

DÜNÜ BUGÜNÜ VE YARINIYLA VERGİLENDİRME YETKİSİNİN HUKUKSAL PERSPEKTİFİ

LEGAL PERSPECTIVE OF TAXATION AUTHORITY YESTERDAY TODAY AND TOMORROW

Aysel Ceren MUTLU*

Özet: Vergi denildiği zaman akla söz konusu vergiyi mükellefler tarafından istenmese bile tahsil edebilecek kudrete sahip bir otorite gelmektedir. Çok da sempatik olmayan bu ifadenin vergi hukuku tamamlamasıyla birlikte daha tahammül edilebilir hal almasından dolayı vergilendirme konusunda sahip olunan hakları ve yükümlülükleri anlamının önemli role sahip olduğu inancıyla, bu çalışma kapsamında vergilendirme yetkisinin hukuk devleti ile ilişkisi geniş bir çerçevede değerlendirilmeye çalışıldı. Zira vergi hukuku, hukuk devleti kavramının sınırlarının belirlenmesi açısından en elverişli hukuk dalıdır.

Mahiyeti itibarıyla kuralcı olması gereken hukuk devleti, vergi hukuku kapsamında birey ile devlet arasındaki ilişkileri sistematize ederek belirli bir takım kurallara bağlar. Kamu yararının mümkün kıldığı oranda mevcut olması gereken esneme payı ise kimi zaman Bakanlar Kurulu'na yetki tanınarak kimi zamanda şeklen genellik ve eşitlik ilkelerine aykırılık teşkil eden ancak özünde başka Anayasal ilkelere riayet eden muafiyetler ve istisnalar ile sağlanır. Halkın seçtikleri tarafından meydana getirilen kurallar bütünü esasen halkın kurallarıdır. Dolayısıyla “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi vergi hukukunun bel kemiğidir. Çünkü bu sayede kanunilik sağlanmakta, hukuki güvenlik ilkesi yerini bulmaktadır. Hukuk devleti olmanın oldukça dışında seyreden keyfiyetler uygulamasının önüne kanunilik ilkesi ile geçilmektedir. Halkın kanun yapması için yetki verdiği kimseler gerçek anlamda temel hak ve özgürlüklere ne kadar uygun, mali güce ne kadar riayet eden kural ve kurumlar geliştirilirse ve hukukun üstünlüğünü kabul ederek yetkisini kanunlardan, Anayasa'dan aldığı bilincinin ne kadar yerleştiği bir idare teşekkül ederse hukuk devleti olmak yolunda o kadar ilerlenmiş olunur.

Vergi hukukunun kaynağının, ilk insan topluluklarının taş tabletlerinde dahi konuyla ilgili yazıların bulunduğunu belirterek oldukça eskiye dayandığı söylenmelidir. Zamanla daha adil bir vergi uygulaması için mücadelelerin verilmesi dolayısıyla vergilendirme yetkisinin tarihsel süreçte yaşadığı değişimi anlamak esas itibarıyla anlatımın önemli hareket noktalarından birisidir. Çalışmanın devamında kavramın unsurlarını daha iyi ortaya koymak adına hukuk devleti tanımına yer verilecek ve daha sonra hukuk devleti ilkesinin alt başlıklarını oluşturan yasal idare ilkesi, mali güç ilkesi, genellik ve eşitlik ilkeleri, temel hak ve özgürlükler açısından sınırlandırmalar ve hukuki güvenlik ilkesi açıklanacaktır.

* Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi 4. Sınıf Öğrencisi. (Bu çalışma Yrd. Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN'ün danışmanlığında hazırlanmıştır).

Anahtar Kelimeler: Vergilendirme Yetkisi, Hukuk Devleti İlkesi, Kanunilik İlkesi, Mali Güç İlkesi, Genellik ve Eşitlik İlkeleri, Hukuki Güvenlik İlkesi

Abstract : The term i.e. “tax” represents an authority that has the power to be able to charge the tax even though the taxpayers do not want. It was tried to assess in a general framework the relationship of taxation authority with the state of law within the scope of this study believing that it has an important role in understanding the rights and obligations in taxation since this no so much sympathetic expression has started to be tolerated more with the definition of tax law. As a matter of fact, the tax law is the most available discipline of law in terms of determining the boundaries of the concept of state of law.

State of law that must be ruling in nature systemizes and sets a set of rules for the relationships between the individuals and the state within the scope of tax law. To the extent allowed by the public interest, the share of flexibility that should be present is ensured sometimes with the power vested to the Council of Ministers and sometimes with the exemptions and exceptions that are in contradiction with the principles of generality and equality in shape, but that comply with the Constitutional principles in essence. Entire set of rules created by those elected by the public are actually the rules of public. Therefore, the principle of “no tax without representation” is the backbone of tax law. Because the legality is ensured and the principle of legal security is established in this way. The principle of legality prevents arbitrary practices that are quite beyond being a state of law. The more the people authorized by the public to pass laws generate the rules and institutions that comply with the fundamental rights and freedoms and that observe the financial power and the more they recognize the superiority of law and establish an administrative institution where the awareness of taking the laws and the Constitution as basis for exercising the power, the more path is covered on the way to become a state of law.

It should be noted that the source of tax law goes to quite past times by stating that there are scripts on the stone tablets of the first human communities concerning this issue. Understanding the change experienced in the historical process of taxation authority because of the fights to implement a fairer tax system over time is essentially one of the most important pillars of this study. In the subsequent part of the study, the definition of state of law will be provided in order to better establish the factors of the concept, and then, the principle of legal administration, principle of financial power, principles of generality and equality, limitations in terms of fundamental rights and freedoms and principle of legal security that constitute the sub-headings of the principle of state of law will be explained.

Key Words: Taxation Authority, Principle of State of Law, Principle of Legality, Principle of Financial Power, Principles of Generality and Equality, Principle of Legal Security.

I. GİRİŞ

Vergilendirme yetkisi, “devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü”¹ olarak tanımlanabilir. Devlet egemenliğine bağlı vergileme yetkisi kavramı çağlar boyunca birçok defa evrim geçirmiştir. Geçtiğimiz yüzyıllarda katı olan egemenlik algısı günümüzde hem kavramsal planda hem de yürürlükteki mevzuat açısından yumuşatılmak gayesiyle çeşitli kuralarla sınırlandırılmıştır.² Vergilendirmeye hukuksal bir perspektiften baktığımızda yapılabilecek yorumlar devlet rejimleriyle büyük paralellik arz etmektedir. Evrensel bazda önemi haiz temel bir ilke olan hukuk devleti ilkesini göz önünde bulundurduğumuzda anayasal ilkelere riayet eden bir vergi uygulamasının ne kadar gerekli olduğunu bir polis devletindeki sınırsız-mutlak vergi uygulamasının yarattığı sonuçları dikkate alarak daha iyi anlayabilmemiz mümkündür.

Vergi egemenliğinin, coğrafi açıdan yabancılarla vatandaşların nasıl vergilendirileceği hususunu; içerik olarak da vergi kanunu çıkarma ve vergi idaresini kurma yetkilerini inceleyen iki yönü vardır.³

Konuya Mesnevi ışığında açıklık kazandırıldığında, Mevlana’nın adalet ve adaletsizlik kavramlarını kullanırken genelde devlet yöneticilerini muhatap aldığı ve onların iktidarını sınırlandırmayı amaçladığı göz önüne alınarak, bu kavramların günümüzde hukuk devleti ile polis devletine denk geldiğinin değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.⁴

Düşünsel planda, temel hak ve özgürlüklerin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasının birincil sebebi olduğunu söylerken gerek anayasalarda gerekse uluslararası metinlerde bu konuya dair yer alan hükümlere de işaret etmek gerekir. Çünkü bu yetki devlete sadece vergi hakkı tanımaz aynı zamanda yükümlülükler de yükler.⁵ Tarihi gelişim başlığı altında geçmiş yüzyıllardaki gerek vergi uygulamalarından gerekse yasal metinlerden bahsedilmesinin vergilendirme yetkisinin hukuk devleti ilkesi ile ilişkisinin anlaşılmasında yardımcı olacağına inanıyorum.

¹ Öncel Mualla/ Kumrulu Ahmet / Çağan Nami, Vergi Hukuku, Ankara 2009, s. 33

² Uluatam Özhan/ Methibay Yaşar, Vergi Hukuku, Ankara 2001, s. 17

³ Zorlu Salahaddin, Vergi Hukuku, 1981 Ankara, s. 65

⁴ Ergül Ergin, Mevlana Perspektifinden Hukuk Devleti İlkesi, Güncel Hukuk Dergisi, Mart 2011/3-87

⁵ Gümüş Erhan, Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirme ile İlgili Hükümet Tasarıfları, Vergi Dünyası Dergisi, S.290, Ekim 2005, s.125

II. TARİHİ GELİŞİM

İlk insan topluluklarından bu yana vergi adı altında olmasa da sınırlı bir şekilde mevcut olan vergi uygulamaları zamanla çeşitlenmiş ve geliştirilmiştir. İlk büyük devletlerin vergilendirme yönündeki faaliyetlerinin izleri halen görülmektedir.⁶ Otoritelerin elindeki, vatandaşın yaşayışına en kolay etki eden yetkilerden biri olan vergilendirme yetkisinin, belirli kurallar dahilinde kullanılması ve çerçevesinin çizilmesi için tarih boyunca büyük mücadeleler verilmiştir.⁷

İlk uygarlıkların olduğu dönemde verginin tek savunmasının devlet egemenliği olduğunu, henüz hukuki bir temellendirmeden uzak olduğunu söylemek yanlış olmaz. Pek çok kaynakta da verginin hukuki açıklık kazandığı ilk dönemin Roma İmparatorluğu olduğu belirtilmektedir. Ancak çok gelişmiş bir vergi sistemi olan Roma İmparatorluğu'nun çöküşüyle vergileme alanında keyfi uygulamalar azami oranda artmıştır.

Tarihteki ilk büyük demokrasi mücadeleleri vergilendirme yetkisine karşı gerçekleşmiştir ve bu mücadelelerin önemli bir sonucu devletin söz konusu egemenliğinin yasal düzenlemelerle sınırlandırılması olmuştur. Tüm dünya demokrasileri açısından şekillendirici rol oynayan 1215 yılında ilan edilen Magna Carta Libertatum kralın vergilendirme hakkına bir sınır çekmek adına verilen tepkilerin en önemli cevabıdır ve mükellef hakları ve hukukunun başlangıcıdır⁸. Özgürlükleri belirlemekten çok toplum güçleri arasında bir denge kuran bu fermanı önemli kılan hususlar ilk kez böyle bir sınırlamanın meydana gelmesi ve temsilsiz vergi olmaz ilkesine ilk adımın atılmasıdır. Ancak Magna Carta Libertatum'un fiiliyatta etkin olamamasından dolayı 1628 tarihli Haklar Dilekçesi (Petition Of Rights) ve 1689 tarihli Haklar Kanunu (Bill Of Rights) devam eden mücadeleler sonucu ulaşılan önemli belgelerdir.

Batı'da demokratikleşme kapsamında vatandaşlık hukuku gelişirken, vergilendirme yetkisi de objektif kıstaslara bağlanarak sosyal bir içerik kazandırılmıştır.⁹

⁶ Uluatam/Methibay, s.18.

⁷ Akyazan Ahmet Emrah, Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'deki gelişimi, TBB Dergisi, 2009, S.80, s.1.

⁸ Erol Ahmet, Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları-1, Yaklaşım Dergisi, Mart 2010, S.207, s.17.

⁹ Akyazan, s.2.

İngiltere’de baş gösteren vergilendirme yetkisine karşı tepkiler diğer ülkelerdeki mücadelelere de öncülük etmiştir. Nitekim Amerika Birleşik Devletleri’nin bağımsızlık mücadelesinin ağır vergilendirme şartlarına ve vergi yasalarına (Stamp Act) karşılık geliştiğini hatırlamakta yarar var. İngiltere’de yaşanan bu gelişimle Fransa’daki olaylar paralellik arz etmiş ve 1789 ihtilali sonucunda kralın vergilendirme alanındaki pek çok yetkisi ve çeşitli imtiyazlar kaldırılmıştır. Aynı yıl ilan edilen İnsan ve Vatandaşlık Hakları Bildirgesi de vergi ile ilgili bazı maddeler getirmiştir.¹⁰ Bu metinlerdeki vergilendirme yetkisi aleyhindeki sınırlamalar modern Anayasalara, oradan da uluslararası metinlere geçmiştir ve buna paralel olarak vergi mükelleflerinin haklarını genişleten düzenlemeler ortaya çıkmıştır.¹¹

Osmanlı Devleti’ne baktığımızda 1809 yılında ilk anayasal metin olarak da anılan Sened-i İttifak’ın imzalandığını görürüz. Sened-i İttifak kamu hukukunda hukuk devleti kurulması yönünde atılmış bir adımdır. Uygulanamamıştır ancak adil vergilendirmenin hayatiyeti için temel kamu hukuku ilkelerinin gerçekleşmesi gerekliliğinden yola çıkarsak gelişimin mihenk taşlarından olduğunu söyleyebiliriz. Yazının içeriği ile bağlantılı olarak özellikle Sened-i İttifak’ın yedinci şartını sizlere aktarmakta yarar görüyorum¹²:

Yedinci şart: *“Fakirlerin ve genel olarak tüm halkın korunması esas olduğundan, ayan ve hanedan, himayeleri altında bulunan yerlerin asayişini sağlamakta ve fakirlerin ve halkın vergilendirilmesinde aşırılığa gitmeme hususunda gerekli özeni göstereceklerdir; vergilemeye ilişkin olarak hanedan arasındaki görüşmelerle ulaşılan kararlara göre uygulamaya devam olunacaktır”.*

Padişahın hem siyasi otoriteyi temsil etmesi hem de dini lider olması nedeniyle vergilendirme yetkisinin çok geniş olduğu¹³ Osmanlı İmparatorluğu’nda Tanzimat Dönemi’nde her alanda hissedilen batılılaşma, vergilendirme alanında da batılı modellerin örnek alınması şeklinde tezahür etmiştir. Tanzimat döneminde tanınan hakların belki

¹⁰ Uluatam/Methibay, s. 22-23.

¹¹ Özgenç Selçuk, Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği, Vergi Dünyası Dergisi, Ocak 2007, S.305, s.184.

¹² Uluatam/ Methibay, s.24.

¹³ Akyazan, s. 2.

de en dikkat çekici özelliği halkın direnmesiyle, mücadeleler sonucu elde edilmemiş olmasıdır. Buna rağmen Tanzimat Dönemi devletin hukukun üstünlüğünü kabul etmesi açısından önemlidir.

Yukarıda zikredilen önemli belgelerde yer alan vergilendirme hakkının kullanılmasıyla ilgili maddeler mali güç ilkesini, kanunilik ilkesini, temsilsiz vergi olmaz prensibini kısacası vergilendirme yetkisinin anayasal sınırlamalarını anlatan hüviyete sahiptir. Bu maddelere örnek vermemiz gerekirse:

Magna Carta (1215) 4. : *“Krallığımızda halkın rızası olmaksızın hiçbir vergi konulmayacak ve para yardımı toplanmayacaktır; meğer ki bunlar fidye, en büyük oğlumuzun şövalyeliği, en büyük kızımızın çeyizi için olsun. Bu hallerde de para yardımı bir defaya mahsus ve uygun miktarda yapılacaktır. Londra Şehrinden istenecek para yardımlarında da aynı esas geçerlidir.”*

Petition Of Rights (Haklar Dilekçesi) (1627) : *“ Milletvekilleri, bundan böyle, parlamentonun rızası olmadan, hiç kimseye ödünç, vergi ve benzeri mükellefiyetler yüklenmemesi hususunu Majestelerinden niyaz ederler.”*

Bill Of Rights (Haklar Kanunu) (1689) : *“ Parlamentonun izni olmadan ya da bu izni aşan süreler için, emsal gösterilerek Kraliyet ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla halktan para toplanması memnudur.”*

İnsan ve Vatandaş Hakları Bildirgesi (1789) : *“Madde 13: Kamu gücünün sürdürülmesi ve idare giderleri için ortak bir vergi belirlenmesi zorunludur. Bu vergi tüm yurttaşlar güçleriyle orantılı olarak dağıtılmalıdır. Madde 14: Bütün yurttaşların bizzat ya da temsilcileri aracılığıyla, ortak verginin gerekliliğini saptamak, buna özgürce rıza göstermek, kullanımını izlemek, miktarını, tahakkuk biçimini ve süresini belirlemek hakları vardır.”*

1839 Gülhane Hattı: *“... Ahali-i memalikten (ülke halkından) her ferdin emlak ve kudretine göre bir vergi-i münasip tayin olunarak kimseden ziyade şey alınmaması...”*

1856 tarihindeki Islahat Fermanı ile müslim ve gayrimüslimler arasındaki vergi farklılıklarına son verilmiştir.

1876 Meşrutiyet Anayasası ile verginin kanuna dayalı olması ilkesi gelmiştir¹⁴:

¹⁴ Feridun Server, Anayasal ve Siyasal Belgeler, İstanbul 1962, s. 13-32.

Madde 25 : “Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile nam-ı aherle hiç kimseden bir akçe alınmaz.”

Tarihimizde ilk Anayasa olarak kabul edilen Kanun-i Esasi (1876), vergilendirme konusunda vergilerin kanuniliği gibi oldukça önemli bir takım ilkelere yer vermiş ancak idareye yetki devrini içeren herhangi bir hükme yer vermemiştir. Dolayısıyla her ne kadar bu yetkinin yasamaya ait olduğu belirtilmiş olsa da, idareye Anayasa’ya aykırılık oluşturacak şekilde yetki tanınmasının önüne geçilememiştir.¹⁵

Ekonomisi iyice kötüye giden Osmanlı Devleti altından kalkamadığı dış borçları nedeniyle bağımsız bir devlet olmanın en önemli göstergelerinden olan vergileme hakkını Duyun-u Umumiye İdaresi’nin kurulmasıyla kaybetmiştir. 1908 tarihindeki İkinci Meşrutiyet diğer kurumlarda olduğu gibi vergi sistemini yaşatmaya yetmemiştir. Kurtuluş Savaşı’nın nihayetinde vergilendirme yetkisi konusundaki söz hakkının sahibi artık yeni kurulan Türkiye Büyük Millet Meclisi olmuştur ama dönemin şartları nedeniyle 1921 Anayasası’nda vergilendirmeye ilgili herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Bununla birlikte çıkarılan ilk kanun devlet bütçesinin toparlanması konusunda hasıl olan aciliyattan dolayı bir vergi kanunudur.¹⁶ Meclis, 1922’de yayınladığı tebliğ ile vergilendirmeye ilgili tüm yetkinin mecliste olduğunu ve Duyun-u Umumiye İdaresi ile İstanbul hükümeti arasındaki tüm anlaşmaların geçersiz olduğunu belirtmiştir.¹⁷

1924 Anayasası’na gelindiğinde 85. madde ile “*vergilerin kanuna dayalı olması*” ilkesine yer verildiğini görüyoruz:

Madde 85 : “*Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır. Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alına gelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapılıncaya kadar alınabilir.*”

Ancak bu dönemde denetim merciinin olmayışı, Anayasa’nın yer verdiği ilkelerin uygulanmasını engellemiştir.

63. maddesinde “*vergilendirmede genellik*”, “*mali güce göre vergilendirme*” ve “*vergilerin kanuniliği*” ilkelerini barındıran¹⁸ 1961 Anayasası

¹⁵ Üstün Ümit Süleyman, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Ankara 2007, s.191.

¹⁶ Uluatam / Methibay, s. 27.

¹⁷ Çağan Nami, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982.

¹⁸ Akyazan, s.7.

ile getirilen Anayasa Mahkemesi vergileri amaç açısından, kamu yararına ve kamu işleri için alınma ve karşılıksız alınma açısından birtakım kriterlere bağlayarak belirlilik ilkesine de hizmet etmiştir.¹⁹ Buna rağmen, Anayasa Mahkemesi'ne yapılan başvuruların ve mahkemece yapılan denetimlerin sınırlı olması veya genel ilkelere gitmekten ziyade Anayasa'daki özel kurallarla hüküm kurulması nedenlerinden ötürü sosyal hukuk devleti olma kriterine bu dönemde fazla değinilmemiştir.²⁰

Halen yürürlükte olan 1982 Anayasası'nın ilgili maddeleri üzerinde ilerleyen başlıklar altında durulacaktır.

Vergilendirme yetkisi, tarihi mücadeleler sonucunda vergi hukukunun ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu yetkinin hukuka uygun olarak kullanılması büyük önem arz etmektedir. Dolayısıyla vergilendirme yetkisi kullanılırken anayasal ilkelere uyulmalıdır. Anayasamızın 73. maddesinde somutlaşmış ifadelerinin yer aldığı bu ilkelere çalışma kapsamında hukuk devleti ilkesi üzerinde duracağız. Vergilendirme yetkisinin hukuk devleti ilkesi doğrultusunda uygulanması, hukuk devleti ilkesinin alt ilkeleri de vurgulanmak suretiyle şu şekilde incelenebilir:

III. HUKUK DEVLETİ İLKESİ

Hepimiz biliyoruz ki Anayasamızın ikinci maddesi uyarınca *"Türkiye Cumhuriyeti sosyal bir HUKUK devletidir."* Bir hukuk devletinden bahsederken konunun çok geniş bir alana sirayet etmesinden dolayı tüm unsurları bütünüyle ortaya koymak mümkün değildir. Ancak şunu belirtmeliyiz ki söz konusu ilke, devletin egemenliğine dayanarak müdahale ettiği temel hak ve özgürlüklerin korunması, bireylerin hukuki güvenlik içerisinde yaşaması vb. pek çok konunun önemine binaen vergilendirme yetkisinin dış hatlarını belirlemektedir. Dolayısıyla vergi hukuku da, sosyal bir hukuk devleti olmanın gereklerine hizmet etmelidir.²¹

¹⁹ Uluatam / Methibay, s. 28.

²⁰ Gerek Şahnaz/ Aydın Ali Rıza, Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Ankara 2005, s. 215.

²¹ Kaneti Selim, Vergi Hukuku, İstanbul 1989, s. 29.

Vergilendirmenin hukuka uygun olmayan delillerin baz alınarak yapılması hukuk devleti ilkesinin her alanda hukuka uygun olmayı gerekli kılmasından dolayı mümkün değildir.²² Nitekim bir Anayasa Mahkemesi kararında hukuk devleti şöyle tanımlanmaktadır:²³ *“Hukuk devleti, her eylem ve işlemi hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaşıldığında geçersiz kalacağını bilen devlettir.”*

Adalet kavramının sübjektif nitelik taşımasından dolayı hukuk devleti ifadesinin de herkesçe farklı algılanabileceğini düşünürsek; ekonomik, sosyal, ahlaki vb. açılardan yetersiz kalan vergi şekil ve tekniklerinin önüne geçmeyi amaçlayan vergileme ilkeleri²⁴ değişken nitelik taşıyor olsa da, konuyu daha spesifik alanda somutlaştırarak anlamamıza yardımcı olacaktır. Bu bağlamda hukuk devleti ilkesinin tezahürüne hizmet ilkelerden ilk olarak genellik ve eşitlik ilkelerine değinilecektir:

A. GENELLİK VE EŞİTLİK İLKELERİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRME

Anayasamızın 10’uncu maddesine göre *“herkes dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin yasa önünde eşittir (f.1); kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür (f.2) hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz (f.3); devlet organları ve idare bütün işlemlerinde yasa önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar (f.4)”. Dolayısıyla bir vergi uygulamasının genel nitelikte olması zorunludur. Bunun sağlanabilmesi için kimi zaman*

²² Şentürk Akın Gencer/ Alpaslan Mustafa, Hukuka Aykırı Delille Vergi: Kanuna Aykırı Olarak Elde Edilmiş Bulgular Delil Olarak Kabul Edilemez. Bu Deliller Vergi Tarhiyatında Veri Olarak Kullanılamaz, Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2009, S.244, s. 149.

²³ Özçelik Selçuk, “Anayasamızın Dayandığı Temel İlkeler”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası; Ernst Hirsch’e Armağan, Yıl 1979, S.1-4, s.25.

²⁴ Genç Yıldray / Yaşar Recep, Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi , Vergi Dünyası Dergisi , Ekim 2009 , S.338, s. 34.

gelir kimi zaman servet kimi zaman ise harcamalar üzerinden vergi alınmaktadır. Geleneksel ilkeler olan genellik ve eşitlik ilkeleri gereği toplumda bulunan herkes kural olarak vergi mükellefidir. Aksi takdirde temel hak ve özgürlükler gibi önemi haiz bir konuda standart olmayan uygulamalar hukuk devleti özelliğinin yitirilmesi anlamına gelecektir.

İnsan olma onurunun temelinde yer alan düşünce herkesin eşit onura sahip olduğudur. Gösterilmesi gereken saygı ve kendini geliştirme konusunda eşit olan bireyler, eşitlik iddialarını insan olmanın verdiği değerle savunmaktadırlar. Etnik köken, cinsiyet gibi farklılıklar bizim insan olarak sahip olduğumuz birincil ve evrensel kimliğimizin önüne geçemez.²⁵

Eşitlikle bağlantılı olarak kaynaklarda ikili bir ayrım bulunmaktadır: Yatay eşitlik eşit durumda olanlara eşit uygulama yapılmasını anlatır ve hukuk devletine işaret eder; dikey eşitlik ise farklı durumda olanlara farklılıkları oranında değişik uygulama yapılmasını anlatır ve sosyal devlet ilkesine karşılık gelir.

Örneğin, kanunilik ilkesine ne derece uygun olduğu tartışmalı olan, devletin vergilendirme yetkisinin pazarlık konusu yapıldığı, vergi adaletinin zedelendiği bir uygulama meydana getirdiği söylenen²⁶ ve idarenin takdir hakkını haiz olduğu²⁷ uzlaşma kurumunun, bu kurumdan yararlanmayanlar açısından daha fazla vergi yükünün doğmasına ve verginin zamanında ödenmemesi gibi yola başvurulacak olmasına zemin hazırlayarak vergilendirmede mali güç ve eşitlik ilkelerine de aykırılık teşkil edeceği belirtilmiştir.²⁸ Bir diğer örnekte, 6111 sayılı Kanun kapsamında yargılamanın her aşamasında, farklı hukuki statülere farklı yapılandırmalarda bulunulmasının; hukuk devleti, eşitlik, öngörülebilirlik ve belirlilik ilkelerinin bir gereği olduğu ve aykırılık oluşturmadığı belirtilmiştir.²⁹

²⁵ Gürbüz Ahmet, Toplumsal Sorunların Çözümünün Biricik Kriteri Evrensel Hukuk Değerleri ve ilkeleri, Güncel Hukuk Dergisi, Nisan 2010/4.

²⁶ Yılmaz Elif, Uzlaşma Müessesesinin Hukuki ve Temel Vergilendirme İlkeleri, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.13, 2009, S. 1-2.

²⁷ Üstün, s. 257.

²⁸ Çelik Miraç, Vergi Hukukundaki Uzlaşma Kurumunun Hukuki Niteliği ve Kurumun Anayasa'da Yer Alan Bazı Vergi Hukuku İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi, A. Ü. H. F. Öğrencilerinin Fakülteye Armağanı, s. 539.

²⁹ Şentürk Gencer Akın, Vergi Borçlarının Yapılandırılmasında, Yargılamanın Bu-

İdeal olana varabilmek adına mevcut durumun iyi anlaşılması gerekir koşulundan³⁰ hareketle ülkemizde neler olup bitiyor, Anayasa Mahkemesi ya da Danıştay nasıl kararlar veriyor bilinmesinin önemli olduğu kanaatindeyim. Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir kararı daha örnek olarak sunmamız gerekirse; V.U.K.'nın 359. maddesinin a bendinde yer alan "...hüküm tarihinde..." ifadesini, aynı tarihte aynı olayın işlenmesi durumunda dahi salt hüküm tarihlerinin farklı olması nedeniyle eşit olmayan hatta son derece adaletsiz ve hukuka aykırı bir ceza uygulamasına yol açabileceği nedeniyle iptal etmiştir.³¹

30 lunduğu Aşamalara Göre Farklı Uygulama Yapılması, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S.88, Nisan 2011, s. 145.
31 Yılmaz Kazım, Vergi Sistemimiz Hakkında Bir Değerlendirme, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Nisan 2002, S.168, s.63.

31 Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, 07.06.1999 t. 1999/10 E. 1999/22 K. Numaralı kararı, S.36, C.1, s.491 : "...Başvuru kararında, itiraz konusu düzenleme ile hukuka uygun ve adaletli bir sonuç elde etme olanağı bulunmadığı, aynı tarihte aynı suçu işleyenler hakkında hüküm tarihinin değişik olması halinde farklı ceza uygulanması sonucunun doğduğu, bunun haklı bir nedene dayanmadığı, maddi ceza hukukuna göre eyleme, suç tarihinde yürürlükte olan yasanın uygulanması gerektiği, hüküm tarihinin önceden bilinmemesi nedeniyle hürriyeti bağlayıcı cezanın çevrileceği para cezasının suçun işlendiği tarihte belli olamayacağı, ekonomik gelişmeler ve enflasyon nedeniyle hüküm tarihindeki asgari ücretin genellikle suç tarihine göre daha yüksek olduğu, bunun ceza hukukunda suçlu için lehe olan kuralın uygulanacağı ilkesiyle de bağdaşmadığı ileri sürülerek "hüküm tarihinde" sözcüklerinin Anayasa'nın 2., 10., 11. ve 38. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür...İtiraz konusu kural, para cezasının belirlenmesine ilişkin olduğundan bunun suç ve cezadaki yasallık ilkesi gereği objektiflik ve genellik esaslarına göre kesin ve açık bir biçimde düzenlenmesi gerekir. Ceza davalarında davanın sonuçlanma tarihi, davanın özelliğine ve yargılama sürecine bağlı olarak değişkendir. Dava konusu yasa kuralı, cezayı hüküm tarihindeki asgari ücrete bağlı kılmak suretiyle aynı tarihte işlenen suçlara farklı para cezasının verilmesine neden olabilecektir. İtiraz konusu sözcükler nedeniyle hakkında ne zaman hüküm verileceğini ve o tarihte asgari ücretin ne olacağını bilmesi olanaksız olan kişinin, ne kadar ceza alacağını bilmesi de mümkün değildir... 'Yasa önünde eşitlik ilkesi' hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmektedir. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasa karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklanmıştır. Durum ve konularındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesi çiğnenmiş olmaz. Nitelikleri ve durumları özdeş olanlar için yasalarla değişik kurallar konulamaz. Aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı tarihte 213 sayılı Yasa'nın değişik 359. maddesinin (a) bendine aykırı eylemde bulunmaları durumunda, davalardan birinin uzamasına ve asgari ücretin değişmesine bağlı olarak itiraz konusu sözcükler nedeniyle farklı para cezasına hükmedilebilmesi, Anayasa'nın 10. maddesindeki 'kanun önünde eşitlik' ilkesine aykırıdır. Anayasa'nın 2. maddesinde

Şüphesiz bu ilkelerin hayata geçirilmesi büyük oranda yasama faaliyetleriyle ilgilidir. Anayasa Mahkemesi ise bir aykırılık gördüğünde söz konusu hükmü iptal edecektir. Dolayısıyla yasama eylemi önemli olmakla birlikte tek başına asla yeterli değildir. İlâveten doktrindeki bir görüşe göre eğer sosyal amaçlı bir vergi uygulaması getirilmesi amaçlanmışsa Anayasa Mahkemesi'nin iptali sonucu daha büyük mağduriyetler meydana gelebilecektir. Bu durumda genellik ve eşitlik ilkelerine aykırılık devam eden yasama süreci içerisinde giderilmeli, iptal kararı verilmemelidir.³² Sonuçta esas yönünden Anayasa'ya aykırılık, bir kanun veya kanun hükmünün Anayasa'da mevcut hükümlere aykırılık anlamını taşıyor³³ olsa da bu belirleme tek yönlü bir bakış açısıyla gerçekleştirilmemelidir.

Sosyal devlet ilkesinin çelişen hedefleri arasındaki önceliği belirlemek takdirine sahip yasakoyucu³⁴; sosyal, ekonomik, kültürel vs. pek çok nedenle eşitlik ilkesine aykırı düzenlemeler getirdiğinde, başka anayasal kriterleri (ihracatı teşvik, çiftçiyi koruma, ...) korumaya çalıştığı için ve bunun haklı neden (kamu yararı, kamu hizmeti) teşkil etmesinden dolayı iptal kararı verilemeyecektir.³⁵ Örneğin, muafiyet ve istisnalar görünüşte genellik ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturuyorsa da bunlar da temelde ekonomik, sosyal vb. gerekçelerle, kanuni koşul ve kapsam dahilinde yani objektif gerekçelerle getirilerek, Anayasa'nın diğer ilkelerine hizmet edip aykırılık oluşturmamaktadır.³⁶ Bununla birlikte yasal zeminin dışında, uygulamada meydana gelen denetim aksaklıkları, vergi hataları gibi durumlar yüzünden eşitlik prensibi zarar görmektedir.³⁷

tanımlanan "hukuk devleti" her türlü eylem ve işlemlerinde Anayasa, yasa ve hukukun temel ilkeleriyle kendini bağlı sayan Devlettir. Anayasa'nın 11. maddesine göre de kanunlar Anayasaya aykırı olamaz. Bu durumda kural Anayasa'nın 2. ve 11. maddelerine de aykırıdır. Anayasa'nın 2., 10., 11. ve 38. maddelerine aykırı olan itiraz konusu sözcüklerin iptali gerekir..."

³² Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s. 43.

³³ Balcı Tamer, Vergi Davalarında Anayasa'ya Aykırılık Savı Ve Vergi Kanunlarının Yargısal Denetimi, Vergi Sorunları Dergisi, S.190, Temmuz 2004, s. 31.

³⁴ Tekbaş Abdullah, Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, Ankara 2009, s. 254.

³⁵ Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s. 41.

³⁶ Üstün Ümit Süleyman, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler, C.11, S.1, s. 257.

³⁷ Tavşancı Aykut, Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası, Vergi Sorunları Dergisi, S.203, Ağustos 2005, s. 138.

Sosyal devlette vergi adaletini sağlayabilmenin önemli bir aracı olan mali güce vergilendirme ilkesinin³⁸ vergilendirme yetkisi ile bağlantısının çalışma kapsamındaki açıklaması şu şekildedir:

B. MALİ GÜÇ İLKESİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRME

Vergi tanımlarından da anlaşılacağı üzere kamu giderlerini karşılamak için yine kamu idaresinin gücüne dayanılarak tahsil gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla bu tahsil işleminin temelinde bir takım kural ve ilkeler bulunmalıdır. Bu kurallardan biri de özel kişilerde iktisadi güçle eşdeğer bir anlam taşıyan³⁹ vergilendirmede mali güç ilkesidir. Bu ilke anayasamızın vergi ödevi başlıklı 73. maddesinin birinci fıkrasında açıkça yer almaktadır.

Gelir ve servet düzeyleri birbirinden farklı olan mükelleflerin vergilendirmeler sırasında kişisel ve ekonomik durumları gözetilmeli, mali gücü çok olandan daha çok vergi alınmalıdır. Vergilendirmede gelirin niteliğine dikkat çekerek mali güç ilkesiyle olan ilişkiyi açıklayan Anayasa Mahkemesi 15.10.2009 tarihli 2006/95 E. 2009/144 K. numaralı kararı ile 5479 sayılı Kanun'la GVK'nın 103. maddesinde yer alan vergi tarife yapısında yer alan değişikliğin ücret geliri dışında kalan diğer altı gelir unsurunu elde eden mükelleflerin vergi yükünü olumlu, ancak tarife yapısına göre orta ve üst dilimde yer alan ücret gelirlerini olumsuz şekilde etkilemesinden dolayı Anayasa'nın 2., 73. ve 55. maddelerine işaret ederek aykırılığın kaynağı olan ifadeyi sadece 'ücret gelirleri' yönünden iptal etmiştir. Böylelikle mali güç ve adaletli bir ücret elde etme ilkesi bir arada değerlendirilmiştir. Bununla birlikte ücret geliri elde edenlerin mali gücü ile gelirin niteliği ve kişisel durum arasında bağlantı kurulması, vergi oranları belirlenirken ücret geliri elde eden yükümlülerin salt emeğe dayalı olarak gelir elde etmeleri hasebiyle ekonomik ve kişisel durumlarının göz önünde bulundurulması gerekliliğine de dikkat çekilmiştir.⁴⁰ Ancak ülkemizde fiilen mevcut olan ikili vergilendirme sistemi, sermaye gelirlerinden ücretlere göre daha hafif vergi alınmasını öngörmektedir.⁴¹ Yine Ana-

³⁸ Üstün, C.11, S.1, s. 260.

³⁹ Kaneti, s. 33.

⁴⁰ Tan Mustafa, Vergilendirmede Eşitliğin Mali Güç İlkesi Çerçevesinde Okunması ve AYM Karar Örneği, Vergi Sorunları Dergisi, S.264; Eylül 2010.

⁴¹ Batırel Ömer Faruk, Yaklaşım Dergisi, Türkiye'de Ücretlerin Vergilendirilmesi Üzerine Bir Değerlendirme, Yaklaşım Dergisi, S.208, Nisan 2010.

yasa Mahkemesi mali güç ilkesi ile ilişkili başka bir kararında “*hayat standardı esası*”nı 73. ve 2. maddeye aykırı bularak iptal etmiştir.⁴²

Sporculara yapılan ödemelerle ilgili uygulamalar da anayasal kıstasların anlaşılması noktasında önemli bir misal teşkil etmektedir. Spor kulüpleri tarafından yapılan ödemelerin ücret olarak nitelendirilebilmesi, GVK. m. 2.’de yer alan gelirin unsurlarından ücrete karşılık gelmesi tipiklik ilişkisinin varlığına işaret etmektedir. Buradan yola çıkarak artan oranlı vergi tarifesini uygulanması gerekir diye düşünülürken 2003 yılında tek oranlı (%15) vergi uygulaması kabul edilerek nispi olarak genellik ilkesi karşılınsa da eşitlik ilkesine ters düşülmüştür. Bununla birlikte 5766 sayılı Kanun’la 2008’den itibaren tek oranlı vergilemeden de vazgeçilerek yapılan sporun lig usulüne tabi olup olmamasına göre değişen oranlarla ifade edilen yeni tarifenin mali güç ilkesini gözetmemesinden dolayı eşitlik ilkesine de aykırı olduğu kabul edilmektedir.⁴³

⁴² Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, 12.11.199 t. 1991/7 E. 1991/43 K. numaralı kararı, S.27, C.2, s.654 : “... Vergi yükümlüsünün mali gücüne göre vergilendirilebilmesi için, gerçek gelirin saptanması gerekir. Hayat standardı esasının temel nedeni, gerçek gelirin bulunmasına yardımcı yöntem olmasıdır. Bu yöntemle göre saptanan tutarın gerçek gelire (mali güce) olabildiğince yaklaştırılabilmesi için yükümlünün belli bir gelir tutarının karinesi sayılan “yaşam düzeyi”ni başka gelirlerle sağladığını kanıtlamasına olanak vermesi gerekir. Oysa dava konusu kural vergilendirilmiş ya da vergi dışı bırakılmış birçok geliri açıklama nedeni olarak kabul etmemektedir. Bu nedenle yükümlünün kendisine, eşine ve çocuklarına ilişkin vergilendirilmiş gelirin yalnız hayat standardı ek gösterge tutarının açıklanmasında kullanılması, temel göstergelerin açıklanmasında kullanılamaması ve yine yükümlünün kendisine ait emekli, dul ve yetim aylıklarının temel gösterge tutarının açıklanmasında kullanılabilmemesi, eşine ve çocuklarına ilişkin bu gelirlerin temel göstergelerin açıklanmasında kullanılamaması, vergiye tâbi olmayan bu gelirlerin dolaylı olarak yeniden vergilendirilmesi sonucunu da doğurmaktadır. Açıklama ve kanıtlama olanağına tam olarak yer vermeyen bu kural “mali güce göre vergi ödeme” ilkesine aykırı düşmektedir. Fıkranın bu durumuyla, Anayasa’nın 73. maddesinde belirtilen mali güce göre vergilendirme amacına ulaşılması mümkün değildir. Öte yandan, bir kısım gelirleri açıklama nedeni olarak kabul edip aynı nitelikteki diğer gelirleri açıklama nedeni saymamak “vergide adalet” ilkesine de ters düşer. Gerçekten, iptali istenen fıkra, yükümlünün emekli, maluliyet, dul ya da yetim aylığı dışında hiçbir gelirin temel gösterge tutarından düşülmesine olanak vermemekte, ayrıca eşine, çocuklarına ya da bakmakla yükümlü olduğu kişilere ilişkin çeşitli gelirlerin gerek temel gerekse ek gösterge tutarlarından düşülmesini engellemektedir. Açıklama olanağına tümüyle değil, kısmen yer veren bu biçimdeki “*hayat standardı esası*” Anayasa’nın 73. maddesine de aykırıdır...”

⁴³ Budak Tamer, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Anayasal Vergileme İlkeleri: Sporcu Ücretlerinin Vergilendirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, S. 346, Haziran 2010.

Gelir, servet ve harcamaların mali gücü saptamak adına ölçüt olduğu kabul edilerek; artan oranlı vergi tarifelerinden, en az geçim indiriminden, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine oranla daha hafif vergilendirilmesi düşüncesinden yararlanılarak, gerektiğinde muafiyet ve istisnalara yer verilerek Anayasa'mızın 71. maddesindeki mali güç ilkesi hayata geçirilmeye çalışılmaktadır.⁴⁴

Damga vergisinin mali güç ilkesi ile ilişkisinin değerlendirildiği bir yazıda; damga vergisinde mükellefiyetle ilgili olarak, hukuki işlem dolayısıyla bir hususu ispat ya da belli etme durumu yoksa damga vergisinden söz etmenin mümkün olmayacağı, dolayısıyla damga vergisinde mükellefiyetle mali güç arasında herhangi bir bağın kurulmadığı belirtilmiş; mali gücü göz ardı eden damga vergisinin, doğal olarak vergilemede adalet ve eşitlik ilkesine aykırı bir durum oluşturacağı ifade edilmiştir.⁴⁵

Yalnızca dar anlamdaki vergiler için geçerli olan mali güç ilkesi adaletli bir vergi için gerekli olmakla birlikte mükellef davranışları üzerinde de etkili olarak vergilerin tahsil edilmesi oranı artırıp toplumsal refaha katkı sağlayacaktır. Zira bahsettiğimiz tüm ilkelerin aslında ortak hedefi hukuk sınırları içinde kalkınmayı sağlamaktır.

Pek çok mahkeme kararında diğer ilkelerde olduğu gibi değinilen, özü insan olma onuruna kadar uzanan mali güç ilkesi kadar önemli ve hukukun üstünlüğünün idarece kabulü anlamına gelen bir diğer ilke olan yasal idare ilkesine ilişkin ise şu şekilde değerlendirmeler yapılabilir:

C. VERGİLENDİRME YETKİSİ VE YASAL İDARE İLKESİ

Verginin hukuki yönünü ifade eden kanunilik ilkesini⁴⁶ hukuk devleti kapsamında mütalaa edersek günümüz demokratik ülkelerinde kuvvetler ayrılığı prensibi gereğince vergilendirme konusundaki yetkinin yasama organına ait olduğunu yani kanun çıkarılarak kullanılması gerektiğini ifade etmek gerekir.⁴⁷ Bağlı yetkiyle donatıl-

⁴⁴ Üstün, C.11, S.1, s. 260.

⁴⁵ Yüce Mehmet, Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi Çerçevesinden Damga Vergisine Bakış, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2009, S.252, s. 142.

⁴⁶ Sönmez Nezihe, Vergi Hukuku, 1970 İzmir, s. 10.

⁴⁷ Yürekli Sabahattin, Bakanlar Kurulu'nun Vergilendirme Yetkisi, Gazi Üniversite-

mış, tüm eylem ve işlemleri kanunda belirlenmiş olan idareye tüm olasılıkların önceden kestirilememesi nedeniyle giderek daha geniş yetkiler verilmekteyse de, idare takdir yetkisini kullanırken hukukun genel ilkelerini, Anayasa ve kanunlarının özünü ve ruhunu, yargı içtihatlarını ve idari gelenekleri dikkate almalıdır.⁴⁸ Bununla birlikte, esasen kast edilen durum, idarenin takdir yetkisinde kısıtlamaya gitmek değil, idarenin bu yetkisini hukuk sınırları dahilinde kullanırken kamu menfaatlerini gözetmesi ve dolayısıyla takdir yetkisinin uygulamadaki hayli geniş olarak kapladığı alanı hukuka uygun kılarak hukuk devleti ilkesine riayet eden vergi uygulamalarının vücuda getirilebilmesidir.⁴⁹

Vergilerin yasallığı ilkesi bünyesinde, vergilerin genel düzenleyici işlemlerle konulmasını ve bireysel vergi tarh ve tahsil işlemlerinin vergi yasalarına (Bakanlar Kurulu'nun düzenleyici işlemlerine, Anayasaya, Danıştay içtihadı birleştirme kararlarına, uluslararası vergi anlaşmalarına) uygun yapılmasını barındırır. Çağdaş sistemlerde erkler ayrılığının iyice yumuşaması ihtiyacıyla yetkileri artan yürütme organı, bu yetkilerini yasa aracılığıyla da olsa Anayasa'dan almaktadır. Yasal idare ilkesi, vergi hukuku alanında, " *vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" şeklindeki anayasa hükmü sayesinde daha sağlam bir güvenceye sahip olmuştur⁵⁰. 73. maddeye bakıldığında, Bakanlar Kurulu'nun kendisine tanınan yetkiyi nasıl kullanacağı açık olamamakla birlikte bu konuda görüş birliğine de varılmış değildir. Benim de katıldığım doktrindeki bir görüşe göre söz konusu yetkiyi Bakanlar Kurulu'na tanınan kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisiyle karıştırmamak gerekir.⁵¹ Doktrindeki diğer bir görüşe göre ise yürütme organına getirilen bu istisna, olağanüstü zamanlarda kanun hükmünde kararname ile vergi yükümlülüğü getirebilme yetkisidir.⁵²

si Hukuk Fakültesi Dergisi, Aralık 1997, C.1- S.2, s. 282.

⁴⁸ Gerçek Adnan, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Ankara 2006, s. 13.

⁴⁹ Üstün, s. 23.

⁵⁰ Öncel/ Kumrul/ Çağan, s. 39.

⁵¹ Yürekli, s. 288.

⁵² Bayraklı H. Hüseyin / Odabaş Hakkı, Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.2 – S.1, Temmuz 2000.

Temel olan özgürlüklerdir; sınırlamalar ise istisnai nitelik taşır ve bu yüzden kanunlarda açıkça belirtilmesi zorunludur. Örneğin, ticari ya da mesleki faaliyet nedeniyle vergi mükellefi olmadığı için Gelir Vergisi Kanunu (G.V.K.) m. 94/1’de sayılmayan⁵³ aile hekimlerine getirilen tevkifat sorumluluğunda GVK. m. 94’ün son fıkrasıyla Maliye Bakanlığı’na verilen yetkiye istinaden, aile hekimlerinin, aile hekimliği hizmetlerinin verilmesiyle ilgili olarak yaptıkları bazı ödemelerden, maddede belirtilen oranlarda tevkifat yapmasının uygun bulunması, aile hekimlerinin GVK.m.94’te yer alan tevkifat yapması gereken mükellefler arasında yer almamasından ve Maliye Bakanlığı’nın 275 sayılı genel tebliğine istinaden tevkifat kapsamına alınmasından dolayı verginin yasallığı ilkesine aykırıdır.⁵⁴ Nitekim vergilendirme işleminin de bir idari işlem olmasından dolayı kanunilik ilkesine riayetsizlik, işlemi sebep yönünden de hukuka aykırı kılacaktır. Çünkü hukuki sebebin kaynağı, kanun hükmüdür.⁵⁵

Anayasa Mahkemesi 18.07.1994 tarihli 1994/46 esas 1994/57 karar numaralı kararı ile; 213 s. Vergi Usul Kanunu (V.U.K.)’nın 11. m.’ne 3418 s. Yasanın 30. maddesiyle eklenen fıkranın⁵⁶ Anayasa’nın 6., 7., 8., 11., 38., 73., ve 124. maddelerine aykırılık teşkil ettiği iddiasıyla ilgili olarak, vergilerin daha çabuk ödenmesi için ticaret borsalarının vergi sorumlusu yapılmasının kanunkoyucunun takdir yetkisinde olduğunu ve burada da sorumluluk ihdas edenin yasakoyucu olduğunu, yürütmeye bırakılan düzenleme alanının vergilendirme ile ilgili temel kurallar olmayıp sorumluluğunun uygulanmasına yönelik teknik ayrıntılar olduğunu belirtmiştir. Bakanlığa verilen bu yetkinin mali mü-

⁵³ Şahin Tayfun, Aile Hekimlerinin Stopaj Yükümlülüğünün Verginin Yasallığı İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi, Yaklaşım Dergisi, S.216, Aralık 2010, s. 52.

⁵⁴ Dikmen M. Burçin, Aile Hekimlerine Getirilen Tevkifat Sorumluluğunun Anayasal Hükümler Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, S.354, Şubat 2011.

⁵⁵ Kızılot Şükrü, Vergi İhtilafları veÇözüm Yolları, Ankara 2004, s. 39.

⁵⁶ V.U.K. m. 111 (Ek : 24/3/1988 - 3418/30 md.): “Maliye ve Gümrük Bakanlığı ziraat ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır.

kellefiyet tesis etmeyip sınırlı ve vergi idaresinin uygulayacağı ikincil nitelikte bir düzenleme alanı oluşturduğu yönünde gerekçeler ilave ederek karşı oylara rağmen hükmü iptal etmemiştir.⁵⁷

Anayasa Mahkemesi başka bir kararında öğrencilerden alınacak harçlara ilişkin esasların Yüksek Öğretim Kurulu'nca tespit edileceği ve bu harçların bir öğrenci fonunda toplanacağı şeklindeki düzenlemeyi; yukarı ve aşağı sınırları ile ölçü ve esasları kanunla belli edilmek şartıyla vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapma yetkisinin Bakanlar Kurulu'na ait olmasından dolayı Anayasa'ya aykırı bularak iptal etmiştir.⁵⁸

Mezkûr ilke 1982 Anayasası'nın 8. maddesinde *"Yürütme yetkisi ve görevi, cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasa ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir."* ; 123. maddesinde *"İdare, kuruluş ve göreviyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir"* şeklinde pozitif düzenlemeye kavuşmuştur. Vergilendirmede belirlilik ve eşitlik ilkeleri açısından bir ön koşul niteliğini taşıyan yasal idare ilkesi kamu hukukunda en çok, kanuni düzenlemelerin fazlalığı nedeniyle vergi hukukunda önem arz eder.⁵⁹ Hukuk devleti ilkesinin kendisini tam olarak ifade edebilmesi için hukukun üstünlüğünü kabul etmiş (yetkinin kaynağının bir kanun hükmü olduğu bilinci yerleşmiş), yargısal denetime tabi ve yargı kararlarını derhal yerine getiren bir idarenin varlığı şarttır. Adaletin tecellisi ancak bu şartlar altında mümkündür.⁶⁰

Çalışmanın başlangıcından bu yana zikredilen ilkelerin hiçbiri birbirinden bağımsız değildir. Nitekim idarenin keyfi davranışlarına engel teşkil eden yasal idare ilkesinde olduğu gibi şimdi açıklanmaya çalışılacak hukuki güvenlik ilkesi de keyfiyete engel teşkil ederek bireylerin idare karşısındaki durumunu güvence altına almaya çalışmaktadır:

⁵⁷ Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, 18.07.1994 t. 1994/46 E. 1994/57 K., S. 31, C.1, Ankara 1996, s. 369-383.

⁵⁸ Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, 11, 12, 13, 14 ve 15 Şubat 1975 t. 1973/37 E. 1975/22 K., S. 13, Ankara 1976, s.150.

⁵⁹ Çağan, s. 146.

⁶⁰ İkinciogulları Füzün, "Hukuk Devleti", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:1 - S:1, 1997.

D. VERGİLENDİRME YETKİSİ VE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

Kanunların mevcut olduğunu görmek o devletin bir hukuk devleti olduğu anlamına gelmez. Şüphesiz kanunlar da adalete ve hakkaniyete aykırı olabilir. Bu kapsamda hukukun üstünlüğünün kanunların üstünlüğünden daha kapsamlı ve koruyucu olduğu belirtilmiş ve kanunların, yönetilenlerin hukuki güvenliğini sağlamasının önemine işaret edilmiştir.⁶¹

Yukarıda sıklıkla ifade edildiği üzere vergilendirme yetkisinin temel hak ve özgürlükler gibi önemi haiz meselelerle olan yakın ilişkisinden dolayı bireylerin devletin müdahalelerinden önceden haberdar olması gerekir ki bireylerde geleceğe dair planlarını buna göre yapabilsin, kararlarını buna göre verebilsin. İnsanlar sürekli şüphe içinde hareket ettikleri takdirde orada hukuki güvenliğin mevcut olduğunu söylemek pek mümkün olmaz. Herhangi bir sorumluluk ihdas edildiğinde de bunun mükellefin hukuksal durumunu etkilemesinden dolayı söz konusu hallere ilişkin idarenin takdir yetkisini en alt seviyede bulundurmaya çalışmak hukuki güvenlik ilkesinin bir gereğidir.⁶²

Yükümlülerin vergilendirme yetkisinin kullanıcılarına ilişkin duygu, düşünce ve kanaatleri verginin algılanışını etkilemesinden dolayı gerek siyasi otoritenin gerekse vergi dairelerinin yükümlülere şeffaflık, hesap verebilirlik, saydamlık, vatandaş ve mükellef odaklılık gibi ilkeler dahilinde güven vermesi gerekir. Bu ilkeler sistemin anlaşılır, sade olması ve vergilemede adaletin sağlanması için gerekli⁶³ olduğu gibi olumlu yönde geliştirilen vergi algılaması sonucu vergi kaçakçılığı vb. fiiliyatta meydana gelen anayasal bir vergilendirmeyi engelleyen durumların önüne geçilmesi açısından da etkilidir. Vergi ilişkisinin borçlu tarafı (pasif sujesinin) olan mükellefin çağın gelişimiyle uygunluk arz etmesi gereken haklarının devlet tarafından korunması, vergi alan organlar tarafından bu haklara özen gösterilmesi ve mükellefin hukuk alanına hukuk dışı yollarla müdahale edenlere ağır yaptırımlar getirilmesi gerekir.⁶⁴

⁶¹ Taylar Yıldırım, Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi, Vergi Dünyası Dergisi, Mart 2007, s. 307.

⁶² Üstün, s. 274.

⁶³ Günay Fehmi, Yükümlülerin Vergi Algısı Nasıl İyileştirilebilir?, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2009, S.245, s.94.

⁶⁴ Erol Ahmet, Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları-1, Yaklaşım Dergisi, Mart 2010, S.207, s.17.

Keyfilik nitelendirmesi ile ters orantılı seyreden ve temelinde hukuk devleti ilkesi bulunan hukuki güvenlik ilkesi, vergilendirmenin belirliliğini, vergi hukukunda kıyas yasağını ve vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesini içermektedir. Bu arada sistematik açıdan başlıklandırmalarda bulunuluyorsa da biraz önce de belirtildiği gibi bu ilkelerin birbirlerinden bağımsız olmadıklarını, Anayasa'ya aykırı bir normun aynı anda birden çok ilkeyi ihlal edebileceğini; bazı ilkeler arasındaki ilişkininse oldukça zayıf olduğunu belirtmek gerekir.⁶⁵

Anayasa Mahkemesi bir kararında⁶⁶; 5766 s. Kanunun geçici birinci fıkrasını, kanunların geriye yürümezliği, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerine kısacası hukuk devleti ilkesine aykırılığı nedeniyle iptal etmiştir.

Mükelleflerin güvence altında olması izaha çalışılıyorken elbette ki kanunların zaman bakımından uygulanacakları anın da iyi tespit edilmesi, kanunların açık ve anlaşılır olması, dolayısıyla sebepsiz yere mükellefin mağdur edilmemesi gerekliliğinden yola çıkarak, hukuki güvenlik ilkesinin alt unsurları olan vergi yasalarının geriye yürümezliği ve belirlilik ilkelerinin vergilendirme yetkisi kapsamındaki incelemelerinin çalışma kapsamındaki değerlendirmesi şu şekildedir:

⁶⁵ Tekbaş, s. 253.

⁶⁶ http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=3391&content=vergilendirme_yetkisi, Anayasa Mahkemesi Kararı, 2009/39 E. 2011/68 K. Numaralı, 28.4.2011 t. , R.G. Tarih-Sayı: 15.10.2011-28085: "...kanun hükümlerinin geriye yürütülmesine yol açıldığı, hukuk devletin hukuk güvenliği ve hukuki belirlilik ilkeleriyle suç ve cezaların yasallığıyla paralellik gösteren vergilerin yasallığı ilkesinin ihlal edildiği, bu nedenle itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 2., 10., 38. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür. 5766 sayılı Kanunla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da genel olarak şirket ortakları ve kanuni temsilcilerin, kamu borcu nedeni ile sorumluluklarını arttıran, genişleten ve müteselsil sorumluluk esas getiren düzenlemeler yapılmıştır. Kanun'un geçici 1. maddesi ile Kanunla getirilen hükümlerin Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları hakkında da uygulanması öngörülmüştür... İtiraz konusu geçici 1. maddeyle 5766 sayılı Kanun'la 6183 sayılı Kanunda yapılan değişiklikler ve eklenen hükümlerin Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte henüz tahsil edilmemiş, ancak daha önceki bir dönemde doğmuş ve ödenmesi gereken hale gelmiş kamu alacaklarına da uygulanması öngörülmek suretiyle Kanun hükümleri geriye yürütülmüş olmaktadır. Buna göre, amme alacağının sorumluluğunun tespitinde alacağı doğuran olayın gerçekleştiği zaman değil, Kanunun yürürlük tarihi itibarıyla borcun halen tahsil edilmemiş olması esas alınmıştır... 5766 sayılı Kanun'da esas olarak bir kamu alacağı ile ilgili bireylerin sorumluluklarını arttıran ve müteselsil sorumluluk getiren düzenlemelerin, Kanunun geçici 1. maddesi ile yürürlük tarihi itibarı ile tahsil edilmemiş alacaklara da uygulanması hukuk kurallarının geriye yürütülmesi anlamına gelmekte ve Anayasada yer alan hukuk devleti kapsamındaki hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır..."

1. Vergilendirme yetkisi ve vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi:

Kişilerin kendilerini hukuken güvende hissedebilmeleri, geleceğe yönelik planlar yapabilmeleri, ticari hayatta istikrarın sağlanabilmesi, devlete olan güvenin varlığını koruması gibi ciddi sonuçları olan ve kanuniliğin devamı olma özelliğine sahip bu ilke doktrinde gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme olarak ikiye ayrılmaktadır. Gerçek geriye yürüme, yürürlüğe giren yasanın eski kanun döneminde tüm sonuçlarıyla meydana gelip tamamlanmış hukuki ilişki ve olaylara uygulanması iken; gerçek olmayan geriye yürüme yeni kanunun eski kanun döneminde meydana gelmeye başlayan ve halen devam eden, tüm sonuçlarıyla meydana gelmemiş ve yükümlüler açısından henüz kazanılmış hak olarak nitelendirilmeyen hukuki ilişki ve olaylara uygulanmasıdır.⁶⁷ Anayasamızda böyle bir ilke açıkça yer almamakla birlikte denilmektedir ki gerçek geriye yürüme geçerli değildir, gerçek olmayan geriye yürüme ise geçerlidir. Bu kural bağlamında Anayasa Mahkemesi, geriye yürütülen vergi yasalarını hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük açısından yargısal denetime tabi tutabilir.

Vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi sadece vergi yasaları yönünden ve yürütmenin işlemleri açısından geçerlidir.⁶⁸ İlaveten doktrinde, ihtiyaca aykırı olarak yapılan işlemlerin geri alınması halinde kazanılmış hakların zarar göreceği olması ve bireylerin beklentilerinin dışına çıkılacak olması dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşacağı gerekçesiyle, bu işlemlerin kaldırılmaları ya da düzeltilmeleri önerilmiştir.⁶⁹

Örneğin, Anayasa Mahkemesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69. maddesi kapsamında mükelleflerin 31.12.2005 tarihi itibarıyla sahip oldukları yatırım indirimi uygulama hakkını 3 yıl süre sınırlayan düzenlemeyi 2006/95 Esas ve 2009/144 sayılı kararı ile iptal etmiştir. Bu durumun, yatırımın yapıldığı zamandaki mevzuata göre süresiz olan yatırım indirimi hakkının sonradan yapılan bir yasa ile 3 yıl süre ile sınırlandırılmasının geriye dönük bir düzenleme olduğu belirtilmiş ve geriye dönük düzenlemelerle kişilerin haklarının «hukuki istikrar»

⁶⁷ Taylar, s. 200.

⁶⁸ Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s. 49.

⁶⁹ Üstün, s. 238.

ve “*hukuki güvenlik*” ilkeleri gözetilmeden kısıtlanmasının hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacağı dolayısıyla anayasaya aykırı bulunarak iptal edileceği ifade edilmiştir.⁷⁰

Federal Alman Anayasa Mahkemesi gerçek geriye yürümeyi geçersiz saymakla beraber bu konuda yer verdiği istisnalardan bazıları şunlardır.⁷¹

- Bireylerin söz konusu yasa değişikliğine, basında sıklıkla bahsedilmesi vb. nedenlerle ihtimal verebilmeleri,
- Yeni düzenleme gelmeden önce konuya ilişkin açıklığın bulunmaması ve suiistimallere açık hukuki belirsizliğin mevcut olması,
- Yürürlükteki hükmün Anayasa’ya aykırılığının çok bariz olması gibi nedenlerle gerçek geriye yürümenin da hukuka uygun kabul edildiği anlaşılmaktadır.

Bu ilkenin çok katı bir uygulamasının olduğunu söylemek doğru olmaz. Kamu yararı, mali haklarda iyileştirme vb. saiklerle yükümlüler arasında eşitsizliğe yol açmayarak gerçekleştirilen geriye yürüme, hukuki güvenlik ilkesine riayetsizlik teşkil etmeyecektir.⁷²

Her ne kadar vergi yasalarının geriye yürümemesi gerekli olsa da tek başına yeterli olmayıp; söz konusu kanun hükmünün aynı zamanda mutlaka açık, anlaşılır, sade olması gerekir ki bireyler belirlilik sayesinde bir öngörüye sahip olabilsin, kanunilik ilkesi ile yetinilmeyip meşruluğa da yer verilebilsin. Bu kapsamda vergilendirme yetkisinin belirlilik ilkesi ile ilişkisinin hukuki güvenlik ilkesi temel alınarak yapılan incelemesi şu şekildedir:

2. Vergilendirme yetkisi ve belirlilik ilkesi:

Geleneksel vergilendirme ilkelerinden olan belirlilik ilkesi gereğince bireylerin ne zaman, nasıl ve ne kadar vergilendirileceğini bilmeleri ve vergi yasalarının açık ve anlaşılır olması zorunludur. Belir-

⁷⁰ Diliçikık Ata, Anayasa Mahkemesi Kararı Sonrasında Yatırım İndirimi Uygulaması ve 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler, Vergi Dünyası Dergisi, S.349, Eylül 2010.

⁷¹ B. Verf GE 13, 261/272/; 429/439/;19, 187/196 f; 22, 330/347; 23, 12/32; 24, 220/229; 30, 250/267; 30, 272/385/ (Bruno Schmidt Bleibtreu-Fraz Klein, Steuerrecht unter Verfassungskontrolle, 2. Erweiterte Auflage, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 1972, s. 80-85).

⁷² Tekbaş, s. 274.

lilik ilkesi, kanunda yer alması gereken unsurlara ilişkin olduğundan, bu unsurlardaki herhangi bir eksiklik kanuniliğe zarar vermekle birlikte belirlilik ilkesine de aykırılık teşkil edecektir. Yorum ile amaçlanan kanundaki gayeyi anlayabilmek olduğundan bu noktada sınırın aşılması konusunda daha titiz davranılmalı⁷³ ve kanuniliğe zarar verecek derecede yoruma ihtiyaç duyan muğlak ifadeler yer verilmemelidir.

Birbirlerini tamamlayıcı nitelikte olan kanunilik ve belirlilik ilkerinin bu kapsamdaki ortak paydaları olan kıyas yasağı, kanunların Anayasa'ya uygunluğuyla değil bireysel vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimi kapsamında mütalaa edilmektedir.⁷⁴ İlke ışığında idarenin vergiyi doğuran olayları kıyasa varacak şekilde geniş bir biçimde yorumlayıp yeni mükellefiyetler tesis edemeyeceğini belirtmemiz gerekir.⁷⁵

Anayasa Mahkemesi bir kararında⁷⁶ 4605 sayılı kanunla Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikle Bakanlar Kurulu'na vergileri çok yüksek oranda arttırabilme yetkisi tanınmasının, mükelleflerin vergi yükünün her an böyle bir tehlikeyle karşı karşıya kalmasının hukuki güvenlik ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptal etmiştir. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi'nin yürütmeye bir yetki verilirken bu yetkinin aşırıya kaçmaması ve mükellefin durumunu belirsizleştirilmesi hususlarını ölçüt aldığını görmekteyiz.

Mükelleflerin sahip olduğu, devletin yükümlülüklerine karşılık gelen haklar anayasal zeminde ifade edildiğinde; verginin belirgin, öngörülebilir ve denetlenebilir olması ön plana çıkmaktadır.⁷⁷ Bunlardan belirlilik ilkesi, mükelleflerin hukuki güvenliğini korurken diğer taraftan vergi idaresinde istikrarı sağlamaktadır.⁷⁸ Örneğin, küreselleşen dünyada devletlerin kendi egemenliklerini korumak adına ihtiyaç duydukları ortak dili meydana getirerek ortak vergi hukuku standar-

⁷³ Şenyüz Doğan, Vergi Hukukunda Yorum Normları ve Ekonomik Yaklaşım, Vergi Hukuku, İstanbul Barosu Dergisi, Mart 2008, s. 17.

⁷⁴ Taylar, s. 307.

⁷⁵ Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s. 46.

⁷⁶ <http://www.anayasa.gov.tr>, Ay. M. 16.01.2003 Gün ve E.2001/36, K.2003/3, E.T.: 01 Kasım 2011.

⁷⁷ Güneş Gülsen/ Şirin Z. Ertunç, Vergi Ödevlisinin Hakları, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2005, S.197, s. 137.

⁷⁸ Tavşancı, s. 135.

dının geliştirilmesini sağlayan insan haklarının, kaynağı ve koruyucusu olan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin⁷⁹ bir ifadesine göre vergilendirmeye mülkiyet hakkına müdahale etmek bu vergilendirmenin ulaşılabilir ve öngörülebilir yani aleni olması halinde meşru görülebilir. Üstün kamu yararı söz konusu olmadıkça ve uluslar arası genel hukuk ilkelerine riayet edilmedikçe kimse mallarını kullanmaktan mahrum edilemez.⁸⁰ Başka bir örnekte de, esnaf muaflığından yararlanmak için belediyelerden belge alınmasının zorunlu kılınması ancak bu belgenin nasıl alınacağı konusunda açıklığın bulunmamasının belirlilik ilkesine aykırılık teşkil edeceği belirtilmiştir.⁸¹

Bireylerin insan gibi yaşamasının gereği olarak doğumundan ölümüne kadar sahip olduğu ve devlet tarafından da korunmasının mecbur olduğu temel hak ve özgürlüklerin bir kısıtlamaya tabi tutulması da kendi doğası gereğidir. Ancak bu noktada, sınırlamaların yasama organı tarafından kanunla, belli sebeplere dayanılarak, ölçülü, çekirdek alana dokunmadan ve Anayasa'ya uygun yapılması şeklindeki kriterlere riayet edilmesi⁸²; vergilendirme yetkisinin, temel hak ve özgürlüklere müdahale edebilmeye oldukça müsait bir alan oluşturmaya nedeniyle önem arz etmektedir. Bu bağlamda son olarak vergilendirme yetkisinin temel hak ve özgürlüklerle ilişkisine şu şekilde değinilebilir:

E. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLERLE İLİŞKİSİ

Hukuk devleti kavramı devletin egemenliğinin temel hak ve özgürlükler lehine sınırlandırılması adına meydana gelmiş ve zamanla demokrasiyle gelişmiştir.⁸³ Hukuk devleti denildiği zaman akla da ilk olarak insan hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınması zorunluluğu gelir. Zira önemli olan, bu hak ve özgürlüklerin varlıklarının uygulamalarda görülebilmesi, bireylerin güvende olduklarına dair inancın her zaman mevcut kılınmasıdır.

⁷⁹ Yaltı Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul 2006, s. 7.

⁸⁰ Soydan Billur Yaltı, Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı, Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz 2000, S.227, s. 103.

⁸¹ Güneş Gülsen, (2000a) a.g.m., s.263.

⁸² <http://www.anayasa.gen.tr/temelhaklar.htm>, Erişim Tarihi: 02 Kasım 2011.

⁸³ Çağan, s. 144.

Temel hak ve özgürlüklerin vergi yasaları ile de olsa sınırlandırılması ölçüsüz ve aşırı boyutlara ulaştığı takdirde, bu hak ve özgürlükler kullanılamaz bir hale gelebilir. Gerçekten günümüzde devlet vergilendirme yetkisini kamu hizmetlerini finansa etmenin dışındaki kültürel, sosyal amaçlarla ya da farklı ekonomik gayelerle de kullanabilmektedir. Dolayısıyla etkisini her alanda hissettiren vergi uygulamalarının insan yaşantısına bu kadar müdahil olması daha titiz davranılmasını gerektirmektedir.

Anayasa'mızda yer alan temel hak ve özgürlüklerden zorla çalıştırma yasağı (m.18), kişi özgürlüğü ve güvenliği (m.19), özel hayatın gizliliği (m.20), yerleşme ve seyahat özgürlüğü (m.23), din ve vicdan özgürlüğü (m.24), mülkiyet ve miras hakkı (m.35), ailenin korunması (m.41), çalışma ve sözleşme özgürlüğü ve çalışma hakkı ve ödevi (m.48-49), ücrette adaletin sağlanması (m.55), konut hakkı (m.57) vergilendirmeye karşı duyarlı olanlar arasında sayılmıştır.⁸⁴

Devletin egemenliğinin en çok hissedildiği alanın vergilendirme yetkisi olduğunu düşünerek bu yetkinin sınırlandırılması gerekliliğinden bahsederken aklımıza "*Acaba her sınırlama mubahtır demek doğru mudur?*" şeklinde bir soru gelmektedir. Şüphesiz yazımında temelinde yer alan vatandaşın insanca yaşama hakkının en önemli ilke olduğunu gözetirsek bu soruya olumlu yanıt vermek mümkün değildir. Çünkü küreselleşen dünyadaki bu hareketlenmelerden en çok ekonominin etkilenmesinden dolayı devletlerin uluslar arası ve uluslar üstü alanda bu yetkisi sınırlanmakta ve yukarıda sınırlama olarak bahsedilen kriterlerin aksine devletin aleyhine ve dolayısıyla vatandaşın zararına bir tablo oluşturmaktadır. Zira denilmektedir ki vergilemede adalet, verimlilik, etkinlik gibi klasik ilkeler küreselleşme ile etkisizleşmekte ve diğer ülkelerdeki vergi sistemlerinin etkisiyle onların ekonomilerinden bağımsız bir vergi uygulaması imkanı azalmaktadır Diğer taraftan ekonomik bir birleşme olan Avrupa Birliği, ülkelerin kredi ihtiyacını karşılayan IMF ve DB ülke ekonomilerinin yönlendirilmesinde oldukça etkin rol oynamakta ve dolayısıyla egemenlik kavramını irdelememize neden olmaktadır.⁸⁵ Ancak bu demek değildir ki örneğin

⁸⁴ <http://www.akcaoglu.com/2007/02/27/vergilendirme-yetkisinin-temel-hak-ve-ozgurluklerle-iliskisi/> Erişim Tarihi: 19 Ekim 2011.

⁸⁵ Aydın Murat/ İsmail Şiriner, Vergi Dünyası Dergisi, "Küreselleşme Kısacasında Maliye Politikası: Küreselleşme ve Vergilendirme Yetkisi", S.290, Ekim 2005, s. 101.

katma değer vergisinin muhatabının vergi ödeme gücüne sahip olup olmadığının önceden kestirilememesi⁸⁶ dolayısıyla adalet duygularını tatmin edecek bir vergilendirmeye ilgili de Avrupa Birliği direktifleri dikkate alınmasın.⁸⁷ Nitekim Avrupa Birliği'ne tam üyelik yolunda meydana gelen ve özellikle dolaylı vergiler üzerinde gerçekleştirilen düzenlemelerin mali egemenliği sınırlandırmadığı ifade edilmektedir.⁸⁸ Hepsinden ziyade devletler önemli mücadeleler sonucunda tarihi, kültürel, ekonomik ve dini merhalelerle şekillendirip kazandığı vergilendirme yetkisine, dahil olduğu ekonomik bütünleşme içerisinde müdahale edilmesi konusunda son derece hassastırlar.⁸⁹ Bununla birlikte, bugün dünyanın en güçlü ekonomilerinden olan Japonya bile küreselleşme ve diğer ekonomik sorunlar nedeniyle vergi reformu ihtiyacıyla karşı karşıyadır.⁹⁰

Anayasamızda mevcut ilkeleri tekrar gözden geçirdiğimizde Avrupa Birliği'ne tam üyeliğimiz halinde; egemenliğin hiçbir organa devredilemeyeceğini içeren 6. maddede, yasama yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde olduğunu belirten 7. maddede, yürütmenin yetkilerini anlatan 8. maddede, yargı erkinden bahseden 9. maddede ve kanunilik ilkesini içeren 73. maddede, söz konusu noktalarda artık Topluluk kural ve kurumlarının etkinliğini sağlayabilmek adına değişiklik yapılması gereği hasıl olacaktır.⁹¹ Dolayısıyla temel hak ve hürriyetlerimizin güvencesi dediğimiz Anayasa'mızda bu kadar önemli değişikliklere mahal verilmesiyle ilgili ilkeler bazında yapabileceğim ilk yorum, yapılacak çalışmalarda farklı pek çok dengeyi iyi gözeterek hukuksal bakış açısını ve ülke menfaatlerini birincil amaç edinmeyi önerecektir.

⁸⁶ Akdoğan Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Genişletilmiş 11. Baskı, Ankara 2006.

⁸⁷ Aydın Selda, Avrupa Birliği Yakınlaştırma Sürecinde Katma Değer Vergisi Oran Yapısının Gelir Etkisi ve Adalet Açısından Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, S.244, Ocak 2009.

⁸⁸ Saraçoğlu Fatih, Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye- Avrupa Birliği İlişkileri, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi C.5 - S.3, Kış 2003.

⁸⁹ Çağan Nami, Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi, Ankara 1988, s. 5.

⁹⁰ Kovancılar Birol, Japon Vergi Reformlarının Kısa Bir Tarihi, Vergi Dünyası Dergisi, Mart 2007, S. 307, s. 190.

⁹¹ Fantorini Stefano / Üzeltürk Hakan, Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyumu, İktisadi Kalkınma Vakfı, İstanbul 2001, s.67-68.

SONUÇ

Vergilendirme yetkisinin hukuk devleti ilkesi ile ilişkisini ortaya koyarken Anayasa'mıza yazdığımız hukuk devleti olma özelliğini ne kadar taşıdığımızı düşünmemiz gerekir. Adil bir vergilendirmenin çekirdeğini oluşturan devlet ile mükellef arasındaki ilişkilerde devlet elbette ki egemenliğini kullanan taraftır ancak bu hiçbir zaman hukuka aykırılıkları haklı kılmayacaktır.

Vergilendirme yetkisinin temel hak ve özgürlüklerle olan yakın bağlantısının konuya daha titiz davranmayı gerektirdiğini söylemiştik. Bu bağlamda söz konusu titizlik uygulamalar zincirinin her anında mevcut olmalı ki belirli noktalardaki hatalar ileriki aşamalarda daha kötü sonuçlara, nihayetinde adaletsiz bir vergilendirmeye neden olmasın. Bir yasama düşünelim mükerrer maddeler ve dağınık ifadeler ile mükelleflerin kafasını karıştıran, bir de idare düşünelim yasamadan da etkin bir halde vergilendirmeler de bulunabilen. Bir de yargı düşünelim hiçbir ilke gözetilmeden yazılan kanunlara göre karar vermesi gereken... Dolayısıyla yolun en başında nelerden vergi alınması gerektiği iyi belirlenmeli, sistemli, açık ve anlaşılır olarak kanunlarımızda yer edinmeli, mükellefin hukuki güvenlik içerisinde olmasına zeval vermeden tahsil edilebilmelidir.

Adaletin hassas altın terazisi arızalı olduğu müddetçe altın değerindeki uygulamalara tanıklık etmek mümkün değildir. Bu nedenle önce adalet kavramını sindirip içselleştirmeli daha sonra vakıf olduklarımızı kanun, kurum ve kurallarımıza naksetmeli ve en sonunda farkındalıklarımızı uygulama sahasında da göstermeliyiz. Bunlar içindir ki, hukuk devleti denildiği zaman ne anlamamız gerektiği, mükellef odaklı bir uygulamanın geliştirilmesi, bugünkü vergi sistemimizin eksikliklerini gidererek yarına insan haklarının özellikle anılan savunucusu bir ülke olarak başlanabilmesi için önemlidir.

Yazının başlangıcından buraya kadar çeşitli ilkelerden, kanun maddelerinden bahsettik. Ancak belki de belirtmemiz gereken en önemli mevzuu çağdaş hukukun da bir hedefi olan "*etkin hukuki korumadır*". Bu etkinlik kişiye sahibi olduğu hakkın bizzat teslim edilmesi ile mümkündür. Sadece kanun yapmak ya da mahkeme kurmak yetmez. Bunlar gerekli tedbirler olmakla birlikte yeterli tedbirler değildir. Hukuki barışın sağlanması için lazım gelen hakkın teslimi,

bu u urda mücadelelerin verilmesi, bu hakların kullanılmak istenmesi ve kullanılması şeklindeki bir durumun tezahürü ile mümkündür. Evet, insan olarak hepimiz çok de erliyiz ancak kendisini ve yaşadığı toplumu düşünmeyen, hak talep etmeyen ve bu haklar için mücadele etmeyen bireyin, birileri tarafından haklarının muhtel edildiğini iddia etmesi de mantiki çelişki meydana getirir.

KAYNAKLAR

- AKDOĞAN Abdurrahman: Kamu Maliyesi, Geni letilmi  11. Baskı, Ankara 2006.
- AYDIN Murat/ İSMAİL  iriner : *  reselle me Kıskaçında Maliye Politikası:   reselle me ve Vergilendirme Yetkisi *, Vergi Dünyası Dergisi, S.290, Ekim 2005.
- AYDIN Selda: Avrupa Birliğı Yakınla tırma Sürecinde Katma Değer Vergisi Oran Yapısının Gelir Etkisi ve Adalet Açısından Kar ıla tırılmal  Olarak Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, S.244, Ocak 2009.
- EROL Ahmet: Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları1, Yaklaşım Dergisi, Mart 2010, S.207.
- YALTI SOYDAN Billur, Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları
- ZORLU Salahaddin: Vergi Hukuku, Ankara 1981.
- AKYAZAN Ahmet Emrah: Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki gelişimi, TBB Dergisi, 2009, S.80, s.1
- BALCI Tamer: Vergi Davalarında Anayasa’ya Aykırılık Savı Ve Vergi Kanunlarının Yargısal Denetimi, Vergi Sorunları Dergisi, S.190, Temmuz 2004.
- BATIREL Ömer Faruk: Yaklaşım Dergisi, Türkiye’de ücretlerin Vergi-

lendirilmesi Üzerine Bir Değerlendirme, Yaklaşım Dergisi, S.208, Nisan 2010.

BAYRAKLI H. Hüseyin / ODABAŞ Hakkı: Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.2 – S.1, Temmuz 2000.

BUDAK Tamer: Anayasal Vergileme İlkeleri: Sporcu Ücretlerinin Vergilendirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, S. 346, Haziran 2010.

ÇAĞAN Nami: Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982.

ÇAĞAN NamiÇ Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi, Ankara 1988.

ÇELİK Miraç: Vergi Hukukundaki Uzlaşma Kurumunun Hukuki Niteliği ve Kurumun Anayasa'da Yer Alan Bazı Vergi Hukuku İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi, A. Ü. H. F. Öğrencilerinin Fakülteye Armağanı.

DİKMEN M. Burçin Aile Hekimlerine Getirilen Tevkifat Sorumluluğunun Anayasal Hükümler Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, S.354, Şubat 2011.

DİLİÇİKİK Ata Anayasa Mahkemesi Kararı Sonrasında Yatırım İndirimi Uygulaması ve 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler, Vergi Dünyası Dergisi, S.349, Eylül 2010.

ERGÜL Ergin: Mevlana Perspektifinden Hukuk Devleti İlkesi, Güncel Hukuk Dergisi, Mart 2011/387.

EROL Ahmet Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları¹, Yaklaşım Dergisi, Mart 2010, S.207.

FERİDUN Server: Anayasal ve Siyasal Belgeler, İstanbul 1962.

GENÇ Yıldray / YAŞAR Recep: Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi, Vergi Dünyası Dergisi, Ekim 2009, S. 338.

GERÇEK Adnan Türk Vergi Hukukunda İdarenin Yetkisi, Ankara 2006.

GEREK Şahnaz/ AYDIN Ali Rıza: Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Ankara 2005.

- GÜMÜŞ Erhan Vergilendirme Yetkisi ve ile İlgili Hükümet Tasarrufları, Vergi Dünyası Dergisi, S.290, Ekim 2005.
- GÜNAY Fehmi: Yükümlülerin Vergi Algısı Nasıl İyileştirilebilir?, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2009, S. 245.
- GÜNEŞ Gülsen/ ŞİRİN Z. Ertunç: Vergi Ödevlisinin Hakları, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2005, S.197.
- GÜRBÜZ Ahmet Toplumsal Sorunların Çözümünün Biricik Kriteri Evrensel Hukuk Değerleri ve ilkeleri, Güncel Hukuk Dergisi, Nisan 2010/4.
- <http://www.akcaoglu.com/> Erişim Tarihi: 19 Ekim 2011.
- <http://www.anayasa.gov.tr/> Erişim Tarihi: 02 Kasım 2011.
- İKİNCİOĞULLARI Füzuran: *"Hukuk Devleti"*, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:1 – S:1, 1997.
- KANETİ Selim Vergi Hukuku, İstanbul 1989.
- KIZILOĞLU Şükrü Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Ankara 2004.
- KOVANCILAR Birol: Japon Vergi Reformlarının Kısa Bir Tarihi, Vergi Dünyası Dergisi, Mart 2007, S. 307.
- Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı, Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz 2000, S. 227.
- ÖNCEL Mualla/ KUMRULU Ahmet / ÇAĞAN Nami: Vergi Hukuku, Ankara 2009.
- ÖZÇELİK Selçuk, *"Anayasamızın Dayandığı Temel İlkeler"*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası; Ernst Hirsch'e Armağan, Yıl 1979, S.14.
- ÖZGENÇ Selçuk: Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği, Vergi Dünyası Dergisi, Ocak 2007, S. 305.
- SARAÇOĞLU Fatih: Vergilendirme Yetkisi ve TürkiyeAvrupa Birliği İlişkileri, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi C.5 S.3, Kış 2003.
- SÖNMEZ Nezihe: Vergi Hukuku, İzmir 1970.

- ŞAHİN Tayfun: Aile Hekimlerinin Stopaj Yükümlülüğünün Verginin Yasallığı İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi, *Yaklaşım Dergisi*, S.216, Aralık 2010.
- ŞENTÜRK Akın Gencer Vergi Borçlarının Yapılandırılmasında, Yargı-lamanın Bulunduğu Aşamalara Göre Farklı Uygulama Yapılması, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S.88, Nisan 2011.
- ŞENTÜRK Akın Gencer/ ALPASLAN Mustafa Hukuka Aykırı Delille Vergi: Kanuna Aykırı Olarak Elde Edilmiş Bulgular Delil Olarak Kabul Edilemez. Bu Deliller Vergi Tarhiyatında Veri Olarak Kulla-nılamaz, *Vergi Sorunları Dergisi*, Ocak 2009, S. 244.
- ŞENYÜZ Doğan Vergi Hukukunda Yorum Normları ve Ekonomik Yaklaşım, *Vergi Hukuku, İstanbul Barosu Dergisi*, Mart 2008.
- TAN Mustafa Vergilendirmede Eşitliğin Mali Güç İlkesi Çerçevesinde Okunması ve AYM Karar Örneği, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.264, Eylül 2010.
- TAVŞANCI Aykut: Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.203, Ağustos 2005.
- TAYLAR Yıldırım Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hu-kukunda Hukuki Güvenlik İlkesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, Mart 2007, S.307.
- TEKBAŞ Abdullah: Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, Ankara 2009.
- ULUATAM Özhan/ METHİBAY Yaşar: Vergi Hukuku, Ankara 2001.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman: Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yet-kisi, Ankara 2007.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman: Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler, Sel-çuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.11, S.1.
- YALTI Billur Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul 2006.
- YILMAZ Elif: Uzlaşma Müessesesinin Hukuki ve Temel Vergilendir-me İlkeleri, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.13, 2009, S. 12.

YILMAZ Kazım Vergi Sistemimiz Hakkında Bir Değerlendirme, Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog, Nisan 2002, S.168.

YÜCE Mehmet Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi Çerçevesinden Damga Vergisine Bakış, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2009, S. 252.

YÜREKLİ Sabahattin Bakanlar Kurulu'nun Vergilendirme Yetkisi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Aralık 1997, C.1S.2.