

VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TÜRKİYE'DEKİ GELİŞİMİ

Ahmet Emrah AKYAZAN*

I. Giriş

Vergilendirme yetkisi, siyasî otoritenin elindeki en önemli yetkilerden biridir. Siyasî otoritenin vergilendirme yetkisi, vatandaşların maddî durumlarını ve yaşama şartlarını doğrudan etkileyen bir yetki olduğundan, bu yetkinin belli şartlara bağlanması için tarih boyunca devam eden mücadeleler yaşanmıştır.

Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu gelirleri içinde sadece vergi¹ koymaya ilişkin yetkisini içerir. Geniş anlamda ise devletin kamu giderlerini karşılamak üzere, gerçek ve tüzel kişiler üzerine koyduğu her çeşit malî yükümlülüğe ilişkin yetkiyi kapsar.²

Çeşitli Batı ülkelerinde kralların vergi yetkilerinin sınırlandırılması için, Orta Çağ'dan başlayan, Yeni Çağ'da devam eden önemli çatışmalar cereyan etmiştir. Vergilendirme yetkisinin keyfî şekilde kullanılması, birçok ülkede ayaklanmalara ve ihtilâllere neden olmuştur. Bunlar sonucunda, vergilerin halk temsilcilerinin katıldığı yasama organı tarafından konulması sağlanmıştır. Batı'da, demokratik gelişmeye paralel olarak, vergilendirme yetkisi de belirli prensiplere bağlanmıştır. Anayasal düzenlemelerde, siyasî otoritenin vergilendirme yet-

* Av., Ankara Barosu, LLM.

¹ "Vergi" kavramı; devletin, kamu giderlerini karşılamak üzere, egemenlik gücüne dayanarak, zora dayalı olarak tek taraflı belirlediği ve somut karşılığı olmayan parasal ödemeleri ifade eder. Bilici, Nurettin, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler-Türk Vergi Sistemi)*, Güncellenmiş 10. Baskı, s. 11 (Önsöz), Seçkin Yayıncılık, Mart 2005, Ankara.

² Öncel, Muallâ/Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami, *Vergi Hukuku*, s. 34, Gözden Geçirilmiş 6. Bası, Turhan Kitabevi, Ekim 1998, Ankara.

kisinin sınırları tespit edilmiş ve “*temsilsiz vergi olmaz*” ilkesi uyarınca vergilerin halkın rızası olmadan alınamayacağını öngören prensipler Batı ülkelerinin anayasalarında yer bulmuştur.

Batı’da demokratik ilerleme çerçevesinde vatandaşlık hakları gelişirken, devletin vergilendirme yetkisi de objektif ölçülere ve sosyal içeriğe kavuşturulmuştur.

1789 Fransız Devrimi sonrasında ilân edilen İnsan ve Vatandaş Hakları Demeci’nde, vergilerin yurttaşlar arasında eşit olarak dağıtılacağını ve yurttaşların temsilcileri aracılığıyla, verginin gerekliliğini saptamak, kullanılmasını izlemek, sürelerini belirlemek hakları olduğunu belirten maddeler yer alıyordu. Bu ilkeler Fransa’da daha sonra, 1791-1945 döneminde yürürlüğe giren 7 anayasada da tekrarlanmıştır.

İngiltere’de 1689’da kralın yetkilerini düzenleyen Haklar Demeci’nde,³ parlamentonun vergilendirme yetkisi güvence altına alınmış ve parlamentonun onayı olmaksızın vergi konulması yasaklanmıştır.

ABD 1776’da bağımsızlığına kavuştuktan sonra, Virginia Anayasası’nın giriş bölümündeki Haklar Bildirgesi’nde, halkın temsilcilerinin rızası olmaksızın vergi konulamayacağı hükmüne yer veriliyordu.

1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi’nin 17. maddesinde de, kimsenin keyfi olarak mal ve mülkünden mahrum edilemeyeceği esası kabul edilerek, vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması konusunda temel hüküm oluşturulmuştur. Daha sonra 1952 yılında kabul edilen İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetlerini Korumaya Dair Sözleşme Ek Protokolü’nün 1. maddesindeki hükümle de, devletlerin vergilendirme yetkilerinin keyfi kullanılmasının, insan haklarıyla bağdaştırılamayacağı ifade edilmiştir.

Önce ülkelerin kendi sınırları içinde yurttaşları için ve daha sonraları tüm insanlar için getirilen insan hakları ve özgürlük belgeleri, temel esasları arasında, vergilendirme yetkisinin de sınırlarını belirlemiş ve insan hayatı ve hürriyeti yanında gelirinin ve malının da güvencelelerini oluşturan kuralları koymuştur.

Demokratik sistemlerde vatandaş haklarının giderek geliştirilmesi

³ Bill of Rights.

ve korunması amaçlanırken, siyasî otoritenin vergilendirme yetkisi de, çok sayıdaki anayasal haklarla sınırlandırılan ve son derecede özenle kullanılması gereken bir yetki hâline dönüştürülmüştür.

Verginin kanuniliği ilkesi bugün pek çok ülkenin anayasalarında vazgeçilmez bir kural olarak yer almaktadır.⁴

II. Cumhuriyet'e Kadar Olan Dönemde Türkiye'de Vergilendirme Yetkisi Alanındaki Gelişmeler

1. Meşrutiyet'e Kadar Olan Dönem

Osmanlı İmparatorluğu'nda, padişahın hem siyasî otoriteyi temsil etmesi, hem de Halife olarak dinî lider statüsünde bulunması, mutlak bir yönetim gücünü de birlikte getiriyordu. Bu yönetim gücü padişaha, vergilendirme yetkisi konusunda da büyük bir uygulama alanı sağlıyordu. Padişah, şer'i vergiler⁵ yanında, dinî esaslar dışındaki örf'i vergileri de koyuyordu. Olağanüstü şartlarda ise, şer'i ve örf'i vergilere ek olarak "*Avarız-ı Divaniye*" denilen vergiler salınıyordu.

Osmanlı döneminde, vergilerin bir bölümü, Tımar Sistemi uyarınca, devlete gördükleri hizmet karşılığında bazı kamu görevlilerine tahsis edilmiş olup, bunlar tarafından halktan tahsil ediliyordu. Tımar Sistemi dışındaki vergiler ise, artırma ile mültezimlere devrediliyor ve onlar tarafından toplanıyordu. İltizam yöntemi denilen bu vergi toplama uygulaması 17. yüzyıldan itibaren yaygınlaşmıştır. 18. yüzyılın ikinci yarısında, halka çok fazla baskı uygulayan mültezimlere karşı halkı koruyabilmek için, halk tarafından seçilen ve ayân adı verilen kişiler vergi tahsiline aracılık etmeye başladılar. Ancak devlet zayıfladıkça, ayânlar da halkı istismar etmeye ve kendileri mültezim olarak vergi toplamaya başladılar.

Ayânların giderek güçlenmesi sonucunda 1808'de, Sadrazam ile Anadolu ve Rumeli ayânları arasında Sened-i İttifak adıyla bir anlaşma imzalandı. Padişah II. Mahmut bir Hatt-ı Hümayun'la Sened-i İttifak'ı onayladı. Bu anlaşma ile padişahların vergilendirme yetkisi ayânların denetimine bırakılıyordu.

⁴ Any. m. 73/3.

⁵ Zekât, Öşür, Haraç, Cizye.

Osmanlı Devleti'nde, vergilendirme yetkisi açısından bir sonraki düzenleme, 1839 tarihli Gülhane Hatt-ı Hümayunu ile yapılmıştır. Bu belgede ödeme gücüne göre vergi konulması ve kanunla belirlenen vergiler dışında keyfi vergi alınmaması hükümleri yer alıyordu. Gülhane Hatt -ı Hümayunu ile Tımar Sistemi ve iltizam yöntemi de kaldırılmıştır. Ancak yeni sistem ile yeterli düzeyde vergi geliri sağlanamamış ve 1841'de tekrar iltizam sistemine dönmüştür.

1856'da çıkarılan Islahat Fermanı ile Müslim ve gayrimüslim halk arasındaki vergi farklılığına son verilmiş, gayrimüslimlerden alınan Cizye kaldırılmış, bunun yerine, askerlik yapmamalarına karşılık olarak, askerlik bedeli alınmaya başlanmıştır.

Meşrutiyet dönemine kadar, padişahın mutlak nitelikteki vergilendirme yetkisine gerçek anlamda bir sınırlandırma getirilememiştir.

2. Cumhuriyet'in İlânına Kadar Olan Dönem

1876'da kabul edilen Kanun- i Esasî ile, "*Meclis-i Umumî*" adı altında bir meclis oluşturulmuş ve vergilendirme yetkisinde bazı düzenlemelere yer verilmiştir. Bunlara göre, verginin halkın ödeme gücüne göre alınacağı, kanunda öngörülme-yen hiçbir verginin alınamayacağı gibi esaslar vazedilmiştir. 1878'de padişah Meclis'i kapatmış ve vergilendirme yetkisini de yine kendisi kullanmaya başlamıştır. Ancak 1908'de Meclis'in tekrar toplanması ve II. Meşrutiyet'in ilân edilmesi sonrasında, 1909'da Kanun-i Esasî tekrar yürürlüğe girmiş ve vergilendirme ile ilgili hükümler geçerlilik kazanmıştır.

Osmanlı Devleti'nin zayıfladığı ve gerileme dönemini yaşadığı yıllarda, yetersiz devlet gelirlerine ek olarak alınan dış ve iç borçlar ödenemez hâle gelince, 1879 yılında Osmanlı Devleti ile Galata'lı bankerler arasında Rusum-u Sitte (altı resim) anlaşması imzalanarak, devletin altı gelir kaynağının⁶ tahsili Rusum-u Sitte İdaresi'ne bırakılmıştır. Daha sonra 1881'de Muharrem Kararnamesi ile yabancı alacaklıların temsilcilerinden oluşan Düyun-u Umumiye İdaresi kurularak, devletin toplam gelirlerinin üçte birine yakın bazı vergilerinin tahsil

⁶ Altı gelir kaynağı şunlardır: 1. Tütün tekeli, 2. Tuz tekeli, 3. Damga resmi, 4. Alkol-lü içkiler resmi, 5. Balık avı resmi, 6. İstanbul, Bursa, Samsun, Edirne illerinin ipek aşarı, Bkz. Çağan, Nami, Vergilendirme Yetkisi, s. 42-43, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.

yetkileri bu İdare'ye devredildi. Devletin vergilendirme yetkisinin denetimi de Düyün-u Umumiye'ye bırakılıyordu.

Birinci Dünya Savaşı'nda kaybeden tarafta yer alan Osmanlı Devleti, 1920'de imzaladığı Sevr Anlaşması ile İngiliz, Fransız ve İtalyan temsilcilerden oluşan uluslararası bir komisyona devlet bütçesinin ve mali faaliyetlerinin denetimini teslim ediyordu. Vergilendirme yetkisi Meclis'in elinden alınıyor ve devlet mali bağımsızlığını kaybediyordu.

Kurtuluş savaşı döneminde Mustafa Kemal vergilendirme yetkisini millet adına fiilen kullanmaya başlamış, daha sonra halk temsilcilerinden oluşturulan takdir komisyonları vergilendirme görevini yerine getirmiştir.

23 Nisan 1920'de Büyük Millet Meclisi'nin toplanması ile birlikte, vergilendirme yetkisi de Meclis tarafından kullanılmaya başlanmıştır. 1921 yılında yapılan ilk Anayasa'da vergilendirme ile ilgili bir hükme yer verilmiyor, ancak bütün yetkiler Büyük Millet Meclisi'ne veriliyordu. 1921 yılının Ağustos ayında çıkarılan "*Başkomutanlık Kanunu*" ile Meclis'in bütün yetkileri üç ay süre ile Başkomutan seçilen Mustafa Kemal'e devredildi. Mustafa Kemal, vergilendirme yetkisine dayanarak, on adet Ulusal Yükümlülük Emri yayımladı ve bunlarla vatandaşlara aynî vergiler ve bazı hizmet yükümlülükleri konuldu.

"*Başkomutanlık Kanunu*"nun süresinin dolmasından sonra, hükümetin çıkardığı bir tebliğ ile vergilendirme yetkisinin Büyük Millet Meclisi'ne ait olduğu ilân edildi.

24 Temmuz 1923'te imzalanan Lozan Anlaşması'na ek olarak düzenlenen "*Yerleşmeye Ve Yargı Yetkisine İlişkin Sözleşme*" ile 7 yıl süre ile Türkiye Cumhuriyeti'nin vergilendirme yetkisine bazı sınırlamalar getirilmiştir. Yine Lozan Anlaşması'na ek "*Ticaret Sözleşmesi*"nde de, Türkiye'nin vergilendirme yetkisini 5 yıl boyunca kısıtlayan bazı maddeler yer almıştır.

III. Cumhuriyet Döneminde Türkiye'de Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Çerçevesi

Türkiye'de vergilendirme yetkisi, Batı'daki uygulamalara paralel şekilde, önemli bir müessese olarak 1924, 1961 ve 1982 Anayasa'larında yer bulmuştur.

1. 1924 Anayasası'nda

1924 Anayasası'nın 84. maddesinde:

"Vergi, devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir.

Bu esasa aykırı olarak, gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması ve başka yüklemeler yapılması yasaktır."

85. maddesinde de:

"Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır.

Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alınagelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapıncaya kadar alınabilir" hükümleri yer almaktadır.

1924 Anayasası'nda, kanunların Anayasa'ya uygunluklarını denetleyecek bir yargı makamı öngörülmemiştir.

1924 Anayasası döneminde, Anayasa'nın 85/1. fıkrasında *"Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır"* hükmüne yani *"vergide kanunîlik ilkesi-ne"* aykırı nitelikte kanunlara rastlanmaktadır.

20.02.1930/1567 tarih ve sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun, Bakanlar Kurulu'na ekonomiyi düzenlemek amacı ile geniş çapta kurallar getirme yetkisini tanımıştır. Bu dönemde yaşanan dünya ekonomik krizi bu kanunun çıkarılmasının ana nedeni olmuştur.

18.01.1940/3780 tarih ve sayılı Millî Koruma Kanunu ile yine ekonominin düzenlenmesi amacıyla Bakanlar Kurulu'na çok geniş yetkiler verilmiştir.

12.11.1942/4305 tarih ve sayılı kanun ile yürürlüğe konulan Varlık Vergisi'nin matrah ve oranı kanunda belirtilmemiş ve vergi miktarının belirlenmesinde yerel komisyona geniş yetkiler verilmiştir. Bu da Varlık Vergisi'nde keyfi uygulamalara neden olmuştur. Varlık Vergisi Kanunu Anayasa'da yer verilen *"kanunîlik ilkesi"* nin açık şekilde ihlâl edildiği bir kanun olmuştur. Varlık Vergisi 15.03.1944 tarihinde 5433 sayılı Kanun'la kaldırılmıştır.

Bu üç önemli kanun dışında da, Anayasa'nın *"kanunîlik ilkesi"* ile bağdaşmayan ve hükümete ekonomik konularda çeşitli vergi oranlarında değişiklik yapma yetkileri veren kanunlar çıkarılmıştır. Bu kanunlar, 3 aya kadar olan süreler içinde hükümet kararlarının Meclis'in

onayına sunulması şartını koymak suretiyle, “kanunîlik ilkesi” ihlâlini bir ölçüde azaltmayı amaçlayan hükümlere de yer vermişlerdir.

1924 Anayasası’nda vergilendirme yetkisi konusunda belirlenen prensiplerin dışına çıkılmasında, 1929 yılında başlayan dünya ekonomik krizinin ve 1939-1945 yıllarında II. Dünya Savaşı döneminin büyük ölçüde etkileri olduğunu belirtmek gerekir.

2. 1961 Anayasası’nda

1961 Anayasası’nın 61. maddesinde:

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümlülükler ancak kanunla konulur” hükmü yer almıştır. 20.09.1971/1488 tarih ve sayılı kanunla Anayasa’nın 61. maddesine aşağıdaki 3. fıkra eklenmiştir:

“Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.”

61. maddenin 1. fıkrası “vergilendirmede genellik” ve “malî güce göre vergilendirme” ilkelerini, 2. fıkrası ise; “vergilerin kanunîliği” ilkesini hükme bağlamıştır. 3. fıkra ile de, Meclis, vergilendirme konusundaki yetkisini icra organı ile paylaşmıştır. Bu suretle Türk Vergi Sistemi içindeki birçok hüküm, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilme tehdidinden kurtulmuştur.⁷

Bilindiği gibi 1961 Anayasası ile kanunların Anayasa’ya uygunluğunu denetlemek üzere Anayasa Mahkemesi kurulmuş bulunuyordu. Anayasa Mahkemesi, 61. maddenin 3. fıkrasının bulunmadığı 1961 öncesi dönemde, vergilendirme konusunda Bakanlar Kurulu’na yetki veren bazı kanunların bu maddelerini iptal etmiştir.⁸

61. maddenin 3. fıkrasının yürürlüğe girdiği tarihten sonraki

⁷ Çağan, Nami, s. 95.

⁸ Anayasa Mahkemesi’nin 25.10.1969 Tarih ve 1967/41 Esas, 1969/57 Karar sayılı kararı (AYMK Dergisi, Sayı: 8, s. 18, 109) ile 15.06.1967 Tarih ve 1970/55 Esas, 1971/57 Karar sayılı kararı (AYMK Dergisi, Sayı:9, s. 533).

dönemde, Anayasa Mahkemesi önüne gelen iki konuda, Bakanlar Kurulu'na verilmesi gereken vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler konusundaki yetkinin başka kurumlara verilmiş olması nedeniyle, kanun maddelerini iptal etmiştir.⁹

61. maddenin düzenlemesi içinde “malî güce göre vergi ödeme” ilkesi, vergilendirme yetkisi açısından dikkate alınması gereken son derecede önemli bir prensiptir. Buna göre, kişi ve kuruluşlardan ekonomik durumlarına göre vergi alınması gerekmektedir.

3. 1982 Anayasası'nda

Verginin bir ödev olması görüşünden hareketle, “Vergi Ödevi” ile ilgili düzenleme, “Temel Haklar ve Ödevler” başlıklı İkinci Kısımın, “Siyasî Haklar ve Ödevler” başlıklı Dördüncü Bölüm'ünün 73. maddesinde yer almıştır, madde şu şekildedir:

“Herkes,¹⁰ kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.”¹¹

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.”¹²

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”¹³

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle, oranlarına ilişkin hükümlerinde, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir.”¹⁴

⁹ Anayasa Mahkemesi'nin 26.03.1974 Tarih ve 1973/32 Esas, 1974/11 Karar sayılı kararı (AYMK Dergisi, Sayı: 12, s. 111) ile 25.02.1975 Tarih ve 1973/37 Esas, 1975/23 Karar sayılı kararı (AYMK Dergisi, Sayı:13, s. 58).

¹⁰ “Herkes” kavramı “vergilendirmede genellik ilkesi”ne işaret etmektedir.

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

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

¹³ 3. fıkra “verginin kanuniliği ilkesi”ne yer verilmiştir.

¹⁴ Son fıkra ile “verginin kanuniliği ilkesi”ne bir istisna getirilmiştir. Kanunilik ilkesinin bir diğer istisnası, Any. m. 167/2'de yer almaktadır.

1982 Anayasası'nda, 1961 Anayasası'ndan farklı olarak şu ifadeler yer almıştır:

- Verginin adaletli ve dengeli şekilde alınacağı, bunun maliye politikasının sosyal amacı olduğu.

- Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin değiştirilmesinin ve kaldırılmasının da kanunla olacağı.

- Bakanlar Kurulu'na verilebilecek yetkinin *"vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükleri"* de kapsayacağı.

Bu durumda, vergilendirme yetkisi kullanılırken uyulması gereken *hukukî çerçeve*, bu unsurları da dikkate alacaktır.

1982 Anayasası'nın 91. maddesinde, *"Kanun Hükmünde Kararname Çıkarma Yetkisi Verme"* başlığı altında; *"... sıkıyönetim ve olağanüstü hâller saklı kalmak üzere, Anayasa'nın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile, dördüncü bölümünde yer alan siyâsî haklar ve ödevler, kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez"* hükmü mevcuttur.

"Vergi Ödevi" başlıklı 73. madde de, 91. maddenin belirlediği kapsamda yer aldığı için, vergi ödevi ile ilgili düzenlemelerin normal şartlarda kararnamelerle yapılamayacağı anlaşılmaktadır. Ancak 91. madde, sıkıyönetim ve olağanüstü hâllerde vergi ile ilgili düzenlemelerin de kararname ile yapılabileceğini ifade etmektedir.

"Olağanüstü Hâllerle İlgili Düzenleme" başlıklı 121. maddenin ikinci fıkrasında; *"... vatandaşlar için getirilecek para, mal ve çalışma yükümlülükleri ... Olağanüstü Hâl Kanunu'nda düzenlenir"* denilmekte, *"Sıkıyönetim, Seferberlik Ve Savaş Hâli"* başlıklı 122. maddenin beşinci fıkrasında ise; *"... savaş veya savaşı gerektirecek bir durumun baş göstermesi hâlinde vatandaşlar için getirilecek yükümlülükler kanunla düzenlenir"* ifadesi bulunmaktadır.

Anayasa'nın 91, 121 ve 122. maddeleri, ülkenin olağanüstü dönemlerinde, vergi ödevini düzenleyen 73. madde prensipleri dışındaki uygulamalara işaret etmektedir.

Anayasa'nın 160. maddesinin ikinci fıkrasında; *"Vergi, benzeri malî yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyuşmazlıklarda Danıştay kararları esas alınır"* düzenlemesi ile vergi ve benzeri malî yükümlülükler ve ödevler alanında farklı hüküm ve

uyuşmazlıkların önüne geçilmek istenmiştir.

Anayasa'nın "Piyasaların Denetimi ve Dış Ticaretin Düzenlenmesi" başlıklı 167. maddesinin ikinci fıkrasında ise; "Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilebilir" ifadesi ile Bakanlar Kurulu'nun parasal yükümlülükler getirme konusundaki yetkileri genişletilmektedir.

Yukarıda belirtilen Anayasa maddelerindeki düzenlemelerle Türkiye'de, vergi, benzeri malî yükümlülükler ve ödevler ile vergilendirme yetkisine ilişkin uygulama çerçevesi çizilmiştir.

1982 Anayasası'nda, 1961 Anayasası ile getirilen anayasal denetim müessesesi devam etmektedir. Anayasal yargı kapsamında, vergilendirme yetkisinin Anayasa'ya uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı hususu Anayasa Mahkemesi tarafından değerlendirilmektedir.

1982-2008 yılları arasında vergilendirme yetkisi kullanılırken, değişen ekonomik ve malî gelişmelerin yol açtığı yeni ve farklı şartlar, Anayasa Mahkemesi'nin de kararları ile vergilendirme yetkisi alanına önemli hukukî unsurlar getirmiştir.

IV. Vergilendirme Yetkisi Alanındaki Önemli Kavramlar

Vergilendirme yetkisi alanında bir dizi önemli kavram yer almaktadır. Anayasa'nın "Genel Esaslar" başlıklı birinci kısmında yer alan 10. maddesinde tanımlanan "Kanun Önünde Eşitlik" düzenlemesi; "Herkes ... kanun önünde eşittir" ifadesi içinde "herkes" sözcüğü ile "genellik" kavramını ortaya koymaktadır.

Anayasa'nın 73. maddesindeki önemli kavramlar ise sırasıyla; "kamu giderlerinin karşılanması", "malî güç", "adaletli ve dengeli dağılım", "vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler", "verginin kanunîliği" ve "Bakanlar Kurulu yetkisi" dir. Bunlara ek olarak, Anayasa Mahkemesi'nin malî yükümlülüklerin Anayasa'ya aykırılık iddialarını incelerken, bazen amaç denetimine gittiği ve "kamu yararı", "ekonomik koşullar", "haklı neden" gibi kavramları gerekçe olarak dikkate aldığı görülmektedir. Ayrıca, Anayasa'nın 73. maddesindeki ilkelerle düzenlenmesine rağmen, dönemsel özelliklere göre bir defaya mahsus olmak üzere alınan

“olağan dışı vergi” ve “ek vergi” kavramları ile Anayasa’nın 167. maddesinde yer verilen “ek malî yükümlülükler” kavramı da vergilendirme yetkisi açısından incelenmesi gereken hususlardır.

1. Genellik Ve Eşitlik Kavramı

Anayasa Mahkemesi’ne göre, vergide eşitlik ilkesi, yasallık, malî güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle birlikte devletin vergilendirme yetkilerini sınırlandıran ilkeler arasındadır.¹⁵

Anayasa Mahkemesi kararlarının genel eğilimine bakıldığında,¹⁶ eşitlik ilkesine aykırılık iddialarının, vergi düzenini koruyucu bir yaklaşımla incelendiği görülmektedir. Ayrıca Anayasa Mahkemesi, vergiye ilişkin düzenlemelerde, eşitlik ilkesi ile birlikte genellik ve adalet ilkelerinin, Anayasa’nın 73. maddesinden yola çıkılarak yorumlanmasının daha yerinde bir yaklaşım olacağı görüşüne ağırlık kazandırmıştır.

Anayasa Mahkemesi 1995 yılında verdiği bir kararında¹⁷ şu görüşlere yer vermiştir:

“Genellik ilkesi, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesini amaçlar.

Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. ... Vergide eşitlik ilkesi, malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir.”

Anayasa Mahkemesi 1998 yılındaki bir diğer kararında¹⁸ da şu görüşlere yer vermiştir:

“Anayasa’nın 73. maddesinde herkesin malî gücüne göre vergi ödemesi öngörülerek, vergide genellik ve eşitlik ilkesi kabul edilmiştir.

¹⁵ Anayasa Mahkemesi’nin 24.06.1993 Tarih ve 1992/29 Esas, 1993/23 Karar sayılı kararı (AYMK Dergisi, Sayı: 35, s. 1).

¹⁶ Bkz. Gerek, Şahnaz/Aydın, Ali Rıza, Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, s. 104, Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A. Ş., Birinci Baskı, Ocak 2005, Ankara.

¹⁷ Anayasa Mahkemesi’nin 06.07.1995 Tarih ve 1994/80 Esas, 1995/27 Karar sayılı kararı (AYMK Dergisi, Sayı: 32-1, s. 179).

¹⁸ Anayasa Mahkemesi’nin 25.06.1998 Tarih ve 1996/73 Esas, 1998/41 Karar sayılı kararı (AYMK Dergisi, Sayı: 38-1, s. 96).

Vergilendirmede eşitlik ilkesi, aynı ya da benzer durumda olmayan kişilerin farklı yöntem ve oranda vergilendirilmesine engel olmadığı gibi, farklı nitelikteki gelirlerin farklı vergi sistemine tâbi tutulması, vergi adaletinin sağlanması yönünden gereklidir. Vergi yükünün saptanmasında bu ilkelerin gözetileceği kuşkusuzdur.

Vergilendirmede genellik ilkesinin amacı, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin, herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesinin sağlanmasıdır. Vergilendirmede eşitlik ilkesine göre de belirli kişi veya gruplar dil, din, ırk, cinsiyet gibi nedenlerle vergi dışı bırakılamaz. Vergilendirmede, ancak malî politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir.”

1993 yılında elde ettikleri ücretlerin vergi matrahı¹⁹ toplamı 600 milyon lirayı aşan ücretlilerin ekonomik denge vergisi yükümlüsü olmalarına karşın, 600 milyon lira ücret geliri elde edenlerin bu verginin yükümlüsü olmadığı, bunun 73. maddenin birinci fıkrasına aykırılık oluşturacağı iddiası incelenirken, 600 milyon lirayı aşan ücretlerde, 600 milyon liralık bölüm düşülmeden ücretin tümü üzerinden vergi alınması, vergide adalet ve eşitlik ilkelerine aykırı bulunmuştur ve kanunun ilgili maddesinin iptaline karar verilmiştir.

2. Kamu Giderlerinin Karşılanması Kavramı

Verginin temel amacı, kamu giderlerinin karşılanması ve kamu gücünün sürdürülmesidir. 73. maddede verginin ödenmesi, kamu giderlerinin karşılanması koşuluna bağlanmıştır. Bu, kamu giderleri gerektirmedikçe vergi alınmaması ve vergi olarak toplanan paraların kamu giderleri dışında harcanamaması demektir.

Vergi ödenmesi, kişinin belirli bir hizmetten doğrudan doğruya yararlanması karşılığında yapılmaz. Kişi, kamu hizmetleri giderlerinin karşılanması için anonim bir katılma payını üstüne alır.

¹⁹ “Matrah”; bir verginin miktarını belirtmek için esas alınan değerdir. Yılmaz, Ejder, *Hukuk Sözlüğü*, s. 522, Genişletilmiş 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 1996. Verginin matrahı, çeşitli vergi yasalarında, ayrı ayrı belirlenmektedir. Örneğin, konusu gelir olan gelir vergisinin matrahı, bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratlardan giderler, indirimler, istisnalar vs. düşüldükten sonra kalan kısımdır. Konusu teslim, hizmet veya ithalat olan katma değer vergisinde matrah ise bu teslim, hizmet veya ithalatın bedelidir. Bilici, Nurettin, s. 62.

Kamu hizmetlerinin aksatılmadan yerine getirilebilmesi için vergi borcunun zamanında ve noksansız ödenmesi, vergi yasaları gereklerinin zamanında ve öngörülen kurallara uygun biçimde yerine getirilmesi ve böylece yasaların etkinliğinin sağlanması gerekir.²⁰

3. Malî Güç Kavramı

Anayasa Mahkemesi, kararlarında malî güç kavramını aşağıdaki şekilde değerlendirmiştir:

“Malî güce göre vergilendirme, vergilerin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Malî gücün tanımı Anayasa’da bulunmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır. Kamu maliyesi açısından ise gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergeleridir. Verginin malî güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır.”²¹

“Malî güç ilkesi, az kazananın az, çok kazananın çok vergi alınmasıdır.”²²

Anayasa Mahkemesi bir kararında,²³ malî güce göre vergilendirmenin araçlarını gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergilerde ayrı ayrı göstermiştir. Buna göre, gelir üzerinden alınan vergilerde artan oranlı (müterakki) vergilendirme, 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 mal ve hizmetlerin farklı oranlarda vergilendirilmesi, çeşitli muaflık ve istisna uygulamaları, vergi yükünün adaleti, uygun dağılımı ile malî güce göre vergilendirmenin araçları olarak gösterilmiştir.

²⁰ Anayasa Mahkemesi’nin 11.05.1999 Tarih ve 1999/6 Esas, 1999/13 Karar sayılı kararı (AYMK Dergisi, Sayı: 36-1, s. 392).

²¹ Anayasa Mahkemesi’nin 06.07.1995 Tarih ve 1994/80 Esas, 1995/27 Karar sayılı kararı (AYMK Dergisi, Sayı: 32-1, s. 179).

²² Anayasa Mahkemesi’nin 24.06.1993 Tarih ve 1992/29 Esas, 1993/23 Karar sayılı kararı (AYMK Dergisi, Sayı: 35-1, s. 1).

²³ Anayasa Mahkemesi’nin 28.03.2001 Tarih ve 1999/51 Esas, 2001/63 Karar sayılı kararı (AYMK Dergisi, Sayı: 38-1, s. 314).

Anayasa Mahkemesi kararlarından, resim, harç veya benzeri malî yükümlülüklerde malî güç ile doğrudan bir bağlantı kurulamasa bile, bunların özellikleri ve nitelikleri dikkate alınarak, makul ve kabul edilebilir ölçülerin gözetilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.²⁴

31.12.1988/3505 tarih ve sayılı kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 32. maddede hayat standardı esasının yapısı yenilenmiştir. Daha önce hayat standardı esasını *“vergi gelirlerinin güvencesi sayılan bir önlem türü”* olarak nitelendiren Anayasa Mahkemesi, bu kez tüm gelir açıklamalarına kapalı hayat standardı esasını Anayasa'ya aykırı bularak iptal etmiştir. Malî güç yönünden yapılan incelemenin gerekçesi kararda şöyle gösterilmiştir:

*“Malî güce göre ödeme esası önemsenmemiş, varsayım yoluyla sonuç alınmak istenerek gerçek gelir, gerçek vergi amacından uzaklaşmıştır. Hayat standardının bu yapısı Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasındaki malî güce göre ödeme ilkesine bu nedenlerle aykırıdır.”*²⁵

15.12.1990/3689 tarih ve sayılı kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 35. madde ile bu defa hayat standardı uygulamasında açıklama –kanıtlama hakkına kısmen yer verilmiştir. Ancak Anayasa Mahkemesi bu uygulamayı da hayat standardı esasını *“güvensiz bir sisteme dönüştürdüğü”* ve *“gerçek gelire yaklaşıma olanağını ortadan kaldırarak bir haksızlık aracı durumuna getirdiği”* gerekçeleriyle, Anayasa'ya aykırı görerek iptal etmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararının gerekçesi şöyledir:

*“Açıklama ve kanıtlama olanağına tam olarak yer vermeyen bu kural, malî güce göre vergi ödeme ilkesine aykırı düşmektedir. Bu düzenleme ile, Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen malî güce göre vergilendirme amacına ulaşılması mümkün değildir.”*²⁶

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun, 23.11.2000/4605 tarih ve sayılı kanun ile değiştirilerek, Bakanlar Kurulu'na vergi miktarını 20 katına kadar artırma yetkisi veren düzenleme, Anayasa Mahkemesi'nin 16.01.2003/K. 2003/3 tarih ve sayılı kararı ile iptal

²⁴ Gerek, Şahnaz/ Aydın, Ali Rıza, s. 53.

²⁵ Anayasa Mahkemesi'nin 06.07.1989 Tarih ve 1989/6 Esas, 1989/29 Karar sayılı kararı (AYMK Dergisi, Sayı: 25, s. 387).

²⁶ Anayasa Mahkemesi'nin 12.11.1991 Tarih ve 1991/7 Esas, 1991/43 Karar sayılı kararı (AYMK Dergisi, Sayı: 27-2, s. 645).

edilmiştir.²⁷ İptal kararında, Bakanlar Kurulu'na vergi tutarlarını 20 katına kadar artırma yetkisi verilmesinin, yasama yetkisinin devrine yol açan ve vergi adaleti ile bağdaşmayan bir düzenleme olduğu görüşüne yer verilmiştir.

4. Adaletli ve Dengeli Dağılım Kavramı

Vergi yükü, vergi tutarının, üzerinden vergi alınan gelir veya harcamaya tutarına veya servetin gerçek değerine oranlanması suretiyle bulunur. Vergi yükü mükellefin ödeme gücü ile doğrudan bağlantılı olup, verginin adaletli ve dengeli olup olmadığını gösterebilecek en uygun ölçüttür. Adaletli ve dengeli vergi dağılımının sağlanabilmesi için, vergi mükelleflerinin ödeme güçlerinin dikkate alınması zorunludur.

Gerçek vergi yükü, bir mükellefin ödediği vergileri vergi verme kabiliyetine oranlamak suretiyle hesaplanabilir.²⁸

Anayasa Mahkemesi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesini, genellik, eşitlik ve malî güce göre vergilendirme ilkeleri ile birlikte değerlendirmektedir. Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için, mükelleflerin kişisel durumlarının kanunlarda dikkate alınması gerekir.

Vergilendirmede, verginin konusu, matrahı kadar oranı da vergi yükünü ve vergilendirmenin adaletli, dengeli ve malî güce göre olması ilkelerini doğrudan etkilemektedir.

5. Vergi, Resim, Harç Benzeri Malî Yükümlülükler Kavramı

Vergi, resim ve harçlar düzenlendikleri kanunlarda, konuları ve nitelikleri itibarıyla belli edilmektedir. Benzeri malî yükümlülükler ise, düzenlendikleri kanunlarda açık olarak nitelendirilmemekte, parasal birtakım yükümlülük ya da ödemeler olarak gösterilmektedir.

Anayasa Mahkemesi'ne göre; vergi, resim, harç benzeri malî yükümlülük, kişilerden, kamu hizmetleri karşılığında, ya da bir hizmet

²⁷ Anayasa Mahkemesi'nin 16.01.2003 Tarih ve 2001/36 Esas, 2003/3 Karar sayılı kararı (AYMK Dergisi, Sayı: 39-1, s. 360).

²⁸ Gürsoy, Bedri, *Kamu Gelirleri*, Siyasal Bilgiler Fakültesi Ders Notları, s. 150, Ankara 1963.

karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan paralardır.

Anayasa Mahkemesi, “*benzeri malî yükümlülük*” nitelendirmesinde, ödemenin kamu gideri niteliğinde olması, tek taraflı irade ile alınması, kamu gücüne dayanması, zorunlu olması, ödenmemesi hâlinde hukukî yolla tahsili, devlet tüzel kişiliği, kamu tüzel kişileri ya da kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından tahsil edilmesi, kanun ile konulması gibi kriterleri kullanmaktadır.

Bu kriterlere göre “*benzeri malî yükümlülük*” kabul edilen ödemeler aşağıda gösterilmiştir:²⁹

– Belediyelerce yer altı sularından kullanma ve sanayi suyu olarak faydalananlardan alınan *ücret*.

– Belediyelerce yol, kanalizasyon ve su hizmetlerinden yararlanan taşınmaz sahiplerinden alınan *katılma payı*.

– Yüksek öğrenim *ücreti*.

– Elektrik Enerjisi Fonu gelirleri arasında bulunan elektrik enerjisi satış tarifelerinde yer alan *fon payı*.

– Sekiz yıllık kesintisiz temel eğitim için alınan eğitime *katkı payı*.

– Ticaret ve Sanayi Odaları’nın gelirleri arasında yer alan *munzam aidat*.

– Ticaret ve Sanayi Odaları’nca tüzükte gösterilecek belgelerden alınan *belge harçları*.

– Ticaret Borsaları muamele *tescil ücreti*.

– Ziraat Odaları’na *giriş ücreti* ve *yıllık aidat*.

– Barolara *giriş keseneği* ve *yıllık kesenek*.

– Kılavuzluk ve römorkaj hizmeti vermekte olan kamu ve özel kurum ve kuruluşlarının bu hizmetlerinden elde ettikleri aylık gayrisafi hasılatın % 6,5’i oranında alınan *devlet payı*.

6. Verginin Kanunîliği Kavramı

Kanunîlik ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin dayanağı olan Anayasa ile yasama organına verilen bir yetki olup, kaynağını Anayasa’nın 6. ve 7. maddelerinden almaktadır. 6. maddeye göre egemenlik kayıtsız şartsız milletindir ve Türk Milleti bu yetkisini

²⁹ Gerek, Şahnaz/Aydın, Ali Rıza, s. 32-33.

Anayasa'nın koyduğu esaslara göre yetkili organları eliyle kullanır. Türk Milleti adına yasama yetkisini kullanan yetkili organ ise, Anayasa'nın 7. maddesine göre, Türkiye Büyük Millet Meclisi olup, bu yetki devredilemez. Anayasa'nın bu genel kurallarına göre, vergide kanuniliğin, daha genel bir nitelendirme ile vergilendirme yetkisinin ana kaynağı "Millet Egemenliği"dir.

Verginin kanuniliği ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup, konusunun, matrahının, oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve mükellefler bakımından belirginliğine dayanır. Kamusal yetkinin kullanılmasında mükelleflere hukuksal güveni sağlayan bu ilke, vergi yönetiminde de kararlılık sağlamaktadır.³⁰

Devletin vergilendirme yetkisi, vergide eşitlik, malî güç ve genellik gibi diğer anayasal ilkelerle birlikte, kanunilik ilkesi ile de sınırlandırılmıştır. Diğer taraftan, kanunlarda verginin ödenmemesi durumunda da, gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezası gibi müeyyideler öngörülerek devlet alacağı güvence altına alınmıştır.

1982 Anayasası'nın 73. maddesi, *"vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır"* hükmü ile vergide kanunilik ilkesinin sınırlarını belirlemiştir.

Anayasa Mahkemesi, Bütçe Kanunu'nun 70. maddesine konulan ek taşıt alım vergisi uygulama süresinin uzatılması ile ilgili bir maddeyi, aşağıdaki gerekçelerle iptal etmiştir:

"... Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır denilmiştir. Fıkra da belirtilen yasaların bütçe yasaları olmadığı açıktır.

29.07.1970 günlü ve 1318 sayılı Finansman Yasası'na, ek taşıt alım vergisi ile ilgili geçici bir madde eklenmiş ve 10 yıllık bir uygulama süresi konulmuştur. Bu süre 1998 Malî Yılı Bütçe Kanunu'nun 70. maddesi ile uzatılmıştır. Böylece vergi yasasına ilişkin bir kural, Bütçe Yasası ile değiştirilmiştir.

Bu nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 73. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.

25.12.1997 günlü, 4316 sayılı 1998 Malî Yılı Bütçe Kanunu'nun 70.

³⁰ Gerek, Şahnaz/Aydın, Ali Rıza, s. 132-133.

maddesinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, 07.10.1998 gününde OY BİRLİĞİ ile karar verildi."³¹

Anayasa Mahkemesi, bu kararı ile “kanunîlik ilkesi” açısından da son derece ilginç bir görüş ortaya koymuştur.

7. Bakanlar Kurulu Yetkisi Kavramı

73. maddenin son fıkrasında; “*vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi*”nin Bakanlar Kurulu’na verilebileceği belirtilmiştir. Buna göre Bakanlar Kurulu sayılan konularda, kanunun belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir.

73. maddenin son fıkrasının gerekçesine göre; “*vergi yükünün muaflığı ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere, kanunla Bakanlar Kurulu’na yetki verilmesi ilkesi kabul edilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini, yetkiyi veren kanunda gösterilen unsurlar içinde kullanabilir.*”

Bakanlar Kurulu’na Anayasa ile verilen bu yetki; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisna ve indirimlerinin kanunla değiştirilebileceği kuralının, çerçevesi Anayasa ile belirlenmiş sınırlı bir istisnasıdır, kanunîlik ilkesinin istisnası değildir. Bu yetki sadece “değiştirme” unsuru ile bağlantılı olup, bu değiştirme yetkisi de oran, istisna, muafiyet ve indirim ile sınırlıdır. Bakanlar Kurulu bu yetkiyi devredemez.

73. madde dışında 167. maddede de, dış ticaret ile ilgili olarak, Bakanlar Kurulu’na kanunla ek malî yükümlülükler koymak ve kaldırmak için yetki verilebileceği belirtilmiştir.

8. Kamu Yararı, Ekonomik Koşullar ve Haklı Neden Kavramları

Vergide muaflık, indirim ve istisnalarla ilgili kuralların Anayasa’ya aykırılığı iddialarının incelendiği Anayasa Mahkemesi kararlarında,

³¹ Anayasa Mahkemesi’nin 07.10.1998 Tarih ve 1998/29 Esas, 1998/60 Karar sayılı kararı (27.11.1998/23536 tarih ve sayılı *Resmî Gazete*).

bu tür vergi kolaylıkları getirmenin gerekçeleri kamu yararı, ekonomik koşullar ve haklı nedene dayandırılmıştır.

Anayasa Mahkemesi bir kararında,³² yatırım indiriminin vergi matrahının indirilmesine ve bu nedenle bir miktar vergi kaybına yol açmasına rağmen, yatırımların artırılması için bir teşvik tedbiri olarak kullanılmasında “*kamu yararı*” bulunduğunu ifade etmiştir. Ayrıca yatırım indirimindeki şartların ve uygulama esaslarının 73. madde uyarınca kanunla düzenlenmesi gerekirken, Maliye Bakanlığı ile DPT’nin müşterek kararına devredilmesini de, zamanla değişen ekonomik koşulların sonucu olarak değerlendirilmiştir.

Yargı çalışmalarında, davanın kabulü halinde nispî harç alınması, davadan vazgeçme nedeniyle reddi hâlinde ise maktu harç alınması, Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasa’ya aykırı bulunmamış ve nitelik ayırımı gibi haklı nedene dayandırılmıştır.

9. Olağandışı Vergi Niteliği ve Ek Vergiler Kavramları

Anayasa’nın 73. maddesine dayanılarak, dönemsel özelliklere göre genellikle bir defaya mahsus olmak üzere de bazı vergiler alınmaktadır. Bu tür vergilerin, olağanüstü hâl vergileri ile karıştırılmaması için olağandışı vergiler olarak nitelendirilmesi uygun olacaktır.

04.05.1994/3986 tarih ve sayılı kanunla, kamu finansman açıklarının hızla azaltılması, dış ticaret açıklarının kapatılması ve ekonomik istikrarın sağlanması amaçlarıyla, bir defaya mahsus olmak üzere “*ekonomik denge vergisi*” ve “*net aktif vergisi*” alınması kararlaştırılmıştır. Bu iki vergi Anayasa Mahkemesi tarafından, “*finansman ihtiyacını karşılamak için devletin, egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergi*” olarak tanımlanmıştır.

26.11.1999/4481 tarih ve sayılı kanunla da Marmara Bölgesi’ndeki deprem nedeniyle, bir defaya mahsus olmak üzere ek gelir, ek kurumlar, ek motorlu taşıtlar ve ek emlak vergileri getirilmiştir.

³² Anayasa Mahkemesi’nin 19.03.1987 Tarih ve 1986/5 Esas, 1987/7 Karar sayılı kararı (AYMK Dergisi, Sayı: 23, s. 133).

10. Dış Ticaretin Düzenlenmesinde Ek Malî Yükümlülük Kavramı

Anayasa'nın 167. maddesinin ikinci fıkrası ile Bakanlar Kurulu'na, ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine, *vergi ve malî yükümlülükler dışında, ek malî yükümlülükler* koymaya ve bunları kaldırmaya, kanunla yetki verilebileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre kanunla böyle bir yetki verildiği takdirde, Bakanlar Kurulu söz konusu ek malî yükümlülüklerin nevini, miktarını ve oranlarını saptamakta serbest olacaktır.

“*Ek malî yükümlülük*” olarak isimlendirilen bu uygulama, 73. maddede belirtilen ana kuralın bir istisnası olarak görülmektedir. 73. maddeye göre vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler ancak kanunla konulabilirken, 167. maddede öngörülen ek malî yükümlülükler, kanunla yetki verildiği takdirde, Bakanlar Kurulu tarafından konulmakta ve kaldırılabilir.

V. Hukuk Devleti İlkeleri ve Vergilendirme Yetkisi

Vergilendirme yetkisinin günümüzde kabul gören temelinde hukuk devleti anlayışı yer almaktadır. Bu nedenle vergilendirme yetkisinin doğru kullanılıp kullanılmadığı incelenirken, hukuk devleti ilkeleri önemle dikkate alınmaktadır.

1. Sosyal Devlet İlkesi

Sosyal devlet ilkesi, kişinin onurlu bir hayat sürdürme, maddî ve manevî varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisini kullanabilmesi için, sosyal adaleti, sosyal refahı ve sosyal güvenliği sağlamayı amaçlar.

Sosyal devlet ilkesi, vergi adaletini sağlarken, malî güce göre vergilendirme kuralını esas alır. Ekonomik ve malî politikalar, sosyal devlet ilkesinin gerçekleşmesini sağlayan araçlardır, malî politikaların amacı adil ve dengeli bir vergi politikasıdır.

Vergilendirme yetkisi, çalışanları koruyan, millî gelirin adil biçimde dağıtılmasına olanak veren, özgürlük rejimini dikkate alan bir anlayışla kullanılmalıdır.

2. Anayasa'nın Bağlayıcılığı ve Üstünlüğü İlkesi

Anayasa'nın 11. maddesi ile Anayasa hükümlerinin yasama, yürütme ve yargı organlarını, idarî makamları ve diğer kuruluş ve kişilerle bağlayan temel hukuk kuralları olduğu belirlenmiştir.

Bu durumda vergilendirme yetkisini kullanan tüm organ, kuruluş ve kişiler Anayasa hükümlerine uymakla yükümlüdürler. Vergilendirme faaliyetleri her aşamada Anayasa hükümlerine sıkı sıkıya bağlı olmak zorundadır.

Anayasa Mahkemesi aykırılık iddiasıyla açılan vergilendirme yetkisine dönük davalarda, Anayasa'nın 11. maddesini de dikkate alan değerlendirmeler yapılmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4369 sayılı kanunla değiştirilen 369. maddesinin (a) bendindeki "...hüküm tarihinde..." sözcüklerini iptal eden Anayasa Mahkemesi,³³ "Anayasa'nın 11. maddesine göre de kanunlar Anayasa'ya aykırı olamaz. Bu durumda kural Anayasa'nın 2. ve 11. maddelerine aykırıdır." değerlendirmesini yapmıştır.

3. Geriye Yürümezlik İlkesi

Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, Anayasa'nın 2. maddesindeki hukuk devleti ilkesine bağlı hukuksal güvenlikle ilgilidir.

Vergilendirme yetkisi kullanılarak düzenlenen kanunlarda da geriye yürümezlik ilkesi doğal bir zorunluluktur. Ancak Türkiye'de, enflasyona, ekonomik krizlere ve haksız kazançlara karşı uygulamalar nedeniyle vergilendirme yetkisinin geriye yürütülen vergi kanunları ile kullanıldığına da rastlanmıştır.

Anayasa Mahkemesi, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 1993 yılı ile ilgili olarak 1994 yılı içinde verdikleri yıllık vergi beyannamelerindeki matrahlar üzerinden %10 ekonomik denge vergisi alınacağına ilişkin hükmü Anayasa'ya aykırı görmemiştir. Bu yargıya varırken Mahkeme vergiyi, gelir ve kurumlar vergisine ek olarak değerlendirmemiş ve yeni bir vergi olarak kabul ederek, bu verginin bir yıl önceki gelirlerin matrahlarından alınmasını, geriye dönük vergi

³³ Anayasa Mahkemesi'nin 07.06.1999 Tarih ve 1999/10 Esas, 1999/22 Karar sayılı kararı (AYMK Dergisi, Sayı: 36-1, s. 485).

uygulaması olarak nitelendirmemiştir.³⁴

Anayasa Mahkemesi, vergi düzenlemeleriyle ilgili kararlarında, “*vergiyi doğuran olay*”, “*vergileştirme dönemi*” ve “*ödeme dönemi*” gibi kriterleri dikkate alarak geriye yürümezlik ilkesine uyulup uyulmadığına karar vermiştir.

4. Hukuk Güvenliği İlkesi

Hukuk devleti olmak, yönetilenlere hukuk güvencesini sağlar. Bu güvence vergileştirme yetkisinin de kullanılması sırasında tüm işlemlerin hukuk kuralları içinde kalması ile gerçekleşebilir. Verginin kanuniliği ilkesi, hukuk güvenliği ilkesinin en önemli dayanağıdır. Verginin tarh, tahakkuk ve tahsil safhalarını belirleyen her türlü kanunî düzenlemeler hukuksal güveni sağlamalıdır. Hukuk güvenliği ilkesinin bir diğer unsuru ise, vergide belirlilik ilkesidir.

Anayasa Mahkemesi hayat standardı esası ile ilgili olarak açıklama hakkına kısmen yer veren düzenleme ile ilgili kararında;³⁵ “*Aksinin kanıtlanması ve saptanması olanağı varken, varsayıma geçerlik tanımak, hukuk devletin ön gördüğü hukuk güvenliği ile bağdaşmaz*” değerlendirmesini yapmış ve ilgili maddenin iptaline karar vermiştir.

VI. Vergileştirme Yetkisinin Yürütme Organı Tarafından Kullanılması

Vergileştirme yetkisi, Anayasa’nın 73. maddesinin 4. fıkrası esasları içinde ve 167. maddenin 2. fıkrasında öngörülen ek malî yükümlülükler yoluyla ve olağanüstü hâllerde Bakanlar Kurulu tarafından da kullanılabilir.

1. Kanun Hükmündeki Kararnameler (KHK)

Vergi konusunu ilgilendiren KHK’ler ancak savaş hâli gibi olağanüstü hâllerde ve sıkıyönetim idaresinde, Cumhurbaşkanlığı baş-

³⁴ Anayasa Mahkemesi’nin 06.07.1995 Tarih ve 1994/80 Esas, 1995/27 Karar sayılı kararı (AYMK Dergisi, Sayı: 32 – 1, s. 179).

³⁵ Anayasa Mahkemesi’nin 12.11.1991 Tarih ve 1991/7 Esas, 1991/43 Karar sayılı kararı (AYMK Dergisi, Sayı: 27 – 2, s. 645).

kanlığında toplanacak Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılabilecektir. Bu KHK'ler hakkında Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne dava açma yolu da Anayasa'nın 148. maddesinin 1. fıkrası ile kapatılmıştır.

582 sayılı KHK ile 17.08.1999'da Adapazarı civarında meydana gelen deprem, olağanüstü hâl şeklinde değerlendirilmiş ve Taşıt Alım Vergisi Kanunu'na geçici bir 3. madde eklenerek, araçları depremde hurda hâline gelen mükelleflerin 1 yıl içinde alacakları yeni araçlar için taşıt alım vergisi ödemeyecekleri düzenlemesine yer verilmiştir.³⁶

2. Bakanlar Kurulu Kararları (veya Kararnameleri)

Anayasa'nın 73. maddesinin 4. fıkrası ile vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle, oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi; 167. maddesinin 2. fıkrası ile de dış ticaretin düzenlenmesi amacıyla ek malî yükümlülükleri koyma ve kaldırma yetkisi kanunla Bakanlar Kurulu'na verilebilmektedir.

İşte bu yetkiler verildiği takdirde, Bakanlar Kurulu bunları, "*Bakanlar Kurulu Kararları*" almak suretiyle kullanmaktadır.

3. Maliye Bakanlığı'na Verilen Yetkiler

13.12.1983/178 tarih ve sayılı KHK'ye göre gelir politikasını geliştirmek, uygulamak ve devlet gelirlerini tahsil etmek Maliye Bakanlığı'nın görevleri arasındadır. Maliye Bakanlığı'na verilen bu görev ve yetkiler çerçevesinde Bakanlığın belirlediği usul ve esaslar, idarî düzenlemeler nedeniyle anayasal denetimde de artışlar olmuştur.

3418 sayılı Kanun ile 213 sayılı Kanun'un 11. maddesine eklenen: "*ziraî ürünlerin satın alımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsaları'nı, bu ürünlerin satın alınması sırasında vergi kesintisinden müteselsilen sorumlu tutmaya*" Maliye Bakanlığı'nı yetkili kılan fıkranın Anayasa Mahkemesi'nce incelenmesinde: "*itiraz konusu fıkra ile Bakanlığa verilen düzenleme yetkisi, malî mükellefiyet tesis edecek bir yetki olmayıp, sınırlı ve vergi idaresinin uygulayacağı ikincil bir düzenleme alanıdır*" denilerek,

³⁶ Resmî Gazete, 22.11.1999/23884 tarih ve mükerrer sayılı.

Anayasa'nın 73. maddesine aykırı bulunmamıştır.³⁷

Maliye Bakanlığı'na yetki veren 16 kanundaki düzenlemelerin incelenmesi sonucunda, Anayasa Mahkemesi bunların 14'ünde 73. maddeye aykırılık olmadığını belirtmiş, 2'sinde ise 73. maddeye aykırılık görerek iptal kararı vermiştir.

İptal kararı verilen davalardan ilki, 09.04.2003/4842 tarih ve sayılı kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesinin değiştirilen son fıkrasına aittir. Bu fıkra ile *"...vergi mahsup ve iadesine tabî tutulacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın tespit etmeye..."* ifadesi ile Maliye Bakanlığı'na yetki veren değişiklik iptal edilmiştir.

İkinci iptal kararı ise, yine 4842 sayılı kanun ile, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinin 2. cümlesine eklenen: *"...istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınırı belirlemeye..."* ifadesi ile Maliye Bakanlığı'na yetki veren değişiklikle ilgilidir.³⁸

Maliye Bakanlığı tarafından vergilendirme yetkisinin uygulanması çerçevesinde çıkarılan yönetmelikler, genel tebliğler, muktezalar (özelgeler), genalgeler, sirkülerler ve genel yazılar hiçbir zaman malî mükellefiyet yükleyecek düzenlemeler olmayıp, anayasal esaslara uygun şekilde getirilecek malî yükümlülöklere uygulama yöntemi sağlayan ikincil düzenlemelerdir.

4. Tüzükler

Anayasa'nın 115. maddesi uyarınca, kanunların emrettiğı hususları açıklığa kavuşturmak için, Danıştay'ın incelemesinden geçirilmek şartıyla, Bakanlar Kurulu tarafından tüzükler çıkarılır.

Uygulamada vergi hukuku ile ilgili tüzük çıkarma yoluna, kanunların emrettiğı hâllerde ender olarak başvurulmaktadır. Bu ender tüzöklere örnek olarak; *"Emlâk Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük"* gösterilebilir. Bu tüzük, Emlâk Vergisi Kanunu'nun verdiği yetkiye dayanılarak 1972 yılında çıkarılmıştır.³⁹

³⁷ Anayasa Mahkemesi'nin 18.07.1994 Tarih ve 1994/46 Esas, 1994/57 Karar sayılı kararı (AYMK Dergisi, Sayı: 31-1, s. 368).

³⁸ Gerek, Şahnaz/Aydın, Ali Rıza, s. 362.

³⁹ Bilici, Nurettin, s. 40.

Tüzükler Cumhurbaşkanı tarafından imzalanır ve kanunlar gibi yayınlanır.

5. Yönetmelikler

Anayasa'nın 124. maddesine göre Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzel kişileri kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla yönetmelikler çıkarabilirler. Hangi yönetmeliklerin *Resmî Gazete'de* yayınlanacağı kanunla belirtilir.

Vergi alanında çıkarılan çok sayıda yönetmelik bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı vergi alanında çeşitli yönetmelikler çıkarmaktadır.

Malî konularda düzenlenecek yönetmelikler için Sayıştay'dan görüş alınması gerekmektedir.

Örnek olarak; *"Vergi Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım Ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik"*, *"Uzlaşma Yönetmeliği"*, *"Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği"* gibi metinler gösterilebilir.⁴⁰

6. Genel Tebliğler

Vergi kanunlarını açıklayıp yorumlamak amacıyla, Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanıp yayımlanan metinlerdir. Genel tebliğler ilgili vergi konusuna göre sıra numarası verilerek Resmî Gazete'de yayımlanmaktadır.

Çeşitli vergi kanunlarında Maliye Bakanlığı'na düzenleme yapma yetkisi verilmektedir. *"Katma Değer Vergisi Uygulamasında Vergilendirme Dönemi Genel Tebliği"* gibi (KDV m.39).

Vergi kanunlarının verdiği yetkiye dayanarak çıkarılan genel tebliğler yeni hükümler getirdiğinden, vergilendirme yetkisinin bir nev'î uzantısını teşkil etmekte olup, uyulması zorunlu ve bağlayıcı vergi düzenlemeleridir.

Maliye Bakanlığı'nın, vergi kanunlarının uygulanması konusun-

⁴⁰ Arslan, Mehmet, *Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, Vergi Usul Hukuku, Vergi İdaresi, Vergi Ceza Hukuku, Vergi Yargılama Hukuku)*, Güncelleştirilmiş 4. Baskı, s. 36, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2005.

da teşkilâtına yayınladığı açıklayıcı ve yorumlayıcı genel tebliğler de mevcuttur. Bunlar yeni hükümler getirmemektedir.

7. Muktezalar (Özelgeler)

Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesinde muktezalar ile ilgili düzenleme yer almaktadır. Bu maddeye göre mükellefler, Maliye Bakanlığı'nın yetkili kıldığı bazı makamlardan, vergi durumları ile ilgili tereddüt ettikleri konularda açıklama isteyebilmektedir. Yapılan bu açıklamalar uygulamada "*mukteza*", "*özelge*", "*görüş*" gibi terimlerle ifade edilmektedir.

413. maddeye göre, alacakları mukteza uyarınca hareket eden mükelleflerin, bu hareketleri cezayı gerektirse bile, ceza kesilmeyecektir.

8. Sirkülerler

Maliye Bakanlığı Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesine dayanarak muktezalardan özellik arz edenleri periyodik olarak sirküler hâlinde yayımlamaktadır. Durumları sirkülerde yayımlanan olaya uyan ve yapılan açıklamalar doğrultusunda işlem yapan mükellefler adına ceza kesilmeyecektir (315 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).⁴¹

9. Genelgeler, Genel Yazılar

Genelgeler ve Genel Yazılar, Maliye Bakanlığı'nın uygulamada birlik sağlamak için kendi teşkilâtına gönderdiği yazılardır.

21.05.1998'de Bartın, Karabük ve Zonguldak illerinde meydana gelen sel felâketi nedeniyle, vergi kanunlarının uygulanmasında ortaya çıkabilecek sorunlarla ilgili açıklamaları içeren Maliye Bakanlığı genelgesi ile felâket bölgesindeki mükellefler hakkında, vergi borçlarının terkin, tecili, mücbir sebep hâli, fevkalâde amortisman gibi konularda vergi idaresinin nasıl hareket edeceği açıklığa kavuşturulmuştur.⁴²

⁴¹ Resmî Gazete, 30.04.2003/25094 tarih ve sayılı.

⁴² Bilici, Nurettin, s. 42.

VII. Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi

Anayasa'nın 127. maddesinin son fıkrasında, mahallî idarelerin maliye ile ilgilerinin kanunla düzenleneceği ve görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanacağı belirtilmiştir. Bu madde uyarınca mahallî idarelere bazı vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsili gibi işlemler için kanunla yetki verilmektedir.

Belediyeler, en önemli mahallî idare kuruluşu olarak ön plâna çıkmaktadır. Belediye Gelirleri Kanunu ile belediyelere bırakılan *İlân Ve Reklâm Vergisi'nin, Eğlence Vergisi'nin, Çevre Temizlik Vergisi'nin ve Çeşitli Belediye Harçları'nın* mükellef ve sorumluları, istisna ve muaflıkları, tarife ve oranları, tarhı ve tahsili ile ilgili esaslar kanunda belirtilmiştir.

Ayrıca Emlâk Vergisi Kanunu ile de emlâk vergisinin belediyeler tarafından tarh ve tahsili esasları belirlenmiş olup, emlâk vergileri belediyelerce tahsil edilmektedir.

Belediye Gelirleri Kanunu'nun, 04.12.1985/3285 tarih ve sayılı kanunla değiştirilen 97. maddesindeki, Belediye Meclisleri'nce düzenlenecek tarifelere göre ücret alınacağı belirtilen; *"...ve belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde yer altı sularından kamu ve özel kişiler tarafından elde edilen kullanma ve sanayi suları..."* ibaresi, Anayasa Mahkemesi'nce 73. maddeye aykırı bulunarak iptal edilmiştir.⁴³

VIII. Vergilendirme Yetkisini Sınırlandıran Milletlerarası Bağlantılar

1982 Anayasası'nın 90. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletler ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak anlaşmalar ile ilgili hükümler yer almaktadır.

Türkiye Cumhuriyeti'nin milletlerarası kuruluşlarla yaptığı Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Anlaşması (GATT), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü Anlaşması (OECD), AB Gümrük Anlaşması ve çeşitli ülkelerle yaptığı Serbest Ticaret Alanı Anlaşmaları ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, Türkiye'nin malî sistemini de etkile-

⁴³ Anayasa Mahkemesi'nin 31.03.1987 Tarih ve 1986/20 Esas, 1987/9 Karar sayılı kararı (AYMK Dergisi, Sayı: 23, s. 184).

mekte ve vergi kanunlarında değişikliklere yol açabilmektedir.

Bu tür milletlerarası anlaşmalar, vergilendirme yetkisini sınırlandıran sonuçları meydana getirmektedir. Anayasa'nın 90. maddesinin 4. fıkrasına göre, Türk kanunlarına değişiklik getiren her türlü milletlerarası anlaşmaların onaylanması, TBMM'nin onaylanmayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır.

Usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan milletlerarası anlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamaz.

Türkiye tarih sırasına göre; Avusturya, Norveç, Güney Kore, Ürdün, S. Arabistan, Tunus, Romanya, Hollanda, Pakistan, İngiltere, Finlandiya, K.K.T.C, Fransa, Almanya, İsveç, Belçika, Danimarka, İtalya, Japonya, B.A.E., Macaristan gibi çok sayıda ülke ile "*Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları*" yapmıştır. Bunlarla Türkiye, vergilendirme yetkisini anlaşmalarda belirlenen alanlarda sınırlı olarak kullanmayı kabul etmiştir.

Yine bazı ülkelerle yapılan Serbest Ticaret Alanı Anlaşmaları vardır. Örneğin, 14.03.1996'da imzalanan ve 04.04.1997/4239 tarih ve sayılı Kanun'la onaylanması uygun bulunan, "*Türkiye Cumhuriyeti ile İsrail Devleti Arasında Serbest Ticaret Alanı Anlaşması*"nın 8. maddesinde, İsrail'den ithal edilecek *Ek VII*'de sayılan ürünlerin gümrük vergilerinin tedricen indirileceği ve 01.01.1999'da tamamen kaldırılacağı hükmüne bağlanmıştır.⁴⁴

AB ile başlayan müzakere sürecinde belirlenen müzakere başlıkları arasında, "*Vergilendirme ve Gümrük Birliği Konuları*" da yer almaktadır. Vergilendirme konusunda, Türkiye'deki dolaylı vergiler mevzuatı ile doğrudan vergiler mevzuatı, AB'nin bu konulardaki mevzuatı ile uyumlu hâle getirilecektir. Gümrük Birliği konusunda ise, Türkiye'nin tüm gümrük vergilerinin AB Gümrük Kanunu'na tam uyumu sağlanacaktır.

Görüldüğü gibi, Türkiye Cumhuriyeti vergilendirme yetkisini bağımsız olarak kullanmaktan vazgeçerek, büyük ölçüde AB vergi sistemini kabul etmek durumundadır.

⁴⁴ Resmî Gazete, 18.07.1997/23053 tarih ve mükerrer sayılı.

IX. Sonuç

Osmanlı Devleti'nin son dönemlerinden başlayarak mükellefler lehine sınırlandırılmaya çalışılan vergilendirme yetkisi, Kurtuluş Savaşı ve Cumhuriyet dönemlerindeki dört anayasada çeşitli gelişmeler göstererek günümüze kadar gelmiştir. 1961 ve 1982 Anayasaları'nda yer verilen Anayasa Mahkemesi Kurumu da çeşitli kararları ile vergilendirme yetkisinin kullanılmasındaki anayasal çerçeveyi daha belirgin hâle getirecek düzenlemeler yapmıştır.

Ancak, Türk vergi mevzuatının çok sayıdaki kanun, yönetmelik, genel tebliğ, mukteza, sirküler ve Anayasa Mahkemesi kararlarından oluşan “külliyyâtı”, gerek idare, gerekse vatandaş tarafından takibi son derecede zor ve karmaşık bir yumağa dönüşmüş bulunmaktadır.

Basit ve anlaşılır nitelikte yeni bir vergi sistemine duyulan ihtiyaç gittikçe artmaktadır. AB ile uyum müzakereleri paralelinde bu yönde çalışmaların yapılması önem arz etmekle birlikte, yeterli ve gerekli hazırlıkların olup olmadığı bilinmemektedir.

Türk vergi sisteminde böyle bir yenilenmeye gidilmesi suretiyle, vergilendirme yetkisinin anayasal ilkelerle daha uyumlu şekilde kullanılması da mümkün olabilecektir.

KAYNAKLAR

- Arslan, Mehmet, *Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, Vergi Usul Hukuku, Vergi İdaresi, Vergi Ceza Hukuku, Vergi Yargılama Hukuku)*, Güncelleştirilmiş 4. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2005
- Bilici, Nurettin, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)*, Güncellenmiş 10. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Mart 2005, Ankara
- Çağan, Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1382
- Gerek, Şahnaz / Aydın, Ali Rıza, *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Birinci Baskı, Ocak 2005, Ankara
- Gürsoy, Bedri, *Kamu Gelirleri*, Siyasal Bilgiler Fakültesi Ders Notları, Ankara 1963

Öncel, Muallâ / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş 6. Bası, Turhan Kitabevi, Ekim 1998, Ankara

Yılmaz, Ejder, *Hukuk Sözlüğü*, Genişletilmiş 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 1996.

Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi, Sayı: 8, 9, 12, 13, 23, 25, 27-2, 31-1, 32-1, 35-1, 36-1, 38-1, 39-1

Milliyet Gazetesi, 27 Mart 2005 tarihli nüsha

Resmî Gazete, 18.07.1997/23053 mükerrer tarih ve sayılı;
27.11.1998/23536 tarih ve sayılı; 22.11.1999/23884 tarih ve sayılı;
30.4.2003/25094 tarih ve sayılı