

**T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
ANAYASA HUKUKU BİLİM DALI**

**ANAYASA MAHKEMESİ
KARARLARINDA
VERGİLENDİRME İLKELERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**DANIŞMAN
Prof. Dr. Yavuz ATAR**

**HAZIRLAYAN
Tolunay ÖZÇELİK
054234001003**

KONYA 2008

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	I
KISALTMALAR.....	III
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA KANUNİLİK (YASALLIK) İLKESİ

I- Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Anlamı.....	3
A- Birey Yönünden Vergilerin Kanuniliği İlkesi.....	10
B- Devlet Yönünden Vergilerin Kanuniliği İlkesi.....	13
II- Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Kapsamı.....	15
A- Mali Yükümlülük Türleri Açısından	15
B- Yasaların Yürürlüğü Açısından.....	17
III- Türk Vergi Hukuku'nda Vergilerin Kanuniliği İlkesi.....	23

İKİNCİ BÖLÜM

HUKUK DEVLETİ İLKESİ AÇISINDAN VERGİLENDİRME İLKELERİ

I- Genel Açıklama.....	26
II- Yasal İdare İlkesi.....	28
III- Vergilerin Genelliği İlkesi.....	30
VI- Hukuki Güvenlik İlkesinin Etkisi.....	34
A- Genel Açıklama.....	34
B- Vergilendirmede Belirlilik İlkesi.....	37
C- Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği İlkesi.....	41

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SOSYAL DEVLET İLKESİ AÇISINDAN VERGİLENDİRME İLKELERİ

I- Genel Açıklama.....	47
II- Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi.....	51
III-Verginin Kamu Giderlerini Karşılamaya Özgülenmesi İlkesi.....	56
IV- Gelirin ve Servetin Vergilendirme Yolu İle Yeniden Dağıtılması (Verginin Adaletli ve Dengeli Dağılımı).....	58
V- Sosyal Devlette Planlı Kalkınma ve Vergilendirme.....	66
VI- Sosyal Devlet İlkesinin Vergilendirme Yetkisini Sınırlandırmada Hukuki Değeri.....	67

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DİĞER VERGİLENDİRME İLKELERİ

I- Ayırma İlkesi.....	69
II- Verginin Gerçek Gelir Üzerinden Alınması İlkesi.....	72
III- Vergilendirmede Uygunluk İlkesi.....	75
IV- Eşitlik İlkesi.....	77
V- Temel Hak ve Özgürlükler Açısından Sınırlandırmalar.....	89
VI- Kamuya Yararlılık İlkesi.....	91
SONUÇ.....	93
BİBLİYOGRAFYA.....	95

KISALTMALAR

AMKD	:	Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi
Any.	:	Anayasa
Any. Mah.- AYM	:	Anayasa Mahkemesi
BK	:	Bakanlar Kurulu
E.	:	Esas
e.t.	:	erişim tarihi
f.	:	fıkra
IMF	:	International Monetary Fund Uluslararası Para Fonu
K.	:	karar
m. – md. – mad.	:	madde
s.	:	sayfa
sy	:	sayı
T.	:	Tarih
T.B.M.M.	:	Türkiye Büyük Millet Meclisi
vb.	:	ve benzeri
vs.	:	ve saire
VUK – V.U.K.	:	Vergi Usul Kanunu
Y.D.	:	Yürütmeyi Durdurma

GİRİŞ

Türkiye Cumhuriyeti, anayasanın başlangıcında belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, sosyal bir hukuk devletidir. Demokratik sosyal hukuk devleti; insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ile toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler olarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin adaletle uygun biçimde dağılmasını sağlayıcı tedbirleri alan adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı, kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimi uygulayan devlet demektir.

Vergilendirme söz konusu olduğunda, 1982 Anayasası'nın 73.maddesi temel ölçü norm olarak karşımıza çıkar ve bu düzenleme bize bir dizi temel vergilendirme ilkesi verir. Hemen belirtelim bu ilkeler, “sosyal” “hukuk” devleti ilkesinin somutlaştırılmış bir ifadesidir. O zaman, 73.maddeyi okurken, hem sosyal hukuk devleti ilkesi hem de eşitlik ilkesi eksenini her zaman göz önünde tutmak gerekir.¹

Vergilerin gerek kapsamı, gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlar, genellikle “vergileme ilkeleri” olarak nitelendirilmektedir. Vergileme ilkeleri özü itibarıyla olması gerekeni ifade eder. Bu nedenle zamana, zemine, şartlara ve değer yargılarına göre değişebilmektedir. Gerçekten “olan”dan çok, “olması gereken”i amaçlayan “normatif” nitelikteki bu ilkeler; ülkenin içinde bulunduğu kültürel, iktisadi ve teknik koşulları ile halkın dünya görüşü ve zihniyeti, hukuk bilincinin oluşum seviyesi ve kamu hukukunun durumu ile sıkı sıkıya ilişki halinde olup, bu unsurlarla birlikte değişirler.

Bu çalışmamda; anayasal gelişmelerle birlikte zamanla yerleşmiş olan ve olması gerekeni amaçlayan vergilendirme ilkeleri, Anayasa Mahkemesi kararları ışığında ayrıntılı olarak ele alınmış ve incelenmiştir.

¹ Soydan Billur Yaltı, Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak, Vergi Sorunları Dergisi, 1998, sy:119, s:100

Tezimiz dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde vergi hukukunun temelini teşkil eden kanunilik(yasallık) ilkesi ayrıntıları ile ele alınmıştır.

İkinci bölümde hukuk devleti ilkesi açısından vergilendirme ilkeleri değerlendirilmiş, bu bağlamda yasal idare, vergilerin genelliği ilkelerine, hukuki güvenlik ilkesi kapsamında vergilendirmede belirlilik ve vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkelerine değinilmiştir.

Üçüncü bölümde sosyal devlet ilkesi açısından değerlendirmeye alınan vergilendirme ilkeleri, mali güce göre vergilendirme, verginin kamu giderlerini karşılamaya özgülenmesi, verginin adaletli ve dengeli dağılımıdır. Bu kapsamda sosyal devlette planlı kalkınma ve vergilendirme ile sosyal devlet ilkesinin vergilendirme yetkisini sınırlandırmada hukuki değeri de ele alınmıştır.

Dördüncü ve son bölümde ise diğer vergilendirme ilkeleri olan ayırma ilkesi, verginin gerçek gelir üzerinden alınması ilkesi, uygunluk ve eşitlik ilkeleri, temel hak ve özgürlükler açısından sınırlandırmalar ile kamuya yararlılık ilkesine dair değerlendirmeler yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKU'NDA KANUNİLİK (YASALLIK) İLKESİ

I- VERGİLERİN KANUNİLİĞİ (YASALLIĞI) İLKESİNİN ANLAMI

Kanunilik ilkesi ilk defa suç ve ceza alanında ortaya çıkmış, zamanla tüm kamu hukuku alanında yayılmıştır.² Suç ve cezalarla birlikte kanunilik ilkesinin geçtiği diğer alan vergidir. Bunun böyle olması da doğaldır. Çünkü, ceza kişinin özgürlüğü ve canı ile ilgiliyken vergi; malı, emeği ve geçimi ile ilgilidir.³

Yasallık ilkesi, hukuk devletinde tüm alanlarda yasaların kabul ettiği bir ilkedir. Hangi alanda olursa olsun, suç ve cezaların ve tüm düzenlemelerin ayrıntılı bir biçimde belirgin olarak tespit edilmesi gerekir.⁴

İnsanın yaşamına anlam verebilmesi, değerlerini gerçekleştirebilmesi, her şeyden önce onun varlığının güvence altına alınmasına bağlıdır. Kişinin maddi ve manevi varlığını, öz melekelerini geliştirmek, yani maddi olanakların sunulması suretiyle bir yandan fiziksel bütünlüğünün korunmasını diğer yandan tinsel yönünün zenginleşmesinin sağlanmasını istemek onun en birincil hakkıdır.⁵

Vergilerin kanuniliği ilkesi, kanun koyma yetkisine sahip olan organın vergilendirme yetkisini kullanmasıdır. Buna göre herhangi bir verginin alınabilmesi için öncelikle kanuna dayalı olması gerekir.⁶

Vergi, kamu harcamalarını karşılamak amacıyla toplanan bir ekonomik değerdir. Ancak vergi toplanırken kişilerin ödeme güçlerinin gözardı

² Dönmezer Sulhi, Erman Sahir, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, İstanbul, 1994, s:22

³ Baykara Bekir, İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi (www.baykaraymm.com/makaleler/makale/Idari_Vergi_Suc_ve_Cezalarinda_Kanunilik_ilkesi.doc, e.t:09.09.2008)

⁴ Gedik Gülşen, Anayasanın 73. Maddesi Kapsamında Verginin Yasallığı İlkesinin Değerlendirilmesi (www.hukukrehberi.net/Details.aspx?id=25, e.t: 09.09.2008)

⁵ Duygulu İsmail, Serbest Meslekte Vergi İncelemesi (www.turkhukuksitesi.com/makale_388.htm, e.t: 11.06.2007)

⁶ Karakoç Yusuf, Vergi Yargılaması Hukuku, İstanbul, 1995, s: 70

edilmemesi gerektiği de açıktır. Verginin temel özelliği ise, ödemedeki zorunluluk ilkesidir. Bu nedenledir ki, vergi uygulamalarında keyfiliğe yer yoktur. Tarihsel süreç içinde, vergileme yetkisinin, sınırlı bir yönetici sınıfının elinden alınıp, toplumun iradesini yansıtan kurumlar tarafından kullanılmasının temel nedeni de budur. Günümüzde artık kimin, ne zaman, hangi koşullarda, ne kadar vergi ödeyeceğini ancak ve ancak yasalar belirlemektedir. Yönetmeliklerle kişilere ya da kurumlara mali yükümlülük getirilemez. Çünkü; *"... verginin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarını belirleyen yasal düzenlemeler hukuksal güveni sağlar. Oluşan güven, hukuk devletinin de doğal sonucudur. Devletin vergilendirme yetkisi, vergide yasallık, eşitlik, mali güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır..."* (Anayasa Mahkemesi Kararı Esas:1992/29 Karar 1993/23 Karar Günü: 24.6.1993) Dolayısıyla siyasal iktidarların, çıkaracakları vergi yasalarında Anayasal normları dikkate almaları gerekmektedir.

Verginin konulmasını keyfilikten çıkarıp, halkın temsilcilerinin kararı ile olmasına olanak veren bu ilke, aynı zamanda insanlığın özgürlük mücadelesinin de bir parçasıdır. Öyle ki, özgürlük bildirgelerindeki güvenlik, özgürlük vb. kavramlar verginin yasa ile konulmasıyla birlikte yer alırlar.

Verginin yasallığı ilkesi demokratik mücadelenin sonucu olarak uzun bir tarihi süreç içinde bugünkü anayasal yerini ve boyutunu kazanmıştır. Vergi koyma yalnızca parlamentoya ait olan devredilemez bir yetkidir. Verginin yasallığı ilkesi yazılı hukuk kuralları şeklinde düzenlenen vergisel konuların, ancak yasaların düzenlediği çerçeve içinde değerlendirilmesini gerekli kılar. Aksi takdirde yasanın oluşumunda ya da uygulanmasında ifade olunan sözler ya da fikirler ancak söz ya da fikir sahiplerini bağlar. Kaldı ki bu konuda verilen kişisel garantilerin ise hukuk devleti açısından hiçbir kıymeti yoktur. Vergileme prensipleri, vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleşebilmesi için vergilerin seçiminde, tekniğinde ve uygulanmasında göz önünde tutulması gereken hususları ifade eder. Bir başka ifade ile münferit vergilerin gerek kapsamı, gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlar, genellikle vergileme ilkeleri olarak nitelendirilmektedir. Vergileme ilkeleri, bir yandan ekonomik ve sosyal düzen ve ideolojilerin

gelişmesine, diğer yandan vergi kurumunun maliyet ve amaçlarında meydana gelen değişikliklere paralel olarak zamanın akışı içinde önemli değişikliklere uğramıştır.⁷

Anayasanın 73.maddesiyle düzenlenmiş "kanunilik ilkesi", "hukuk devleti" kavramıyla bağlantılıdır. Vergi, iktidarların elinde, ekonomiye ve bu yolla bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale aracı olabilmektedir. Ekonomik ve sosyal hayatı düzenleyen kanunlarla, kişilerin temel hak ve özgürlükleri alanında yer alan vergiyi doğuran olaylar önlenabilir veya caydırılabilir. Bu nedenle vergilerin kanuniliği ilkesi, kişilerin çalışma ve sözleşme hürriyetleri ile mülkiyet ve miras haklarının zedelenmemesi için kanımızca hukuk devletinin belirleyici unsurlarındandır.⁸

Kanunilik ilkesi, hukuk devleti kavramının mali yaşama geçirilmesinde gerekli olan tek unsur olarak düşünülmemelidir. İlkenin mali hukuk yaşamında yer edinebilmesi, yasama ve yürütme organlarının eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi olmasının yanında, idarenin mali sorumluluğu ile yasama ve yürütme organları arasında bulunan yetki devrinin esasları ve sınırlarının da ayrıntılarıyla belirlenmesine bağlıdır.

Kamu giderlerinin karşılanmasında temel kaynak durumunda olan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin alacaklısı konumunda olan devlet ile bunların borçlusu konumunda olan yükümlülerin çıkarları tarih boyunca birbirine ters yönlerde ilerleme çabası içerisinde olmuştur. Dengenin oluşturulmasında etkin alt ilkelerden hareketle üst kavram ve ilke olarak nitelendirilebilecek olan “Verginin Kanuniliği İlkesi”ne ulaşılmıştır.⁹

Yasaların, kişi hak ve özgürlüklerinin koruyucuları oldukları inancı, kuvvetler ayrılığında anlamlıdır. Kuvvetler ayrılığının etkin biçimde uygulandığı ortamlarda, yasaların bu fonksiyonlarını sergilemeleri pek mümkün olmamaktadır. Nitekim, hükümeti oluşturan siyasi gücün aynı zamanda yasama organına da hakim

⁷ Ceyhan Murat, Verginin Yasallığı İlkesi (www.alomaliye.com/murat_ceyhan_vergisinin_yasal.htm., e.t.: 11.06.2007)

⁸ Aslan Abdullah, 29 Mayıs 2002 Tarihinde Hesap Uzmanları Kurulu'nca Ankara'da Düzenlenen Panelin Açılış Konuşması (www.huk.gov.tr/konusma5.html, e.t:09.09.2008)

⁹ Kırman Ahmet, Mali Yükümlülükler Bakımından Verginin Kanuniliği İlkesinin Anlamı, İstanbul, 2002, s: 5

olması, vergi yükümlülüklerini yasal olarak oluşturmayı kolaylaştırmakta, bireylerin yasalaşma sürecindeki fonksiyon ve dirençlerini en aza indirmektedir.¹⁰

Zorunluluk sonucu ortaya çıkan gelişmelere bağlı olarak, temel metin konumunda olan anayasalarda konuya ilişkin ilkelerin belirlenmesi ve vergi, harç, resim vb. mali yükümlülükler bakımından yapılacak düzenlemelerin bu ilkelere uygunluğunun sağlanması yolu seçilmiştir.¹¹

Vergilendirmede genel kural, yasayla belirlenmiş konu ve kişilerden vergi, resim ve harç alınmasıdır. Yasa koyucu, kimi durumlarda vergi kapsamına alınan konuyu, kimi durumlarda da kişileri vergi dışında tutabileceği gibi, verginin tümünden ya da bir bölümünden vazgeçebilir. Buna göre, bir takım nedenlerle, kimi kişi veya konuların vergi dışı bırakılması ya da bir kısım vergiden vazgeçilmesi hususlarının da yasalarla belirlenmiş olması gerekmektedir. Vergi, resim ve harçlara yasalarda sosyal, ekonomik, mali ve kültürel amaçlı bir takım muaflık, istisna ve indirimler getirilmesi, yasa koyucunun takdirine bağlı bir konudur. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yazıyla düzenlenmesi Anayasa gereğidir. Buna göre vergide, yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi Anayasa uyarınca zorunludur. Vergiden indirim yapmak ya da vergi kapsamındaki kimi konulara istisna getirmek veya kimi kişileri vergi dışı bırakarak muafiyet tanımak işlemleri de en az bu sayılanlar ölçüsünde büyük önem taşımaktadır. Muaflık, istisna ve indirimler, yasa koyucu tarafından -mali güce göre vergilendirme-nin ve -vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı-nın sağlanmasının araçlarıdır. Vergi hukukunda gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan çeşitli vergi, resim ve harç türleri bulunmaktadır. Bu tür yükümlülüklerin her birinde konu, unsur, yükümlü, sorumlu, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarife, muaflık, indirim ve istisnalar farklıdır.¹²

¹⁰ Çetinkaya Oğuz, Çetinkaya Hukuk, Vergi Hukukunda İlkeler (www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/Vergi%20Hukukunda%20%C4%B1lkeler.pdf,e.t: 05.09.08)

¹¹ Çağan Nami, Vergileme Yetkisi, İstanbul, 1982, s:100

¹² Seviğ Veysi, Anayasa Yargısının Vergiye Bakış Açısı (www.muhasabedergisi.com/veysi-sevig-.referans-gazetesi-/anayasa-yargisinin-vergiye-bakis-acisi-2.html, e.t:09.09.2008)

Vergilendirme yetkisi kural olarak yasama organı tarafından kullanılır. Bu kural vergilerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması, bu konularda yürütme ve yargı organlarının yetkisiz olmaları anlamını taşır.¹³

Vergilerin yasayla konulması ilkesinin, keyfi ve takdiri uygulamayı önlemek amacı vardır. O halde vergi hukukunun yükümlülüğe, verginin hesaplanmasına, tahsiline ilişkin tüm kuralları yasadan başka şekilde düzenlenemez ve doğallığı gereği yazılı hukuk dışında kaynağını alamaz.¹⁴

Anayasa Mahkemesi'nin yerleşmiş içtihadına göre anayasanın her türlü mali yükümün yasa ile konması gerekeceği kuralını düzenlerken güttüğü amaç, keyfi takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı bir uygulamaya yer verilmemesi ilkesinin korunmasıdır.¹⁵ Bu ilkenin Anayasa Mahkemesi kararlarına yansımaları aşağıda belirtilen şekillerde olmuştur:

“.....devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.”¹⁶

“Suç ve cezalardaki yasallık ilkesi gibi, vergide yasallık ilkesinin de önemi nedeniyle yürütme organına ancak, konulan bir verginin muaflık, istisna ve indirimlerinde kanunda belirlenen aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapma

¹³ Özdemir Muharrem, Vergi Hukukunda Kanunilik İlkesi (www.alomaliye.com/aralik_05/muharrem_ozdemir_kiyas.htm., e.t: 11.06.2007)

¹⁴ Saygılıoğlu Nevzat, Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi (www.vergidunyasi.com.tr/Demo/Dergiİçerik.aspx?ID=104, e.t: 11.06.2007)

¹⁵ Güneş Gülşen, Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul, 1998, s:14

¹⁶ Anayasa Mah., 07.10.2003 tarih,2003/73 E.-2005/23 K.(Y.D.) (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

yetkisi tanınmıştır. “Yasallık ilkesi” hukuk devletinin olmazsa olmaz koşuludur. Vergi mükelleflerinin ne kadar vergi ödeyeceğini önceden bilmesi bunların sosyal, ekonomik ve hukuksal davranışlarına yön veren ve geleceğe ilişkin karar almalarını mümkün kılan “hukuk güvenliğinin” tartışmasız önkoşuludur. Muhtemel risklerin karşılanması, yapılan işin geleceğine ilişkin kararlar bu güvenliğin teminatı altında sağlıklı bir sonuca ulaşır.”¹⁷

Vergilemede kanunilik ilkesi, vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli, gerek maddi anlamda kanunla yapılmasını gerektirmektedir. Şekli anlamda kanun, anayasalarda belirlenen usule uygun olarak yasama organı tarafından kabul edilerek yayımlanan hukuki düzenlemelerdir. Maddi anlamda kanun ise, genel, soyut, kişisel olmayan hukuk kurallarını içeren düzenleyici işlemlerdir. Yasama organı biçimsel anlamda kanun ile belli kişi ve gruplara vergi yükleyemez.¹⁸

Vergileme yetkisinin yasama organı eliyle kullanılması, ”halkın kendi iradesiyle kendini vergilendirmesi” anlamına geldiğinden demokratik hukuk devleti ilkesine uygun düşmektedir.¹⁹

Yasallık ilkesinin bir diğer ayağını ise, vergilerin konulmasında olduğu kadar değiştirilmesinde ve kaldırılmasında da erkler ayrılığı çerçevesinde yasama meclisinin yetkili olması oluşturur. Verginin temeli, yasalara dayanır. Ancak yasada belirtilmiş işlemler için yasada mükellef olarak gösterilen kişilerden vergi toplanması mümkün olabilir. Bunun için ayrıntılı ve belirgin düzenlemelere ihtiyaç vardır. Çünkü vergi hukukunda kıyas yasağı vardır. Yasalardaki boşlukların doldurulması amacıyla yasada yer alan bir hükmün yasada yer almayan ancak koşul ve özellik bakımından ona benzeyen bir olaya uygulanmasına kıyas denir. Vergi hukukunda kıyas yasağına aykırı bir işlem, sadece verginin yasallığı ilkesini değil aynı zamanda hukuk devletini de zedeleyen bir işlem olarak düşünülür.²⁰

¹⁷ Anayasa Mah., 28.03.2001 tarih, 1999/51 E.-2001/63 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

¹⁸ Aktan Can, Sosyal Vergileme İlkeleri (www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/digeryazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri, e.t:11.06.2007)

¹⁹ Kaneti Selim, Vergi Hukuku, İstanbul, 1989, s:36

²⁰ Bkz., s:4, dipnot 4

Vergi kanunlarında verginin yükümlülüğü, konusu, matrah, oran, ödeme zamanı ve vergiyi doğuran olay belirtilir. Vergi kanunları dolayısıyla devletle kişiler arasında meydana gelen kamu hukuku ilişkisi, yalnız bir alacak borç ilişkisi değildir; bundan öteye bir ödev ilişkisini de içerir. Vergi ödevi ilişkisi, vergi alacaklısı devletin vergi borçlusu olmayan kişilerle olan ilişkisini de kapsar.²¹

Bir mali yüküm, yasada yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını ve hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilir. Bu bakımdan yükümlülerin, belli başlı unsurları da açıklanarak ve temel hukuki çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasayla düzenlenmeleri zorunludur. Nitekim tarh, tahakkuk ve tahsil usulleri ile yaptırımlar ve zamanaşımı, genel ve ortak hükümler halinde yasayla düzenlenmişlerdir. Öteki yönler, yani yükümlü, matrah ve oran yönleri, her mali yükümün özelliğine göre değişmekte olduğundan, bu düzenleme her birisi için yasayla ayrı ayrı yapılmalı ve hiç olmazsa ana çizgileri, başka bir deyimle, çerçeveleri belirtilmelidir.²²

Anayasa Mahkemesi'nin bu hususları içeren kararı aşağıda belirtilmiştir:

“.....Mahkememizin yerleşik içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa Koyucu, her çeşit mali yükümün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla koyulmuş 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 yasayla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir.....”²³

²¹ Sönmez Erdal, Ayaz Garip, Vergi Yargısı, Ankara, 1999, s:66

²² Gerek Şahnaz- Aydın Ali Rıza, Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Ankara, 2005, s: 134

²³ Any. Mah. 31.03.1987 tarih, 1987/20 E. – 1087/9 K. (www.anayasa.gov.tr,e.t: 02.02.2008)

Vergi kanunlarının açık hükümleri kapsamaması, vergi kaçakçılıklarına neden olmakta, vergi incelemelerinin artışına yol açmaktadır. Ayrıca vergi idaresini keyfiliğe ve gayri kanuni yollara yöneltmektedir.²⁴

Günümüzde vergilendirme alanında yasama ve yürütme alanındaki yetkileri tayin etmek zorlaşmıştır. Genelde vergilendirmenin temel öğelerini ve hükümlerini yasama organının, usule ilişkin hükümleri de yürütme organının düzenlemesi uygun görülmektedir. Fakat yasama organının gücünü temsil eden yürütme organının temel öğeler üzerinde de zaman zaman yeni norm koyan hukuksal düzenlemeler yapma eğilimine girmesi, çağdaş demokratik gelişme sürecinde yasama-yürütme dengesini yürütme lehine yumuşatmış ve kurumlar dengesi yürütme organı yararına bozulmuştur.²⁵

A- Birey Yönünden Vergilerin Kanuniliği İlkesi

Temsilsiz vergi olmaz ilkesi doğrultusunda vergiler ancak parlamentodan çıkan bir yasa ile konulabilecektir. Bu alt ilkenin özünde vergi yükümlülerinin yasama organında temsil edildikleri varsayımı bulunmaktadır.

Yasaların milletin temsil edileceği parlamentolarda açık görüşme ve tartışma yöntemleriyle hazırlanması, özgürlüklerin düzenlenmesi ve sınırlanmasının doğrudan doğruya kamuoyunun denetimi altında olması anlamına gelecektir. Demokratik kökenli olan bu ilkeye göre parlamentoca temsil edilen halk, hangi vergileri yükleneceğine kendisi karar vermektedir. O halde harcamaların finanse ediliş biçiminin yanısıra vergi yükünün bireyler arası dağılımının, halkın çoğunluğunun fikirlerini açıklayan kararların bir sonucu olduğu söylenebilecektir.²⁶

“Temsilsiz vergi olmaz” kuralı birkaç gönderme yapar. Bunlardan biri vatandaşın devletin karar mekanizmalarında temsili ve ancak kendisini temsil edenlerin çıkaracağı yasalarla verginin konulabileceği, diğeri ise devlet ve devletin

²⁴ Özer İlhan, Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi, Ankara, 1977,s:73

²⁵ Öz Ersan, Işık İsmail, Gecikme Zam ve Faizin Belirlenmesi ve Vergilemede Kanunilik İlkesi(www.alomaliye.com/ersan_oz_gecikme_zam.htm., e.t:11.06.2007)

²⁶ Güneş, s:15

vergileendirme yetkisi, buna dayalı olarak da devletin vergileendirme yetkisini kullandığı alandır.

Bugün olduğumuz yere tarihsel süreç diye baktığımızda, Roma’da toprak sahiplerinin devlet kurdukları ve kendilerini vergileendirme alanı dışında bıraktıkları görülürken, günümüzde mülk sahiplerinin iktidar ilişkileri ve bazı rant gelirlerinin mümkün olduğunca vergileendirme alanı dışında bırakılması gerçeği Türkiye’de Roma Hukuku’ndan bu yana çok şeyin özünde değişmediğini düşündürürken; bir başka boyutta da IMF, Dünya Bankası kredileri ile vergiden vazgeçiş, siyasetin temsil yetkisini tüketirken, çağdaş demokrasilerin temel yaklaşımı olan “Vergisiz temsil olmaz”ın da doğrulayıcısı, pratiği olan ülke örneği olarak yerimizi korumaya devam ediyoruz.²⁷

“Yasasız vergi olmaz” kuralının kökenini de bu ilke oluşturmaktadır. Esas itibariyle parlamentoların kurulması, bi yandan hükümdarların mali alanlardaki aşırılıklarına, diğer yandan da savurganlıklarına karşı halkı korumak endişesine dayanmaktadır. Verginin yasallığı ilkesi, çağdaş demokratik ülkelerde güçler ayrılığı ya da güçler dengesi ilkeleri çerçevesinde vergileendirme yetkisine yasama organının sahip olması demektir.

Yasasız vergi olmaz ilkesine göre vergi bir hukuksal kullanım olarak şekli ve maddi anlamda sadece kanunla konulabilecektir. Verginin yasallığı ilkesinin biçimsel yönünü, vergi normunun yasa niteliğini taşıması oluşturmaktadır.

Yasalar Anayasamızca öngörülen yasama organı olan TBMM tarafından belirtilen usul ve biçimde kabul edilerek yürürlüğe konan yazılı hukuk kurallarıdır.

Yasa metinlerinin içeriği toplum için uyulması zorunlu, soyut, genel ve sürekli hükümlerdir. Sadece belli bir kişi veya olaya göre değil, aynı özellikteki tüm kişi ve olaylara uygulanırlar.

Belli bir kişiye yasa ile yükümlülük yüklenemeyeceği gibi, belli bir kişiyi yasal yükümlülüklerinden kurtaracak bir yasanın da çıkarılmaması gerekir.

²⁷ Saban Nihal, Vergi Hukuku, İstanbul, 2006, s: 49

Örneğin bir kişinin yasayla vergi veya milli savunma yükümlülüklerinden kurtarılabilceğı kabul edilemeyecektir.²⁸

Vergi konulurken ya da değıştirilirken sadece yasalar kullanılacaktır. Bunun bir sonucu olarak yasamanın vergi koyma yetkisini başka bir organa devredememesini gösterebiliriz.

Anayasaca öngörülen usullere göre çıkarılmış bir yasa ile konulan vergi, genel adalet düşüncelerine ve ekonomik koşullara aykırı dahi olsa bu onun yasallık niteliğini değıştirmez.

Ancak bir vergi yasası, Anayasa'nın diğerkurallarına uygunluğu açısından Anayasa Mahkemesi'nin yargısal denetimine tabi tutulacaktır.²⁹

Verginin belirgin olması ilkesi verginin yasallığı ilkesinin maddesel yönünü oluşturur. Vergilemenin tüm esasları kanunda kesin bir şekilde belirtilmiş olmalıdır.

Vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu verginin yasallığı ilkesi olup, oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirgin olmasına dayanır. Vergi yönetiminde kararlılığı da yükümlülere güven veren bu ilke sağlamaktadır.

İktisadi açıdan bakıldığında Adam Smith'in klasikleşmiş vergileme ilkeleri arasında bu yönde bir kuralın yer aldığı görülecektir. Buna göre, şahsın ödemekle yükümlü olduğu vergi kesin olmalı, gelişigüzeğe, isteğe bağlılığa yer vermemelidir. Ödemeyi yapan kimse için ve diğertüm kişiler için ödeme zamanı, ödeme şekli, ödenmesi gereken miktar açık ve besbelli olmalıdır. O halde vergi yasasının anayasada yer alan verginin yasallığı ilkesinin gereğı olarak bazı ana öğeleri içermemesi halinde o vergi yasası anayasaya aykırı bir metin durumuna düşecektir.³⁰

Bu alt ilkenin gereğince vergiler sadece bir kanun ile konulabilecektir. Bunun manası da bir vergi kanununun içermesi lazım olan tüm esasları hükme bağlamış olmasıdır.

²⁸ Özbudun Ergun, Türk Anayasa Hukuku, Ankara, 2005, s: 166-167

²⁹ Çağın, s: 115

³⁰ Güneş, s:17

Vergi yasalarının açık ve net hükümleri kapsamaması gereksiz mali anlaşmazlıkların çıkmasına, vergi incelemelerinin artışına, vergi kaçakçılıklarına neden olmakta, ayrıca bu durum vergi idaresini keyfiliğe ve yasa dışı yollara sevk etmektedir. Öte yandan kolay anlaşılmayan yasalar karşısında çaresiz ve şaşkın duruma düşen ödevli, eşitlik ilkesinin zedelenmesine yol açan değişik yorumlara ve uygulamalara maruz kalmaktadır.³¹

Verginin yasallığı ilkesi sadece vergi alacağının öğelerinin kanunla konulmasını değil, vergiden doğan ödev ve yöntem ilişkilerinin de kanunla düzenlenmesini gerektirmektedir. Vergi yükümlülerine özel güvence ve eşitlik sağlayan bu durum diğer yandan idarenin de kamu hizmetlerini kararlılık içinde sürdürmesi ve alacaklarını daha hızlı ve etkili bir biçimde izlemesi ve tahsil etmesine imkan verecektir.

Vergi yasalarının hükümlerin son derece açık ve kesin olması sayesinde, vergi ödeyen kişide ve yönetici makamlarda, vergi ödeyenin hak ve ödevleri hakkında doğabilecek kuşkulara yer bırakılmayacak ve vergilerin tarh ve tahsilinde keyfiliğin önüne geçilebilecektir.

B- Devlet Yönünden Vergilerin Kanuniliği İlkesi

Verginin alınması zorunluluğu ilkesine göre verginin yasallığı ilkesi bir yandan bireyi koruyan sınırları çizirken, diğer yandan da devletin vergisel işlemlerinin gerçekleşmesi için bir buyruk oluşturmaktadır. Bir başka deyişle, bu ilke yükümlü birey için yasa sınırlarının taşılmasında güvencesini getirirken, vergi alacaklısı olan devlete de yasal koşulların varlığı söz konusu olunca bu yetkinin kullanılması olanağını ve ödevini vermektedir. Kaldı ki, devletin işlevleri, anayasanın devlet için getirdiği direktifler, bu arada sosyal devlet ilkesi göz önüne alınınca kamu giderlerini karşılamak için kanun çerçevesinde vergi almak, devlet

³¹ Güneş, s:18

açısından bir yetki olmaktan öte, bir görev de sayılabilir.³² Yürütme ile birlikte, yasanın olduğu yerde yürütme zorunluluğu da vardır. Eğer bir verginin yükümlü tarafından verilmesi yasa uyarınca gerekiyorsa, bu vergi ilgili makamlarca mutlaka alınmalıdır. Bunun doğal sonucu olarak yönetimin, yükümlü ile vergi yükümlülüğü üzerinde sulh işlemi yapmaya ya da vergiyi yükümlü lehine bir işlemle telafiye yetkisi bulunmamaktadır. Verginin alınması zorunluluğu ilkesi, devletten vergiyi toplama görevini mutlaka yerine getirmesini isteyen ve yönetimin vergiyi toplamaktan kaçınmasını engelleyen bir ilkedir.

Anayasa Mahkemesi bu zorunluluğa ilişkin değerlendirmelerde de bulunmuştur; *“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.”*³³

Verginin yasallığı ilkesi yönetimin kamu hizmetlerini kararlılık içinde sürdürmesi ve alacaklarını daha hızlı ve etkili bir biçimde tahsil ve takip edebilmesine olanak verir ve vergi yönetiminde kararlılık sağlar.³⁴ Ayrıca eşitlik ilkesinin zedelenmesi olasılığını verginin değiştirilmesinin ve kaldırılmasının yasaya bağlı olarak yapılmasını sağlayıp, keyfi uygulamanın önüne geçerek engeller.

Verginin zorla yürütüm yoluyla alınması ilkesi uyarınca yasayla verilen yetkiler görevin yapılmasında yönetimi güçlü kılacağından devlet vergiyi zorla yürütüm yoluyla tahsil edilebilecektir. Hukuk kuralları çerçevesinde,

³² Kumrulu Ahmet, Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri (<http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1979-36-01-04/AUHF-1979-36-01-04-Kumrulu.pdf>, e.t:09.09.2008)

³³ Anayasa Mah.,23.07.2003 tarih,2003/48 E.-2003/76 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

³⁴ Güneş, s:20

ödenmeyen vergi, verginin zorla yürütüm yoluyla alınması ilkesi doğrultusunda bireyden alınabilecektir.

Zorla yürütüm, verginin milletin temsilcilerinin onayı ile alınması kavramını yadsıyan bir kavram gibi gözükmemekte ise de, verginin onaylanması ve verginin zorla alınması, birbirlerinden ayrıldığı ölçülerde birbirleriyle tamamen uyum içerisinde olabilecek kavramlardır.³⁵

Zorlama unsuru ancak vergiye rıza gösterildiği takdirde var olabilecektir. Milletin temsilcileri vergiye rıza göstermiyorlarsa, rıza, temsilsiz vergi olmaz boyutunu yönlendiren bir kavram olduğundan, o vergi salınmayacak, böylece zorlama unsuru kullanılarak tahsil edilemeyecektir.

Sosyal toplumlar vergilendirme yetkisinin yasal kaynaklı olarak ortaya çıkması ile vergiye rıza göstermişlerdir. Rıza, bir vergi yasasıyla somutlaştırılmazsa vergiden değil, harçtan ve bunun zorla alınmasından söz etmek gereği doğacaktır.

II-VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN KAPSAMI

A- Mali Yükümlülük Türleri Açısından

Vergi kavramı 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda tanımlanmıştır. Ancak Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında yer alan verginin yasallığı ilkesi sadece vergileri değil, resim, harç vb. yükümlülükleri de kapsamaktadır.

Vergi, devlet veya devredilmiş vergilendirme yetkisini haiz diğer kamu tüzel kişileri tarafından, kamusal harcamaları karşılamak için, özel kesimden kamu kesimine hukuksal zor altında herhangi bir karşılığı gerektirmeksizin kesin bir ödeme olarak aktarılan iktisadi değerler, özellikle para meblağlarıdır.³⁶

Harç kavramı “kamusal güce dayalı olarak, kamusal harcamaların finansmanı için, kamu idaresinin belirli edimleri ya da belirli kamu hizmetlerinden

³⁵ Güneş, s:20

³⁶ Güneş, s:21

yararlanma karşılığı alınan para”³⁷ şeklinde ifade edilirken, resim ise “kamusal güce dayalı olarak kamusal harcamaların finansmanı için, belirli bir hizmetin veya işin görülmesi için yetkili makamlarca verilen izin karşılığında alınan paralar”³⁸ ifadesiyle tanımlanmaktadır.

Devletin egemenlik esasına dayalı olarak sağladığı gelirler sadece vergiler değildir. Vergiler dışında harçlar, resimler, harcamalara katılma payları (şerefiye) ve diğer mali yükümler de vardır.

Türkçe bir kelime olan ve hediye edilen, karşılıksız verilen bir değer olarak anlamlandırılan³⁹ vergi; aynı zamanda kamusal gereksinimleri karşılanması için özel kesimden, kamu kesiminden hukuksal zor altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal bir aktarım⁴⁰ olarak da tanımlanmaktadır.

Hizmet karşılığı alınan harçlar ve izin karşılığı alınan resimleri vergiden ayıran en önemli özellik verginin karşılıksız olma ögesinin bunlarda bulunmamasıdır.⁴¹ Harcamalara katılma paylarını vergiden ayıran, vergilerin genel olarak kamu harcamalarının karşılanmasını amaçlamasıdır. Diğer mali yükümleri vergiden ayıran ise, bunların kamusal harcamaların genel bir kaynağını meydana getirmeyip, belli gereksinimlere özgülenmeleridir. Türk Hukuku’nda harç, resim ve katılma payları, teknik olarak vergi kavramının dışında olmalarına karşın, vergilerle birlikte düzenleme altına alınmışlardır. Diğer mali yükümler ise, vergilerle aynı yasal düzenlemeye bağlı değildirler. Vergi yargısı ve kamu alacaklarının tahsil usulüyle ilgili konular dışında kendilerine özgü düzenlemelere tabidirler. Kendileri ile ilgili özel hukuki dayanağı bulunmakta olan fon gelirlerinin, kamu gücünün kullanılmasına ve zora dayanan yükümlülükler olduğu ölçüde Anayasa md. 73 anlamında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük kapsamında düşünülmesi gerekir. Bütçe dışı fonların finansmanı zor unsuruna dayanan mali yükümlülüklerle gerçekleştirildiği ölçüde verginin yasallığı ilkesine tabi bulunmaktadır.⁴²

³⁷ Turhan Salih, Vergi Teorisi, İstanbul, 1982, s: 29

³⁸ Akdoğan Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Ankara, 1996, s:103

³⁹ Sayar Nihat, Kamu Maliyesi, Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri, İstanbul, 1975, s:77

⁴⁰ Erginay Akif, Kamu Maliyesi, Ankara, 1994, s:18

⁴¹ Nadaroğlu Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul, 1998, s:189

⁴² Güneş, s:22

Kamusal güce dayalı olarak alınan meblağlar olmalarına rağmen gelir sağlanması amacını gütmeyen vergisel para cezalarıdır. Suçtan vazgeçirme ve suçu önleme fonksiyonuna sahiptirler. Bu nedenle de mali yükümlü değildirler. Ayrıca anayasanın vergi ödeviyle ilgili olarak öngördüğü verginin yasallığı ilkesinin ve getirdiği istisnaların kapsamında olamazlar. Bunların anayasanın 38. maddesinin öngördüğü cezanın yasallığı ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak Anayasa Mahkemesi'nce vergi cezası Anayasa 73. madde 3. fıkradaki istisnai rejim çerçevesine sokulmuş bulunmaktadır.

Zamanla vergi cezalarının caydırıcılığı azalmakta ise de, bunun telafi edilmesi ceza hukuku ilkelerine bağlı olarak yapılmalıdır.

B- Yasaların Yürürlüğü Açısından

Tarih boyunca bireyin devlete karşı mali konularda giriştiği mücadele, vergi konmasının keyfilğini ve aşırılığını önleme yönünde olmuştur. Verginin yasallığı ilkesi, işlevini, daha çok yasaların vergi konulmasına egemen olması açısından göstermiştir. Bu nedenle verginin yasallığı ilkesinin, yalnızca vergi koymanın yasalarca yapılacağını çağrıştırması söz konusu olmaktadır. Halbuki verginin yasallığı ilkesinin kapsamına mali yükümlülerin yasalarla konulması dışında, değiştirilmesi ve kaldırılması olguları da girmektedir.⁴³

Verginin yasallığı ilkesinin doğal bir uzantısı da mevcut bir yasanın tümünün ya da hükümlerinden bir kısmının ya da bir tanesinin yine sadece yasa ile değiştirilmesi veya kaldırılmasıdır.

Devlet anayasalarının bazılarında verginin vergiyi koyma, bazılarında vergiyi koyma ve değiştirme, bazılarında ise vergiyi koyma ve kaldırma yönlerine ağırlık verilmiştir.

Vergi yasalarının gerek konulmasında, gerek değiştirilmesinde ve kaldırılmasında vergisel kuralların olağan yasalarca mı yoksa özel vergi yasaları ile mi bu işlemlere tabi tutulacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki vergilendirmeyi ilgilendirmeyen yasalara mecliste veya başka makamlarda birtakım maddeler

⁴³ Güneş, s:22

eklenerek asli vergilere bazı indirimler, muaflıklar ve istisnalar getirilebilmekte, bu durumda çeşitli karışıklıklara yol açmaktadır. Örneğin kooperatiflere ilişkin bir yasa çıkartılırken, orada kooperatiflere ilişkin birtakım vergi istisna ve muafiyetleri getirilirse ya da başka bir kurum için bu yöntem uygulanırsa ve ilgili vergi yasasına bunlar işlenmeyip gerekli değişiklikler yapılmazsa, bu karmaşanın içerisinde çıkmak olanaksızlaşacaktır.⁴⁴

Bir yasanın TBMM’de tekemmül etmesiyle hemen yürürlüğe girmesi gerekmez. Yasa metninin sonunda yasanın ne zaman yürürlüğe gireceği belirtilir. Ancak geçmiş bir tarih yürürlük tarihi olarak belirlenemez.

Yasaların yürürlüğünün en önemli koşulu Anayasa’nın 89. maddesi uyarınca yayınlanmalarıdır. Diğer bir nokta ise her yıl bütçe yasası ile vergi ve resimlerin tahsiline izin verilmesinin gerekmesidir. Bütçe yasasında sayılmayan bir vergi, resim ya da harç vergi idaresi tarafından o yıl için toplanamayacaktır.

Anayasa 50. madde çerçevesinde usulüne uygun şekilde yürürlüğe sokulan anlaşmalar yasa hükmünde olacağından, Türkiye Cumhuriyeti’nin gerek uluslararası, gerekse uluslararası kuruluşlarla yaptığı anlaşmaların vergilere ilişkin hükümleri vergi yasası hükmü niteliğinde bulunacaktır.⁴⁵ Türkiye Cumhuriyeti’nin yabancı devletlerle özellikle çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik olarak yaptığı anlaşmalar da aynı niteliği taşıyacaktır. Anayasa’nın 90. maddesinin 5. fıkrası uyarınca usulüne uygun olarak yürürlüğe konmuş ve yasa hükmünü kazanmış olan uluslararası anlaşmaların diğer vergi yasalarından farkı unsurların anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesi’ne başvurma imkanının bulunmamasıdır.

Çeşitli şekillerde vergi kanunlarında değişiklik yapılabilecektir. Yeni vergiler konulabileceği gibi, mevcut vergilerin yapılarında da değişikliğe gidilebilecektir. Yasalar yürürlüğe girdikten sonra tamamen ya da bazı bölümleri itibarıyla değişikliğe uğrayabilirler. Bir hükme yeni anlamlar getiren hükümler eklenebileceği gibi, hükmün kapsamı düzeltme suretiyle genişletilip daraltılabilecektir. Bunun sonucu olarak vergi kanunlarındaki değişikliklerle vergi

⁴⁴ Güneş Gülşen, s:23

⁴⁵ Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, Vergi Hukuku, Ankara, 2005,s:14

dışı kalmalar, indirimler, ödenecek vergi miktarlarında azalmalar sağlanabileceği gibi arttırmalar da yapılabilecektir.

Mevcut vergi düzeninde yeni vergilerin konulma motifi vergilerin sınırını zorlama ya da aşağı çekme, vergiyi doğuran olay açısından mevcut olan boşlukların kapatılması tarzında ya da mali olmaktan çok iktisadi olabileceği halde, mevcut vergilerde yapılan değişiklikler yalnızca mevcut vergilerin belirli unsurlarını hedef alabileceği gibi, tüm verginin yapısına da yönelik olabilecektir.⁴⁶

Verginin kanuniliği ilkesine, Anayasanın 73.maddesinin son bendinde, muafiyet, istisna, indirim ve oranlarında kanununda belirtilmiş aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilmesi aykırıdır. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi stopaj oranlarında kanunla belirlenmiş oranı sıfıra kadar indirme ve bir katına kadar artırma; Katma Değer Vergisi oranlarında %1 ile %40 arasında değişiklik yapabilme konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi "verginin kanuniliği ilkesini" zedelemekte ve bu bend hükmü, Anayasanın vergilendirmeye ilişkin temel hükmü ile çelişmektedir. Diğer taraftan belirtilen ölçüde geniş tutulan vergilendirme sınırları T.B.M.M.'ne ait olan vergi koyma yetkisinin yürütme organına devredilmesi sonucunu doğurmaktadır. Anayasanın 91.maddesine göre, siyasi haklar ve ödevlerden olan "vergi ödevi" konusunda, kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verilemezken, Bakanlar Kurulunun oranlar konusunda yetkilendirilmesi Anayasanın temel esaslarıyla da uyuşmamaktadır. Anayasanın aynı maddesindeki vergi alma hakkının nedeni olan "kamu giderleri" kavramının ne olduğu açık olarak belirtilmelidir. Anayasanın amaçladığı kamu gideri, kamu hizmetinin gereği olan giderlerdir. Aksi takdirde, popülist uygulamaların neden olduğu tüm kamusal maliyetleri de, görev zararları ile gereksiz borçlanmanın faizleri gibi, vergi mükelleflerine yüklemiş oluruz.⁴⁷

Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrasında iki yönden Bakanlar Kurulu'nun değiştirme yetkisi sınırlanmıştır. Bunlardan ilki sınırlama konusundadır. Buna göre Bakanlar Kurulu sadece mali yükümlerin muaflık, istisnalar, indirim ve oranlarında değişiklik yapılabilecektir. İkinci sınırlama ise,

⁴⁶ Güneş, s:26

⁴⁷ Bkz. s: 6, dipnot 8

Bakanlar Kurulu'nun bu ögelerde değişikliği yetkiyi veren yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde yapabileceğidir.

Anayasa Mahkemesi, 1961 Anayasası döneminde 1971 Anayasa değişikliğinden evvel verdiği bir kararında vergi koyma kavramının içine verginin oranında değişiklik yapma kavramının da girdiğini belirtmiştir.

1982 Anayasası'nda Anayasa Mahkemesi'nin vergi koyma ve kaldırma kavramlarına yönelimi değişmiş bulunmaktadır: *“Vergi oranlarının, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulu'nca 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. Vergi oranının sıfıra indirilmesi teknik anlamda verginin kaldırılması değilse de, verginin alınmamasına yol açmaktadır. Vergi alınmaması bir yandan mali güce göre vergi alınması, vergi adaleti ve eşitlik gibi genel ilkelerin zedelenmesine yol açabilir.”*⁴⁸

Bakanlar Kurulu'na vergi oranını sıfıra indirme yetkisi veren bir yasa Anayasa'ya aykırıdır. Anayasa Mahkemesi kararlarında Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetkiye ilişkin sınırlar üzerinde de durulmuştur: *“Verginin yasallığı ilkesine istisna ancak, Anayasa ile konabilir. 73. maddenin son fıkrasındaki istisna kuralı, konunun yapısı gereği sınırlı bir uygulama alanı bulmalı ve genişletilmemelidir.....Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin temelinde yatan neden enflasyon nedeniyle gerçek vergiyi alabilmek ve ekonomiye maliye yoluyla yön vermek arzusudur. Bu tarz haklı gerekçeler için dahi yasamanın kendi mutlak yetki alanındaki bir konunun yürütmeye devri ancak Anayasa da yer alan sınırlı kurallarla mümkündür. Anayasa kuralları ile yapılan devirler istisnai yetkilerdir ve kendi veriliş amacı ile sınırlıdır. Yoksa bir verginin ebediyen yürütme organınca düzenlenmesine olanak verecek şekilde yorumlanamazlar. Vergi ile ilgili nispetlerin*

⁴⁸ Anayasa Mah.,19.03.1987 tarih,1987/5 E.-1987/7 K. Sayılı kararı (www.anayasa.gov.tr, e.t.02.02.2008)

yürütme organınca her yıl değiştirilebilmesi bir kaç yıl içinde yasama metninde belirlendiğinin üzerine yüzlerce kat vergi alma imkanını verir. Bu nispetler ancak ekonomik olaylar sebebi ile sınırlı bir biçimde ve sınırlı bir zaman süresi için artırılabilmelidir.....Anayasa'nın vergi konusunda verdiği istisnai bir yetki, temel Anayasa kuralının anlamını kaybettirecek şekilde geniş ve sınırsız olamaz. Temel kuralların olduğu yerde, istisnai kuralın anlamı ve varlığı söz konusu olabilir. İstisnai kuralın kendisi ve uygulanması, temel kuralı kaldırıcı ve yok edici nitelikte olamaz. Dava konusu Yasa ile Bakanlar Kurulu'na verilen yetki zaman ve oran olarak sınırsızdır. 73. madde sınırsız yetkiye müsait değildir. ”⁴⁹

“.....Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına göre, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi (ancak), Bakanlar Kuruluna verilebilir." Ek Madde 8'in 4. fıkrasında ise, bu yetki Maliye Bakanı ve Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın teklifi üzerine Başbakan'a verilmektedir ki, bu da Anayasa'ya aykırıdır.....Bu düzenlemelerin tümünün "acil ihtiyaçlar"dan kaynaklandığı ileri sürülebilir ama, hukuk devleti, mazereti ve gerekçesi her ne olursa olsun, bir an bile hukuk düzeni ve Anayasa dışına çıkmayan devlet demektir. Yürütme organı da, mazeret değil, çözüm üreten yerdir ve bu çözümler hiçbir biçimde Anayasa'nın dışına çıkamaz. Daha önce defalarca Anayasa Mahkemesi'nce iptal edildiği biline, aynı düzenlemeler bir kez daha getirilmektedir ki, bu, Anayasa'ya karşı suçtur. ”⁵⁰

Anayasa'nın 73. maddesi 3. fıkrasına göre bir verginin kaldırılması da ancak kanunla olacaktır. Yasada olmayan bir ilke ve esasa dayanarak yönetimin bir vergiyi terkinin olanaksızdır.

Yasa koyucunun, yürürlükte olan bir yasayı başka bir yasayla yürürlükten kaldırdığını açıkça belirtmesi halinde açık kaldırma söz konusu iken, önceki ve sonraki yasa hükümleri arasında bir çelişmenin olduğu ve yasa

⁴⁹ Anayasa Mah., 14.05.1997 tarih, 1996/75 E.-1997/50 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

⁵⁰ Anayasa Mah., 24.06.1997 tarih, 1996/56 E.-1997/58 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

koyucunun sonraki yasa metnine kaldırma ile ilgili açık bir hüküm koymadığı durumlarda örtük kaldırma söz konusu olmaktadır.⁵¹

Vergilerin yasayla konulması ve değiştirilmesi daha çok yükümlünün güvenliğine yönelik bir olgu iken, kaldırılması devletin sosyal devlet ilkesinin yükümlüye karşı ödevlerini yerine getirmesi zorunluluğunu sağlamaya yönelik gözükmektedir. Yönetimin takdirine bırakılacak olan bir vergi almama seçeneği vergi yasaları arasında uyumu bozabileceği gibi, verginin mali güç ile orantılı olması, eşitlik ve adalet ilkelerini de zedeleyebilecektir. Ayrıca bu durum verginin alınması zorunluluğu boyutu açısından da verginin yasallığı ilkesine aykırı olacaktır.⁵²

Çoğunlukla yeni çıkan kanunlara aykırı hükümlerin yürürlükten kaldırıldığı kanunda belirtilmektedir. Genel yasa kaldırma yöntemleri ve diğer biçimler vergi kanunlarını da kapsamaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin kanunlar üzerindeki denetim yetkisi nedeniyle vergi kanunlarını da anayasaya aykırılık nedeniyle iptal edip, bunları yürürlükten kaldırabilecektir.

Yasada, sadece vergilerin yasayla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması gereğine yer verilmemiş, vergi suç ve cezalarında da yasallık ilkesinin önemi vurgulanmış, Anayasa Mahkemesi kararlarına konu olmuştur:

“Anayasa'nın 38 inci maddesindeki suç ve cezaların yasallığı ilkesi karşısında yasa koyucu Anayasa'nın temel ilkelerine ve ceza hukukunun ana kurallarına bağlı kalınması ve hangi eylemlerin hangi ölçüdeki ceza ile yaptırımında bulunulacağı hangi durum ve davranışların ağırlaştırıcı veya hafifletirici olarak kabul edileceği hususundaki takdir yetkisinin Anayasa ve ceza hukuku kurallarına uygun olması gerekir.....Yasanın bu maddesi ile yasa koyma ve yasa ile ceza belirleme yetkisinin başka bir organa bırakılması ceza ve ceza yerine geçecek önlemlerin ancak yasa ile konulabileceği sarahaten belirtilmiş olmasına rağmen asgari ücret komisyon kararlarının esas alınmasının kabulü suç ve cezaların kanuniliği konusundaki evrensel hukuk kurallarına aykırılığı, uygulama sonunda çıkacak sonuçların her yıl veya bazen de ekonomik durumun gösterdiği çizgi

⁵¹ Teziç Erdoğan, Anayasa Hukuku, İstanbul, 2006, s: 156-157

⁵² Güneş, s:29

doğrultusunda yılda iki defada değişebileceği, yasanın 20 ve 21 inci maddelerinin kendi içinde dahi Anayasa'nın kabul ettiği eşitlik ilkesinin dışında kaldığı hususu nazara alınarak 4008 sayılı Yasanın 21 inci maddesinin Anayasa'nın 7, 10 ve 38 inci maddelerine aykırı olduğu, ... hükmün iptaline karar verilmesi.....”⁵³

“Türk Ceza Yasası’nın 1. maddesinde “Kanunun sarıh olarak suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez, kanunda yazılı cezalardan başka bir ceza ile kimse cezalandırılmaz” denilerek suç ve cezada yasallık ilkesi belirtilmiştir. Bu kural Anayasa’nın 38. maddesinde de yer almaktadır.....213 sayılı Yasa’nın 359. maddesinde hangi eylemlerin suç teşkil ettiği belirtilmiş keza özgürlüğü bağlayıcı ceza saptanmış, özgürlüğü bağlayıcı cezanın para cezasına çevrilmesinde esas alınacak ölçü de yasada gösterilmiştir. Suç tarihinde geçerli olan ve iki yılda bir tesbit edilen asgarî ücretin miktarını öğrenmek olanaksız ya da özel bir çaba gerektirmediği gibi, belirsiz ve keyfi uygulamalara yol açacak nitelikte de değildir. Bu nedenle kural, Anayasa’da belirtilen cezaların yasallığı ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır.”⁵⁴

III-TÜRK VERGİ HUKUKU’NDA VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİ:

Vergilerin kanuniliği ilkesi Türk Vergi Hukuku’nda da geçerlidir. Bu ilke temel dayanağını anayasalardan almaktadır. Türk hukukunda da anayasa metinleri incelendiğinde bu nitelik açıkça görülmektedir.

Osmanlı İmparatorluğunda egemen olan teokratik devlet sistemi yerine Tanzimat Fermanı ile başlayan gelişmelerle birlikte hukuk devletinin bir kısım öğelerinin en azından kısımlı şekilde resmî metinlere girdiği görülüyor. Tanzimat Fermanında bir kısım ülkelerden mealen şöyle söz edilmektedir: “İslâm esaslarına uymak ve kötü gidişi durdurmak için çareler aradık. Yurdun daha iyi yönetilebilmesi için yeni bazı kanunların çıkartılmasını uygun bulduk. Bu

⁵³ Anayasa Mah., 15.08.1995 tarih, 1995/22 E.-1995/37 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

⁵⁴ Anayasa Mah.,26.09.2002 tarih,2001/353 E.-2002/87 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

kanunlarla gerçekleştirilecek en önemli ilkeler arasında da vergi toplama yöntemlerinin düzeltilmesi de var.” Görülüyor ki, Türkiye’de anayasal gelişmelerin daha başlangıcında vergilerin kanuniliği ilkesine belli bir önem verilmiştir. 1856 Islahat Fermanında vergide eşitliğin, özellikle müslüman olmayan teba ile Müslüman teba arasında eşitliğin bir güvence olarak tanındığını gözlemlemekteyiz. Tanzimat döneminin önemli anayasal metinlerinden biri de 1875 yılında çıkartılan ‘Fermanı Adalet’tir. Bu belgede de, vergilerle ilgili olarak kanunilikten ziyade vergilerde eşitlik, adalet ilkeleri üzerinde durulmuş, vergi tahsil usullerinin geliştirilmesi gereğine işaret olunmuştur.⁵⁵

Cumhuriyet öncesinde Tanzimat Dönemi’nin “1876 Kanun-i Esasi”sinde vergilerin yasallığı ilkesi iki ayrı maddede düzenlenmiştir. 25. maddeye göre “Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve namı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz.” 96. maddeye göre de “Tekalifi devletin hiçbirisi bir kanun ile tayin olunmadıkça vaz ve tevzi ve istihsal olunamaz.” Aynı şekilde 2. Meşrutiyet Dönemi’nde de farklı bir yol izlenmemiştir.⁵⁶

1921 Anayasası’nda vergilerin kanuniliği ilkesine yer verilmemekle beraber, 1924 Anayasası’nda bu ilke açıkça benimsenmiştir. Nitekim, 1924 Anayasası’nın 85. maddesinde; “Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir.” denilmektedir. Ancak, aynı maddenin ikinci fıkrası ile devlet, il özel idareleri ve belediyelerin geleneksel olarak topladıkları vergilerin kanunları çıkarılıncaya kadar tahsiline izin verilmiştir. Ayrıca, bu anayasa döneminde, vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı sayılabilecek çok sayıda kanun çıkarılmıştır. Fakat bu durumu Osmanlı Devleti’nden Cumhuriyete geçiş döneminin bir gereği olarak değerlendirmek mümkündür.⁵⁷

“Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur.” hükmü 1961 Anayasası’nın 61. maddesinin 2. fıkrasıyla getirilmiştir. Belirtilen madde “Temel Haklar ve Ödevler” ile ilgili ikinci kısmının “Siyasal

⁵⁵ Bkz. s: 14, dipnot 32

⁵⁶ Bkz. s: 7, dipnot 14

⁵⁷ Karakoç, s: 72

Haklar ve Ödevler” bölümünde yer almıştır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler konusunda Kanun Hükmünde Kararname çıkarılamaz.

Daha önce de belirtmiş olduğumuz gibi, 1982 Anayasası’yla da vergilerin yasallığı ilkesi benimsenmiş ve 23. maddenin 3. fıkrasında şu hüküm yer almıştır: “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” Görüldüğü gibi bu düzenleme, 1961 Anayasası’ndaki düzenleme ile bazı küçük farklılıklar dışında koşuttur. Öyle ki her iki maddenin de anayasa sistematigindeki yeri aynıdır. 1961 Anayasası’ndan farklı olarak 1982 Anayasası’nda vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerinin yine yasayla değiştirileceği veya kaldırılacağı açık hükmüne yer verilmiştir.⁵⁸ Diğer taraftan 1982 Anayasası ile yürütme organına da belli koşullara ve sınırlamalara bağlı olarak, vergilendirmede açık yetki verilmesi söz konusudur.

Anayasa Mahkemesi’nin kararlarında da açıkça belirtildiği üzere kanunilik ilkesi vergilendirmede keyfiliğin önlenmesinde asıl olan ilkedir. Vergi mükelleflerinin, vergilendirmede keyfiliğe yer olmadığına olan inançlarını yitirmeleri zaten toplumumuzda vergi suç ve cezalarında önüne geçilemez bir artışa sebebiyet vereceğinden, Anayasa Mahkemesi’nce özellikle kanunilik ilkesinin üzerinde durulmasının sebeplerini anlayabilmek güç değildir.

⁵⁸ Bkz., s:7, dipnot 14

İKİNCİ BÖLÜM

HUKUK DEVLETİ İLKESİ AÇISINDAN

VERGİLENDİRME İLKELERİ

I-GENEL AÇIKLAMA

Vergi ödevine ilişkin Anayasanın 73'üncü maddesi, "sosyal hukuk devleti" ile "kanun önünde eşitlik" ekseninde irdelenirse vergilendirme ilkeleri, verginin kanuniliği, verginin genelliği, mali güce göre vergilendirme, vergilendirmede eşitlik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, verginin kamu giderlerine tahsis edilmesi şeklinde belirlenebilmektedir. Bu ilkelerin birbirinden kesin sınırlarla ayrıldıklarını düşünmek yanıltıcı olabilmektedir. Genellik, eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri iç içe geçen ve birbirinden ayrılması zor olan esaslardır. Genellik ilkesini ihlal eden bir yasanın aynı zamanda eşitlik ölçüsüne uymadığını, ya da mali güce göre alınmayan bir verginin eşitlik ilkesine aykırılık taşıdığını iddia etmek her zaman mümkün olabilmektedir. Vergilendirmede eşitlik ilkesini, verginin mali güce göre alınması ilkesiyle gerçekleştirmeye çalışırken Anayasada yer almayan "vergilerin geriye yürümezliği ilkesi" hukuk devletinde kazanılmış haklara saygının gereği olarak değerlendirmeye alınmalıdır. Bu ilkeleri gözeterek hazırlanan ve uygulanan yasalar, vergide adaleti ve haklılığı gerçekleştirmiş olacaktır. Bu nedenle yasaları hazırlayan ve uygulayan mali idarenin ve vergi yasaları ile uygulamalarını denetleyen yargının özenli ve duyarlı hareket etmesi gerekmektedir.⁵⁹

Ülkemizde idari yargılama usulünün, buna bağlı olarak vergi yargılaması usulünün günümüzde kanunla düzenlenmiş olması, bu alanda sorun kalmadığı anlamına gelmemektedir. Kanun hükümlerinin açık olmadığı noktalarda ya da kanun boşluğunun bulunması halinde vergi hakiminin de hukuk yaratması gerekmektedir. Böylece bu dalın gelişme göstermesi ve dolayısıyla hukuku geliştirici ve düzenleyici işlevini ifa edebilmesi için içtihatlarla önemli bir rol düşmektedir. Genel olarak vergi hukukunda hakim hukuk yaratması mümkün

⁵⁹ Bkz., s: 5, dipnot 8

değildir. Bu hukukumuzda vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak yerleşmiş bir kuraldır. Ancak bu kural sadece maddi hukuk açısından geçerli değildir. Bir başka deyişle vergilerin kanuniliği ilkesi uyarınca, vergi hakimi hukuki boşluğun bulunması durumunda vereceği kararla yeni bir hüküm tesisi yapamayacağı gibi, mevcut bir yükümlülüğü de kaldıramaz. Buna karşılık, yargılamaya ve usule ilişkin düzenlemelerde boşluk bulunması durumunda vergi hakimi de hukuk yaratma durumunda olacaktır.

Vergi yargıci hukuk kurallarını uygularken ya da boşlukları doldururken, hukukun genel ilkelerinden olduğu kadar yargılama hukukunun kural ve ilkelerinden ve özellikle vergi yargılaması hukukunun ilkelerinden yararlanmak, bunları bir bütün olarak gözetmek durumundadır.

Objektif hukuki durumun araştırılması vergi yargılaması hukukunda esastır. Vergi yargılamasında hakim, esas olarak hukukilik denetimi yaptığının bilincinde olmalı, yine aynı genel amaca yönelik olarak bu denetim çerçevesinde kişilerin ihlal edilen haklarının yerine getirilmesini de göz önünde bulundurmalıdır. Bu itibarla, usul kurallarını uyguladığı sırada vergi hakimi, sadece yargılama hukukunun ilke ve kuralları ile yetinmeyecek, duruma göre idari yargılamanın kural ve kavramlarına gidebilecektir. Hatta, bununla da yetinilmeyip, bütüncül bir anlayış çerçevesinde yargılama hukukunun diğer dallarıyla bağlantılar kurmayı da ihmal etmeyecektir.

Genel olarak yargılama hukukuna egemen bir kısım ilkelerin varlığından söz edilebileceği gibi, belli dallara has kavram ve ilkeler bakımından da etkileşimin varlığı, ayrıca günümüzde bir olgu niteliği taşımaktadır. Nitekim belli bir yargılama dalına ilişkin usul kuralları belirlenirken, yargılama hukukunda geçerli tüm ilkeler dile getirilmemekte, sadece o dalın, diğerlerine göre özellik gösteren ilkeleri ön planda tutulmaktadır. Bunun gibi, yargılama hukukunun bazı genel ilkelerinin belli bir yargılama dalına özgü usul hükümleri içinde bulunmaması, bunların o dalda uygulanmayacağı anlamına gelmez. Belli bir kanunda yer almasa bile hakim buna dikkat etmek ve bu ilkeye uymakla yükümlüdür. Bu itibarla, yargılama usullerine ilişkin ilkelerin bir kısmı, tüm yargı kollarında uygulanır. Bu ortak ilkeler dışında kalanlarsa ilgili bulunduğu yargılama

dalı bakımından ayırıcı olan ilkelerdir. Ancak, vergi yargılaması ilkeleri genel olarak içinde yer aldığı idari yargılama hukukundan farksızdır.

Bu bölümde vergi yargılama hukukunda hukuki güvenlik ilkesi açısından vergilendirme ilkeleri açıklanacaktır. Bu ilkeler, yasal idare, genellik, eşitlik, belirlilik, vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkeleri olup, ayrıca temel hak ve özgürlükler açısından sınırlandırmalara da değinilecektir.

II- YASAL İDARE İLKESİ

1982 Anayasası'nın 8. maddesine göre; "yürütme yetkisi ve görevi Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından Anayasa'ya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir." 123. maddede ise "idare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir." hükmü yer almıştır.

1982 Anayasası, 1961 Anayasası'ndan farklı olarak yürütmeyi sadece yasama yetkisine bağlı, ondan türeten bir görev olarak değil, aynı zamanda bir yetki olarak da belirtmiştir.

Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında yer alan "vergi, resim, harç vb. mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." hükmünün de korumasıyla yasal idare ilkesi, vergi hukuku alanında daha sağlam bir güvenceye sahiptir.

Verginin yasallığı ilkesi, bir yandan vergilerin genel, objektif, düzenleyici işlemlerle konulmasını, öte yandan da bireysel, subjektif nitelikteki vergi tarh ve tahsil işlemlerinin vergi yasalarına uygun ve doğru olarak yapılmasını içerir.⁶⁰

Yasal idare ilkesi, idarenin vergilendirme işlemlerini yalnız yasalara uygun ve doğru olarak yerine getirmesini değil, aynı zamanda yürütme organına yetki devrinin anayasal koşulları gerçekleşmişse, Bakanlar Kurulu'nun düzenleyici işlemlerine ve yasaya eşit ve daha üstün kaynaklara uygun olarak davranmasını da içerir.

⁶⁰ Öncel - Kumrulu - Çağan, s:41

Buna karşılık idare hukukunda yasal idare ilkesi, idarenin yasa yanında tüzük, yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemlere de uygun davranmasını ifade eden daha geniş bir içerik taşımaktadır.⁶¹

Vergi hukukunda yasallık ilkesini daha da sertleştiren, vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturan vergiyi doğuran olayın yasada açık olarak belirtilmesi zorunluluğudur.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3239 sayılı kanunun 21. maddesi ile değişik mükerrer 257. maddesinin 1. fıkrasının dava konusu olduğu bir olayda, Anayasa Mahkemesi idarenin yasallığı ilkesini gerekçe göstermiştir:

“.....Vergi Usul Yasası'nda yükümlülerin vergilendirme ile ilgili olgu ve işlemler için düzenleyecekleri ve isteyecekleri belgeler kapsamlı ve ayrıntılı olarak saptanmış olmasına karşın, ayrıca Mükerrer 257. madde ile defter ve belge düzeni alanında Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na geniş bir düzenleme yetkisi verilmesinin zorunluluktan kaynaklandığı ve belgelerde düzen ve disiplinin bu şekilde etkinleştirilmek istendiği ortadadır. Bununla birlikte belge düzenine aykırılık gereğinde doğrudan vergi salınmasına yol açabilecek bir olgudur. (VUK 30, 4.) Vergi Usul Yasası'nın mükerrer 257. maddesiyle, belge düzeniyle ilgili temel gereklerin, örneğin noter tarafından onama ya da anlaşmalı basımevlerinde basım gibi yöntemlerin belirtilmesi ve bu konularda yalnız uygulamayla ilgili ayrıntıları belirlemenin bakanlığın düzenlemesine bırakılması anayasaya aykırılık oluşturmamaktadır.....Yürütmenin, tüzük ve yönetmelik çıkartmak gibi klasik düzenleme yetkisi, idarenin yasallığı ilkesi içerisinde sınırlı ve tamamlayıcı bir yetki durumundadır. Anayasa'da belirtilen kimi ayırık durumlar dışında yasalarla düzenlenmemiş bir alanda, yürütmenin öznel hakları etkileyen bir kural koyma yetkisi bulunmamaktadır. Yasa ile yetkili kılınmış olması da yasama organının belirlediği kapsam ve sınırlar içinde türevsel bir yetkinin kullanılması anlamına gelmektedir. İtiraz konusu kurallar Maliye Bakanlığı'na verilen vergi kayıp ve kaçagını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten defter tutulmasını ve belge düzenlenmesini belirleme yetkisinin yasada amacının ve

⁶¹ Sönmez - Ayaz, s:63

sonuçlarının belirlenmiş olması, günlük olayların izlenmesine, teknik ya da ayrıntıya ilişkin konuların düzenlenmesine yönelik bulunması karşısında yasama yetkisinin devri niteliğinde değildir. Ayrıca, 1982 Anayasası'nda yürütmenin görev olmaktan öteye bir yetki gücüne sahip bulunması, yasama ile yürütmenin eşitlik ve denklik içinde işbirliği içinde bulunması Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın idarenin bir hizmet birimi durumunda bulunması da gözetilmelidir.”⁶²

Yüksek Mahkeme ek belge düzenleme yetkisinin Maliye Bakanlığı'na bırakılmasını, yeni mali yükümlülük getirme olarak değil, teknik ayrıntıların idare tarafından düzenlenmesi gerektiği şeklinde ele almış ve idarenin yasallığı ilkesi çerçevesinde yorumlamıştır. Bu sonuç ve yorum 1982 Anayasası'nın yürütme yetkisini sadece yasama yetkisinden türetilen bir yetki değil, kendi başına bir yetki olarak görmesinden kaynaklanmaktadır.

Maliye Bakanlığı bu yoruma dayanarak birçok konuda yetki almıştır. Ekonomik olayları hızlı bir şekilde izleyebilmek, hukuk devleti ve verginin yasallığı ilkesi sınır olmak üzere bu anlamda kanunların yeterince esnekliğini sağlamak doğal bir yaklaşım olarak kabul edilmelidir. Çünkü ekonomik olaylar çok hızlı değişirler. Ancak belge ve kayıt düzeni ile, idari düzenlemelerle yasal sınırların dışına çıkılarak yeni vergisel alanlar yaratmamak şartıyla ortaya çıkan vergiyi doğuran olayların kayıt altına alınması, izlenmesi ve bu anlamda vergi tabanının sağlıklı takibi mümkün olabilmektedir. Bu konuların teknik ayrıntılarına vakıf olan Maliye Bakanlığı'nın yetkilendirilmiş olması, idarenin yasallığı çerçevesinde verilmiş yerinde bir karardır.

III- VERGİNİN GENELLİĞİ İLKESİ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası 73. maddesinin 1. fıkrası “herkes vergi ödemekle yükümlüdür.” hükmüne yer vererek, verginin genelliği

⁶² Anayasa Mah. 15.10.1991 tarih 1990/29 E. – 1991/37 K. (www.anayasa.gov.tr., e.t. 02.02.2008)

ilkesini dile getirmiştir.⁶³ Anayasa Mahkemesi ise, kararlarında genellik ilkesini, mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkeleriyle birlikte dayanak yapmıştır:

*“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.”*⁶⁴

*“Anayasa’nın “Vergi Ödevi” başlığını taşıyan 73. maddesinin birinci fıkrasında, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” denilerek, verginin “genel olması” ile “malî güce göre ve kamu giderlerini karşılamak üzere” alınması öngörülmüştür.”*⁶⁵

Genellik ilkesi, toplumda yaşayan ve vergi mükellefi olma konusunda şartları taşıyan herkesin mükellef olarak vergiyi ödeme zorunluluğunun olması, bir başka deyişle vergi ödeme gücüne sahip olan ve kanunlarla belirlenen vergi yükümlülüğü nedenlerinden biri kendilerine isabet eden bütün kişilerin, seviye, sınıf, din, ırk vs. durumlar dikkate alınmaksızın vergiye tabi tutulması⁶⁶dır. Anayasa Mahkemesi bir kararında kişiler arasında vergilendirme yapılırken farklılaştırma yoluna gidilmemesini özellikle vurgulamıştır: *“Anayasa’nın 73 üncü maddesine göre; herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergide genellik ve eşitlik ilkeleri geleneksel vergi*

⁶³ Kaneti, s:31

⁶⁴ Anayasa Mah., 23.06.2004 tarih, 2004/14 E.-2004/84 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

⁶⁵ Anayasa Mah., 01.04.2004 tarih, 2003/9 E.-2004/47 K. ve 07.04.2004 tarih, 2003/11 E. - 2004/49 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

⁶⁶ Giray Filiz, Düz Oranlı Vergi ve Uygulamaları (www.muhasabetr.com/ozel bolum/020/, e.t: 09.09.2008)

adaleti ilkeleridir. Vergide genellik ilkesi, fark gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ve harcamalar üzerinden vergi ödemesini amaçlar."⁶⁷

Aynı şartları taşıyan kişilere aynı şekilde muamele yapılması ise eşitlik ilkesini ifade eder. Ancak bu ilkeler, belirli coğrafi sınırlar içinde geçerlidir. Belli bir bölgede yaşayanlardan alınacak vergi söz konusu olduğu zaman, bu vergiye katlanmakla yükümlü olanlar, sadece o bölgedeki mükelleflerdir. Sınırın dışına çıkılıp, herkesten alınamaz. Aksinin kabulü vergide adalet ilkesine de ters düşer.⁶⁸

Vergi, devlete gelir sağlamak için, kaynak temin etmek için alınır. Vergilemede ilkin göz önünde tutulacak husus budur.⁶⁹ Bilindiği üzere vergi, devletin tek taraflı iradesiyle, egemenlik gücüne dayanarak vatandaşlar üzerine yüklediği ve hukuki cebir altında alınan bir kamu alacağıdır. Bu yolla, devlet vergileme yetkisini kullanarak kamu kesimine, piyasa ekonomisinden kamu giderlerini karşılamak üzere bir kaynak aktarmaktadır. Dolayısıyla vergiye muhatap olanlar üzerinde bir mali yük oluşturulmaktadır.⁷⁰

Genellik ilkesi, bir vergileme prensibi olmaktan ziyade bir anayasa prensibidir. 20. asrın vergi sistemleri, genelliğe aykırı ayrımlara yer vermemektedir, sosyal sınıflara imtiyazlar tanımamaktadır.

Ancak, bazı vergilerde yerli-yabancı, yerleşmiş-yerleşmemiş, emek-sermaye geliri ayrımları görülmektedir. Bu ayrımlar mükerrer vergilemeyi önlemek veya emek gelirini korumak gibi diğer vergileme prensiplerinden esinlenerek kanunlara konulmuştur.⁷¹ Anayasa Mahkemesi mükerrer vergilemeye ilişkin bir kararında yine genellik ilkesine değinmiştir:

"Aynı mükelleften, aynı konu nedeniyle, aynı nitelikte birden fazla vergi alınmasının, yani mükerrer vergilemenin ise, Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan ödeme gücü ve vergi adaleti ilkeleri ile bağdaştırılması mümkün değildir.

⁶⁷ Anayasa Mah., 07.10.2005 tarih, 2003/73 E.-2005/23 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

⁶⁸ Bkz., s:4, dipnot 4

⁶⁹ Türk İsmail, Kamu Maliyesi, Ankara, 2006, s:119

⁷⁰ Sönmez - Ayaz, s:51

⁷¹ Özer, s: 68

Hükümetler olağanüstü durumlarda ek gelir kaynaklarına ihtiyaç duyabilirler. Ancak, ek gelir kaynaklarına ilişkin düzenlemeler yapılırken de, Anayasa'nın 73. maddesinde ifadesini bulan ilkelere uyulması bir zorunluluktur. Bu ilkeler, vergi yükünün adil ve mali güce göre dengeli bir biçimde dağıtılmasını gerektirmektedir. Bu gerek ortada dururken, ek gelir kaynağı yaratmak amacıyla, 4837 sayılı Kanunla vergi mükelleflerinden yalnız emlak vergisi ve motorlu taşıt vergisi mükelleflerine ek vergi yükü getirilmesi, genellik ve dengeli dağılım ilkelerine aykırı düştüğü gibi; mükellefler arasında vergi yükünün dağılımı bakımından ayrıcalıklar yaratarak Anayasa'nın 10 uncu maddesinde ifadesini bulan kanun önünde eşitlik ilkesiyle de çelişmiştir.”⁷²

Vergilerde tanınan istisnaların ve bağışıklıkların, matrahtan yapılacak indirimlerin o verginin bünyesine ve anayasal doğrultulara uygun olması, nesnel gerekçelere dayanması zorunludur. Aksi takdirde vergi yasaları öznel ve somut hale gelip yasa niteliği taşımaktan uzaklaşırlar ve belli bir kesime hitap eder hale gelirler.⁷³

Yasalar sadece şekli yasa değil, aynı zamanda maddi yasa özelliği de taşımalıdır. Böylece yasama organı şekli anlamda bir yasa ile kimliği belli kişilere mali yükümlülükler yükleyemez. Hukuk devleti ilkesi, kişilerin temel haklarını etkileyen yasaların genel olmasını zorunlu kılar.⁷⁴

Vergilemede genellik ilkesi, belirli kişi veya grupların dil, din, ırk, cinsiyet..... vs. gibi nedenlerle vergi dışı bırakılmasına izin vermez. Ancak, mali politika, sosyal ve ekonomik ve kimi teknik gerekler, kimi durumlarda bazı grupların vergi dışı bırakılmasını gerektirebilir. Bu durum, genellik ilkesine aykırılık oluşturmaz.⁷⁵

Herkesin vergi ödemek zorunda olması ilkesine rağmen, hiçbir ülkede bunun tam olarak gerçekleştirilebilme olanağı yoktur. Çünkü herhangi bir kazanç veya serveti olmayan veya başkasının yardımıyla geçinen kişilerden vergi

⁷² Anayasa Mah., 23.07.2003 tarih, 2003/48 E. - 2003/76K. , 28.03.2001 tarih, 1999/51 E. – 2001/63 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

⁷³ Güneş, s:99

⁷⁴ Öncel – Kumrulu - Çağan, s:41

⁷⁵ Bkz., s: 4, dipnot 4, 68

alınabilmesi mümkün değildir. Yardım dernekleri, siyasi partiler ve kamu hizmeti gören kuruluşlar vb., bazı nedenler yüzünden genellikle vergilemeye tabi tutulmazlar. Ayrıca ekonomik amaçlarla da yatırımları teşvik için vergi ayrıcalıkları kabul edilir. Gerek ekonomik, sosyal, politik ve gerekse vergi adaleti ile ilgili nedenlerle mükelleflere vergi indirimleri, muafiyetler ve istisnalar tanınmakta ve böylece bir kısım mükellefler ya da vergi konuları vergi dışında tutulmuş olmaktadır. Koyuldukları amaçlara bağlı olarak yararlı sonuçlar oluşturabilen bu uygulamalar, niteliklerine göre zaman zaman vergi adaletini bozucu etkilere de yol açabilmektedir.⁷⁶

Daha önce de belirtmiş olduğumuz üzere, Anayasa Mahkemesi genellik ilkesine dayanarak vermiş olduğu kararların pek çoğunda, Anayasa'nın 73. maddesinin 1., 2., ve 3. fıkrasında yer alan ve bundan sonraki bölümlerde de ayrıntılarıyla inceleyeceğimiz diğer vergilendirme ilkeleri olan mali güce göre vergilendirme, eşitlik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ve yasallık ilkelerine de değinmiştir. Genellik ilkesinin uygulanmasında asıl olanın vergilendirme işlemi yapılırken herkesten, kimse için özel bir ayırım gözetmeden mali gücü oranında vergi alınması olduğunu hemen hemen her kararında dile getirmiştir. Ülkemizde, daha sonra inceleyeceğimiz vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile mali güce göre vergilendirme ilkelerinin somut olarak gerçekleştirilebilmesi için daha çok yol kat edilmesi gerekse de, genellik ilkesinin, diğerlerine göre daha fazla gerçekleştirilmeye yakın olduğunu söylemek bu noktada çok da gerçek dışı olmayacaktır.

VI- HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN ETKİSİ

A- GENEL AÇIKLAMA

Hukukun egemen olduğu, vatandaşların hukuk güvenliğine sahip bulunduğu devlet olarak tanımlanan hukuk devletinin temel niteliklerini şöyle sıralayabiliriz, hukuk devleti tanımdaki öğelerin gerçekleşmesine yönelik şu özellikleri yapısında bulunduran bir sistemdir :

⁷⁶ Bkz., s: 8, dipnot 18

- a) İdarenin hukuka bağılılığı,
- b) İdarenin yargısal denetimi,
- c) Anayasa yargısının varlığı,
- d) Temel hakların güvence altında bulunması,
- e) Yargı bağımsızlığı ve güvencesi,
- f) Kazanılmış haklara saygı,
- g) Kanunların genelliği,
- h) Devletin malî sorumluluğu.

İdarenin eylem ve işlemleri konusunda hukuk devleti ilkesini gerçekleştiren en önemli iki özellik, idarenin kanuna, hukuka bağılılığı ve malî sorumluluğu olmaktadır. Bunu sağlayan bir başka öge ise idarenin yargısal denetimidir. Vergi yargısı, ister idarî yargı içinde yer alsın, isterse ayrı, bağımsız bir yapıya sahip bulunsun, idarenin belli bir alandaki işlemlerinin denetlenmesini sağladığından, hukuk devleti sisteminde işlevi olan bir yargı alanını oluşturur.⁷⁷

Hukuki güvenlik ve hukuki istikrar hukuk devletinde en önemli iki ilkedir. Kişilerin tabi oldukları hukuk kurallarını bilerek ve onlara güvenerek, en azından hukuki ilişkileri sonuçlanıncaya kadar o kuralların değişmeyeceği inancı ile ekonomik ilişkilerini kurmalarına bu ilkeler hizmet eder.

Hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağılı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesi anlamına gelir.⁷⁸

Kişilere güvenlik sağlayan kurallar onların davranışlarını düzenleyen kurallardır. Devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uyması bu güvenliğin sağlanabilmesi için önkoşuldur.

Anayasa Mahkemesi'nin 18.10.2003 günlü ve E:2003/67, K.2003/88 sayılı kararında *"Hukukun üstünlüğünün egemen olduğu bir devlette hukuk güvenliğinin sağlanması hukuk devleti ilkesinin yerine getirilmesinin zorunlu koşullarındandır"* şeklinde ifade edilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu kararında da vurgulandığı gibi, statü hukukuna ilişkin düzenlemelerde istikrar,

⁷⁷ Bkz., s: 14, dipnot 32, 77

⁷⁸ Öncel - Kumrulu - Çağan, s:45

belirlilik ve öngörülebilirlik göz önünde bulundurularak hukuki güvenirlik sağlanır. Bireyin insan olarak varlığının korunmasını amaçlayan hukuk devletinde vatandaşların hukuk güvenliğinin sağlanması zorunludur. Devlet açık ve belirgin hukuk kurallarını yürürlüğe koyarak bunları uyguladığı zaman hukuk güvenliği sağlanır. Bu durum "hukuk devleti" ve "belirlilik" ilkelerinin bir gereği olup, tüm kamu kurum ve kuruluşlarını bağladığı gibi, devletin bir kurumu olan vergi dairelerini de bağlar.⁷⁹

Vergi hukuku yönünden hukuki güvenlik, vergilendirmenin belirliliğini ve vergi yasalarının geriye yürümezliğini gerektirir. Nitekim, Danıştay'ın süregelen kararları da; vergi kanunlarının, özellikle mükelleflerin mali yükünü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, “geçmişe yürütülemeyeceği” doğrultusundadır.⁸⁰

Yeni çıkan kanun hükümlerinden vatandaşın aleyhine olanlarının, geçmişe yürütülerek uygulanamayacağı, Anayasal bir zorunluluktur. Bu konuda Anayasa Mahkemesi'nce verilmiş birçok karar vardır. Çünkü mevcut yasal düzenlemelere itibar ederek faaliyetlerini yönlendiren ve vergisini de ödeyen mükelleflerinize, geriye dönük olarak “pardon ben sizi kandırmıştım” diyemezsiniz. Bu açık olarak, 'hukuki güvenlik ilkesi'ne aykırıdır.⁸¹

Hukuki güvenlik ilkesinin vergi hukukunda özel bir önemi vardır. Bu ilke vergi yükümlülerinin, hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığı ile yaptığı müdahaleleri önceden görmelerini ve durumlarını buna göre ayarlamalarını gerektirmektedir.⁸² Kişilerin böylece geleceğe yönelik planlarını yapabilmeleri vergilendirmede keyfiliğin önemli ölçüde önlenmesine bağlıdır.

⁷⁹ Seviğ Veysi, Anayasa ve Vergi Hukuku İlişkisi (www.muhasabenet.net/mh-2808_anayasa_ve_vergi_hukuku_iliskisi.html, e.t: 09.09.2008)

⁸⁰ Kızılot Şükrü, Ek Vergiler İptal Mi Ediliyor, Hürriyet Gazetesi (http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=152630&yazarid=82, e.t: 09.09.2008)

⁸¹ Akşam Gazetesi, Ek Vergi Nedeniyle Mağdur Olanlar Hemen Dava Açsınlar, 2 Aralık 1999 (www.aksam.com.tr/arsiv/aksam/1999/12/02/ekonomi/ekonomi2.html, e.t: 09.09.2008)

⁸² Sönmez - Ayaz, s:91

Hukuki güvenlik ilkesinin içeriğinde, yukarıda yapmış olduğumuz açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, vergilendirmenin belirliliği, vergi hukukunda kıyas yasağı ve vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkeleri bulunmaktadır.

B- VERGİLENDİRMEDE BELİRLİLİK İLKESİ

Adam Smith'in geleneksel vergilendirme ilkelerinden olan belirlilik ilkesi vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin hem idare, hem de kişiler yönünden belli ve kesin olması anlamına gelir. Vergilerle ilgili kurallar ve işlemler açık ve anlaşılabilir olduğu ölçüde keyfilik önlenecektir.⁸³

Vergilendirmede belirlilik ilkesi, hukuk devleti kavramının hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde, geleneksel anlamını aşan bir içerik kazanmıştır.⁸⁴

Belirlilik ilkesinin önkoşulu vergilerin yasallığı ilkesi ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağlılığıdır. Yasa koyucunun tipleştirme yaparken kullanmaması gereken kavramlar belirsiz, çift anlamlı ve içerikten yoksun kavramlardır. Kişisel vergi yükünün açık olarak hesaplanabilmesi ve tahmin edilebilmesi, vergi yükümlülerinin hukuki güvenliklerinin sağlanabilmesi için gereklidir. Vergi yasalarının dilinin açık ve yalın olması belirlilik için zorunludur. Bu husus Anayasa Mahkemesi'nin kararlarında da belirtilmiştir: “.....Devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe

⁸³ Öncel – Kumrulu - Çağan, s:46

⁸⁴ Sönmez - Ayaz, s:92

yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.”⁸⁵

“.....idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, önceden bilinebilme özelliği bulunması ve hukuki güvenlik ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir. Özellikle mülkiyet ve miras hakkı, özel hayatın gizliliği, çalışma ve sözleşme özgürlüğü gibi temel hak ve özgürlüklerle olan yakın ilgisi nedeniyle vergilendirme yoluyla getirilen sınırlamaların, Anayasa’nın 13. maddesi uyarınca ölçülü ve adil olması, hakkın özüne dokunmaması, kısaca demokratik toplum düzeninin gerekleriyle uyum içinde bulunması da zorunludur. Bu nedenle, 4837 sayılı Yasa ile getirilen düzenleme ile yapıldığı gibi, çifte vergilendirme, geriye yürüme ve ek verginin yalnız iki vergi türüyle sınırlı tutularak vergi yükünün dağılımında eşitliğin bozulması gibi durumların Anayasa’nın belirtilen ilkeleriyle bağdaşmayacağı açıktır.”⁸⁶

Ödenmesi gereken verginin özellikle miktarının belirli olmaması, vergi yükümlülerini sürekli bir belirsizlik içinde bırakarak ekonomik koşullarını düzenleyememeleri sonucunu doğurabilecektir. Böyle bir durum, vergi yükümlülerinin vergiye karşı tepki duymalarını ve dolayısıyla kamu otoritesine olan güvenlerinin sarsılması sonucunu da doğuracaktır.⁸⁷

Aşağıdaki iptal edilen hayat standardı esasına ilişkin Anayasa Mahkemesi kararlarında da, vergilendirmenin anayasal ilkelerinden olan belirlilik ilkesine değinilmektedir;

“Yeni düzenlemede, geçici 58. maddenin (1) sayılı fıkrasında hiçbir kriter, şart ve haller gösterilmeden “hayat standardı esası” uygulanacağı kuralı getirildikten sonra, müteakip fıkralarda ve bu fıkraların bendlerinde belirtilen hallerinde kendi malî güçlerini aşan vergi yükümlüleri karşı karşıya bırakılmakta olduklarından sosyal devlet ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Bu kurallar sosyal devlet ilkesiyle bağdaşmadığı gibi malî güce göre vergilendirme esasına da ters

⁸⁵ Anayasa Mah.,07.10.2005 tarih,2003/73 E.-2005/23 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

⁸⁶ Anayasa Mah., 23.07.2003 tarih, 2003/48 E.-2003/76 K. (Karşioy yazısı) (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

⁸⁷ Bkz., s:8, dipnot 18,76, 87

düşmektedir. Diğer taraftan yeni getirilen kurallarla, gelirle-vergi arasında bulunması zorunlu bağı koparmak ve gerçeği göz ardı eden bir yöntemi yeğlemekle, vergideki belirlilik ilkesi yok edilmektedir. Bu sistemle ortaya çıkan sonuç da, kişilerin kazanamadıkları gelirler üzerinden ağır biçimde vergilendirilmeleri ve bazı mükelleflerin mesleklerinden ayrılmak zorunda kaldıklarıdır.”⁸⁸

“Hayat standardı esası”nın varlık nedeni, Anayasa Mahkemesi’nin 19.3.1987 günlü, Esas: 1986/5, Karar: 1987/7; 7.11.1989 günlü, Esas: 1989/6, Karar: 1989/42 ve 12.11.1991 günlü, Esas: 1991/7, Karar: 1991/43 sayılı kararlarında da belirtildiği gibi gerçeğin bulunmasına yardımcı yöntem olarak kabul edilmesidir. Bu tür bir yöntemle, gerçeğe ulaşmaya, yükümlülerin gerçek kazançlarına yaklaşılmaya çalışılır. Yoksa gerçek kazanç belli iken, bir sayıya ya da belirtiye değer verilemez.....Yeni biçim ise, gelirle-vergi arasında bulunması zorunlu bağı koparmak ve gerçeği göz ardı eden bir yöntemi yeğlemekle, “vergideki belirlilik ilkesi”ni yok etmiştir. Sistemin ortaya çıkardığı sonuç ise, kişilerin kazanamadıkları gelirler üzerinden ağır biçimde vergilendirilmeleri ve mesleklerinden ayrılmak zorunda bırakılmalarıdır.”⁸⁹

Görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesi, belirlilik ilkesine ilişkin kararlarında, “hayat standardı esası” örneğine de değinerek, ilkenin kişilerin normal hayatlarını sürdürebilmeleri ve geleceğe güvenle bakabilmeleri açısından olmazsa olmaz bir gerek olduğunu önemle vurgulamıştır. Kişiler her zaman üzerlerine yüklenen mali yükümlülükler konusunda önceden bilgi sahibi olmak, yaşam tarzlarını ve geçim şartlarını buna göre düzenlemek gereğini duymuşlardır. Hayatlarını güvenle sürdürebilmek ve bu konuda devletin kendilerinin yanında olduğunu bilmek, her zaman hayati öneme sahiptir. Hiç kimse, gelecekte belirli olmayan mali yükümlülüklerle karşılaşabileceğini bilmek ve bu nedenle huzursuz ve tedirgin bir hayat yaşamak istemez. Bu nedenle vergilendirmede belirlilik ilkesi bireyler açısından belki de en önemli vergilendirme ilkelerinden biridir.

⁸⁸ Anayasa Mah., 11.06.2003 tarih, 2001/375 E.-2003/61 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

⁸⁹ Anayasa Mah., 05.05.1998 tarih,1996/43E.-1998/13 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

Vergi hukukunda belirlilik ilkesinin tamamlayıcısı kıyas yasağıdır. Vergi hukukunda kıyas yoluna başvurulmasını hukuki güvenlik ilkesi ve vergilerin yasallığı ilkesi engeller. Aksi halde yargı organlarının ve idarenin bu yolla yeni vergi doğuran olaylar yaratmaları ya da vergi yükünü artırmaları mümkündür ki, bu durum hukuki güvenliğe ve barışa ters düşecektir. Vergi hukukunda yorumun sınırını kıyas yasağı oluşturmaktadır. Vergi yasalarının açık olarak yollamadığı hallerde diğer hukuk kollarına ilişkin yasaların kıyas yoluyla uygulanmasına vergi hukukunda kıyas yasağı engel olur. Ama bu durum vergi yasalarında yer alan kavramların yorumlanması esnasında, diğer hukuk kollarında yerleşmiş anlamlarının esas alınmasına engel teşkil etmez.

Anayasa Mahkemesi'nin belirlilik ve kıyas yasağına ilişkin bir kararında da; *“.....Hukuk devletinin gereği olan hukuk güvenliği ilkesinin, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilerek, tutum ve davranışlarını buna göre düzenlemesi anlamına geldiği, ekonomik yaşamın belirlilik ve kararlılığı gerektirdiği, vergilendirmede hukuk güvenliği ilkesinin kapsamına belirlilik, kıyas yasağı ile vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkelerinin de girdiği, ...yapılacak olan yasal düzenlemelerin, mükelleflerin geleceğe kaygısız ve güvenle bakabilmelerini sağlayacak belirsizliklere yer vermeyecek nitelikte istikrarlı düzenlemeler içermesi, hukuk devletinin, vergilendirme alanında düzenlemeler yaparken temel hak ve özgürlükleri koruması, devlete kaynak sağlamak amacıyla da olsa bunların zedelenmesine izin vermemesi gerektiği”* belirtilmiştir.

Vergilemede belirlilik ilkesine göre, yasama organının yürütme organına devrettiği vergilendirme yetkisinin çerçevesinin, anayasal kurallar doğrultusunda çizilmiş olması gerekir. Vergiyi doğuran olay konusunda idareye takdir yetkisi bırakılmamalıdır.⁹⁰

⁹⁰ Bkz., s: 8, dipnot 18, 76, 87

C- VERGİ YASALARININ GERİYE YÜRÜMEZLİĞİ İLKESİ:

Hukuki güvenlik ilkesi, vergi yasalarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmamasını gerektirir. Kişiler gelecek dönemlere ilişkin planlarını yürürlükteki vergi yasalarına göre yaparlar. Sonradan çıkartılan yasalarla geçmiş dönemler için vergi yükünün arttırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsar; ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrar bozulur.⁹¹ Bu hususa Anayasa Mahkemesi'nin, hem Danıştay, hem de bir başka Anayasa Mahkemesi kararını da içeren ve aşağıda belirtilen kararında değinilmiştir:

“Hukuk devletin temel özelliği, bütün vatandaşlar, hatta -vatandaş olmasa bile- ülkesindeki tüm insanlara hukuki güvence sağlamasıdır. Hukuki güvencenin ilk ve en basit şartı ise aleyhteki kanunların geriye yürümemesidir.... Hukuk devletinden yana olan tüm hukukçuların savunduğu geriye yürümezlik ilkesi, Danıştayımız tarafından da hiçbir duraksamaya meydan vermeyecek şekilde benimsenmiştir. Nitekim Danıştay, bir içtihadı birleştirme kararında geriye yürümeye müsaade etmemiştir: ‘Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi 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 imkan vermez.’(Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu kararı, E. 1988/5, K. 1989/3, T.3.7.1989) Anayasa Mahkemesi’nin de bu yönde verilmiş birçok kararı vardır. Nitekim Yüksek Mahkeme geriye yürümezlik ilkesini incelerken bir kararında aynen şöyle demiştir:

⁹¹ Öncel – Kumrulu - Çağan, s:47

‘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 artışları içeren düzenlemeler geriye yürümeyi kapsarsa uygunluk denetimine bağlı tutulabilir.’(E.1989/6, K.1989/42, T.7.11.1989, AMKD, s.25, s.414)’⁹²

Geçmişe dönük olarak vergisel yükümlülükler getirilmemesi, verginin tüm diğer ilkelerinin kesişme noktasında yer alan, birçok ilkenin pratik görünüm biçimi olan bir ilkedir. Ekonomik, sosyal ve politik gelişmelere bağlı olarak, vergilemedeki bazı ilkelerin önemi azalırken, bazı ilkelerin önemi de artmaktadır. Nitekim, vergilemede belirlilik kavramı, her gün artan önemi ile temel vergileme ilkelerinden biri olmuştur. Bu kavram da, geriye dönük olarak vergi yükü getirilmemesini öngörmektedir.⁹³

Vergi yasaları iki nedenle geçmişe yürütülmez. Bunlar:

1. Mükelleflerin bilinmedik bir gelecekte umulmadık vergi yükleriyle karşılaşmalarını engellemek,
2. Devletçe önceki vergi mevzuatı hükümlerine göre toplanmış vergilerin iade edilmesi gibi sakıncalı bir sonucu önlemek.⁹⁴

Türk Anayasaları’nda vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili bir hüküm yer almamıştır. Batılı demokratik devletlerin anayasalarında böyle bir hüküm bulunmamakla birlikte, bu ülkelerde yargı organları geriye yürütülen vergi yasaları hükümlerini hukuk devletinin güvenlik ilkesi açısından yargısal denetime tabi tutmaktadır.⁹⁵ Nitekim aşağıda belirttiğim Anayasa Mahkemesi kararı ülkemizde bu denetime örnek teşkil etmektedir:

“Hukukî güvenlik, vergi hukukunda da vergilendirmenin belirliliğini, kıyas yasağını ve vergi yasalarının geriye yürümezliğini gerektirir.....Mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi,

⁹² Anayasa Mah., 28.03.2001 tarih,1999/51E.-2001/63 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

⁹³ Bkz., s: 6, dipnot 10, 93

⁹⁴ Erol Ahmet, Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, Ankara, 2008, s:59

⁹⁵ Sönmez - Ayaz, s:95

yükümlülerin ödeme güçleri gözetilerek farklı vergileme rejimine tabi tutulmalarını zorunlu kılmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergilerde artan oranlı vergileme, en az geçim indirimi, ücret gelirlerinin sermaye gelirlerinden farklı vergilendirilmesi, servet vergilerinde lüks kabul edilen servet unsurlarının, temel ihtiyacı karşılayan servet unsurlarından daha yüksek oranda vergilendirilmesi, harcama vergilerinde lüks tüketime konu olan mal ve hizmetler ile zorunlu tüketime konu olan mal ve hizmetlerin farklı oranlarda vergilendirilmesi, çeşitli istisna durumları ve muafiyet uygulamaları, vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile mali güce göre vergilendirmenin araçlarıdır.”⁹⁶

Vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili olarak “gerçek geriye yürüme – gerçek olmayan geriye yürüme” ayrımı, Federal Almanya ve İsviçre yazın ve içtihatlarında yapılmaktadır.

Bir vergi yasasının eski yasa döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması gerçek geriye yürüme, eski yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması ise gerçek olmayan geriye yürüme olarak adlandırılır. Gerçek geriye yürüme geçersiz, gerçek olmayan geriye yürüme ise bu ayırım çerçevesinde kural olarak geçerli sayılmaktadır. Ancak her iki kural için de istisnalar getirilmekte, aşağıda belirtilen kararlarda olduğu gibi, yargı organları bir sonuca varırken yükümlülerin hukuki güvenliklerinin korunmaya değer olup olmadığını göz önüne almaktadır;

“Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Bu nedenle “Kanunların geriye yürümezliği ilkesi” uyarınca yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden, sonradan çıkan bir yasa, yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun vergiyi doğuran olay başlıklı 19. maddesine göre, vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Buna göre, vergiyi doğuran olay meydana geldiği

⁹⁶ Anayasa Mah.,23.07.2003 tarih,2003/48 E.-2003/76 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

anda yürürlükte olan yasa uygulanacaktır. Vergiyi doğuran olay, bir yandan devletin vergi alacağıının diğer yandan da mükellefin vergi borcunun doğmasına neden olur.....Sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralının uygulanması geriye yürüme olarak nitelendirilemeyeceğinden, vergiyi doğuran olay tamamlanmadan yürürlüğe giren kuralın uygulanması, mükelleflerin hukuksal güvenliklerini sarsmaz.”⁹⁷

“Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, hukukun temel kurallarındandır. Bu kural genel olarak ceza hukukuna ilişkin olarak ifade edilmekle birlikte, vergi hukuku için de geçerli olan kuraldır. Vergi kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların özellikle mali yükü artırıcı nitelikteki hükümlerinin geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi açısından önem taşır. Anayasa’nın 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan vergilerin kanuniliği ilkesi de, hukukî güvenliği sağlama ilkesine yöneliktir ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkan vermez.....Vergi hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın tanımının yapılması gerekir. Vergi Usul Kanunu’nun 19 uncu 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.”⁹⁸

“Kişi ve kuruluşların devlete güven duymaları, maddi ve manevi varlıklarını korkusuzca geliştirebilmeleri, temel hak ve özgürlüklerden yararlanabilmeleri ancak hukuk güvenliği ve üstünlüğünün sağlandığı bir hukuk devleti düzeni ile gerçekleştirilebilir.....Yetkilerle güçlendirilmiş olan hukuk devletin vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken hak ve özgürlükleri koruması, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin

⁹⁷ Anayasa Mah., 04.06.2003 tarih, 2001/392 E.-2003/60 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

⁹⁸ Anayasa Mah., 23.06.2004 tarih, 2004/14 E.-2004/84 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

yıpranıp yıkılmasına duyarsız kalmaması ve gelir elde edilmesi amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçmemesi gerekir.....Bu yasayla mükelleflere vergiyi doğuran olayın vukuundan 11 ay sonra aleyhe yükümlülükler konulmuştur. Bilindiği üzere kanunilik ilkesinin geçerli olduğu vergi ve ceza hukuku genel ilkelerine göre aleyhe hükümlerin geçmişe yönelik olarak uygulanması veya aleyhe hüküm içeren düzenlemeler yapılması mümkün değildir.”⁹⁹

Vergi kanunlarının geriye yürür hükümler koyamayacakları yönünde açık bir Anayasa hükmü bulunmayışının temel nedeni, devletin olağanüstü dönemlerde geçmişe yönelik olarak vergi salma ihtiyacı duyabilmesi olarak açıklanmaktadır. Aleyhteki bütün tartışmalara rağmen, gerek dünyada, gerekse Türkiye’de vergi kanunları ile geçmişe kapsayan yükümlülükler konulmuştur.¹⁰⁰

Türk Vergi Hukuku’nda çeşitli zamanlarda vergi yasaları geriye yürütülmüştür. Örneğin 24.12.1980 tarih ve 2362 sayılı kanunda, yeni vergi oranlarının kurumların 1980 takvim yılı kazançlarına da uygulanacağı belirtilmiştir.

01.01.1961’de yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun, tahakkuk zamanaşımı süresini artırarak önceki yasa zamanında üç yıllık süreyi doldurmayan vergi olaylarına uygulanması, geriye yürümeye ilişkin bir başka hükümdür.¹⁰¹

Sadece vergi yasaları yönünden değil, aynı zamanda yürütme organının vergilendirme alanında düzenleme yetkisine sahip olduğu durumlarda da vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi geçerlidir. Bakanlar Kurulu’nun yükümlülük yükleyici işlemlerle geçmiş dönemlere ilişkin mali yükümlülükler getirmesi ya da mevcutları artırması idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesine de ters düşer. Bunun aksi olması durumunda işlem, yetki ögesi açısından sakatlanır. Yürütme organı bir vergi muaflığını veya vergi indirimini kaldırır ya da sınırlandırır ise, bunu geçmişte tanıdığı vergi muaflıklarını veya vergi indirimlerini kapsayacak biçimde uygulamamalıdır. Yine kararnamelerle veya diğer genel düzenleyici işlemlerle getirilen vergi kolaylıkları, daha önce vergilendirme kapsamına giren ve

⁹⁹ Anayasa Mah., 04.06.2003 tarih, 2001/392 E.-2003/60 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

¹⁰⁰ Oktar S. Ateş, Vergi Hukuku, İstanbul, 2008, s:51

¹⁰¹ Sönmez - Ayaz, s:96

tamamlanmış hukuki durum ve olayları kapsamamalıdır. Eğer Anayasa Mahkemesi bir kısım vergi kolaylıklarını iptal eder ise, daha önce bu kolaylıklardan yararlanmış olanların durumları iptal kararından etkilenmeyecektir. Anayasa Mahkemesi'nin verdiği iptal kararlarının geriye yürümeyeceği Anayasa'nın 153. maddesinin 5. fıkrasında hükme bağlanmıştır.

Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük yönlerinden yargısal denetim yapmaktadır. Yasaların geriye yürümezliği konusu, Anayasa'nın 2. maddesindeki hukuk devleti ilkesine bağlı hukuksal güvenlikle ilgilidir. Anayasa Mahkemesi tarafından geriye yürümezlik ilkesi yönünden yapılan incelemelerde; gerçek anlamda geriye yürüme, geriye yürümenin sınırı, vergiyi doğuran olay, vergilendirme dönemi, ölçülülük, kazanılmış hak, kamu yararı, yasanın getiriliş amacı, hukuksal güvenlik, hukuksal ilişkinin sonuçlanıp sonuçlanmaması gibi, kanunun özelliğine göre ilkeler gözetilmiştir.¹⁰²

Ayrıntılarıyla açıklandığı üzere, hukukumuzda vergilendirmede belirlilik ilkesi yanında, hukuki güvenlik için bireyler açısından aynı derecede öneme sahip olan diğer ilke de, vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesidir. Nitekim vergi yasalarının, yürürlüğe girdikleri tarihten önceki olay ve durumlara da uygulanması ve mükelleflere ağır ödeme yükümlülükleri getirmesi durumunda, belirlilik ilkesinde de vurguladığımız gibi, kişilerin normal yaşam standartları mali yönden sekteye uğrayabilecek, bu da devlet ve adaletine olan güvenin ciddi bir şekilde sarsılmasına sebebiyet verecektir. Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu kararlarında da belirttiği gibi, kişiler geleceğe yönelik planlarını yürürlükteki yasalara göre yapar ve hayatlarını buna göre şekillendirirler. Bu açıdan bakıldığında da geçmişe yönelik faaliyetleri nedeniyle sonradan ağır vergi yükümlülükleri ile karşılaşmaları durumunda yaşam standartları tehlikeye girecek, bu anlamda devlete olan güvenlerini yitirmeleri kaçınılmaz olacaktır.

¹⁰² Gerek - Aydın, s: 235

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SOSYAL DEVLET İLKESİ AÇISINDAN VERGİLENDİRME İLKELERİ

I- GENEL AÇIKLAMA

1982 Anayasası, 1961 Anayasası'nda olduğu gibi Türkiye Cumhuriyeti'ni sadece "hukuk devleti" olarak değil, "sosyal bir hukuk devleti" olarak nitelendirmiştir. Sosyal devletin temel amaç ve görevleri sosyal devletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasıdır. Bu amaçlar çerçevesinde devlet bir yandan ekonomik bakımdan zayıfları koruyacak, vatandaşları sosyal güvenliğe kavuşturacak, diğer yandan da ekonomik kalkınmayı sağlayacaktır.¹⁰³

Bir Anayasa Mahkemesi kararında da belirtildiği üzere; *"Sosyal hukuk devleti (...), insan hak ve özgürlüklerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve güvence altına alan, kişiyle toplum arasında denge kuran, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışma hayatının gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali önlemler alarak çalışanları koruyan, milli gelirin adil biçimde dağılmasını temin eden, hukuka bağlı ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlettir."* Anayasa Mahkemesi kararında tanımını bulan "sosyal hukuk devleti," günümüzde çağdaş devletle eş anlamlıdır. Ancak sosyal hukuk devletini gerçekleştirmenin pek de kolay olmadığı bir gerçektir. Çünkü sosyal devlet, sağlıklı ve yeterli gelir kaynaklarına sahip devlet demektir. Sosyal devlet, aynı zamanda bu kaynakları yurttaşları arasında olabildiğince adil paylaştıran devlettir. Anayasa Mahkemesi aynı kararında bu gerçeğin altını çizmiştir: *"Anayasa'nın 2. maddesinde; Türkiye Cumhuriyeti'nin sosyal bir hukuk devleti olduğu belirtilmiş, 5. maddesinde de, kişilerin ve toplumun refah huzur ve mutluluğunu sağlamak üzere siyasal, ekonomik ve sosyal engellerin kaldırılması devletin temel görevleri arasında sayılmıştır. Sosyal devlet, sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin gerçekleşmesini sağlayan devlettir. Ekonomik ve mali politikalar sosyal devletin gerçekleşmesini sağlayan araçlardır."*

¹⁰³ Öncel – Kumrulu - Çağan, s:52

Adil ve dengeli bir vergi politikası sosyal devletin vazgeçemeyeceği ilkelerden birisidir." (Anayasa Mahkemesi Kararı Esas: 1992/29 Karar: 1993/23 Karar Günü: 24.6.1993)

Sosyal devlet, toplum içinde zayıf olan tabakaları himaye edici önlemler alır. Kuvvetli olanlara dolaylı ve dolaysız olarak zayıflar lehine görevler yükler, gerekirse zayıf olanlara doğrudan doğruya yardım elini uzatır. Bu bağlamda verginin sosyal amacı; gider politikası önlemleriyle yeterli düzeyde gerçekleştirilemeyen gelir ve servetin ekonomik yönden güçsüz olanlar lehine, politik olarak istenilen düzeyde dağıtılmasını sağlamaktır. Doğal olarak, bunun dışında sosyal nitelikli özel amaçlar da güdülebilir. Bundan başka, vergilerin adaletli bir yapıya sahip olması gereği de onun sosyal amacı olmalıdır.¹⁰⁴

Ekonomiye sosyal amaçlarla müdahale eden devlet sosyal devlettir. Bu tür devlet, gelir dağılımında adaleti gerçekleştirmek, sosyal güvenliği sağlamak gibi sosyal amaçlar yanında bunlarla çok yakın ilişkili görünen yaşam düzeyini yükseltmek, maddi olanaklar sağlamak, ulusal geliri artırmak, kalkınma amaçlı yatırım yapmak gibi ekonomik amaçlara da sahiptir. Bu doğrultuda özellikle enerji, ulaşım, eğitim, sağlık gibi hizmet kesimleri yanında özel teşebbüsün karsız ve riskli bulunduğu alanlarda yatırım yapar. Kaynak israfının önlenmesi ve sosyal adalet içinde kalkınmanın sağlanması için planlar hazırlar. Bu planlar özel kesim açısından bazı faaliyetlerin yapılması için özendirici, kamu kesimi açısından emredicidir.¹⁰⁵

Sosyal devlet ve hukuk devleti olma özelliklerinin varlığı önemlidir. Bu özellikler, Anayasa'nın 12. maddesinde nitelikleri belirtilen temel hak ve özgürlüklerin kullanılması ve sınırlandırılması açısından anlamlıdır. Herkesin sahip olduğu, kişiliğine bağlı, dokunulamaz, devredilemez, vazgeçilmez, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eden temel hak ve hürriyetlerin kullanılması sürecinde, vergilendirme yetkisinin hukuk devleti ve sosyal devlet kavramları açısından temelleri ve uygulamaları önem kazanmaktadır. Demokratik toplumlarda bu kavramların içlerinin doldurulma şekli, yani, devletin

¹⁰⁴ Taş Metin, Vergi Politikaları Bağlamında Bir Yaklaşım, Bursa, 2000, s.43

¹⁰⁵ Evyapan Rafet, Atatürk ve Sosyal Devlet (www.atam.gov.tr/index.php?page=Dergiİçerik&İçerikNo=361, e.t: 11.06.2007)

vergilendirme yetkisini kullanması ve sosyal devlet uygulamaları ile kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yapılan müdahale anayasal hukuk düzeni içerisinde gerçekleşir. 1982 Anayasası'nın 2'nci maddesinin gerekçesinde sosyal hukuk devleti,

bizzat devletin, koyduğu hukuk kurallarına uyacağı ve çalışan, çalıştığı halde elde ettiği ürün ile mutlu olabilmek için, tasarladığı maddi ve manevi değerlere sahip olamayan kişilerin yardımcısı olacağı ilkesi olarak belirmektedir.¹⁰⁶

Anayasamızın 2. maddesinde açıkça vurgulanan “sosyal hukuk devleti” söyleminin kavramsal olmaktan çıkarılıp, işlevsel bir niteliğe büründürülmesi görevi de devlete verilmiştir. Açıktır ki, uyruklarına salt klâsik özgürlükleri sağlamakla yetinmeyip, onların insanca yaşayabilmeleri için gerekli maddi gereksinimlerinin karşılanması demek olan bu devlet anlayışı, şu dört hususun birlikte sunumunu gerektirir:

- 1- Millî geliri artırma;
- 2- Millî gelirin adaletli dağıtımını sağlama;
- 3- Özgürlüklerin sağlanması bağlamında gerekli olan maddi olanakların temini;
- 4- Bireyleri sosyal güvenliğe kavuşturma.¹⁰⁷

Sosyal bir hukuk devleti olarak Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin de temel amaç ve görevleri sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasıdır.¹⁰⁸

Sosyal devletin benimsediği eşitlik anlayışı sosyal adalete uygun fırsat eşitliği iken, hukuk devletinin eşitlik anlayışı yasa önünde eşitliktir. Sosyal devlet, gelir, harcama, servet, aile durumu vb. yönlerden farklı durumlarda olanların hangi ölçüde farklı vergilendirilecekleri, yani dikey adalet sorunu ile ilgilenmekte, hukuk devleti ise, vergi adaletinin yatay adalet yönü ile ilgilenmektedir. Hukuk

¹⁰⁶ Başaran Murat, Sosyal Hukuk Devleti'nde Temel İnsan Hakları ve Vergileme, Vergi Sorunları Dergisi, 2002, sy:163, s:66

¹⁰⁷ Palamut Mehmet, Gelir Dağılımı ve Milli Ekonomi Modeli (www.national-economymodel.com/haber.php?haber_id=26, e.t: 09.09.2008)

¹⁰⁸ Aşık Özgür, Ar-Ge'de Vergi Teşvikleri Üzerine Hukuksal Yaklaşımlar (www.bilgicagi.com/index.php?option=com_content&task=view&id=100&Itemid=139,e.t: 09.09.2008)

devletinin kişilere sağladığı hukuki güvencelere ek olarak, ekonomik ve sosyal güvenceler sağlayan, sosyal devlettir. Sosyal devlet ve hukuk devleti birbirlerinin tamamlayıcısıdır.

Verginin, kanunla ve herkesin mali gücüne göre alınması, vergi yükünün vatandaşlar arasında adaletli ve dengeli dağıtılması; ancak gerektiğinde kamu hizmetlerinden daha fazla yararlananların, daha çok vergi ödemesi, vergi yüklerinin sürdürülebilir ve öngörülebilir olması, geriye doğru yürütülmemesi, gelir dağılımının düzeltilmesinde sosyal politika aracı olarak, büyümenin desteklenmesinde ise ekonomik politika aracı olarak kullanılması, devletin bu vergileri harcarken mutlaka şeffaf olması ve hesabını verebiliyor olması gibi; temel çerçevenin dışına çıkılmaması, çağdaş sosyal hukuk devleti olmanın gereğidir. Bu temel çerçeveden her sapışın, mükellefler tarafından vergi kaçırmanın gerekçesi olarak kabul edileceği unutulmamalıdır. Ancak; adil, çağdaş vergi hukukunun temel ilkelerine uygun hareket eden, demokratik, sosyal, ekonomik gelişmeyi destekleyen ve hesap verebilen bir kamu yönetimi, vergi kayıp ve kaçaklarını önleyebilir.¹⁰⁹

Vergilendirmenin kamu giderlerine karşılık bulmak olan mali amacının yanında sosyal devlette ekonomik amaçları da önem kazanmıştır. Herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğunu Anayasa'nın 73. maddesinin 1. fıkrası hükme bağlamıştır. "Kamu giderleri" deyimini devletin ekonomik ve sosyal amaçlarla yaptığı giderleri de kapsayacak şekilde yorumlanmalıdır. 1982 Anayasası'nda bulunan ve 1961 Anayasası'nda yer almamış olan "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." hükmü, yasama organına vergilendirmenin sosyal amacı açısından yön gösterici niteliktedir. Ama parlamento çoğunluğunun görüşleri ve değer yargıları, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının ölçüsü konusunda geçerli olacak asıl unsurdur.

Vergilendirme aracını bir yandan sosyal adaletin, gelirin ve servetin yeniden dağılımının gerçekleştirilmesinde kullanan sosyal devlet, bir taraftan da

¹⁰⁹ Yıldız Hüseyin, Vergi Rafa Mı Kaldırılıyor, Akşam Gazetesi 10 Mayıs 2006 (<http://makale.turkcebilgi.com/kose-yazisi-83521-huseyin-yildiz-vergi-indirimi-rafa-mi-kaldiriliyor-.html>, e.t: 05.09.2008)

planlı kalkınma için gerekli özendirici tedbirleri alırken kullanmaktadır. Bu hedefler birbirine ters düşen tedbirleri gerektirdiğinden çoğu kez çelişmektedir ve bu da sosyal devlet ilkesinin ne dereceye kadar hukuki bağlayıcılığa sahip olduğu sorununu ortaya çıkarmaktadır.

II- MALİ GÜCE GÖRE VERGİLENDİRME İLKESİ

Mali güce göre vergilendirme (Anayasa md. 73, f.1) sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir. Mali güce göre vergilendirme ilkesi, dar anlamda vergi için geçerlidir.¹¹⁰ Mali güce göre vergilendirmede kişilerin ekonomik ve sosyal durumları göz önünde tutularak vergilendirme yapılır. Böylece toplumda vergi yükünün adaletli ve dengeli bir şekilde dağılması sağlanmaya çalışılır.¹¹¹

Mali güce göre vergilendirme ilkesine göre, mali güç arttıkça mükellefin ödeyeceği vergi yükü de artacaktır. Bu durum, vergide eşitlik ve adalet ilkelerine dayanmaktadır ve sosyal devlet anlayışının bir uzantısı olarak algılanmaktadır.¹¹² Vergi ödeme gücü değişken, zaman içinde yok olabilen, şahıstan şahısa değişen bir kavramdır. Esasen vergi ödeme gücünün hakiki miktarını açık bir şekilde ortaya koymak zordur.¹¹³

Anayasa, verginin herkesin mali gücüne göre alınmasını, vergi salınırken “mali güç ilkesi”nin gözetilmesini emretmiştir. Ancak uygulamada, özellikle kazanç üzerinden alınan vergilerde mali güç ilkesinin yaşama aktarılmış olduğunu hiç kimse söyleyemez. Özellikle kazanç vergilemesinde, bazı kazanç veya iratları üniter yapının dışına çıkartan beyan dışı bırakma, nihai vergiyi stopaj yoluyla alma gibi düzenleme ve uygulamalar mali güce göre vergilendirme ilkesini zedelemektedir.¹¹⁴

¹¹⁰ Öncel – Kumrulu - Çağan, s:52

¹¹¹ Atar Yavuz, Vergi Hukuku, Konya, 2001, s:26

¹¹² Sönmez - Ayaz, s:5

¹¹³ Türk, s: 121

¹¹⁴ Doğrusöz Bumin, Vergi Sistemimize Anayasal İrdeleme (www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk-yazarlar/mevzuat.asp?kategori=35&id=1859&aranan-kelime=vergi_20sistemi, e.t:11.06.2007)

Öte yandan dolaylı vergiler, içlerinde doğal olarak mali güç ilkesini barındırmazlar ve bu vergilere hakim olacak ilkeler, dolaysız vergilerde olduğu gibi Anayasal ilke düzeyinde düzenlenmemiştir. Türk vergi sisteminin ağırlığının dolaylı vergilere verilmesinin, Anayasa ile oluşturulmak istenen sistemle bağdaştığını söylemek bu açıdan pek mümkün değildir.¹¹⁵

Kişilerin vergi ödeme gücünü, yaşama seviyesini gösteren ödeme iktidarının ölçülmesinde üç kriterden yararlanılmaktadır. Bunlar sırayla gelir, servet ve tüketim harcamalarıdır. Bu kriterler, vergi yükünün arzu edilen biçimdeki dağılımı ile toplumsal maliyetleri dengeli olarak dağıtmak için seçilmişlerdir. Vergi yükünün dağılımında dikkate alınan üç ödeme gücü göstergesi olmakla beraber, ödeme gücünü temsil etmesi açısından gelirin özel bir yeri vardır. Nitekim, batı toplumlarında ödeme gücünün birincil göstergesi olarak gelir düzeyindeki farklılıklar kabul edilmektedir. Belirli bir servete sahip olunması ve harcanabilmesi, ancak yeterli bir gelirle mümkün olmaktadır. Bu nedenle vergiler ister harcamalar, ister servet üzerinden alınsın sonuçta yükümlülerin gelirleri üzerinden alınır.¹¹⁶

Mali gücün tespitinin önemine ilişkin Anayasa Mahkemesi aşağıda belirtilen kararlara imza atmıştır:

“Anayasa’nın 73. maddesinde yer alan, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu, vergi, resim harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı yolundaki düzenlemede, Anayasa koyucu, her çeşit malî yükümlünün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir malî yükümlünün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılması için yeterli olamaz. Malî yükümlülerin matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırlar gibi çeşitli yönleri vardır. Bir malî yükümlünün, bu yönleri dolayısıyla yasayla yeterince

¹¹⁵ Doğrusöz Bumin, Vergilemede İlkeler (www. turmob.org.tr/turmob/basin/02-06-005(1).htm, e.t: 11.06.2007)

¹¹⁶ Bkz., s: 8, dipnot 18, 76, 87, 90

çerçevenlenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür.”¹¹⁷

“Anayasa’ya göre vergi için aslolan, mali güçtür. “Mali gücüne göre” deyimindeki “göre” sözcüğü farklı mali güçten farklı vergi alınması zorunluluğunu getirmektedir. Buna göre: mali gücü olmayandan vergi alınmayacak, mali gücü az olandan az, çok olandan da çok vergi alınacaktır. O halde mali gücün miktarının varsayımlara göre değil, gerçeklere uygun olarak saptanması gerekir. Mali gücün saptanmaması halinde Anayasa’nın 73. maddesindeki “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılması” ilkesi de gerçekleştirilemez.”¹¹⁸

“Vergilemenin temel prensiplerinden biri, Anayasamızın 73/1. maddesinde ifadesini bulan ödeme gücü ilkesidir. Bu ilkenin uygulanmasıyla, mali gücün bilimsel göstergeleri olarak kabul edilen gelir, sermaye ve harcamalar gözetilerek, vergi yükünün adaletli ve dengeli biçimde dağılımı sağlanır. Mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Ekonomik değer düzeyini de kapsayan, vergi ödeme gücünü ortaya koyan, sahip olunan değerler toplamıdır. Vergi yükümlülüğünün uygulamadaki ölçütü sayılan mali güç, ekonomik değer düzeyine göre kişi ve kuruluşların yükümlülüğünü belirler. Yasa koyucu, bu olguya göre vergi salar, bu güç oranındaki değişik önlem ve yöntemlerle vergilendirmeyi düzenler, toplanmasını gerçekleştirir. Gelir türlerinde vergi oranları, vergi dilimleri, bağışıklık ve indirimler bu ölçüt gözetilerek kurallaştırılır.”¹¹⁹

Tarımsal aşamada ödeme gücü göstergesi olarak arazi, tahıl ve hayvan gibi nesneler temel alınırken, sanayileşmiş toplumlarda gelir, tüketim ve servet ödeme gücünü belirleyen göstergeler olarak alınmaktadır. Çağdaş toplumlarda da ödeme gücü saptanırken; gelir, tüketim ve servet düzeyi kapsamlı

¹¹⁷ Anayasa Mah., 01.04.2004 tarih, 2003/9 E.-2004/47 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

¹¹⁸ Anayasa Mah., 12.11.1991 tarih, 1991/7 E.-1991/43 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

¹¹⁹ Anayasa Mah., 28.03.2001 tarih, 1999/51 E.-2001/63 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

bir biçimde vergi matrahına sokulmaktadır. Yatay adalet ilkesine göre; aynı gelir, servet ve ailevi durumları olan iki yükümlünün aynı vergiyi ödemeleri gerekmektedir. Bu yükümlülerin gelirlerini farklı kaynaklardan sağlamalarının(örneğin birinin ücretli, diğerinin serbest meslek erbabı olmaları gibi), servetlerinin biçimlerinin farklı oluşunun(örneğin birinin gayrimenkule sahip olmasına karşın diğerinin menkul değerlere sahip olması gibi) önemi yoktur. Önemli olan gelirin safi tutarıdır.¹²⁰

Gerçek gelire ulaşılmasının önemini, her ne kadar yürürlükten kaldırılan hayat standardı esasına dayanmış olsa da bir kararında Anayasa Mahkemesi şu şekilde dile getirmiştir:

“193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun Mükerrer 116. ve Geçici 35. maddelerinde düzenlenen hayat standardı esaslı gelir vergisi mükelleflerinin ulaştıkları yaşam düzeyini sağlayabilmeleri için yaptıkları giderleri karşılayan gelirlerinin olması gerektiğini varsayarak gerçek gelire yaklaşabilme ve böylece Anayasa’da öngörülen mali güce göre vergileme ilkesini gerçekleştirme amacına yönelik olarak kanuni karine getiren bir vergi güvenlik müessesesidir. Bu yöntemle zirai, ticari ve mesleki kazanç sahiplerinin elde ettikleri gelirlerin asgari bir yaşam seviyesini sağlayacak düzeyin altında kalamayacağı varsayımından hareketle ve ayrıca hayat standardı göstergelerinin de nazara alınması suretiyle, yaşam düzeyi beyan edilen gelirin sağlayabileceğinin çok üstünde olan mükelleflerin gerçek gelirlerine vergi incelemeleri dışında da yaklaşabilme olanağı sağlanmaktadır.”¹²¹

Gelirin ekonomik anlamda tanımının yapılarak, vergi matrahının gelirin tüm öğelerini içermesinin sağlanması, yatay adalet ilkesinin başarıyla uygulanabilmesi için gereklidir. Yani her tür gelir öğesi, parasal-parasal olmayan, maddi-maddi olmayan, gerçekleşmiş-gerçekleşmemiş ayrımı yapılmadan üniter gelir vergisi beyannamesinde yer almalıdır. Memleketimizde ekonomik anlamda gelir tanımlanmamıştır ve çok sayıdaki istisna ve muafiyetler ile diğer vergisel teşvikler nedeniyle, yatay eşitlik kuralı uygulamaya geçirilememektedir.

¹²⁰ Edizdoğan Nihat, Kamu Maliyesi, Bursa, 2007, s:233

¹²¹ Anayasa Mah., 05.05.1998 tarih, 1996/43 E.-1998/13 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

Farklı vergi ödemenin, dikey vergi adaletinde özel bir anlamı vardır. Daha düşük gelir elde edenin tabi olduğu vergi oranına göre, daha yüksek gelir elde edenin ödediği vergi daha fazla olmalıdır. Bu nedenle dikey vergi adaletinde farklı gelir elde edenlerin gelirlerine kıyasla vergi yüklerinin farklı olması asıldır.

Vergi verme gücünü göz önüne almayan vergi yasaları şekli anlamda parlamento ürünü olup, bir normun taşınması gereken tüm özellikleri taşıyıcılar da keyfi olma niteliğinden kurtulamazlar. Demek oluyor ki, mali güç ölçütü, Anayasa md. 73 f.1 uyarınca bir vergi yasasında yer alması gereken bir durum olarak, verginin yasallığı ilkesini ağır vergiyi önleme açısından yönlendirmektedir. Böylelikle verginin yasallığı ilkesi yalnızca şekli anlamda keyfi vergilendirmeyi değil, aynı zamanda mali güç ölçütünün işleviyle ağır ve adaletsiz vergilendirmeyi de vergi yasalarının bu ilkeyi barındırması zorunluluğu ile önlemeye çalışmaktadır.¹²²

Mali güç çoğaldıkça, vergi yükünün çoğalması gerekir. Bununla birlikte, belirtmek gerekir ki, artan oranlı vergi tarifeleri mali güce göre vergilendirme ilkesinin değil, sosyal devlet ilkesinin bir sonucudur.....bu ilke, artan oranlı olarak fazla ödeme yapılmasını zorunlu kılmaz. Artan oranlı tarife, sosyal hukuk devletinin sosyal adaleti sağlamak ödevinden ve gelirlerin yeniden dağılmasının bu ödevi yerine getirmek için bir araç olarak kullanılmasından kaynaklanır. Vergilendirmede gerçek mali gücün göz önünde bulundurulması gerekir. Yüksek enflasyon oranlı dönemlerde, görünüşteki itibari kazançların vergilendirilmesi, vergilendirmenin mali güce göre yapılması ilkesini zedeler. Mali güce göre vergilendirme yolundaki anayasal ilke, enflasyon oranlarına göre, vergi yasalarındaki rakamsal ifadelerin değişmesine olanak veren bir sistemin yürürlüğe konulmasını gerektirir.¹²³ Mali güce dayalı vergilendirmeye ilişkin belirtilen hususlar, Anayasa Mahkemesi kararında aşağıda belirtilen şekilde yerlerini almışlardır:

"Vergide asıl olan, ödeme gücüdür. Mali güç de ödeme gücünü belirler. Vergilendirmede, "hayat standardı esası, ortalama kâr haddi, basit usulde

¹²² Güneş, s:99

¹²³ Kaneti, s:33

vergi gibi" çeşitli yöntemlerle vergi güvencesi sağlanmaya ve yükümlünün gerçek mali gücüne ulaşılmaya çalışılır. Vergi yükümlüsünün mali gücüne göre vergilendirilebilmesi için, gerçek gelirin saptanması gerekir. Bireylerin ekonomik ve kişisel durumlarının göz önüne alınarak vergilendirilmesi gerekmektedir.....Anayasa'da öngörülen verginin "mali güce göre ödenmesi", herkesin vergi ödemesi ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Verginin adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır.”¹²⁴

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, Anayasa Mahkemesi’nin vermiş olduğu kararlarda, genellik ilkesini incelerken de belirtmiş olduğum gibi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ve yasallık ilkesi ile birlikte değerlendirilmektedir. Zira hukukumuzda vergilendirmede bireyler arasında adaletin sağlanmasında belirtmiş olduğumuz ilkeler sistemin sac ayaklarını oluşturmaktadırlar. Herkesin mali gücüne, elde etmiş olduğu gelire göre vergilendirilmesi, bireyler arasında keyfilikten kaynaklanan adaletsizliklere yer verilmemesi, devletin bekası açısından hayati öneme sahiptir. Bu tür adaletsizliklerin vergi suçlarında ciddi bir artışa neden olacağı gerçeği de bu noktada göz ardı edilmemelidir. Nitekim, günümüzde bu ilkenin uygulanmasında yaşanan sorunlar nedeniyle vergi sistemimizde hala büyük aksaklıklar bulunmaktadır. Sistemdeki aksaklıkların giderilmesi de, devletin ve bireylerin adalet mekanizmasındaki yerlerini almaları açısından çok büyük önem arz etmektedir. Kararlarda sıkça değinilen hayat standardı esasının kaldırılması da mali güce göre vergilendirme sisteminde açmış olduğu yaralar nedeniyle gerçekleşmiştir.

III- VERGİNİN KAMU GİDERLERİNİ KARŞILAMAYA ÖZGÜLENMESİ İLKESİ

Vergilerin alınması, kamu giderlerini karşılamaya yönelik olmalıdır. Bu ilkenin anlamı, kamu giderleri gerektirmedikçe, kişiden vergi alınması ve vergi

¹²⁴ Anayasa Mah., 27.09.2006 tarih, 2002/133 E.-2006/91 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

adı altında toplanan paraların kamu giderlerinin dışında harcanmamasıdır. Vergi ödevinde, kişinin belirli bir hizmetten doğrudan doğruya yararlanma karşılığı olarak bir ödemede bulunması değil, bütün kamu hizmetlerinin giderlerine karşı, bir katılma payını üstlenmesi söz konusudur.¹²⁵

Anayasa'nın lafzından çıkan sonuca göre, kamu gideri sayılmayan masraflar için vergi alınmayacaktır. Buna karşın kamu giderinin ne olduğu Anayasa'da tanımlanmış değildir.

Herhangi bir iş veya hizmet için bütçeye ödenek konulması, bunun kamu hizmeti ve karşılığının da kamu gideri olduğu anlamını taşır. Kamu giderlerini belirleyen unsurlar, kamu giderlerine bütün yurttaşların güçleri nispetinde katılmaları ve bu giderlerle karşılanan kamu hizmetlerinden de tüm yurttaşların yararlanmalarıdır. Verginin kamu giderlerini karşılamaya tahsis edilmesi mali güce göre vergilendirme anlayışında keyfiliği önleme açısından verginin yasallığı ilkesine yön vermektedir.¹²⁶

Vergilerin alınmasında kamu giderlerine kaynak sağlamak amacı mutlaka olmalıdır. Başlıca vergilerden oluşan kamu gelirleri yalnızca kamu giderlerine harcanabilir. Esas itibarıyla kamu işlerinin gerektirdiği giderlerin, vergilerden oluşan devletin genel gelirleriyle karşılanması gerekir.

Anayasamızda kamu giderlerinin neler olduğunun belirtilmemiş olması, ilkenin içeriğinde bir miktar belirsizlik yaratmaktadır. Bununla birlikte, Anayasanın kamu gelirleri ile kamu giderleri arasındaki ilişkiyi her zaman dikkate aldığı rahatlıkla söylenebilir.¹²⁷

Kamu yararına olmayan giderleri karşılamaya yönelik vergi yasaları keyfilik taşıyacaklardır. Yasanın keyfi nitelikte olması verginin yasallığı ilkesine ters düşmektedir. Verginin kamu giderlerini karşılamaya özgülenmesi ilkesi, mali güç ölçütü gibi keyfiliği önleme yönünden verginin yasallığı ilkesine doğrultu vermektedir. Vergi yükümlülüğünün uygulamadaki ölçütü sayılan mali güç, ekonomik değerler düzeyine göre kişi ve kuruluşların yükümlülüğünü belirler. Yasa

¹²⁵ Kaneti, s:33

¹²⁶ Sönmez - Ayaz, s:52

¹²⁷ Bkz. s: 6, dipnot 10, 93, 127

koyucu bu olguya göre vergi salar, bu güç oranındaki değişik önlem ve yöntemlerle vergilendirmeyi düzenler, toplanmasını gerçekleştirir. Gelir türlerinde vergi oranları, vergi dilimleri, bağışıklık ve indirimler bu ölçüt gözetilerek kurallaştırılır.¹²⁸

Bu ilke, keyfiliğin önlenmesi açısından, özellikle vergi mükellefleri için getirilen mali yükümlülüklerde en az mali güce göre vergilendirme ilkesi kadar önem taşımaktadır. Vergi yükümlüsü açısından, devlete ödemekte olduğu verginin bir gün yine hizmet olarak kendisine döneceği inancını taşıması ve ödemiş olduğu verginin kullanılmakta olduğu alanları bilmesi, devlete olan güven ve inancını yitirmemesi ve devletin adaletinden şüphe etmemesi için ön koşuldur. Aksine bir inanca sahip olması ister istemez vergi suçlarına olan eğilimini artıracak, bu durum da devletin geleceğini olumsuz etkileyecektir.

IV- GELİRİN VE SERVETİN VERGİLENDİRME YOLUYLA YENİDEN DAĞITILMASI (VERGİNİN ADALETLİ VE DENGELİ DAĞILIMI)

Anayasa'nın 2. maddesi Türkiye Cumhuriyeti'ni sosyal bir hukuk devleti olarak tanımlar. Bu ilkenin doğal bir sonucu olarak maliye politikasının en önemli araçlarından biri olan verginin, adil alınması yoluyla sosyal adalet, sosyal yarar, iktisadi ve sosyal denge oluşturulmasında kullanılması gerekir. Bu aynı zamanda devletin ödevidir.¹²⁹

Anayasa Mahkemesi çeşitli kararlarında, sosyal hukuk devleti'ni, “güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği, yani sosyal adaleti ve böylece toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet” olarak tanımlamıştır.¹³⁰

Sosyal devletin önemli bir gereği de milli gelirin bireyler arasında adaletli ve dengeli bir şekilde dağıtılmasını sağlayacak tedbirleri almaktır. Bu amacı gerçekleştirmek için, vergi adaletinin sağlanması, kamulaştırma, devletleştirme,

¹²⁸ Güneş, s:101

¹²⁹ Sönmez - Ayaz, s:53

¹³⁰ Kaneti, s:36

toprak reformu ve planlama gibi bir takım yöntemler ve tedbirler kullanılabilir. ¹³¹

Vergi adaletinin gerçekleştirilmesi yolu ile, sosyal adalet, sosyal yararı sağlamak, ekonomik ve sosyal dengeyi oluşturmak, anayasanın devlete yönelttiği ödevlerdendir. ¹³²

Vergi politikası, devletin gelir politikasının bir parçasıdır. Bu itibarla, amaçlara yönelik bir düzenlemeyi gerektirir. Hızlı ve dengeli bir kalkınmaya hizmet edecek ve milli geliri, sosyal gruplar arasında mümkün olan en adaletli biçimde bölüştürebilecek bir sistem oluşturması icabeder. Bu da, gelirleri bir bütün olarak görmek ve merdivenin en alt basamağı ile, en üst basamağı arasındaki farkı hakkaniyete uygun olarak birbirine yaklaştırmak ve yaratılan değerlerden yeterince pay alanları değil, hak ettiğini alamayanları korumakla ancak mümkündür. İşte bu nedenle devlet, vergi sistemi ve gelir dağılımı ile yakından ve devamlı olarak ilgilenmek zorundadır. ¹³³

A. Smith kamu harcamalarını birçok hissedarı bulunan büyük bir mülkün giderlerine benzetme ve hissedarların bu mülkten sağladıkları menfaatle orantılı olarak harcamalar katılmaları gerektiğini ileri sürmektedir. Smith'e göre, adalet ilkesi ile gerçekte verginin yükünün dengeli dağılımı anlamında adalet değil; ekonomik anlamda bir eşitliğin gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Smith, bu konudaki görüşünü daha belirgin bir hale getirmek için adalet ilkesini "ödeme gücü" veya "mali güç (iktidar)" ile izah etmeye çalışmaktadır. Ekonomik anlamda bir eşitliği ifade eden bu adalet anlayışı, o dönemin iktisadi düşünce tarzına tamamen uygundur. Çünkü o dönemin devleti; ekonomik yönü olmayan, yani üretim-tüketim, yatırım-tasarruf gibi ekonomik faaliyetlere bulaşmayan veya bulaşmadığı sanılan tüm kamusal faaliyetleri gerçekleştiren ve kamu hizmeti sunan bir devlettir. Bu kapsamda sunulan faaliyetler sonucu oluşan kamu giderleri ve kamu gelirleri şeklindeki mali olaylar da, ekonomi ile ilgili olmayan veya olmaması

¹³¹ Atar, s: 102

¹³² Önbilgin Gürbüz, Oytan Muammer, T.C Anayasası'nın İlke ve Kuralları, 1977, Ankara,s:11

¹³³ Başar Ramazan, Vergi Düzenlemelerinin Gelir Dağılım ve Adalet Etkisi (www.basarmevzuat.com/dergi/9/a/verduz.htm, e.t: 09.09.2008)

gereken bir takım olaylardır. Bunun için bu tür mali olaylarda "tarafsızlık ilkesi" temel bir ilke olarak öne sürülmüştür. Vergi bakımından bu ilke "vergide tarafsızlık" şeklinde ifade edilmiştir. İşte, temelde vergide tarafsızlık ilkesine bağlanmış adalet ilkesi de, sadece kaba ve somut bir ödeme gücü veya mali güç ilkesi ile izah edilmeye çalışılmıştır. Günümüzde toplumların ulaştığı sosyal anlayış ve sosyal hedefler karşısında bu anlam ve kapsamdaki bir adalet anlayışı artık geçersiz kalmaktadır. Ancak, her şeye rağmen A. Smith' in bir vergileme ilkesi olarak ortaya koyduğu ve savunduğu adalet ilkesinin bugün için bile belli ölçüde bir değeri vardır.¹³⁴

“Olması gereken”in ne olduğu belirsiz olsa da, adalet bir olması gerekendir. Bu görecelik adaletin hem hukuk içi, hem de hukuk dışı alanlarını kapsar. Etik alanlar bir yana bırakıldığında, haklılık kavramıyla birlikte anılan adalet, hukukun amacı ve özü olarak açıklanabilir. Adaleti gerçekleştirmek üzere var olan hukuk düzeninin işleyişinde, en önemli fonksiyon yine adaletindir. Adaletin bir türü olan vergi adaleti de, vergilendirmenin hakça olmasıdır. Hukuk, hakça vergilendirmeyi gerçek kılmak üzere belirlediği ölçütlerle kavramın içeriğini dolduracak, neyin hakça olduğuna yere ve zamana göre cevap verecektir.

Vergi adaleti, üzerinde yüzyıllardan beri tartışılan en önemli vergileme ilkelerinden biridir. Vergilemede adalet kavramı, tarihsel süreç içerisinde çok değişik şekillerde değerlendirilmiş, ancak herkes tarafından kabul edilebilir bir şekilde sınırlarını çizme olanağı hala bulunamamıştır. Çünkü, vergide adalet kavramı toplumlara, toplumu meydana getiren kişi ve gruplara, mekan ve zamana göre farklı anlamlarda yorumlanmaktadır. Daha doğru bir ifadeyle, adalet kavramı kesin ve mutlak bir kavram değildir. Bu nedenle, vergi adaleti ne kesin, ne de her zaman ve her yerde belirli ölçülere dayanmaktadır. Hatta vergi adaleti kişiden kişiye değiştiği gibi, aynı kişide bile zaman ve mekana göre vergi adaleti anlayışında değişiklik söz konusu olabilmektedir. Çünkü, toplumu oluşturan fertlerin veya fert gruplarının siyasi, iktisadi sosyal ve hatta ahlaki düşüncelerinde zamanın akışı içinde önemli değişiklikler görülebilmektedir.¹³⁵

¹³⁴ www.adam_smith_vergilendirme_ilkeleri.htm, e.t: 09.09.2008

¹³⁵ Aksoy Şerafettin, Kamu Maliyesi, İstanbul, 1998, s.226

Vergilendirmede adalet esastır. Yani, herkesin ödeme gücü ile orantılı olarak kamu gelirlerine iştirak etmesi, gerçek kazanç beyanında bulunulması ve kazanandan, gerçek kazancının kanuni vergisinin alınması, gerektiğinde bu yönde zorlanması şarttır. Vergi politikası bu yolla ancak bölgeler, sektörler, sosyal gruplar, kişiler arasındaki refah farkını azaltır, sosyal barışı güçlendirir, ekonomik istikrar yaratır, fırsat eşitliği sağlar.¹³⁶

Bir ülkede demokrasinin ve adaletin gelişmesinin ilk şartı adaletli bir vergi sisteminin hakim kılınmasıdır. Vergi adaletinin sağlanmasında devlet, üzerine düşen görevleri yapabilmek için doğal olarak ülke toprakları üzerinde yaşayanlardan belli kıstaslara göre vergi toplamak zorundadır. Demokrasinin gelişmiş olduğu ülkelere bakıldığında, devlete karşı ilk demokratik hareketlerin vergi ile ilgili olduğu görülür. Tarihteki ilk demokrasi belgesi olan 1215 tarihli Magna Carta İngiliz Kralı ile İngiliz toplumu arasında haraçların ve vergilerin belli bir düzene bağlanmasını sağlamıştır. Tarihteki devlet ve toplum çatışmalarının, anayasal ve yasal düzenlemelerin temelini iktisadi durum ve vergi oluşturmaktadır. Keza diğer Avrupa ülkelerinde ve Amerika Birleşik Devletleri'nin Anayasa'larında vergi ile ilgili düzenlemeler önemli yer tutmaktadır. Çünkü demokrasinin en önemli unsuru vergidir. Gelişmiş demokrasilerde vergi kaçırmanın cezası da büyüktür, en önemlisi toplum gözünde utanç verici ve onursuz bir suçtur. O nedenle devlet kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmekte ve vergi sistemi kurulurken mümkün olduğunca halk kitleleri arasında adaletli davranılmaktadır. Gelişmiş toplumlarda herkes güçlü ve kalıcı bir devletin ve sağlam bir demokrasinin ancak, istikrarlı ve adaletli bir vergi sistemiyle olabileceğinin bilincindedir.¹³⁷

Verginin adaletli ve dengeli dağılımı ilkesini, bu ilkenin, yasama organını, verginin sosyal yapı ve sonuçlarını göz önüne almasında yönlendirebilmesi bakımından değerlendirmek gerekir.¹³⁸ Verginin adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, yasama organına sosyal devletin ödevlerinin anımsatılması

¹³⁶ Bkz. s: 59, dipnot 133

¹³⁷ Düzgün Özden, Vergilendirmede Adalet Eşitlik İlkeleri ve İlintili Kavramlar (www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ozden/003, e.t:15.06.2007)

¹³⁸ Erginay Akif, Vergi Hukuku İlkeler -Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi-, Ankara, 1977, s:62

açısından verginin yasallığı ilkesine ışık tutan, yön gösteren ilkelerden birisi olmaktadır. Gerçekten verginin yasallığı ilkesinin yönünü yalnızca bireyin güvenliğinin sağlanmasında değil, aynı zamanda dolaylı da olsa sosyal hukuk devletinin amaçları doğrultusunda onun maddi ve tinsel kişiliğinin gelişmesini engelleyecek durumları ortadan kaldırmasında da görmek gerekecektir.¹³⁹

A. Wagner, 1890'da yayımlanan kitabında vergilemede “sosyal amaç”tan ve bu amacın gerçekleştirilmesi için verginin milli gelir ve milli servetin dağılımını düzeltme işlevinden söz etmiştir. Wagner, gelir ve servet dağılımının düzenlenmesini, verginin mali işlevinin yanında ikinci temel işlevi olarak kabul etmektedir. A. Wagner'in toplumsal ve ahlaki nedenlerle açıkladığı, verginin geliri yeniden dağıtıcı işlevi, J.M.Keynes ile birlikte iktisadileştirilmiştir. Keynes, yeniden dağıtıcı bir vergi politikasının uygulanması sonucunda düşük gelirlerin desteklenmesini önerirken, tüketim eğilimi ve efektif talep ile istihdamın artmasını amaçlamış, sorunun toplumsal ve ahlaki boyutundan çok, iktisadi boyutunu ele almıştır. Gelirin yeniden dağıtılması, bugün de vergilemenin en önemli amaçlarından birini oluşturmaktadır.¹⁴⁰

Vergi, kamusal gereksinimleri karşılamak için kişi ve kuruluşların malvarlıklarının bir bölümünün devlete geçirilmesi, bu yolla kamuya aktarılmasıdır.¹⁴¹ Kamu giderlerinin yarattığı toplumsal yük, toplumun bireylerine vergiyle dağıtılmaktadır. Bu dağıtımı şu ya da bu şekilde biçimlendiren vergisel araçlar ise, vergi oranları, indirimleri, muafıkları ve istisnalarıdır. Bunlar, aynı zamanda, vergiyle ilgili olarak Anayasa'mızda yer alan -doğrudan ya da dolaylı- bütün hükümlerin gereklerinin yerine getirilmesinde de araçtır. Vergilemenin esaslı unsurlarını oluşturan bu araçlar, toplumsal uzlaşma zemininde yasayla belirlenmektedir. Dolayısıyla, kimden ve hangi vergilendirme unsurlarından ne kadar vergi alınacağını ve alınmayacağını bu araçlar belirlemektedir. Bu araçlar, aynı zamanda, vergi yükünü ve bu yükün çeşitli gelir unsurları ve vergi yükümlüleri

¹³⁹ Güneş, s:101

¹⁴⁰ Oktar, s:16

¹⁴¹ Seviğ Veysi, Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi (www.resulkurt.com/artikel.php?artikel_id=772, e.t: 09.09.2008)

arasındaki dağılımını, dolayısıyla, ulusal gelirin vergiden sonraki dağılımını da belirler.¹⁴²

Anayasa md.73'te yer alan hüküm temelinde yasanın verdiği yetkilerle, belirtilen araçlara dair yasal hükümlerde değişiklik yapabilme olanağını Bakanlar Kurulu elde etmektedir. Böylece BK, toplumsal uzlaşma zemini dışında, vergi yükünü belirleyebilmekte, vergi yükünü çeşitli şekillerde dağıtabilmekte, bir başka deyişle ulusal gelirin vergiden sonraki dağılımı aşamasında etkili olabilmektedir. Verginin özünden gelen ve toplumun hem genelini hem de özelini ilgilendiren bu etkiler, vergilerin toplumsal uzlaşma zemininde yasayla konmasını, değiştirilmesini ve kaldırılmasını zorunlu kılar. Böylesine önemli, geniş etkiler yaratabilecek vergisel düzenlemeleri yapabilme yetkilerinin BK'na verilmesi, hukuk devleti ilkeleri uyarınca tartışılması gereken bir husustur. Anayasa md. 73 hükmünde, belirlenecek alt ve üst sınırlar dahilinde yetki verileceği belirtilmiş olmakla beraber, bu sınırların sınırlarının belirlenmemiş olması sebebiyle BK'na verilen yetkiler neredeyse sınırsız niteliktedirler.

Gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri giderme düşüncesi, sosyal devletin vergilendirme yolu ile ekonomiye müdahale etmesinde temel amaçtır. Serbest rekabete dayanan piyasa ekonomilerinde çok çeşitli nedenlerle başarıya bağlı gelir ve servet dağılımı gerçekleşmemekte, kişilerin arasında olanak ve fırsat dengesizlikleri oluşmaktadır. Anayasa Mahkemesi kararında da vurgulandığı gibi; *“Yasa koyucu, Anayasa'ya aykırı olmamak koşuluyla, zaman içinde değişen gereksinimleri karşılamak, kişi ve toplum yararının zorunlu kıldığı düzenlemeleri yapmak, toplumdaki değişikliklere koşut olarak alınan önlemleri güçlendirip geliştirmek, etkilerini daha çok artırmak veya bunları hafifletmek ya da büsbütün ortadan kaldırmak amacıyla düzenlemelerde bulunabilir. Vergilendirilecek alanların seçiminde yetkili olan yasa koyucu, hukuk devleti temelinde, anayasal ilkelere uymak koşuluyla, gelir, servet ve harcamaların vergilendirilmesinde konu, miktar ve niteliklerine göre değişik ölçütler getirebilir. Devletin vergilendirme yetkisi, vergide yasallık, eşitlik, mali güç, genellik ve vergi*

¹⁴² Yerci Cahit, Vergilemede Toplumsal Uzlaşma (www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=49&id=143, e.t: 09.09.2008)

yükünün adaletli ve dengeli dağılımı gibi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır.”¹⁴³

Bu bağlamda sosyal devlet vergiyi, sosyal dengeyi sağlamak ve sosyal grup ve sınıflar arasındaki gerginlikleri azaltmak amacı ile kullanmaktadır.

Adaletin neyi kastettiği konusundaki görüşlerin farklılığı sadece insanların, grupların çıkar ve inanç çatışmaları değil, aynı zamanda hukukun yöneldiği ve kapsadığı amaçların hem nitelik hem de nicelik olarak farklı olmasından kaynaklanır. Hukukun, insanların yine insanlar için meydana getirdiği yani insandan çıkıp, uyulmak ve uygulanmakla insan yaşamına katılan kurallar bütünü olması, adaletin toplumsal yaşamın varlık koşulu olsa da ancak hukukun aracılığı ile somutlaşıp toplumsal bir işlev kazanabilmesi bir başka deyişle, hukukun, adaletli yaşamın simgesi olmasıdır.¹⁴⁴

Neyin “adil” olduğu konusunda bir belirleme yapılması kolay bir iş değildir. Bazen katı bir vergi uygulaması ekonomik olarak verimli olmakta ama kamu vicdanını zedeleyebilmekte, bazen de kamu vicdanını rahatlatan bazı çözümler ve yaklaşımlar, verginin ekonomik verimini düşürebilmektedir. Bu gibi durumlarda “adil vergilendirme” kriterlerini belirlemek, içinde bulunulan koşullara göre de değişmektedir. Örneğin, bir bunalım veya savaş döneminde getirilen vergi yükümlülükleri ile refah dönemlerinde getirilen yükümlülüklerin “adil vergileme” bakımından aynı şekilde karşılanmayacağı açıktır.¹⁴⁵

Ülkedeki vergi yükünün hangi gelir grupları tarafından paylaşılacağı sorununun, ödeme gücü ilkesi dikkate alınarak çözümlenmeye çalışılması en rasyonel ve adil bir yoldur. Bilindiği gibi, herkesin iktidarıyla orantılı vergi ödemesi anlamına gelen ödeme gücü ilkesinin gelir, servet ve harcama olmak üzere üç temel göstergesi vardır. Bu bağlamda, “gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergiler” şeklinde yapılan sınıflandırma en yaygın olanıdır. Hangi tür vergilere daha fazla ağırlık verileceği, ekonomik yapı, siyasi ve iktisadi sistemin niteliği, iktidarların felsefeleri, baskı gruplarının etkinlik ve eğilimleri vb. farklı etmenlere bağlı olarak değişmektedir. Bununla birlikte, ödeme gücüne ulaşmada kullanılan araçlar olarak

¹⁴³ Anayasa Mah., 06.01.2005 tarih, 2001/379 E.-2005/3 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

¹⁴⁴ Kıranoglu Tülin, Vergi Adaleti, Vergi Sorunları Dergisi, 2003, sy: 174, s:129

¹⁴⁵ Bkz., s:6, dipnot 10, 92, 129, 145

kabul edilen “en az geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma ilkesi” gibi müesseseleri bünyesinde taşıyan ve şahsileştirmeye elverişli gelir üzerinden alınan vergiler, çağımızın en üretken, adil ve yaygın kamu geliri olarak kabul edilmektedir. Harcama vergileri, yeterince şahsileştirilemediği için, adil olmayan vergiler kategorisinde yer alırken; servet vergileri, mali amaçtan ziyade sosyal amaçlarla konulduğundan, toplam vergi gelirleri içinde önemli bir yer tutmamaktadır.¹⁴⁶

Gelirin ve servetin daha adaletli yeniden dağılımının gerçekleştirilebilmesi için mali güce göre vergilendirmeye yönelik tedbirleri daha yoğun bir şekilde kullanmak gerekir.¹⁴⁷ Geliri belli bir düzeyin altında olanlara devlet yardımı yapılabilmesi, lüks mallardan alınanlar dışında muamele ve özel tüketim vergilerinin hafifletilebilmesi, sosyal amaçlı vergi istisna ve muafiyetlerinin kapsamının genişletilebilmesi örnek olarak gösterilebilir. Maliye politikasının kendi içinde uyumlu bir şekilde uygulanması gerekir. Ancak böylece gelir dağılımının adaletli olması sağlanabilir.

Anayasa Mahkemesi kararlarında gelir ve servetin vergilendirme yoluyla adaletli olarak dağıtılması, yine vergilendirmede keyfiliği önlemek ve mükerrer vergilendirme gibi sıkıntılarla vergi mükelleflerini yüz yüze getirmemek açısından ön koşul olarak değerlendirilmiş, devlet ve mükellefler arasında adaleti, güveni ve vergi yükümlüleri arasında da vergilendirmede dengeyi sağlamanın önemine özellikle değinilmiştir. Bu açıdan bakıldığında vergilendirmede kişiler arası adaletin sağlanmasının, yine devlete güven ve suça eğilimin azalması için vazgeçilmez olduğu ortaya çıkmaktadır.

Türkiye’de günümüzde gözlemlenen durum, diğer ülkelerde mevcut ve serbest pazar ekonomisinin kaçınılmaz bir sonucu olarak, gelir dağılımındaki çarpıklığı ve adaletsizliği göstermektedir. Bu adaletsizlik 1980 ve sonrası yıllarda daha büyük boyutlara ulaşmıştır. Bunda sürekli varlığını hissettiren enflasyonun, ücretli ve ödemeden yoksun sosyal sınıflara yönelik vergi uygulamalarının, kamusal harcamaların vergi yerine yüksek faiz oranlı borçlanmalarla finanse edilmesi sürecine girilip buna süreklilik kazandırılmasının, 1/3 oranlarına varan bütçe

¹⁴⁶ Bkz. s: 49, dipnot 107

¹⁴⁷ Öncel – Kumrulu - Çağan, s:53

açıklarının, sosyal güvenlik kurumlarının öz kaynaklarının kurutulmasının, verimli yatırım harcamalarının yerine verimsiz, politik ve zengin bir azınlığa gelir aktaran transfer giderlerine öncelik verilmesinin, özelleştirme adı altında bazı ulusal değerlerin belirli kesimlerin kullanımına sunulmasının, istikrar ve toplumsal içerikten yoksun devlet bütçelerinin ve halkın geniş destek ve iradesiyle uyuşmayan iktidarlarca hazırlanıp dayatmacı bir şekilde yürürlüğe konan mali mevzuatın da etkisi bulunmaktadır.

V- SOSYAL DEVLETTE PLANLI KALKINMA VE VERGİLENDİRME

Sosyal adalet ve gelirin servetin yeniden dağılımı dışında planlı kalkınmayı gerçekleştirmek de sosyal devletin hedefleri arasındadır. Planlı kalkınma hedefi ile ulusal gelirin ve servetin adaletli dağılımını gerçekleştirmeye yönelik tedbirler geliştirmekte olan ülkelerde ikileme yol açmaktadır.

Sosyal adaleti gerçekleştirme ve gelirin yeniden dağıtılması yönünde alınacak tedbirler tasarruf ve sermaye oluşumuna, dolayısıyla kalkınmaya engel olabilir. Örneğin, sosyal adaletle ilgili vergi düzenlemeleri orta ve yüksek gelir sahiplerinin tasarruflarına ve yatırımlarına engel olurken, düşük gelir gruplarının daha fazla tüketimde bulunmalarına yol açarsa bu olumsuz sonuç kaçınılmaz olacaktır. Sosyal devletin en zor görevi bu çelişen hedefler arasında uygun bir dengeyi bulmaktır.¹⁴⁸

Başlıca yatırımları ve ihracatı geliştirme ve özendirmeyi, planlı kalkınmaya ilişkin vergi tedbirleri hedef almaktadır. En önemli düzenlemeler yatırım indirimi, hızlandırılmış amortismanlar, gümrük vergisinde muaflık ve istisnalar, turizm istisnaları vb. düzenlemelerdir. Mali güce göre vergilendirme ilkesi ile gelir ve servet dağılımı, bu tedbirlerden genellikle sadece yüksek gelir sahipleri yararlandığından olumsuz etkilenir.

¹⁴⁸ Öncel – Kumrulu - Çağan, s:53

VI- SOSYAL DEVLET İLKESİNİN VERGİLENDİRME YETKİSİNİ SINIRLANDIRMADA HUKUKİ DEĞERİ

Sosyal devlet ilkesinin, vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasında ne ölçüde hukuki bağlayıcılığa sahip olduğu, bu ilkenin kendi içinde taşıdığı ilişkiler nedeniyle önem kazanmaktadır. Sosyal devlet ilkesi, hukuk devleti ilkesine göre hem daha az belirli ölçütlere dayanmakta, hem de siyasal tercihe daha çok yer vermektedir. Bununla beraber, sosyal devlet ilkesinin hukuki değer taşımadığı sonucuna varmamak gerekir. Yasa koyucu, vergi sistemini düzenlerken mali güce göre vergilendirme yönergesine uyacak ve kişilere mali güçlerini aşan ölçüde vergi yükü yüklemeyecektir.¹⁴⁹

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğunu belirten hükümle birlikte, mali güce göre vergilendirme ilkesi yasama organına yüklediği olumlu ödev açısından yön gösterici değere sahiptir. Yasa koyucu kişilere mali güçlerini aşan ölçüde vergi yükü yüklediğinde, Anayasa Mahkemesi tarafından anayasaya aykırılık gerekçesiyle iptal edilebilecektir. Sosyal devlet ilkesi çerçevesinde devletin gideceği kamu yararına ağırlık verilirken, kişisel yararın adaletsiz, haksız ve ölçsüz bir biçimde zedelenmemesine dikkat edilmesi gerekmektedir.

Mali güce göre vergilendirme ilkesinin hukuki değeri ile ilgili bir diğer mesele de sosyal amaç taşımayan vergi istisna, muafiyet ve indirimlerinin Anayasa'nın sosyal devlet ilkesi ve 73. maddesi ile ne derece örtüşebileceğidir. Bu vergi teşvik tedbirlerinden daha çok yüksek gelirliler yararlanabileceğinden mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık söz konusu olacaktır. Ama teşvik tedbirleri sosyal refah devletinin planlı kalkınmayı gerçekleştirme hedefiyle ilgili olduğundan anayasaya aykırı sayılmaması gerekir. Anayasa Mahkemesi her somut olayı kendi özellikleri çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirmelidir. Mesela inşaat sektöründe lüks konut inşaatını özendirici vergi kolaylıkları sağlanması durumunda, bu düzenleme sosyal devletin sosyal adalet hedefine ve mali güce göre vergilendirme ilkesine açıkça aykırı olduğundan iptal edilebilmelidir.

¹⁴⁹ Öncel – Kumrulu - Çağan, s:54

Mali güce göre vergilendirme ilkesine göre, gelirin ve servetin yeniden dağılımı konusunda yasa koyucunun takdir yetkisi daha serbest ve geniştir. Vergilendirme yetkisini gelirin servetin yeniden dağılımında kullanırken yasa koyucu, temel hak ve özgürlüklerin sınırlarına dikkat etmek, ölçülü davranmak zorundadır. Aksi takdirde hukuk devleti ilkesinin ihlal edilmesi olasılığı baş gösterecektir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DİĞER VERGİLENDİRME İLKELERİ:

I-AYIRMA İLKESİ:

Kişilerin gelir ve servet düzeyleri birbirinden farklı olduğundan, vergi yükünün mükellefler arasında, ödeme güçleri dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir. Bu gereğe uyulduğunda herkesin ekonomik gücü ile orantılı olarak vergi ödemesi sağlanmış olmaktadır.

Vergi ödeme gücü kavramı, kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamının asgari düzeyde sürdürmeye yetecek gelir düzeyinin üzerindeki kısmı ifade etmektedir. Vergi ödeme gücüne ulaşmak istenilmesinin amacı, vergi yükünün adil dağıtılması ve gelir dağılımında adaletin sağlanmasıdır.¹⁵⁰

Ayırma ilkesi, ilk kez 1907 yılında İngiltere’de uygulamaya konulmuş olup, sonraki yıllarda tüm ülkelerin vergi sistemlerinde yerini almıştır.¹⁵¹

Ayırma prensibi açısından gelir, emek gelirleri, sermaye gelirleri ve emek – sermaye karışımı muhtelif gelirler olmak üzere üçe ayrılır.

Ayırma prensibi, miktarlarının eşit olması halinde sermayeden sağlanan gelirlere, emekten sağlanan gelirlere nazaran daha yüksek oranların uygulanmasını öngörmektedir. Ayırma prensibini savunanlar sermaye gelirlerinin emek gelirlerine oranla daha sağlam, daha devamlı ve istikrarlı bir karaktere sahip olduğunu savunmaktadırlar. Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma imkanları da emek gelirleri ile sermaye gelirlerinde eşit değildir. Emek sahibi, kendi arzusuyla gelirini artırma imkanına sahip değildir. Oysaki, sermaye sahibi dilerse sermayesinden ayrı olarak emeği ile de gelir sağlayabilir.¹⁵²

¹⁵⁰ Saraçoğlu Fatih, Ayırma İlkesinin Tanımı, Vergi Sistemlerinde Ayırma İlkesine Yer Verilme Nedenleri ve Uygulama Şekilleri (http://w3.gazi.edu.tr/web/fatih/saracoglu/dosyalar/Akademik-calismalar/makaleler/makale_6pdf., e.t: 11..06.2007)

¹⁵¹ Edizdoğan, s: 246

¹⁵² Sönmez - Ayaz, s:123

Emek sahiplerinin sermaye sahiplerine karşı vergi yoluyla korunması, sosyal sınıflar arasında denge ve eşitliğin sağlanabilmesi için de gereklidir.

Ayırma ilkesi, eşit gelir elde edenlerin eşit vergilendirilmesi biçiminde formüle edilen yatay adalet ilkesine aykırı olmasına karşın, sosyal adaleti sağlamadaki etkinliği nedeniyle savunulmaktadır. Emek gelirin elde edilmesinin güç olması (Devlet borç aldığı sürece sermaye geliri, tahvil ve bono faizi olarak kolayca ve risksiz bir biçimde elde edilirken, emek geliri sahibinin işsizlik, iş kazaları ve ölüm nedeniyle gelir elde edebilme yeteneği son derece zayıftır), sermaye ve yatırım mallarının kolayca yenilenebilmesi, sermaye gelirin devamlı olması dolayısıyla sermaye geliri sahibinin gelirini güven içinde harcaması ve sermaye geliri sahiplerinin siyasal karar alma mekanizmasının işleyişini kolayca kontrol edebilmeleri ayırma ilkesini savunanların üzerinde durdukları başlıca konulardır. Buna karşılık günümüzde süreklilik, sağlamlık ve istikrar özelliklerinin, emek gelirleri için de var olduğu ileri sürülerek, artan oranlı bir vergi tarifesinin var olduğu bir vergi sisteminde ayrıca ayırma ilkesine yer olmadığı görüşü de savunulmaktadır. Ayırma ilkesine karşı çıkanlar, bu ilkenin yüksek farklılaştırılmış oranlarla uygulanmasıyla, yatırımlara kanalize edilmesi gereken tasarrufları azaltacağı, böylece tasarruflardaki artışın ekonomik kalkınma hızını artırdığı bir durumda, ayırma ilkesinin kalkınma çabalarını olumsuz yönde etkileyebileceğini, öte yandan bu ilkeye göre sermaye gelirlerine uygulanacak yüksek vergi oranının yatırımcıları etkileyecek riskli yatırımlardan kaçmalarına yol açacağını savunmaktadırlar. Ayırma ilkesi en az geçim indirimi ve artan oranlılık kadar yaygın bir kullanım alanı bulamamıştır.¹⁵³

Gelir vergisinin yanı sıra çok çeşitli servet ve sermaye vergileri günümüzde bütün ülkelerde mevcuttur. Sermayeden elde edilen gelir, gelir vergisi kadrosunda vergilendirilirken, diğer gelir kategorilerinden yüksek oranlar uygulamak adil ve haklı bir davranış değildir. Fedakarlıkta eşitlik ve adalet prensibine aykırıdır.

¹⁵³ Edizdoğan, s: 246

Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında; *“.....Farklı nitelikteki gelirlerin ayrı vergilendirme yöntem ve oranlarına tabi tutulması, vergi adaletinin sağlanması için gereklidir. ücret gelirlerine uygulanacak tevkifat oranları ve bunlarda yapılabilecek indirme ve yükseltme sınırlarının stopaja tabi diğer gelir unsurlarının tevkifat oranlarından ve değiştirme sınırlarından farklı tutulmasında Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına herhangi bir aykırılık yoktur.”*¹⁵⁴ denilerek ayırma ilkesine atıf yapılmıştır.

Ayırma ilkesi, herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımının sağlanması amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanılan tekniklerden biridir. Anayasa Mahkemesi ayırma ilkesini cari kılan yöntemleri şu şekilde ifade yoluna gitmektedir:

*“Ücret geliri elde edenlerin vergi iadesinden yararlanma hakları yerine 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun, 63. madde birinci fıkrasına 3946 sayılı Kanunla eklenen 5 numaralı bent hükmü ile getirilen özel gider indiriminin, vergisel olarak iki anlamı bulunmaktadır. Bunlardan birincisi özel gider indirimi yalnızca ücret gelirleri için öngörülmüş olduğundan ayırma kuramının bir uygulaması niteliğinde olmasıdır. İkincisi ise, Vergi İadesi Hakkında Kanunun amacı ile paralellik gösteren belge düzenine yerleşmesine sağlayacağı katkıdır.”*¹⁵⁵

*“.....Sermaye iratlarının, ücretlere göre farklı vergilendirilmesi en az geçim indirimi, artan oranlı (müterakki) vergilendirme gibi uygulamalar vergi yükünün adalete uygun ve sosyal amaçlı dağıtımının araçlarıdır. Yasa koyucu, anayasal kurallara uymak koşuluyla, gelir, servet ya da harcamanın vergilendirilmesinde konulara, nitelik veya miktarlara göre kimi değişik ölçütler getirebilir; gelirin unsurlarına ve miktarına göre ayrı ayrı yükümlülükler ve oranlar belirleyebilir.”*¹⁵⁶

¹⁵⁴ Any. Mah. 19.03.1987 tarih, 1986/5 E. – 1987/7 K. (www.anayasa.gov.tr., e.t: 02.02.2008)

¹⁵⁵ Any. Mah., 18.06.2003 tarih, 2001/373 E.-2003/67 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.08)

¹⁵⁶ Any. Mah. 06.07.1995 tarih, 1994/80 E. – 1995/27 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.08)

II-VERGİNİN GERÇEK GELİR ÜZERİNDEN ALINMASI İLKESİ

Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği tasarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır.¹⁵⁷

Gelirin bir kişiye atfedilebilir olması, gelirin ana özelliklerinden biridir. Dönemsel olması ise ikinci özelliğidir. Vergilemede esas alınan gerçek kişiye ait gelirin bir yıllık tutarıdır. Bir yıllık dönem olarak Gelir Vergisi Kanunu takvim yılını esas alır. Ancak diğer ücretlerin vergilendirilmesinde, yıllık dönem bütçe yılı olarak esas alınmıştır. Şimdi takvim ve bütçe yılı paralel olduğundan diğer ücretlerde de vergilendirme dönemi takvim yılı olarak esas alınmaktadır.

Vergilendirmenin bazı belirtilere göre değil, gerçekleştirilen gelir tutarı üzerinden yapılması esasen gerçek gelirle anlatılmak istenendir. Gelirin elde edilmesi de ayrıca gereklidir. Elde etme, gelir vergisinde vergiyi doğuran olay elde etmedir. Bu açıdan vergilemede bir gelir unsurunun ne zaman elde edilmiş olduğunun tespiti önem taşımaktadır.

Gelirin elde edilmesi bakımından temelde ticari ve zirai kazançlarda tahakkuk esası, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarında tahsil esası olmak üzere iki esasa dayanılmaktadır. Diğer kazanç ve iratlarda ise tahsilat esası geçerli olur.

Anayasa Mahkemesi'nin birçok kararında hayat standardı esasının anayasaya aykırı yönlerinden hareketle gelirin gerçekliği prensibi vurgulanmaktadır:

“.....Çağdaş aygıtlarla donanan, değişik konumda ve ek ödemelerle akçalı güçleri desteklenen denetim elemanlarına sahip Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın gerçek geliri saptayıp vergisini tam olarak salıp toplamada uygar, hukuksal ve demokratik çözümlere yönelmesi gerekir. Vergi ödeme, bir yakınma değil yurttaşlık niteliğini dokuyan, kıvanç duyuran bir görev nedeni olmalıdır. Yükümlüyü bıkırtıp soğutan, çalışmaktan vazgeçiren, ödeme güçlükleri ve eşitsizliklerle üzen uygulamalardan kaçınılarak mali güce uygun vergiyi saptama, modern yöntemlerle toplama olanakları, hukuk içinde ulaşılabilecek bir aşamadır.

¹⁵⁷ Sönmez - Ayaz, s:126

Yükümlünün mali gücünü göz ardı ederek, hayat standardı esasını belirleyen tutarları, vergi matrahının saptanmasında ölçü olmaktan çıkarıp matrah düzeyine getiren değişiklik yerinde değildir.....Önceki durumda, yükümlülerin gerçek kazancının ortaya çıkarılması ve gerçek gelirin vergilendirilmesi ilkesinden kalkarak varsayıma dayandığı için, gerçek gelirin saptanmasında vergilendirilmiş başka gelirler ya da vergiye bağlı olmayan gelirlerin bulunması durumunda hayat standardı esası uygulanmayarak gerçek gelirle vergi arasındaki bağ koparılmazken, şimdiki durumuyla bu ilkeden vazgeçilerek gerçeğin bulunması yolu kapatılmış ve hayat standardı esası, vergilendirilmiş başka gelirleri ya da vergiye bağlı olmayan gelirleri gözetmeyen, yükümlüye açıklama ve kanıtlama hakkı tanımayan bir nitelik almıştır.”¹⁵⁸

“.....Vergi yükümlüsünün mali gücüne göre vergilendirilebilmesi için, gerçek gelirin saptanması gerekir. Vergi sisteminin, ilkeleri, kuralları ve unsurlarıyla istikrarlı ve düzenli olması ve bu düzenin korunması asıl olup, yasa koyucu da anayasal ilkeler çerçevesinde bunu sağlamakla ve kurallarını koymakla yükümlüdür.....Vergilendirmenin temelinde gerçek gelirin vergilendirilmesinin bulunduğu ve bunun gerçekleştirilmesine en uygun usulün de gerçek usul olduğu göz önüne alındığında yasa koyucunun, daha basit ve gerçek usulün kimi gereklerinin yerine getirilmediği bir usule geçişi yasaklamasının, vergilemede düzen ve istikrarı sağlama ve koruma temel amacına yönelik olduğu anlaşılmaktadır.”¹⁵⁹

“.....Mükellefin yaşam ve harcama seviyesi yüksek, beyan ettiği geliri hayat standardı esasına göre hesaplanan tutardan düşük ise, ödenmesi gereken verginin matrahı bu sistemle gerçek gelirin uygun hale getirilmektedir. Bu itibarla, bir ölçüde varsayıma dayanan hayat standardı esasının haksızlık aracı olmaması için öze uygun yani vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetine uygun donelerle bu esasın desteklenmesi gerekir. Diğer taraftan da vergi hukukunun neredeyse her alanında yer alan istisnalar, muafiyetler, indirimler

¹⁵⁸ Any. Mah. 07.11.1989 tarih, 1989/6 E. – 1989/42 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.08)

¹⁵⁹ Any. Mah., 27.09.2006 tarih, 2002/133 E.-2006/91 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

gibi kalemlerin getiriliş amacına çatışmayacak ve toplumdaki adalet düşüncesini rencide etmeyecek dengelerin de gözetilmesi gerekmektedir.”¹⁶⁰

“Mükelleflerin elde ettikleri gelirlerden vergilendirilmiş olan vergi veya vergi dışı bırakılmış bulunan bir kısmının hayat standardı esası uygulanmak suretiyle tekrar vergilendirilmesinin mükelleflerin malî güçlerini aşan bir vergi yüküyle karşı karşıya bırakılmaları sonucunu doğuracağı ve bunun da sosyal devlet ilkesine aykırı olacağı kuşkusuzdur. Keza açıklama hakkına kısmen yer verilmesi halinde de daha önce vergilendirilen bir gelirin yeniden vergilendirilmesi, vergi dışı bırakılan gelirin ise dolaylı yoldan vergilendirilmesi sonucunun doğacağı açıktır. Öte yandan, bir kısım gelir açıklamalarına kapalı tutulan hayat standardı esasının gerçek gelire yaklaşma olanağını kaldıran bir haksızlık aracı haline geleceği, böylece vergi adaletinin sağlanması için gerçek gelirle vergi arasında olması gereken uyumlu bağın kopacağına duraksamaya yer yoktur. Oysa hayat standardı esasının varlık nedeni gerçeğin bulunmasına yardımcı olmasıdır. Bu itibarla gerçeğin bulunması mümkün iken, varsayıma dayanılması hukuka uygun sayılamaz.”¹⁶¹

“Hayat standardı esasının Anayasa’ya uygun olabilmesi için belirtilen gelir açıklanması ya da kanıtlanmasına mutlaka yer verilmesi gerekir. Anayasa Mahkemesi kararlarında bu ilkeyi gözeterek gelir açıklamasına tam olarak yer veren yasal düzenlemeleri Anayasa’ya aykırı bulmamış, gelir açıklama hakkına yer vermeyen yasal düzenlemeleri ise iptal etmiştir. Yükümlülerin ticari ya da serbest meslek kazançlarının, vergilendirilmiş ya da vergi dışı bırakılmış bir kısım gelirlerinin hayat standardı çerçevesinde tekrar vergilendirilmesi bunların malî güçlerini aşan vergi yükümüyle karşı karşıya bırakılmaları sonucunu doğurur ki, bu sosyal devlet ilkesi açısından savunulamaz.”¹⁶²

¹⁶⁰ Anayasa Mah.,11.06.2003 tarih, 2001/375 E.-2003/61 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

¹⁶¹ Anayasa Mah.,05.05.1998 tarih,1996/43 E.-1998/13K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

¹⁶² Anayasa Mah.,12.11.1991 tarih,1991/7 E.-1991/43 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

İncelemiş olduğum Anayasa Mahkemesi kararlarında da anlaşıldığı üzere, vergilendirmede asıl olan kişinin gerçek gelirinin tespiti ve yapılacak vergilendirmede adaletin sağlanmasıdır. Bu açıdan bakıldığında yakın geçmişte yürürlükten kaldırılan hayat standardı esas bu ilkenin öneminin vurgulanmasında en iyi örnektir. Kişinin gerçek gelirinin tespitinde hayat standardı esasında olduğu gibi sabit göstergelere bakılması öncelikle kişiler arasında vergi adaletinin sağlanmasına yadsınamaz bir darbe vurmakta, bu da vergi yükümlülerinin devlete olan güvenini yitirmesine ve daha öncede belirtmiş olduğum gibi, vergi suçlarına eğiliminin artmasına neden olmaktadır. Vergi sistemimizde adaletin sağlanması için daha pek çok yol almamız gerektiğini de göz önünde bulundurursak kişilerin gerçek gelirlerine ulaşılmasında daha gerçeğe yakın sonuçlar verecek, daha da önemlisi kişiler arası adaletin sağlanmasına hizmet edecek yöntemler kullanılmalıdır.

III-VERGİLENDİRMEDE UYGUNLUK İLKESİ

Vergiler mükellef ve hazine bakımından en uygun zamanlarda alınmalıdır. Bu prensip, hem mükellefi hem de hazineyi gözetten bir uygulamayı öngörmektedir. Genellikle vergilerin tahsil zamanları bir mali yılın içine yayılmıştır. Bu suretle, bütün gelir tahsilatı bir ay içinde toplanma yerine çeşitli aylara dağıtılmıştır. Bu durumun, vergi toplayan daireler yönünden hizmeti bütün bir mali yıla yayma gibi bir faydası vardır; ayrıca mükellefler de tahsil sürelerini önceden bileceklerinden ödeme için hazırlıklı olabilmektedirler.¹⁶³

Vergi sosyal ve ekonomik nitelikte bir olgudur. Vergiyi, toplumun sosyal yapısına uydurmak, bireysel ve ulusal ekonomiyi hırpalamayarak istenilen geliri almak esas amaçtır. Vergi, toplumun geliri üzerinden alınan bir kısım olduğu için bununla ekonomik ve sosyal yapı arasında sıkı bağlar bulunması çok doğaldır. Bütün üretimlerin masrafına girecek olan vergi herhalde bir takım sınırlamaları ve sıkıntıları beraberinde getirecektir.¹⁶⁴

¹⁶³ Özer, s:72

¹⁶⁴ Sönmez - Ayaz, s:131

Vergi kamu alacağı olduğuna göre, kamu alacağının zamanında tahsili, vergi taksitlerinin vergi yükümlüsüne uygun gelecek zamanlara göre tespiti bakımından önemlidir.¹⁶⁵

Şikayetsiz ve sınırsız vergi olamaz. Asıl hedef mümkün olduğunca tazyiki azaltmak ve ızdırapları hafifletmektir. Aksi takdirde, tüketicinin, üreticinin ve işçinin cesaretini kırarak işlere, gelişmeye zarar verme tehlikesi baş gösterecektir. Anayasa Mahkemesi kararında da bu husus “.....Anayasa’nın 49. maddesinde, *çalışmanın herkesin hakkı ve ödevi olduğu belirtilmiş, devlete çalışanların yaşam düzeylerini yükseltmek, çalışma yaşamını geliştirmek için çalışanları korumak, çalışmayı denetlemek ve işsizliği gidermeye elverişli ekonomik bir ortam yaratmak için gerekli önlemleri almak ödevi verilmiştir. Devlet, kişinin çalışma hakkını kullanabilmesi için iş alanında gerekli önlemleri alacak ve sınırlamaları kaldırarak görevini yerine getirecek, bireyde çalışarak topluma yük olmaktan kurtulacaktır. Vergi ödeme, kişiyi çalışmaktan vazgeçiren bir yakınma nedeni olmamalıdır.*”¹⁶⁶ vurgusuyla gözler önüne serilmiş, bir başka kararda da “.....Çalışmanın bir hak olduğu noktasından hareket edilerek, devletin çalışma imkanlarını, başka deyişle iş alanlarının dengeli gelişmesi için gerekli tedbirleri alması temel ödevleri cümlesindendir....”¹⁶⁷ ifadeleriyle uygunluk ilkesine atıf yapılmaya çalışılmıştır.

Büyük bir kısım itibariyle genel refah hep üretime bağlı olduğundan sosyal ekonomik noktaları dikkate almayan vergiler, toplumda huzursuzluk yaratırlar. Bu nedenle verginin adil ve verimli olmasının yanında ekonomik ve sosyal yapıya uygun olarak alınması da temel bir gayedir.

Büyük bir kısım itibariyle genel refah hep üretime bağlı olduğundan sosyal ekonomik noktaları dikkate almayan vergiler, toplumda huzursuzluk yaratırlar. Bu nedenle verginin adil ve verimli olmasının yanından ekonomik ve sosyal yapıya uygun olarak alınması da temel bir gayedir.

¹⁶⁵ Türk, s:138

¹⁶⁶ Any. Mah. 12.11.1991 tarih, 1991/7 E. – 1991/43 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.08)

¹⁶⁷ Any. Mah. 07.11.1989 tarih, 1989/6 E. – 1989/42 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.08)

IV-EŞİTLİK İLKESİ

Eşitlik ilkesi, 1961 Anayasası'nın 12., 1982 Anayasası'nın 10. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi ödevinin düzenlendiği 61.(1961) ve 73.(1982) maddelerinde eşitlik ilkesine doğrudan yer verilmemiştir.

1961 Anayasası'nın "Eşitlik" başlıklı 12. maddesinde;

"Herkes dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrımı gözetilmeksizin, kanun önünde eşittir.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz." şeklinde iki fıkra halinde yer alan düzenleme, 1982 Anayasası'nın 10. maddesinin metninde, "Kanun önünde eşitlik" başlığı altında;

"Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep vb. sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar." şeklinde üç fıkra olarak yer almış; bu düzenlemeye, 07.05.2004 günlü, 5170 sayılı yasa ile "Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür." şeklindeki hüküm eklenmiştir.

"Eşit durumdakilerin eşit vergi yükümüne tabi olması" şeklinde de niteleyebileceğimiz vergide eşitlik ilkesi incelendiğinde, bunun biri hukukî, biri de malî olmak üzere iki yönü bulunduğu görülür. Eşitlik ilkesinin hukukî yönü, "Vergi kanunu önünde eşitlik"i ifade eder. Malî yönü ise, ödeme gücünde eşitliğe ilişkindir. Vergi kanunu önünde eşitlik, vergilerin kanuniliği ve eşitlik ilkeleriyle özdeşleşmektedir.¹⁶⁸

Eşitlik ilkesi adalet ilkesinin tamamlayıcısıdır.¹⁶⁹ Vergilemede eşitlik ilkesi, mükelleflerin vergi ödeme güçlerini dikkate almak suretiyle vergilendirilmesidir. Bu ilkenin vergilemede adaleti sağlama açısından çok büyük bir önemi bulunmaktadır. Bu ilke, genel vergi yükünün toplumu oluşturan kişiler

¹⁶⁸ Bkz. s: 14, dipnot 32, 77

¹⁶⁹ Bkz. s: 62, dipnot 137

arasında mükelleflerin kişisel, ailevi ve ekonomik durumlarına göre dengeli bir şekilde dağıtılmasını gerekli kılmaktadır.¹⁷⁰

Vergide eşitlik kavramı göze ve kalbe hoş görünen bir kavram olmakla birlikte, eşit olmayan bireylere eşit yükün nasıl dağıtılabileceği önemli bir sorundur. Bu konudaki “klasik” görüşler üç tanedir:

1. Eşit Fedakarlık Görüşü;

Bu görüşe göre; herkes eşit “miktarda” fedakarlık yapmalıdır. Bireylerin durumunun farklılık arz etmesi dikkate alınmamalıdır. Gerçek eşitlik budur.

2. Eşit Oranlı Fedakarlık Görüşü;

Bu görüşe göre; herkes eşit “oranda” fedakarlık yapmalıdır. Bireylerin durumu, fedakarlık meblağının belirlenmesinde dikkate alınmalıdır. Gerçek eşitlik budur.

3. Minimum Fedakarlık Görüşü;

Bu görüşe göre; mükellefler arasındaki eşitlikten çok, verginin, toplum tarafından bir bütün olarak yüklenildiği dikkate alınmakta, verginin varlık veya gelirin “daha az faydalı, marjinal” birimlerinden alınması gerektiği kabul edilmektedir. Deyim yerindeyse, gerçek eşitlik kolay paradan çok vergi alınması ile sağlanır.¹⁷¹

Yukarıda belirtmiş olduğumuz eşitlik görüşleri, tüm vergi yapılarının belirlenmesinde dikkate alınmakta, hatta vergilerin birçoğunda bu üç kriterin aynı anda uygulama alanı bulduğu görülmektedir.

Vergilerin tarihi gelişimi boyunca maliyecilerin üzerinde en fazla durdukları konulardan biri, adil bir vergi sistemin kurulmasıdır. Adil bir vergi sisteminin amacı, kamu hizmetlerini gerçekleştirmek üzere alınacak vergilerin toplumu oluşturan kişiler arasında hak ve adalete uygun bir şekilde dağıtılmasıdır.

¹⁷⁰ Aktan Can, Sosyal Vergileme İlkeleri (www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/digeryazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri, e.t:11.06.2007)

¹⁷¹ Çetinkaya Oğuz, Çetinkaya Hukuk, Vergi Hukukunda İlkeler (www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/Vergi%20Hukukunda%20%C4%B1lkeler.pdf, e.t:05.09. 08)

Adil olarak hazırlanmış vergi kanunlarının uygulama bakımından da adalete ters düşmeyecek etkinlikle uygulanması gerekir.¹⁷²

Adalet, kişisel değer kazanan değer yargılarına dayanan subjektif bir kavramdır. Bu sebeple, dönemden döneme olduğu gibi, kişiden kişiye de değişmekte, bundan dolayı da üzerinde kesin bir görüş birliğine varılamamaktadır. Kuşku yoktur ki, adil bir vergi sistemi istenilen bir özelliktir. Adalet, sadece ahlaki bir norm değildir, aynı zamanda pratik bir ihtiyaçtır. Çünkü verginin yükümlüler bakımından kabul edilebilirlik özelliği taşıması için, adil olma niteliğine de sahip olması gerekir. Bir toplumun tamamının üzerinde birleştiği husus, devlet faaliyetlerinin maliyetine herkesin eşit bir şekilde katılmasıdır.

Vergide eşitlik ilkesi, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa’da öngörülen verginin mali güce göre ödenmesi, herkesin vergi ödemesi ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır.¹⁷³

Anayasa Mahkemesi eşitliği, aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı kurallara, değişik hukuksal durumda olanların değişik kurallara tabi tutulması biçiminde formüle ederken, aynı durumda olanların –eşit olanların- haklı nedene dayanarak farklı kurallara tabi tutulmasını da eşitliğe aykırı bulmaz. Altı çizilmesi gereken iki kavram; “aynı”lığın ya da “farklı”lığın ölçüsü, “hukuksal durum” olurken, “farklı hukuksal durum”un ölçüsü de “haklı neden”dir.¹⁷⁴

AYM’nin, eşitsizlik iddiası ile önüne gelen yasalarda, ayrıcalıklı duruma getirmenin haklı nedeni olarak kabul ettiği durumları şöyle tespit ediyoruz:

- Hukuksal yapı veya nitelik farklılığı,
- Vergi konusunda nitelik farklılıkları,
- Kamu yararı,

¹⁷² Edizdoğan, s:230

¹⁷³ Gedik Gülşen, Anayasanın 73.Maddesi Kapsamında Verginin Yasallığı İlkesinin Değerlendirilmesi (www.hukukrehberi.net/Details.aspx?id=25, e.t: 11.06.2008)

¹⁷⁴ Saban, s: 54

• Mali politika, sosyal ve ekonomik kimi teknik gerekler.¹⁷⁵ Kişiler arasında olabilecek haklı farklılıklara değinen birden çok Anayasa Mahkemesi kararı bulunmaktadır:

“ Anayasa'nın amaçladığı eşitlik, eylemli değil, hukuksal eşitliktir. Bu nedenle, eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olması anlamına gelmez. Ancak dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilerek eşitsizliğe yol açılması mutlak anayasal yasak kapsamındadır. Bunun dışında kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmaları, eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Durum ve konumlardaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirir. Özelliklere, ayrılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil geçerli kılar..... ”¹⁷⁶

“Anayasa'nın 10. maddesine göre Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar. Kanun önünde eşitlik ilkesi hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı, birbiriyle aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasının ve ayrıcalıklı kişi ve toplulukların yaratılmasının engellenmesidir.....Yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez.”¹⁷⁷

Anayasa Mahkemesi kararlarında sadece vergilendirme aşamasında değil, vergilere ilişkin suçlara verilecek cezalarda da eşitlik ilkesinden haklı farklılıklar nedeniyle ayrılmasının mümkün olabileceğinin vurgulandığı gerçeğine burada değinilmesi gerekmektedir: “....Kimilerinin Anayasa'nın 13. maddesinde öngörülen nedenlerle değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz.....Kamu hizmetlerinin aksatılmadan yerine getirilebilmesi için vergi

¹⁷⁵ Bkz., s:1, dipnot 1

¹⁷⁶ Any. Mah. 06.06.1991 tarih, 1991/35 E. – 1991/13 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.08)

¹⁷⁷ Anayasa Mah., 12.05.2004 tarih, 2003/106 E.-2004/59 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

borcunun zamanında ve noksansız ödenmesi gerekir. Vergi yasaları gereklerinin zamanında ve öngörülen kurallara uygun biçimde yerine getirilmesi ve böylece yasaların etkinliğinin sağlanması amacıyla, vergi kaçakçılığı suçuna verilen cezaların paraya çevrilmesinde kısa süreli hürriyeti bağlayıcı cezalarda uygulanacak ceza ve önlemleri belirleyen 647 sayılı Yasa'nın 4. maddesinden farklı kurallar konulmasında, Anayasa'nın 10. maddesindeki eşitlik ilkesine aykırılık yoktur.”¹⁷⁸

“Kaçakçılığa teşebbüs nedeniyle belirlenen hapis cezasının paraya çevrilmesine hükmolunması durumunda uygulanacak 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın 360. maddesinin ikinci fıkrası ile kısa süreli hürriyeti bağlayıcı cezalar yerine uygulanabilecek ceza ve önlemleri belirleyen Cezaların İnfazı Hakkında 647 sayılı Yasa'nın 4. maddesinde, suçların nitelik, kapsam ve cezalandırmadaki amaç gözetilerek farklı kurallar konulmuştur. Bu yönden yasa koyucunun para cezasının ağırlaştırılmış biçimiyle kişide yaratacağı korkutuculuk ve caydırıcılıktan toplum adına yararlanmayı düşünerek, özgürlüğü bağlayıcı cezanın, para cezasına çevrilmesinde ayrı kural kabul etmesinin eşitlik ilkesine aykırı bir yönü yoktur.”¹⁷⁹

Sınıflandırma problemini, kimlerin farklı durumda ya da kimlerin aynı durumda olduğu ortaya çıkarmaktadır. Farklı olanların farklı sınıflandırılmaması veya benzer koşullarda olanların farklı sınıflandırılması eşitlik ilkesinin ihlaline sebebiyet verecektir. Benzer durumda olanların farklı sınıflandırılmasında ise, haklı nedenin varlığı aranacak, olmaması halinde ise, aşağıda yer alan Anayasa Mahkemesi kararlarında belirtildiği gibi eşitlik ilkesinin ihlali olarak nitelendirme yapılacaktır;

“Aynı vergilendirme döneminde vergi ziyai suçu işleyen mükelleflerin, idarenin farklı zamanlarda yapacağı vergi incelemeleri sonucu bulunan matrah farkları üzerinden yapılan ikmalen ve re'sen tarhiyatlara, Bakanlar Kurulu tarafından enflasyon oranlarına göre değiştirilen gecikme faizleri uygulanarak bulunan vergi ziyai cezası miktarlarından, gecikme faizinin yüksek

¹⁷⁸ Anayasa Mah., 11.05.1999 tarih, 1999/6 E.-1999/13 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

¹⁷⁹ Anayasa Mah., 24.10.1991 tarih, 1991/38 E. - 1991/38 K., 27.09.1988 tarih, 1988/7 E. - 1988/27 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

*olduğu dönemde adına vergi-ceza ihbarnamesi düzenlenen kişinin ödeyeceği vergi ziyai cezası miktarı diğer mükelleflere nazaran gecikme faizi oranlarına göre daha yüksek miktarlarda olabilecektir.....Aynı hukuksal durumda olan kişilerin, aynı tarihte vergi ziyasına sebebiyet vermeleri durumunda, vergi inceleme dönemlerinin farklı olması nedeniyle değişik gecikme faizi oranları uygulanarak bulunan farklı vergi ziyai cezalarını ödemek zorunda bırakılmalarının, Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen "Kanun önünde eşitlik" ilkesine aykırı olduğu kanaatine varılmıştır."*¹⁸⁰

*"Ek gelir kaynağı yaratmak amacıyla, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri gibi vergi mükelleflerine de mükellefiyet getirmeden, sadece motorlu taşıt sahiplerine vergi getirilmesi, Anayasa'nın 10 uncu maddesindeki eşitlik ilkesine aykırıdır. Taşıt vergisi mükellefleri ile diğer vergi mükellefleri arasında, vergi yükünün dağılımı bakımından mali güce göre kurulması gereken eşitlik bozulmuştur.....Aktifinde herhangi bir üretim veya iş aracı olan gelir vergisi mükellefinden ek vergi alınmazken, aktifinde ticari araç bulunan ve hatta tek geçim kaynağı basit bir nakliye aracı olan vergi mükellefinden ek vergi alınmaktadır. Bu durum, taşıt vergisi mükellefleri ile diğer vergi mükellefleri arasında, vergi yükünün dağılımı bakımından mali güce göre kurulması gereken eşitliği, taşıt vergisi mükellefleri aleyhine bozmuş; aynı zamanda Anayasa'nın 10 uncu maddesinde yer alan kanun önünde eşitlik ilkesine de aykırı bir görünüm yaratmıştır."*¹⁸¹

"Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesinde yapılan değişiklikler; mükelleflerin ödeme gücünü esas almak suretiyle mevcut adaletsiz yapıyı değiştirmedeği gibi, kimi yönlerden daha da adaletsiz bir durumun ortaya çıkmasına neden olmuştur. Yapılan düzenlemeyle, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun (I) sayılı tarifesinde yer alan otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri ile motosikletlerin vergilendirilmesindeki net ağırlık uygulamasına son verilmekte, motor silindir hacmi ve yaş esasını baz alan bir vergi uygulaması

¹⁸⁰ Anayasa Mah., 06.01.2005 tarih, 2001/3 E.-2005/4 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

¹⁸¹ Anayasa Mah., 07.10.2005 tarih, 2003/73 E.- 2005/23K.(Y.D.) (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

getirilmektedir....Taşıtın motor silindir hacmi arttıkça ödenecek motorlu taşıtlar vergisinin tutarı da artmakta; taşıtın yaşı büyüdükçe ödenecek motorlu taşıtlar vergisinin tutarı azalmaktadır. Taşıtın motor silindir hacmi ve yaşı ise, verginin konusunu oluşturan taşıtın değerini, yani servet unsurunun değerini doğrudan doğruya yansıtmamaktadır. Aynı silindir hacmi ve yaştaki, değeri birbirinden çok farklı taşıtlar için aynı verginin öngörülmesi, eşitlik görünümünde fakat aslında Anayasa'nın eşitlik ilkesine aykırı bir durumun ortaya çıkmasına neden olmaktadır.”¹⁸²

Anayasa Mahkemesi'nin incelemiş olduğumuz kararlarında da dikkat çektiği üzere, mali güce göre vergilendirme ilkesinin uygulanabildiği ölçüde, eşitlik ilkesi de varlığını devam ettirilebilmekte, vergilendirme adaletinin sağlanmasında amaç olma konumuna erişmektedir. Mali güce göre vergilendirmenin yapılamadığı ve kişiler ve kurumlar arasında vergi ödeme açısından dengenin sağlanamadığı toplumlarda, tabiidir ki kişiler ve kurumlar arasında özellikle vergi suçlarına yönelik ciddi eğilimler baş gösterecektir. Bu durum sadece kişi ve kurumları değil, bu bağlamda devletin de kendini idamesi açısından, vatandaşlarının devlete ve devletin adaletine olan inancını yitirmesi sonucunu ortaya çıkarma ihtimali nedeniyle büyük sorunlara sebebiyet verecektir.

Anglo-Amerikan yazınında vergilendirmede eşitlik ilkesi yatay adalet-dikey adalet ayrımı içinde incelenir. Yatay adalet vergilendirme yönünden benzer durumda (gelir, gider, servet, aile durumu vb.) bulunan kişilerin eşit işleme tabi tutulmasını, dikey adalet ise benzer durumda olmayan, farklı koşullar altındaki kişilere farklılıklar ölçüsünde, değişik işlem yapılmasını gerektirir. Yatay adalet, hukuk devleti kavramının yasa önünde eşitlik ilkesiyle ilgilidir. Buna karşılık dikey adalet, yasa koyucunun tercihlerine ve sosyal adalet anlayışına göre belirir.¹⁸³

Muafiyet, vergi kanunlarına göre, kendileri için vergi borcunu doğuran bir olay bulunmakla beraber, yine aynı veya diğer kanunlarla belirli kişiler veya kişi gruplarının açıkça vergi mükellefiyeti dışında bırakılması

¹⁸² Anayasa Mah., 23.06.2004 tarih, 2004/14 E.-2004/84 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

¹⁸³ Sönmez, Ayaz, s:78

demektir. Vergi hukuku bakımından yapılan bu tanımdan anlaşılacağı üzere, bir vergi kanununun hükümlerine uygun olarak esas itibarıyla mükellef olması gereken bazı kişiler veya kişi gruplarının örneğin, dernek veya şirketlerin, aynı kanunun açık hükümleriyle o verginin mükellefi sayılmaması muafiyet sözcükleriyle adlandırılır. Vergi Kanunu'nun hükümleri içinde esasen vergilendirilmesi gereken belirli kısım vergi kanunlarının (kişiler değil) ayrı kanun hükümlerine göre vergi dışı bırakılmasına istisna denilmektedir. Şu halde, muafiyet sözcüğü, belirli kişiler için; istisna sözcüğü ise, belirli konular için kullanılmaktadır.¹⁸⁴ Anayasa'nın koyduğu eşitlik ilkesine uygun olabilmesi için, istisna ve muafıklar genel olmalı, nesnel (objektif) ölçülere kurallara dayanmalıdır. Genel tanımlama ile belirlenen bir istisna veya muafık kişisel bir ayrıcalık sayılmaz. İstisna ve muafıkların Anayasa'ya uygunluğunun ikinci şartı da Anayasa'da kabul edilmiş ilkelerle çatışmamasıdır. Devletin iktisadi kararları özendirme, aile kurumunu, iktisaden güçsüzleri koruma amaçlarıyla koyduğu istisnalar, muafıklar Anayasa'nın ruhuna aykırı sayılmaz. Buna karşılık, istisna ve muafıkların belirli kişilere tanınması, Anayasa'nın vergi eşitliği ilkesine ve ruhuna aykırıdır. Bunun gibi yükümlülerin idareye müracaatı üzerine, durumlarının incelenerek, bir idari kararla muafık ve istisnalardan yararlandırılması da Anayasa'ya aykırıdır.¹⁸⁵ Anayasa Mahkemesi karına bu husus aşağıda belirtilen şekilde yansımıştır:

“Kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanılarak değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmamakta, hatta bunların durumu ve konumlarındaki özellikleri, kimi kişi ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılmakta, özelliklere ve aykırılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılsa da, aynı durumda olanlar için ayrı düzenleme aykırılık oluşturur.....Kişisel durumları ve nitelikleri özdeş olanlar arasında, konulan kurallarla değişik uygulamaların yapılmaması gerekmektedir. Ancak, durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunlulukların kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar

¹⁸⁴ Bkz. s: 62, dipnot 137

¹⁸⁵ Bulutoğlu Kenan, Türk Vergi Sistemi, İstanbul, 2004, s:368

*getirilmesi durumunda Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılamaz. İtiraz konusu düzenleme ile, vergi mahkemesinde davacı olma konumları dolayısıyla aynı hukuki duruma sahip gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri ile gümrük vergisi mükellefleri arasında yargılamanın seyri itibariyle farklı düzenlemeyi gerektirecek hukuken geçerli bir sebep bulunmadığı halde, gümrük vergisi mükelleflerinin vergi mahkemelerinde dava açmaları halinde haklarında tahakkuk ettirilen gümrük vergileri ile para cezalarına ilişkin kararların yürütülmesinin durdurulmasını istemedikleri müddetçe vergi ve para cezalarının tahsilinin yapılacağına kabul edilmesi yukarıda yer verilen "kanun önünde eşitlik" ilkesine aykırıdır."*¹⁸⁶

Yasa koyucu, ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir. Bu istisnalar anayasanın diğer kurallarına dayanıyorsa eşitlik ilkesinden sapmalar geçerli sayılabilir. Örneğin ekonomik kalkınmaya yönelik yatırımları ve ihracatı teşvik için getirilen düzenlemeler (Any. Mad. 166), tarıma ve çiftçinin korunmasına yönelik (Any. Mad. 45) düzenlemeler eşitlik ilkesinden ayrılmayı zorunlu kılmakla birlikte Anayasa'nın diğer hükümlerinde öngörülen amaçların gerçekleşmesini hedef almışlardır. Bunun gibi vergi hukukunda kabul edilmiş olan tahakkuk ve tahsil zamanaşımı, vergi borçlarını zamanında ve düzenli ödeyen yükümlüler açısından eşitsizliğe neden olmaktadır. Bu eşitsizliğin kaynağı ise, kamu yararı ve hukuk politikası düşünceleridir.¹⁸⁷ Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma müessesesini düzenleyen hükümlerine göre; tahakkuk eden vergi, normal yasal usule uygun olarak tahakkuk etmesi gereken vergiye göre farklılık göstereceğinden eşitlik ilkesine aykırılık taşır.¹⁸⁸

Vergilendirmede eşitlik ilkesi bazı fiili durumlar nedeniyle de bozulmaktadır. Burada eşitsizliğin kaynağı, doğrudan doğruya belirli bir hukuk kuralı değildir. Vergi idaresi ve denetiminin güçsüz ve yetersiz oluşu vergilendirmede eşitlik ilkesinin bozulması sonucunu doğurmaktadır. Vergi idaresi,

¹⁸⁶ Anayasa Mah., 18.10.2005 tarih, 2003/7 E.-2005/71 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

¹⁸⁷ Öncel - Kumrulu - Çağan, s:40

¹⁸⁸ Sönmez - Ayaz, s:88

vergi denetimini yalnız bir kısım işletmeler üzerinde uygulayabiliyor veya vergi beyannamelerinin yalnız küçük bir bölümünü inceleyebiliyorsa, vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırı davranılmış olmaktadır. Özellikle ülkemizde yapılan denetim amaçlı vergi incelemelerindeki oranın çok düşük oluşu (%1,5) ve inceleme konusu yapılan işletmelerin seçiminde objektif kurallara uyulmaması nedeniyle eşitlik ilkesinin açıkça ihlal edildiğini söylemek mümkündür. Vergi denetiminde yaşanan bu olumsuz durumun yanında vergi idaresinin hatalı uygulamalarından kaynaklanan vergi hataları da eşitlik ilkesini zedelemektedir. Vergi idaresinin hazine yararına yorum yaparak vergi kanunlarına aykırı uygulamalarda bulunması, vergi yükümlüleri açısından maddi hukuki eşitsizlik yaratılmasına neden olmaktadır. Vergi kaçakçılığı da vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkesini bozan önemli bir etkidir. Çağdaş demokratik ülkelerde ve Türkiye’de vergilendirmede eşitlik ilkesinin bozulmasına neden olan çok önemli bir olgu da baskı gruplarıdır. Baskı gruplarının vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerini bozucu etkisi iki şekilde ortaya çıkabilir: Bu gruplar ya ortak ekonomik çıkarlarını gerçekleştirmek için örgütlenerek siyasal karar organlarını etkilerler, ya da örgütlü olmamalarına rağmen, oy potansiyelleri bakımından varlıkları ile etkili olurlar. Birinci durumda “dolaysız baskı grubu”, ikinci durumda ise “dolaylı baskı grubu”ndan söz edilebilir. Türkiye’de yıllarca tarım kazançlarının etkili bir şekilde vergilendirilemeyişi, bir yandan tarım sektörünün korunmak istenmesi, diğer yandan da dolaylı ve dolaysız baskı gruplarının bulunması nedenlerine dayanır. Vergilendirmede eşitlik ilkesinin baskı gruplarına karşı bir ölçüde de olsa korunabilmesi için, vergi kanunlarının hazırlanmasında, politik yönleri baskın olmayan bürokrat kadrolara görev verilmesi gerekir.¹⁸⁹

Vergi kanunlarında yer alan koruma tedbirlerine örnek olarak; tabii afet halinde verginin terkin, sürelerin işlememesi ve vergi cezası kesilmemesi, ekonomik olarak zor durumda bulunan mükelleflerin vergi borçlarının taksitlendirilmesi, sakatların diğer vatandaşlara oranla olan rekabet gücünün arttırılmasını amaçlayan sakatlık indirimi, sakatlar tarafından kullanılan araçlar için

¹⁸⁹ Acar Fatih, Vergi Hukuku’nda Eşitlik Kavramının Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, 2003, Sy:176, s:51

getirilmiş çeşitli vergi istisnaları, basit usulde vergilendirilen tüccarlar ile serbest meslek kazanç sahiplerinden sakat olanlara uygulanan indirim, kazancıyla ancak geçimini sağlayacak durumda bulunan esnaf ve küçük çiftçinin vergiden muaf tutulması, gösterilebilir.¹⁹⁰ Bunlara benzer örnekleri çoğaltmak mümkündür.

Vergilemede genellik ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi konusunda ilk görev yasama organına düşmektedir. Yasa koyucu vergi yükümlülere veya vergi konuları bakımından ortaya çıkan fiili eşitsizlikleri göz önüne alarak farklı düzenlemeler yapar. Bununla beraber yasa koyucunun fiili eşitsizliklerin tümünü göz önünde bulundurabilmesi olanaksızdır. Yasa koyucu bu konuda takdir yetkisine sahiptir; ancak bu takdir yetkisi Anayasa Mahkemesi'nin yargısal denetimine tabidir. Anayasa Mahkemesi takdir yetkisinin keyfi kullanılıp kullanılmadığını, eşitlik ilkesine aykırı görünen durumların haklı bir nedene dayanıp dayanmadığını aşağıda incelenen kararlarında olduğu gibi denetleyecektir.¹⁹¹

“..... Anayasa Mahkemesi'nin birçok kararında vurgulandığı gibi, aynı hukuki durumda bulunanlardan bazıları için farklı kurallar konulmasını haklı gösterecek nedenlerin bulunması ve bunların anlaşılabilir, amaçla ilgili, makul ve adil olmaları gerekir. Ve bunun yanında yasa koyucunun aynı konuda yapmış olduğu takdirlerinde birbirleri ile çelişmemesi gerekir.....Sahte belgeyi bilerek kabul eden ve kullanan kişileri şartlı af kapsamına alınmış olmasına rağmen, arz talep dengesinin diğer tarafını oluşturan belgeyi düzenleyenlerin kapsam dışında bırakılmış olmalarının Anayasa'nın 10. maddesinde yer alan eşitlik ilkesine aykırı olduğu, sahte belge düzenlemek ve kullanma fiillerini aynı ağırlıkta kabul eden yasa koyucunun yapmış olduğu taktir ile, 4811 sayılı Vergi Barışı Yasası'nın 14. maddesinin düzenlenmesi sırasında koyduğu istisna hükmündeki taktirinde açıkça birbiri ile çeliştiği.....kanaatine varılmıştır.”¹⁹²

¹⁹⁰ Bıyık Recep – Kıratlı Aydın, Vergi Teşvikleri ve Korumaları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2001, s. 6

¹⁹¹ Sönmez - Ayaz, s:78

¹⁹² Anayasa Mah., 26.05.2004 tarih, 2004/35 E.-2004/64 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

“Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun’un yürürlükte olduğu ilk dönemlerde, lüks tüketim malları hariç yaptıkları harcamaları belgelendirmek suretiyle ay sonunda ücretlerine ek olarak % 6-7 oranında vergi iadesi alan ücretlilerin, yıllık net ücretlerinin çok küçük bir oranına denk gelen bir oranla özel gider indiriminden yararlanabilmeleri şeklinde yapılan düzenlemeyle bu hakları kısıtlandığı gibi, harcama grupları yönünden de aynı hukuksal durumda bulunan kişilerden belli bir grupta olanlara tevsik edebilecekleri belgeler yönünden (... eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira...) sözcükleri ile getirilen kısıtlamanın “Kanun önünde eşitlik” ilkesinin yer aldığı Anayasa’nın 10. maddesine aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.”¹⁹³

“Eşitlik ilkesine aykırı olduğu düşünülen bir kural haklı bir nedene dayandığında ya da kamu yararı amacıyla yürürlüğe konulduğunda eşitlik ilkesine aykırılık olmayacaktır. İptali istenen hükümle cezanın caydırıcılık etkisi artırılıp, kamunun uğradığı zarar telafi edilmek istenmiş olabilir. Ancak kamu yararı veya haklı nedene dayanarak yapıldığı öne sürülen farklı düzenlemelerin bu üç ölçütten birine uymaması durumunda eşitlik ilkesinin korunduğu söylenemez. İtiraz edilen kuralla, suç tarihleri aynı olduğu halde, sadece hüküm tarihlerinin farklı olması sebebiyle uygulamada eşitsizlik yaratılacağı aşikar olduğundan itiraz edilen ibarenin Anayasanın 10. maddesine de aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.”¹⁹⁴

“....647 sayılı Kanuna göre suç tarihindeki miktarlara göre paraya çevrilme uygulanabilmekte iken, 213 Sayılı Kanuna göre hüküm tarihi esas alınmakta ve ileriki bir tarihteki tarifenin daha yüksek meblağ ihtiva edeceği çok açık bir durum olup bu yönden eşitsizliği ifade etmektedir, ikinci olarak 213 sayılı Kanuna göre, asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısının esas alınması halinde 647 sayılı Kanunun öngördüğü miktarlardan daha yüksek rakamlarla paraya çevrilmesine neden olması yönünden eşitliğe aykırı düşmektedir. Üçüncü olarak 213 sayılı Kanuna göre, hükmolunan bu para cezasının ertelenmemesi halinde 647 sayılı Kanunun tatbikinde ise, cezanın tecilinde takdire bağlı uygulanabilme

¹⁹³ Anayasa Mah., 18.06.2003 tarih, 2001/373 E.-2003/67 K.(www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

¹⁹⁴ Anayasa Mah.,07.06.1999 tarih,1999/10 E.-1999/22 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

ihtimalini öngörmekle, iptal edilmeme halinde eşitlik ilkesi aykırı uygulama yapılmasını gerektirmektedir.”¹⁹⁵

“.....devlet tüzelkişiliğince, tahsil edilmiş vergilerin çeşitli durumlarda, değişik nedenlerle yükümlülerine red ve iadesi sırasında hiçbir şekilde faiz ya da zam ödenmez iken, değişik 112. maddenin 3. bendi hükmü ile yükümlülerden gecikme faizi hesaplanıp alınmasının hükme bağlanması, devlet tüzelkişiliğine diğer kişiler karşısında ayrıcalık tanınması anlamındadır. Bu durum hem adalet anlayışı içindeki demokratik sosyal bir hukuk devleti niteliğine hem de objektif bir ilke olan eşitlik ilkesine uygun düşmemektedir.”¹⁹⁶

V-TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLER AÇISINDAN SINIRLANDIRMALAR:

Devlet, vergilendirme aracılığıyla mali kaynak sağlarken ve ekonomik müdahalede bulunurken kişilerin temel hak ve hürriyetlerini sınırlandırır.
¹⁹⁷

Hukuk devleti ilkesi, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını gerektirir. Vergilendirmenin temel hak ve özgürlüklerle ilgili olması vergilerin yasallığının ana gerekçesini oluşturmaktadır.¹⁹⁸

Temel hak ve özgürlüklerin kullanılamaz hale gelmesi ya da konusuz kalması, vergi yasaları ile de olsa sınırlandırılması ölçsüz ve aşırı boyutlara ulaşması halinde mümkündür. Günümüzde devlet vergilendirme yetkisini mali amaç dışında ekonomik, sosyal ve kültürel amaçlarla da kullanabilmektedir. Bu çeşit vergiler düzenleyici, yönlendirici vergiler olarak adlandırılmaktadırlar. Bu vergi yasalarının amacı bir kısım vergi doğurucu olayların özendirilmesi, önlenmesi ya da caydırılmasıdır.

¹⁹⁵ Anayasa Mah., 26.09.2002 tarih,2001/353 E.-2002/87 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

¹⁹⁶ Anayasa Mah.,27.09.1988 tarih,1988/16 E.-1988/29 K. (www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008)

¹⁹⁷ Atar, s:24

¹⁹⁸ Öncel – Kumrulu - Çağan, s:40

1982 Anayasası'nda yer alan temel hak ve özgürlükler arasında vergilendirme yetkisine karşı duyarlı olanlar özel hayatın gizliliği (m. 20), yerleşme ve seyahat özgürlüğü (m. 23), mülkiyet ve miras hakkı (m. 35), çalışma ve sözleşme özgürlüğü (m. 48,49), sosyal güvenlik hakkı (m. 60), ve ailenin korunmasına (m. 41) ilişkin hükümlerdir. Bu temel hak ve özgürlüklerden son üçü (m. 41,48,60) anayasanın temel hak ve ödevlerle ilgili üçüncü bölümünde düzenlendiğinden devlete bu konuda yüklenen ödevler olumlu niteliktedir. Bu hak ve özgürlüklerin devlet tarafından sınırlandırılması değil, alınacak tedbirlerle güçlendirilmesi söz konusudur.

Sosyal ve ekonomik haklar dışında kalan diğer hak ve özgürlükler (m. 20,23,35) ise vergi yasalarına karşı incinebilir niteliktedir. Örneğin taşınmaz gelirinden malikin yararlanmasını engelleyecek ölçüde yüksek oranlı bir gelir vergisi, veraset yolu ile mirasçılara geçen mal varlığının tümüne yakın bir bölümünün devlete aktarılması sonucunu doğuran çok yüksek oranlı bir veraset vergisi, malik ile taşınmaz arasındaki ilişkiyi kesmeye yönelen ve kamu yararının haklı kılamayacağı kadar yüksek oranlı bir emlak vergisi, teşebbüsler arasındaki rekabet koşullarını ölçsüz biçimde değiştiren vergi teşvik tedbirleri, bir sanat veya mesleğin sürdürülmesini ekonomik olarak caydıran ve önleyen vergiler, mülkiyet ve miras hakları ile çalışma ve sözleşme özgürlüklerine ters düşebilecektir.

Anayasa Mahkemesi, Gelir Vergisi Kanunu'nda eskiden yer alan hayat standardı esasını iptal ederken, bu düzenlemeyi çalışma özgürlüğüne (Any. m. 49) ve demokratik toplum düzeninin gereklerine (Any. m. 13) aykırı bulmuştur. Ayrıca yine vergi yasaları ile Anayasa'nın, seyahat özgürlüğüne, özel hayatın gizliliğine ilişkin hükümlerine de aykırı davranılabilir.¹⁹⁹

Temel hak ve özgürlüklerin, özlerine dokunulmaksızın yalnızca anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabileceğini ve bu sınırlamaların anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağını Anayasa'nın 13. maddesi belirtmiştir. Anayasa'ya egemen olan ilkelere ve öncelikle sosyal hukuk devleti ilkesine aykırı, antidemokratik nitelik

¹⁹⁹ Öncel – Kumrulu - Çağan, s:44

taşıyan keyfi vergi yasaları, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilebilecektir. Bu ölçüler çerçevesinde temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunanlar gibi özüne dokunmayan ölçüsüz, keyfi sınırlandırmalar da iptale konu olabilecektir. Ayrıca Anayasa'nın temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasının durdurulması ile ilgili 15. maddesinde savaş, sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlal edilmemek şartıyla durumun gerektirdiği ölçüde temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasının tamamen veya kısmen durdurulabileceği veya bunlar için Anayasa'da öngörülen güvencelere aykırı tedbirler alınabileceği ortaya konmuştur. Bu da göstermektedir ki, belirtilen koşulların ortaya çıkması durumunda temel hak ve özgürlükler vergi yasaları ile de sınırlandırılabilir.

VI-KAMUYA YARARLILIK İLKESİ

İdari yargılama ve vergi yargılaması hukukunda en temel ilke, kamuya yararlılık ilkesidir. Kamuya yararlılık ilkesi, idare hukukunun ve dolayısıyla vergi hukukunun objektif niteliğinden kaynaklanmaktadır. İdari yargı ve vergi yargısında objektif hukuki duruma ilişkin uyumsuzlukların çözülmesi asıl olduğundan, bu yargılama dalları da zorunlu olarak kamu yararını gerçekleştirmeye yönelik olmaktadır ya da olmalıdırlar.²⁰⁰

Vergi yargısı esas itibarıyla idare edenlerin işlemlerinin denetlenmesi ve böylece, idare edilenlerin idare karşısında korunmasını amaçlamaktadır. Dolayısıyla, vergi yargılaması ile hukuk devleti ilkesi birbirleriyle oldukça ilintili kavramlardır. Aynı zamanda, vergi yargılaması ile kamusal adaletin sağlanması amaçlanmaktadır.²⁰¹

İdari yargı ve vergi yargısı kamusal adalet ve haklılık duygularını çok yakından etkilemektedirler. Bu yararın uygulamada sağlanabilmesi için hak arama yollarını daraltıcı bir tutum takınılmamalıdır. Mesela, açık olmayan süre hükümlerinin yorumlanmasında, bu ilke göz önünde bulundurularak, imkan

²⁰⁰ Karakoç, s: 72

²⁰¹ Ergün Çağdaş Evrim, Vergi Yargılamasında Resen Araştırma İlkesi, Kamuya Yararlılık İlkesi, (www.cakmak.av.tr/pdf/Vergimakale.pdf., e.t: 11.06.2007)

dahilinde yükümlülerin başvuru haklarını kısıtlayan uygulamalardan kaçınılmaması en doğru yaklaşım olacaktır.

Anayasa Mahkemesi kamuya yararlılık ilkesine değinmiş olduğu kararı aşağıda yer almaktadır:

“Aynı hukuki durumda olanlara farklı kurallar uygulanmasına yönelik yasa düzenlemeleri yapılırken haklı ve makul bir nedene dayanılmaması halinde, yasama erkinin keyfi bir biçimde kullanılması durumu ortaya çıkar ve bu şekildeki düzenlemeler, Anayasanın 10 uncu maddesinin yanı sıra hukuk devleti ilkesi ile de çelişir.....Söz konusu sekizinci fıkra hükmünün havaalanları arasında belediye hizmetlerinden yararlanmak; belediyeler arasında ise yetki, sorumluluk ve görevleri yerine getirmek bakımından yarattığı bu farklılıklar ve dolayısı ile ayrıcalıklar, makul ve haklı bir sebebe de dayanmamaktadır. Aksine, bu düzenlemenin, kamu yararı açısından olumsuz birtakım sonuçlar vereceğinden kuşku yoktur.....Kamu yararına aykırı sonuçlar verebilecek olan, aynı hukuki konumda olmalarına rağmen makul ve haklı bir nedene dayanmaksızın, hizmete ulaşma, görev - yetki - sorumluluk yerine getirme bakımından havaalanları ve belediyeler arasında ayırım yapan ve ayrıcalıklar yaratan sekizinci fıkra hükmünün, kanun önünde eşitlik ilkesine ve dolayısı ile Anayasanın 10 uncu maddesine aykırı düştüğü açıktır. Bir hukuk devletinde tüm kamu işlemlerinin nihai amacının kamu yararı olması gerekir. Bir hukuk devletinde kamu erkinin kullanımında keyfiliğe asla yer yoktur.”²⁰²

²⁰² Anayasa Mah., 24.01.2007 tarih, 2006/131 E.-2007/4 K., www.anayasa.gov.tr, e.t:02.02.2008

SONUÇ

Sonuç olarak Anayasa Mahkemesi'nin, kararlarının hemen hemen hepsinde vergilendirmede iki temel gayeye; kişiler arası adaletin sağlanması ve vergi yükümlülerinin devlete ve devletin adaletine olan güveninin sağlanmasına değindiğini görüyoruz. Bu amaçların gerçekleşmesinin devletin bekası için olmazsa olmaz unsurlar olduğu da günümüz Türkiye'si'nde yadsınamaz bir gerçektir.

Bugün yeryüzünde hiçbir ülkenin, vatandaşlarının adalete olan güvenini sağlayamadan ayakta kalabilmesi mümkün değildir. Adalete olan güven, vergi yükümlülerinin yaşamlarını sürdürebilmesi için bugün belki de var olması gereken tek unsurdur. Devletine inancını yitirmiş bir toplum ne kendi varlığını ne de devletin varlığını garanti altına alabilir. Bu nedenle vergilendirmenin anayasal ilkelerinin günümüzde önemini her geçen gün artırdığı da söylenebilir.

Yapmış olduğumuz tüm açıklamalar ışığında, vergi alanında ülkemizin günümüzdeki durumuna eleştiri getirecek olursak, hızla gelişen ekonomik koşullara ülkemizin ayak uydurmakta zorluk çektiği ve bu nedenle de vergilendirme ilkelerine verilmesi gereken önemin yerini, vergi de verimliliği artırabilme yollarının bulunarak geliştirilmesine olan ilginin aldığını söylemek pek de yanlış olmayacaktır. Ülkemizde uzun yıllardır vergi gelirleri ancak kamu borçlarının faizlerini ödeme aracı olarak kullanıldığından verginin kamu giderlerini karşılama fonksiyonu önemini yitirmiştir. Verginin genelliği ve eşitliği ilkelerini ise, ülkemizde mevcut olan vergi sisteminin karmaşıklığı ve kontrolsüzlüğü ile muafiyet ve istisnaların bolluğu ve düzensizliği etkisiz hale getirmiştir. Bu sonuca varmamızı da kayıt dışı ekonominin ulaşmış olduğu akıl almaz boyut sağlamaktadır. Dolaylı vergilerin, toplam gelir vergileri ile yarıştığı bir ekonomik ortamda, ülkemizde mali güce göre vergi alındığını söylemek de pek mümkün olamamaktadır. Dünyada gelir dağılımının en bozuk olduğu ülkelerden biri olduğumuza göre, adaletli ve dengeli bir vergi dağılımı da bugünkü koşullarda hayal olmaktan öteye gitmemektedir. Verginin yasallığı ilkesinin uygulama alanına güvenilebileceğimiz çok partili bir iktidara sahip olmayan ülkemizde, tek partili

iktidarın meclis çoğunluğunun kullanılması suretiyle vergi yasalarının ne kadar büyük bir hız ve rahatlıkla kabul edildiğini de göz ardı etmemek gerekmektedir.

Ülkemizde vergilendirme sisteminin belli başlı aksaklıklarının düzeltilmesi yönünde hala somut ve gerçekçi adımlar atılmamış olsa da, toplum olarak, vergi hukuku ilkelerinin yaşama geçeceği ekonomik ve hukuksal altyapının sağlanması ve çağa uygun yorum ve uygulamaların belirlenerek hakim kılınması yönünde, ciddi adımların bir gün atılacağına olan inancımızla yaşamaya, devletimize ve er geç adaleti sağlayacağına olan inancımızı inatla korumaya devam ediyoruz. Ancak ülkemizdeki vergi sisteminin sağlam bir hukuk uygulama alanı olabilmesi için öncelikler vergi yasalarını koyan ve uygulayanların bu anayasal ilkelere inanması, uyması ve sahip çıkması gerektiği gerçeği de göz ardı edilmemelidir.

BİBLİYOGRAFYA

KİTAPLAR

- Akdoğan** Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Ankara, 1996
- Aksoy** Şerafettin, Kamu Maliyesi, İstanbul, 1998
- Atar** Yavuz, Vergi Hukuku, Konya, 2001
- Atar** Yavuz, Türk Anayasa Hukuku, Konya, 2005
- Bıyık** Recep - **Kırathı** Aydın, Vergi Teşvikleri ve Korumaları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 2001
- Bulutoğlu** Kenan, Türk Vergi Sistemi, İstanbul, 2004
- Çağan** Nami, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, 1982
- Dönmezer** Sulhi - **Ermən** Sahir, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, İstanbul, 1994
- Edizdoğan** Nihat, Kamu Maliyesi, Bursa, 2007
- Erginay** Akif, Vergi Hukuku İlkeler-Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi, Ankara, 1977
- Erginay** Akif, Kamu Maliyesi, Ankara, 1994
- Erol** Ahmet, Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, Ankara, 2008
- Gerek** Şahnaz- **Aydın** Ali Rıza, Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Ankara, 2005
- Güneş** Gülşen, Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul, 1998
- Kaneti** Selim, Vergi Hukuku, İstanbul, 1989
- Karakoç** Yusuf, Vergi Yargılaması Hukuku, İstanbul, 1995
- Kırman** Ahmet, Mali Yükümlülükler Bakımından Verginin Kanuniliği İlkesinin Anlamı, İstanbul, 2002
- Nadaroğlu** Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul, 1998
- Oktar** S.Ateş, Vergi Hukuku, İstanbul, 2008
- Önbilgin** Gürbüz- **Oytan** Muammer, T.C.Anayasasının İlke ve Kuralları, Ankara, 1977
- Öncel** Mualla- **Kumrulu** Ahmet- **Çağan** Nami, Vergi Hukuku, Ankara, 2005
- Özbudun** Ergun, Türk Anayasa Hukuku, Ankara, 2005
- Özer** İlhan, Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi, Ankara, 1977

- Saban** Nihal, Vergi Hukuku, İstanbul, 2006
- Sayar** Nihad, Kamu Maliyesi, Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri, İstanbul, 1975
- Sönmez Erdal- Ayaz** Garip, Vergi Yargısı, Ankara, 1999
- Taş** Metin, Vergi Politikaları Bağlamında Bir Yaklaşım, Bursa, 2000
- Teziç** Erdoğan, Anayasa Hukuku, İstanbul, 2006
- Turhan** Salih, Vergi Teorisi, İstanbul, 1997
- Türk** İsmail, Kamu Maliyesi, Ankara, 2006

MAKALE VE DİĞER KAYNAKLAR

Acar Fatih, Vergi Hukuku'nda Eşitlik Kavramının Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, 2003, Sy:176

www.adam_smith_vergilendirme_ilkeleri.htm

Akşam Gazetesi, Ek Vergi Nedeniyle Mağfur Olanlar Hemen Dava Açsınlar, 2 Aralık 1999, www.aksam.com.tr/arsiv/aksam/1999/12/02/ekonomi/ekonomi2.html

Aktan Can, Sosyal Vergileme İlkeleri, www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/digeryazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri
www.anayasa.gov.tr

Aslan Abdullah, 29 Mayıs 2002 Tarihinde Hesap Uzmanları Kurulu'nca Ankara'da Düzenlenen Panelin Açılış Konuşması, www.huk.gov.tr/konusma5.html

Aşık Özgür, Ar-Ge'de Vergi Teşvikleri Üzerine Hukuksal Yaklaşımlar, www.bilgicagi.com/index.php?option=com_content&task=view&id=100&Itemid=139

Başar Ramazan, Vergi Düzenlemelerinin Gelir Dağılım ve Adalet Etkisi, www.basarmevzuat.com/dergi/9/a/verduz.htm

Başaran Murat, Sosyal Hukuk Devleti'nde Temel İnsan Hakları ve Vergileme, Vergi Sorunları Dergisi, 2002, sy:163

Baykara Bekir, İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi, www.baykaraymm.com/makaleler/makale/idari_Vergi_Suc_ve_Cezalarinda_Kanunilik_ilkesi.doc

Ceyhan Murat, Verginin Yasallığı İlkesi, www.alomaliye.com/murat_ceyhan_vergisinin_yasal.htm

Çetinkaya Oğuz, Çetinkaya Hukuk, Vergi Hukukunda İlkeler, www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/Vergi%20Hukukunda%20%C4%B1lkeler.pdf

Doğrusöz Bumin, Vergilemede İlkeler, [www.turmob.org.tr/turbob/basin/02-06-2005\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turbob/basin/02-06-2005(1).htm),

Doğrusöz Bumin, Vergi Sistemimize Anayasal İrdeleme, www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk-yazarlar/mevzuat.asp?kategori=35&id=1859&aranan-kelime=vergi_20sistemi,

Duygulu İsmail, Serbest Meslekte Vergi İncelemesi, www.turkhukuksitesi.com/makale_388.htm

Düzgün Özden, Vergilendirmede Adalet Eşitlik İlkeleri ve İlintili Kavramlar, www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ozden/003

Ergün Çağdaş Evrim, Vergi Yargılamasında Resen Araştırma İlkesi, Kamuya Yararlılık İlkesi, www.cakmak.av.tr/pdf/Vergimakale.pdf.

Evyapan Rafet, Atatürk ve Sosyal Devlet, www.atam.gov.tr/index.php?page=Dergilcerik&IcerikNo=361

Gedik Gülşen, Anayasanın 73. Maddesi Kapsamında Verginin Yasallığı İlkesinin Değerlendirilmesi, www.hukukrehberi.net/Details.aspx?id=25

Giray Filiz, Düz Oranlı Vergi ve Uygulamaları, www.muhasibetr.com/ozelbolum/020/

Kıranoğlu Tülin, Vergi Adaleti, Vergi Sorunları Dergisi, 2003, sy: 174,

Kızılot Şükrü, Ek Vergiler İptal Mi Ediliyor, Hürriyet Gazetesi, <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=152630&yazarid=82>

Kumrulu Ahmet, Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri, <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1979-36-01-04/AUHF-1979-36-01-04-Kumrulu.pdf>

Öz Ersan, **Işık** İsmail, Gecikme Zam ve Faizinin Belirlenmesi ve Vergilemede Kanunilik İlkesi, www.alomaliye.com/ersan_oz_gecikme_zam.htm.

Özdemir Muharrem, Vergi Hukukunda Kanunilik İlkesi, www.alo_maliye.com/aralik_05/muharrem_ozdemir_kiyas.htm.

Palamut Mehmet, Gelir Dağılımı ve Milli Ekonomi Modeli, www.nationaleconomymodel.com/haber.php?haber_id=26

Saraçoğlu Fatih, Ayırma İlkesinin Tanımı, Vergi Sistemlerinde Ayırma İlkesine Yer Verilme Nedenleri ve Uygulama Şekilleri, http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik-calismalar/makaleler/makale_6pdf.

Saygılıoğlu Nevzat, Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi, www.vergi_dunyasi.com.tr/Demo/Dergilcerik.aspx?ID=104

Seviğ Veysi, Anayasa Yargısının Vergiye Bakış Açısı, muhasabedergisi.com/veysi-sevig-.referans-gazetesi-/anayasa-yargisinin-vergiye-bakis-acisi-2.html

Seviğ Veysi, Anayasa ve Vergi Hukuku İlişkisi, www.muhasabenet.net/mh-2808_anayasa_ve_vergi_hukuku_iliskisi.html

Seviğ Veysi, Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi, www.resulkurt.com/artikel.php?artikel_id=772,

Soydan Billur Yaltı, Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak, Vergi Sorunları Dergisi, 1998, sy:119,

Yerci Cahit, Vergilemede Toplumsal Uzlaşma, www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=49&id=143

Yıldız Hüseyin, Vergi Rafa Mı Kaldırılıyor, Akşam Gazetesi 10 Mayıs 2006, <http://makale.turkcebilgi.com/kose-yazisi-83521-huseyin-yildiz-vergi-indirimi-rafa-mi-kaldiriliyor-.html>