

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI

**VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASI
VE VERGİLENDİRMEDE KANUNİLİK İLKESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

FARUK ÖZDEDE

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Emine KOBAN

GAZİANTEP, Nisan – 2024

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI

Tezin Başlığı: Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Vergilendirmede
Kanunilik İlkesi

Adı ve Soyadı: Faruk ÖZDEDE

Tez Savunma Tarihi: 30.04.2024

Prof. Dr. Emine KOBAN danışmanlığında hazırlanan bu tez tarafımızca okunmuş,
kapsam ve niteliği açısından oy birliği ile bir Yüksek Lisans tezi olarak kabul
edilmiştir.

Jüri Üyeleri:

İmzası

Prof. Dr. Emine KOBAN

Doç. Dr. Ahmet BOZDAĞ

Dr. Öğr. Üyesi Hakan KAŞKA

Bu tezin gerekli şartları sağlayarak yukarıda belirtilen jüri tarafından Yüksek Lisans
tezi olarak kabul edildiğini onaylarım.

Prof. Dr. Emine KOBAN

Enstitü ABD Başkanı

Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı

Prof. Dr. Mehmet SOĞUKÖMEROĞULLARI

SBE Müdürü

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

İmza:

Adı ve Soyadı: Faruk ÖZDEDE

Öğrenci Numarası: 220526111021

Tezin Savunma Tarihi: 30/04/2024

ÖZET

VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASI VE VERGİLENDİRMEDE KANUNİLİK İLKESİ

ÖZDEDE, Faruk

Yüksek Lisans Tezi

Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Emine KOBAN

Nisan-2024, 105 sayfa

Vergi ve vergilendirme konusu uygarlık tarihi kadar eskidir. Bu konu zaman zaman toplumu ve devleti yönetenler ile yönetilenler arasında anlaşmazlık konusu olmuştur. Vergilendirmede kanunilik ilkesinin ortaya çıkması ve sonrasındaki gelişmeler ile vergilendirme bugünkü şeklini almıştır. Bu gelişmeler vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması şeklinde bir gelişim göstermiştir. Bu sınırlandırmalar yapılırken ise bir takım ilkeler ortaya konulmuştur. Bu süreçte ortaya çıkan ilkelerden birisi de verginin kanuniliği ilkesidir. Günümüz demokratik devletlerinde vergilendirme yetkisi yasama organındadır. Ancak yasama organı bu konuda sınırsız yetkiye sahip değildir. Yasama organı vergilendirme yetkisini kullanırken bir takım ilkelerle bağlıdır. Bu ilkeler anayasalarda yer almaktadır. Vergilerin bu ilkeler gözetilerek konulması gerekmektedir. Bu tezle verginin anayasal ilkelerinden olan verginin kanuniliği ilkesi ele alınmıştır. Verginin teorik gelişimi ve tarihsel gelişimi gözden geçirilmiş ve verginin amacı ortaya konduktan sonra anayasal haklar ile vergi ilişkisi incelenmiştir. Vergi ödevi, bu ödevi ortaya çıkaran vergilendirme yetkisi ele alındıktan sonra vergilendirme yetkisinin yasama ve yürütme organları arasındaki paylaşımı konu edilmiştir. Anayasal ilkelerin gelişimi ve vergi hukukuna ilişkin anayasal ilkeler özellikle verginin kanuniliği ilkesi özelinde sunulmuştur. Bu çalışmanın konusu ile ilgili Anayasa Mahkemesi ve Danıştay kararları incelenerek konuya pratik hukuk açısından nasıl bakıldığı ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Anahtar sözcükler: Anayasa, Kanunilik, Vergi, Vergilendirme Yetkisi, Vergilendirmenin Anayasal İlkeleri.

ABSTRACT

LIMITATION OF TAXATION AUTHORITY AND THE PRINCIPLE OF LEGALITY IN TAXATION

ÖZDEDE, Faruk

Master Thesis

Department of Public Law

Supervisor: Prof. Dr. Emine KOBAN

April-2024, 105 page

The subject of tax and taxation is as old as the history of civilization. This issue has occasionally been a matter of disagreement between those who govern society and the state and those who are governed. With the emergence of the principle of legality in taxation and subsequent developments, taxation took its current form. These developments have resulted in the limitation of taxation authority. While making these limitations, some principles were put forward. One of the principles that emerged in this process is the principle of legality of tax. In today's democratic states, the power to tax lies with the legislature. However, the legislature does not have unlimited authority in this regard. The legislature is bound by a number of principles when exercising its taxation power. These principles are included in constitutions. Taxes must be imposed by taking these principles into consideration. In this thesis, the principle of legality of tax, which is one of the constitutional principles of tax, is discussed. The theoretical and historical development of tax was reviewed and after the purpose of tax was revealed, the relationship between constitutional rights and tax was examined. After discussing the tax duty and the taxation power that creates this duty, the sharing of the taxation power between the legislative and executive bodies is discussed. The development of constitutional principles and constitutional principles regarding tax law are presented, especially in terms of the principle of legality of tax. By examining the decisions of the Constitutional Court and the Council of State regarding the subject of this study, it has been tried to reveal how the issue is viewed from the perspective of practical law.

Keywords: Constitution, Legality, Tax, Taxation Authority, Constitutional Principles of Taxation.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
İÇİNDEKİLER	iii
KISALTMALAR	vi

GİRİŞ

I. BÖLÜM

VERGİLENDİRME YETKİSİ

1.1. Verginin Amacı	4
1.2. Vergilendirme Yetkisi	6
1.3. Vergilendirme Yetkisinin ve Verginin Kanuniliği İlkesinin Tarihsel Süreci	8
1.3.1. İlk Çağlarda Vergilendirmenin Tarihsel Süreci	10
1.3.2. Orta Çağ ve Yakın Çağda Vergilendirmenin Tarihsel Süreci	11
1.3.2.1. Magna Carta	12
1.3.2.2. İngiliz Haklar Bildirgesi (Petition of Right) ve İngiliz İnsan Hakları Bildirgesi (Bill of Rights)	13
1.3.2.3. Virginia İnsan Hakları Bildirisi	15
1.3.2.4. ABD Bağımsızlık Bildirgesi	16
1.3.2.5. Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi	16
1.3.2.6. Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Bildirisi	17
1.3.3. Türk Hukukunda Vergilendirmenin Tarihsel Süreci	18
1.3.3.1. Osmanlı Devleti Dönemi	19
1.3.3.1.1. Sened-i İttifak	22
1.3.3.1.2. Tanzimat Fermanı (Gülhane Hatt-ı Hümayunu)	23
1.3.3.1.3. Islahat Fermanı	24
1.3.3.1.4. Kanun-i Esasî	24
1.3.3.2. Cumhuriyet Dönemi	26
1.3.3.2.1. 1921 Anayasası	26

1.3.3.2.2. 1924 Anayasası	26
1.3.3.2.3. 1961 Anayasası	27
1.3.3.2.4. 1982 Anayasası	28

II. BÖLÜM

VERGİLENDİRMEDE KANUNİLİK İLKESİ

2.1. Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Alanda Sınırlandırılması	31
2.2. Vergilendirme Yetkisinin Ulusal Alanda Sınırlandırılması	32
2.2.1. Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Temeli ve Sınırları	34
2.2.2. Vergilendirmeye İlişkili Anayasa Hükümleri	35
2.2.2.1. Cumhuriyetin Nitelikleri (Madde 2)	35
2.2.2.1.1. Hukuk Devleti	36
2.2.2.1.2. Sosyal Devlet	39
2.2.2.2. Kanun Önünde Eşitlik (Madde 10)	41
2.2.2.3. Mülkiyet Hakkı (Madde 35)	42
2.2.2.4. Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar (Madde 38)	42
2.2.2.5. Vergi Ödevi (Madde 73)	43
2.2.3. Vergilendirmenin Anayasal İlkeleri	44
2.2.3.1. Verginin Genelliği İlkesi	45
2.2.3.2. Eşitlik İlkesi	46
2.2.3.3. Hukuki Güvenlik İlkesi	47
2.2.3.3.1. Vergilendirmede Belirlilik İlkesi	48
2.2.3.3.2. Vergi Kanunlarının Geriye Yürümemesi İlkesi	49
2.2.3.3.3. Kıyas Yasağı	51
2.2.3.4. Vergi Yükünün Adaletli Dağılımı İlkesi	52
2.2.3.5. Ödeme Gücüne Göre Vergilendirme ve Ölçülülük İlkesi	53
2.2.3.6. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi	54
2.3. Vergilendirmenin Anayasal İlkesi Olarak Kanunilik İlkesi	55
2.3.1. Vergilendirmede Yasamanın Yetkisi	57
2.3.2. Vergilendirmede Yürütmenin Yetkisi	60
2.3.2.1. Vergilendirme Alanında Yürütme Organına Yetki Verilmesinin Sebebi.....	64
2.3.2.2. Türk Vergi Kanunlarında Cumhurbaşkanlığı Kararlarının Kapsamı ..	66
2.3.2.3. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri	68
2.3.2.3.1. Olağan Hallerde Uygulanacak Hükümler	69

2.3.2.3.2. Olağanüstü Hallerde Uygulanacak Hükümler	69
---	----

III. BÖLÜM

YÜKSEK MAHKEME KARARLARI ÇERÇEVESİNDE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASI VE VERGİLENDİRMEDE KANUNİLİK İLKESİ

3.1. Konu İle İlgili Genel Açıklama	71
3.2. Danıştay Kararları	72
3.3. Anayasa Mahkemesi Kararları	77

SONUÇ VE ÖNERİLER

KAYNAKLAR	100
-----------------	-----

KISALTMALAR

age:	Adı Geçen Eser
agm:	Adı Geçen Makale
agt:	Adı Geçen Tez
ABD:	Ana Bilim Dalı
AYM:	Anayasa Mahkemesi
AMKD:	Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi
AÜHFD:	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
B:	Baskı
C:	Cilt
Çev:	Çeviren
DDDK:	Danıştay Dava Daireleri Kurulu
DD:	Danıştay Dergisi
DİBK:	Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı
e.t:	Erişim Tarihi
E:	Esas
f:	Fıkra
K:	Karar
m:	Madde
RG:	Resmi Gazete
s:	Sayfa
ss:	Sayfa sayısı
S:	Sayı
T:	Tarih
TBB:	Türkiye Barolar Birliği
VDDK:	Vergi Dava Daireleri Kurulu
Y:	Yıl

GİRİŞ

Bir devletin, devlet olmaktan kaynaklı bir takım görev ve sorumlulukları vardır. Özellikle devletin sosyal içerikli sorumluluklarının olması gerektiği anlayışının gelişimi ile birlikte, ülkenin güvenliğinin sağlanması, adalet hizmetlerinin yerine getirilmesi, vatandaşların kendi aralarındaki ve devlet ile vatandaşları arasındaki ilişkilerin sürdürülmesi gibi görevler devlet olarak yapılanan bu büyük teşkilatın görev ve sorumlulukları arasına girmiştir. Devletin bu görev ve sorumluluklarını yerine getirebilmesi için de mali bir güce sahip olması gerekmektedir. Devletin, mali güce sahip olması adına cebri, zorunlu ve tek taraflı olarak vergi koyması ve bu vergiyi toplaması gereklidir.

Devlet gelir kaynağı olan vergileri, vergilendirme yetkisini kullanarak yürürlüğe koymakta ve toplamaktadır. Ancak bu vergilendirme keyfi ve sınırsız bir yetki olarak düşünülemeyecektir. İnsanlığın ve devletlerin tarihsel sürecine baktığımızda tarihsel olayları meydana getiren gelişmelerin önemli bir kısmının vergi ve vergilendirme kaynaklı olduğu görülmektedir. Devletlerin kendi aralarındaki savaşlar, bir devlet içerisinde çıkan isyanlar, bu savaş ve isyanlar sonucunda ilan edilen bildirgeler ve yapılan anlaşmalar çoğunlukla vergi kaynaklı olagelmıştır. Bu anlaşmaların ve de özellikle ilan edilen bildirgelerin büyük bir bölümünün vergilendirmenin sınırlandırılması yönünde gelişim gösterdiği de görülmektedir. Yine dünya siyasi tarihindeki anayasal hareketlerin önemli bir bölümünü verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasındaki gelişmeler ve değişiklikler oluşturmuştur.

Vergilendirme yetkisinin bu denli önem arz etmesinin sebebi de devletin en önemli yetkilerinden birinin vergilendirme yetkisi olmasıdır. Vergilendirmenin doğrudan bireyin hayatına etki etmesi ve bireyin malvarlığı üzerinde bir takım değişmelere sebep olması muhakkak ki bu konuda önemli bir rol oynamaktadır. Bu sebeple vergilendirme yetkisinin, devletin ilk kısıtlanan yetkilerinden biri olması şaşırtıcı değildir. Bu yetkinin bir metne bağlanması, sınırlandırılması ve çerçevesinin çizilmesi anayasal gelişmelerde önemli bir yer edindiği gibi devletlerin

demokratikleşme hareketlerinde de önem kazanmıştır. Devleti oluşturan unsurlardan biri olan bireylerin hayatına etki eden bu önemli konunun, yine bireylerin temsilcileri tarafından ve temsilcilerin faaliyetlerini yürüttüğü parlamentolarca yapılması fikri demokrasinin gelişimine hiç şüphesiz büyük bir katkıda bulunmuştur. Böylelikle dolaylı da olsa kişilerin bu sürece katılımının sağlanması verginin meşruiyetin sağlanması adına önemli bir adım olarak görülebilir.

Vergi günümüzde para olarak ve kişinin iradesine bakılmaksızın alınan, hukuk kuralları içerisinde kanun ile salınan ve toplanan değeri ifade eder. Verginin ödenmemesi durumunda cebri yollara başvurularak tahsil edilir. Bu bakımdan verginin ve vergilendirmenin kişi özgürlüğüne müdahale oluşturduğu açıktır. Bu sebeple alınan verginin meşruiyeti büyük bir önem arz etmektedir. Verginin kanuniliği ilkesi de bu meşruiyeti sağlayacak en temel argüman olarak görülmektedir.

Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve vergide kanunilik ilkesinin ele alındığı bu tez üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergilendirme yetkisi tanımlanmış ve verginin amacı ortaya konulmuştur. Hemen ardından verginin kanuniliği ilkesinin ve vergilendirme yetkisinin tarihsel süreçteki gelişim süreci ele alınmıştır. İkinci bölümde vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve bu sınırlandırılmanın anayasal temelleri ortaya konulmuştur. Bu bağlamda verginin anayasal ilkeleri özellikle kanunilik ilkesi temelinde incelenmiştir. Sonrasında vergilendirme yetkisinin, yasama ve yürütme organları açısından durumu konu edilmiştir. Üçüncü bölümde ise Danıştay ve Anayasa Mahkemesi kararlarında vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve vergilendirmede kanunilik ilkesinin ne şekilde yer aldığı konusu sunulmaya çalışılmıştır.

Tezin hazırlanma amacı, verginin ve vergilendirme yetkisinin anayasal gelişim süreci içerisindeki gelişimi ve vergilendirme yetkisinin kullanımı konusundaki bilgilerin ortaya konulması ve bu bağlamda vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasının anayasal düzenlemeler çerçevesinde değerlendirilmesinin verginin kanuniliği bakımından önemini ortaya koymaktır. Ayrıca tezde, vergilendirme faaliyetlerinin, anayasal çerçeveyi ve verginin kanuniliği ilkesini esnetecek faaliyet ve yorumlar ile zedelenmemesi ve bu bakımdan vergilendirmenin kanunlara dayanması, aksi durumun verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturacağını ortaya koymak ve bu çerçevede çıkan sonuçların değerlendirilerek

yorumsal bir katkının sağlanması amaçlanmıştır. Yine tezin bir diğer amacı, Anayasa Mahkemesi kararlarının incelenmesi ve bu bağlamda, Anayasa Mahkemesi'nin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve verginin kanuniliği ilkesi bağlamında, anayasal vergilendirme ilkeleri üzerindeki görüşlerini değerlendirmek de bulunmaktadır. Tez; Anayasa, kanun, Anayasa Mahkemesi kararları, Danıştay kararları, doktrindeki görüşler ile ayrıntılı literatür taraması ile ortaya konulmuştur.



BÖLÜM I

VERGİLENDİRME YETKİSİ

Vergilendirme bir devletin egemenlik haklarından biridir. Ancak devletin sahip olduğu bu güç sınırsız değildir. Zira vergilendirme kişiler üzerinde doğrudan etkisi olan işlemler bütünüdür. Bu nedenle vergilendirmenin kanuni sınırlar dâhilinde yapılması ve öngörülebilir olması önemli bir husustur. Bu durum en başta hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Zira hukuk devleti kamu düzenini kanunlar ile sağlarken çıkarılan kanunlara öncelikle devlet kurumlarının uyması ve vatandaşların da kanunlara uymasında denetleyici rolde olması beklenmektedir. Devletin vergilendirme yetkisi de bu çerçevededir. Buna göre devlet vergiyi yasayla koyacak, değiştirecek ve kaldıracaktır. Bu, bireyler için hukuki güvenlik sağladığı gibi vergiyi belirli kılararak bir öngörülebilirlik sağlayacak ve aynı zamanda keyfiliği önleyecektir. Konunun daha iyi anlaşılması adına öncelikle verginin amacının anlaşılması gerekmektedir.

1.1. Verginin Amacı

Devlet üstlenmiş olduğu sorumlulukları ve görevlerini finanse etmek için uygun finansal araçlara ihtiyaç duymaktadır. Zira devlet, gelir kaynağına sahip olmadığında hareket etme yeteneğinden ve dolayısıyla siyasi gücün önemli bir aracından yoksun olurdu.¹ Aynı zamanda vergi salmak devletin egemenlik haklarından bir tanesidir. Devletin egemenlik haklarından doğan yetkilerini

¹ Mike Wienbracke, “Begriffliche und Verfassungsrechtliche Grundlagen des Steuerrechts”, *JuS* 2019, 673.

kullanabilmesi için de kaynağa ihtiyacı vardır. Bu kaynağı oluşturan en önemli kalem ise toplanan vergilerdir.

Bu nedenle devletin üstlendiği görevleri yerine getirirken ihtiyaç duyduğu kamu gelirlerinin arasında en önemli paya sahip olanı, vergilerdir. Vergi gelirlerinin içeriğine bakıldığında da üç temel ödeme gücü göstergesi olan gelir, servet ve harcamalar üzerinden vergi alındığı görülmektedir. Vatandaşın vergisini vermesi aynı zamanda geri kalan malını güven altına almasını ve ondan istediği gibi faydalanmasını sağlar.²

Bu sebeple vergi konusu bireylerin yaşamında önemli bir yere sahiptir.³ Zira bir devleti oluşturan unsurlardan birisi de insan yani birey unsurudur. Bireyler hayatlarının birçok aşamasında devletle iç içe ve ilişki içerisinde. İşte bu ilişkilerden belki de en yoğun olanlardan biri de hiç şüphesiz vergi konusudur. Zira bireyler hayatının her alanında vergi ve vergilendirme olgusu ile karşı karşıya gelmektedir. Bunda toplumu oluşturan bireylerin bir arada yaşaması büyük etkindir. Bu birliktelik toplumda birçok iş bölümü meydana getirir. Bu iş bölümü organizasyonunun iyi bir şekilde yürütülebilmesi için devlet denilen yapı ortaya çıkmıştır. Devletin bu düzeni sağlaması için de mali olanaklara sahip olması gerektiği açıktır. Devletin bu iş ve işlemler için bir bütçeye sahip olması ve bunun için de vergi toplanması ihtiyacı doğmuştur. Zira vergi, aynı zamanda kamu giderlerini finanse etmek için devletin giderlerine katılmaktır. Bu giderler kamusal ihtiyaçları karşılamak için yapılan kamu harcamalarıdır.⁴

1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesi ile de verginin temel amaç ve ilkeleri düzenlenmiştir. Buna göre;

"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir."⁵

² Montesquieu, *Kanunların Ruhu Üzerine*, çev. Fehmi Baldaş (İstanbul: Hiperlink Yayınları, 2011), 237.

³ Ahmet Burçin Yereli vd., "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi* 161, (2011), 22.

⁴ Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (Ankara: Seçkin, 2.Baskı, 2013), 37-38.

⁵ www.mevzuat.gov.tr. erişim: 13 Mayıs 2019

Anayasa, vergi hukukunun temel kaynaklarından bir tanesidir. Zira anayasa normlar hiyerarşisinin en tepesindedir ve altta yer alan normlar anayasaya uygun olmalıdır.⁶ Modern anayasalarda vergilerle ilgili düzenlemeler mevcuttur. Bu bakımdan verginin temel amaç ve ilkelerinin anayasal olarak ortaya konulması önemlidir.

1.2. Vergilendirme Yetkisi

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanmaktadır.⁷ Vergilendirme yetkisi bir devletin ülkesi üzerindeki egemenlik göstergelerindendir. Ülkemizde devlet bu yetkiyi normlar hiyerarşisinin en üstünde bulunan Anayasa'dan almaktadır. Egemenlik, 1982 Anayasası'nda 6. maddede düzenlenmiştir. Anayasa'nın 6. maddesi ile egemenlik yetkisinin asıl sahibinin kim olduğu ve bu yetkinin kimler tarafından nasıl kullanılacağı gibi hususlar düzenlenmiştir. Buna göre;

“Egemenlik, kayıtsız şartsız Milletindir. Türk Milleti, egemenliğini, Anayasa'nın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır. Egemenliğin kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasa'dan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz.”⁸

Anayasa metninde egemenlik yetkisinin millete ait olduğu açıkça ortaya konmuştur. Dolayısıyla vergilendirme yetkisi de esasında millete aittir. Yalnız bu yetki milli irade vasıtasıyla göreve getirilen organlar aracılığıyla kullanılacaktır. Anayasa'nın 7. ve 8. maddelerinde ise, yasama yetkisi ve yürütme yetkisi ve görevi vücut bulmuştur. Buna göre; “Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindir. Bu yetki devredilemez.” ve “Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı tarafından, Anayasa'ya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.”⁹ Buna göre ülkemizde vergiyi koyacak, kaldıracak ve değiştirecek olan TBMM'dir. Zira Anayasa'nın 87. maddesine göre kanunları koyma, değiştirme

⁶ Zehra Odyakmaz vd., *Anayasa Hukuku-İdare Hukuku* (İstanbul: On iki Levha, 15.Baskı, 2012), 3.

⁷ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi* (İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982),’den aktaran Emrah Akın, “Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Temeli ve Sınırları”, KPMG Bölüm I: Ulusal Düzeyde Sorumlu Vergicilik, 12., erişim: 24 Eylül 2018, <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-emrah-akin.pdf>,

⁸ www.mevzuat.gov.tr. erişim:13 Mayıs 2019

⁹ www.mevzuat.gov.tr. erişim:13 Mayıs 2019

ve kaldırma görevi TBMM'nindir ve bu yetki Anayasa'nın 7. maddesi gereği devredilemezdir. Ancak Anayasa'nın 73. maddesi bu kuralın istisnasını oluşturmaktadır.¹⁰

Vergi Hukuku kamu hukuku ve özel hukuk sınıflandırması içerisinde kamu hukuku içerisinde yer almaktadır. Bunun en temel nedeni vergilendirme işleminin devlet tarafından ve egemenlik gücü kullanılarak yapılmasından kaynaklanmaktadır.¹¹ Vergi hukuku ilişkisi, kişiler ve idare arasında vergilendirmeden doğan ilişkidir. Vergi ödevlisi ise, vergi hukuku ilişkisi içinde hak ve ödevlere sahip olan kişilerdir.¹²

Bu nedenle verginin alınabilmesi için devlet ile vergi mükellefi arasında hukuki ilişkinin kurulabilmesi önemlidir. Vergi bir devletin egemenlik yetkisi olup verginin alınabilmesi için vergi yükümlüsünün de devletin egemenliği altında olması gereklidir.¹³ Vergilendirme bir borç alacak ilişkisidir. Doğal olarak bir taraf vergi alacaklısı diğer taraf ise vergi borçlusudur. Vergi alacaklısı devlet iken vergi borçlusudur ise gerçek ve tüzel kişilerdir. Dolayısıyla vergilendirme yetkisi devletindir. Devlet fiili ve hukuki zorlama gücüne sahip olarak bu talebini gerçekleştirmektedir.¹⁴ Zira vergilendirme zorunlu olarak yapılan bir para transferidir. Bireyler arasında yapılan diğer para transferi yoluyla bu yönüyle ayrılmaktadır. Vergilendirme olayı tarihin ilk örgütlü toplumlarıyla birlikte kendini göstermeye başlamıştır.¹⁵

Vergiyi, mükelleflerden toplama yetkisi devletin münhasır yetkileri arasındadır. Vergi, devlet tarafından doğrudan doğruya toplanabileceği gibi devletin

¹⁰ Bünyamin Gürpınar vd., "Türk Anayasal Sistemindeki Vergilendirme İlkelerinin Anayasa Mahkemesi Kararları Perspektifinden Analizi", *Ankara Üniversitesi Yayınları* 243, Ankara, (2009), 868.

¹¹ Mualla Öncel vd., *Vergi Hukuku*, (Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 2.Baskı, 1.Cilt, 1985), 3.

¹² Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 81.

¹³ Billur Yaltı Soydan, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları* (İstanbul: Beta Yayın Dağıtım, 1995), 17'den aktaran Gözde Erkin, "Türk Hukuku'nda Vergilendirme Yetkisi", 1114., erişim: 24 Eylül 2018, <https://journal.yasar.edu.tr/wp-content/uploads/2014/01/3-G%C3%B6zde-ERK%C4%B0N.pdf>,

¹⁴ Kerim Gök, "Vergi Direncinin Gelişimi", *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi* XXII S.1 (2007), 144.

¹⁵ Gürpınar vd., "Türk Anayasal Sistemindeki Vergilendirme İlkelerinin Anayasa Mahkemesi Kararları Perspektifinden Analizi", 861.

vazifelendirdiği başka bir kamu tüzel kişilik vasıtasıyla da toplanabilir. Vergiyi tahsil yetkisi de ancak yasama organı tarafından verilebilir.¹⁶

Vergilendirme yetkisi, yapısına göre devlet şekillerinin gösterdiği farklılıklara göre değişmektedir. Üniter devletlerde vergilendirme yetkisi yasama ve yürütme organları arasında paylaştırılmıştır. Federal devletlerde ise vergilendirme yetkisi federal devlet ve federe devletler arasında pay edilmiştir.¹⁷

Ülkemizdeki yerel yönetimler ile vergilendirme hususuna bakıldığında Anayasa’da vergilendirme konusunda yerel yönetimlere verilmiş herhangi bir yetki yoktur. Bununla birlikte il özel idareleri ve belediyeler genel bütçe vergi gelirlerinden belli oranlarda pay almaktadırlar. Yine il özel idaresinin ve belediyelerin gelirleri arasında, yasalarla gösterilen vergi, resim, harç ve katılım payları da bulunmaktadır.¹⁸

1.3. Vergilendirme Yetkisinin ve Verginin Kanuniliği İlkesinin Tarihsel Gelişim Süreci

Verginin kanuniliği ilkesi bugünkü halini bir anda almış değildir. Bunun için uzun bir tarihsel süreç içerisinde büyük mücadelelerin yaşanması gerekmiştir. Tarihsel gelişim süreci incelendiği zaman yaşanmış birçok isyanın temelinde vergilerin yatmakta olduğu görülmektedir. Yaşanan bu isyanlar kimi zaman kabul edilen bir belgeyle veya anayasayla sonuçlanmıştır. Bu belgelerle ve anayasalarla vergilendirmede keyfiliğin önlenmesi ve verginin bir takım temel prensipler çerçevesinde alınması amaçlanmıştır. Getirilen en önemli ilkelerden biri de hiç şüphesiz, “kanunsuz vergi olmaz ilkesidir”. Bu ilkeyle vergilerin meşruiyetinin ve talep edilmesinin ancak kanunla olabileceği hüküm altına alınmıştır. Böylece vergi hukuku anayasal hareketlerle birlikte gelişme gösteren bir hukuk halini almıştır. Böylelikle vergiler kanunla konulmaya başlanmıştır.¹⁹

¹⁶ Gülseren Ballar, *Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Anayasa Mahkemesi Kararlarıncı İncelenmesi*. (İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2019), 8.

¹⁷ Zühre Elvan, *Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisinin Karşılaştırılmalı Hukuk Açısından İncelenmesi*. (Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2017), 39.

¹⁸ Mustafa Ökmen – Bekir Parlak, *Yerel Yönetimler*, (Ankara: Orion Kitabevi, 3.Baskı, 2013), 237., 269.

¹⁹ Müge Vatansever Öztürk, “Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.16, Özel Sayı (2014), 4815-4816.

Siyasal iktidarın vergilendirme yetkisinde sınırlamaya gidilmesi demokrasilerin gelişim göstermesiyle birlikte meydana gelmiştir. Daha doğrusu ilk demokrasi mücadeleleri keyfi vergilendirilmelere karşı itiraz sonucu yapılmıştır.²⁰ Vergilendirme yetkisinin tarihsel gelişiminin demokratik rejimlerin gelişimi ile doğru orantılı olarak ilerlediğini söylemek mümkündür. Halkın, iktidarın sahip olduğu yetkilerden sınırlandırmak istediği ilk alan vergilendirme yetkisi olmuştur. Hatta anayasaların ortaya çıkışı, gelişimi ve yazımının hükümdarları vergilendirme konusunda sınırlamak amacıyla yapıldığı söylenebilir.²¹ Bu sürecin sonunda doğal olarak verginin kanuniliği ilkesi ortaya çıkmıştır. Bu ilke kimi zaman sözleşmelerde kimi zaman fermanlarda kimi zamanda anayasalarda yer almıştır. Böylece vergiler meclislerde alınan kararlarla konulmuş, kaldırılmış ve değiştirilmiştir.

Devletlerin vergilendirme yetkisindeki keyfilikini önlemek için tarihsel süreçte büyük bir çabanın sarf edildiği görülmektedir. Verginin kanuniliği ilkesi de vergi verenleri bu keyfilikten korumak için getirilmiş bir ilkedir. Devleti yöneten iktidarın vergilendirme gücü sınırlandırılırken aynı zamanda vergilendirme yetkisi yasama gücüne sahip olan meclislere bırakılmıştır. Bu durum aynı zamanda temsilsiz vergi olmaz kuralının yerleşmesine vesile olarak, bu kuralı anayasaların temel ilkelerinden biri haline getirmiştir.²² Bu ilkenin anlamı halkın temsilcilerinin içinde bulunmadığı bir süreçte çıkarılan vergilere halkın rıza göstermemiş olacağıdır. Bu sebeple temsilcilerden oluşan meclislerin konulmak istenen vergilere onay vermesi gerekir.²³

Vergi mükellefinin hakları da tarihsel süreç içerisinde vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ile paralel gitmektedir. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ile vergi yükümlülerinin haklarının paralel ilerlemesinin sebebi sınırsız vergilendirme hakkını kendinde gören siyasal iktidarlara karşı yapılan mücadeledir. Buna göre vergilendirme için vergi mükelleflerinin rızası gereklidir.²⁴ Anayasal metinlerin ortaya çıkışı ile siyasi otoritenin vergilendirme yetkisinin

²⁰ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi* (İstanbul: 1982), 13.'ten aktaran Vatansever Öztürk, "Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi", 4817.

²¹ Özhan Uluatam, *Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler* (Ankara: Seçkin Yayınevi, 1995), 18.'den aktaran Gök, "Vergi Dircenin Gelişimi", 145.

²² Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme" *AÜHFD* C.37 S.1-4, (1980), 131.

²³ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 8.

²⁴ Alper İnan, *Türkiye'de Vergi Meşruiyetinin Sağlanması Mükellef Haklarının Önemi ve Anayasal Dayanaklarının Belirlenmesi*. (İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2008), 25.

sınırlandırılmasının paralel gitmesinin bir sebebi de vergilendirmenin temel hak ve özgürlüklerle ilgili olmasıdır. Bu düzenlemenin anayasalarda yer alması aynı zamanda vergi yükümlüleri için bir güvencedir.²⁵

Günümüzde verginin kanuniliği hemen hemen her anayasada yer almaktadır. Bunun temel nedenlerinden biri meclislerin mutlakiyetçi rejimlere karşı kazandığı ilk yetkinin vergilendirme yetkisinin olmasıdır. Yine vergilendirmenin kişi hak ve hürriyetlerine müdahale içermesinden dolayı bireylerin hukukunun teminat altına alınmak istenmesi de bu durumun nedenlerindendir.²⁶

1.3.1. İlk Çağlarda Vergilendirmenin Tarihsel Gelişim Süreci

Günümüze kadar birçok devlet ve krallık vergilerin konulmasında ve alınmasında keyfi uygulamalara başvurmuştur. Bu uygulamalara koşturarak gelişen anayasal gelişmeler ile keyfi vergilendirmelere son vermeye çalışılmıştır. Vergilendirmenin, insanların bir arada yaşaması ve bir toplum olmasıyla birlikte başladığı söylenebilir. İnsanlığın toplumsal gelişimi ile birlikte vergilendirme de yaygınlaşmış ve çeşitlenmiştir. Sümer, Akad, Babil, Asur, Hitit, Mısır, İran, Hint ve Çin gibi kadim dönem uygarlıklarının birçoğunda vergilerin konulduğu ve toplandığı bir gerçektir.

Roma devletinde ise krallık döneminde magistra denilen kral gelirleri toplar ve harcamaları yapardı. Devletin hazinesi de krala aitti.²⁷ Bununla birlikte tarihte vergiye hukukilik kazandıran ilk devlet de Roma İmparatorluğudur. Roma İmparatorluğu'nun diğer devletlerden farkı vergiyi devletin egemen olma gücünün bir gereği olarak toplamasındadır. Vergilerin bu hukuki temelini de İmparator Emirnameleri oluşturmaktadır. Roma İmparatorluğu'ndaki bu işleyiş o tarihte de verginin kanuniliği ilkesini temel prensibinin var olduğunu göstermektedir.²⁸

²⁵ Adnan Gerçek vd., “Vergilendirmenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, *AÜHFD* 63 (1), (2014), 3.

²⁶ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 41.

²⁷ Şahin Akıncı, *Roma Hukuku Dersleri* (Konya: Sayram Yayınları, Dördüncü Basım, 2011), 20.

²⁸ Vatansever Öztürk, “Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi”, 4815-4816.

1.3.2. Orta Çağ ve Yakın Çağda Vergilendirmenin Tarihsel Süreci

Vergilendirme yetkisine karşı ilk isyanlar orta çağ döneminde vuku bulmuştur. Bunda sık ve uzun süren savaşların giderlerini karşılamak için konulan vergiler önemli bir etmendir.²⁹ Batı ülkelerinde gerek gerçekleşen devrimler gerekse ilan edilen özgürlük bildirgeleri demokrasinin gelişimini sağlamış ve bu gelişim vergilendirme konusunda da kendini göstermiştir. Bunlardan en önemlisi hiç şüphesiz vergilendirmenin ilke olarak yasama organı tarafından kanunla konulması, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Bu ilke zamanla ülkelerin birçoğunun anayasalarında yer almış ve uyulması zorunlu bir norm halini almıştır. Ayrıca bu gelişim sürecinde adil olmayan, zorla ve keyfi olarak alınan vergilere karşı yapılmış olan itirazların ve isyanların önemli bir yer tuttuğu yadsınamaz bir gerçektir. Dünya demokrasi tarihinin mücadelesi aynı zamanda verginin varlığının, konulmasının, toplanmasının ve harcanmasının nasıl olacağı ile ilgili mücadelenin tarihidir. Bu iki olgu paralel olarak gelişim göstermiştir.

Verginin kanuniliği ilkesinin kökeni monarşilerin yetkilerinin sınırlandırılmasına dayanır.³⁰ Zaman içerisinde ülke yöneticilerinin, yaptıkları iş ve işlemlerin meşruiyetini sağlamak adına yetki almaya ihtiyaç duydukları bir gerçektir. Bu ihtiyacın en şiddetli hissedildiği alanların başında da hiç şüphesiz vergilendirme gelmektedir. Zaten parlamenter kurumlar da vergi hususunda onay elde etme zaruretiinden doğmuştur.³¹

Vergilendirme ilkelerinin gelişimini sağlayan ve verginin kanuniliğini ortaya koyan belgeler; 1215 tarihli Magna Carta, 1628 İngiliz Haklar Bildirgesi (Petition of Right), 1689 İngiliz İnsan Hakları Bildirgesi (Bill of Rights), 1776 Virginia İnsan Hakları Bildirisi, 1791 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi ve 1948 Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Bildirisi olarak sayılabilir. 1215 Magna Carta, 1789 Fransız Devrimi, Amerikan Devrimi ve bunun gibi pek çok devrim ve bildiri temelde vergi ile ilgili anlaşmazlıklar üzerine çıkmıştır.

²⁹ Hüseyin Özdağ, *Vergilerin Kanuniliği İlkesi ve Türk Vergi Hukukundaki Bazı Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı'na Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi*. (Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2015), 7.

³⁰ Çetinkaya Hukuk, "Vergi Hukukunda İlkeler", erişim: 24 Eylül 2018 <http://www.cetinkaya.av.tr/Dosyalar/d689fd50-3dd4-4d2f-bd82-3f921df79d7d.pdf>, 9.

³¹ Friedrich A. Hayek, *Hukuk, Yasama ve Özgürlük*, çev. Atilla Yayla (Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Cilt 1, 2012), 177.

Vergi hukukunun, anayasal hareketlerin itici gücü konumuna gelmesiyle anayasal metinlerde yer almaya başlamıştır. Verginin kanuniliği ilkesine ilk defa Magna Carta metninde yer verilmiştir. 1628 tarihli İngiliz Haklar Dilekçesinde ise temsilsiz vergi olmaz ilkesine yer vererek verginin kanuniliği konusunda önemli bir adım daha atılmıştır. Yine Amerikan Bağımsızlık Hareketi ve 1789 Fransız Devrimi'nde verginin ve vergilendirmenin önemli bir rol oynadığı tarihsel bir vakıadır.³²

Amerika'daki 13 koloniyi bağımsızlığa götüren süreci başlatan olay İngiltere'nin Yedi Yıl Savaşları'ndaki giderlerini karşılamak için yeni vergiler koyması olmuştur.³³ 1789 Fransız Devrimi'nin de en önemli sebeplerinden biri yine yönetilenler üzerinde arttırılan vergi yükü ve bu vergi yükünün azaltılması talebidir. Bunun üzerine ilan edilen İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nde kralın yetkileri azaltılmış ve yetkinin bir kısmı halkın seçeceği parlamentoya bırakılmıştır. Vergi konusu da ele alınmış ve vergi yükünü toplum içerisinde dengeli bir şekilde dağıtılmasına karar verilmiştir.³⁴ 1917'deki Bolşevik Devrimi'ne yol açan etmenlerden biri de yine vergilerin adaletsiz oluşudur.³⁵

1.3.2.1. Magna Carta

Verginin kanuniliği ilkesi ilk defa Magna Carta Libertatum'da yer almıştır. Zira vergilendirme yetkisinin kötüye kullanılması verginin kanuniliği ilkesini gündeme getirmiştir. Bu nedenle verginin kanuniliği ilkesinin kökleri 1215 yılında ilan edilen Magna Carta Libertatum'a dayanmaktadır. Bu bakımdan verginin kanuniliği açısından Magna Carta Libertatum önemli bir aşamadır. Buna fermanda; “Kanunlar dışında hiçbir vergi, yüksek rütbeli kilise adamları ile baronlardan meydana gelen bir kurula danışılmadan, haciz yoluyla veya zor kullanılarak toplanılamaz.” denilerek kralın vergilendirme konusundaki yetkisi toplumu oluşturan bir takım sınıflar lehine sınırlandırılmıştır.³⁶

³² Ahmet Kumrulu, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, erişim: 1 Aralık 2019, 148., <https://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12575/48331/2896.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

³³ Oral Sander, *Siyasi Tarih İlkçağlardan 1918'e* (Ankara: İmge Kitabevi, 19.Baskı, 2009), 155.

³⁴ Sander, *Siyasi Tarih İlkçağlardan 1918'e*, 164.

³⁵ Sander, *Siyasi Tarih İlkçağlardan 1918'e*, 389.

³⁶ Vatansever Öztürk, “Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi”, 4818.

Tarihsel süreç incelendiğinde, birçok isyanın ve savaşın çıkış sebebinin uygulanmak istenen aşırı mali yükümlülükler olduğu görülmektedir. 1215 Magna Carta'nın ilanı da bu sebeple olmuştur. Vergilendirme konusundaki hoşnutsuzluklar, İngiltere Kralı John'un Fransa ile yapılan savaşı kaybetmesinin ardından kralı, baronlar ve dini liderler lehine bir takım tavizler vermek zorunda bırakmıştır.³⁷ Bu fermanla vergilerin sadece Halk Meclisleri tarafından konulabileceğine karar verilmiştir. Temsilsiz vergi olmaz prensibi Magna Carta Libertatum ile ortaya çıkmış ve zamanla çağdaş anayasa hukuku içinde kendine yer edinmiştir.

Magna Carta'nın ilanından bu kadar uzun zaman geçmiş olmasına rağmen halen güncelliğini korumasının nedeni ise kralın yetkilerinin ilk defa sınırlandırılmasından kaynaklanmaktadır. Bu fermanın imzalanması ile hukukun, kralın kararlarından daha üstün olduğu kabul edilmiştir. Bu da fermanı, bireyin özgürlüğü adına atılmış ilk adım olarak kabul edilmesini sağlamaktadır.³⁸

Mutlak iktidarın vergilendirme yetkisini sınırlandırmak tarihteki ilk demokrasi mücadelelerinden biri olmuştur. Magna Carta ile kralın vergilendirme yetkisi sınırlandırılmış ve bazı yetkiler halkın temsilcisi olan parlamentoya geçmiştir.³⁹ Bu da parlamentoların kazandıkları ilk yetkilerin vergilendirme alanında olduğunu göstermektedir.⁴⁰ Magna Carta'da, "Krallığımızda, ülkemizin Genel Meclisinin izni olmadıkça zorla, askerlik hizmeti karşılığı olarak vergi ya da yardım parası alınamaz." diyerek meclisin kararı olmadıkça vergi alınamayacağı açıkça ifade edilmiştir.⁴¹

1.3.2.2. İngiliz Haklar Bildirgesi (Petition of Right) ve İngiliz İnsan Hakları Bildirgesi (Bill of Rights)

1215'te ilan edilen Magna Carta ile ilk defa parlamento etkinlik kazanmıştır. Kralın, kişilerin hürriyeti ve malları üzerindeki yetkileri kaldırılmıştır. 1628 yılında ilan edilen İngiliz Haklar Bildirgesi (Petition of Rights) de kralın sürdürdüğü savaşı

³⁷ T. İrfan Barlass, *Evaluation Of EC's Authority To Tax In View Of The Principle Of Legality Of Taxation*. (İstanbul: Marmara University, Institute Of European Community European Community Law Department, Yüksek Lisans Tezi, 1999), 27.

³⁸ Şahin Karabulut, *Vergi Anlayışı ve Uygulamalarının Biçimsel ve Yapısal Karakterleri: Magna Carta'dan Günümüze Yaşanan Gelişmeler* (İstanbul: Legal, Birinci Baskı, 2020), 3.

³⁹ Erkin, "Türk Hukuku'nda Vergilendirme Yetkisi", 1115.

⁴⁰ Mehmet Akad – Bihterin Vural DİNÇKOL, *Genel Kamu Hukuku* (İstanbul: Der Yayınları, 2004), 60.'dan aktaran Erkin, "Türk Hukuku'nda Vergilendirme Yetkisi", 1115.

⁴¹ Coşkun Can Aktan – İstiklal Yaşar Vural, *Özgürlük Bildirgeleri* (Konya: Çizgi Kitabevi, 2004), 40.

finanse etmek için vergileri arttırması üzerine ilan edilmiştir. Ancak bu durumda uzun sürmemiş ve kralın gücü elinde toplaması onaylanmamış vergiler koyması meclisi krala karşı harekete geçmeye zorlamıştır. Bunun üzerine kralın yetkilerini büyük oranda sınırlandıran Haklar Bildirgesi ilan edilmiştir.⁴² 1689 yılında ilan edilen İngiliz İnsan Hakları Bildirgesi (Bill of Rights) ile kralın meclisin izni olmadan vergi toplayamayacağı ve çıkarılan yasaların kral tarafından kaldırılamayacağına karar verilmiştir.⁴³

Vergilendirme yetkisinin hukuk kurallarına tabi kılınmak istenmesi ve hükümdarın keyfî vergi koyma gibi davranışlarının önüne geçme isteği krala karşı ilk başkaldırıların sebebi olmuştur. Özellikle Yüz Yıl Savaşları'nın getirdiği ağır vergi yükleri ve bu yükün bilhassa burjuva ve köylü sınıfının üzerine yıkılması toplum içerisinde bu sınıflar için bir baskı unsuru oluşmuştur. Bu baskıların sonucunda vergilendirme yetkisinde bir takım değişiklikler meydana gelmiştir. 1215 yılındaki Magna Carta Libertatum'un, 1628 yılındaki Haklar Bildirgesi'nin meydana getirdiği değişiklikler ile İngiltere'de kralın vergilendirme hususundaki bazı yetkileri parlamentoya geçmiştir.⁴⁴ Haklar Bildirgesini, Magna Carta'dan ayıran özelliği ise halk hareketine dayanıyor olmasıdır.⁴⁵

Magna Carta Libertatum bir halk hareketine dayanmadığından başarılı olamamıştır. Zira bu fermanın ardından İngiltere Kralı izlediği politika ile yine yeni vergiler koymuştur. Ancak halkın buna olan tepkisi bu yetkinin bu sefer kesin olarak parlamentoya geçmesini sağlamıştır. Bunu getiren anayasal belgeler 1628 tarihli İngiliz Haklar Bildirgesi (Petition of Rights) ve 1689 tarihli İngiliz İnsan Hakları Bildirgesi (Bill of Rights) olmuştur.⁴⁶ Bu bildirmede meclisin onayı olmadan tahtın yararına vergi koymanın ve para toplamanın yasa dışı olduğu hüküm altına alınmıştır.⁴⁷

1628 İngiliz Haklar Bildirgesi (Petition of Right), Magna Carta'ya atıfta bulunarak vergilerin meclis kararı olmadan toplanamayacağı yönünde bir uyarı niteliği taşımaktadır. "...imparatorluğun diğer olumlu bazı yasa ve nizamnameleriyle

⁴² Semih Aslan, *Vergilendirme Yetkisi ve Verginin Kanuniliği İlkesi*. (Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2010), 13.

⁴³ Sander, *Siyasi Tarih İlkçağlardan 1918'e*, 109-111.

⁴⁴ Gülsen Güneş, *Verginin Kanuniliği İlkesi* (İstanbul: 2.Baskı, 2008), 30-35'den aktaran Vatansever Öztürk, "Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi", 4818.

⁴⁵ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 8-9.

⁴⁶ Vatansever Öztürk, "Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi", 4819.

⁴⁷ Mehmet Akad vd., *Genel Kamu Hukuku* (İstanbul: Der Yayınları, 10.Basım, 2014), 229.

de, uyruklarınız parlamentonun toplu kararı olmadıkça, hiçbir bağ, vergi ya da yardım parası ödemeye zorlanamayacakları hakkını elde etmişlerdi.”⁴⁸ Zaten 1628 yılında ilan edilen İngiliz Haklar Bildirgesi, kralların Magna Carta bildirisine uygun davranmamaya başlamaları üzerine ilan edilmiştir. Bu bildirgenin yayınlanmasının temelinde de yine vergi hususlarıyla ilgi uyuşmazlıklar vardır. Bildirgedeki bir bölüm bu durumu açıkça göstermektedir.⁴⁹ Bu hüküm ile parlamentonun onayı olmadan kimsenin vergi ödemeye zorlanamayacağı ve kanunsuz olan vergiyi ödemediği için cezalandırılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Yine bildirgedeki bir düzenleme ile yasama ve yürütme organı arasındaki yetki ayrımı belirginleştirilmiştir. Gerçekten İngiliz İnsan Hakları Bildirgesi’nin 1. maddesi ile artık kralın parlamento tarafından yapılan kanunları iptal edemeyeceği vurgulanmıştır.⁵⁰ Bu hükümle birlikte yasama işlemlerinin parlamentoya, yürütme işlerinin ise krala ait olduğu kesinleşmiştir. Böylelikle vergilendirme gibi önemli bir yetki, yürütme organının olası suiistimallerinden korunmuş bulunmaktadır.⁵¹ Yine bu hüküm ile yürütme organı karşısında yasama organı güçlendirilmektedir.

1.3.2.3. Virginia İnsan Hakları Bildirisi

Vergilendirme ile ilgili gelişmeler Amerika kıtasında da kendini göstermiştir. Amerika kıtasının keşfinden sonra oluşan koloniler kendi aralarında birlik kurma yoluna gitmişlerdir. Birlik kurmanın temel amacı İngiltere’den bağımsız olma isteğidir. Bu bağımsız olmanın ana motivasyonu ise İngiltere’nin uygulamış olduğu vergi politikasıdır.⁵² Zira İngiltere’nin uyguladığı vergi politikası halkta tepkiye neden olmuştur.

⁴⁸ Aktan - Vural, *Özgürlük Bildirgeleri*, 50.

⁴⁹ “Parlamentonun genel onayı olmadıkça, hiç kimsenin ödünç para, bağış, vergi, herhangi bir armağan vermeye ya da buna benzer bir ödemede bulunmaya zorlanmamasını ve bunun için, böyle bir ödemede bulunmayı reddetti diye, kimsenin sorguya çekilmemesini, yemin etmeye cebredilmemesini, hücreye kapatılmamasını, tutuklanmamasını ya da başka bir biçimde eziyet çektirilmemesini ve rahatsız edilmemesini, Yüce majestelerinden rica ediyoruz.” Aktan - Vural, *Özgürlük Bildirgeleri*, 5.

⁵⁰ “Parlamentonun onayı olmadan, Kral’ın yetkisine dayanarak, yasaları ve bu yasaların icrasını iptal etmek gücü sözde kalır ve yasadışıdır.” Aktan - Vural, *Özgürlük Bildirgeleri*, 21.

⁵¹ Abdullah Tekbaş, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi* (Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, 2009), 21.

⁵² Tekbaş, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, 21.

Halkta oluşan bu tepki zamanla bildirgeler yolu ile kendini göstermiştir. Gerçekten 1765 yılında ilan edilen Pul Kanunu Kongresi Bildirgesi’nde halkın veya temsilcilerinin rızası olmadan ve yasal düzenlemeler yapılmadan vergilerin konulamayacağı ve alınamayacağı yönünde maddeler yer almıştır.⁵³ Yine 1776 yılında ilan edilen Virginia İnsan Hakları Bildirisi’nin 6. maddesinde de halkın ya da seçtiği temsilcilerin onayı olmadan kimsenin vergi ödemeye zorlanamayacağı şu şekilde belirtilmiştir: “...kamu yararı için, kendinin ya da seçtiği temsilcilerin rızası olmadan, kimse ne vergi ödemeye zorlanabilir, ne de mülkü elinden alınabilir.”⁵⁴ Bu bildirgeler ile verginin kanuniliği ilkesi yönünde önemli kazanımlar elde edilmiştir.

1.3.2.4. ABD Bağımsızlık Bildirgesi

Amerika Birleşik Devletleri’nin kurulmasına giden yolda en büyük etken İngiltere’nin uygulamış olduğu vergiler olmuştur. İngiltere’nin uygulamak istediği yeni vergiler bağımsızlık fitilini ateşlemiş ve 1776 yılında ilan edilen Bağımsızlık Bildirisi’nde temsilsiz vergi olmaz ilkesi de yer almıştır. Yine 1787 tarihli Amerika Birleşik Devletleri Anayasası ile vergi koyma, tahsil etme ve kaldırma görevi Kongre’ye verilmiştir. Böylece vergilendirme yetkisi münhasıran Kongre’ye geçmiş ve bu Anayasa’da verginin kanunilik ilkesi de açıkça yer almıştır.⁵⁵

Bu durum başlı başına vergilendirme yetkisinin ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Bu yetki devletlerin egemenlik alametlerinden olduğu gibi toplumları bağımsızlığa götürecek önemli bir motivasyon kaynağı da olmaktadır. Bu nedenle tarihteki bağımsızlık bildirgelerinde vergi ile ilgili konulara rastlamak şaşırtıcı değildir.

1.3.2.5. Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi

Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi, 1789 Fransız İhtilali’nden sonraki süreçte ilan edilmiş bir bildirgedir. Fransız İhtilali toplumsal, ekonomik ve siyasi birçok alanda değişikliklere yol açmıştır. Vergi konusu da, ihtilalin sebepleri ve sonuçları arasında önemli bir yere sahiptir.

⁵³ Aktan - Vural, *Özgürlük Bildirgeleri*, 75.

⁵⁴ Aktan - Vural, *Özgürlük Bildirgeleri*, 83.

⁵⁵ Vatansever Öztürk, “Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi”, 4819.

1791 yılında ilan Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nde de vergi ile ilgili hükümler yer almıştır. Bu maddelerde verginin kişinin mali gücüne göre alınması ve verginin kanuniliği gibi ilkeler yer almıştır. Zira 1789 Fransız İhtilali'nin birincil nedenlerinden birisi de kralın vergilendirmede keyfi davranması olmuştur. Bu sınırsız yetki halkın ağır vergi yükü altında ezilmesine neden olmuştur. Bu nedenle ihtilalin ardından ilan edilen İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nde bu konuyla alakalı maddeler de yer almıştır. Vergiyle alakalı maddeler bildirinin 13. ve 14. maddelerinde yer almıştır. 13. maddede verginin eşitlik ve genellik ilkeleri yer alırken 14. maddede verginin kanuniliği ve belirliliği ilkeleri düzenlenmiştir.⁵⁶ Söz konusu düzenlemeler ilgili maddelerde şu şekilde yer almıştır;

“Madde 13 Kamu gücünün devamını sağlamak ve idarenin masraflarını karşılamak için herkesin bir vergi vermesi kaçınılmazdır. Vergi tüm yurttaşlar arasından olanakları oranında eşit olarak dağıtılır.

Madde 14 Tüm yurttaşların bizzat ya da temsilcileri aracılığı ile verginin gerekliliğini belirlemeğe, vergilendirmeyi serbestçe kabul etmeye, vergi gelirlerinin kullanılmasını gözlemeye ve verginin miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve süresini belirlemeye hakkı vardır.”⁵⁷

1.3.2.6. Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Bildirisi

İnsan Hakları Evrensel Bildirisi, Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Komisyonu'nun hazırladığı ve 10 Aralık 1948'de, BM Genel Kurulu'nda kabul edilen 30 maddelik bir bildiridir. Bildirinin imzalanmasında, İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra bireylere tanınan hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması düşüncesi etkili olmuştur. İkinci Dünya Savaşı sonrası döneme denk gelen bu bildiri insan hakları meselesinin artık ulusal bir sorun değil evrensel bir mesele olduğunu göstermektedir.⁵⁸

Bu bildiri ile vergi konusunda da bir takım düzenlemelere yer verilmiştir. Beyanname'nin 17. maddesindeki “Hiç kimse keyfi olarak mal ve mülklerinden yoksun bırakılamaz” düzenlemesiyle verginin kanuniliği ilkesi vurgulanmıştır. Burada kastedilen vergilendirmenin keyfi olarak değil, anayasa ve yasalara uygun olarak ve bir hukuki güvence altında yapılmasıdır. Yine 1952 yılında imzalanan

⁵⁶ Vatansever Öztürk, “Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi”, 4819.

⁵⁷ Aktan - Vural, *Özgürlük Bildirgeleri*, 95.

⁵⁸ Akad vd., *Genel Kamu Hukuku*, 247.

İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmeye Ek Protokol'ün 1. maddesiyle devletlerin vergi koyarken keyfi davranamayacağı insan haklarına aykırı davranamayacağı hüküm altına alınmıştır.⁵⁹ Buna göre;

“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.”⁶⁰

Yapılan düzenleme kişilerin mülkiyet hakkının dokunulmazlığını vurgulamaktadır. Bununla birlikte devletin vergi ile ilgili yaptığı kanuni düzenlemelerin bu dokunulmazlığa aykırı olmadığını belirtmektedir. Yine kişinin mülkiyet hakkına müdahalenin kamu yararı ve yasallık gibi bir takım ilkelere bağlı olduğu da düzenleme de yer almaktadır.

1.3.3. Türk Hukukunda Vergilendirmenin Tarihsel Süreci

Vergilendirme ilkeleri, temelini Anayasa’da bulmaktadır. Vergi ödevine ilişkin hükümler geçmişten günümüze kadar yürürlükte bulunmuş anayasalarda yer almıştır. Verginin kanuniliği ilkesi de tarihsel süreçte anayasa metinlerimiz tarafından titizlikle korunmuştur ve anayasa metinlerinde yerini almıştır. Verginin kanuniliği ilkesi vergilendirme tarihinin en önemli ilkesi konumunda bulunmaktadır.

Ülkemizde vergilendirme ilkelerinin Sened-i İttifakla birlikte hukuki metinlerde yer almaya başladığı söylenebilir. Zira Sened-i İttifak anayasal hareketlerin de başlangıcı sayılır. Bu senetle padişahın yetkileri kısıtlanmış ve ayanlara yeni vergi konulması hususunda onaylayıcı bir takım görevler verilmiştir. Tanzimat Fermanında ise kanunilik ilkesi, eşitlik ilkesi ve vergilendirmede ödeme gücü ilkesi yer almıştır. Islahat Fermanı ile birlikte ise vergi alanında eşitlik ilkesi bir kez daha vurgulanmıştır. Kanun-i Esasi’de vergilendirme ilkeleri olarak kanun önünde eşitlik, ödeme gücüne göre vergilendirme ve vergilendirmede kanunilik ilkeleri düzenlenmiştir. 1924 Anayasası’nın da ise verginin kanunilik ilkesi

⁵⁹ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 9.

⁶⁰ [Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi - European Court of Human Rights](https://www.echr.coe.int) <https://www.echr.coe.int> erişim: 2 Temmuz 2020

düzenlenmiştir. İlgili Anayasa'nın 85. maddesinde “Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır” şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir. 1961 Anayasası'nda vergilendirme konusuna 61. maddede yer verilmiştir. İlgili maddede vergilendirmede kanunilik, karşılıklılık, genellik ve mali güç ilkeleri düzenlenmiştir.⁶¹ Vergi ödevi ile ilgili düzenlemeler geçmişten günümüze gelen Türk Anayasalarında yer almıştır. Bu düzenlemelerde verginin kanuniliği ilkesi başta olmak üzere birçok vergilendirme ilkesi ortak olarak yer almıştır.

1.3.3.1. Osmanlı Devleti dönemi

Osmanlı Devleti'nde vergiler, uzun bir süre temel gelir kaynağı olmuştur. Bu vergiler de şeri vergiler ile örfi vergiler olarak ikiye ayrılmıştır. Şeri vergiler kaynağını dinden alırken örfi vergiler kaynağını padişah emirlerinden almıştır. Bu yöntem Tanzimat dönemine kadar uygulanmış bu dönemde yapılan düzenlemelerle herkesten gelirine göre vergi alınması uygulaması başlamıştır. Osmanlı Devleti'nde dolaysız vergileri, tarımdan, hayvancılıktan ve gayrimüslim erkeklerden alınan vergiler oluşturmuştur. Bu kapsamda miri araziye işleyenlerden öşür, hayvanlardan ağnam resmi ve gayrimüslim erkeklerden cizye adlarıyla vergiler alınmıştır. Dolaylı vergileri ise; ticari faaliyetlerden alınan pazar resmi, mal ticaretinden alınan gümrük resimleri ve devlet hizmetlerinden alınan resimler oluşturmuştur.⁶² Bu şekilde halktan, dini yapısına ve ekonomik durumuna göre cizye, haraç ve öşür gibi vergiler alınmış, toplanan vergiler askerlik, idare ve bayındırlık gibi alanlarda kullanılmıştır. Savaşlarda ele geçirilen ganimetler ile bağlı devletlerden alınan vergiler de hazinenin önemli gelir kaynaklarını oluşturmuştur.

Osmanlı Devleti kuruluş felsefesi itibarıyla dini temeller üzerine kurulan bir devlet olduğundan vergi sistemi ve alınan vergiler de dini kaidelere göre düzenlenmiştir. Dolayısıyla şer'i hukuk vergi ile ilgili düzenlemelerde de kendini göstermektedir. Bu durum da Tanzimat Fermanına kadar devam etmiştir.⁶³ Bu

⁶¹ Davut Buzkırın vd., “Klasik ve Modern Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi* Cilt:5, S:7, (2016), 2081.

⁶² Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 235-236.

⁶³ Baykal Başdemir, *Osmanlı Vergi Sisteminde Öşür*. (Mersin: Çağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2015), 27.

nedenle 19. yüzyıl öncesi Osmanlı idaresinde dine dayalı hukuk sistemi etkili olmuştur.⁶⁴

Şer'i vergiler oşür, zekât, cizye ve haraç gibi vergilerdir. Örfi vergiler ise farklı bölgelerde o mahallin şartlarına göre değişiklik göstermiştir.⁶⁵ Osmanlı Devleti'nde örfi hukuka göre yapılan vergilendirmelerde tek bir vergi kanunnamesi yerine her bölge için farklı kanunnamelerin çıkarılması 3 kıtaya yayılan geniş bir coğrafyada hüküm sürmesi ve bu yerlerin farklı yerel şartlara ve sistemlere sahip olmasıdır. Bu sebeple buralarda yapılacak vergilendirmelerde o yörenin geçmişteki uygulamaları da göz önünde tutulmuştur.⁶⁶

Şer'i vergiler kaynağını dini hükümlerden almaktayken, örfi vergiler zaman içerisinde oluşmuş ve padişah buyruğuyla uygulanmıştır. Bu konuda padişah mutlak egemen olarak sınırsız yetkilere sahiptir.⁶⁷ Vergi ve resimlerin adları ve miktarları değişmekle beraber, şer'i vergilerde halkın ödeyeceği verginin miktarı, ödeme zamanı ve kime ödeneceği önceden bellidir. Örfi vergiler ise daha çok şer'i vergilerin yeterli olmadığı hallerde padişahlar tarafından konulmuştur.

Şer'i vergilerin temelini İslam hukuku teşkil ettiğinden İslam hukukundaki vergi sisteminin de incelenmesi gereklidir. İslam vergi hukukunda vergi yükümlülüğü konusunda, genellikle mülklik ve istisnai olarak şahsilik prensibi uygulanmıştır. Mülklik prensibi, İslam devletinin hudutları dâhilinde bulunan herkesin vergi ödemesini esas almaktadır. Ülke içerisinde yaşayanlar, Kur'an ve sünnetin koyduğu kaidelere göre salınan ve kendi uhdelelerinde bulunan vergileri devlete ödemek mecburiyetindedirler. Bu prensibe göre vatandaşlar Müslüman ve gayrimüslim olarak farklı mükellefiyetlerle vergilendirmeye tabi olmuşlardır. Şahsilik prensibi ise, daha çok kişiye özgü ve kişinin vicdani olarak sorumluluk duyarak ödeyeceği vergileri düzenlemektedir. Buna zekât örnek verilebilir. İslam devletlerinde uygulanagelen vergi sistemi 1839 Tanzimat Fermanına kadar aynı şekilde devam etmiştir. Bununla birlikte ülkelerin içinde bulundukları farklı koşullar, vergi hukukunda da isim ve miktar yönünden değişiklikler meydana getirmiştir ve bu

⁶⁴ Şahin Yeşilyurt, *Tax Expenditure Practices In The 19th Century Ottoman Public Finance System*. (Ankara: Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2020), 93.

⁶⁵ Mehmet Akif Aydın, *Türk Hukuk Tarihi* (İstanbul: Beta, 9. Baskı, 2012), 67, 77.

⁶⁶ Başdemir, *Osmanlı Vergi Sisteminde Öşür*, 17. aynı yönde Ayşe Özdemir Kızıllan, "Osmanlı Vergi Düzeninde Temettuat Uygulamaları Üzerine Bir Değerlendirme" *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* Sayı 20 (2008), 58.

⁶⁷ Serkan Selvi, *Vergilendirmenin Temel Hak ve Özgürlüklerle İlişkisi*. (İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2010), 22.

durum daha çok örf ve adet hukukuna dayanan vergiler özelinde olmuştur. Bunlar örf, adet ve zamanın koşullarından doğan ve ülke yöneticisinin yetkisine bırakılmış olan vergiler olmuştur.⁶⁸

Osmanlı Devleti'nde vergi sistemi toprak ve askeri nizamla iç içe olduğundan ve bu nedenle düzenli vergi toplanmadığından batı ülkelerindeki gibi bir vergi devleti olamamıştır. Bunun sonucu olarak merkezi bir vergi sistemi yerine kimi yerlerde tımar kimi yerlerde iltizam sistemiyle vergilendirme yoluna gidilmiştir. Tımar sistemiyle belli kamu görevlilerine hizmeti karşılığı bazı yerlerin vergi gelirlerini tahsis edilmiştir. İltizam sistemi ise belli bölgelerin vergi toplama hakkının artırma yoluyla mültezim denilen kişilere verilmesidir. Bu sayede devlet vergi gelirini önceden tahsil ederken, mültezim de o bölgelerde vergi toplama hakkını elde etmiştir.⁶⁹

Ancak Osmanlı Devleti'ni ekonomik yönden kalkındıran ve üretimde sürekliliği sağlayan tımar sistemi zamanla bozulmuştur. Toplumsal huzursuzluğun meydana getirdiği isyanlar da tımar sisteminin uygulanmasını büyük oranda sekteye uğratmıştır. Bu durum da devleti başka yollar aramaya itmiştir. Devlet çözümü iltizam usulünü uygulamakta bulmuştur. Bu itibarla verginin toplanmasında iltizam usulüne geçilmiştir. İltizam, iltizam haklarının -yani vergi gelirlerinin- 1-3 yıl süreyle sabit fiyatla satılmasıydı.⁷⁰ Mültezimler ihalelere girerek devlet adına vergi toplama hakkına sahip olmuştur. Ancak mültezimlerin bu işi kötüye kullanmaları ve olması gerekenden daha fazla vergi toplamaya kalkmaları isyan hareketlerinin daha da artmasına neden olmuştur.⁷¹

Osmanlı Devleti vergi sistemi, merkezin zayıflaması, Yeniçeri ocağının bozulması, değişikliklere ayak uydurulamaması ve sistemin tutucu bir hale gelmesi ile birlikte köhnemiş, kullanışsız ve çağdışı bir hale gelmiştir.⁷² Yine Devletin savaşlardan yenik ayrılmaya başlaması ve yaşadığı toprak kayıpları sonucu gerilemeye başlamasıyla vergi sistemi zamanla bozulmuş, başarısızlıkların sonucu

⁶⁸ Mustafa Yıldırım, "İslam Hukukunda Ekonomik Hak ve Ödevler" *Diyanet İlmi Dergi* Cilt:36 Sayı:3 (Temmuz-Ağustos-Eylül 2000), 14.

⁶⁹ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 10.

⁷⁰ Mustafa Batman, *Tax Revolts in the Late Ottoman Empire: Conflict, Negotiation, Pacification 1876-1908*. (İstanbul: Doctoral Candidate at the Atatürk Institute for Modern Turkish History at Boğaziçi University, Doktora Tezi, 2022), 48.

⁷¹ Orhan Doğan, *Atatürk İlkeleri ve İnkılap Tarihi* (Ankara: Okutman Yayıncılık, 3.Baskı, 2011), 41.

⁷² Şinasi Altundağ, "Osmanlı İmparatorluğu'nun Vergi Sistemi" *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Dergisi* Cilt 5 Sayı 2, (1947), 197.

halka ağır vergi yükleriyle dönmüştür. Bu durumda halkta çoğu zaman tepkiyle karşılanmış ve zaman zaman da isyana dönüşmüştür.

1.3.3.1.1. *Sened-i İttifak*

Mültezimlerin vergi toplama adına halka baskı yapmaları üzerine ayanlar halkı mültezimlere karşı koruma görevini üstlenmişlerdir. Ancak ayanların da iltizam almaya başlaması üzerine vergi tahsilinde aracılık etme vazifesi ayanlara geçmiş ve bu durum da ayanların güçlenmesini sağlamıştır. Merkezi idarenin zayıfladığı bir dönem olan bu zamanda Sened-i İttifakla vergilendirme gücü ayanlar yararına sınırlandırılmıştır. Sened-i İttifak halk hareketine dayalı bir anlaşma olmadığı gibi hükümlerine uyulan bir anlaşma da olmamıştır. Bu ittifak senedi, padişahın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve sözleşme maddelerinin uygulanmaması bakımından Magna Carta'ya benzemektedir.

Bu bakımdan Osmanlı Devleti'nde vergilerin kanuniliğinin ilk adımlarını 19. yüzyılın başlarında görüldüğü söylenebilir. Padişah 2. Mahmut ayanlarla 1808'de Sened-i İttifak adlı bir sözleşme akdetmiştir. Bu sözleşme ile ayanların da vergi toplamaya yardım etmesine karar verilmiştir. Ayrıca vergilerin ağır olmamasına dikkat edilmesi gerektiği belirtilmiştir.⁷³

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

Şart 7: Yoksulların ve reayanın korunması esas olduğundan, ayan kendi yönetimindeki yerlerin asayişine ve vergilerin ezici olmamasına dikkat edecektir. Bunun için vükela ile hanedanlar arasındaki görüşmeler sonunda haksız vergiler kaldırılacaktır. Hanedanlar birbirlerinin davranışlarını gözetleyecekler, zulüm yapanları devlete bildirilecektir.”⁷⁴

Sened-i İttifak'ın getirdiklerinin özünde keyfiliğin yasaklanması ve suç, ceza ve kişi dokunulmazlığı gibi alanlarda kanunilik ilkesinin aranması gibi hususlar yer alır.⁷⁵ Bu durum diğer alanlarda da keyfiliğin önlenmesi ve kanunilik ilkesinin aranması adına bir adım olmuştur. Sened-i İttifak her ne kadar ayanlar milletin

⁷³ “...ve fukara ve reayanın tekalif-i emrinde hadd-i itidale riayet hususuna dikkat olunma lazimedden olmağın ref-i mezalim ve taaddi ve tekalif hususuna vükela ve memalik hanedanları beyinlerinde bilmüzakare ne veçh ile karar verilir ise anın devam ve istikrarına ve mugayir olarak zulm ü taaddi vukua gelmesine itina oluna.” Suna Killi – A. Şeref Gözübüyük, *Türk Anayasa Metinleri* (İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 3.Baskı, 2006), 7.

⁷⁴ Bülent Tanör, *Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri* (İstanbul: Yapı Kredi Yayınları, 20. Baskı, 2011), 45.

⁷⁵ Tanör, *Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri*, 47.

temsilcisi olmasa da “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi ve mutlak iktidarın sınırlandırılarak vergilerin kanuniliği ilkesinin yerleşmesi bakımından bir ilk adım olarak görülebilir.⁷⁶

1.3.3.1.2. *Tanzimat Fermanı (Gülhane Hatt-ı Hümayunu)*

1839’da ilan edilen Tanzimat Fermanı ile herkesten belli usullere göre düzenli bir şekilde ve kazanca göre vergi alınması ilkesi benimsenmiştir. Böylece gelire göre vergi toplama yoluna gidilmiştir. Bu yolla vergi adaleti sağlanmaya çalışılmıştır.⁷⁷ Bu ferman padişah tarafından kendi isteğiyle halkın baskısı olmadan ilan edilmiştir.⁷⁸ Tanzimat dönemiyle birlikte kanunilik ilkesi gelişme göstermiş, yasayla bağlılık olgusu gelişmeye başlamıştır. Bu keyfiliği önleme adına önemli bir adımdır. Yine hukuk devleti ilkesi ile hukuki güvenlik ortamı sağlanmaya çalışılmıştır.⁷⁹

Verginin kanuniliği ilkesi Tanzimat dönemine kadar vergi tekniğinde ve kanuni düzenlemelerde kullanılan bir ilke olma vasfını kazanamamıştır.⁸⁰ Tanzimat dönemiyle birlikte vergi sistemi basitleşmiş ve sadelik kazanmıştır. Vergiler ile ilgili düzenlemeler 1840 yılında yapılmıştır. Bu düzenlemeyle aşar, ağnam ve cizye vergileri yeniden düzenlenmiş, tımar sistemi kaldırılmış, ayni ve bedeni mükellefiyetler son bulmuştur. Vergilerin tahsili usulü şeklinde de değişikliğe gidilmiştir. Buna göre ayan, vali, mültezim gibi şahısların tahsil yetkisi son bulmuş ve vergilerin memurlar tarafından tahsil edilmesine karar verilmiştir. Böylelikle taşrada ilk vergi idaresi kurulmasının adımı atılmıştır.⁸¹

1860’lı yıllarından itibaren ise batılı anlamda vergi kurumları ülkeye girmeye başlamıştır. Bunda hiç şüphesiz artan dış borcun etkisi de büyüktür. Yapılan düzenlemelerle birlikte günümüz vergi sisteminin temeli oluşturulmuş, mevcut

⁷⁶ Gülsen Güneş, *Verginin Kanuniliği İlkesi* (İstanbul: Alfa Yayınları, 1.Baskı, 1998), 78.’den aktaran Özdağ, *Vergilerin Kanuniliği İlkesi ve Türk Vergi Hukukundaki Bazı Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı’na Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi*, 16.

⁷⁷ “...ahali-i memalikten her ferdin emlak ve kudretine göre bir vergi-i münasip tayin olunarak kimseden ziyade şey alınamaması...ve mal ve tayin-i vergi hususlarına dair kavanin-i mukteziye bir taraftan kararlaştırılıp...” Killi - Gözübüyük, *Türk Anayasa Metinleri*, 12-13.

⁷⁸ Özdağ, *Vergilerin Kanuniliği İlkesi ve Türk Vergi Hukukundaki Bazı Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı’na Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi*, 16.

⁷⁹ Tanör, *Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri*, 117-118.

⁸⁰ Gülsen Güneş, *Verginin Kanuniliği İlkesi*, (İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2008), 76.’dan aktaran Aslan, *Vergilendirme Yetkisi ve Verginin Kanuniliği İlkesi*, 92.

⁸¹ Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 236.

vergiler yeniden düzenlenerek modern vergiler konulmaya başlanmıştır. Bununla birlikte vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili de adımlar atılmış ve vergiyle ilgili kanun yolları yasalarda yer almaya başlamıştır.⁸²

1.3.3.1.3. *Islahat Fermanı*

Osmanlı Devleti'nde 19. yüzyıldaki diğer anayasal metinlerde olduğu gibi 1856 yılında ilan edilen Islahat Fermanı'nda da vergilendirme ile ilgili hususların yer aldığı görülmektedir. Islahat Fermanı esasında Avrupalı Devletlerin baskısıyla ilan edilmiştir. Fermanın ilan sebebi de Osmanlı Devleti'nde yaşayan Müslim ve gayrimüslimler arasındaki eşitsizliği kaldırmaktır. Bu nedenle Islahat Fermanında Müslüman ve gayrimüslim tebaanın eşit bir şekilde vergilendirilmesi hususuna yer verilmiştir. Ferman'da vergilerin herkesin gelirine göre eşit alınacağı ve iltizam usulünün kaldırılacağı⁸³ hükmü yer almıştır. Bu bakımdan fermanda verginin eşitliği ilkesine vurgu yapıldığı görülmektedir.

Daha sonra 1875 yılında ilan edilen Fermanı Adalet'te ise vergide eşitlik ve adalet ilkeleri ön plana çıkmıştır. Hemen akabinde 1876 yılında ilan olunan Kanunu Esasi'de vergiyle ilgili 3 madde yer almış olup bu maddelerde verginin kanuniliği, vergide eşitlik ve genellik ve verginin ödeme kudretine göre alınması ilkelerine yer verildiği görülmektedir.⁸⁴ Bu bakımdan Kanun-i Esasi'ye giden süreçte ilan edilen fermanlar Kanun-i Esasi'ye önemli bir alt yapı hazırlamıştır.

1.3.3.1.4. *Kanun-i Esasî*

Osmanlı Devleti'nde ilk parlamento Kanun-i Esasi ile kurulmuştur. Bu nedenle, her ne kadar çıkarılan fermanlarla iyileştirme yapılmaya çalışılsa da vergilendirme keyfilikten kurtulamamıştır. Zira çıkarılan fermanlar halk hareketi sonucu değil padişahın buyruğu ile ilan edilmiştir. Bu fermanlara uymamanın bir yaptırımını da olmadığından padişahın mutlak niteliğindeki yetkisinin

⁸² Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 237.

⁸³ "...ve tebaai saltanat-ı seniyyemin kaffesi üzerinde tarh olunacak vergi ve tekalif sınıf ve mezheplerine bakılmayarak bir surette ahz olunmakta idiğünden işbu tekalifin ve alelhusus aşarın ahz u istifasında vuku bulmakta olan suiistimalatın islâhı tedabir-i seriası mütalea ve müzakere olunup doğrudan doğruya ahzi vergi etmek usulünün peyderpey icrası kabil oldukça varidatı Devlet-i Aliyemin ilzam olunması usulünün yerine bu suret ittihaz kılınıp usul-i haliye cari oldukça..." Killi - Gözübüyük, *Türk Anayasa Metinleri*, 20.

⁸⁴ Kumrulu, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", 149.

sınırlandırıldığından bahsedilemeyecektir.⁸⁵ Bu nedenle ilk Türk Anayasası olan 1876 tarihli Kanun-ı Esasi birçok düzenleme için olduğu gibi vergilendirme konusu için de önem teşkil etmektedir.

Kanun-ı Esasi’de vergi ödevine ilişkin hükümler, 20. ve 96. maddelerde düzenlenmiştir. Anayasa’nın 20. maddesindeki düzenleme “Tekâlifî mukarrere nizamâtı mahsusasına tevfikân kâffî tebaa beyninde herkesin kudreti nisbetinde tarh ve tevzi olunur” şeklindeyken 96. maddesindeki düzenleme ise “Tekâlifî Devletin hiçbir bir kanun ile tâyin olunmadıkça vaz ve tevzi ve tahsil olunamaz” şeklindedir. Bu hükümleri günümüz Türkçesi ile ifade edecek olursak 20. madde “Kararlaştırılan yükümlülükler özel düzenlemeleri esas alınarak bütün vatandaşlar arasında herkesin kudreti oranında hesaplanır ve dağıtılır.” Şeklinde 96. madde ise “Devlet yükümlülüklerinin hiçbir bir kanun ile belirlenmedikçe konulamaz, dağıtılamaz ve tahsil olunamaz.”⁸⁶ şeklindedir. Yine aynı şekilde Kanun-ı Esasi’nin 25. maddesinde de “Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rûsumat namı ile ve namı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz.”⁸⁷ şeklindedir. Bu hükümler incelendiği vakit verginin mali güce göre toplanması ilkesi, genellik ilkesi ve kanunilik ilkesi hemen göze çarpmaktadır. Kanun-ı Esasi’de de vergi ödemenin herkesin gelirine göre yapılacağı ve adil, eşit bir vergilendirme hususu yer almıştır. Yine vergilerin ancak yasayla konabileceği hükmüyle vergide kanunilik ilkesi öngörülmüştür.

Yine Kanun-ı Esasi’nin 24. maddesindeki; “Müsadere ve angarya ve cerime memnundur. Fakat muharebe esnasında usulen tayin olunacak tekâlif ve ahval bundan müstesnadır.”⁸⁸ şeklindeki düzenlemesiyle her ne kadar müsaderenin ve angaryanın yasak olduğu belirtildiyse de savaş hali durumunda çıkarılacak vergileri bundan istisna tutmuştur.

Kanun-ı Esasi’nin ilanından sonraki süreçte Osmanlı Devleti’nin maliyesinin geçirdiği sıkıntılar sonucunda 1881 yılında Muharrem Kararnamesi kararları açıklanmak zorunda kalınmıştır. Alacaklıların talepleri doğrultusunda ve onların haklarını korumak adına Duyun-u Umumiye İdaresi kurulmuştur. Bu idare özellikle vergiler konusunda geniş yetkilere sahip olmuştur. Bu durum da Osmanlı

⁸⁵ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 11.

⁸⁶ Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* Cilt:15 Özel S. (2013), 1261.

⁸⁷ Killi - Gözübüyük, *Türk Anayasa Metinleri*, 38.

⁸⁸ Killi - Gözübüyük, *Türk Anayasa Metinleri*, 38.

Devleti'nin vergilendirme yetkisinin ve vergilendirme hususundaki egemenliğinin açıkça zedelendiğini göstermektedir.⁸⁹

1.3.3.2. Cumhuriyet dönemi

Türkiye'de modern vergi hukuku Cumhuriyetin ilanı ile birlikte var olmaya başlamıştır. Zira birçok alanda olduğu gibi vergi hukukunda da çağdaş vergi kanunları esas alınarak düzenlemeler yapılmıştır. Gerek 1924 Anayasası gerekse 1961 ve 1982 Anayasalarında vergilerin kanuniliği ilkesi açıkça benimsenmiştir. Özellikle 1961 Anayasası ile Anayasa Mahkemesi'nin kurulmuş olması bu ilkenin korunması yolunda önemli bir adım olmuştur. Yine yürütme organına verilen yetki 1971 yılında yapılan değişiklikler kapsamında verilmiştir. 1982 Anayasası'nda da 1961 Anayasası'na benzeyen bir düzenleme yapmıştır. Vergi ödevi Anayasa'nın siyasi haklar ve ödevler başlığı altında 73. maddesinde düzenlenmiştir. Ayrıca 1982 Anayasası, 1961 Anayasası gibi sadece vergilerin yasayla konulacağını değil aynı zamanda vergilerin değiştirilmesi ve kaldırılması hususlarının da yasayla yapılacağını belirtmiştir.

1.3.3.2.1. 1921 Anayasası

1921 Anayasası'nda vergi konusuyla ilgili bir düzenleme yapılmamıştır. Bu Anayasa bir geçiş dönemi anayasası olduğundan bu konuyla alakalı bir düzenleme Anayasa'da yer almamıştır. Çerçeve anayasa niteliği ve o zamanki olağanüstü koşullar nedeniyle 1921 Anayasası'nda vergi ile ilgili hükümlere yer verilmemiştir.⁹⁰

1.3.3.2.2. 1924 Anayasası

1924 Tarihli Teşkilatı Esasiye Kanunu, vergi konusuyla ilgili düzenlemeler 84 ve 85'inci maddelerde yer almıştır. Buna göre 84. madde; “Vergi, Devletin umumî mesarifine halkın iştiraki demektir. Bu esasa mugayir olarak hakikî veya hükmî şahıslar tarafından veya onlar namına rüsum, âşar ve sair tekâlif alınması memnudur.” şeklindedir. 85. madde ise “Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir. Devlet, vilâyet idarei hususiyeleri ve belediyelerce teamülen cibayet

⁸⁹ Aslan, *Vergilendirme Yetkisi ve Verginin Kanuniliği İlkesi*, 19.

⁹⁰ Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, 1261.

edilmekte olan rüsum ve tekâlifin kanunları tanzim edilinceye kadar kemakân cibayete devam olunabilir” şeklindedir. Bu hükümleri Anayasa’nın 1945 yılındaki günümüz Türkçesine daha yakın metnine göre belirtecek olursak; 84. madde, “Vergi, Devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir. Bu esasa aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması ve başka yüklemeler yapılması yasaktır.” 85. madde ise; “Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır. Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alınagelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapıncaya kadar alınmaya devam edilebilir.”⁹¹

Bu Anayasa’da dikkati çeken nokta verginin amacının belirtilmesidir. Aynı zamanda verginin de kısa bir tanımı yapılmıştır. Yine verginin ancak kanunla konulacağı belirtilerek verginin kanuniliği ilkesine vurgu yapıldığı görülmektedir. Yine 85/2’deki düzenleme ile verginin kanuniliği ilkesine istisna getirilmiştir. Zira devlet, il özel idareleri ve belediyelerce alınan resimlerin ve yüklemelerin kendi yasaları çıkana kadar alınmasına izin verilmiştir.

1.3.3.2.3. 1961 Anayasası

1961 Anayasası da vergi ödeviyle ilgili düzenleme yapmış ve bunu 61’inci maddesinde düzenlemiştir. Bu maddeye göre;

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur. Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.”⁹²

Günümüzdeki vergi düzenlemesine oldukça benzeyen bu maddeyle verginin kanuniliği, genelliği ve eşitliği gibi ilkelere yer verilmiştir. Ayrıca yürütme organına verilen yetki 1971 yılında yapılan değişiklikler kapsamında verilmiştir. 1961 Anayasası’nın getirdiği en önemli yeniliklerden birisi de Anayasa Mahkemesi’nin kurulmasıdır. Anayasa Mahkemesi’nin kurulmasıyla, yasalarının dolayısıyla vergi yasalarının da anayasa uygunluğunun denetlenmesi imkânı doğmuştur. Bu da

⁹¹ Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, 1262.

⁹² Killi - Gözübüyük, *Türk Anayasa Metinleri*, 210.

verginin anayasal ilkelerinin kuvvetlenmesini sağlamıştır.⁹³ Sosyal devlet ve hukuk devleti gibi kavramlar da anayasamıza 1961 Anayasası ile girmiştir.

İlgili Anayasa maddesinin yazımında bir diğer önemli husus ise vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlerin kanunla konulacağına belirtilmesiyle birlikte, nasıl kaldırılacağına ve değiştirileceğine değinilmemesidir. Ancak yetkide ve usulde paralellik ilkesi gereği bu hususlarla ilgili düzenlemelerin de kanunla yapılması gerektiği açıktır.

1.3.3.2.4. 1982 Anayasası

1982 Anayasası'nda da 1961 Anayasası'na benzeyen bir düzenleme yapılmıştır. Bu Anayasa'da verginin genelliği, verginin mali güce göre toplanması ilkesi ve verginin kanuniliği ilkeleri gibi birçok ilke yer almıştır. Vergi ödevi Anayasa'nın siyasi haklar ve ödevler başlığı altında 73. maddesinde düzenlenmiştir. Ayrıca 1982 Anayasası, 1961 Anayasası gibi sadece vergilerin yasayla konulacağını değil aynı zamanda vergilerin değiştirilmesi ve kaldırılması hususlarının da yasayla yapılacağını belirtmiştir.⁹⁴ 1982 Anayasası'nda, 1961 Anayasası'ndan farklı olarak "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." hükmü yer almıştır. Bu hükümle sosyal amacın bir nevi tanımı yapılmıştır.

Burada bir açıklama yapmak gerekirse vergi ödevinin Anayasa'nın hangi başlığı altında olması gerektiği de tartışma konusudur. Bir görüşe göre, vergi yükümlüsü, hak ve ödevleri olan bir kişidir. Bu anlamda vergi ödevinin Anayasa'nın siyasi haklar ve ödevler bölümünde düzenlenerek yalnız ödevleri olan bir kişi gibi değerlendirilmesi yanlış olacaktır. Vergi yükümlüsü öncelikle birey olarak addedilmedir. Yükümlülük ise bundan sonra gelmektedir. Bu yaklaşımla vergi ödevinin siyasal hak ve ödevler bölümünden çıkartılarak kişi hak ve ödevlerinin olduğu bölümde düzenlenmesi daha doğru bir yaklaşım olacaktır.⁹⁵ Esasında hangi başlık altında düzenlenirse düzenlensin, vergilendirmede anayasal ilkelere uyulması

⁹³ Selvi, *Vergilendirmenin Temel Hak ve Özgürlüklerle İlişkisi*, 31.

⁹⁴ Özdağ, *Vergilerin Kanuniliği İlkesi ve Türk Vergi Hukukundaki Bazı Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı'na Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi*, 19.

⁹⁵ Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, (Beta Yayınları, 5.Bası, Nisan 2009), 23.'den aktaran Gülşen Gedik, "Çağdaş Anayasa Hazırlık Sürecinde Vergi Ödevinin Yeniden Tasarlanması" *Vergi Dünyası* Yıl:28, Sayı:334, (2009), 148.

ve temel hak ve hürriyetlere uygun düzenlemelerin yapılması daha çok önem arz etmektedir.



BÖLÜM II

VERGİLENDİRMEDE KANUNİLİK İLKESİ

Verginin kanuniliği ilkesi, kısaca Anayasa’da öngörülen mali yükümlülüklerin kanun ile konulmasıdır şeklinde söylenebilir. Bu ilke vergilendirmeyi sınırlandıracağı gibi keyfiligi de önleyecektir. Yani vergilendirme yetkisi bireylerin hukuk güvenliğini zedelememelidir. Bu sebeple vergilendirme yapılırken verginin anayasal ilkelerinin gözetilmesi gerekmektedir. Kanunilik ilkesi, hukuk devletinin en önemli koşuludur denilebilir. Kanunilik ilkesi toplumu oluşturan bireyler için belirsizliği giderir. Bunun için de uygulanacak kanunların önceden bilinmesi gerekir. Önceden bilinmesinden kasıt belirlilik olup yürürlükteki hukukun herkesin haberdar olacak şekilde ilan edilmiş olmasıdır. Yine sonradan çıkarılan kanunların geçmişe yürütülmemesi gereklidir. Yani kanunlar usulüne uygun konulduktan kaldırılincaya kadar hüküm ifade eder. Bu hukuk güvenliği için de olmazsa olmazdır. Vergide kanunilik ilkesi de bu bakımdan önemlidir. Zira mükellefler buna göre iş ve işlemlerine yön verecekler ve buna göre geleceğe ilişkin karar vereceklerdir.

Devlet vergilendirme yetkisini, anayasadan ve kanunlardan aldığı yetki ve güçle kullanır. Bu aynı zamanda devletin egemenlik alametini gösteren en önemli tasarruflarından biridir. Böylesine önemli bir tasarrufun da bir şekilde sınırlandırılması gerekmektedir. Bu sınırlamalar da kendini anayasada ve kanunda göstermektedir. Devlet yönetimi ve toplumsal hayatın bir düzen içerisinde sürdürülmesi ve vergilendirmede keyfilğin önlenmesi bakımından bu durum zorunludur. Bu bakımdan vergilendirme uluslararası ve ulusal bakımdan bir takım sınırlamalara tabi tutulmuştur.

2.1. Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Alanda Sınırlandırılması

Vergilendirme yetkisinin devletin egemenlik hakları arasında olmasından dolayı sadece o devletin sınırları içerisinde geçerlidir. Bu nedenle bu yetkinin, devletin sınırları içerisinde kullanılması gereklidir. Bu bakımdan devletin gümrük sınırları aynı zamanda devletin mali sınırlarıdır. Ancak antrepo, serbest bölge ve serbest liman her ne kadar siyasi sınırları içerisinde de olsa ülke dışı sayılmaktadır.⁹⁶

Küreselleşme olgusu ile devletlerarasındaki ilişkiler daha sıkı bir vaziyet almıştır. Bu nedenle devletler vergi konusunda egemenlik hakkına sahip olmakla birlikte bazı sınırlamalarla karşı karşıya gelebilmektedir. Bunlardan biri de çifte vergilendirme. Özellikle son zamanlarda ekonomik faaliyetler uluslararası bir nitelik almıştır. Buna rağmen vergilendirme devletlerin ulusal bir yetki alanıdır.⁹⁷

Bu nedenle vergi kanunlarının açıklık getirmesi gereken hususlardan bir tanesi de ilgili kanunun kimlere nasıl ve nerede tatbik edileceğidir. Burada karşımıza iki ilke çıkmaktadır. Bunlar kanunların mülkiliği ve kanunların şahsiliği ilkeleridir. Kanunların mülkiliği ilkesi, bir ülkenin kanunlarının o ülkenin sınırları içerisinde yerli yabancı fark etmeksizin herkese uygulanmasıdır. Verginin şahsiliği ise bir kişinin nereye giderse gitsin uyruğu bulunduğu ülkenin kanunlarına tabi olmaya devam etmesidir. Bu ilkelerin ikisinin birlikte uygulanması vergi hukukunun uygulanması bakımından da bir takım sorunları meydana getirmektedir.⁹⁸

Bu bakımdan vergi hukukun kaynaklarından biri de vergi anlaşmalarıdır. Verginin şahsiliği ve mülkiliği ilkeleri gereğince çifte vergilendirme problemiyle karşılaşabilmektedir. Bu problemi aşmak için ülkeler kendi arasında ikili anlaşmalar yapmaktadır. Bu anlaşmalar yürütme organı tarafından yapılmakla birlikte bütçeye yük getirdiğinden meclisin onayından geçmek zorundadır. Ayrıca Anayasa'nın 90. maddesi gereği bu kanunların iptali ile ilgili Anayasa Mahkemesi'ne başvuru yapılamamaktadır.⁹⁹ Bu maddeden yola çıkarak çifte vergilendirmeyi önlemek için yapılan uluslararası anlaşmaların iç hukuktaki kanun maddelerinden önce uygulanacağını ve bunlar için Anayasa Mahkemesi'ne gidilemeyeceği

⁹⁶ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 65.

⁹⁷ Çağlan Ahmet Genç, "Uluslararası Çifte Vergilendirmede Yaşanan Sorunlar", *Maliye ve Sigorta Yorumları* Sayı:536, (Ekim 2009), 61.'den aktaran Erkin, "Türk Hukuku'nda Vergilendirme Yetkisi", 1116.

⁹⁸ Şükrü Kızılot - Metin Taş, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (Ankara: Gazi Kitabevi, 5. Baskı, 2013), 23.

⁹⁹ Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 44-45.

söylenebilir.¹⁰⁰ Yine aynı şekilde usulüne uygun yürürlüğe konulmuş uluslararası antlaşmalar kanun hükmünde olduğundan normlar hiyerarşisi gereği Cumhurbaşkanlığı kararlarından önce uygulanacağı açıktır.¹⁰¹ Zira Anayasa'nın 90. maddesine;

“Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.”

Bu bakımdan Türkiye Cumhuriyeti'nin yaptığı milletlerarası andlaşmaların vergi hukukunu ilgilendiren maddeleri yasa hükmündedir. Ayrıca kabul edilen bu andlaşma hükümlerinin yasa maddelerinden farkı Anayasa aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne gidilememesidir.

2.2. Vergilendirme Yetkisinin Ulusal Alanda Sınırlandırılması

Vergilendirme yetkisi bir devletin egemenlik yetkisi olup aynı zamanda vergilendirmenin kaynağını oluşturmaktadır. Zira devletin üstlendiği hizmetleri yerine getirebilmesi mali bir kaynağa sahip olması gerekmektedir. Toplanan vergiler idareye kanunla verilen vazifelerin finansmanında kullanılmaktadır. Bu mali kaynak devlet tarafından vergi salınarak sağlanmaktadır.

Anayasalar, hak ve özgürlükleri güvenceye alan belgelerdir. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ise kişi haklarının güvencesi konumundadır. Bu nedenle anayasalar bireylerin temel hak ve özgürlüklerini kendilerini yönetenlere karşı koruma ve teminat altına almaya yönelik olmak üzere verilen çabanın ürünü olarak ortaya çıkmıştır. Tarihte, vergilendirme ilkelerine ulaşmak için önemli mücadelelerin verildiği görülmektedir. Anayasalar şekli ve maddi manada hak ve hürriyetleri teminat altına alan belgelerdir. Bu bakımdan vergilendirme yetkisinin tarihsel süreç içerisinde sınırlandırılması da kişi haklarının güvence altına alınması anlamına gelecektir.

¹⁰⁰ Akın, “Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Temeli ve Sınırları”, 16.

¹⁰¹ Adil Selim Sayın, *Türk Vergi Hukukunda Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi* (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2016), 67.

Türk Hukukunda vergilendirme yetkisinin kaynağı ve temeli Anayasa'dır. Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür.¹⁰² Devletin yetkilendirme yetkisinin sınırları Anayasa madde 73'te çizilmiştir. Ayrıca anılan maddeyle verginin temel amacı ve vergilendirme ilkeleri ortaya konmuştur.

Bununla birlikte temel hak ve ödevler ile ilgili hükümler ise Anayasa'nın 12. ila 15. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerin, devletin vergilendirme yetkisine karşı bireyin özgürlüğüne de katkı sağladığı söylenebilir. Madde 12'de temel hak ve hürriyetlerin niteliği düzenlenmiştir. Buna göre;

“Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder.”

13. madde ile temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması hususu düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile temel hak ve hürriyetler sınırlandırılırken bir takım ilkelere riayet edilmesi gereklidir. Bunlar öze dokunma yasağı, sebebe bağlılık, kanuniliktir. Sınırlamaların ölçülü olması yani orantılı, elverişli ve gerekli olması lazımdır. Buna göre;

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

Anayasa'nın 14. maddesi temel hak ve hürriyetlerin kötüye kullanılamaması ile ilgili konuyu düzenleme altına almıştır. Buna göre;

“Anayasada yer alan hak ve hürriyetlerden hiçbirisi, Devletin ülkesi ve milletiyle bölünmez bütünlüğünü bozmayı ve insan haklarına dayanan demokratik ve lâik Cumhuriyeti ortadan kaldırmayı amaçlayan faaliyetler biçiminde kullanılamaz.

Anayasa hükümlerinden hiçbirisi, Devlete veya kişilere, Anayasayla tanınan temel hak ve hürriyetlerin yok edilmesini veya Anayasada belirtilenden daha geniş şekilde sınırlandırılmasını amaçlayan bir faaliyette bulunmayı mümkün kılacak şekilde yorumlanamaz.

Bu hükümlere aykırı faaliyette bulunanlar hakkında uygulanacak müeyyideler, kanunla düzenlenir.”

¹⁰² Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi* (İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982), 3.'den aktaran Gözde Erkin, “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler” *Ankara Barosu Dergisi* 2012/3, 238.

15. madde ise temel hak ve hürriyetlerin kullanılmasının durdurulmasını düzenlemiştir. Buna göre;

“Savaş, seferberlik veya olağanüstü hallerde, milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlal edilmemek kaydıyla, durumun gerektirdiği ölçüde temel hak ve hürriyetlerin kullanılması kısmen veya tamamen durdurulabilir veya bunlar için Anayasada öngörülen güvencelere aykırı tedbirler alınabilir.

Birinci fıkrada belirlenen durumlarda da, savaş hukukuna uygun fiiller sonucu meydana gelen ölümler dışında, kişinin yaşama hakkına, maddi ve manevi varlığının bütünlüğüne dokunulamaz; kimse din, vicdan, düşünce ve kanaatlerini açıklamaya zorlanamaz ve bunlardan dolayı suçlanamaz; suç ve cezalar geçmişe yürütülemez; suçluluğu mahkeme kararı ile saptanıncaya kadar kimse suçlu sayılamaz.”¹⁰³

Modern anayasalar bireylere ödevler yüklerken devletlere de bir takım görevler vermiştir. Devlete yüklenen bu görevlerin bir kısmı negatif bir kısmı ise pozitif görevlerdir. Devletin negatif görevi bir şeyi yapmama, pozitif görevi ise bir şeyi yapma şeklinde kendini göstermektedir. Devletin temel hak ve özgürlüklere dokunmaması başlıca görevlerindendir. Bu bakımdan temel hak ve özgürlüklerin nasıl ve ne şekilde sınırlandırılacağı Anayasa’da istisna olarak düzenlenmiştir. Devlete pozitif olarak yüklenen görevlerin yapılması için ise Devletin mali kaynaklara sahip olması gerekebilir. Devletin mali kaynağını oluşturan en önemli araçların başında ise vergiler gelmektedir. Vergiler ise özü itibarıyla temel hak ve özgürlüklere sınırlandırma getirdiğinden devletin negatif ve pozitif görevlerini yerine getirebilmesi bakımından bu hususun düzenlenmesi büyük önem taşımaktadır.¹⁰⁴

2.2.1. Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Temeli ve Sınırları

Anayasa, devlet teşkilatlanmasının esasını gösteren yasama, yürütme ve yargı erklerinin görevlerini, yetkilerini ve birbirleriyle olan ilişkilerini ele alan, hak ve ödevleri düzenleyen ve normlar hiyerarşisinin en üstünde yer alan kurallar bütünüdür. Bu yönüyle vergi hukukunun da asli kaynaklarından biridir.¹⁰⁵ Modern anayasaların hemen hemen hepsinde vergi ile ilgili düzenlemeler mevcuttur. Vergilendirmenin anayasalarda yer almasının nedeni devletin kişilerin hak ve özgürlük alanına müdahale ettiği en önemli hususlardan biri olmasındandır.

¹⁰³ www.mevzuat.gov.tr erişim: 13 Mayıs 2019

¹⁰⁴ Elif Sonsuzoğlu, “Temel Hak ve Özgürlüklerle Vergi İlişkisi” *Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, İstanbul, (2000), 220.*

¹⁰⁵ Kızılot - Taş, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 7.

Anayasalar da yer alan hükümlerle ve ilkelerle bu müdahalenin sınırları ve koşulları çizilerek kişilerin hukuki güvenliği sağlanmaktadır.¹⁰⁶

Vergi, anayasal sınırlar içerisinde ve kamu gücüne dayanarak alınmaktadır. Verginin salınmasında ve toplanmasında anayasadaki ilkelere uyulması gerekir. Verginin kanuniliği ilkesi verginin diğer anayasal ilkeleriyle sıkı bir bağlantı içerisinde. Kanunilik ilkesinin düzgün işlemesi bu ilkelerin hepsinin bir arada doğru bir şekilde yürütülmesine bağlıdır. Bu nedenle bu ilkelerin de ne olduğunun bilinmesi ve kanunilik ilkesiyle ilişkisinin iyice anlaşılması gerekmektedir.

2.2.2. Vergilendirmeye İlişkili Anayasa Hükümleri

Türk Hukukunda vergilendirme yetkisi temelini Anayasa'dan almaktadır. Devletin vergilendirme yetkisi ise Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan bir takım ilkelerle sınırlandırılmıştır. Bunlar kamu giderlerinin karşılanması, kanunilik, mali güç, genellik, eşitlik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleridir. Bununla birlikte Anayasa bir bütün olarak düşünüldüğünde hukuk devleti ilkesi, sosyal devlet ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi de vergilendirme yetkisini sınırlayan ilkeler olarak sayılabilir. Bu ilkeler aynı zamanda hukuki güvenliği sağlamak için de vardır. Bununla birlikte idarenin her türlü iş ve eylemlerinin yargı denetimine açık olması da kanunilik ilkesinin uygulanmasını sağlamaktadır.¹⁰⁷

2.2.2.1. Cumhuriyetin nitelikleri (Madde 2)

Anayasa'nın 2. maddesine göre;

“Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir.”¹⁰⁸

Sosyal hukuk devletinin tanımı ise Anayasa Mahkemesi'nin, 2005/2 E. ve 2008/181 K. sayılı kararında şu şekilde tanımlanmıştır.

¹⁰⁶ Nami Çağan, “Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi”, erişim: 14 Aralık 2020, 171., https://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg1/namicagan.pdf

¹⁰⁷ Sönmez, E. ve Ayaz, G., *Anayasa Mahkemesi Kararları VERGİ (1962-1999)* (Ankara: Türmob Yayınları-77, 1999), 1.'den aktaran Gürpınar vd., “Türk Anayasal Sistemindeki Vergilendirme İlkelerinin Anayasa Mahkemesi Kararları Perspektifinden Analizi”, 864.

¹⁰⁸ www.mevzuat.gov.tr erişim: 13 Mayıs 2019

“Anayasa’nın 2. maddesinde nitelikleri belirtilen sosyal hukuk devleti, insan haklarına saygılı, kişi hak ve özgürlükleriyle kamu yararı arasında adil bir denge kurabilen, çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal ve ekonomik önlemler alarak çalışanlarını koruyan, onların insan onuruna uygun hayat sürdürmelerini sağlayan, sosyal güvenlik hakkını yaşama geçirebilen, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak sosyal adaleti ve toplumsal dengeleri gözetten devlettir.”¹⁰⁹

Tanımdan da anlaşılacağı üzere sosyal hukuk devleti kavramının içeriğinde, devletin bir takım görev ve sorumlulukları yerine getirmesini gerektirmektedir. Sosyal hukuk devleti kavramının verginin kanuniliği ilkesi ile sıkı bir ilişkisi vardır. Zira anayasal gelişim ile birlikte ilerleme gösteren bir diğer kavram da vergi devleti kavramıdır. Vergi devleti kavramı aynı zamanda gelirlerinin büyük bölümünü vergilerin oluşturduğu modern zaman devletlerini de anlatmaktadır. Bu kavramın anlaşılması için de anayasal gelişmeler süresince ortaya çıkan belgelerin, fikirlerin ve özellikle hukuk devleti ve sosyal devlet gibi kavramların incelenmesi gerekmektedir.¹¹⁰

2.2.2.1.1. *Hukuk devleti*

1982 Anayasası’nın 2. maddesinde devletin nitelikleri sayılmıştır. Buna göre Türkiye Cumhuriyeti bir hukuk devletidir. Hukuk devleti olmanın gereği idarenin eylem ve işlemlerinde hukuka ve yasalara uygun davranmasıdır. Hukukun ve yasaların uygulanacağı kişilerin hukuki güvence altında olması hukuk devletinin en önemli gereklerindendir. Kısacası hukuk devleti yasama, yürütme ve yargı organlarının hukukla bağlı olduğu devlettir.¹¹¹ Yani hukuk devleti, mutlak ve sınırsız bir egemenlik anlayışına değil, hukukla bağlı ve sınırlı bir devlet anlayışına dayanmaktadır.¹¹² Hukuk devleti, yönetenlerin kendini hukukla bağlı saydığı ve buna göre hareket eden devleti ifade etmektedir.¹¹³

Hukuk devleti ilkesi ile verginin kanuniliği ilkesi birbirinden ayrı olarak düşünülemez. Zira hukuk devleti, hukukun üstün tutulduğu devleti işaret eder.

¹⁰⁹ Legalbank.net erişim: 28 Mayıs 2023

¹¹⁰ Tekbaş, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, 5.

¹¹¹ Kemal Gözler, *Anayasa Hukukuna Giriş* (Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 18. Baskı, 2011), 209.

¹¹² Münci Kapani, *Politika Bilimine Giriş* (Ankara: Bilgi Yayınevi, 28. Basım, 2011), 63.

¹¹³ Erdoğan Teziç, *Anayasa Hukuku* (İstanbul: Beta, 13. Baskı, 2009), 145.

Hukukun üstünlüğü de siyasi iktidarın sınırlandırılmasını sağlayan bir ilkedir. Bu nedenle modern anayasalarda hukukun üstünlüğü bulunması gereken temel ilkelerdendir.¹¹⁴

Hukuk devletinin bir takım unsurları vardır. Bunlar; idari işlemlerin ve yasama işlemlerinin yargısal denetimi, yargı bağımsızlığı, kanuni hakim güvencesi, temel hakların güvence altına alınması, kuvvetler ayrılığının benimsenmesi, hukukun genel ilkelerine bağlılık gibi unsurlardır.¹¹⁵ Bununla birlikte hukuk devleti olmanın vergilendirme ilkeleri yönünden yansıması Anayasa'nın 73. maddesinde açıkça dile getirilmiştir. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması da verginin kanunilik ilkesinin gösterdiği gibi hukuk devleti ve hukuk güvenliği ilkeleriyle de bağlantılıdır.

Hukuk devleti, aynı zamanda bireyler için hukuki güvenliğin sağlandığı devlettir. Vergi hukukunda da hukuk güvenliği verginin belirli ve öngörülebilir olmasıyla, vergilerin geriye yürümemesi ve kıyas yasağı ile sağlanmaktadır. Hukuk güvenliği en başta keyfilığe karşı bir güvencedir. Hukuk güvenliğinin teminatı ise hukuk kurallarının açık ve belirli olması ile mümkün olacaktır. Bu da bireylere, fiillerinin sonuçlarını önceden bilme imkânını verecektir.¹¹⁶

Vergilendirme özü itibarıyla kişilerin hak ve özgürlüklerine bir müdahaleyi getirmektedir. Bu sebeple bu işlemin bir sınırı olmalıdır. Bu sınır genel manada hukuk devleti ilkesinde vücut bulmaktadır.¹¹⁷ Verginin kanuniliği ilkesi de keyfi vergilendirmeyi önleme işlevi görmektedir. Bunun için de kanunların düzgün bir şekilde uygulanması gereklidir. Buna aykırı olan durumlarda da hukuk devletinin yani mahkemelerin devreye girmesi gerekmektedir. Bu şekilde vergi yükümlüsünün hakkını savunabilecek mekanizmaların açık olması sağlanacaktır. Yine bu bakımdan kanunların anayasaya uygunluğu da büyük önem arz etmektedir. Zira kanunların anayasaya uygunluğunun yargı yolu ile kontrol edilmemesi halinde, temel hak ve hürriyetlerin istenildiği gibi güvence altına alınmış olduğundan söz edilemeyecektir.¹¹⁸

¹¹⁴ Mustafa Erdoğan, *Anayasal Demokrasi* (Ankara: Siyasal Kitabevi, 12. Baskı, 2015), 117.

¹¹⁵ Odyakmaz vd., *Anayasa Hukuku-İdare Hukuku*, 39.

¹¹⁶ İbrahim Ö. Kaboğlu, *Anayasa Hukuku Dersleri* (İstanbul: Legal, 7. Baskı, 2011), 400.

¹¹⁷ Burcu Demirbaş Aksüt, "Vergi Yargılaması Hukuku'nun Anayasal Temelleri" *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* Cilt:12 Özel S. (2010), 265.

¹¹⁸ Yusuf Karakoç, "Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi", 303., erişim: 1 Temmuz 2023 <https://ayam.anayasa.gov.tr/media/6387/yusufkarakoc.pdf>.

Anayasa Mahkemesi de hukuk devleti ile ilgili verdiği bir kararında¹¹⁹ gelir elde etmek pahasına da olsa hukuk devleti ilkelerinden vazgeçilemeyeceğini belirtmiştir. Buna göre;

“Yasal düzenlemelerin Cumhuriyetin temel niteliklerinden birisi olan hukuk devleti ilkesine uygun olması kaçınılmaz bir zorunluluktur. Yönetilenlere, en güçlü, en etkin ve en kapsamlı biçimde hukuksal güvenceyi sağlayan hukuk devleti, tüm devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu sayarak insan hakları, temel haklar ve özgürlükler yönünden anayasal ilkeler düzeyine ulaşmış kurallara dayanır. Hukukun üstünlüğünü, toplumsal barışı ve ulusal dayanışmayı amaçlamayan, Anayasa'nın öncelik ve bağlayıcılığını gözetmeyen, hukukun evrensel kurallarına saygılı olmayan, adaletli bir düzeni gerçekleştirmeyen, kişilere değer vermeyen, çağdaş kurum ve kurallarla uyum sağlamayan devletin hukuk devleti olduğundan söz edilemez. Yetkilerle güçlendirilen devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarsız kalmayacaktır. Gelir elde edilmesi amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçilemez.”

diyerek hukuk devletinin nasıl olması gerektiğini kısaca özetlemiştir. Yüksek mahkemenin kararlarında sıklıkla vurguladığı hususlardan biri olan hukuk devleti ilkesi kuşkusuz vergilendirme yapılırken dikkate alınacak en önemli ilkelerden biridir. Bu nedenle devletlerin gelir elde ettiği vergiler konusunda da hukuk devletine bağlı olmaları lazımdır.

Anayasa Mahkemesi, 2003/73 E. ve 2003/86 K. sayılı kararında ise, hukuk devletini;

“...her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, kazanılmış haklara saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, bütün eylem ve işlemleri Anayasa ve hukuk kurallarına uygun ve yargı denetimine açık bulunan yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuku ilkeleriyle Anayasa'nın bulunduğu bilincinde olan devlet...”

olarak tanımlamıştır.¹²⁰ Hukuk devleti, verginin kanuniliğinin de en önemli garantilerindendir. Verginin kanuniliği ilkesinin ise en önemli yararlarından biri

¹¹⁹ Anayasa Mahkemesi'nin 1989/6 E. ve 1989/42 K. sayılı kararı, w.w.w.anayasa.gov.tr, erişim: 3 Haziran 2020

¹²⁰ Demirbaş Aksüt, “Vergi Yargılaması Hukuku'nun Anayasal Temelleri”, 265.

vergide belirliliği sağlamasıdır. Bu nedenle vergide belirlilik en başta hukuk devleti olmak ile sağlanır.

Anayasa Mahkemesi de yine aynı kararında¹²¹ bu hususu vurgulamıştır. Buna 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 kanunilik ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, kanunilik 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.”

Bu bakımdan verginin kanuniliği ilkesi ile birlikte ayrıca vergilendirmede bulunması gereken temel ilkelerin de var olması gereklidir. Bu ilkeler aynı zamanda hukuk güvenliğini oluşturan temel ilkelerdir. Bunlar geçmişe yürümeme, belirlilik ve kıyas yasağıdır.

2.2.2.1.2. Sosyal devlet

Sosyal devlet, sosyal adaleti ve barışı tesis etmeyi amaç edinen ve bunun için aktif bir rol oynayarak ekonomik ve sosyal yaşama müdahaleyi gerekli gören devlet anlayışıdır.¹²² Sosyal devlet 19. yüzyılda ortaya çıksa da kendini 20. yüzyılda göstermiştir. Sosyal devlet, liberal devletin sınırlı ve istisnai müdahale içeren anlayışından farklı olarak, devletin toplumsal hayata dair daha fazla vazife üstlenmesini öngören bir görüştedir.¹²³

Türkiye Cumhuriyeti Devleti de, Anayasa'nın 2. maddesine göre sosyal bir hukuk devletidir. Bu nedenle sosyal devlet olmanın getirdiği bir takım yükümlülükler vardır. Bu yükümlülüklerinin bir kısmı da şüphesiz vergi ve vergilendirme ile ilgilidir. Bu sebeple vergilendirmenin sosyal devlet olma bilinciyle yapılması gereklidir. Sosyal devlet;

¹²¹ Anayasa Mahkemesi'nin 2003/73 E. ve 2003/86 K. sayılı kararı, w.w.anayasa.gov.tr, erişim: 22 Mayıs 2020

¹²² Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku* (Ankara: Yetkin, 12. Baskı, 2011), 44.

¹²³ Bülent Tanör - Necmi Yüzbaşıoğlu, *Türk Anayasa Hukuku* (İstanbul: Beta, 10. Baskı, 2011), 101.

“Devletin sosyal adaleti ve sosyal barışı sağlama amacıyla sosyal ve ekonomik hayata müdahale etmesini meşru gören ve bu müdahale yoluyla sınıf çatışmalarını yumuşatarak milli bütünleşmeyi sağlayan devlet anlayışı”¹²⁴

olarak tanımlanabilir. Yine Anayasa Mahkemesi bir kararında sosyal hukuk devletin tanımını şu şekilde yapmıştır;

“Anayasa'nın 2.maddesinde yer alan sosyal hukuk devleti, temel hak ve özgürlükleri en geniş ölçüde sağlayan ve güvence altına alan, toplumsal gerekleri ve toplum yararını gözetken kişi ve toplum yararı arasında denge kuran, toplumsal dayanışmayı üst düzeyde gerçekleştiren, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak eşitliği, sosyal adaleti sağlayan, çalışma hayatının gelişmesi için önlemler alarak çalışanları koruyan, millî gelirin adil bir biçimde dağıtılmasını sağlayan devlettir.”¹²⁵

Bu bakımdan Devlet, bireylerin çalışma hakkını yerine getirmesinde bir takım sorumluluklar yüklenmiştir. Çünkü çalışan bireylerin kazandığı gelirlerden vergilendirilmesi eşyanın tabiatı gereğidir. Bu aynı zamanda çalışma hak ve özgürlüğüyle de ilintilidir. Zira vergi sistemindeki bir olumsuzluk bireylerin çalışma koşullarını da olumsuz olarak etkileyecektir. Bu sebeple verginin alınmasında mali güce göre bir tahsil sistemi geliştirilmesi aynı zamanda sosyal adaleti sağlaması gereken sosyal devletin de bir görevidir. Bu durum gerek bireylerin çalışma hayatlarını sürdürmesi gerekse devletin vergi gelirlerini sağlıklı bir şekilde tahsil edebilmesi bakımından önemlidir. Bu sebeple vergi politikalarının bu temel üzerine inşa edilmesi gerekmektedir.

Sosyal devletin amacı sosyal güvenliğin tesis edilmesi, yaşam standartlarının yükseltilmesi, işsizliğin önlenmesi, emekçilerin korunması ve refah seviyesinin toplumun geniş kesimlerine yayılmasının sağlanmasıdır.¹²⁶ Sosyal devletin amacı Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında¹²⁷ ise şu şekilde belirtilmiştir. Buna göre;

“Anayasa'nın 2. maddesi, Türkiye Cumhuriyeti'nin sadece hukuk devleti değil, aynı zamanda, sosyal devlet olduğunu belirlemiştir. Hukuk devletinin ileri aşaması, bu ilke ile sağlanır. Bu ilke, bireyin doğuştan sahip olduğu onurlu bir yaşam sürdürme, maddi

¹²⁴ Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku* (Ankara: Yetkin, 12. Baskı, 2014), 140.'dan aktaran Tuğçe Kaya, *Çalışma Hakkına Erişimde Yabancı-Vatandaş Temelli Ayrımcılık* (İstanbul: Legal, Birinci Baskı, 2022), 13.

¹²⁵ Anayasa Mahkemesi'nin 1999/51 E. ve 2001/63 K. sayılı kararı, w.w.w.anayasa.gov.tr, erişim: 8 Nisan 2020

¹²⁶ Bülent Tanör, *Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri* (İstanbul: Yapı Kredi Yayınları, 2016), 392.'den aktaran Kaya, *Çalışma Hakkına Erişimde Yabancı-Vatandaş Temelli Ayrımcılık*, 13.

¹²⁷ Anayasa Mahkemesi'nin 1989/6 E. ve 1989/42 K. sayılı kararı, w.w.w.anayasa.gov.tr, erişim: 21 Nisan 2020

ve manevî varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisinin kullanılmasına Devletin, sosyal adalet gereklerince olanak sağlamak yükümlülüğünü içerir. Sosyal devletin temel amaç ve görevleri, sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasıdır.”

Bu bakımdan sosyal devlet olmanın gereği sadece vergilerin toplanmasında kendini göstermez. Aynı zamanda toplanan vergilerin harcanmasında da kendini göstermelidir. Bu nedenle sosyal devlet olmanın gerektirdiği politikalar yönünde harcama yapılmalıdır. Bu durum verginin kamu giderlerinin karşılığı olmasıyla da ilgilidir.¹²⁸

Verginin kişinin mali gücüne göre alınmasının dayanağı da ülkenin sosyal devlet ilkesiyle ilgilidir. Anayasa'nın 73. maddesine göre, vergi mali güce göre ve kamu giderlerini karşılamak üzere alınır. Bu ilkeler vergi yükünün adaletli ve dengeli bir şekilde dağıtılmasını sağlamaktadır. Anayasa'ya göre, Devlet vergi koyarken vatandaşları arasındaki gelir dağılımını dikkate almalıdır. Bu verginin salınmasında ve toplanmasında daha adil bir yol olacağı gibi Anayasa madde 2'de vücut bulan sosyal devlet anlayışının da bir gereğidir.¹²⁹

2.2.2.2. Kanun önünde eşitlik (Madde 10)

Anayasa'nın 10. maddesine göre;

“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz. Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”¹³⁰

Anayasa'nın 10. maddesine göre yasa önünde hiçbir ayırım gözetmeksizin herkes eşittir ve hiç kimseye imtiyaz tanınmaz. Devlet organları da buna uygun hareket etmek zorundadır. Yalnız burada aynı durumda bulunan kişiler arasındaki

¹²⁸ Tekbaş, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, 206.

¹²⁹ Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, 144.

¹³⁰ www.mevzuat.gov.tr erişim: 13 Mayıs 2019

eşitlik anlaşılmalıdır. Farklı durumda olan kişiler için farklı hükümlerin uygulanması gerekebilir ve bu durum eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmez.¹³¹

2.2.2.3. Mülkiyet hakkı (Madde 35)

Anayasa'nın 35. maddesine göre “Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.” Verginin konulmasını, gerçekleşmesini ve de tahsilini düşündüğümüzde esas itibarıyla mülkiyet hakkıyla yakından ilintili olduğunu görebiliriz. Zira vergiyle kişiye ait mülkün bir kısmı devlete geçmektedir.¹³² Bu nedenle vergi yasalara bağlı olmak zorundadır. Çünkü vergi, kişinin hak ve özgürlüklerine, kişilerin malvarlığını tasarruf yetkisine sınırlamalar getirdiğinden bu işlemin hukuk ve hukuki güvenlik içerisinde gerçekleşmesi gereklidir. Zira kanunlar düzenlediği konularla ilgili bir sınır koymakta ve bir çerçeve çizmektedir. Böylece kişilerin gerçekleştireceği iş ve eylemlerde bilinçli davranması sağlanmış olmaktadır. Bu sebeple vergilendirme ilkelerinin ve de özellikle verginin kanuniliği ilkesinin önemi bir kez daha ortaya çıkmaktadır.

2.2.2.4. Suç ve cezalara ilişkin esaslar (Madde 38)

Anayasa'nın 38. maddesine göre;

“Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlendiği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Suç ve ceza zamanaşımı ile ceza mahkûmiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur. Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz. Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz. Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez.”¹³³

Anayasa'da vergilendirmede geriye yürüme yasağı hususunda açıkça bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte geriye yürümeme Anayasa'nın 2.

¹³¹ Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, 151.

¹³² Erkin, “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, 240.

¹³³ www.mevzuat.gov.tr erişim: 13 Mayıs 2019

maddesinde belirtilen Cumhuriyetin niteliklerinden olan hukuk devletinin temel prensiplerindendir.¹³⁴ Bu nedenle her ne kadar Anayasa’da sadece ceza hukuku anlamında geriye yürüme yasağı öngörülmüşse de bunu vergilendirme bağlamında da kabul etmek gerekir. Zira bir devletin en önemli egemenlik yetkileri vergi ve cezayla ilgili yaptığı düzenlemelerdir.¹³⁵

Zaten suçta ve cezada kanunilik ilkesi ve adalet ve yasa önünde eşitlik ilkesi gibi temel ilke ve düzenlemeler Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarında da tatbik edilmektedir.¹³⁶ Çünkü bu durum hukuki güvenliğin sağlanması adına da gereklidir. Bu düzenleme kanunilik ilkesi ile de bağlantılıdır. Zira kanunilik ilkesi suç ve cezaların yalnız yasalarla düzenlenebileceği, idarenin yönetmelik gibi idari düzenlemelerle suç fiili ve ceza ihdas edemeyeceği anlamına gelmektedir.¹³⁷

2.2.2.5. Vergi ödevi (Madde 73)

1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesi ile verginin temel amaç ve ilkeleri ortaya konulmuştur. Buna göre;

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”¹³⁸

Anayasa’nın 73. maddesinde düzenlenen bu temel amaç ve ilkeler; verginin genelliği ilkesi, eşitlik ilkesi, vergi yükünün adaletli dağılımı ilkesi, ödeme gücüne göre vergilendirme ve ölçülülük ilkesi, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi ve kanunilik ilkesidir. Bu temel amaç ve ilkelerin daha iyi anlaşılabilmesi için ayrıntılı olarak incelenmesi gerekir.

¹³⁴ Odyakmaz vd., *Anayasa Hukuku-İdare Hukuku*, 39.

¹³⁵ Anayasa Mahkemesi’nin 1999/51 E. ve 2001/63 K. sayılı kararı, w.w.w.anayasa.gov.tr, erişim: 8 Nisan 2020

¹³⁶ Ceyda Ümit, *Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları* (Ankara: Seçkin, 2. Baskı, 2023), 276.

¹³⁷ Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, (Bursa: Ekin, 9. Baskı, 2016), 9.

¹³⁸ www.mevzuat.gov.tr erişim: 13 Mayıs 2019

2.2.3. Vergilendirmenin Anayasal İlkeleri

Bir vergi sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi vergilendirme ilkeleri ile mümkündür. Zira vergilendirme ilkeleri vergilendirme hususunda uyulması gereken kuralları göstermektedir. Bu bakımdan vergilendirme ile umulan amacın anlaşılabilmesi adına bu ilkeler önem arz etmektedir.¹³⁹

Vergi hukuku bir ilkeler ve kurallar bütünüdür. Zira vergi hukuku da bir normatif hukuk dalıdır.¹⁴⁰ Vergilendirme ilkeleri normatif ilkeler olma özellikleriyle olanı değil olması gerekeni ifade ederler.¹⁴¹ Vergilendirme ilkeleri zaman içerisinde oluşmuş, tarihin süzgecinden geçmiş, yüzyılların deneyimleri sonucunda uygulanması zorunlu görülmüş bir tecrübeler birikimidir.

Devlet kamu hizmetlerini yerine getirmek ve kamu harcamalarını finanse etmek için bir takım kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Bu kaynaklarından birisi de devletin topladığı vergilerdir. Ancak bu vergilerin belli bir ilkeler bütünü çerçevesinde toplanması önem arz etmektedir. Zira bu ilkelere uyulması vergi sisteminin daha iyi işlemlerini sağlayacaktır.

Vergilendirme, kamu giderlerinin karşılanabilmesi için kişilerin gelirinden ve mallarından pay alınmasıdır. Vergilendirme devletin siyasi gücü kullanılarak yerine getirilir. Bu işlemler devlet ile bireylerin hukuki ilişkisini meydana getirmektedir. Bu nedendir ki vergilendirme ile ilgili ilkeler Anayasa hukuku kaynaklıdır.¹⁴²

Verginin sınırlandırılması kişi hak ve özgürlüklerinin korunması ve keyfiliğin önlenmesi bakımından önemlidir. Hukuk devleti olmanın gereği de budur. Anayasa'nın ilgili maddesi ile vergilendirme yetkisinin genel ilke ve çerçevesi çizilmiştir. Bu ilkeler kısaca genellik, eşitlik, kamu giderlerinin karşılanması, mali güç, adaletli ve dengeli dağılımı, kanunilik ilkesi şeklinde özetlenebilir. Herkesten verginin alınması eşitlik ve genellik ilkesinin varlığını göstermektedir. Kamu giderlerini karşılamak verginin temel amacıdır. Verginin vergi mükelleflerinin mali gücüne göre toplanması Anayasa'nın 2. maddesinde kendini gösteren sosyal devlet

¹³⁹ Hakan Baş, *Vergilendirme İlkelerine Anayasa Mahkemesi'nin Bakış Açısı*. (Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2011), 1.

¹⁴⁰ Çetinkaya Hukuk, "Vergi Hukukunda İlkeler". 1.

¹⁴¹ Buzkıran vd., "Klasik ve Modern Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi", 2080.

¹⁴² İsmail Can, "Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri", 32., erişim: 1 Kasım 2018, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/ismailcan.pdf>

ilkesi ile de ilintilidir. Ayrıca herkesten mali gücüne göre vergi toplanması vergi yükünün adaletli olmasını ve dengeli dağılmasını da sağlayacaktır. Bu nedenle verginin herkes tarafından ödenmesi verginin genelliği ilkesini, verginin mali güce göre ödenmesi ise anlaşılacağı üzere verginin kişinin mali gücüne göre ödenmesi ilkesini göstermektedir. Tüm bu ilkeler kanunilik ilkesi ile bağlantılıdır. Kanunilik ilkesinden beklenen maksadın gerçekleşmesi, bu ilkenin diğer anayasal ilkelerle desteklenmesine bağlıdır. Bu nedenle verginin kanuniliği ilkesinin daha iyi anlaşılması için verginin diğer anayasal ilkelerine de göz atmak gerekecektir.

2.2.3.1. Verginin genelliği ilkesi

Anayasa'nın 73/1. maddesindeki herkes kavramıyla verginin genelliği ilkesi vurgulanmıştır. Kişilerin vergi yükümlülüğü altına alınmasında mali güçleri de göz önünde bulundurulmaktadır. Bu aynı zamanda vergilerin genelliğinin sınırını oluşturmaktadır.¹⁴³ Verginin genelliği ilkesinden kamusal yükün herkese dağıtılması anlaşılmaktadır. Verginin kişiye özel olarak çıkarılamayacağını ve düzenlenemeyeceğini ifade etmektedir. Kanunların kişilere özel olarak değil, genel olarak herkes için konulması gerektiğini göstermektedir.

Verginin genelliği ilkesi verginin, sadece bazı kişiler için değil toplumun geneli için çıkarılması anlamına gelse de bu ilke uygulanırken herkesin mali gücü göz önünde bulundurulmalıdır. Zaten “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” ibaresi bu ilkeyi kısaca özetlemektedir. Verginin genelliği ilkesi toplumun her kesiminden vergi alınması anlamına gelmektedir. Yine vergi yükünün özellikle toplumun bir kesiminin üzerine yüklenmemesini de anlatmaktadır.¹⁴⁴

Verginin genelliği ilkesini zedeleyen durum ise kayıt dışı ekonomi gerçeğidir. Zira kayıt dışı ekonomi kişilerin mali gücünün belirlenmesinde büyük bir eksiklik yaratacaktır. Bu nedenle kayıt dışı ekonominin önlenmesi verginin genelliği ilkesinin uygulanması bakımından büyük önem arz etmektedir.¹⁴⁵

¹⁴³ Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 42.

¹⁴⁴ Baş, *Vergilendirme İlkelerine Anayasa Mahkemesi'nin Bakış Açısı*, 72.

¹⁴⁵ Akın, “Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Temeli ve Sınırları”, 19.

2.2.3.2. Eşitlik ilkesi

Anayasa’da eşitlik ilkesi madde 10’da düzenlenmiştir. Bu madde, birbiri ile aynı hukuksal durumda olanlara aynı kuralların uygulanması anlamına gelmektedir. Bu ilke kimseye ayrıcalık yapılmaması bakımından önemlidir. Buradaki amaç toplum içerisinde mutlak eşitliği sağlamak değildir. Eşitler arasındaki eşitliği sağlamaktır. Yani aynı koşullarda bulunanlara aynı hukuk normlarını uygulayarak toplum içerisinde ayrı bir durum oluşmasını önlemektir. Yoksa farklı koşullarda bulunanlara farklı muamelede bulunulması eşitlik ilkesine aykırılık şeklinde görülemeyecektir.¹⁴⁶

Anayasa’nın 73’üncü maddesi “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” demekle, verginin eşitlik ilkesini açıklamış olmaktadır. Anılan maddeye göre, vergi ödemek bakımından herkes kanun önünde eşittir ve de vergi mükellefiyeti bakımından kişiler arasında bir ayrım yapılamaz. Yalnız burada dikkat edilecek kıstas vergilendirme yapılırken insanların ödeme gücünün dikkate alınmasıdır. Zira çeşitli sebeplerle ve politikalarla vergilendirme de eşitlik ilkesine istisnalar getirilebilmektedir. Ancak muafiyetler ve istisnalar konulurken ve uygulanırken verginin eşitlik ve genellik ilkesini zedelememesine dikkat etmek gerekir.

Vergide eşitlik ilkesi vergilendirmenin klasik ilkelerinden biridir. Bu bağlamda koşullarında farklılık bulunan kimselerin muafiyet, istisna gibi kolaylıklardan yararlandırılması vergide eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmayacaktır. Örneğin uluslararası hukukta diplomatların ve ailelerinin vergi ayrıcalığından faydalanması öngörülmüştür. Yine görevle ilişkisi bulunması koşuluyla konsolosluk görevlilerinin de vergi ayrıcalığından yararlanması öngörülmüştür.¹⁴⁷ Bu durumun eşitlik ilkesine aykırılık oluşturduğu düşünülemez.

Dolayısıyla burada kastedilen mutlak eşitlik değildir. Zira kanun koyucu yani yasama organı vergi mükellefleri veya vergi konuları bakımından ortaya çıkan fiili eşitsizliklere göre ayrımlar yapabilir ve buna göre farklı kanuni düzenlemeler getirebilir.¹⁴⁸ Yine yasama organınca iktisadi, kültürel, toplumsal ve sağlık

¹⁴⁶ Tanör - Yüzbaşıoğlu, *Türk Anayasa Hukuku*, 120-121.

¹⁴⁷ Hüseyin Pazarcı, *Uluslararası Hukuk*, (Ankara: Turhan Kitabevi, 11. Baskı, 2012), 384, 396.

¹⁴⁸ Klaus, Tipke, *Steuerrecht, Ein Systematischer Grundriss*, (3. Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 1975), 37.’den aktaran Nami Çağan, a.g.e., 150.’den aktaran Erkin, “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, 244.

politikaları ile vergi yöntemine ilişkin kolaylaştırıcı sebeplerle eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir.¹⁴⁹

Bu nedenle vergide eşitlik ilkesinden anlaşılması gereken eşit durumda olanların eşit bir şekilde vergi yükümlülüğü altına girmesidir. Zira vergide eşitlik ilkesi vergi ödeme gücüne göre vergilendirmek demektir. Vergide eşitlik ilkesi iki manada eşitlik anlamına gelmektedir. Bunun bir yönü hukuki diğer yönü ise malidir. Hukuki eşitlik kanunlar karşısında bireylerin eşit konumda olmasıdır. Mali eşitlik ise ödeme gücünün aynı olmasını ifade eder. Yani kanunların ödeme gücü aynı olan kişiler için eşit bir şekilde uygulanmasıdır.¹⁵⁰ Bu sebeple aynı şartlarda bulunan kişilerin ayrı bir şekilde vergilendirilmesi verginin eşitliği ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Vergilendirmenin, vergide eşitsizliğe yol açmaması gerekmektedir. Eğer bir vergi eşitliğe aykırı olarak işliyorsa yasama organı bu eşitsizliği giderecek yönde kanuni düzenlemeler yapmalıdır.¹⁵¹

2.2.3.3. Hukuki güvenlik ilkesi

Hukuki güvenlik ilkesi, “kişilerin mevcut düzenlemelere güvenerek ve inanarak hayatlarını, iş ve işlemlerini düzene koyabilmesi; kazanılmış haklarına dokunulmaması” şeklinde tanımlanabilir.¹⁵² Hukuki güvenlik ilkesi kişilerin hakkında uygulanacak olan hukuk normlarını önceden bilmesi ve hayatını ona göre düzenlemesi anlamına gelmektedir. Bu ilke hukukun her alanında olduğu gibi vergi hukuku için de önemli bir yere sahiptir.

Bu ilke aynı zamanda verginin kanuniliği ilkesi ile de bağlantılıdır. Zira vergi düzenlemeleri kanunla yapılmaktadır. Dolayısıyla kişiler de kanunlarla önlerini görebilecek ve planlamalarını ona göre yapacaktır. Belirlilik, vergi kanunlarının geriye yürümemesi ve kıyas yasağını bu ilkenin alt basamakları olarak değerlendirebiliriz.¹⁵³

Hukuki güvenlik ilkesi tüm hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukuku açısından da çok önemli bir yere sahiptir. Zira kişilerin kendilerine uygulanacağı

¹⁴⁹ Erkin, “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, 244.

¹⁵⁰ Kumrulu, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, 156.

¹⁵¹ David Ricardo, *Siyasal İktisadın ve Vergilendirmenin İlkeleri*, çev. Barış Zeren (İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2008), 138.

¹⁵² Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, 1289.

¹⁵³ Akın, “Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Temeli ve Sınırları”, 16.

hukuku bilmeleri ve ona uygun hareket etmeleri kendilerini de güvende hissetmelerini sağlayacaktır. Bu aynı zamanda vergide keyfiliği önlemenin de bir gereğidir.¹⁵⁴ Bunun için de vergilerin kanunlarda tüm açıklığıyla yer alması gerekmektedir. Aksi durumda yani kanunlarda belirtilmemiş olan bir vergiyi almak, mafyanın haraç toplamasından farklı olmayacaktır.¹⁵⁵ Kamu hukuku alanında devlet üstün güce sahiptir. Bu bakımdan kişilerin temel hak ve hürriyetlerinin korunmasını sağlayan ilke hukuki güvenlik ilkesidir. Zira hukuki güvenlik ilkesi bireylerin zararına hareket edilmesini önlemektedir.¹⁵⁶

Kişinin hukuki güvenliğinin korumasından faydalanabilmesinin en temel şartlarından biri kendisine uygulanacak hukuk kurallarını bilmesidir. Bilinmesinden kasıt bireylerin bu hukuk kurallarından haberdar olması veya haberdar olma imkânının kendisine tanınması demektir. Yoksa kişinin yürürlükte olan ve usulüne uygun ilan edilmiş hukuk kurallarını bilmediğini iddia etmesi elbette ki o hukuk kurallarının kendisine uygulanmaması sonucunu doğurmayacaktır. Bu sebeple hukukun bilinmesi ve öngörülebilir olması hukuki güvenlik ilkesi bakımından önemlidir. Bu bakımdan vergide belirlilik, geriye yürümezlik ve kıyas yasağı ilkelerini incelemek gerekecektir.

2.2.3.3.1. Vergilendirmede belirlilik ilkesi

Verginin kanunilik ilkesinin sağladığı önemli yararlardan biri de vergiyi belirli hale getirmesidir. Verginin belirli olması gerekmektedir. Verginin belirli olması demek verginin konusunun, miktarının, tarh, tahakkuk ve tahsil zamanlarının belli olması demektir. Verginin belirli olmasının faydası ise keyfiliği önleyecek olmasıdır. Belirlilik vergi ile ilgili hususların kesin ve açık olmasını gerektirmektedir. Aynı zamanda kanunun dilinin net olması ve anlam kaymalarını önleyecek şekilde yazılması gereklidir.¹⁵⁷

Hukukta uyulması gereken kuralları önceden bilmek çok önemlidir. Zira bireyler hayatlarını bildikleri şey üzerine şekillendirir ve atacağı adımı ona göre

¹⁵⁴ Mualla Öncel vd., *Vergi Hukuku*, (Ankara: Turhan Kitabevi, 18.Bası, Mart 2010), 32.'den aktaran Erkin, "Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", 241.

¹⁵⁵ Erkin, "Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", 241.

¹⁵⁶ Erhan Coşkun, *Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi*. (İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2012), 31.

¹⁵⁷ Özdağ, *Vergilerin Kanuniliği İlkesi ve Türk Vergi Hukukundaki Bazı Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı'na Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi*, 25.

atarlar. Vergi de bireylerin hayatında önemli etkiye sahip bir sorumluluktur. Bu nedenle vergilerin belirliliği, düzgün işlemesi, sık değişmemesi ve istikrar kazanması üstünde durulması gereken bir konudur. Çünkü verginin belirli olması vergi mükellefleri bakımından son derecede önemlidir. Zira belirli olmayan bir vergilendirme ikliminde yaşamak kişileri huzursuz ve tedirgin eder. Bireylerin önünü görerek yaşaması ve ona göre hayatına yön vermesi esastır.

Anayasa madde 73/4'teki düzenleme yürütme organına verilen yetki bakımından belirlilik taşıyan hükümlere sahiptir. Bu maddede alt ve üst sınırlar içerisinde değişiklik yapılabilecek konular belirtilmiş ve bu bakımdan değişikliği iki yönüyle belirlemiştir.¹⁵⁸ Zira vergide belirlilik ilkesi, vergi yasalarının belirliliği yanında yürütme organına verilen yetki kanununun da belirli olmasını gerektirmektedir. Bu şekilde verilen yetki belirli bir hal alacak ve hukuki güvenlik sağlanacaktır.¹⁵⁹

Tüm bu sebeplerle bireylerin sorumlu tutulacağı vergilerin keyfilikten uzak ve kesin olması gereklidir. Bu kesinlik ödeme vaktinin ve biçiminin, ödenecek miktarın önceden belirli ve açık olmasıyla sağlanır. Bireylerin önceden ne ödeyeceğinin belirli olması aynı zamanda verginin tahsili ve olası uyuşmazlıkların önlenmesi bakımından da son derecede önemlidir.¹⁶⁰

2.2.3.3.2. Vergi kanunlarının geriye yürümemesi ilkesi

Hukuk devleti bireylere hukuki güvence sağlayan esasa bağlıdır. Hukuki güvenceyi sağlayan etkenlerden birisi de kanunların geriye yürümemesidir. Özellikle aleyhe kanunların geçmişe yürütülmesi açıkça hukuk devleti ilkesine aykırıdır. Zira hukuk devleti bireylere hukuki güvence sağlamak için vardır. Ceza hukukunda olduğu gibi vergi hukukunda da bu ilke geçerlidir. Özellikle kişilerin aleyhine olacak hükümlerin geriye yürümemesi sadece ileriye dönük sonuç doğurması bu ilkenin genel bir sonucudur. Zaten hukuki güvenlik gereği asıl olan yürürlükteki kanun hükümlerinin uygulanmasıdır. Vergi hukuku için ise bu kaçınılmaz bir kuraldır. Zira

¹⁵⁸ Tekbaş, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, 209.

¹⁵⁹ Abdullah Tekbaş, "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler" *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* Cilt:12 Özel S. (2010), 137.

¹⁶⁰ Adam Smith, *Milletlerin Zenginliği*, çev. Haldun Derin (İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2014), 938.

vergi yükümlülüğünün geriye yürümesi verginin kanuniliği ilkesini zedeleyeceği gibi belirliliği ortadan kaldırarak hukuki güvenlik ilkesini de ortadan kaldıracak niteliktedir.

Bu nedenle kanunlar temelde ileriye dönük iş, eylem ve olaylarda tatbik edilmek üzere çıkarılırlar ve hukuk kuralları kural olarak yürürlüğe girdikleri tarihten kaldırıldıkları tarihe kadar hüküm ifade ederler. Bu sebeple kanunların geriye yürümezliği ilkesi sadece vergi hukukunda değil genel olarak hukukun temel bir ilkesidir. Asıl olan kişilere ve olaylara yürürlükteki kanunların uygulanmasıdır. Yapılacak hukuki düzenlemeler de yine kural olarak ileriye yönelik sonuç doğuracaktır. Ancak bazı hukuk dallarında -örneğin ceza hukukunda- lehe olan kanunların geriye yürümesi söz konusu olmaktadır. Ancak vergi hukuku için aynı şeyleri söylemek bazı açılardan sakıncalar yaratabilecektir. Çünkü hukuk kurallarının aynı durumda olan herkese aynı şekilde uygulanması gereklidir. Ancak vergi yükümlülüğünü zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükelleflerin çoğu zaman bunlardan yararlanması mümkün olamamaktadır. Bu durum da hukuka olan güveni, istikrarı ve adaleti sarsmaktadır.¹⁶¹ Hukuk devletinin özelliği ise, bireylere hukuki güvence sağlamasıdır. Zira hukuk devletinde amaç vergi mükelleflerini yeni ve beklenmeyen bir vergi uygulamasıyla karşı karşıya bırakmamaktır.¹⁶²

Yürütme organı da tıpkı yasama organı gibi yaptığı düzenlemelerde geriye yürümezlik ilkesini gözetmelidir. Zira bu ilke sadece yasalarla ilgili değildir. Yürütme organının işlemlerinde de bu hususa dikkat edilmesi gereklidir. Bu sebeple Cumhurbaşkanı kararı ile muaflık, istisnalar, indirimler ve oranlarla ilgili kararların da geriye dönük düzenlemeler yer almamalıdır.¹⁶³ Zira vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi, verginin belirliliği ilkesi ile de yakından bağlantılıdır. Çünkü vergi kanunların geriye yürümesi, verginin belirliliğini ortadan kaldıracağı gibi hukuki güvenliği açık bir biçimde zedeleyecektir.¹⁶⁴

¹⁶¹ Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, 1293.

¹⁶² Ahmet Kumrulu, “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi”, 247., erişim: 14 Aralık 2020 <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/630465>

¹⁶³ Tolunay Özçelik, *Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkeleri*. (Konya: Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2008), 45.

¹⁶⁴ Çetinkaya Hukuk, “Vergi Hukukunda İlkeler”. 10.

2.2.3.3.3. Kıyas yasağı

Kanunda düzenlenen kuralların, kanunda düzenlemesi olmayan olaylara uygulanması kıyas uygulamasıdır.¹⁶⁵ Kıyas kanunlarda bulunan boşlukların yine hukuk içerisinde yer alan diğer hükümlerle doldurulmaya çalışılması veya bir hukuk kuralının yorum ve benzetme yoluyla başka bir hukuki olaya uygulanmasıdır. Kıyas hukukun içinde bulunan ve kullanılan unsurlardan birisidir. Hukuku genişletici bir işlev görür. Ancak vergi hukukunda kıyas uygulaması söz konusu olmayacaktır. Zira vergi hukukunda kanunilik ilkesi gereği vergiyi ancak yasama organı koyabilir, kaldırabilir ve değiştirebilir.¹⁶⁶ Kıyas yoluyla vergi konulması halinde ise yasama organının uhdesinde bulunan bir görev kullanılmış olur. Bu durum da belirliliği ortadan kaldırdığından hukuki güvenlik ilkesini zedeler. Bu nedenle vergi hukukunda kıyas yoluyla vergi konulması mümkün değildir. Hukuki güvenlik ilkesi ve verginin bilinebilir olması gereğinin yanında kıyasen vergi konulamayacağı gerçeği önemli bir husustur.

Bu aynı zamanda verginin kanuniliği ilkesinin de bir gereğidir. Kanunilik ilkesi, vergiler ile ilgili kıyas yapılmasını engeller mahiyettedir. Zira verginin kanuniliği ilkesi vergiyi öngörülebilir ve bilinebilir kılmakta aynı zamanda bireyleri keyfi vergilendirmeye karşı korumaktadır. Bu nedenle vergi hukukunda kıyas uygulaması yapılması verginin kanuniliği ilkesine de ters düşecektir. Bu şekilde yasama organı dışında vergi konulması veya değiştirilmesi fonksiyon gaspına da sebep olacaktır. Yine vergi hukukunda hâkimin hukuk yaratması da mümkün değildir. Bu sebeple vergi ile ilgili oluşacak boşlukların yasama işlemleri ile doldurulması gereklidir.¹⁶⁷

Bu sebeple vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi münhasıran yasama organına aittir. Bundan dolayı başka hiçbir organca vergi konulamaz veya kaldırılamaz. Bu durum idarenin düzenleyici idari işlemleri ve yargı organının yorum sınırlarını aşan kararları için de geçerlidir. Hukuk güvenliği açısından yasama organı dışında hiçbir organ tarafından vergi artırıcı veya vergiyi doğuracak olay meydana getirme gibi işlemlerin yapılmaması gereklidir. Bu sebeple kıyas ile vergi konulması da mümkün değildir. Zira vergi hukukunda kıyas yorumun sınırını oluşturmaktadır.

¹⁶⁵ Doğan Şenyüz, *Vergi Hukuku Genel Hükümler* (Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 2005), 30.'dan aktaran Erkin, "Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", 242.

¹⁶⁶ Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", 1295.

¹⁶⁷ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 33.

Bu hal vergide belirlilik sağlamak için de zorunludur.¹⁶⁸ Bu nedenle olası bir kanun boşluğu durumunda kıyasa varmayan ölçüde yorum yapılabilmeyle birlikte bu yorumun kanun boşluğunu dolduramadığı durumlarda devreye yasama organının girerek bu boşluğu doldurması gereklidir.¹⁶⁹ Ayrıca vergi ile ilgili düzenlemelerin kıyas yapmaya imkân vermeyecek şekilde yapılması ve muğlak ve müphem ifadelerden kaçınılarak düzenlenmesi önem arz etmektedir.

2.2.3.4. Vergi yükünün adaletli dağılımı ilkesi

Bu ilke Anayasa'nın 73/2. maddesinde yer alan “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” ifadesiyle açıkça ifade edilmiştir. Anayasa bu cümlesiyle yasa koyucuyu, vergilendirme yetkisini kullanırken gözetmesi gereken ölçütü ve çerçeveyi çizmiştir. Bu aynı zamanda yasa koyucuya verilmiş bir ödevdir.

Buna göre maliye politikasının sosyal amacı vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması ile sağlanacaktır. Artan oranlı vergilendirme, asgari geçim indirimi, sakatlık indirimi gibi hususlar verginin adaletli ve dengeli dağılımı için birer araçtır.¹⁷⁰ Vergi adaleti hem vergilerin toplanması hem de vergilerin kullanılması itibariyle dikkate alınması gereken bir husustur.¹⁷¹

Vergide adalet, verginin genelliği, verginin eşitliği ve vergiyi mali güce göre alma ilkeleriyle sağlanabilir. Bu bakımdan vergide adaleti sağlamak için vergide genellik ve eşitlik ilkelerinin önemi büyüktür. Genellik ilkesi ile herkesin vergi vermesi, eşitlik ilkesiyle ise aynı şartları sahip kişilerin aynı vergiyi vermesi sağlanmaktadır. Bunun yanında vergilendirmede adaletin tesisi için kimden ne oranda vergi alınacağı ve vergi mükelleflerinin şahsi özelliklerinin verginin alınmasında nasıl değerlendirileceği gibi hususlarda önem kazanmaktadır.¹⁷² Ancak ülkemizde toplanan vergilerinin büyük bir çoğunluğunun dolaylı vergilerden oluşması verginin adaletli dağılımı ilkesine ters düşmektedir.

¹⁶⁸ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, 141.

¹⁶⁹ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, 141.

¹⁷⁰ Selvi, *Vergilendirmenin Temel Hak ve Özgürlüklerle İlişkisi*, 43.

¹⁷¹ Tekbaş, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, 222.

¹⁷² AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Ankara: Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, 1989, s.151'den aktaran SANDALCI, Ulvi, SANDALCI, İnci, *Tarihsel Perspektifte Vergiye Karşı Tepkiler ve Vergi İsyanları*, Kütahya, Legal, Birinci Baskı, 2020, s.57

2.2.3.5. Ödeme gücüne göre vergilendirme ve ölçülülük ilkesi

Anayasa'nın 73 üncü maddesine göre; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” Buna göre; herkes vergi ödeyecektir. Aynı zamanda vergi mali güce göre ödenecektir. Ölçülülükten kasıt elverişli, gerekli ve orantılı olmak demektir.

Bu bakımdan vergilendirme yapılırken dikkat edilmesi gereken ilkelerden biri de ödeme gücüne göre vergilendirmedir. Bunun için de verginin ölçülü olması gereklidir. Bu durumda ise iki soru karşımıza çıkmaktadır. Cevaplandırılması gereken ilk soru kişinin ödeme gücü nasıl belirlenecektir. İkincisi ise vergilendirmenin ölçülü olup olmadığıdır. Mali gücün Anayasa’da tanımı yapılmamış olmakla birlikte, vergi ödeme gücünü ortaya koyan iktisadi değerler toplamı olarak ifade edilebilir.¹⁷³

Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında verginin genel olması, mali güce göre ve kamu giderlerini karşılamak üzere alınması öngörülmüştür. Mali gücün tanımı Anayasa’da bulunmamaktadır. Ancak mali güce göre vergi alınmasından, verginin kişilerin iktisadi ve şahsi vaziyetlerine göre alınması anlaşılmalıdır. Aynı zamanda kişilerin geliri, serveti ve harcamaları mali gücün göstergeleri olarak görülebilir. Bu duruma göre mali gücü yani ödeme gücü fazla olan daha fazla vergi ödeyecektir. Verginin mali güce göre alınması vergide eşitlik ilkesinin de bir gereğidir. Zira mali gücü aynı olanların aynı oranda, mali gücü farklı olanların farklı oranda vergilendirilmesi eşitlik ilkesine aykırı olmayacaktır. Bu aynı zamanda vergilendirmede adalet ve eşitliği sağladığı gibi sosyal devlet olmanın da bir gereğidir.¹⁷⁴

Verginin kanuniliği ilkesini kısıtlayan bir diğer ölçüt olan mali güç ölçütünü göz ardı ederek alınan vergi şeklen yasal olmakla birlikte, bu vergiyi keyfi olmaktan kurtaramayacaktır. Bu husus toplumdaki sosyal adaletin sağlanması bakımından da önemlidir.¹⁷⁵ Bu bakımdan dolaylı vergiler, verginin mali güce göre alınması ilkesini zedelemektedir. Zira dolaylı vergilerde bireylerin mali durumuna bakılmaksızın aynı oranda vergi alınmaktadır.

¹⁷³ ERKİN, “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, s.244

¹⁷⁴ YILMAZ, Elif, “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C. XIII, Y.2009, S.1-2, s.344

¹⁷⁵ ÖZÇELİK, *Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkeleri*, s.55

Devlet verginin mali güce göre alınmasını sağlamak için çeşitli araçlardan faydalanabilir. Bunlar lüks tüketimin daha ağır vergilendirilmesinin yanında zorunlu tüketim malların daha hafif vergilendirilmesi, sermaye gelirlerinin daha ağır vergilendirilmesinin yanında emek gelirlerinin daha hafif vergilendirilmesi, asgari geçim indirimi, vergi indirimlerinin, istisnaların ve muaflıkların bu yönde kullanılmasıdır.¹⁷⁶

2.2.3.6. Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi

Vergi, devlet tarafından vatandaşlara sağlanacak hizmetler konusunda kullanılacak olan ve bunun için toplanan ekonomik değerleri ifade etmektedir. Vatandaşa sağlanan hizmetler kamu hizmetidir. Devlet tarafından bireylerden alınan vergiler kamu hizmetlerinin yürütülmesi amacıyla toplanmaktadır. Bu husus Anayasa'nın 73/4. maddesinde de yer almıştır. Bu ilke toplanan vergilerin kamu gideri olarak kullanmanın dışında bir amaçla toplanamayacağını ortaya koymaktadır.

Verginin temel amacı kamu giderlerini karşılamaktır. Bu aynı zamanda verginin mali amacını da göstermektedir. Bu sebeple kamu yararı doğrultusunda devletin sürekliliğinin sağlanması için vergilerin toplanması, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesini açıklamaktadır.¹⁷⁷ Verginin kamu giderlerini karşılamak amacıyla toplanması verginin mali amacını göstermektedir.¹⁷⁸

Günümüzde vergi parasal yükümlülük olarak toplanmaktadır. Ancak tarihi süreçte vergiler sadece nakdi olarak değil aynı olarak da toplanmıştır. Hatta bedenen ödenen vergiler de uygulanmıştır. Bununla birlikte günümüzde vergiler ilkesel olarak parasal bir yükümlülük olarak uygulanmaktadır.¹⁷⁹

Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması verginin keyfililiğinin önlenmesi bakımından da önemlidir. Bu ilke vergilendirmeyi kamu giderlerinin karşılığı olması itibarıyla sınırlandırmaktadır. Bu bakımdan kamu yararının bulunmadığı, kamu giderleri için öngörülmeleyen bir verginin konulmaması gerekmektedir.¹⁸⁰

¹⁷⁶ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 61.

¹⁷⁷ Tekbaş, "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", 169.

¹⁷⁸ Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 42.

¹⁷⁹ Çetinkaya Hukuk, "Vergi Hukukunda İlkeler". 11.

¹⁸⁰ Özdağ, *Vergilerin Kanuniliği İlkesi ve Türk Vergi Hukukundaki Bazı Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı'na Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi*, 33.

2.3. Vergilendirmenin Anayasal İlkesi Olarak Kanunilik İlkesi

Verginin kanun ile konulması ilkesi, vergi mükellefiyetinin kanunlar ile işlev kazanmasına ilişkin bir ilkedir. Verginin kanuniliği ilkesi kısaca vergilerin kanunla konulması demektir. Zira bir devletin en önemli görevlerinden biri kamu hizmetlerini en iyi ve en verimli bir şekilde yürütmektir. Devlet bu hizmetler için gereken kaynağın önemli bir bölümünü topladığı vergilerden sağlamaktadır. Ancak devlet, bu vergileri toplarken sınırsız yetkilere sahip değildir. Vergilendirme yetkisini sınırlandıran en önemli ilkelerden birisi verginin kanuniliği ilkesidir.

Vergi hukuku, devlet ile vatandaş arasındaki vergi ilişkisini düzenleyen bir kamu hukuku dalıdır.¹⁸¹ Kamu hukukunda taraflar eşit olarak yer almazlar. Kamu hukukunda kamu tarafının emredici gücü vardır. Vergi hukukunda da kamu tarafı isteyen ve buyuran taraftır. Bu da kamuyu, bireyin servetine, gelirine ve kazancına ortak etmektedir. Kamu bunu kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için yani kamu yararı için istese de bireyin de korunması gereken bir maddi çıkarı vardır. İşte bu çatışmayı dengeleyecek ve bireyin hakkını koruyacak mekanizma verginin kanuniliği ilkesidir.¹⁸²

Kanunilik ilkesi, “devletin vergilendirme yetkisini genel, soyut, kişisel olmayan ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlar ile kullanması” olarak tanımlanabilir.¹⁸³ Bu tanımla vergilendirme yetkisinin sınırsız bir yetki olmadığı, anayasal bir altyapısının olduğu, bir takım usul ve esaslara bağlı olarak kullanılacağı belirtilmiştir. Bu ilkeden sağlanması istenen amaç hiç şüphesiz vergide keyfiliği önlemektir. Zira verginin kanuniliği ilkesi, bireyin özgürlüğünü devletin vergilendirme yetkisine karşı koruyan ve kollayan ve adeta güvenlik sınırı çizen bir ilkedir.¹⁸⁴

Kanunilik ilkesi meşruiyetin ve hukuk devletinin odağında olan bir kavramdır. Aynı zamanda devletin ve idarenin işlemlerinin hukuka uygunluğundan bahsedilebilmesi için öncelikle var olması gereken bir husustur.¹⁸⁵ Bu nedenle

¹⁸¹ Kemal Gözler, *Hukuka Giriş* (Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 8. Baskı, 2011), 77.

¹⁸² Kumrulu, “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi”, 243.

¹⁸³ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi* (İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982), 103. ‘den aktaran Adnan Gerçek vd., “Vergilendirmede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa’nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi”, *International Journal of Public Finance* Cilt:2 S.1 (2017), 9.

¹⁸⁴ Nevin Gönültaş, *Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kararlarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Yönünden Analizi*, (İstanbul: Legal, Birinci Baskı, 2022), 94.

¹⁸⁵ Kaboğlu, *Anayasa Hukuku Dersleri*, 78.

vergilerin meşruiyetini sağlayan unsur verginin kanuniliği ilkesidir. Vergi Anayasa’da da belirtildiği gibi kanunla konulur. Diğer vergi hukuku ilkeleri gibi verginin kanuniliği ilkesi de kaynağını Anayasa’dan almaktadır. Bu meşruiyeti sağlamak için verginin kanuniliği ilkesi Anayasa’da düzenlenmiştir. Bu durum vergilendirme de meşruiyeti sağladığı gibi vergilendirmeyi sınırlandırarak hukuki güvenliği sağlamaktadır. Bu düzenlemeyle vergilerin ancak kanunla konulabileceği, değiştirilebileceği ve kaldırılabilmesi düzenlenerek idarenin olası bir keyfi hareketi önlenmek istenmiştir. Zira hukuk devletinde idarenin her türlü iş ve eylemleri denetime açıktır. Bu durum idarenin hukukla bağlılığının şartlarından olup hukuk devleti olmak da bunu gerektirir.¹⁸⁶

Verginin kanuniliği ilkesi hukuki güvenlik sağlamanın yanında aynı zamanda verginin belirli olmasına hizmet etmektedir. Bu düzenlemelerle verginin yükümlüsü, verginin oranı gibi vergi ödevi ile ilgili hususların çerçevesi çizilmektedir. Verginin kanuniliği ilkesi vergiyle ilgili düzenlemelerin kanunla yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Bu sebeple verginin yükümlüsünün ve tarh, tahakkuk, tahsil ve benzeri hususlarının kanunla düzenlenmesi bir zorunluluktur. Bu da Anayasa’da yer alan temel vergilendirme ilkesi olan verginin kanuniliği ilkesinin göstergesidir.¹⁸⁷

Kanunilik ilkesi en başta hukuk devletinin bir gereğidir. Zira kanunilik ilkesi bireyin, kanunun emrettiği hükmü önceden bilmesini ve hesaba katmasını sağlamaktadır.¹⁸⁸ Verginin kanuniliği ilkesi en başta keyfiliği önlemek ve belirliliği sağlamak için vardır. Yani verginin kanuniliği ilkesi en başta bireylere hukuki güvence sağlamaktadır.

Verginin kanuniliği ilkesine birey yönünden bakıldığında bu ilkenin bireye vergilendirme açısından bir güvence sağladığı ortadadır. Bunun yanı sıra vergide kanunilik ilkesinin devlet açısından da anlam ve öneme sahip olduğu bir gerçektir. Zira verginin kanunilik ilkesi devleti vergilendirme konusunda sınırlandırdığı gibi aynı zamanda verginin alınmasını bir ödev olarak da devlete yüklemiş durumdadır. Yani kanunlarda kabul edildiği şekliyle vergilerin toplanması bir mecburiyettir ve

¹⁸⁶ Kemal Gözler, *İdare Hukuku Dersleri* (Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 12. Baskı, 2012), 64.

¹⁸⁷ Erkin, “Türk Hukuku’nda Vergilendirme Yetkisi”, 1140.

¹⁸⁸ Akad vd., *Genel Kamu Hukuku*, 276.

devletin bir vazifesidir.¹⁸⁹ Bu da konulan verginin tahsil edilmemesi ve ödenmemesi halinde cebri icra yoluna başvurulmasını gerektirir.¹⁹⁰

Verginin kanuniliği ilkesi bakımından önemli bir diğer sınırlamayla da Anayasa'nın 161'inci maddesinde karşılaşılmaktadır. Anayasa'nın ilgili maddesine göre bütçe kanunlarına bütçe ile ilgili hükümler dışında başka bir hüküm konulamaz. Yani bütçe kanunlarıyla vergilendirme olmaz.¹⁹¹ Bu şekilde bütçe kanununun içeriğinde sınırlamaya gidilmiştir. Bu madde aynı zamanda bütçe kanunuyla vergilendirme yapılmasının önüne geçmektedir.

Kanunsuz vergi olmaz ile özetlenebilecek kanunilik ilkesinin kurallarını koyan ülkenin yasama organıdır. Bu sınır yasama organı olan meclis tarafından koyulan kurallar ile sınırlandırılmıştır. Kanunsuz vergi olmaz, vergilerin ancak kanunla konulabileceğini açıklamaktadır. Bu aynı zamanda hukuk devleti olmanın da bir gereğidir. Çünkü vergilendirmede aynı zamanda kişilerin malvarlığına bir müdahale vardır. Bu müdahalenin meşruiyeti de yasama organı tarafından konan kanunla sağlanacaktır. Ancak Anayasa'nın 73. maddesinde yürütme organına vergilendirme ile ilgili bir takım yetkiler verilebileceği öngörülmüştür. Bu bağlamda konunun verginin kanuniliği ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

2.3.1. Vergilendirmede Yasamanın Yetkisi

Kuvvetler ayrılığı yasama, yürütme ve yargı yetkilerinin birbirinden bağımsız olacak şekilde kullanılmasını gerektirmektedir. Zira kişi hak ve yetkilerini sınırlandıran bu yetkiler karşısında bireylerin güvence altında bulunması gereklidir. Vergilendirme işleminin de bu ayrıma uygun bir şekilde yapılması zorunludur. Zira kişi hak ve yetkilerinin korunmasını gerektiren önemli bir alan da vergilendirmedir.

Anayasa, verginin kanuniliği ilkesini sağlayarak verginin keyfi olarak konulmasını engeller.¹⁹² Vergi, devletin en önemli gelir kaynaklarından biridir. Özü itibarıyla de vergilendirme kişinin hak ve özgürlüğüne bir müdahale içermektedir. Bu nedenledir ki anayasal hareketlerin başlangıcı ve demokrasilerin gelişmesi vergilerin

¹⁸⁹ Özçelik, *Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkeleri*, 14.

¹⁹⁰ Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", 1267.

¹⁹¹ Akın, "Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Temeli ve Sınırları", 15.

¹⁹² Server Tanilli, *Anayasalar ve Siyasal Belgeler* (İstanbul: Sulhi Garan Matbaası, 1976), 453.'den aktaran Erkin, "Türk Hukuku'nda Vergilendirme Yetkisi", 1140.

kanunla konulması isteğiyle olmuştur. Günümüz demokrasilerinin birçoğunda kanunsuz vergi olmaz prensibi verginin kanuniliği ilkesi olarak anayasalarda yer almaktadır.¹⁹³ Bu nedenle verginin kanuniliği ilkesi “temsilsiz vergi olmaz” ve “kanunsuz vergi olmaz” şeklinde de özetlenebilir. Bu temsil ve kanun aynı zamanda vergiye gösterilen rızanın işaretidir. Verginin kanuniliği ilkesi vergilerin kanunla konulabileceğini ve de vergilendirme yetkisinin yasama organında bulunması anlamına gelmektedir. Bu kanunilik ilkesini şekli bir ilke olarak öne çıkarmakta ve diğer vergilendirme ilkelerinden de bu yönüyle ayırmaktadır.¹⁹⁴

Kanunlar, yasama organı olan meclisler tarafından belli bir usule göre çıkarılan yazılı hukuk kurallarıdır. Yasalar özü itibarıyla genel, soyut, sürekli ve uyulması mecburi olan hükümlerdir. Yasaların genel ve soyut olması çıkarılan yasaların bir kişi özelinde değil, toplumu oluşturan herkese uygulanabilirliğini göstermektedir.¹⁹⁵ Kanunilik ilkesi ise hukukun üstün kılınmasını sağlamaktadır. Yasama, yürütme ve yargı başta olmak üzere kanunun kendilerine kullanması için yetki verilen her kişi ve kurum bu ilkeye uymakla yükümlüdür.¹⁹⁶

Anayasa’nın 73. maddesinden de anlaşılacağı üzere yasama yetkisi yasama organına aittir. Bu sebeple vergilendirme ancak yasama organı tarafından kanunla gerçekleştirilecektir. Kanun dışında parlamento kararlarıyla veya yürütme organı kararlarıyla vergilendirme yapmak mümkün değildir. Aksi durum Anayasa’nın 7. maddesinde düzenlenen yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Günümüz demokratik ülkelerinde durum bu şekilde anayasalarda yer almaktadır.¹⁹⁷ Esasında verginin kanuniliği ilkesi, vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olmasını ifade etmektedir.¹⁹⁸

Tüm demokratik ülkelerde olduğu gibi vergilendirme yetkisinin yasama organında olması, vergilerin kanuniliği ilkesinin bir gereğidir. Anayasa metninde de yazdığı üzere vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilip yine kanunla kaldırılması gerekmektedir. Verginin kanuniliği ilkesi gereği vergiyi koyan, değiştiren ve kaldıran yasama organıdır. Bu temsilsiz vergi

¹⁹³ Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, 1264.

¹⁹⁴ Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2. Bası, 1989), 35’den aktaran Erkin, “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, 245.

¹⁹⁵ Özçelik, *Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkeleri*, 11.

¹⁹⁶ Pınar Nur, *Kanunilik İlkesi Bakımından Verginin Kanuniliği İlkesinin Uygulanması*. (Samsun: Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2014), 120.

¹⁹⁷ Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, 1266.

¹⁹⁸ Tekbaş, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, 173.

olmaz prensibinin doğal bir sonucudur. Yasama organını halkın seçimle belirlediği vekiller oluşturmaktadır. Vergilendirmede vekillerin oluşturduğu yasama organı tarafından kanunla gerçekleştirilmektedir. Bu durum verginin ve vergilendirmenin meşruiyetini sağladığı gibi keyfi vergilendirmeye karşı da bir önlem vazifesi görecektir.¹⁹⁹

Vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olması devlete güvenin ve hukuki güvenliğin bir gereğidir. Vergilendirme kişilerin malvarlığını doğrudan ilgilendirmesi nedeniyle belirli ve açık olmalıdır. Bunun da ancak kanunla gerçekleştirilebileceği açıktır. Bu sebeple yürütme organına vergilendirme esasına ilişkin bir düzenleme yetkisi verilmemektedir.²⁰⁰

Temsilsiz vergi olmaz prensibi gereği vergiyi yasama meclisleri koymaktadır. Zira temsil yetkisi güçler ayrılığı ilkesi gereği yasama organındadır. Çağdaş demokratik ülkelerde de bu ilke gereği yürütme organlarına yetki verilmemiştir.²⁰¹ Yasama işlemlerini yapan organ olan meclis halkın oylarıyla seçilmektedir. Bu sebeple yasama organının çıkardığı yasaların halkın iradesini yansıttığını söylemek mümkündür. Bu durum doğal olarak vergilendirme için de geçerli olup demokratik hukuk devletine uygunluğu da sağlamaktadır.²⁰²

Devlet tüm toplumun üzerinde yer almakta ve devlete üstün yetkiler verilmiştir. Jean-Jacques Rousseau'nun, Toplum Sözleşmesi'nde söylediği gibi toplum iradesini kendisinin seçtiği bir iradeye bırakmaktadır. Kararları bu irade almaktadır ve tüm toplum namına tatbik etmektedir. Burada devlet dolaylı temsil yetkisine sahiptir. Yani gelir elde etme, toplum adına harcama ve borçlanma yetkisine sahiptir.²⁰³

Tarihsel süreç içerisinde gelineen noktada, yasama gücü halka aittir ve bu güç başka hiç kimsenin de olamaz.²⁰⁴ Yasama organını da meclisler oluşturmaktadır. Zira halkın iradeleriyle seçtiği temsilcilerin, görev yaptığı yer meclislerdir.

¹⁹⁹ Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", 1265.

²⁰⁰ Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", 1266.

²⁰¹ Gerçek vd., "Vergilendirmenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar", 111.

²⁰² Selim Kaneti, *Vergi Hukuku* (İstanbul: 1989), 36'dan aktaran Özçelik, *Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkeleri*, 8.

²⁰³ Doğan Bozdoğan vd., "Vergilendirme Yetkisinin Bir Sınırlandırıcısı Olarak Hukuki Güvenlik İlkesi", *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives* 4 (2), (2016), 29.

²⁰⁴ Jean-Jacques Rousseau, *Toplum Sözleşmesi*, çev. Ahmet Şensilay (İstanbul: Anahtar Kitaplar, 1. Basım, 2010), 107.

Dolayısıyla vergilendirme ile ilgili işlemlerin yapılacağı yerde halkın seçtiği vekillerden oluşan meclislerdir. Uzun mücadeleler sonucu kazanılan bu hakkın elde edilmesinin odağında ise vergilendirme olgusu gelmektedir.

Verginin anayasal sınırlar içerisinde salınması ve toplanması zorunludur. Zira vergi kamu gücüne dayanılarak toplanmaktadır. Verginin kanuniliği ilkesi vergiyi yasama organının koymasındır. Bu da aynı zamanda kuvvetler ayrılığı ilkesiyle sıkı sıkıya bağlıdır ve de hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Zira vergilendirmenin kişilerin hak ve özgürlüklerini ihlal etmeden uygulanması gerekir.

2.3.2. Vergilendirmede Yürütmenin Yetkisi

Çağdaş demokrasilerin günümüzde geldiği noktada kural olarak vergiyi yasama organı koymaktadır. Verginin konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi için bir yasa hükmü gerekeceğinden bu görevin yasama organınca gerçekleştirilmesi doğaldır. Kuvvetler ayrılığı ilkesi gereği kanunları yasama organı koymaktadır. Bu yasaların hukuka uygun bir şekilde yürütülmesi de yürütme organının görevidir. Vergi ve vergilendirme konusunda oluşabilecek herhangi bir uyuşmazlık durumunda ise yargı organı yetkilidir. Bu durum verginin kanuniliği ilkesi ve hukuki güvenlik ilkeleriyle yakından ilgilidir. Ülkemizde yürürlükteki Anayasa'mızın 73. maddesinde; yürütme organının yetkisinin sınırları ve çerçevesi çizilmiş olup bu yetkinin nasıl kullanılabileceği belirtilmiştir.

Anayasa m.73/4. fıkrasıyla verilen yetki, ilk olarak 1971 yılındaki anayasa değişikliği ile getirilmiş olup, bu yetki yürütme organınca 1980 yılından sonra kullanılmaya başlanmıştır.²⁰⁵ Anayasa'ya göre vergilendirme yetkisi yasama organına yani TBMM'ye aittir. Ancak yasaları uygulama yetkisi de Anayasa'nın çizdiği sınırlar içerisinde Cumhurbaşkanı'na aittir. Bu yürütme yetkisi de çeşitli anayasa maddelerinde değişiklik öngören 2017 yılının 16 Nisan'ın da yapılan halk oylamasının kabul edilmesiyle Cumhurbaşkanı'na geçmiştir. Zira ilgili değişiklik ile Anayasa madde 73/4'te Bakanlar Kuruluna verilen görev artık Cumhurbaşkanı'na verilmiştir. Bu sebeple geçmişte Bakanlar Kurulu kararıyla gerçekleşen bu durum yerini Cumhurbaşkanı kararına bırakmıştır. Anayasa'nın 73/4. maddesine göre;²⁰⁶

²⁰⁵ Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 43.

²⁰⁶ www.mevzuat.gov.tr erişim: 17 Mayıs 2020

“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanı’na verilebilir.”

Bu hükümle yasama tarafından Cumhurbaşkanı’na muaflık, istisnalar, indirim ve oranlara ilişkin değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. Yalnız verilen bu yetki sınırları çizilmiş bir yetkidir. Bu değişiklik yapma yetkisinin alt ve üst sınırlarının kanunda gösterilmesi gerekmektedir. Burada Cumhurbaşkanı’na verilen yetki sadece değişiklik yapma ile ilgilidir. Yoksa Cumhurbaşkanı’na vergi koyma ve kaldırma gibi bir yetki verilmemiştir. Bu değişiklikle, ilgili yetki değişen ekonomik koşullara uyum sağlanması amacıyla esneklik payı özelliğini taşımaktadır.

Yürütme organına verilen yetki ile ilgili iki görüş bulunmaktadır. İlk görüşe göre, kanunilik ilkesi geniş yorumlanmalıdır. Vergi ile ilgili kanuni düzenlemeler yasama organı tarafından yapılmalıdır. Bunun devri de mümkün değildir. Çıkarılan yasada vergi ile tüm hususların belirtilmesi gereklidir. Vergi mahiyeti itibarıyla genel olarak toplumu ve daha da özelinde bireyleri ilgilendiren bir konudur. Bu sebeple vergi ile ilgili düzenlemelerin uzlaşma çerçevesinde kanunlarla yapılması önemlidir. Ancak Anayasa’nın 73. maddesiyle Cumhurbaşkanı’na verilen yetkinin sınırlarının tam olarak belirlenmemiş olması sebebiyle hukuk devleti bakımından tartışılacak niteliktedir.²⁰⁷ Aynı şekilde “Cumhurbaşkanı’na verilen yetkinin muafiyet ve tam istisna hâllerinde kanunilik ilkesine ciddi zarar verdiği hatta kimi hallerde ilkeyi tamamen bertaraf ettiği de görülmektedir. Cumhurbaşkanı’na verilen yetkinin katı sınırlarla çerçevelenmesi verginin kanuniliği bağlamında son derece elzemdir.”²⁰⁸ Bu görüşe göre Anayasa’nın 73/4. maddesine göre Cumhurbaşkanı’na yani yürütme organına verilen yetki, verginin kanuniliği ilkesine aykırıdır. Yine özellikle bazı vergilerde stopaj ve katma değer vergisi oranlarının değiştirilmesi ve bu değişiklik oranlarının arasındaki mesafenin fazlalığı da verginin kanunilik ilkesini zedelemektedir. Zira bu yasama organına ait olan yetkinin yürütme organına devri sonucunu doğurmaktadır.²⁰⁹ Ondan sonra yürütme organına verilen vergide muafiyet ve istisna yetkilerinin kullanımı vergide değişiklik veya verginin kaldırılması anlamına geleceğinden vergilerin kanuniliği ilkesini zedelemektedir.²¹⁰ Bu sebeple

²⁰⁷ Özçelik, *Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkeleri*, 63.

²⁰⁸ Akın, “Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Temeli ve Sınırları”, 15.

²⁰⁹ Özçelik, *Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkeleri*, 19.

²¹⁰ Gedik, “Çağdaş Anayasa Hazırlık Sürecinde Vergi Ödevinin Yeniden Tasarlanması”, 150.

yasama yetkisinin devri anlamına gelecek bir yetkilendirme yapılmaması adına, yürütme organına; asli, genel, sınırları belirsiz ve takdir yetkisinin fazla olduğu bir yetkilendirmenin yapılmaması gerekir.

Bu yetki devrinin ve kullanımının suiistimal edildiği yönünde eleştiriler bulunmaktadır. Zira Anayasa’da bu yetki istisnai olarak sınırlı bir takım konularda verilmiş olup uygulamada bu sınırların aşıldığı görülmektedir. Örneğin muafiyet, istisna, indirim ve oranların anlamı yetki, miktar gibi kavramlara kaymıştır. Yine yetki kullanımları kanuni düzenleme yerine geçmiştir. Bu durumun vergide açıklığı, basitliği ve devamlılığı zedelediği söylenebilir. Bu yetki kullanımının yasama organının bilgisi dâhilinde olmaması da bir diğer sorun olarak ortaya çıkmaktadır.²¹¹

İkinci görüşe göre ise değişen koşullar karşısında hızlı hareket edebilme adına yürütme organına belli sınırlar dâhilinde düzenleme yapma yetkisinin verilmesini öngörmektedir. Bu nedenle verginin konusunun kanunla gösterilmesi kanunilik ilkesi bakımından yeterlidir. Bu sebeple yürütme organınca kanunun belirttiği sınırlar dâhilinde değişiklik yapılması kanunu değiştirmedikten kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmeyecektir.²¹² Anayasa’nın 73/4. maddesi “vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir” demektedir. Bu maddeyle Cumhurbaşkanı’na vergi ile ilgili bazı konularla ilgili Cumhurbaşkanı’na değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. Bu yetki Cumhurbaşkanı’na yasama organı olan Meclisin takdiri ve tasarrufuyla verilmiştir. Meclis bu yetki devrine son verebileceği gibi bu konularla ilgili düzenleme yapma yetkisini kendi uhdesine de alabilir. Zaten Anayasa’nın 73. maddesinde yürütme organına verilen yetki, kanuni sınırlar içerisinde verilmiş bir yetkidir. Ayrıca bu yetki, yasama organınca rızaen verilmiş olup, Anayasa’da verilmesi mutlak olarak görülen bir yetki değildir. Dolayısıyla bu yetkinin verilmesinin takdiri de yasama organındadır.²¹³

Anayasa’da kanun ile düzenleneceği belirtilen hususlar yasama organı tarafından düzenlenmektedir. Bununla birlikte yasama organı asli kuralları yasayla koyduktan sonra, tali hususların idari düzenleyici işlemlerle yapılması mümkündür.

²¹¹ Sadık Kırbaş, “Türk Vergi Mevzuatındaki Karmaşa ve Yarattığı Sorunlar”, *Mali Hukuk Dergisi* S.18 (Kasım 1988), 7.’den aktaran Erkin, “Türk Hukuku’nda Vergilendirme Yetkisi”, 1129.

²¹² Tekbaş, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, 177.

²¹³ Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, 198.

Ancak yürütme organının bu işlemlerinin geçerli olabilmesi için düzenleme konusunun teknik, uzmanlık gerektiren bir konuyla ilgili olması, bu yetkinin amacının ve hedefinin belirtilmiş olması, yetkinin sınırlarının çizilmiş olması ve yürütme organına verilen bu yetkinin çok geniş takdir yetkileri içermemesi gerekmektedir. Bu bakımdan Anayasa m.73/4 yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesinin bir istisnasını oluşturmaktadır.²¹⁴

Yürütme organına Anayasa'nın 73/4. maddesinde verilen yetki birçok bakımdan sınırlamaya tabi tutulmuştur. Öncelikle bu konuyla ilgili çıkarılan kanunun bu keyfiyeti açıkça ifade etmesi gerekmektedir. Bir diğer sınırlama da yürütme organının değişiklik yapabileceği konular ile ilgili sınırlamalardır. Anayasa'da da öngörüldüğü şekliyle bunlar; oranlar, muaflık, indirim ve istisnalar. Ayrıca yürütme organının bu konularla ilgili değişiklik yapma konusundaki hareket kabiliyeti de sınırlıdır. Zira kanunda bu değişiklik yetkisinin alt ve üst sınırı belirtilmek zorundadır.²¹⁵ Bu bakımdan yürütme organına verilen yetkilendirme bir kanun ile yapılacağından bu yetkilendirmenin hukuki açıdan belirli olduğu söylenebilir.²¹⁶

Yürütme organı, uygulamaya dair bu mevzuları düzenlerken vergi kanunlarının verdiği yetki sınırları içinde kalmak mecburiyetindedir. Yürütme organı Anayasa'nın 73/4. maddesindeki kendisine verilen yetkiyi ancak bu yetkiyi düzenleyen kanunun öngördüğü sınırlar dâhilinde kullanabilecektir. Dolayısıyla yürütme organının vergiyi doğuran olay, vergi mükellefi, verginin konusu veya vergi matrahı konusunda değişiklik yapma yetkisi bulunmamaktadır.²¹⁷

Anayasa vergilendirme yetkisini yasama organına yürütme görevini ise yürütme organına vererek kanunilik ilkesini kuvvetler ayrılığı ilkesi çerçevesinde şekillendirmiştir.²¹⁸ Anayasa'nın çizmiş olduğu çerçevenin, kanunilik ilkesini güçler ayrılığı ilkesi üzerinde şekillendirdiği görülmektedir. Vergilendirme yetkisi yasama organına aittir ve kendisine çizilen sınırlar içerisinde yürütme organı da bu yasaları uygulama yetkisini haizdir. Ancak burada belirtmek gerekir ki vergilerin konulması, kaldırılması, muafiyet ve istisnaların belirlenmesi noktasında yasama aleyhine

²¹⁴ Teziç, *Anayasa Hukuku*, 17-18.

²¹⁵ Kızılot - Taş, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 16.

²¹⁶ Tekbaş, "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", 136.

²¹⁷ Çağan, "Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi", 174.

²¹⁸ Akın, "Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Temeli ve Sınırları", 15.

yürütme lehine yapılacak düzenlemelerin verginin kanuniliği ilkesi noktasında sıkıntı yaratması muhtemeldir.

Ancak burada dikkat edilmesi gereken yürütme organına verilen bu yetkinin sınırlarının iyi çizilmesidir. Yürütme organına vergiyi fiilen ortadan kaldıracak yetkilerin verilmesi verginin kanuniliği ilkesini zedeleyecektir. Örneğin vergi oranlarının yüzde sıfır ile mevcut oranın dört katı arasında belirlenmesi yetkisinin kanunla Cumhurbaşkanına verilmesi, özellikle oranın yüzde sıfıra indirilebilmesi yönünden, vergilerin kanunilik ilkesine aykırı olduğu söylenebilecektir. Çünkü vergini oranının yüzde sıfır olarak uygulanması durumunda fiilen uygulanan bir vergiden bahsedilemeyecektir.²¹⁹ Zira vergi oranının sıfırlanması verginin alınmaması anlamına gelecektir. Bu da pratikte vergilendirme yetkisinin yürütme organına verilmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu sebeple yetki verilen kanunun verginin konulması ve kaldırılması hususunda yasama organının iradesine uygun bir düzenlemeyi içermesi zorunludur.

Verginin yasayla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması asıl olandır. Bu sebeple yürütme organına verilecek yetkinin yasama yetkisinin devrine sebep olacak şekilde geniş olmaması gerekir. Yürütme organı vergilendirme yetkisini kullanırken ilgili yasalar ve anayasadaki hükümler ile bağlıdır. Anayasa’da bu konuda Cumhurbaşkanı’na verilen yetkinin sınırları ve çerçevesi çizilmiştir. Dolayısıyla Cumhurbaşkanı’na bu sınırlar içerisinde kalan bir yetkinin verilmesi gerekir. Aksi durumda verginin kanuniliği ilkesi ihlal edilmiş olmaktadır. Bu durum da verilen yetkinin anayasaya aykırı olmasına neden olacaktır.

2.3.2.1. Vergilendirme alanında yürütme organına yetki verilmesinin sebebi

Vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olduğu bir gerçeklik olsa da bazı durumlarda yürütme organına da vergilendirme ile ilgili sınırlı bir yetki verilebilmektedir. Anayasa’da bu husus 73/4. maddede yer almıştır. İlgili madde incelendiğinde görülmektedir ki yürütme organına verilen yetki konu ve kapsam yönünden olmak üzere iki yönden sınırlandırılmıştır. Yürütme organına verilen değiştirme yetkisi indirim, oranlar, muaflık ve istisnalar ile ilgilidir. Bu değiştirme

²¹⁹ Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, 1269.

yetkisinin kapsamının alt ve üst sınırı da yetki veren kanunda belirtilir. Bu sebeple bu yetkinin kullanılabilmesi için bu düzenlemeleri içeren bir kanunun varlığı gereklidir.²²⁰

Buna göre verginin halkın temsilcilerinden oluşan yasama organı tarafından konulması gerekmektedir. Bu prensibin günümüz anayasalarında ekseriyetle kabul gördüğü bir vakıadır. Bununla birlikte Anayasa'nın 73/4. maddesindeki düzenlemeyle Cumhurbaşkanı'na vergilendirmeye ilişkin bir takım yetkiler verilmiştir. Bu yetkiler sınırlı olup değişen zaman koşulları karşısında yürütme organına hızlı bir şekilde uyarlama yapma imkânı verilmesi amaçlanmıştır. Ancak bu düzenleme temsilsiz vergi olmaz prensibini ve verginin kanunilik ilkesini zedelediği gerekçesiyle eleştirilmektedir.²²¹

Cumhurbaşkanı'na bu şekilde bir yetki verilmesinin nedeni değişen koşullar karşısında hızla karar alabilme imkânının daha kolay olmasıdır. 1961 Anayasası'nın 61. maddesinde de benzer bir düzenleme yer almış olup benzer bir düzenleme 1982 Anayasası'nın 73/4. maddesinde düzenlenmiştir. Bu hüküm ile Cumhurbaşkanı'na verilen bu yetki sınırlı olup belli şartlara bağlanmıştır. Cumhurbaşkanı bu yetkisini kendisine yetki verildiği zaman ancak muaflık, istisna, indirim ve oranlara ilişkin hususlarla sınırlı olarak kullanacaktır.²²²

Yürütme organına verilen yetki kural olarak bağlı bir yetkidir. Verilen bu yetki daha çok vergi tekniğine ve ayrıntısına ilişkindir. Zamanla yasama ve yürütme organları arasındaki ayrım yumuşamış ve yürütme lehine denge bozulmaya başlamıştır. Bunda sosyal devlet kavramının gelişmesi ve bunun getirdiği ekonomiye hızlı ve etkin müdahale gerekliliği önemli bir rol oynamıştır.²²³

Vergilerin kanuniliği ilkesi vergilendirme yetkisinin yasama organı olarak meclise ait olmasını sağlamıştır. Ancak vergilendirme politikasında esnek ve hızlı karar alma gereği kanunilik ilkesinin yumuşamasına ve bu konuda yürütme organına

²²⁰ Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", 1268.

²²¹ Gerçek vd., "Vergilendirmede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi", 8.

²²² Gerçek vd., "Vergilendirmede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi", 12.

²²³ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 42.

da yetki verilmesine neden olmuştur. 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde de bu yönde bir düzenleme yer almıştır.²²⁴

Özellikle 1980 sonrasındaki ekonomik ve sosyal gelişmeler, küreselleşme olgusu ve Türkiye'nin dışa açılması ekonomide daha hızlı kararlar almayı gerektirmiştir. Bunun için de yürütme organına vergi ile ilgili düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. Bu hükümlerden biri de 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeyle yürütme organına bu yetki için çıkarılan kanunun sınırları dâhilinde indirim, oran, istisna ve muafiyetler ile ilgili değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. Bu yetkinin kanuna aykırı kullanımı halinde Danıştay'da iptal davası açılabilir.²²⁵

Anayasa madde 73/4'teki düzenleme ile yasama organı kanunun uygulanması ile ilgili teknik ve uzmanlık isteyen konulara ilişkin düzenleme yapma yetkisini Cumhurbaşkanı'na vermiştir. Bu yetki verilirken yetkinin çerçevesi verginin kanunilik ilkesi çerçevesinde sınırları çizilmiştir. Yürütme organına bu yetkinin verilmesindeki ana motivasyon ani ekonomik ve siyasal gelişmeler karşısında yürütme organının yasama organına göre daha hızlı karar alabilme ve gecikme yaşanmaksızın günün koşullarına uyarlayabilme kabiliyetidir.²²⁶ Yürütme organına verilen bu yetkiyle, zaman içinde oluşabilecek ve önceden kestirilemeyen değişiklikler karşısında esnek hareket etme olanağı sağlanmıştır.

2.3.2.2. Türk vergi kanunlarında cumhurbaşkanlığı kararlarının kapsamı

2017 yılının 16 Nisan'ın da yapılan halk oylaması sonucunda kabul edilen değişiklikle Cumhurbaşkanı'na uhdesinde bulunan görev ve yetkileri kullanabilmesi için bir takım kamu hukuku işlemlerini kullanma yetkisi verilmiştir. Bunlar Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ve Cumhurbaşkanlığı Kararları'dır.

Yapılan değişikle Cumhurbaşkanı'na geçen Anayasa madde 73/4'te düzenlenen yetki, Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle mi yoksa Cumhurbaşkanı kararıyla mı kullanılacaktır? Zira aralarında nitelik farkı bulunan bu iki hukuki

²²⁴ Nami Çağan, “Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü”, *Anayasa Yargısı*, Ankara, (1986), 2016-218.'den aktaran Tanör - Yüzbaşıoğlu, *Türk Anayasa Hukuku*, 406-407.

²²⁵ Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 45, 47.

²²⁶ Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, 1298.

işlemden hangisinin kullanılacağına dair anılan hükümde açık bir ifade bulunmamaktadır.²²⁷ Anılan hükümde Cumhurbaşkanı'nın bu yetkisini kullanabilmesi için bir yetkilendirmenin bulunması gerektiği açıktır. Bu yetkilendirmede hiç şüphesiz kanun ile olacaktır. Bu sebeple Anayasa'nın 73/4. maddesindeki yetkinin Cumhurbaşkanlığı kararı ile kullanılması gerektiği söylenebilir. Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle düzenleme yapılacak haller ilgili anayasa maddelerinde belirtilmiştir. Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin aslilik niteliği gereği kanunla verilecek bir yetkinin kullanımının Cumhurbaşkanlığı kararıyla olması gerekmektedir.²²⁸

Cumhurbaşkanlığı kararları ise talilil niteliğine sahiptir. Zira bu kararlar kanunlara veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine dayanılarak konulur. Yine birel nitelikteki idari işlemlerin, yani belirli bir kişiye yönelen, özel durumlara ilişkin, müşahhas ve münferit, her idari makam tarafından yapılabilen işlemlerin, Cumhurbaşkanı kararlarıyla düzenlenmesi gerekmektedir. Cumhurbaşkanı kararlarının yargısal denetimi Danıştay tarafından yapılacaktır. Cumhurbaşkanı kararlarının Resmi Gazete de yayımlanma zorunluluğuna ilişkin genel bir hüküm Anayasa'da bulunmamakla birlikte özel olarak bazı kararların Resmi Gazete'de yayımlanması gerektiği belirtilmiştir. Anayasa'da özel olarak belirtilmemiş kararlar içinse 10 sayılı Resmi Gazete Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nde düzenlenme yapılmış ve yayımlanması gereken kararlar burada belirtilmiştir.²²⁹

Yine Cumhurbaşkanlığı kararıyla vergi oranlarında kanun çerçevesinde değişiklik yapılması asli bir yetki olmayıp tali bir yetkidir. Bu sebeple bu yetkinin yürütme organına verilmesi yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine aykırılık teşkil etmeyecektir. Zira bu yetki Anayasa'da öngörölmekle birlikte doğrudan Anayasa'dan değil yasama meclisince düzenlenen bir kanunla verilmektedir.

²²⁷ Şeref İba vd., "Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Cumhurbaşkanı Kararının Nitelik Farkı ve Hukuki Sonuçlar", *Anayasa Yargısı* Cilt:36 S.1, (2019), 195.

²²⁸ İba vd., "Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Cumhurbaşkanı Kararının Nitelik Farkı ve Hukuki Sonuçlar", 205-206.

²²⁹ İba vd., "Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Cumhurbaşkanı Kararının Nitelik Farkı ve Hukuki Sonuçlar", 198-208.

2.3.2.3. Cumhurbaşkanlığı kararnameleri

Yasama yetkisi genel, soyut, asli ve devredilmez bir yapıya sahiptir. Bu yetki ilk elden meclis tarafından kullanılır. Ancak bunun istisnaları da bulunmaktadır. Bu istisnalar yürütme organının bazı işlemleri asli olarak yapması şeklinde kendini göstermektedir. Bunun örneği günümüzde Cumhurbaşkanlığı kararnameleridir. Cumhurbaşkanlığı kararnameleri yetkiyi bizzat Anayasa'dan aldığından asli bir görev olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira Cumhurbaşkanının bu kararnameyi çıkarmak için hiçbir makam veya organın, onayına veya iznine ihtiyacı yoktur. Cumhurbaşkanı bu yetkiyi doğrudan Anayasa'dan almaktadır.²³⁰ 2017'deki anayasa değişikliğinden önce de Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ve olağanüstü hal döneminde çıkarılan kanun hükmünde kararnameler asli bir yetki olarak yer alırken 2017'den önceki Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile sadece Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliği ile ilgili düzenlemeler yapılıyordu.

Anayasa'nın 73. maddesinde "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." denilerek verginin ancak kanunla konulabileceği, değiştirilebileceği ve kaldırılabilmesi belirtilmektedir. Bu verginin kanuniliği ilkesini göstermekte olup Cumhurbaşkanlığı kararı veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüğün konulamayacağı, değiştirilemeyeceği ve kaldırılamayacağı açıktır. Çünkü Anayasa'da Cumhurbaşkanı'nın görev ve yetkilerini düzenleyen 104. maddesinde münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamayacağı açıklıkla belirtilmektedir.

Cumhurbaşkanlığı kararnamesi genel, soyut ve objektif olup bir kez uygulanmakla tükenmez. Ayrıca kaynağını doğrudan Anayasa'dan aldığından aslilik niteliğine sahiptir. Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine karşı öngörülen kanun yolu mercii Anayasa Mahkemesi'dir. Cumhurbaşkanlığı kararnameleri düzenleyici idari işlem niteliğinde olup birel nitelikteki idari işlemler Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile düzenlenemez. Yine Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin Resmi Gazete de yayımlanması zorunludur.²³¹

²³⁰ Cemre Akyılmaz, "2017 Anayasa Değişikliğine Göre Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri", *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C. XXIII S. 1 (Y. 2019), 193-194. aynı yönde M. Artuk Arıdoğan, "Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi", *Ankara Barosu Dergisi* (2017/3), 25.

²³¹ İba vd., "Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Cumhurbaşkanı Kararının Nitelik Farkı ve Hukuki Sonuçlar", 198-208.

2.3.2.3.1. Olağan hallerde uygulanacak hükümler

Yine Anayasa'nın 104/17. maddesine göre;

“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.”²³²

İlgili maddenin açık hükmü gereği olağan dönemlerde Cumhurbaşkanı kararnamesi ile vergi konusunda düzenleme yapılamaz. Zira vergi ödevi Anayasa'nın dördüncü bölümü olan Siyasi Haklar ve Ödevler bölümünde 73. maddede düzenlenmiştir.

2.3.2.3.2. Olağanüstü hallerde uygulanacak hükümler

Ancak OHAL ve savaş dönemlerinde Cumhurbaşkanı kararnameleri ile vergi ile ilgili düzenlemeler yapmak mümkündür. Zira Anayasa'nın 119/6. maddesinde;

“Olağanüstü hallerde Cumhurbaşkanı, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, 104 üncü maddenin onyedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Kanun hükmündeki bu kararnameler Resmî Gazetede yayımlanır, aynı gün Meclis onayına sunulur.”²³³

diyerek OHAL ve savaş dönemlerinde Cumhurbaşkanı kararnameleri ile vergi ile ilgili düzenlemeler yapılmasına izin vermiştir. Bu nedenle Anayasa 119/6. maddesi hükmü gereği olağanüstü hal ve savaş hali durumunda çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle vergi hususunda düzenleme yapılması mümkündür.

Yine Anayasa'nın 148/1. maddesinin amir hükmü gereği, bu düzenlemelerin Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne götürülmesi mümkün

²³² www.mevzuat.gov.tr, erişim: 13 Mayıs 2019

²³³ www.mevzuat.gov.tr, erişim: 13 Mayıs 2019

değildir. Bu sebeple bu hüküm verginin kanuniliği ilkesine getirilen en önemli istisnalardan birini oluşturmaktadır. Zira Anayasa'nın 148/1. maddesinde;

“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.”²³⁴



²³⁴ www.mevzuat.gov.tr. erişim: 13 Mayıs 2019

BÖLÜM III

YÜKSEK MAHKEME KARARLARI ÇERÇEVESİNDE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASI VE VERGİLENDİRMEDE KANUNİLİK İLKESİ

3.1. Konu İle İlgili Genel Açıklama

Çağdaş hukuk devletlerinde devletin kullandığı bütün yetkilerin anayasaya uygun olması gereklidir. Devletin yetkilerini kullandığı alanlardan en önemlileri yasama ve yürütme yetkileridir. Bu sebeple yasama ve yürütme yetkilerinin anayasal sınırlar içerisinde kullanılması önemlidir. Aksi takdirde bu yetkiler sonucu meydana gelen işlemlerin anayasaya uygun hale getirilmesi için müeyyideler uygulanması zorunludur. Söz konusu vergileendirme olduğu zaman bu hususun daha da önemli bir hale geldiği ortadadır.

Hukuk devleti olmanın bir gereği de idarenin iş ve eylemlerinin yargı denetimi altında olmasıdır. Vergileendirme faaliyeti de bir idari işlem niteliğindedir. Dolayısıyla bu faaliyet yargı organlarının denetimi altındadır. Bu sebeple Anayasa Mahkemesi kararları ve Danıştay içtihadı birleştirme kararları vergi hukukunun kaynaklarının bir kısmını oluşturmaktadır.²³⁵ Kanunilik ilkesi vergi koyucuların, vergi koyma konusunda sınırsız bir yetkiye sahip olmasını önlediği gibi vergilerin yargısal denetiminin yapılabilmesi için de zorunludur. Bu nedenle yargı organlarının verdikleri kararlarla verginin kanuniliği ilkesine ve diğer ilkelere nasıl baktığı önemlidir. Bu nedenle bu bölümde yargı kararlarının bir kısmı incelenerek yargının konuya bakış açısı yansıtılacaktır.

²³⁵ Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 49.

3.2. Danıştay Kararları

Anayasa 160/2. maddesine göre; “Vergi, benzeri malî yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyuşmazlıklarda Danıştay kararları esas alınır.” Anayasa’nın bu maddesi ile Danıştay kararlarına üstünlük tanınarak oluşabilecek ihtilafların önüne geçilmiştir. Ayrıca Sayıştay’ın Anayasa’ya göre yüksek mahkeme olmadığı hususu göz önüne alındığında bu düzenleme isabetlidir.

Yine yargı sistemi içerisinde mahkemeler bazen birbirinden farklı kararlar verebilmektedir. Ancak yargı kararlarında birliğin ve bütünlüğün olması gerekmektedir. Bu bütünlüğün sağlanması içtihadı birleştirme kararlarıyla mümkün olabilmektedir. Zira içtihadı birleştirme, yorumları birleştirme demektir. Bu karar vergi yargılaması bakımından Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu tarafından alınmaktadır ve aynı kurul tarafından değiştirilmedikçe de geçerliliğini korumaktadır. Bu kararlar vergi hukukunun asli kaynaklarındandır.²³⁶ Bu itibarla birtakım Danıştay kararları incelenecektir.

Danıştay, konusu; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3239 sayılı Kanunla değişik 112 nci maddesinin 3 numaralı paragrafında yer alan hükme dayanılarak, 1/1/1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ait tarhlara "gecikme faizi" uygulanması olan 1988/5 E. ve 1989/3 K. sayılı İçtihadı Birleştirme Kurulu kararında, hukuki güvenlik bakımından kanunların geriye yürütülmemesinin önemine vurgu yapmıştır. Mahkeme kararı özetle;

“İkmalen, re’sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda, dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilerle, dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına ve uzlaşılan vergilerde uzlaşılan vergi miktarına, tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren "gecikme faizi" uygulanmasını öngören, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3239 sayılı Kanunla değişik 112 nci maddesinin 3 numaralı paragrafında yer alan hükme dayanılarak, 01/01/1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ait tarhlara "gecikme faizi" uygulanması olanağı bulunmamaktadır.”²³⁷ şeklindedir.

Mahkeme kararının içeriğinde ise;

“Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi

²³⁶ Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 50.

²³⁷ <https://www.vergi.tc> erişim: 11 Temmuz 2023

kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların özellikle malî yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır. Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan vergilerin kanuniliği ilkesi de, hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkân vermez.”²³⁸ demektedir.

Kanunların geriye yürümezliği ilkesi hukuki güvenlik bakımından ve kanunilik ilkesi bakımından büyük önem taşımaktadır. Bir hukuki olaya, hukuki olayın gerçekleştiği zamandaki kanunların uygulanması esastır. Bu durum vergilerin konulması bakımından da önemlidir. Zira sonradan çıkarılan bir kanun ile geçmişe yönelik vergi salınması ve vergi yükünün artırılması vergi mükelleflerinin hukuki güvenceden yoksun olduğunu gösterir.

Yine Danıştay İçtihatları Birleştirme Genel Kurulu'nun T. 03.07.1989, E. 1988/5, K. 1989/3 sayılı aynı kararında;

“...Bozma kararına uymayan Trabzon Vergi Mahkemesi 30.9.2002 günlü ve E: 2002/358, K: 2002/351 sayılı kararıyla; kanunların geriye yürümezliği ilkesinin bir hukuki eylem ya da davranışın bu hukuki ilişkinin vuku bulduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi olmayı gerektirdiği, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu dönemde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkân bulunmadığı,” diyerek yürürlükte olan kanun hükümlerinin uygulanması gerektiği daha sonra çıkarılan bir kanun hükmünün geriye yürütülerek vergi yükünün artırılamayacağı açıkça belirtilmiştir.”²³⁹

Bu bakımdan vergi düzenlemeleri yapılırken bu hususa dikkat edilmesi gereklidir. Vergi ile ilgili düzenlemelerin ileriye yönelik olarak yapılması hukuki öngörülebilirlik yönünden olmazsa olmazdır. Vergi mükelleflerinin en büyük beklentisi de hiç kuşkusuz bu yöndedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun konusu;

“davacı şirket tarafından ihtirazi kayıtla verilen Nisan 1993 dönemine ilişkin muhtasar beyanname ile 12.2.1992 gününden sonra ihraç edilmekle birlikte 1992 yılında vadelerinden önce elden çıkarılan hazine bonoları nedeniyle sağlanan kazancın % 10 oranında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması, aksi halde dava konusu yapılacağı

²³⁸ Özçelik, *Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkeleri*, 41.

²³⁹ Çetinkaya Hukuk, “Vergi Hukukunda İlkeler”. 16.

bildirilmiş, idarece ihtirazi kayıt kabul edilmeyerek % 15 oranı esas alınarak yapılan tahakkuka karşı açılan dava”

olan T. 17.4.1998, E. 1996/276, K. 1998/82 sayılı bir diğer kararında da kanunların geriye yürütülmemesinin önemine vurgu yapmıştır. Mahkeme kararının içeriğinde;

“... Davacı şirket tarafından ihtirazi kayıtlarla verilen Nisan 1993 dönemine ilişkin muhtasar beyanname ile 12.2.1992 gününden sonra ihraç edilmekle birlikte 1992 yılında vadelerinden önce elden çıkarılan hazine bonoları nedeniyle sağlanan kazancın % 10 oranında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması, aksi halde dava konusu yapılacağı bildirilmiş, idarece ihtirazi kayıt kabul edilmeyerek % 15 oranı esas alınarak yapılan tahakkuka karşı açılan davada, vergilendirmenin kanunların geriye yürümezliği ilkesi aykırı olduğu ileri sürülmüştür...Bu hukuksal durum karşısında kararnamenin yayımlanmasından önce yapılan işlem nedeniyle işlemin yapıldığı tarihteki düzenleme göz önüne alınarak verilen ve tahakkukun kısmen silinmesi, fazla tahsil edilen vergi ve fonların davacıya ret ve iadesi yolunda verilen ısrar kararında hukuka aykırılık bulunmamıştır.”

diyerek kanunların geriye yürümeyeceği yönündeki husus vurgulanmıştır.²⁴⁰

Geriye yönelik olası düzenlemelerin yapılması halinde ise kanuni yollara başvurulmasının vergi mükelleflerinin doğal haklarından olduğu açıktır. Bu gibi durumlarda yapılacak başvurular hakkında vergilerin kanuniliği ilkesi başta olmak üzere diğer vergilendirme ilkeleri göz önünde bulundurularak karar verilmesi gerekir. Vergi adaletinin sağlanması için bu hususlara riayet edilmesi ve olası bir uyumsuzlukta etkin ve hukuka uygun kararlar verilmesi önemlidir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun konusu; fazladan tahsil edildiği öne sürülen fon payı tutarının iadesi istemiyle açılan davada T. 29.01.1999, E. 1998/316, K. 1999/169 sayılı bir diğer kararında da ise;

“...Her ne kadar fonların matrahını oluşturan vergilerin düzenleyici işlemin yürürlük tarihi olan 1.2.1995 tarihinden sonra beyannamelerin verildiği Mart ve Nisan 1995 tarihlerinde kesinleştiği, bu itibarla düzenlemenin geçmişe yürür nitelikte olmadığı öne sürülmekte ise de; yükümlülerin 1994 yılında faaliyetlerini % 7 fon oranına göre düzenlemiş olmaları, vergilendirme döneminin 31.12.1994 tarihinde bitmesi, bilançoların bu tarihte kapatılması, dolayısıyla 31.12.1994 tarihindeki kazanç ve irat esas alınarak vergi tahakkuk ettirilmesi, başka bir deyişle beyannamenin bu tarihten sonra verilmesinin tahakkuk edecek vergi miktarının buna bağlı olarak fonun matrahının değiştirilmesine olanak bulunmaması nedeniyle vergi beyanname tarihinin

²⁴⁰ Çetinkaya Hukuk, “Vergi Hukukunda İlkeler”. 17.

ya da tahakkuk tarihinin esas alınarak düzenleme yapılabileceği kabul edilemez. Bu itibarla, 1.2.1995 tarihinde yürürlüğe giren, fon oranının artırılmasına ilişkin 95/6428 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının Eki Kararın, 1994 takvim yılı gelirlerine ilişkin vergiler hakkında da uygulanacağına ilişkin 2. maddesinde hukuka uyarlık bulunmadığından iptali ve bu karara dayanılarak fazladan tahsil edilen fonun davacıya ödenmesine karar verilmesi gerekirken aksi yönde tesis edilen kararda hukuka uygunluk bulunmamaktadır.”

diyerek vergiyle ilgili geriye dönük düzenleme yapılamayacağı bir kez daha vurgulanmıştır.²⁴¹ Yargı kararlarında da görüleceği üzere vergi kanunlarının geriye yürümeyeceği hususu birçok kararda kendini göstermiştir. Bu husus ile ilgili hukuka aykırılıkların yargı eliyle düzeltilmesi hukuk güvenliği açısından çok önemlidir. Bununla birlikte vergiyle ilgili düzenlemelerin bu şekilde hukuki nizalara sebebiyet vermeyecek şekilde yapılmasının ise daha yararlı olacağı açıktır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun konusu;

“1991 yılı başlamadan önce ve 13.4.1990 tarihinde yapılan 90/328 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yüzde onaltı olarak saptanan ihracat istisnası oranının bu yılın Ağustos ayının ilk yarısından sonra duyurulan ve davaya konu yapılan 91/2073 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla 1991 yılı başından geçerli olmak üzere istisna oranının dört puan daha düşürülmesi”

olan T. 09.04.1993, E. 1992/299, K. 1993/63 sayılı kararında da;²⁴²

“Anayasanın 73 üncü maddesinin son fıkrası ile ilgili gerekçede; bakanlar kuruluna yetki devrinin, vergi yükünün muaflık ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere benimsendiği açıklanmıştır. Bu açıklama karşısında anayasa yapıcının, düzenleme yetkisini koruyucu araç olarak kullanılmak üzere öngördüğü sonucuna varılmaktadır. Öte yandan düzenleme yetkisinin, belirlilik ve geçmişe yürümezlik öğelerini içeren hukuki güvenlik ilkesini de uygun kullanılması gereklidir. Anayasamızda, geçmişe yürür vergi yasaları yapılamayacağına ilişkin açık bir düzenleme bulunmamakla birlikte, Anayasa Mahkemesinin birçok kararında belirtildiği üzere geçmişe yürümezlik, hukuk devleti ilkesinin en doğal ve zorunlu sonucudur.”

diyerek yapılacak yasal düzenlemelerin hukuki güvenlik ilkesi gereğince geriye yürüyemeyeceğini açıklıkla belirtmiştir. Karara konu olayda, Bakanlar Kurulu, 1991 yılı başlamadan önce yüzde onaltı olarak belirlenen ihracat istisna oranını 1991 yılının Ağustos ayında aldığı bir kararla 1991 yılının başından itibaren

²⁴¹ Çetinkaya Hukuk, “Vergi Hukukunda İlkeler”. 18.

²⁴² Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 1992/299 E. ve 1993/63 K. sayılı kararı, www.danistay.gov.tr, erişim: 25 Mayıs 2020

geçerli olmak üzere dört puan daha düşürmüştür. Bu durumun ticari yaşamlarını düzenleyen ihracatçılar için olumsuzluk yaratacağı açıktır. Dolayısıyla bu haliyle düzenleme, hukuki güvenlik ilkesine uygun görülmemiştir.

Aksi bir durum hukuki güvenliğe aykırı olduğu gibi hukuk devleti ilkesine de zarar verecektir. Zira vergi yasalarının geriye yürütülememesi hukuki güvenliğin bir gereğidir. Hukuk güvenliği de hukuk devletinin en önemli unsurlarından birisidir.

Verginin kanuniliği ilkesine Danıştay'ın verdiği kimi kararlarda da görmek mümkündür. Örneğin Danıştay, konusu;

“6.2.2000 günlü ve 23956 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 231 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin üçüncü paragrafında yer alan; karın sermayeye ilave edilmesinin kar dağıtımı sayılmayacağına ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununun vergi tevkifatını düzenleyen 94 üncü maddesinde yer alan hükmün, bu madde uyarınca yapılacak tevkifat açısından bir belirleme yaptığı, dolayısıyla gerçek kişi ortak tarafından, karın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kar paylarının menkul sermaye iradı olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 ve 86 ncı madde hükümleri çerçevesinde beyan edilmesi gerektiği yolundaki düzenlemenin iptali istemi”

olan bir kararında;²⁴³

“... Oysa 231 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile karın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kar paylarının menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerektiği belirtilmek suretiyle kanun hükmüne aykırı bir düzenleme yapıldığı, bu düzenlemenin, idarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan yetki sınırları içinde kullanılması gerektiği biçiminde açıklanan ilkenin ihlali sonucunu doğurduğu, dolayısıyla, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6/b-i bendindeki düzenlemeye aykırı olarak ve kendisine tanınana yetkinin açılması suretiyle düzenlenen 231 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin dava konusu edilen bölümünün kanuna aykırı bulunduğu gerekçesiyle dava konusu Tebliğin karın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kar paylarının menkul sermaye iradı olarak beyanı gerektiği yolundaki hükümlerini iptal etmiştir.”

Devlet kamu görevini yerine getirebilmek için maddi bir kaynağa ihtiyaç duymaktadır. Devlet bu maddi kaynağı vergi toplayarak sağlamaktadır. Bu vergilerin toplanması doğal olarak kişilerin temel hak ve hürriyetlerine müdahale oluşturmaktadır. Bu sebeple vergilerin temel bir takım sınırlara göre ve kanunun öngördüğü şekilde toplanması gereklidir. Bu da verginin kanuniliği ilkesinin ne

²⁴³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 2001/180 E. ve 2001/224 K. sayılı kararı, www.danistay.gov.tr, erişim: 22 Şubat 2020

olduğunu göstermektedir. Buna göre vergi ancak kanunla konulup, değiştirilip ve kaldırılmalıdır.²⁴⁴

Yine Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun, dava konusu; 1998 yılında Maliye Bakanlığı Tasfiye İşletmeleri Şube Müdürlüğünce yapılan açık artırma sonucunda satın alınan otomobil için ek taşıt alım vergisi tahakkuk ve tahsil edilmesi olan T. 26.05.2000, E. 2000/27, K. 2000/188 sayılı bir diğer kararında da;

“... 14 sayılı Taşıt Alım Vergisi Genel Tebliğinin söz konusu hükmünün dayanağı Finansman Kanununun geçici 2’nci maddesi olup bu maddede yurt dışından getirilip gümrüğe terk edilen veya terk edilmiş sayılan taşıtların Tasfiye İşletmeleri Genel Müdürlüğünce satışı veya tahsisinin ek taşıt alım vergisine tabi olduğu yönünde bir düzenlemenin yer almaması karşısında genel tebliğde yer alan düzenlemeye göre ek taşıt alım vergisi tahakkuk ettirilerek tahsili, verginin kanuniliği ilkesine aykırı düşmektedir.”

diyerek verginin kanuniliği ilkesine vurgu yapılmıştır.²⁴⁵ Buna göre kanunda düzenlenmemiş bir verginin, genel tebliğ ile düzenlenmesi ve buna dayanılarak tahakkuk ve tahsilin gerçekleştirilmesi verginin kanuniliği ilkesine açıkça aykırılık teşkil edecektir.

3.3. Anayasa Mahkemesi Kararları

Anayasa Mahkemesi’nin hukuki denetim ile ilgili görev ve yetkileri Anayasa’nın 148. maddesinin ilk iki fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre;

“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.

Kanunların şekil bakımından denetlenmesi, son oylamanın, öngörülen çoğunlukla yapılıp yapılmadığı; Anayasa değişikliklerinde ise, teklif ve oylama çoğunluğuna ve ivedilikle görüşülemeyeceği şartına uyulup uyulmadığı hususları ile sınırlıdır. Şekil bakımından denetleme, Cumhurbaşkanınca veya Türkiye Büyük Millet Meclisi üyelerinin beşte biri tarafından istenebilir. Kanunun yayımlandığı tarihten itibaren on

²⁴⁴ Vatansever Öztürk, “Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi”, 4815.

²⁴⁵ Çetinkaya Hukuk, “Vergi Hukukunda İlkeler”. 14.

gün geçtikten sonra, şekil bozukluğuna dayalı iptal davası açılmaz; def'i yoluyla da ileri sürülemez.”²⁴⁶

Anayasa'nın 148/1. maddesindeki hüküm ile Anayasa Mahkemesinin denetleyebileceği hukuki normlar açıklığa kavuşturulmuştur. Bu bağlamda vergi ile ilgili yapılacak kanuni düzenlemeler Anayasa Mahkemesi'nce denetlenebilecektir. Buna karşın olağanüstü hallerde ve savaş hallerinde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin vergi ile ilgili hususlarda düzenleme içermesi halinde bu düzenlemeler Anayasa Mahkemesi'nce denetlenemeyecektir.

Anayasa'nın 153/6. maddesi ise; “Anayasa Mahkemesi kararları Resmî Gazetede hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzelkişileri bağlar.” hükmü ile Anayasa Mahkemesi'nin kararlarının herkes için bağlayıcı olduğunu ifade etmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin verdiği kararların kesin olması ve herkes için bağlayıcı olması onu vergi hukukun kaynakları arasına sokmaktadır.²⁴⁷

Anayasa Mahkemesi'nin vergi ile ilgili çıkan kanunların denetlenmesi bakımından önemli bir yeri vardır. Zira ülkemizde çıkarılan kanunların denetimi Anayasa Mahkemesi'nce yapılmaktadır.²⁴⁸ Bu sebeple vergi ile ilgili düzenlemeler yapılırken, Anayasa'ya uygun olması bakımından, verginin anayasal ilkelerine riayet edilmesi gereklidir. Verginin kanuniliği ilkesinin anlaşılması için Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu kararlar oldukça önemlidir.

Anayasa Mahkemesi soyut ve somut norm denetimleriyle ilgili kanunların Anayasa'ya uygunluklarını denetleyecektir. Soyut norm denetimi, kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkıdır. Somut norm denetimi ise, hâkimin davayı gördüğü sırada uygulayacağı bir kanun hükmü ile ilgili ortaya çıkan bir Anayasa'ya uygunluk sorunun giderilmesine yönelik bir denetim mekanizmasıdır.²⁴⁹

²⁴⁶ Legalbank.net erişim: 27 Haziran 2023

²⁴⁷ Kızılot - Taş, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 20.

²⁴⁸ Tekbaş, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, 126.

²⁴⁹ Kaboğlu, *Anayasa Hukuku Dersleri*, 334.

Vergilendirme yetkisi, Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, kanunilik, kamu giderlerinin karşılanması, eşitlik, genellik ve mali güç gibi ilkelerle sınırlandırılmıştır. Vergi ile ilgili düzenlemeler bu ilkeler gözetilerek yasalarla yapılacaktır. Anayasa'nın 73. maddesinden çıkarılan bu ilkelerin yanı sıra, Anayasa'nın genelinden çıkarılan hukuk devleti, sosyal devlet gibi bazı ilkelerden de yasaların Anayasa'ya uygunluğunun denetiminde yararlanılmaktadır.²⁵⁰

Bu bakımdan vergi kanunlarıyla temel hak ve özgürlüklere yönelebilecek hak ihlallerinin ve Anayasa'ya aykırılıkların tespit ve iptal edilmesindeki gereklilik ortadadır. Anayasa Mahkemesi'nin vergilendirmenin başta kanunilik ilkesi olmak üzere birçok ilkesi ile ilgili itirazı karara bağlamıştır. Bu bakımdan soyut olarak düzenlenmiş kuralların somut olarak anlaşılması için Anayasa Mahkemesi kararları önemli bir yere sahiptir. Bu sebeple ilgili mahkeme kararlarının konunun pratik yönünün anlaşılması bakımından önem arz ettiği bir gerçektir. Bu nedenle incelenmesi yerinde olacaktır.

Anayasa Mahkemesi'nin iptal davasının konusu;

“26.11.1999 günlü, 4481 sayılı "17.8.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremi Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 1., 6., 7. ve 9. maddelerinin, Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali ve yürürlüğünün durdurulması istemi”

olan bir diğer kararında bir devletin en önemli egemenlik yetkilerinin vergi ve cezayla ilgili yaptığı düzenlemeler olduğunu belirtmiştir. Buna göre;

“Devletin egemenlik hakkını kullanarak düzenleme yaptığı en önemli iki alandan biri vergi koymak, kaldırmak diğeri de ceza koymak, kaldırmaktır. Anayasa'nın 38. maddesinin birinci fıkrasında "suç ve cezalarda kanunilik" ilkesi öngörülmüş, 73. maddesinin üçüncü fıkrasında ise "vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" denilerek "vergiler de kanunilik" ilkesi benimsenmiştir. Suç ve cezalardaki kanunilik ilkesi gibi, vergide kanunilik ilkesinin de önemi nedeniyle yürütme organına ancak, konulan bir verginin muaflık, istisna ve

²⁵⁰ Tekbaş, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, 252.

indirimlerinde kanunda belirlenen aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır.”²⁵¹

Hukukun diğer alanlarında olduğu gibi vergi ile ilgili hususlarda da kanunilik ilkesine uyulması gerektiği açıktır. Şüphesiz vergilendirme bir devletin egemenlik haklarından biridir. Ancak bu hakkın devleti oluşturan vatandaşların hakkının gözetilerek kullanılması gereklidir.

Anayasa Mahkemesi’nin, iptal davasının konusu;

“25.12.2003 günlü, 5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un; 18.2.1963 günlü, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesini değiştiren 23. maddesinin, 197 sayılı Yasa’nın 6. maddesinde yer alan (II), (III) ve (IV) sayılı tarifeleri değiştiren 24. maddesinin, 50. maddesinin (d) bendinin, Anayasa’nın 2., 7., 8., 10., 11. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptalleri ve yürürlüklerinin durdurulması istemi”

olan 2004/14 E. ve 2004/84 K. sayılı kararında genellik ilkesinin amacı ve eşitlik ilkesi ve mali güce göre vergilendirme ilkeleriyle ilişkisi şu şekilde açıklanmıştır.

“Genellik ilkesi, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödenmesini amaçlar. Mali güce göre vergilendirme ise, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, mali gücü fazla olanın, mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Mali gücün tanımı Anayasa’da bulunmamakla birlikte genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır. Kamu maliyesi yönünden ise gelir, servet ve harcamalar mali gücün göstergeleridir. Verginin mali güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır. Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçlerinin dikkate alınmasını gerektirir.”²⁵²

Verginin genelliği ilkesi Anayasa m.10’da vücut bulan herkesin, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit olması hasebiyle vergilendirme karşısında da yukarıda sayılan bu farklılıkların bir öneminin olmamasıdır.

Anayasa’nın 73. maddesi vergide eşitlik ile ilgili bir ifade içermemektedir. Bunun yerine verginin mali güce göre ödenmesi lafzı yer almaktadır. Bu bakımdan vergide eşitliğin ölçüm aracı mali güç kavramı olmaktadır. Anayasa Mahkemesi’nin

²⁵¹ Anayasa Mahkemesi’nin 1999/51 E. ve 2001/63 K. sayılı kararı, w.w.w.anayasa.gov.tr, erişim: 8 Nisan 2020

²⁵² Özçelik, *Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkeleri*, 31.

içtihatlarında da yer bulan “mali gücü aynı olanlar aynı vergilendirme kurallarına, mali gücü farklı olanlar farklı vergilendirme kurallarına tabi olurlar” anlayışı vergide eşitlik kavramının da içeriğini vermektedir.

Anayasa Mahkemesi, itiraz konusu;

“20.11.1981 tarihli ve 2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun’un 21. maddesinin (a) fıkrasının, Anayasa’nın 2. ve 73. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebi”

olan 2016/1 E. ve 2017/81 K. sayılı kararıyla da vergide belirlilik ilkesine açıklık getirmiştir. Buna göre;

“Hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biri olan belirlilik ilkesine göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gereklidir. Vergilendirmede belirlilik ilkesi, herhangi bir yükümlülüğün, muafiyet veya istisnanın, 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 şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme, mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir”²⁵³

Karardan da açıkça anlaşılacağı üzere vergilendirmenin, hiçbir karışıklığa veya duraksamaya yer vermeyecek surette açık ve belirli olması gerekmektedir. Zira vergide belirlilik, öngörülebilirliğin olmazsa olmazıdır. Öngörülebilirliği olmayan kanunların uygulanabilirliğinden de bahsedilemeyecektir.

Anayasa Mahkemesi de itiraz konusu, 23.11.2000 günlü, 4605 sayılı "Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Finansman Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ile 4306 ve 4481 sayılı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Kurumlar Vergisi Kanununa Bir Geçici Madde Eklenmesi Hakkında Kanun"un 12. maddesinin (a) bendinin, Anayasa'nın 2. maddesine aykırılığı savıyla iptali istemi olan 2001/392 E. ve 2003/60 K. sayılı kararında hukuki güvenlik gereği kanunların geriye yürütülmemesi gerektiğini belirtmiştir.

“Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Bu nedenle “Kanunların geriye yürümezliği

²⁵³ Çağrı Bayer, *Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Hürriyetlerle İlişkisi*. (Konya: Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2019), 10.

ilkesi” uyarınca yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden, sonradan çıkan bir yasa, yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz.”²⁵⁴

Verginin belirli olması gereklidir. Bu aynı zamanda vergilendirmenin ilkelerinden birisidir. Yani vergi tüm esaslarıyla kanunda yer almalıdır. Vergilendirme yapılırken de bu belirlenen sınırların dışına çıkılmamalıdır.

Anayasa Mahkemesi’nin, itiraz konusu; 26/5/1981 günlü, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun 97. maddesine 4.12.1985 günlü, 3239 sayılı Kanunun 125. maddesi ile eklenen "... ve belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde yeraltı sularından kamu ve özel kişiler tarafından elde edilen kullanma ve sanayi suları..." ibaresinin Anayasa’nın 73. maddesine aykırılığı nedeniyle iptali istemi olan 1986/20 E. ve 1987/9 K. sayılı kararıyla vermiş olduğu bir kararda;

“Mahkememizin yerleşmiş içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa koyucu, her çeşit mali yükümün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamayı önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırlar gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla 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 yasalarla düzenlenmelidir.”

diyerek vergilendirmenin belirlenen hükümlerin dışına çıkamayacağını belirtmektedir.²⁵⁵ Bu bakımdan verginin kanuniliği ilkesi, vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulmasının, değiştirilmesinin veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını şart koşturmaktadır. Bu nedenle vergilerin kanunilik ilkesine uygun olarak konulması gereklidir. Kanunilik ilkesinin önemli yararlarından biri de belirliliği sağlamasıdır. Vergilerin kanunilik ilkesi doğrultusunda sınırları çizilerek belirlenerek konulması gereklidir. Bu ilke verginin nasıl ve kim tarafından konulacağı konusunda belirlilik sağladığı gibi kıyas yoluyla vergi konulmasının da önüne geçmektedir.

Anayasa Mahkemesi, itiraz konusu,

²⁵⁴ Özçelik, *Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkeleri*, 44.

²⁵⁵ Gürpınar vd., “Türk Anayasal Sistemindeki Vergilendirme İlkelerinin Anayasa Mahkemesi Kararları Perspektifinden Analizi”, 868.

“4.5.1994 günlü, 3986 sayılı "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ile 1.7.1964 Tarihli ve 488 Sayılı, 2.7.1964 Tarihli ve 492 Sayılı, 7.11.1984 Tarihli ve 3074 Sayılı, 25.10.1984 Tarihli ve 3065 Sayılı, 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı, 21.7.1953 Tarihli ve 6183 Sayılı, 2.2.1981 Tarihli ve 2380 Sayılı, 15.7.1963 Tarihli ve 277 Sayılı Kanunların Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un, 1. maddesinin (a) bendi ile 2. maddesinin (a) bendinin Anayasa'nın 73., 2. ve 19. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemi”

olan bir başka kararında ise²⁵⁶ nelerin geriye yürüme olarak adlandırılabilirliğini şöyle belirtmiştir. Buna göre;

“Vergi Hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın tanımının yapılması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesine göre, Vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda yürürlükte olan yasa uygulanacaktır. Vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra, bu olaya ilişkin vergi yükünün artırılması geriye yürüme olarak nitelendirilebilir.”

Bu sebeple kural olarak bir kanunun etki alanı yürürlüğe girmeden önceki zamanı kapsamayacaktır. Yani vergiyi doğuran olay sırasında yürürlükteki kanun ne ise olaya uygulanacak kanun da odur. Aksi bir durum verginin kanunilik ilkesini zedeler.

Anayasa Mahkemesi de iptal davasının konusu; 3.12.1988 günlü, 3505 sayılı "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" un, Anayasa'nın Başlangıç kısmı ile 2., 5., 7., 10., 13., 73. ve 173. maddelerine aykırılığı öne sürülen 15., 18., 21., 23., 26. ve 27. maddelerinin iptali istemi ile ilgili olan 1989/6 E. ve 1989/42 K. sayılı kararında geriye yürümezlik ilkesinin Anayasa Mahkemesi'nce uygunluk denetiminde göz önünde bulundurulacağını belirtmiştir. Buna göre;

“Geriye yürümezlik ilkesi hakkında Anayasa'da açık bir kural bulunmamasına karşın, Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük yönlerinden yargısal denetim yapar. Vergilendirme işleminin ögesini oluşturan vergiyi doğuran olaydan sonraki

²⁵⁶ Anayasa Mahkemesi'nin 1995/6 E. ve 1995/29 K. sayılı kararı, w.w.w.anayasa.gov.tr, erişim: 02 Haziran 2020

artışları içeren düzenlemeler geriye yürümeyi kapsarsa uygunluk denetimine bağlı tutulabilir.”²⁵⁷

Anayasa Mahkemesi’nce yapılan denetimlerde göz önünde bulundurulanan ilkelerden birisi de hiç kuşkusuz geriye yürümeme ilkesidir. Bu en başta hukuk devleti olmanın gereğidir. Bu ilkeyle ölçülülük ilkesinin de yardımıyla hukuki belirlilik sağlanacaktır.

Anayasa Mahkemesi’nin, iptal davasının konusu; 3.4.2003 günlü ve 4837 sayılı “Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun”un 1. ve 2. maddelerinin, Anayasa’nın 2., 10., 11. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali ve yürürlüğünün durdurulması istemi olan ilgili kararında da belirtildiği gibi;²⁵⁸

“Anayasa’nın 73. maddesinde kurala bağlanan vergi adaleti ve diğer ilkeler, sadece şekli olarak sağlanamaz. Bu ilkelerin belki de ilk gereği, vergisini ödeyen ile ödemeyeni eşit tutmamak ve ödemeyenin üzerine etkili olarak gitmektir. Bu, Devletin vergilendirmede en önemli görevi olmak zorundadır. Bu nedenlerle, vergisini ödeyen kesime sürekli ek vergi çıkarmak ve vergisini zamanında veya hiç ödemeyenlere sık sık vergi affı çıkartmak ve bu tür kişileri nasıl olsa af çıkar düşüncesine sokmak, vergi adaleti ve diğer vergilendirme ilkelerine de uygun düşmemektedir.”

diyerek vergi adaleti konusundaki görüşünü ortaya koymuştur. Vergi hususunda sık sık çıkarılan afların vergi adaletini zedelediği bir gerçektir. Bu durumun vergisini düzenli olarak ödeyen vatandaşın adalet duygusunu menfi yönde etkileyeceği ortadadır. Yine vergisini ödemeyen vatandaşlar üzerinde de yine af çıkacağı yönünde bir beklenti oluşturacağı gibi vergi ödeme konusunda da isteksizliğe yol açması uzak bir ihtimal değildir. Bu sebeple sık olarak af kanunu çıkarmak vergilendirme ilkelerine de aykırılık oluşturmaktadır.

Mali güçten ne anlaşılması gerektiği Anayasa Mahkemesi’nin itiraz konusu 4.5.1994 günlü, 3986 sayılı "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ile 1.7.1964 Tarihli ve 488 Sayılı, 2.7.1964 Tarihli ve 492 Sayılı, 7.11.1984 Tarihli ve 3074 Sayılı, 25.10.1984 Tarihli ve 3065 Sayılı, 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı, 21.7.1953 Tarihli ve 6183 Sayılı, 2.2.1981 Tarihli ve 2380 Sayılı, 15.7.1963 Tarihli ve 277 Sayılı Kanunların Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un kurumlar vergisine ilişkin olarak 1. maddesinin (a) bendi ile 2. maddesinin

²⁵⁷ Özçelik, *Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkeleri*, 42.

²⁵⁸ Anayasa Mahkemesi’nin 2003/48 E. ve 2003/76 K. sayılı kararı, w.w.w.anayasa.gov.tr, erişim: 30 Mayıs 2020

(a) bendi ve 4. maddesinin (a) ve (g) bendlerinin Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemi olan bir kararında şu şekilde açıklanmıştır.²⁵⁹

“Malî güce göre vergilendirme ise, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Malî gücün tanımı Anayasa'da bulunmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmakta, kamu maliyesi yönünden ise gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergeleridir. Verginin malî güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır.”

Vergide adaletin ve eşitliğin sağlanmasındaki en önemli araç herkesten mali gücü oranında vergi almaktır. Bu vaziyete göre herkes aynı miktarda vergi ödemeyecektir. Mali gücün Anayasa'da yapılmış bir tanımı bulunmadığından burada birtakım ölçütler kullanmak gerekir. Bunlarda kişinin elde ettiği gelir, sahip olduğu servet ve yaptığı harcamalardır.

Anayasa Mahkemesi, iptal davasının konusu;

“26.11.1999 günlü, 4481 sayılı "17.8.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremi Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 1., 6., 7. ve 9. maddelerinin, Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali ve yürürlüğünün durdurulması istemi”

olan 1999/51 E. ve 2001/63 K. sayılı kararında kanunilik ilkesinin, hukuki güvenlik ilkesinin olmazsa olmaz bir koşulu olduğu vurgulanmıştır. Buna göre;

“Kanunilik ilkesi hukuk devletinin olmazsa olmaz koşuludur. Kişi veya kurumların neyin suç olup olmadığını önceden bilmesi en doğal hakkı olduğu gibi, ödeyeceği vergilerinde miktar ve yükümlülük şartlarını önceden bilmesi hukuksal güvenliğin gereğidir. Sonradan çıkarılan bir yasanın geriye yürütülerek kişileri cezalandırmanın etki ve şiddeti ile geçmiş yıla ait vergilendirilmiş bir kazancın geriye dönük yeniden vergilendirilmesinin kişiler üzerindeki etkisi arasında farklılık yoktur. Bu nedenledir ki kanunilik ilkesi her iki durumda da söz konusu belirsizliği ortadan kaldırmaktadır. Sebep ne olursa olsun, hangi haklı gerekçeyle yapılsa yapılsın geriye doğru etki gösteren cezai ve mali yükümlülük hukuk devletinde tercih konusu olamaz. Önceden bilinmesi koşuluyla yasa koyucunun anayasal sınırlar içinde suç ve ceza tertip etme hakkı olduğu gibi mali yükümlülük tayin ve tespit etme yetkisi de vardır. Vergi mükelleflerinin ne kadar vergi ödeyeceğini önceden bilmesi bunların sosyal, ekonomik ve hukuksal davranışlarına yön veren ve geleceğe ilişkin karar almalarını mümkün kılan

²⁵⁹ Anayasa Mahkemesi'nin 1994/80 E. ve 1995/27 K. sayılı kararı, w.w.anayasa.gov.tr, erişim: 30 Mayıs 2020

"hukuk güvenliğinin" tartışmasız önkoşuludur. Muhtemel risklerin karşılanması, yapılan işin geleceğine ilişkin kararlar bu güvenliğin teminatı altında sağlıklı bir sonuca ulaşır."²⁶⁰

Mahkemenin kararından da anlaşılacağı üzere verginin kanuniliği ilkesi ile bireyler kendilerine uygulanacak hukuk kurallarını önceden bilerek ona göre davranma imkânını elde etmeleridir. Bu da bireylerin yaşamında ve daha da geniş olarak toplum yaşamında bir düzen sağlamaktadır. Böylece toplum için hukuki güvenlik sağlanmış olacaktır. Vergilendirme yetkisinin yasama organına verilmesi, vergilerin kanuniliği ilkesinin bir gereğidir. Anayasa'da da yazdığı üzere vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilip yine kanunla kaldırılması gerekmektedir. Vergi mükellefleri için öngörülebilir iktisadi şartların elde edilmesi ve kararlı ve düzenli bir iktisadi yapının devamı için vergilerin kanuniliği ilkesi olması gereken bir ilkedir.

Anayasa Mahkemesi, itiraz konusu,

"7.12.1994 günlü, 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un 34. maddesinin ikinci fıkrasının 'Kurul, ihtiyaca uygun kuruluş ve kadro statülerinin düzenlenmesinde serbesttir. Kadroların iptali ve ihdası Kurulca yapılır.' biçimindeki ikinci ve üçüncü cümlelerinin, Anayasa'nın 7., 123. ve 128. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptallerine ve yürürlüklerinin durdurulmasına karar verilmesi istemi"

olan 2013/47 E. ve 2013/72 K. sayılı kararıyla vermiş olduğu karar da;

"...Anayasa'nın 7. maddesinde, 'Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez.' denilmektedir. Anayasa Mahkemesinin pek çok kararında yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesinden ne anlaşılması gerektiği hususu açıklanmıştır. Buna göre, kanunla düzenleme ilkesi, düzenlenen konudan yalnız kavram, ad ve kurum olarak söz edilmesi değil, bunların kanun metninde kurallaştırılmasıdır. Kurallaştırma ise düzenlenen alanda temel ilkelerin konulmasını ve çerçevenin çizilmiş olmasını ifade eder. Ancak bu koşulla uzmanlık ve teknik konulara ilişkin hususların belirlenmesi yürütme organının takdirine bırakılabilir. Anayasa'da kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda, yürütme organına genel ve sınırları belirsiz bir düzenleme yetkisinin verilmesi olanaklı değildir. Yürütmenin düzenleme yetkisi, sınırlı, tamamlayıcı ve bağımlı bir yetkidir. Bu nedenle, Anayasa'da öngörülen ayrık durumlar dışında, kanunlarla düzenlenmemiş bir alanda, kanun ile yürütmeye genel nitelikte kural koyma yetkisi verilemez. Yürütme organına düzenleme yetkisi veren bir yasa kuralının Anayasa'nın 7. maddesine uygun olabilmesi için temel ilkeleri koyması,

²⁶⁰ Özçelik, *Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkeleri*, 8.

çerçeveyi çizmesi, sınırsız, belirsiz, geniş bir alanı yürütmenin düzenlemesine bırakmaması gerekir...”²⁶¹ demektedir.

Bu karar ile mahkeme verginin kanuniliğini ve bu yasama hakkının mecliste olduğunu, bu yetkinin devredilemeyeceğini belirtmiştir. Yine anılan kararında yürütme organına ancak sınırları belirlenmiş bir şekilde düzenleme yetkisi verilebileceğini belirtmiştir. Bu nedenle yürütme organına verilecek yetkinin bu kapsam gözetilerek verilmesi yerinde olacaktır. Zira Anayasa m.73/4’te yer alan düzenlemeyle vergilerin kanuniliği ilkesinin düzenlenmesinin yanında ilgili maddenin son fıkrasıyla yürütme organına kanun sınırları içerisinde bir takdir yetkisi verilmiştir. İlgili kanun ile verginin konusu, matrahı ve vergi oranların sınırları belirlenmektedir.

Anayasa Mahkemesi de, itiraz konusu;

“4.1.1961 günlü, 213 sayılı "Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesine 3418 sayılı Yasa'nın 30. maddesiyle eklenen fıkranın Anayasa'nın 6., 7., 8., 38., 73. ve 124. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemi”

olan 1993/3 E. ve 1993/20 K. sayılı kararında aynı yönde karar vermiştir.

Buna göre;

“Anayasada, egemenliği kullanma yetkisi; yasama, yürütme ve yargı organları arasında paylaştırılarak, devlet görev ve yetkilerinin güçler ayrılığı ilkesine göre yürütülmesi benimsenmiştir. Yasa koyucu, vergi hukuku alanında yetkisini kullanırken, Anayasa'nın temel ilkelerine ve vergi ile ilgili kurallarına bağlı kalmak koşuluyla, kamu gelirlerinin doğru, etkin ve verimli biçimde nasıl ve hangi yöntemlerle sağlanacağını takdir yetkisine sahiptir. Dava konusu edilen fıkra ile yasa koyucu, tarım kesimindeki yükümlülerin vergilerinin zamanında ödenmesini sağlamak için, aracı kuruluşlarla Ticaret Borsalarını vergi sorumlusu yapmıştır. Bu, Yasama Organının takdir alanına giren bir yetkidir. İtiraz konusu fıkra ek bir vergi veya vergi benzeri malî yükümlülük getirilmediği gibi Maliye Bakanlığı'na vergi ve malî yük konulması yetkisi de verilmemiştir. Fıkranın vergi yükümlülüğü ile ilgisi yoktur. Fıkra tarım ürünü alım ve satımına aracılık eden kuruluşlarla Ticaret Borsalarına vergi kesintisi ile ilgili olarak bazı görevler yüklenmekte, müteselsil bir "sorumluluk" ihdas edilmektedir. Burada aracı kurumları ve Ticaret Borsalarını müteselsil sorumlu yapan yasadır. Yasa koyucu tarafından yürütmeye bırakılan düzenleme alanı, vergilendirme ile ilgili temel kurallar olmayıp, yasaca belirlenen sorumluluğun uygulanmasına ait teknik düzenlemeler ve ayrıntılardır. Yasa koyucu belirli konularda gerekli temel kuralları koyup çerçeveyi çizer, uygun ve gerekli görürse bu kuralların uygulanması yolunda belirlenmiş alanlar

²⁶¹ Turan Yıldırım, “Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri”, *MÜHF - HAD C.23 S.2*, 20.

bırakır. Bu alanlarda düzenleme yetkisine dayanarak idare kimi düzenlemeler yapabilir. İtiraz konusu fıkra ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verilen yetki, Yasama Organına ilişkin olan yetkilerin idareye bırakılması olarak değerlendirilemez. Yukarıda açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural, Anayasa'nın egemenlik ilkesine ilişkin 6. yasama yetkisini düzenleyen 7. yürütme yetkisi ve görevine ilişkin 8. maddelerine aykırı olmadığından bu maddelere dayalı iptal isteminin reddi gerekir.”²⁶²

Bu bakımdan Anayasa'nın m.73/4'teki düzenlemeyi anayasal yetki devri olarak görmek mümkün değildir. Verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması yetkisi yasama organına aittir. Verginin kanuniliği ilkesi verginin yalnızca kanun yoluyla konulmasını öngördüğü için bu konuda yürütme ve yargı organlarının takdir yetkisi bulunmamaktadır. Bununla birlikte yürütme organına belli sınırlar dâhilinde vergi ile ilgili bazı hususlarda düzenleme yapma yetkinin verilmesi Anayasa'ya aykırılık oluşturmamaktadır.

Anayasa Mahkemesi, iptal davasının konusu;

“21.2.2013 tarihli ve 6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yapıtırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un; A- Tümü ve ayrı ayrı tüm maddelerinin, B- 1- 1. maddesinin; a- (1) numaralı fıkrasında yer alan “...özel hukuk hükümlerine göre...” ve “...ile ileri teknoloji ya da yüksek mali kaynak gerektiren bazı hizmetlerin...” ibarelerinin, b- (2) numaralı fıkrasının; aa- (c) bendinde yer alan “...tesislerdeki belli hizmetlerin sunulması karşılığında...” ibaresinin, ab- (ö) bendinde yer alan “...veya ileri teknoloji ya da yüksek mali kaynak gerektiren bazı hizmetlerin gördürülmesi...” ve “...özel hukuk hükümlerine göre...” ibarelerinin, 2- 2. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yer alan “...tesislerdeki belli hizmetlerin sunulması...” ibaresinin, 3- 3. maddesinin; a- (3) numaralı fıkrasının, b- (6) numaralı fıkrasında yer alan “...idarece tespit edilen mali ve teknik yeterlik kriterleri ile...” ibaresinin, c- (8) numaralı fıkrasının (b) ve (c) bentlerinin, 4- 4. maddesinin; a- (1) numaralı fıkrasında yer alan “...özel hukuk hükümlerine tabi olup...” ibaresinin, b- (4) numaralı fıkrasının, 5- 13. maddesiyle, 28.3.2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'a eklenen 8/A maddesinin birinci ve altıncı cümlelerinin, 6- 25. maddesiyle değiştirilen, 11.10.2011 tarihli ve 663 sayılı Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşlarının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 51. maddesinin (2) numaralı fıkrasının

²⁶² “Yasa koyucu tarafından yürütmeye bırakılan düzenleme alanı, vergilendirme ile ilgili temel kurallar olmayıp, yasaca belirlenen sorumluluğun uygulanmasına ait teknik düzenlemeler ve ayrıntılardır. Yasa koyucu belirli konularda gerekli temel kuralları koyup çerçeveyi çizer, uygun ve gerekli görürse bu kuralların uygulanması yolunda belirlenmiş alanlar bırakır. Bu alanlarda düzenleme yetkisine dayanarak idare kimi düzenlemeler yapabilir.” Tanör - Yüzbaşıoğlu, *Türk Anayasa Hukuku*, 410.

ikinci cümlesinde yer alan “...*döner sermaye ek ödemesi dâhil...*” ibaresinin, Anayasa’nın 2., 7., 8., 10., 11., 17., 56., 153., 155., 161., 163. ve 167. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptallerine ve yürürlüklerinin durdurulmasına karar verilmesi istemi”

olan 2013/50 E. ve 2015/38 K. sayılı bir diğer kararında ise;

“...Madde gerekçesinden de anlaşılacağı üzere, yasama yetkisinin devredilemezliği esasen kanun koyma yetkisinin TBMM dışında başka bir organca kullanılamaması anlamına gelmektedir. Anayasa’nın 7. maddesi ile yasaklanan husus, kanun yapma yetkisinin devredilmesi olup bu madde, yürütme organına hiçbir şekilde düzenleme yapma yetkisi verilemeyeceği anlamına gelmemektedir. Kanun koyucu, yasama yetkisinin genelliği ilkesi uyarınca, bir konuyu doğrudan kanunla düzenleyebileceği gibi bu hususta düzenleme yapma yetkisini yürütme organına da bırakabilir. Yürütmenin türevselliği ilkesi gereğince, yürütme organının bir konuda düzenleme yapabilmesi için yasama organınca yetkilendirilmesi gerekmektedir. Kural olarak, kanun koyucunun genel ifadelerle yürütme organını yetkilendirmesi yeterli olmakla birlikte, Anayasa’da kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda genel ifadelerle yürütme organına düzenleme yapma yetkisi verilmesi, yasama yetkisinin devredilemezliği ilkesine aykırılık oluşturabilmektedir. Bu nedenle, Anayasa’da temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin konması ve memurların atanmaları, özlük hakları gibi münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda, kanunun temel esasları, ilkeleri ve çerçeveyi belirlemiş olması gerekmektedir. Anayasa koyucunun açıkça kanunla düzenlenmesini öngördüğü konularda, yasama organının temel kuralları saptadıktan sonra, uzmanlık ve idare tekniğine ilişkin hususları yürütmeye bırakması, yasama yetkisinin devri olarak yorumlanamaz...”²⁶³

Bu karar ile mahkeme yasama organınca esasları ve ilkeleri belirlenmiş konularla ilgili değişen koşullar karşısında yürütme organına takdir yetkisi ve esneklik payı bırakılmasının yetki devri olarak görülemeyeceğini belirtmiştir. Mahkeme kararında da belirtildiği yasama organı bu düzenlemeyi kendisi yapabileceği gibi belli sınırlar dâhilinde yürütme organına da verilebilir. Bu konuda takdir yetkisi tamamen yasama organına aittir.

Anayasa Mahkemesi, iptal davasının konusu;

“10.6.1994 günlü, 4000 sayılı “Telgraf ve Telefon Kanununun Bir Maddesinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Ek ve Geçici Maddeler Eklenmesine Dair Kanun’un, tümünün Anayasa’nın 5., 11., 47., 125., 128., 155., 165. ve 167. maddelerine aykırılığı savıyla iptaline ve yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmesi istemi ile ilgili”

²⁶³ Yıldırım, “Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri”, 21.

olan 1994/70 E. ve 1994/65-2 K. sayılı bir diğer kararında ise;

“...Yürütmeye yetki gücünü veren kurallara Anayasa'nın kimi maddelerinde yer verilmiştir. Bunlar, düzenleme alanında olağanüstü durumlar ve sıkıyönetim süresince Cumhurbaşkanının başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu'nun sözü edilen durumların gerekli kıldığı konularda KHK çıkarmak (m. 121, 122); Bakanlar Kurulu'nun vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerde yasanın belirlediği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde değişiklik yapmak (m. 73); dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla, ithalat, ihracat ve dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymak ve kaldırmak (m. 167) tan ibarettir. Yürütmenin tüzük ve yönetmelik çıkarmak gibi klasik düzenleme yetkisi, idarenin kanuniliği ilkesi çerçevesinde sınırlı ve tamamlayıcı bir yetkidir. Bu bakımdan, Anayasa'da belirlenen yukarıdaki ayrık durumlar dışında, yasalarla düzenlenmemiş bir alanda yürütme organının sübjektif (özel) hakları etkileyen bir kural koyma yetkisi bulunmamaktadır...”²⁶⁴

Mahkeme kararında sınırlı sayıda sayılmış ayrık durumlar dışında yürütme organının özel haklara sirayet edecek bir kural koyma yetkisinin bulunmadığını belirtmiştir. Bu ayrık durumlardan birisi de vergi ile ilgili bir husustur. Bu da Anayasa m.73'te düzenlenen Cumhurbaşkanı'nın vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerde yasanın belirlediği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisidir.

Anayasa Mahkemesi yine aynı kararında²⁶⁵ belirttiği gibi;

“Anayasa Mahkemesi'nin belirginleşmiş görüşüne göre, bir yasal düzenlemenin Anayasa'nın 7. maddesine uygun görülebilmesi için, genel konuları öz ve esas olarak düzenlemesi, çerçeveyi çizmesi, sınırları koyması, ancak teknik konulardaki uygulama yetkisine ilişkin ayrıntıların saptanmasını yürütmeye bırakması gerekmektedir... Yasa koyucu, belli konularda gerekli kuralları koyacak, çerçeveyi çizecek, eğer uygun ve zorunlu görürse, onların uygulanması yönünden sınırları belirlenmiş alanlar bırakacak, idare, ancak o alanlar içinde takdir yetkisine dayanmak suretiyle yasalara aykırı olmamak üzere bir takım kurallar koyarak yasanın uygulanmasını sağlayacaktır.”

Bu hususta verilecek yetkinin yasama organı tarafından kanunla verileceği açıktır. Bu kanuni düzenlemenin içerik olarak belli sınırlar dâhilinde belirlenmesi gerekmektedir. Yürütme organı da bu yetkiyi kendisine konulan sınırlar içerisinde kullanmalıdır.

²⁶⁴ Yıldırım, “Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri”, 20.

²⁶⁵ Anayasa Mahkemesi'nin 1994/70 E. ve 1994/65-2 K. sayılı kararı, w.w.w.anayasa.gov.tr, erişim: 6 Ocak 2020

Nitekim Anayasa Mahkemesi, iptal davasının konusu;

“23.11.2000 günlü, 4605 sayılı "Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Finansman Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ile 4306 ve 4481 Sayılı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Kurumlar Vergisi Kanununa Bir Geçici Madde Eklenmesi Hakkında Kanun'un; 1. maddesiyle değiştirilen 18.2.1963 günlü, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinin, 2. maddesiyle değiştirilen 29.7.1970 günlü, 1318 sayılı Finansman Kanunu'nun 10. maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinin, 5. maddesiyle 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 58. maddesinin ve 12. maddesinin (a) bendinin, Anayasa'nın 2., 5., 7. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptalleri ve yürürlüklerinin durdurulması istemi ile ilgili”

olan 2001/36 Esas ve 2003/3 Karar sayılı kararında;

“... Bakanlar Kurulu, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki istisnai bir yetkidir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Nitekim 73. 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 kanuniliği ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemez” diyerek yürütme organına verilen bu yetkinin vergilendirmede kanunilik ilkesini zedelememesi gerektiğini belirtmiştir.²⁶⁶

Yasama organı tarafından kanunla verilecek bu yetki hususunda titiz davranması bazı tartışmaların önüne geçmesi bakımından zorunludur. Özellikle yürütme organına verilecek yetkilerin yetki aşımını doğuracak genişlikte bulunmaması gerekir. Bu yetkilerin sıkışık zamanda teknik konularla ilgili hızlı karar alma amaçları gibi hususları içermesi yerinde olacaktır.

Anayasa Mahkemesi, itiraz konusu;

“4.1.1961 günlü, 213 sayılı "Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesine 3418 sayılı Yasa'nın 30. Maddesiyle eklenen fıkranın Anayasa'nın 6., 7., 8., 11., 38., 73. ve 124. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemli”

olan bir diğer kararında²⁶⁷ da;

²⁶⁶ Gerçek vd., “Vergilendirmede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi”, 23.

²⁶⁷ Anayasa Mahkemesi'nin 1994/46 E. ve 1994/57 K. sayılı kararı, w.w.anayasa.gov.tr, erişim: 22 Mayıs 2020

“Yasa koyucu tarafından yürütmeye bırakılan düzenleme alanı, vergilendirme ile ilgili temel kurallar olmayıp, yasaca belirlenen sorumluluğun uygulanmasına ait teknik düzenlemeler ve ayrıntılardır. Yasa koyucu belirli konularda gerekli temel kuralları koyup çerçeveyi çizer, uygun ve gerekli görürse bu kuralların uygulanması yolunda belirlenmiş alanlar bırakır. Bu alanlarda düzenleme yetkisine dayanarak idare kimi düzenlemeler yapabilir.”

diyerek yasa koyucunun belirlediği sınırlar dâhilinde yürütme organı tarafından düzenleme yapılabileceği belirtilmiştir. Yasama organınca yürütme organına verilecek yetkiler uzmanlık gerektiren ve ayrıntı içeren düzenlemelerdir. Bu düzenlemeler de belli sınırlamalar içerecek şekilde verilecektir. İşin temelini oluşturan konularla ilgili yetki verilemeyeceği hususunda kuşku yoktur.

Yürütme organına düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebileceği Anayasa Mahkemesi’nin kararında²⁶⁸ şu şekilde belirtilmiştir. Buna göre;

“Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir. Ancak, yasa ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idarî işlem yapma yetkisi verilebilir.”

Dolayısıyla yasama organı tarafından kanunla verilecek yetkinin bazı hususları ihtiva etmesi kaçınılmazdır. Bu nedenle verginin konusunu, vergiyi doğuran olayı ve verginin matrahını göstermeyen düzenlemelerde verginin kanuniliği ilkesinden bahsetmek güçtür. Yürütme organına verilecek yetki de bu hususların belirlenerek düzenleme yapılması yerinde olacaktır.

Anayasa Mahkemesi bir kararında²⁶⁹ Anayasa’nın 73/4. maddesinde yürütme organına verilen yetkinin Anayasa’ya aykırı olmadığına karar vermiştir. İptal davasının konusu; 3.12.1988 günlü, 3505 sayılı "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga

²⁶⁸ Anayasa Mahkemesi’nin 2001/36 E. ve 2003/3 K. sayılı kararı, w.w.w.anayasa.gov.tr, erişim: 12 Mart 2020

²⁶⁹ Anayasa Mahkemesi’nin 1989/6 E. ve 1989/42 K. sayılı kararı, w.w.w.anayasa.gov.tr, erişim: 21 Nisan 2020

Vergisi Kanunu ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" un, Anayasa'nın Başlangıç kısmı ile 2., 5., 7., 10., 13., 73. ve 173. maddelerine aykırılığı öne sürülen 15., 18., 21., 23., 26. ve 27. maddelerinin iptali istemi ile ilgilidir. Buna göre,

“Yasa'nın 23. maddesi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Yasası'nın 3316 sayılı Yasa'yla değişik 28. maddesini bir kez daha değiştirerek Bakanlar Kurulu'nu, katma değer vergisinin vergiye bağlı her işlem için % 10 olan oranını dört katına kadar artırmaya, % 1 e kadar indirmeye, bu oranlar içinde değişik mal ve hizmetlerle kimi malların perakende satışı için değişik vergi oranları saptamaya yetkili kılmıştır. Bu yetki, Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasına uygun bir işlemi içermektedir. Anayasa Mahkemesi'nin 19.3.1987 günlü, Esas 1986/5, Karar 1987/7 sayılı karar, ekonomik koşullarla, önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşmak gereği yönünden Bakanlar Kurulu'nun belirli ve sınırlı yetkisini uygun görmüştür. Bu maddeye yönelik Anayasa'ya aykırılık savı yerinde görülmediğinden iptal istemi reddedilmelidir.”

diyerek yürütme organına oran ve indirimlerde değişiklik yapma yetkisi verilmesini Anayasa'ya uygun bulmuştur. Mahkeme birçok kararında yürütme organına verilen yetkiyi değerlendirmiştir. Yüksek mahkemenin kararları yürütme organına bu konuda yetki verilebileceğini açıkla ortaya koymaktadır. Bu yetkilerin kullanımını etkileyecek koşulları ise ekonomik durum belirleyecektir.

Yine Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir diğer karar²⁷⁰ da vergi oranının sıfır olarak uygulanmasını Anayasa'ya aykırı görmemiştir. İptal davasının konusu;

“4/12/1985 günlü, 3239 sayılı "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kağıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlâk Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergisi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki l Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun'un; 1., 2., 4., 13., 27., 35., 36., 46., 65., 68., 74., 116. ve Geçici 4. maddelerinin Anayasa'nın 7., 8., 10., 36., 38., 73., 128., 135., 160., 161. ve 165. maddelerine aykırılığı nedeniyle iptali istemi ile ilgilidir.”

Buna göre;

²⁷⁰ Anayasa Mahkemesi'nin 1986/5 E. ve 1987/7 K. sayılı kararı, w.w.w.anayasa.gov.tr, erişim: 4 Haziran 2020

“Yukarıda da belirtildiği üzere vergi oranlarının, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulunca değiştirilebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir vergi oranının sıfıra indirilmesi, hiçbir zaman o verginin kaldırıldığı anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik şartlara göre istediği zaman bu oranı yeniden kanunla belirlenen düzeye yükseltebilir. Bu nedenle öne sürülen iddia yerinde olmayıp 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun değişik 94. maddesinin Anayasa'ya aykırılığı söz konusu değildir.”

Yüksek mahkeme vergi oranlarının sıfıra indirilmesi hususuyla da ilgili değerlendirme de bulunmuştur. Buna göre yürütme organınca vergi oranının sıfıra indirilmesi verginin kaldırılması anlamı taşımayacaktır. Bu sebeple de bu konu ile ilgili Anayasa'ya aykırılıktan bahsedilemeyecektir.

Anayasa Mahkemesi'nin başka bir kararında ise²⁷¹ yürütme organına verilen yetkideki makas açıklığının ölçülü ve sınırlı olması gerektiği belirtilmiştir. İptal davasının konusu;

“23.11.2000 günlü, 4605 sayılı "Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Finansman Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ile 4306 ve 4481 Sayılı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Kurumlar Vergisi Kanununa Bir Geçici Madde Eklenmesi Hakkında Kanun'un; 1. maddesiyle değiştirilen 18.2.1963 günlü, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinin, 2. maddesiyle değiştirilen 29.7.1970 günlü, 1318 sayılı Finansman Kanunu'nun 10. maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinin, 5. maddesiyle 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 58. maddesinin ve 12. maddesinin (a) bendinin, Anayasa'nın 2., 5., 7. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptalleri ve yürürlüklerinin durdurulması istemi ile ilgilidir.”

Buna 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.”

²⁷¹ Anayasa Mahkemesi'nin 2001/36 E. ve 2003/3 K. sayılı kararı, w.w.w.anayasa.gov.tr, erişim: 12 Mart 2020

Bununla birlikte yürütme organına verilecek yetki de ölçülü olunması gerektiği mahkeme kararlarına yansımıştır. Sınırlı olarak verilen yetkinin yetki devrine sebebiyet vermeyecek şekilde bir sınır içermesi gerekir. Aksi durum yetki devrine neden olacağı gibi vergi adaletini de zedeleyecektir.



SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye Cumhuriyeti Devleti Anayasa'nın 2. maddesinde yazıldığı üzere demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir. Vergilendirme konusunda sınırları çizen uygulama da aslında burada karşımıza çıkmaktadır. Zira hukuk devleti olmak, devletin her işleminde hukuk sınırları içerisinde kalmasını gerektirir ki, verginin kanuniliği ilkesi de bunu yansıtmaktadır. Bu da göstermektedir ki vergiyi anayasada ve kanunlarda gösterilen devlet organları koyar, sınırlarını çizer, uygular, uygulatır ve bu konuda öncülük eder. Vergilerin ve vergilendirmenin bu şekilde çerçevesinin çizilmesi devlet kadar toplumu oluşturan bireyler için de önem arz etmektedir. Zira vatandaşların kendisini hukuki güvenlik içerisinde hissedeceği bir toplumda vergi işlemlerinin daha sağlıklı bir şekilde yürümesi mümkün olacaktır. Verginin kanuniliği ilkesi de bunu amaçlamaktadır.

Bu bakımdan vergi konulurken Anayasa'nın öngördüğü ilkeler gözetilmelidir. Bunun sonucu olarak da verginin kanunla konulması gereklidir. Verginin kanuniliği ilkesi kısaca bir verginin ancak bir yasayla ihdas edilmesidir. Anayasa'nın 73'üncü maddesi gereği olarak vergisel yükümlülükler ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılabilir. Vergilerin kanuniliği ilkesi Anayasa'nın 73. maddesinde de görüleceği üzere Türk Hukuku'nda da yer alan bir ilkedir.

Vergi ödeme gücü olan tüm mükellefler tarafından yerine getirilmesi gereken bir yükümlülüktür. Vergi, devletin egemenlik gücü kullanılarak toplanır. Toplanan vergilerle devletin kamusal ihtiyaçları karşılanır. Vergi tek taraflı bir iradeyle toplanıldığından anayasal sınırlar çerçevesinde toplanması büyük öneme sahiptir. Vergilendirme ile ilgili bu sınırlar anayasada kendine yer bulan ilkeler ile sağlanmıştır. Hiç şüphesiz verginin kanuniliği ilkesi burada çok önemli bir konumdur.

Vergilendirme yetkisi kaynağını anayasadan almaktadır. Yani vergilendirmenin çerçevesini anayasa çizer. Vergilendirme yetkisini anayasal sınırlar içerisinde kullanacak organ ise yasama organıdır. Vergilendirme yapılırken uyulması gereken bir takım ilkeler vardır. Bunlardan birisi de verginin kanuniliği ilkesidir. Bu en başta hukuk devleti olmanın da bir gereğidir. Çünkü hukuk devleti, devletin eylem ve işlemlerinin yürürlükte bulunan yasalara bağlı olarak yürütüldüğü ve bu eylem ve işlemlerin denetlenebildiği devleti ifade eder. Aynı şekilde verginin kanuniliği ilkesi de hukuk devleti içerisinde vergilerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasını ifade etmektedir.

Vergilendirme uzun bir süredir var olan ve var olacak bir olgudur. Vergilerin günümüzdeki haline gelebilmesi uzun bir tarihsel sürecin ardından mümkün olabilmektedir. Bu tarihsel sürecin getirdiği noktada insanlar uzun süredir bir devlet çatısı altında yaşamaktadırlar. Devleti oluşturan temel unsurlardan birisi de insan unsurudur. Devleti oluşturan kişiler olarak bireyler, bir takım haklara sahip olmanın yanında yerine getirmesi gereken ödevler ile de yükümlü tutulmuştur. Bu ödevlerden biri de vergi ödevidir. Bu ödevle devlet kendine mali bir güç sağlar. Aynı zamanda bu ödevin devleti ekonomik olarak ayakta tutacak en önemli finansman kaynağı olduğu söylenebilir. Zira devletin kamu hizmetlerini yerine getirmesinde diğer ekonomik faaliyetleri sonucunda elde ettiği gelir dışında, vergilendirme sonucu tahsil edilen gelirin de önemli bir yeri vardır. Bu nedenle devletlerin kamu hizmetlerini yürütmeye devam etmesi için vergilerin toplanması büyük önem arz etmektedir.

Bir ülkedeki vergi sistemi o ülkede sosyal adaletin sağlanması ve ülkedeki demokrasinin gelişmesi bakımından da çok önemlidir. Gelişmiş olan ülkelerin tarihlerine bakıldığında zaman ilk demokratik hareketlerin ve bunların sonucunda yayınlanan bildirgelerin vergi ile ilgili olduğu görülmektedir. Bu da vergilendirmeyi bir ülkenin demokrasisi için önemli bir noktaya getirmektedir.

Verginin yasayla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması esastır. Ancak Anayasa'da yürütme organına vergi ile ilgili bir takım yetkiler verilmiştir. Bu yetkiler ilgili yasalar ve Anayasa'daki hükümler ile sınırlandırılmıştır. Bu sebeple yürütme organına verilecek yetkinin bu sınırlar içerisinde kalması gerekir. Anayasa'da bu konuda Cumhurbaşkanı'na verilen yetkinin sınırları ve çerçevesi çizilmiştir. Dolayısıyla Cumhurbaşkanı'na bu sınırlar içerisinde kalan bir yetkinin

verilmesi ve Cumhurbaşkanı'nın da bu sınırlar dâhilinde yetkisini kullanması gerekmektedir. Aksi durumda verginin kanuniliği ilkesi ihlal edilmiş olur. Bu durumda verilen yetkinin Anayasa'ya aykırı olmasına neden olacaktır.

Bu nedenle yürütme organına verilen yetkiler bakımından titiz davranmak gerekmektedir. Temsilsiz vergi olmaz prensibi gereği bu yetkinin yasama organında olduğu bir gerçektir. Bu bakımdan vergi ve benzeri yükümlülüklerin indirim ve oranlarında yürütme organına verilen alt ve üst sınırlar dâhilinde değişiklik yapma yetkisinin sınırlarını geniş değil dar tutmak gerekmektedir. Örneğin vergi oranlarının sıfıra indirilerek fiili olarak verginin kaldırılmasının önüne geçmek adına, yürütme organına verilecek yetki kanunlarında alt sınırın sıfırdan yüksek bir rakam olarak belirlenmesi verginin kanuniliğine daha uygun bir düzenleme olarak görülebilecektir.

Anayasa'daki vergi düzenlemesiyle ilgili birkaç öneri getirmek de mümkündür. Örneğin vergi kanunu hükümlerinin de tıpkı Ceza Kanunu hükümleri gibi geriye yürütülmemesi gerektiğine tezimiz kapsamında yer verilmiştir. Bu durumun anayasal güvence altına alınması yerinde olacaktır. Bu hükme Anayasa'nın lafzında yer vermek hukuki güvenliği sağlamlaştırma adına doğru bir adım olacaktır.

Yine verginin kanuniliği ilkesi kadar önemli bir diğer konu da vergi yasalarının sık aralıklarla değişmesidir. Verginin kanuniliği ilkesinden beklenen hukuki yararının sağlanması bir yönüyle de buna bağlıdır. Zira hukuki güvenlik önceden bilinen, sık değişmeyen, yeterli bir uygulama evresi geçirmiş hukuk normları ile sağlanır. Yine sık sık çıkarılan vergi afları da vergi adaletinin sağlanmasını güçleştiren uygulamalardandır. Bu durum vergisini düzenli ödeyen vergi mükelleflerine haksızlık olacağı gibi, diğer vergi mükelleflerinin de sürekli bir af beklentisi ile vergi yükümlülüğünü yerine getirmemesine neden olacaktır. Bu nedenle sürdürülebilir ve adil bir vergi sistemiyle mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirebileceği bir işleyiş kurmak çok önemlidir. Aksine bir durum vergi ahlakını bozacağı gibi verginin gerektiği gibi salınmasını ve toplanmasını güçleştirecektir.

Toplumsal değişiklikler ve ilerlemeler toplum düzeni için konulan kuralların dinamik bir yapıda olduğunu göstermektedir. Geçmişte böyle olduğu gibi gelecekte de bu çerçevede devam edecektir. Bu nedenle Anayasa'daki vergiye ilişkin düzenlemeler çağa ayak uyduran ve geçmişteki hataların düzeltildiği bir noktaya

getirilmelidir. Ancak hukukta iyi kanunların olması kadar kanunların uygulanması da çok önemlidir. Zira kötü uygulanan iyi bir kanunun, iyi uygulanan nispeten daha kötü bir kanundan daha iyi olduğu söylenemeyecektir. Aynı şey verginin kanunilik ilkesi için de söylenebilir. Burada kanunlar demişken ilkelerin gücünden de bahsetmek gerekecektir. Zira kanunların iyi uygulanmasını sağlayan ve kanunların arkasında duran güçlü ilkeler hukukun doğru işleyişinde de önemli bir yere sahiptir. Buradan şu sonucu çıkarmak da mümkündür: Güçlü ilkelerle desteklenmiş, doğru ve yerinde uygulanan kanunları olan bir hukuk sisteminde hukuki işleyiş daha düzgün olacaktır.

Sonuç olarak vergi ile ilgili çıkarılacak kanunların ve yürütme organına verilecek yetkinin Anayasa'ya ve kanunlara uygun olması gerekmektedir. Bu bakımdan vergilendirme ilkelerine uygun davranmak büyük önem taşımaktadır. Zira vergilendirme ilkeleri vergi sisteminin etkin ve işlevsel bir şekilde işlemesini sağlayan prensiplerdir. Vergilendirme ilkeleri tarihi süreç içerisinde ortaya çıkmış ve vergi tekniğinin gelişimine büyük bir katkıda bulunmuşlardır. Vergi sisteminin gerek ilkeleriyle gerekse kurallarıyla istikrarlı ve düzenli olması ve gerçekleştirilen yasal düzenlemelerinde bu husus göz önünde bulundurularak yapılması gerekmektedir. Tüm bu sebeplerle adil ve kanuni olacak şekilde yapılmış vergi düzenlemelerinin ülkenin ve onu oluşturan bireylerin gelişimi açısından çok büyük önemi olduğu ortadadır. Bu sebeple verginin kanuniliği ilkesi başta olmak üzere belirtilen tüm ilkelerin uygulanması sağlıklı bir vergi sistemi için olmazsa olmazdır.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- Akad, Mehmet vd. *Genel Kamu Hukuku*. İstanbul: Der Yayınları, 10. Basım, 2014.
- Akıncı, Şahin. *Roma Hukuku Dersleri*. Konya: Sayram Yayınları, Dördüncü Basım, 2011.
- Aktan, Coşkun Can - Vural, İstiklal Yaşar. *Özgürlük Bildirgeleri*. Konya: Çizgi Kitabevi, 2004.
- Aydın, Mehmet Akif. *Türk Hukuk Tarihi*. İstanbul: Beta, 9. Baskı, 2012.
- Doğan, Orhan. *Atatürk İlkeleri ve İnkılap Tarihi*. Ankara: Okutman Yayıncılık, 3. Baskı, 2011.
- Erdoğan, Mustafa. *Anayasal Demokrasi*. Ankara: Siyasal Kitabevi, 12. Baskı, 2015.
- Gönültaş, Nevin. *Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kararlarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Yönünden Analizi*. İstanbul: Legal, Birinci Baskı, 2022.
- Gözler, Kemal. *Anayasa Hukukuna Giriş*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 18. Baskı, 2011.
- Gözler, Kemal. *Hukuka Giriş*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 8. Baskı, 2011.
- Gözler, Kemal. *İdare Hukuku Dersleri*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 12. Baskı, 2012.
- Hayek, Friedrich A. *Hukuk, Yasama ve Özgürlük*. çev. Atilla Yayla. Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Cilt 1, 2012.
- Kaboğlu, İbrahim Ö. *Anayasa Hukuku Dersleri*. İstanbul: Legal, 7. Baskı, 2011.
- Kapani, Münci. *Politika Bilimine Giriş*. Ankara: Bilgi Yayınevi, 28. Basım, 2011.
- Karabulut, Şahin. *Vergi Anlayışı ve Uygulamalarının Biçimsel ve Yapısal Karakterleri: Magna Carta'dan Günümüze Yaşanan Gelişmeler*. İstanbul: Legal, Birinci Baskı, 2020.
- Kaya, Tuğçe. *Çalışma Hakkına Erişimde Yabancı-Vatandaş Temelli Ayrımcılık*. İstanbul: Legal, Birinci Baskı, 2022.
- Kızılot, Şükrü - Taş, Metin. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 5. Baskı, 2013.
- Killi, Suna - Gözübüyük, A. Şeref. *Türk Anayasa Metinleri*. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 3. Baskı, 2006.
- Montesquieu, *Kanunların Ruhu Üzerine*. çev. Fehmi Baldaş. İstanbul: Hiperlink Yayınları, 2011.

- Odyakmaz Zehra vd. *Anayasa Hukuku-İdare Hukuku* İstanbul: On iki Levha, 15.Baskı, 2012.
- Ökmen, Mustafa - Parlak, Bekir. *Yerel Yönetimler*. Ankara: Orion Kitabevi, 3. Baskı, 2013.
- Öncel, Mualla vd., *Vergi Hukuku*, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 2.Baskı, 1.Cilt, 1985.
- Öner, Erdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Seçkin, 2.Baskı, 2013.
- Özbudun, Ergun. *Türk Anayasa Hukuku*. Ankara: Yetkin, 12. Baskı, 2011.
- Pazarcı, Hüseyin. *Uluslararası Hukuk*. Ankara: Turhan Kitabevi, 11. Baskı, 2012.
- Ricardo, David. *Siyasal İktisadın ve Vergilendirmenin İlkeleri*. çev. Barış Zeren. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2008.
- Rousseau, Jean-Jacques. *Toplum Sözleşmesi*. çev. Ahmet Şensilay. İstanbul: Anahtar Kitaplar, 1. Basım, 2010.
- Sandalcı, Ulvi - Sandalcı, İnci. *Tarihsel Perspektifte Vergiye Karşı Tepkiler ve Vergi İsyanları*. Kütahya: Legal, Birinci Baskı, 2020.
- Sander, Oral. *Siyasi Tarih İlkçağlardan 1918'e*. Ankara: İmge Kitabevi, 19. Baskı, 2009.
- Sayın, Adil Selim. *Türk Vergi Hukukunda Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2016.
- Smith, Adam. *Milletlerin Zenginliği*. çev. Haldun Derin. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2014.
- Şenyüz, Doğan. *Vergi Ceza Hukuku*. Bursa: Ekin, 9. Baskı, 2016.
- Tanör, Bülent. *Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri*. İstanbul: Yapı Kredi Yayınları, 20. Baskı, 2011.
- Tanör, Bülent - Yüzbaşıoğlu, Necmi. *Türk Anayasa Hukuku*. İstanbul: Beta, 10. Baskı, 2011.
- Tekbaş, Abdullah. *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, 2009.
- Teziç, Erdoğan. *Anayasa Hukuku*. İstanbul: Beta, 13. Baskı, 2009.
- Ümit, Ceyda. *Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*. Ankara: Seçkin, 2. Baskı, 2023.

MAKALELER

- Akyılmaz, Cemre. “2017 Anayasa Değişikliğine Göre Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri”. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C. XXIII, S. 1, (2019), 191-207.
- Altundağ, Şinasi. “Osmanlı İmparatorluğu’nun Vergi Sistemi”. *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Dergisi* Cilt 5 Sayı 2, (1947), 187-197.
- Ardıçoğlu, M. Artuk. “Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”. *Ankara Barosu Dergisi* (2017/3), 21-59.

- Bozdoğan, Doğan vd., “Vergilendirme Yetkisinin Bir Sınırlandırıcısı Olarak Hukuki Güvenlik İlkesi”. *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives* 4 (2), (2016), 28-38.
- Buzkıran, Davut vd., “Klasik ve Modern Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi”. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi* Cilt: 5, S. 7, (2016), 2077-2091.
- Çağan, Nami. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”. *AÜHFD* C.37, S. 1-4, (1980), 129-151.
- Demirbaş Aksüt, Burcu. “Vergi Yargılaması Hukuku’nun Anayasal Temelleri”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* Cilt: 12, Özel S., (2010), 257-312.
- Erkin, Gözde. “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”. *Ankara Barosu Dergisi* (2012/3), 237-249.
- Gedik, Gülşen. “Çağdaş Anayasa Hazırlık Sürecinde Vergi Ödevinin Yeniden Tasarlanması”. *Vergi Dünyası* Yıl: 28, Sayı: 334, (2009), 142-151.
- Gerçek, Adnan vd., “Vergilendirmenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”. *AÜHFD* 63 (1), (2014), 81-130.
- Gerçek, Adnan vd., “Vergilendirmede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa’nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi”. *International Journal of Public Finance* Cilt: 2, S. 1, (2017), 7-26.
- Gök, Kerim. “Vergi Direncinin Gelişimi”. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi* XXII, S. 1, (2007), 143-163.
- Gürpınar Bünyamin vd., “Türk Anayasal Sistemindeki Vergilendirme İlkelerinin Anayasa Mahkemesi Kararları Perspektifinden Analizi”. *Ankara Üniversitesi Yayınları* 243, Ankara, (2009), 861-886.
- İba, Şeref vd., “Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Cumhurbaşkanı Kararının Nitelik Farkı ve Hukuki Sonuçlar”. *Anayasa Yargısı* Cilt: 36, S. 1, (2019), 195–223.
- Karakoç, Yusuf. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* Cilt: 15, Özel S., (2013), 259-1308.
- Özdemir Kızıllan, Ayşe. “Osmanlı Vergi Düzeninde Temettuat Uygulamaları Üzerine Bir Değerlendirme”. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* Sayı 20, (2008), 57-66.
- Sonsuzoğlu, Elif. “Temel Hak ve Özgürlüklerle Vergi İlişkisi”. *Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi* Yayın No: 12, İstanbul, (2000), 220-248.
- Tekbaş, Abdullah. “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* Cilt: 12, Özel S., (2010), 123-191.
- Yereli, Ahmet Burçin vd., “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi”. *Maliye Dergisi* 161, (2011), 21-32.

- Yıldırım, Mustafa. “İslam Hukukunda Ekonomik Hak ve Ödevler”. *Diyanet İlmi Dergi* Cilt: 36 Sayı: 3 Temmuz-Ağustos-Eylül, (2000), 5-30.
- Yıldırım, Turan. “Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri”. *MÜHF - HAD*, C. 23, S. 2, 13-28.
- Yılmaz, Elif. “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C. XIII, Y. 2009, S. 1-2, 321-351.
- Vatansever Öztürk, Müge. “Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C. 16, Özel Sayı (2014), 4815-4841.
- Wienbracke, Mike. “Begriffliche und Verfassungsrechtliche Grundlagen des Steuerrechts”, *JuS* 2019, 673-674.

TEZLER

- Aslan, Semih. *Vergilendirme Yetkisi ve Verginin Kanuniliği İlkesi*. Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2010.
- Ballar, Gülseren. *Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Anayasa Mahkemesi Kararlarıncı İncelenmesi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2019.
- Barlass, T. İrfan, *Evaluation Of EC's Authority To Tax In View Of The Principle Of Legality Of Taxation*. İstanbul: Marmara University Institute Of European Community European Community Law Department, Yüksek Lisans Tezi, 1999.
- Baş, Hakan. *Vergilendirme İlkelerine Anayasa Mahkemesi'nin Bakış Açısı*. Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2011.
- Batman, Mustafa. *Tax Revolts in the Late Ottoman Empire: Conflict, Negotiation, Pacification 1876-1908*. İstanbul: Doctoral Candidate at the Atatürk Institute for Modern Turkish History at Boğaziçi University, Doktora Tezi, 2022.
- Bayer, Çağrı. *Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Hürriyetlerle İlişkisi*. Konya: Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2019.
- Başdemir, Baykal. *Osmanlı Vergi Sisteminde Öşür*. Mersin: Çağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2015.
- Coşkun, Erhan. *Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2012.
- Elvan, Zühre. *Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisinin Karşılaştırılmalı Hukuk Açısından İncelenmesi*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2017.
- İnan, Alper. *Türkiye'de Vergi Meşruiyetinin Sağlanmasında Mükellef Haklarının Önemi ve Anayasal Dayanaklarının Belirlenmesi*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2008.
- Nur, Pınar. *Kanunilik İlkesi Bakımından Verginin Kanuniliği İlkesinin Uygulanması*. Samsun: Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2014.

- Özçelik, Tolunay. *Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkeleri*. Konya: Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2008.
- Özdağ, Hüseyin. *Vergilerin Kanuniliği İlkesi ve Türk Vergi Hukukundaki Bazı Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı'na Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi*. Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2015.
- Selvi, Serkan. *Vergilendirmenin Temel Hak ve Özgürlüklerle İlişkisi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2010.
- Yeşilyurt, Şahin. *Tax Expenditure Practices In The 19th Century Ottoman Public Finance System*, Ankara: Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2020.

İNTERNET KAYNAKLARI

- Akın, Emrah. “Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Temeli ve Sınırları”. KPMG Bölüm I: Ulusal Düzeyde Sorumlu Vergicilik, 12-22., Erişim: 24 Eylül 2018. <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-emrah-akin.pdf>
- Can, İsmail. “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”. Erişim: 01 Kasım 2018. 1-60, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/ismailcan.pdf>
- Çağan, Nami. “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”. Erişim: 14 Aralık 2020. 171-182, https://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg1/namicagan.pdf
- Çetinkaya Hukuk. “Vergi Hukukunda İlkeler”. Erişim: 24 Eylül 2018. 1-23, <http://www.cetinkaya.av.tr/Dosyalar/d689fd50-3dd4-4d2f-bd82-3f921df79d7d.pdf>
- Erkin, Gözde. “Türk Hukuku’nda Vergilendirme Yetkisi”, 1111-1153., erişim: 24 Eylül 2018 <https://journal.yasar.edu.tr/wp-content/uploads/2014/01/3-G%C3%B6zde-ERK%C4%B0N.pdf>
- Karakoç, Yusuf. “Türk Hukuku’nda Vergi Kanunlarının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”. Erişim: 01 Temmuz 2023. 249-373, <https://ayam.anayasa.gov.tr/media/6387/yusufkarakoc.pdf>
- Kumrulu, Ahmet. “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi”. Erişim: 14 Aralık 2020. 237-250, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/630465>
- Kumrulu, Ahmet. “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”. Erişim: 01 Aralık 2019. 147-162, <https://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12575/48331/2896.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- www.anayasa.gov.tr
- www.mevzuat.gov.tr
- www.danistay.gov.tr
- legalbank.net

www.vergi.tc

<https://www.echr.coe.int>

KARARLAR

Anayasa Mahkemesi'nin 1986/5 E. ve 1987/7 K. sayılı kararı

Anayasa Mahkemesi'nin 1986/20 E. ve 1987/9 K. sayılı kararı

Anayasa Mahkemesi'nin 1989/6 E. ve 1989/42 K. sayılı kararı

Anayasa Mahkemesi'nin 1993/3 E. ve 1993/20 K. sayılı kararı

Anayasa Mahkemesi'nin 1994/46 E. ve 1994/57 K. sayılı kararı

Anayasa Mahkemesi'nin 1994/70 E. ve 1994/65-2 K. sayılı kararı

Anayasa Mahkemesi'nin 1994/80 E. ve 1995/27 K. sayılı kararı

Anayasa Mahkemesi'nin 1995/6 E. ve 1995/29 K. sayılı kararı

Anayasa Mahkemesi'nin 1999/51 E. ve 2001/63 K. sayılı kararı

Anayasa Mahkemesi'nin 2001/36 E. ve 2003/3 K. sayılı kararı

Anayasa Mahkemesi'nin 2001/392 E. ve 2003/60 K. sayılı kararı

Anayasa Mahkemesi'nin 2003/48 E. ve 2003/76 K. sayılı kararı

Anayasa Mahkemesi'nin 2003/73 E. ve 2003/86 K. sayılı kararı

Anayasa Mahkemesi'nin 2004/14 E. ve 2004/84 K. sayılı kararı

Anayasa Mahkemesi'nin 2005/2 E. ve 2008/181 K. sayılı kararı

Anayasa Mahkemesi'nin 2013/47 E. ve 2013/72 K. sayılı kararı

Anayasa Mahkemesi'nin 2013/50 E. ve 2015/38 K. sayılı kararı

Anayasa Mahkemesi'nin 2016/1 E. ve 2017/81 K. sayılı kararı

Danıştay İçtihatları Birleştirme Genel Kurulu'nun T. 03.07.1989, E. 1988/5, K. 1989/3 sayılı kararı

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun T. 09.04.1993, E. 1992/299, K. 1993/63 sayılı kararı

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun T. 17.4.1998, E. 1996/276, K. 1998/82 sayılı kararı

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun T. 29.01.1999, E. 1998/316, K. 1999/169 sayılı kararı

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun T. 26.05.2000, E. 2000/27, K. 2000/188 sayılı kararı

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun T. 08.06.2001, E. 2001/180, K. 2001/224 sayılı kararı