vergi tutarlarını da kapsamaktadır” (AYM, E. 2005/73, K. 2008/59, 21/02/2008, s. 3-4).

⁶⁶ “Anayasa Mahkemesi kararına göre; Gayrimenkullerin belirli sözleşme türlerine dayanılarak devir ve iktisabı üzerine devreden ve devralanın ayrı ayrı ödeyeceği tapu harcı bedelinin belirlenmesinde esas alınan kanuni oranın bir katına kadar artırılması ve onda birine kadar indirilmesi konusunda Bakanlar Kuruluna yetki vermektedir. Bu yetki aynı zamanda kanuni oranı gayrimenkullerin türleri, gayrimenkul sertifikası karşılığı edinimi, sınıfları, büyüklükleri, bulunduğu yer ve vergi değerleri itibarıyla birlikte veya ayrı ayrı olmak üzere değiştirmeyi de içermektedir. Bir başka ifadeyle Bakanlar Kurulu, Kanun’a ekli (4) sayılı tarifenin 20 numaralı fıkrasının (a) bendi kapsamına giren tapu işlemlerinde uygulanacak olan kanuni harç oranını değiştirirken kuralda belirtilen aşağı ve yukarı sınırlar içinde kalarak tüm gayrimenkuller için aynı oranı belirleyebileceği gibi birtakım ölçütlere göre ayırttığı bazı gayrimenkuller yönünden farklı oranlar tayin edebilecektir. Tapu harcına ilişkin Kanun’da öngörülen oranı bir katına kadar artırma, onda birine kadar indirme konusunda Bakanlar Kuruluna tanınan yetki, Kanun’un belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içinde kullanılabilir sınırlı bir yetki olduğundan kuralda Anayasa’nın 73’üncü maddesinin dördüncü fıkrasına aykırılık bulunmamaktadır. Vergiye konu unsurlar arasında birtakım ölçütlerin gözetilerek farklı oran belirlenmesi de mümkün bulunmaktadır. Kuralın Bakanlar Kuruluna vermiş olduğu kanuni oranın değiştirilmesinde harca konu gayrimenkullerin birtakım özelliklerine göre farklı oranlar belirleme yetkisi de alt ve üst sınırlar içinde

vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna ve indirimleri ile oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi verilmiştir.^{67 68} Ancak, yürütme organına (Cumhurbaşkanına) tanınan bu yetki iki şekilde sınırlandırılmıştır. Bunlardan birincisi, konu bakımından yapılan sınırlandırmadır. Buna göre, Cumhurbaşkanına verilen değiştirme yetkisi mali yükümlülüklerle ilişkin muaflık, istisna ve indirimler ile oranlar konusundadır. İkinci sınırlama ise, kapsam bakımındandır. Nitekim değiştirmenin, yetki veren kanunun belirttiği alt ve üst sınırlar içerisinde yapılabilmesidir. Bu yetkinin kullanılabilmesi için mutlaka temel unsurları düzenleyen bir yasanın varlığı icap etmektedir (Karakoç, 2014, s. 1268). Örneğin, Anayasa'nın verdiği yetkiye dayanarak Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 28'inci maddesinde düzenlenmiş

kalınmak kaydıyla Bakanlar Kurulunun takdirindedir" (AYM, E. 2017/117, K. 2018/28, 28/02/2018, s. 4-5).

⁶⁷ "Anayasa Mahkemesi kararına göre; 13 Temmuz 1956 günlü ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu ve bu Kanunun ek ve değişiklikleri mevzuuna giren ve aynı kanuna bağlı tablolarda ve kanunun mahsus kısım ve bölümlerinde gösterilen maddeler ve hizmetlerden gerekli görülenlerin, işbu kanunun yürürlüğe girdiği tarihteki vergi nispet ve hadleri ile bu kanunda sonradan yapılacak değişikliklerle artırılabilecek, indirilecek veya vergi mevzuuna alınacak madde ve hizmetler için yeniden ihdas edilecek vergi nispet ve hadlerini, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine bir misline kadar artırmaya ve artırılan bu nispet ve hadleri kanunî seviyelerine kadar indirmeye ve bu nispet ve hadler arasında gerekli değişiklikleri yapmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir" (AYM, E. 1970/55, K. 1971/57, 15/06/1971, s. 1).

⁶⁸ "Anayasa Mahkemesi kararına göre; Anayasa'nın 73'üncü maddesinin son fıkrasına göre, vergi indirimlerine ilişkin hükümlerde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilebileceği, oysa 193 sayılı Yasa'nın 4842 sayılı Yasa ile değişik mükerrer 121'inci maddesinin son fıkrasında, vergi indirimine bağlı tutulacak mal ve hizmet alımlarını yeniden tespit etme yetkisinin Maliye Bakanlığı'na verildiği, ayrıca bu fıkra da yetkinin sınırlarının gösterilmediği, tam tersine yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın denilerek, Maliye Bakanlığı'na verilen yetkinin sınırının bulunmadığı açıktır. Anayasa ile Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetkinin yürütmenin başka bir organına verilmesi mümkün değildir" (AYM, E. 2003/33, K. 2004/101, 02/03/2005, s. 2).

olan KDV oranını %1'e kadar indirmeye, dört katına kadar arttırmaya Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır (Tosuner ve Arıkan, 2019, s. 24).

Vergileme alanında Cumhurbaşkanına sınırlı da olsa düzenleme yetkisi verilmesinin çeşitli gerekçeleri vardır. Çağdaş demokratik ülkelerde parlamentoların işleyiş usulüne bağlı olarak kanun çıkarmanın zaman alması, özellikle ekonomi alanında gerekli tedbirlerin hızlı ve etkin bir şekilde alınmasını engellediğinden, ülkenin sosyoekonomik dengeleri için zararlı sonuçlar doğurabilir. Oysa yürütme organının toplanması ve çalışmasının, yasama organına göre çok daha hızlı ve kolay olması nedeniyle, günün ihtiyaçlarına göre idarenin ekonomiye çabuk ve etkin müdahale edebilmesini sağlamak için Cumhurbaşkanına düzenleme yetkisi verilmiştir⁶⁹ (Şenyüz, 1999, s. 20). Yasama sürecinin uzunluğunun yanı sıra, bu süreçte mükelleflerin olumsuz tepkilerinin ortaya çıkması veya baskı gruplarının yasama organını etkilemesi gibi nedenler de, belirli sınırlar içinde düzenleme yetkisinin Cumhurbaşkanına verilmesine yol açmıştır⁷⁰ (Gerçek ve Bakar, 2017, s. 12).

⁶⁹ Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan alt ve üst sınırların kanunda belirlenmesi koşulu tartışmaya açıktır. Anayasa Mahkemesi'nin kararına göre, "vergi oran ya da tutarlarının, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde Bakanlar Kurulunca değiştirilebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir vergi tutarının Bakanlar Kurulunca sıfıra kadar indirilmesi hiçbir zaman o verginin kaldırılması anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik koşullara göre dilediği zaman bu tutarı yasa ile belirlenen sınırlar içinde kalarak arttırabileceğinden, vergi tutarının Bakanlar Kurulunca sıfıra kadar indirilmesinin verginin kaldırılması anlamını taşıdığı ve bunun verginin yasallığı ilkesine aykırılık oluşturduğu yönündeki sav da yerinde görülmemiştir" (AYM, E. 2005/73, K. 2008/59, 21/02/2008; E. 2013/66, K. 2014/19, 29/01/2014).

⁷⁰ "Anayasa Mahkemesi kararına göre; Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir denilmektedir. Buna göre, Bakanlar Kurulu, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde

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 Cumhurbaşkanına düzenleme yetkisi verilmiştir.^{71 72 73 74}

herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki istisnai bir yetkidir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Nitekim 73'üncü maddenin son fıkrasına ilişkin gerekçede vergi yükünün muafılığı ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesinin kabul edildiği belirtilmiştir. Ancak Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkinin çok geniş olması, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemez" (AYM, E. 2001/36, K. 2003/3, 21/11/2003, s. 9; AYM, E. 2017/117, K. 2018/28, 28/02/2018, s. 4).

⁷¹ "Anayasa Mahkemesi kararına göre; Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun yetki başlıklı 10. maddesine göre, vergi miktarları yeniden değerlendirme 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 değerlendirme oranının %50 fazlasını geçmemek, %20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar belirleme yetkisi de verilmiştir. Buna ek olarak Bakanlar Kurulu'na bir de bu tutarları yirmi katına kadar artırma yetkisinin verilmiş olması, yasama yetkisinin devrine yol açan ve vergi adaleti ile bağdaşmayan ölçüsüz bir düzenlemedir. Bu kapsamda vergi miktarının, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri, kullanım amaçlarına göre ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar artırılabilmesi için Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi, keyfi bir uygulamaya neden olabileceğinden hukuk güvenliği ilkesi ile de bağdaşmamaktadır" (AYM, E. 2001/36, K. 2003/3, 21/11/2003, s. 9).

⁷² İlgili Anayasa Mahkemesi kararında, "...verilen yetki, ekonomik ve sosyal kararların alınmasında önemli bir araç olan verginin, muaflık, istisna, indirim ve oranları hususunda uygulamaya ilişkin olarak, işlem yapma yetkisi olup, verginin yasallığı ilkesinin gereklerine uygun olarak kullanılması gerekmektedir" şeklinde ifade edilmiştir (AYM, E. 2010/11, K. 2011/153, 17/11/2011).

⁷³ "Anayasa Mahkemesi kararına göre; Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında, Bakanlar Kuruluna tanınan yetki ve sonuçları itibarıyla bölünebilir olmayan,merkezi idare tarafından ülke çapında uygulanan vergilere ilişkin bir yetkidir. 2464 sayılı Kanun'da yer alan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler bakımından ise hepsinin mahalli niteliğinin öne çıktığı görülmektedir. Anılan 4'üncü fıkrada Bakanlar Kuruluna verilen yetki,

(Güneş, 2008, s. 158). Ayrıca, çerçevesi kanunlarla belirlendikten sonra, vergilendirmeye ilişkin bazı usul ve esaslarla ilgili teknik ve uzmanlaşma gerektiren konularda idareye düzenleme yapma yetkisi verilmesinin esneklik, kolaylık ve uygulanabilirlik sağladığı savunulmuştur (Kaneti, 1989, s. 39).

Anayasa mahkemesinin bir kararına göre; “Vergi nispet ve hadlerinde değişiklik yapmak kanunun değiştirilmesi anlamına, gelir. Kanunu değiştirmek ise Büyük Millet Meclisine ait olup bu yetkinin Bakanlar Kuruluna verilmesi Anayasa'nın yasama yetkisinin Türkiye Büyük Millet

mahalli müşterek ihtiyaçların karşılanması amacıyla yerel bazda yerel yönetimlerin yetkilendirilmesine engel teşkil etmemektedir. Esasen mahalli idarelerin yerel düzeydeki müşterek ihtiyaçlarının karşılanmasında kendilerine bir takım mali yetkiler tanınması Anayasa'nın 127'nci maddesinde belirtilen idari ve mali özerkliklerinin gereğidir. Bir başka ifadeyle yerel özelliği baskın olan vergi, resim ve harçların, sınırları belli edilmek kaydıyla yerel idarelerin yetki alanları içinde bırakılması demokratik devlet ilkesine uygun düşmektedir” (AYM, E. 2014/72, K. 2014/141, 10/01/2015, s. 3; E. 2012/158, K. 2013/55, 10/04/2013, s. 3-4).

⁷⁴ “Anayasa Mahkemesi kararına göre; 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 12'nci maddesi uyarınca, Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilân ve reklâm, İlân ve Reklâm Vergisi'ne tabi kılınmış, aynı Kanun'un 15'inci maddesinde de İlân ve Reklâm Vergisi'nin tarifeleri belirlenmiştir. Söz konusu maddenin (5) numaralı bendinde; ilan ve reklam amacıyla dağıtılan broşür, katalog, duvar ve cep takvimleri, biblolar veya benzerleri için uygulanacak vergilerin alt ve üst sınırları belirlenmiş, itiraz konusu olan 96'ncı maddesinin (B) fıkrası ile de bu verginin maktu tarifelerinin, Kanun'da belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla mahallin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklar göz önünde tutularak belediye meclislerince tespit olunacağı belirtilmiştir. Belediye gelirleri arasında yer alan bazı vergilerin maktu tarifelerini, kanunda belirlenen alt ve üst sınırlar arasında kalmak kaydıyla belirleme yetkisi belediye meclislerine verilmiştir. Belediye meclislerine verilen bu yetki, kanun koyucu tarafından vergilemenin temel öğelerinin belirlenerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına verilen düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi ya da kanunla getirilen bir düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte verilen bir yetki olmayıp doğrudan vergi miktarının belirlenmesine ilişkin bir yetkidir. Anayasanın 73/4 fıkrasına göre bu yetki Bakanlar kurulundadır. Bu nedenle, belediye meclislerine vergi tarifelerini belirleme yetkisi veren kural Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırı olup iptal edilmiştir” (AYM, E. 2010/62, K. 2011/175, 29/12/2011, s. 2-3).

Meclisinin olduğunu, bu yetkinin devredilemeyeceğini, kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmanın Türkiye Büyük Millet Meclisinin yetkilerinden bulunduğunu belirleyen 5’inci ve 64’üncü maddelerine aykırıdır” (AYM, E. 1970/55, K. 1971/57, 15/06/1971, s. 3).

Cumhurbaşkanının kararına göre; “2021 yılı için tespit edilen yeniden değerlendirme oranı, 18/02/1963 tarihli ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergili Kanunun 5’inci Maddesinde yer alan (I) sayılı tarife, 6’ncı Maddesinde yer alan (II) ve (IV) sayılı tarifeler ve geçici 8’inci Maddesinde yer alan (1/A) sayılı tarifiede bulunan taşıtlar için, 2022 yılında motorlu taşıtlar vergisi tutarlarına uygulanmak üzere %25 olarak belirlenmiştir” (08/12/2021 tarih ve 4892 sayılı cumhurbaşkanı kararı). Bundan anlaşılacağı üzere Covid-19 pandemisiyle beraber araç fiyatlarındaki artış hızını frenlemek ve araç stokçuluğu yapan firmalarla mücadele etmek için Cumhurbaşkanı ÖTV indirimine gitmiştir.

3.3.13.2. Dış Ticaret İşlemlerine Ek Mali Yükümlülük Koyma

Yetkisi

1982 Anayasa’nın 167’nci maddesinin 2’nci fıkrasında, “dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında **ek mali yükümlülükler** koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebileceği” belirtilmektedir. Bu ifadeyle yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesinin istisnasını oluşturur (Karakoç, 2014, s. 1270; Eroğlu, 2013, s. 159; 21/01/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanun’un 16’ncı maddesi).

1982 Anayasa’nın 167’nci maddesinde; Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 4’üncü fıkrasından değişik bir yetkilendirme mevcuttur. 73’üncü maddede ana unsurları içeren bir vergi yasasının varlığına bakılırken, 167’nci madde kapsamında bir yasada düzenleme yapılmış olması yeterli sayıldığını belirtmek gerekir. Vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler kavramının içeriği belirsiz olup, neredeyse Cumhurbaşkanına kanun koyucu gibi hareket edebilme imkânı tanımıştır. Doktrinde 167’nci

maddedeki Cumhurbaşkanına yetki verecek yasanın, 73'üncü maddenin 3'üncü fıkrası çerçevesinde bir yasa olması; aksi durumun vergilerin yasallığı ilkesine aykırı olacağı vurgulanarak, bu yasada temel unsurların yer alması gerektiği belirtilmektedir. Olması gereken bu olmakla birlikte, Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile mali yükümlülüklerin temel unsurlarına ilişkin bir düzenleme yapılmadan Cumhurbaşkanına yetki verilmektedir. Bu bağlamda, olan uygulama, çerçeve kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilmesidir (Karakoç, 2014, s. 1270-1271).

Cumhurbaşkanı'na verilen ek mali yetkinin benzeri mali yükümlülükten farklı ve daha kapsamlı olduğu dikkat çekmektedir. Cumhurbaşkanı başka ülkelerin ekonomik durumlarını göz önünde bulundurarak ülkemiz lehine dış ticaret konusunda gerekli tedbirler alabilmektedir. Alınan tedbirler dış ticaretin ülke yararına çevrilmesi oldukça önemlidir. Fakat konu; ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret faaliyetleriyle sınırlı olmaktadır (Avcı, 2020, s. 79-80).

1982 Anayasa'nın 167'nci maddesinde, Cumhurbaşkanına sınırsız bir yetki verilmeyip esasında sınırlı bir yetki vermiştir. Cumhurbaşkanına verilen bu yetki sadece dış ticaretle ilgilidir. Fakat yetkinin konusu vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında olan ek mali yükümlülüklerdir. Bu sebeple, Cumhurbaşkanının bu yetkisine dayanarak vergi ihdas etmesi mümkün değildir. Gene Cumhurbaşkanı bu yetkiyi doğrudan doğruya değil de bir yasanın varlığı halinde kullanabilmektedir. Gene de bu yetki, yeni ek mali yükümlülük koymaya onay vermektedir ve bu yönüyle idarenin keyfiliğine neden olabilecek boyuttadır (Karakoç, 2014, s. 1271).

Yasallık ilkesinin hükmedici özelliği bazen bazı sorunları gündeme getirebilir. Yasama organının bir araya gelerek vergi açısından karar vermesi zaman alabilmektedir. Yasama organının toplanıp kanunların hemen çıkartamaması nedeniyle enflasyon ve durgunlukla mücadelede geç kalınabilir ve zamanında müdahale edilmemesine neden olur. Bu sebeplerden ötürü hızlı karar alabilmek ve hızlı hareket edebilmek gerektiği öngörülmüştür. Bu manada verginin yasallığı ilkesi yumuşatılarak bazı

düzenlemeleri yasal sınırlar belirtilmek koşuluyla Cumhurbaşkanına “yetki devri” verilmiştir ⁷⁵ (Biyar, 2018, s. 41).

Konuya takdir yetkisi yönünde incelendiğinde, vergiyle ilgili her türlü düzenlemelerin yasalarda yazılı olması gerekmektedir. İdare de vergiyle alakalı muamelelerini bu düzenlemelere göre yapmak mecburiyetindedir. Misal olarak vergi idaresi, vergi borcunu zamanında ödemeyi yapmayan yükümlüye sadece gecikme zammı uygulamak mecburiyetindedir. İdare farklı bir yöntemle başvuramaz. Cumhurbaşkanı’na, Hazine ve Maliye Bakanlığı’na tanınan yetkiler, takdir yetkisi ile alakalıdır. Bu yetkiler, “koşullu ve sınırlı yetki” şeklindedir (Bilici, 2019, s. 13; Avcı, 2020, s. 80).

Netice itibariyle idare, mükelleflere yasanın vermiş olduğu koşullar ve öngördüğü durumlarda bir vergi ya da mali yükümlülük yüklemeye yetkilidir. Yasal sınırlar içerisinde işlem yapılmadığı takdirde, demokratik yapı zedeleneyecektir (Ayaz, 1996, s. 181; Avcı, 2020, s. 82).

1982 Anayasası’na göre; vergilendirme yetkisine yasama organı söz sahibi olup, yürütme organı da istisnai olarak yetkilidir. Yasama organı yürütme organına yetki vermesi halinde yetkilidir ve bu yetki hangi durumlarda kullanabileceği Anayasa tarafından belirlenmiştir (Yakar ve Budak, 2013, s. 400).

⁷⁵ “Anayasa Mahkemesi kararına göre; Anayasa’da vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde değişiklik yapabilme yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceği belirtilmekle birlikte, Bakanlar Kuruluna verilen bu yetkinin kullanılabileceği alt ve üst sınırların da kanunda belirtilmesi zorunludur. Bakanlar Kurulunun bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getirebilmesi olanaklı değildir. Bir başka deyişle, Bakanlar Kuruluna verilen bu yetki **koşullu ve sınırlı bir yetki**’dir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesi olduğundan, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açacak ve yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğuracak şekilde yürütme organına sınırsız bir yetki verilmesi kabul edilemez” (AYM, E. 2013/66, K. 2014/19, 29/01/2014, s. 27; AYM, E. 2017/117, K. 2018/28, 28/02/2018, s. 4).

Verginin yasallığı ilkesinin iki istisnası yukarıda ifade edildiği gibi, ekonomik ve teknolojik gelişmeler karşısında yasama organının hızlı karar alamayacağı bu nedenle bu gibi durumlarda daha hızlı karar alabilmek için yürütme organına yetki verilmesinin daha yararlı olduğu düşünülmektedir.

3.3.13.3. Sıkıyönetim ve Olağanüstü Hal Cumhurbaşkanı Kararnameleri

Vergilerin yasallığı ilkesinin diğer bir istisnasını, Sıkıyönetim ve Olağanüstü Hal Cumhurbaşkanı Kararnameleri oluşturmaktadır.

Anayasanın 119’uncu maddesi şu şekildedir;

“Cumhurbaşkanı, savaşı gerektirecek bir durumun baş göstermesi, seferberlik, ayaklanma, vatan veya Cumhuriyete karşı kuvvetli ve eylemli bir kalkışma, ülkenin ve milletin bölünmezliğini içten veya dıştan tehlikeye düşüren şiddet hareketlerinin yaygınlaşması, anayasal düzeni veya temel hak ve hürriyetleri ortadan kaldırmaya yönelik yaygın şiddet hareketlerinin ortaya çıkması, şiddet olayları nedeniyle kamu düzeninin ciddi şekilde bozulması, tabii afet veya tehlikeli salgın hastalık ya da ağır ekonomik bunalımın ortaya çıkması hallerinde yurdun tamamında veya bir bölgesinde, süresi altı ayı geçmemek üzere olağanüstü hal ilan edebilir.

Olağanüstü hal ilanı kararı, verildiği gün Resmî Gazetede yayımlanır ve aynı gün Türkiye Büyük Millet Meclisinin onayına sunulur.

Türkiye Büyük Millet Meclisi tatilde ise derhal toplantıya çağırılır; Meclis gerekli gördüğü takdirde olağanüstü halin süresini kısaltabilir, uzatabilir veya olağanüstü hali kaldırabilir.

Cumhurbaşkanının talebiyle Türkiye Büyük Millet Meclisi her defasında dört ayı geçmemek üzere süreyi uzatabilir. Savaş hallerinde bu dört aylık süre aranmaz.

Olağanüstü hallerde vatandaşlar için getirilecek para, mal ve çalışma yükümlülükleri ile 15 inci maddedeki ilkeler doğrultusunda temel hak ve hürriyetlerin nasıl sınırlandıracağı veya geçici olarak durdurulacağı, hangi hükümlerin uygulanacağı ve işlemlerin nasıl yürütüleceği kanunla düzenlenir.

Olağanüstü hallerde Cumhurbaşkanı, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, 104'üncü maddenin 17'nci fıkrasının 2'nci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Kanun hükmündeki bu kararnameler Resmî Gazetede yayımlanır, aynı gün Meclis onayına sunulur.

Savaş ve mücbir sebeplerle Türkiye Büyük Millet Meclisinin toplanamaması hâli hariç olmak üzere; olağanüstü hal sırasında çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri üç ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülür ve karara bağlanır. Aksi halde olağanüstü hallerde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnamesi kendiliğinden yürürlükten kalkar.”

Anayasanın 104'üncü maddesinin 17'nci fıkrası “Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez. Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz. Kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz. Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hükümleri uygulanır. Türkiye Büyük Millet Meclisinin aynı konuda kanun çıkarması durumunda, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükümsüz hale gelir.” şeklindedir.

Yukarıda yer alan Anayasa maddelerinde anlaşılabileceği üzere olağan dönemde cumhurbaşkanı kararnamesiyle vergi alanında düzenleme yapılamaz. Ancak sıkıyönetim ve olağanüstü durumlarda vergi ile ilgili cumhurbaşkanı kararnamesiyle düzenleme yapılabildiği belirtmek gerekir.

Anayasanın 148'inci maddesinin 1'inci fıkrası; “Anayasa Mahkemesi, kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler ve bireysel başvuruları karara bağlar. Anayasa değişikliklerini ise sadece şekil bakımından inceler ve denetler. Ancak, olağanüstü hallerde ve

savaş hallerinde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesinde dava açılmaz.” şeklindedir.

3.3.14. Verginin Yasallığı İlkesinin Sonuçları

Verginin Yasallığı ilkesi, bireyler açısından, vergilerin yasama organı tarafından yasayla konulması, değiştirilmesi, kaldırılması anlamını ifade ederken; devlet açısından ise, yasalara göre konulmuş vergilerin almak zorunda olması, tahsil edilemeyen vergilerin ise zorla tahsil edilmesidir (Karakoç, 2014, s. 1267).

Anayasanın 13’üncü maddesinde “Temel hak ve hürriyetler özlerine dokunulmaksızın sadece Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir.” ifadesi geçmektedir. Bu madde bağlamında, halkın seçtiği bir yasama organı ile vergilendirme yetkisi kullanılarak bireylerin temel hak ve hürriyetlerine yapılan müdahalelerde keyfilik uygulanmasının önüne geçilmiş olur (Bayer, 2019, s. 49).

Vergide yasallık ilkesi ve bunun sonucu olarak ortaya çıkan kıyas yasağı ilkesi, belirlilik ilkesi ve geriye yürüyemezlik ilkesi de anayasal bir şekil almıştır. Belirlilik ilkesi gereğince, vergilendirme yetkisi keyfi ve muğlâk hükümlerden uzak durmalı, hukuki unsurlara dayanmalı ve verginin temel faktörleri yasayla düzenlenmelidir⁷⁶ (Karakoç, 2014, s. 1267; Gerçek ve Bakar, 2017, s. 9).

Vergide yasallık ilkesi yalnızca alacaklıların kanunla korunmasını kapsamaz; aynı zamanda vergiler dolayısıyla ortaya çıkan mükellefiyet ve diğer ilişkilerin de yasayla belirlenmesini sağlar (Bayer, 2019, s. 54-55). Ayrıca, vergilendirme yetkisi yalnızca yasama organı tarafından yasayla

⁷⁶ “Anayasa Mahkemesi kararına göre; verginin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönetiminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır” (AYM, E. 2006/124, K. 2009/146, 15/10/2009, s. 4).

kullanılabildiğinden, bu konuda yürütme organının takdir yetkisi bulunmamaktadır⁷⁷ (Karakoç, 2014, s. 1267).

Vergilerin yasallık ilkesinin gereği olarak vergi hukukunda, irade hürriyetine ve sözleşmelere yer verilememesidir. Sözleşme ile vergi düzenlemeleri yapılamaz. Fakat yargının yükünü hafifletmek amacıyla idari aşamada vergi uyuşmazlıklarının uzlaşma yoluna gidilmesi durumunda irade hürriyetine ve sözleşmeye yer verilebilmektedir (Güner, 2011, s. 98; Avcı, 2020, s. 80).

“Anayasa Mahkemesi kararına göre; “Vergi ve mali yükümlülüklerin kanunla konulmasını öngören Anayasa’nın 73’üncü maddesi, mali yükümlülüğün yalnızca kanun ile konulabileceği ve kanunun hiçbir şekilde bu konuda yürütme organını ve idareyi yetkili kılamayacağı anlamındadır” (AYM, E. 2014/183, K. 2015/122, 30/12/2015, s. 7). “Ancak vergi, resim, harç veya benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenleme yapılırken bu yükümlülüklerle ilişkin tüm unsurların aynı kanun, madde veya fıkrada düzenlenmesi zorunlu değildir. Bu çerçevede kanunla belirlenmesi zorunlu

⁷⁷ “Anayasa Mahkemesi kararına göre; 73’üncü maddenin 3’üncü fıkrasında; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı kuralı yer almaktadır. Vergilerin yasallığı ilkesi olarak da nitelendirilen bu kural gereği, vergilendirme yetkisi, yasama organına ait olup yürütme organının, yasal dayanağı olmadan, bir idarî işlemle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi yoktur. 73’üncü maddenin son fıkrasına göre, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin, muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir. Ancak, vergi ve mali yükümlülüklerle ilişkin yasalarda uygulamaya yönelik kuralların idari düzenleyici metinlere bırakılması yasama organının takdir alanı içindedir. Yasa koyucu bu tür kuralları vergi yasalarında ayrıntılı düzenleyebileceği gibi, çerçevesini belirleyerek idari düzenlemelere de bırakabilir. Buna göre, Bakanlar Kurulu'na yetki verilirken alt ve üst sınırların vergi yasasında belirtilmesi gerekir. Nitekim yürütme organına verilen yetki, vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olmayıp yasayla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı niteliktedir. Yürütme organı, vergilendirme tekniğine ve ayrıntılara ilişkin konuları düzenlerken vergi yasalarının sınırları içinde kalmak zorundadır” (AYM, E. 2003/11, K. 2004/49, 07/04/2004, s. 4).

olan unsurlar aynı kanunun farklı hükümlerinde düzenlenebileceği gibi farklı kanunlarda da düzenlenebilir. Dolayısıyla bir kural, sırf kanunla düzenlenmesi gereken unsurların bir kısmını içermediği gerekçesiyle kanunilik ilkesine aykırı hâle gelmez” (AYM, E. 2011/16, K. 2012/129, 27/9/2012).

Anayasa Mahkemesinin kararına göre; “Anayasa'nın 61'inci maddesinde yalnızca vergi ve malî yükümlerin konulmasının yasa ile belirtileceği yazılı bulunduğu için yasa ile konulmuş olan vergiden bağışık ya da ayırık tutmanın 61'inci madde kuralının kapsamı dışında kaldığı ileri sürülmekte ise de bu görüş doğru değildir; çünkü vergi veya resim koyma kavramı içine, konulan vergi veya malî yükümden bağışık tutma, kanunda belirtilmiş vergi oranında değişiklik yapma kavramı da girmektedir. Bundan başka az önce yukarıda da belirtildiği üzere vergiden indirim yapma ya da bağışık tutma işi en az vergi koyma işi ölçüsünde büyük bir önem taşımaktadır. Anayasa'nın eşit önemde bulunan iki konudan birisi için yasa hükmünü zorunlu sayarken öteki için zorunlu saymamış olması düşünülemez. İnsanlık tarihinde birçok devrimlerin önemli etkenlerinden birisi olmuş bulunan bütçe ve vergi işlerine ilişkin anayasal kuralların tarihî gelişim açısından değerlendirilmesi dahi bizi bu sonuca götürür. Anayasa'nın 61'inci maddesinin temelinde yatan düşünce, vergiye ilişkin önemli konuların Yasama Meclisince düzenlenmesini sağlamaktır. Kuralların yorumu sırasında, onların konuluş amaçları bir yana bırakılmaz. Amaca dayanan yorum ise, 61. maddedeki (koyma) kavramını, az önce belirtildiği üzere, geniş biçimde yorumlama zorunluluğunu doğurur” (AYM, E. 1967/41, K. 1969/57, 25/10/1969, s. 18-19).

İlgili mahkeme kararına göre; “Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 'üncü fıkrasında, Bakanlar Kuruluna tanınan yetki, etki ve sonuçları itibarıyla bölünebilir olmayan, merkezi idare tarafından ülke çapında uygulanan vergilere ilişkin bir yetkidir. 2464 sayılı Kanun'da yer alan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle bakıldığında ise hepsinin mahalli niteliğinin öne çıktığı görülmektedir. Anılan 4'üncü fıkrafta Bakanlar Kuruluna verilen yetki, mahalli müşterek ihtiyaçların karşılanması amacıyla yerel bazda yerel

yönetimlerin yetkilendirilmesine engel teşkil etmemektedir. Esasen mahalli idarelerin yerel düzeydeki müşterek ihtiyaçlarının karşılanmasında kendilerine bir takım mali yetkiler tanınması Anayasa'nın 127'nci maddesinde belirtilen idari ve mali özerkliklerinin gereğidir. Bir başka ifadeyle yerel özelliği baskın olan vergi, resim ve harçların, sınırları belli edilmek kaydıyla yerel idarelerin yetki alanları içinde bırakılması demokratik devlet ilkesine uygun düşmektedir” (AYM, E. 2012/158, K. 2013/55, 10/04/2013, s. 3-4).



SONUÇ

Vergi; devletin egemenlik gücüne dayanarak gerçek veya tüzel kişilerden karşılıksız, zorla alınan ekonomik değerlerdir. Verginin ne şekilde ve kim tarafında nasıl alınacağı ekonomik, iktisadi ve siyasi koşullara göre değişebilmektedir. Krallar mutlak gücüne güvenerek istediği zaman toplumdan harcamalara katılma payı talep etmektedir. Savaşların artması ile birlikte, krallar halkı yok sayarak toplumda istediği kadar vergi almaktadır. Hatta müsadere usulüne başvurabilmektedir. Böylece insanların temel hak ve hürriyetlerine müdahale edebilmektedir. Bu tür haksızlıklara dayanamayan halk, 1215 tarihinde Magna Carta ile birlikte kralın vergilendirme yetkisi sınırlandırmıştır. Meclisin onayı olmadan kralın vergi salma yetkisi kısıtlanarak toplumun vergilendirme yetkisinde söz sahibi olması mekanizması doğmaya başlayıp, başta İngiltere olmak üzere birçok ülkede vergide yasallık ilkesi, temsilsiz vergi olmaz ilkeleri ortaya çıkmaya başlamıştır. Başta Magna Carta olmak üzere Haklar Dilekçesi, Haklar Bildirgesi, İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi ile temsilsiz vergi olmaz ilkesinin temelli atılmıştır.

Vergi isyanlarının başlıca nedeni verginin belirli kurallara bağlı olmamasıdır. Bu açıdan bakıldığında verginin yasallığı ilkesi, demokratik yapının gelişimine pozitif etkide bulunduğu gibi ulusal güvenlik ve bütünlüğe de katkı sağlamaktadır. Bu açıdan vergileme ilkeleri içerisinde yasallık ilkesi kritik bir öneme sahiptir.

Verginin yasallığı ilkesi, hemen hemen bütün devletlerin anayasalarında yer almaktadır. Ayrıca yasallık ilkesi, demokrasinin gelişimi ile de paralel bir seyir izlemektedir. Anayasa'nın 7'nci maddesine göre, "Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez." Bundan dolayı vergi yasaları TBMM tarafından çıkartılmaktadır. TBMM'de bulunan milletvekilleri toplum bireyleri tarafından seçilmektedir. Bu nedenle milletvekilleri, toplum iradesini yansıtan yasalar yapmak durumundadır. Aksi durumda yaşanacak oy kaybını göze alamayan milletvekilleri toplum iradesini yansıtmaya gayesinden

vazgeçmeyeceklerdir. Söz konusu temel demokrasi kuralı verginin yasallığı ilkesinin de felsefesini oluşturmaktadır. Eğer bir vergi konulacak, kaldırılacak ya da değiştirilecekse bu yasa yolu ile yapılmalı; idari ya da yargı organlarına bırakılmamalıdır. Böylece toplum iradesini yansıtan TBMM, toplumun razı olduğu uygulayacaktır. 1921 Anayasası'nda vergi ile ilgili bir hüküm yer almamaktadır. 1924 Anayasası'nda verginin ancak kanunla salınabileceğini ifade edilmiştir. 1961 ve 1982 Anayasası'nda ise verginin kanunla alınabileceğini ve yasallık ilkesi hâkimiyetini göstermiştir.

1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesi vergi ödevini dile getirmiş olup; vergide yasallık ilkesi, genellik ilkesi, ödeme gücü ilkesi, kamu giderlerin karşılama ilkesi, adalet ilkesi ve Cumhurbaşkanına verilen yetkinin alt-üst sınırı, vergi konusu bakımından sınırlamadan bahsetmek mümkün olacaktır. Vergi ile ilgili Cumhurbaşkanına yetki verilmesinin sebebi ise yasama organına göre hızlı karar almasıdır.

Vergilendirme yetkisinin anayasal sınırları ile sosyal hukuk devletinin sınırları koşuttur. 1982 Anayasasında “vergi kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır” ibaresi bulunur. Böylece keyfi vergilendirme yetkisi sınırlandırarak vergiyi koyma, değiştirme, kaldırma yetkisi yasama yoluyla yapılacaktır.

Yürütme ve yargı organları açısından hukuki güvenlik ilkesi, vergi kanunlarındaki boşlukların kıyas yolu ile doldurulmasını engeller. Aksi yöndeki uygulamalar verginin yasallığı ilkesi ile de bağdaşmaz. Hukuk devletinde yasama ve yürütme organlarının vergilendirmeye ilişkin işlemleri bağımsız yargı organları tarafından denetlenir. Vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerinin de anayasal dayanakları hukuk devleti ilkesinde bulunur. Bu ilkeler herkesin kanun önünde eşit vergi yükümlüsü olmasını gerektirdiği için vergi adaleti ile ilgilidir. Hukuk devleti ilkesi; verginin belirliliği ilkesi, vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi ve kıyas yasağı ilkelerini bünyesinde barındırmaktadır.

Hukuk devleti ilkesi kapsamında gerek vergi mevzuatlarının oluşturulması gerekse vergi mevzuatlarının uygulanması sırasında hukuk kurallarına riayet edilmektedir. Vergilerin kişi hak ve özgürlüklerine

müdahale etmesi nedeniyle vergi uygulamalarında hukuk devleti ilkesine uygunluğunun sağlanması daha da belirginleşir.

Verginin belirliliği ilkesi sayesinde bir yandan mükelleflerin güvenliği, diğer yandan ise vergi idaresi uygulamalarında istikrar sağlanabilecektir. Verginin belirliliği ilkesi, vergi mevzuatının açık, anlaşılır bir dille kaleme alınmasının yanı sıra, mevzuatın sık değişmemesini ve dolayısıyla istikrarın sağlanmasını gerektirmektedir.

Verginin yasallığı ilkesi, verginin hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönetiminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır.

Vergi yasaların geriye yürümezliği ilkesi, mükelleflerin vergi ile ilgili planlamalarını yaparak işe başlamalarından sonra, kanunlarda yapılan değişikliklerle önceki dönemlere yürütülen yükümlülüklerle tabi tutulmamalarını ve böylece hukuki güvenliğin sağlanmasını amaçlamaktadır. Vergi yasaların geriye yürümezliği ilkesi hukuk devleti ilkesinin bir sonucudur.

Her ne olursa olsun amacın, keyfi uygulamaların önüne geçmek olduğu unutulmamalıdır. Ayrıca vergilendirme sürecinin önemli bir parçası olan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamasında verginin yasallığı ilkesiyle olan bağına dikkat edilmelidir. Çağdaş hukuk devleti doğrultusunda vergilerin yasallığı ilkesine yönelik yargı kararlarında tekdüzelik oluşursa, vergilendirme sürecinin daha sağlıklı işleyeceği ve istikrarlı olacağı kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2003). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2003). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi
- Akdoğan, A. (2005). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aksoy, Ş. (1999). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aksoy, Ş. (2011). *Kamu Maliyesi: Kamu Harcamaları, Kamu Gelirleri, Devlet Borçları, Bütçe, Maliye Politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aktan, C.C., Dileyici, D. ve Saraç, Ö. (2002). Osmanlı Tarihinde Vergi İsyanları I. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2(7), 1-20.
- Akyazan, A. E. (2009). Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 0(81), 247-276.
- Akyazan, A. (2009). Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. (80), 1-30.
- Aldıkaçtı, O. (1992). *Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi ve 1961 Anayasası*. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Aliefendioğlu, Y. (1981). Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları. *Danıştay Dergisi*. Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, 67-87.
- Aliefendioğlu, Y. (1984). Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 33.
- Aliefendioğlu, Y. (2003). Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları-Vergilendirmenin Yasallığı ve Vergilendirmede Adalet İlkesi. *Bilgi Toplumunda Hukuk* (s.221-244). İstanbul: Beta Yayınevi.
- Apak, S. (2017). Vergide Kanunilik İlkesi ve Ekonomik Yaklaşım Sınırı Sorununun İncelenmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, (346), 25.
- Arıkan, V. (1989). Vergi Sistemimiz Sistemsizliğe Dönüştü Mü? Bunu Tartışmaya Açıyorum (1). *Vergi Dünyası Dergisi*, (101), 7-18.

- Arıkan, Z. (1994). *Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İzmir Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İzmir.
- Arıkan, Z. (1997). Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları* (s.269-281). İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi.
- Arslan, M. (2011). *Vergi Hukuku*. Bursa: MKM Yayıncılık.
- Aslan, S. (2010). *Vergilendirme Yetkisi Ve Verginin Yasallığı İlkesi* (Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Ankara.
- Avcı, O. (2020). Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi. (*DÜHFD*), 25(42), 67-93.
- Ayaz, G. (1996). Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 181, <https://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1588>, (Erişim Tarihi:29.12.2019).
- Bal, A. ve Başar, C. (2017). Vergilerin Kanuniliği İlkesi. Y. Karakoç (Ed). *Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler* (s.89-146). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Ballar, G. (2019). *Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Anayasa Mahkemesi Kararlarınca İncelenmesi* (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı: İstanbul.
- Batırel, Ö. F. (2000). Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar. *Vergi Dünyası Dergisi*. (230), 5.
- Batırel, Ö. F. (2011). Anayasalarda Vergi Hakkı ve Ödevi, AB Uygulaması ve Türkiye. *İTÜSBD*, (2), 13-25.
- Bayraklı, H.H. ve Sezer, Y. (2000). Devletin Vergilendirme Yetkisi Karşısında Temel Hak ve Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 2(1), 157-172.

- Bayraklı, H. H. ve Odabaş H. (Temmuz 2000). Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*. 2(1), 141-156.
- Bayraklı, H.H.(2011). *Genel Vergi Hukuku*. Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık.
- Bilici, N. (2011). *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bilici, N. (2014). *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınları.
- Bilici, N. (2019). *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınları.
- Bilici, N ve Bilici, A. (2014). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Bilici, N ve Bilici, A. (2016). *Mali Hukuk*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Bilici, N ve Bilici, A. (2017). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Bingöl, O. (2017). *Vergi Mevzuatı ve Uygulamaları*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Biniş, M. (2012). *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Birsenoğlu, H. (2003). Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi. *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(3-4), 157-169.
- Bıyan, Ö. (2018). *Vergi Hukuku*. Bursa: Dora Basım-Yayın Dağıtım.
- Budak, T. (2006). *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç (Doktora Tezi)*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İstanbul.
- Budak, T. (2010). *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Buğrukoğlu, S. ve Bozdoğan, D. (2015). Danıştay İçtihatlarında Vergilendirmede Kanunilik. *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 10(1), 263-282.
- Bulutoğlu, K. (1978). *Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Brown, C.V. ve Jankson, P.M. (1990). *Kamu Sektörü Ekonomisi*. Oxford : Basil Blackwell,

Can,C.C. (2015). Değişim Trendleri Ve Devletin Yeniden Tanımlanması. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*. 7(2), 1309-8020.

Cin, H. ve Akgündüz, A. (1995). *Türk Hukuk Tarihi 1. Cilt Kamu Hukuku*, Konya: Selçuk Üniversitesi Yayınları.

Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *AÜHFD*, 37 (1-4), 129-152.

Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları

Çağan, N. (1984). Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi. *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt:1,s.171-182.

Çağan, N. (1991). *Vergilendirme Anayasal Temeli ve Vergi İdaresi*. Ankara: Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Paneli.

Çomaklı, Ş. E. ve Gödekli, M. (2011). *Vergilemede Anayasal Prensipler*. Ankara: Savaş Yayınları.

Doğan, İ. (2002). *Modern Toplumda Vatandaşlık Demokrasi ve İnsan Haklarının Kültürel Temelleri*. Ankara: Pegem A Yayıncılık.

Doğan, Ş., Erdem, M. ve Tatlıoğlu, İ. (2016). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Yayın Dağıtım.

Doğrusöz, B. (2000). Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirmesi, *Anayasal Mali Düzen* (ss.135-160). İstanbul: T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi.

Döner, B. V. (2017). Eşitlik, Suçta ve Cezada Kanunilik ve Vergilerin Kanuniliği İlkeleri Işığında Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu. *Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi*. 6(3), 190-213.

Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. ve Gümüş, E. (2012). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Eker, A. (1987). *Kamu Maliyesi*. İzmir: Birleşik Matbaa.

Eker, A. (1996). *Kamusal Maliye*. İzmir: Doğu Matbaası.

- Ekinci, E. (2008). *Osmanlı Hukuku Adalet ve Mülk*. İstanbul: Arı Sanat Yayınevi.
- Erdem, F.H. ve Heper, Y. (2011). *Türkiye Cumhuriyeti Anayasaları ve Anayasa Önerileri*. Ankara: SETA Yayınları.
- Erdoğan, M.(1999). *Türkiye’de Anayasalar ve Siyaset*. Ankara: Liberte Yayınları.
- Erdoğan, Ö. (2014). *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Erginay, A. (1977). *Türkiye Cumhuriyeti Dönemi Vergi, Resim ve Harç Kanunları 1920/1977*. Ankara: Kazancı Yayınları.
- Erginay, A. (1990). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Savaş Yayınları.
- Erginay, A. (1992). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Savaş Yayınları.
- Erginay, A. (1997). *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınları.
- Erkin, G. (2012). Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Ankara Barosu Dergisi*, (3), 237-249.
- Eroğlu, O. (2013). Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(3), 157- 179.
- Eroğlu,O. ve Mecit,K. (2015).Yargı Kararları Çerçevesinde Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi.*Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 34(2), 55-93.
- Eroğul, C. (1974). *Anayasayı Değiştirme Sorunu (Bir Mukayeseli Hukuk İncelemesi)*. Ankara: AÜSBF Yayınları No. 371.
- Ersoy, U. Disiplin Hukukunda Kanunilik İlkesinin Uygulanabilirliği, Ord. Prof. Dr. Sulhi Dönmezer Armağanı Cilt II, AKDTK, Ankara 2008.
- Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E. ve Asa, S. (2014). Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye için Çıkarımlar. *AÜHFD*, 63(1), 81-130.

Gerçek, A. ve Bakar, F. (2017). Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi. *International Journal of Public Finance*, 2(1). 7-26.

Gerçek, A., Çetin Gerger, G. ,Taşkın, Ç. ,Bakar, F. ve Güzel, S. (2015), *Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*, Ankara: Seçkin Yayınevi.

Gerek, Ş. ve Aydın, A. R. (2010). *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayınları.

Gökpinar, A. R. (1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 4(1), 1-23.

Göze, A. (1976). *Sosyal Devlet Sistemi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını.

Göze, A. (1981). *Siyasal Düşünceler Tarihi*. İstanbul: Fakülteler Matbaası.

Gözler, K. (2011). *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Gözler, K. (2009), İngiltere’de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı: Malî Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları*, Cilt:1, 365-374.

Gözler, K. (2017). *İnsan Hakları Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Gözler, K. (2019). *Türk Anayasa Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi

Gözübüyük, Ş. ve Kili, S.(1982). *Türk Anayasa Metinleri*. Ankara: AÜSBFY.

Gözübüyük, Ş. ve Tan, T. (1998). *İdare Hukuku Genel Esaslar Cilt I*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Güner, N. (2011). Verginin Kanuniliği İlkesinin Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Vergi Raporu Dergisi*, (140), 96-101.

Güneş, G. (1998). *Verginin Yasallığı İlkesi*. İstanbul: Alfa Yayınları.

Güneş, G. (2008). *Verginin Yasallığı İlkesi*. İstanbul: On İki Levha Yayınları.

Güneş, G. (2011). *Verginin Yasallığı İlkesi*. İstanbul: On İki Levha Yayınları.

- Güneş, G. (2014). *Verginin Yasallığı İlkesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Güneş, G. (1992). *Verginin Yasallığı İlkesi* (Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk: İstanbul.
- Güriz, A. (1990). *Adalet Kavramı*. Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayını.
- Herekman, A. (1988). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Sevinç Matbaası.
- Herekman, A. (1976). *Genel Vergi Kuramı*. Ankara: Kalite Matbaası.
- Hepaksaz, E. ve Akdemir, T. (2010). Türkiye’de Yeni Anayasa Tartışmalarının ve 1982 Anayasasının Vergisel hükümlerinin Toplumsal Sözleşme Teorisi Açısından Değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 35(0), s. 119-147.
- Kaan, O. (2019). 2017 Anayasa Değişikliğinde Yeni Hükümet Sistemi. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1), 22-23.
- Kaneti, S. (1989). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitapevi.
- Kaneti, S. (1984). Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri. *İktisat ve Maliye Dergisi*, 31(1), 28.
- Kaneti, S. (1986/1987). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Özdem Kardeşler Matbaası.
- Kaneti, S. (1994). Anayasa Mahkemesi Kararları’na Göre Yasama Yetkisi ile Yürütmenin Düzenleme Yetkisinin Sınırları. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 54(1-4), 33-44.
- Kapani, M. (2013). *Kamu Hürriyetleri*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (1996). Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi. *Anayasa Mahkemesi Yayınları*, (13), 249-361.
- Karakoç, Y. (2013). *Vergi Yargılaması Hukuku*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi.
- Karakoç, Y. (2014). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Karakoç, Y. (2014). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(2013), 1259-1308.

Karataş Durmuş, N. (2018). *Vergilendirmede Kanunilik, Öngörülebilirlik Ve Adalet İlkeleri Kapsamında AİHM Kararlarına Bakış*. Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

Kartalcı, K. ve Doğan, M. (2013). Anayasa Perspektifinde Vergilendirme Yetkisi Kavramı. *SocialSciences*, 8(3), 116-132.

Kazıcı, Z. (1977). *Osmanlılarda Vergi Sistemi*. İstanbul: Bilge Yayınları.

Kazıcı, Z. (1986). Osmanlılarda Örfi Vergiler Ve Bu Vergilerin Kaynağı Olan Örfi Hukuk. *Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, (4), 286-310.

Kırbaş, S. (2002). *Vergi Hukuku*. Ankara: Siyasal Kitapevi.

Kili, S. ve Gözübüyük, A. (2000). *Türk Anayasa Metinleri – Sened-i İttifaktan Günümüze*. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.

Kumrulu, A. (1979). Vergi Hukukunun Bir kısım Anayasal Temelleri. *AÜHFD*, 36(1), 147-162).

Kumrulu, A. (1981). Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri. *AÜHFD*, 1(4), 147-162.

McKechnie, W. S. (1914). *Magna Carta A Commentary on the Great Charter of King John with an Historical Introduction*. James Maclehose and Sons.

Mosca, G. (1948). Magna Carta'dan XX. Asra Kadar İngiliz Anayasa Hareketleri. *AÜHFD*, 5(1-4), 33-58.

Musgrave, R. A., and Musgrave, P. B. (1984). *Public finance in theory and practice*. New York: McGraw-Hill .

Musulın, J. (1987). *Hürriyet Bildirgeleri MagnaCarta'dan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine*. Çev. Necmi Zeka. İstanbul: Belge Yayınları.

Mutlu, A. C. (2012). Dünyü, Bugünü ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektif. *TBB Dergisi*, (98), 123-154.

- Mutlu, A. (2009). *Tanzimat'tan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*. Ankara: Maliye Bakanlığı SGB Yayınları.
- Mutluer, K., Öner, E. ve Kesik, A.(2011).*Bütçe Hukuku*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Mutluer, K. ve Dayanç, N. (2016). 1982 T.C. Anayasası'nın Vergi Ödevi İle İlgili 73.Maddesinin Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, (419), 10-29.
- Nadaroğlu, H. (1998). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Yayın evi.
- Oktar, A. (2018). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Ozan, B. (2017). *Vergi Mevzuatı ve Uygulamaları*, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Ökçesiz, H. (1998). *Hukuk Devleti*. İstanbul: Afa Yayıncılık.
- Öncel, M., Kumrulu,A. ve Çağan, N. (1992). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öncel M., Kumrulu, A. ve Akkaya, M.(2004). *Uygulamalı Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitapevi.
- Öncel M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2006). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Yayınları.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2010). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2011). *Vergi hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2014). *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2015). *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Öz, E. (2004). *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi
- Özbudun, E. (1992). *1921 Anayasası*, Ankara: Atatürk Araştırma Merkezi Yayınları.
- Özbudun, E. (2005). *Türk Anayasa Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları,

Özer, İ. (1977). *Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları.

Özgenç, S. (2007). Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği. *Vergi Dünyası Dergisi*, (305), 184-193,

Peaslee, A. J. (1956), *Constitutions of Nations, Volume III*, The Hague: Martinus Nijhoff.

Pehlivan, O. (2006). *Vergi Hukuku*. Trabzon: Derya Kitabevi.

Pehlivan, O. (2009). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Derya Kitabevi.

Pehlivan, O. (2011). *Vergi Hukuku*. Trabzon: Murathan Yayın evi.

Pehlivan, O. (2019). *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Saban, N. (2006). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.

SABAN, N. (2009). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Beta Yayınları.

Sağbaş, İ. (2010). *Vergi Teorisi*. Ankara: Ece Matbaası.

Susam, N. (2016). *Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar*. İstanbul: Beta Yayıncılık.

Sheffrin, S.M. (1993). What Does The Public Believe About Tax Fairness. *National Tax Journal*, 46 (3), 301-308.

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

Şener, A. (1990). *Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi*. Ankara: İşaret Yayınları.

Şenyüz, D. (1993). Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*. (35), 207-215.

Şenyüz, D. (1999). Tevkifat Kapsamının Bakanlar Kurulu Kararları İle Belirlenmesinin Yatırım İndirimi Açısından Değerlendirilmesi. *Yaklaşım*, (83), 19-24.

Şenyüz, D. (2005). *Vergi Hukuku Genel Hükümleri*. Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.

Şenyüz, D. (2013). Eşitlik İlkesinin Vergi Yaptırım Hukuku Bakımından Anlamı. *Vergi Yaptırım Hukuku Sisteminin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılması*. İstanbul: İKÜ Hukuk Fakültesi

Şenyüz, D., Erdem, M. ve Tatlıoğlu, İ. (2016). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Yayın Dağıtım.

Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2017). *Vergi Hukuku*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2019). *Vergi Hukuku*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Talas, C. (1981-1982). Sosyal Haklar ve Türk Anayasalarında Sosyal Hakların Evrimi. *İnsan Hakları Yıllığı Dergisi*, 3(4), 38-75.

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

Tanör, B. (2008). *Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri*. İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.

Taşdelen, A. (2010). Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler. *AÜHFD*. 59(4), 767-795.

Taşdöğen, S. (2021). Temsilsiz Vergi Olmaz İlkesi Bağlamında Magna Carta'ya Farklı Bir Bakış. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(40), 120-142.

Tavşancı, A. (2004). Türkiye'de Yerel İdarelerin Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(1), 1-14.

Tekbaş, A. (2007). *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi (Yayınlanmamış Doktora Tezi)*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İzmir.

Tekbaş, A. (2012). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2010(12), 123-191.

Tekin, A. ve Gümüş, Ö. (2014). 1982 Anayasasında Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (39), 243-258.

Tekir, S. (1987). *Vergi Teorisi*. İzmir: Aklıselim Ofset Matbaacılık.

Teziç, E. (1972). *Türkiye’de 1961 Anayasası’na Göre Kanun Kavramı*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi yayını.

Tikveş, Ö. (1978). Türkiye’nin Anayasal Gelişmeleri (1876-1976). *Danıştay Dergisi*, 34(26/27), 27.

Tuncay, C. A. (2015). Magna Carta (Büyük Ferman). *Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(135), 7-28.

Turhan, S. (1982). *Vergi Teorisi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.

Turhan, S. (1993). *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi

Tüğen, K. (2014). Devlet Bütçesi. İzmir: Bassaray Matbaası.

Türk, İ. (2005). Kamu Maliyesi. Ankara: Turhan Kitabevi.

Tosuner, M. (1994). Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi. *Yaklaşım Dergisi*, (20), 47.

Tosuner, M. ve İnneci, A. (2018). Kanunilik İlkesi Bağlamında Maliye Bakanlığı’nın Usul ve Esas Belirleme Yetkisi. *Research Journal of Public Finance*, 4(1), 1-15.

Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2019). *Vergi Usul Hukuku*. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.

Uluatam, Ö. ve Methibay, Y. (2000). *Vergi Hukuku*. Ankara: İmaj Yayıncılık.

Uluatam, Ö. ve Methibay, Y. (2001). *Vergi Hukuku*. Ankara: İmaj Yayıncılık.

Üçok, C. ve Mumcu, A. (1976). *Türk Hukuk Tarihi*, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.

Üçok, C., Mumcu, A. ve Bozkurt, G. (2007). *Türk Hukuk Tarihi*. Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.

Ünsal, A. (1980). *Siyaset ve Anayasa Mahkemesi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.

Üstün, Ü. S. (2006). *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*. Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 14(1), 217-285

Üstün, Ü. S. (2007). *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*. Ankara: Turhan Yayınevi.

Üzeltürk, H. (2011). Vergilerin Kanuniliği - Kanunların Meşruluğu Yüzyılların Serüveni Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi. 25. *Türkiye Maliye Sempozyumu* (116-140). Ankara: Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Şişman, G. (2009). Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme Ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(2), 31-48

Vatansever Öztürk, M. (2015). Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 16(Özel Sayı 2014), 4815-4841.

Yakar, S. ve Budak, T. (2013). Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: “Sıfır Oran”ın Anlamı. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 22(1), 399-426.

Yılmaz, G. A. (2009). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Yücekök, A. (1983). *Siyaset Sosyolojisi Açısından Türkiye’de Parlamantonun Evrimi*. Ankara: Anka Kitabevi.

Yüzbaşıoğlu, N. (2003). *Anayasa Hukukunun Temel Kavramları ve Türk Anayasa Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Wiseman, H. V. (1966), *Magna Carta Efsanesi*. Çev. Münci Kapani. Ankara: AÜHF Yayınları.

AYM, E. 1965/25, K. 1965/57, 26/10/1965.

AYM, E. 1967/41, K. 1969/57, 25/10/1969.

AYM, E. 1970/55, K. 1971/57, 15/06/1971

AYM, E.1973/32, K.1974/11, 25/02/1973.

AYM, E.1973/37, K. 1975/23, 26/03/1974.

AYM, E. 1977/109, K. 1977/131, 29/11/1977.

AYM, E. 1986/20, K. 1987/9, 31/03/1987.

AYM, E. 1988/9, K. 1988/28, 27/09/1988.

AYM, E.1994/85,K.1995/35, 13/07/1995.

AYM, E.1995/4, K.1995/28, 06/07/1995.

AYM, E.1996/73, K. 1988/41, 25/06/1988.

AYM, E. 1999/6, K. 1999/13, 11/05/1999.

AYM, E. 1999/51, K. 2001/63, 28/03/2001.

AYM, E. 2001/3, K. 2005/4, 06/01/2005

AYM, E. 2001/36, K.2003/3, 21/11/2003.

AYM, E. 2002/112, K. 2003/133, 10/4/2003.

AYM, E. 2003/33, K. 2004/101, 15/7/2004.

AYM, E. 2003/48, K. 2003/76, 23/07/2003.

AYM, E. 2003/73, K. 2003/86, 07/10/2003

AYM, E. 2004/14, K. 2004/84, 22/10/2005.

AYM, E. 2005/73, K. 2008/59, 21/2/2008.

AYM, E. 2006/95, K. 2009/144, 15/10/2009.

AYM, E. 2006/124, K. 2009/146, 15/10/2009.

AYM, E. 2008/46, K. 2008/163, 13/11/2008.

AYM, E. 2009/39, K. 2011/68, 28/04/2011.

AYM, E. 2009/63, K. 2011/66, 14/04/2011

AYM, E. 2010/62, K. 2011/175, 29/12/2011.
AYM, E. 2010/11, K. 2011/153, 17/11/2011.
AYM, E. 2010/80, K. 2011/178, 29/12/2011.
AYM, E. 2010/93, K. 2012/20, 09/02/2012.
AYM, E. 2011/13, K. 2012/45, 22/03/2012.
AYM, E. 2011/16, K. 2012/129, 27/09/2012.
AYM, E. 2011/111, K. 2012/56, 11/04/2012.
AYM, E. 2012/102, K. 2012/207, 27/12/2012.
AYM, E. 2012/149, K. 2013/63, 22/5/2013
AYM, E. 2012/158, K. 2013/55, 10/04/2013.
AYM, E. 2013/15, K. 2013/131, 14/11/2013.
AYM, E. 2013/32, K. 2013/112, 10/10/2013.
AYM, E. 2013/66, K. 2014/19, 29/01/2014.
AYM, E. 2013/95, K. 2014/176, 13/11/2014.
AYM, E. 2013/158, K. 2014/68, 27/03/2014
AYM, E. 2014/72, K. 2014/141, 11/09/2014.
AYM, E. 2014/109, K. 2017/., 20/09/2017.
AYM, E. 2014/176, K. 2015/53, 27/05/2015.
AYM, E. 2014/183, K. 2015/122, 30/12/2015.
AYM, E. 2015/43, K. 2015/101, 12/11/2015.
AYM, E. 2016/13, K. 2016/127, 22/06/2016.
AYM, E. 2016/16, K. 2016/37, 05/05/2016.
AYM, E. 2016/150, K. 2017/179, 28/12/2017.
AYM, E. 2017/117, K. 2018/28, 28/02/2018.
AYM, E. 2019/16, K. 2019/15, 14/03/2019.

AYM, E. 2019/106, K. 2019/100, 25/12/2019.

AYM, E. 2019/108, K. 2019/101, 25/12/2019.

AYM, B. Numarası, 2013/6842, 20/04/2016.

AYM, Tahsin Erdoğan, B. No: 2012/1246, 6/2/2014.

AYM, A.N.A., B. No: 2014/109, 20/09/2017.

AYM, İskenderun Demir ve Çelik A.Ş., B.No: 2015/941, 25/10/2018

Ahmet Sağlam, B. No: 2013/3351, 18/9/2013.

Mehmet Akdoğan vd., B. No: 2013/817, 19/12/2013.

Mehmet Arif Madenci, B. No: 2014/13916, 12/1/2017.

Necmiye Çiftçi vd., B. No: 2013/1301, 30/12/2014.

Allesh ve diğerleri/Avusturya Kararı, Başvuru No:18168/91, 01/12/1993.

Guberina/Hırvatistan, B. No: 23682/13, 22/3/2016.

Spacek/ Çek Cumhuriyeti, Başvuru No:26449/95, 09/11/1999.

Serkov/Ukrayna Kararı, Başvuru No:39766/05, 07/07/2011.

Shchokin/Ukrayna, Başvuru No:23759/03, 37943/06, 14/10/2010.

Yehova şahitleri/ Fransa, Başvuru No:8916/05, 30/06/2011

Yukos /Rusya, Başvuru No: 14902/04, 20/09/2011

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, E.1985/5, K.1989/3, 03/07/1989.

Danıştay idare Davaları Genel Kurulu'nun E. 1997/645, K. 1999/41.

08.12.2021 tarih ve 4892 sayılı cumhurbaşkanı kararı.