



## AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE VERGİDE KANUNİLİK İLKESİ VE ALINACAK DERSLER

*The Legality Principle of Taxation and Lessons to be Drawn*

Dr. Öğr. Üyesi Hasan DURSUN\*

### ÖZET

Tarihsel açıdan Birleşik Devletler halkı, vergide kanunilik ilkesinin kabul edilmesi doğrultusunda uzun süreli bir savaşım vermiş ve bu uğurda büyük acılar çekmiş, bu savaşımının sonucunda, Anayasaya vergide kanunilik konusunda ayrıntılı hükümler koymayı başarmıştır. Birleşik Devletler Anayasası'nda vergide kanunilik bakımından katı ve sert nitelikte ayrıntılı kurallar bulunmasına karşın uygulamada gerek idari düzenlemeler gerekse suç pazarlığı yöntemiyle vergide kanunilik ilkesi esnetilmiştir. Günümüzde vergide kanunilik yalnızca verginin kanuna dayalı olarak alınmasını ifade etmemekte; bunun yanında vergi kanununun anlaşılabilir, düzenleme, etkinlik ve bütünleşme ölçütlerini sağlaması ve iyi bir vergi yönetimine geçilmesi de gerekmektedir. Türkiye'de de vergide kanunilik ilkesinin tam olarak benimsendiğinden bahsedilebilmesi için verginin yalnızca kanunda öngörülmesiyle yetinilmemesi, vergi kanununun söz konusu ölçütleri sağlaması, iyi bir vergi idaresine geçmesi ve vergide uzlaşmanın kaldırılması gerekmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Vergi Suç ve Cezası, Vergide Kanunilik, Temsilsiz Vergi, Vergiye Rıza, Suç Pazarlığı, Vergi Uzlaşması.

\* Dr. (Iur.), Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi  
hasan.dursun@ozyegin.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-5506-3944

## **ABSTRACT**

Historically, the people of the United States have fought a long-lasting struggle in line with the adoption of the principle of legality in tax and suffered great pain in this cause, and as a result of these struggles, they have succeeded in putting detailed provisions in their constitutions on tax legality. Although the United States Constitution contains strict and tight detailed rules in terms of legality in taxation, the principle of legality in taxation has been yawning in practice through both administrative arrangements and plea bargaining. Today, the legality of tax does not only mean that the tax is taken on the basis of the law, but also the tax law needs to ensure understandability, organization, effectiveness and integration criteria and getting through a good tax administration. Turkey also not contented only by the provision in the tax law to be mentioned that fully adopted the principles of legality, the tax norms has to meet those criteria and to get through a good tax administration and tax reconciliation should be removed.

**Keywords:** Tax, Tax Crime and Punishments, Legality on Tax, Tax without Representation, To Assent to Tax, Plea Bargaining, Tax Reconciliation.

## GİRİŞ

Kamusal amaçlarını sürdürebilmek için gerekli ekonomik araçlara sahip olmak suretiyle devletin yapmış olduğu faaliyetler *mali faaliyetler* olarak adlandırılır. Söz konusu amaçlara ulaşabilmek açısından devlet, kendi aralarında çeşitli alt bölümlere ayrılrsa da temel olarak iki ayrı yol izlemektedir<sup>1</sup>.

Devletin izlediği bu yollardan ilkinin, çağdaş rejimlerde geniş bir uygulama alanı bulan ve büyük bir önemi olan *müspet* (olumlu) nitelikte para olarak bir ödeme yükümlülüğü oluşturur. Söz konusu ödeme, doğrudan veya dolaylı vergi olarak bütün yurttaşlar için genel olabileceği gibi belirli kamusal hizmetlerden yararlananların ödedikleri *harç* (tassa) şeklinde de olabilmektedir. Vergi, yurttaşlar için mali faaliyet dolayısıyla bir *verme* yükümlülüğü doğurmaktadır. Bu yükümlülükle eşzamanlı olarak vergiden bir *yapma* yükümlülüğü de doğabilmektedir. Bu bağlamda kanunun vergiye<sup>2</sup> tabi servetin bilinmesini gerektirdiği durumlarda mükellefin bu beyanda bulunması, yurttaşın maliyeye karşı bir *yapma* yükümlülüğünü oluşturur<sup>3</sup>.

Devletin izlediği ikinci yolda ise devlet bizzat kendisine veya diğer bir kamu tüzel kişisine bazı sınıai faaliyette bulunma yetkisini *tekelci* (monopol) bir şekilde tanımaktadır. Bu çerçevede ekonomik tekel ve endüstrinin gelirleri hazineye girmektedir. Bu tekelcilik sonucunda yurttaşların özgürlüğü sınırlandırılmış olmakta ve yurttaşlar bakımından bir *yapmama* yükümlülüğü doğmuş olmaktadır. Bu bağlamda devletin veya diğer bir kamu tüzel kişisinin mali faaliyetiyle ilgili herhangi bir yükümlülüğü ihlal etmek mali suçu oluşturur<sup>4</sup>.

Bu çalışmada vergide kanunilik ilkesinin tanımı ve işlevi ile söz konusu ilkenin Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulaması üzerinde durulacaktır.

---

<sup>1</sup> Zanolini, G. (1964). *İdari Müeyyideler*, (Çev. Yılmaz Günel), Ankara: Sevinç Matbaası, s. 49.

<sup>2</sup> Burada kullanılan *vergi* kavramının içine dar anlamda vergi ile resim, harç, vergi cezası ve para cezası girer.

<sup>3</sup> Zanolini, G. (1964). s. 49-50.

<sup>4</sup> Zanolini, G. (1964). s. 50. Çalışmanın kapsamını büyütmemek için Amerika Birleşik Devletleri'nde *tekel* konusu üzerinde durulmayacaktır.

## I. VERGİDE KANUNİLİK İLKESİ VE İŞLEVİ

### A. GENEL OLARAK

Keyfi ve sınırsız ölçülere dayalı bir uygulamanın önlenmesi hedefine ulaşmayı amaçlayan verginin kanuniliği ilkesinin gereğinin yerine getirildiğinden bahsedilebilmesi için salt bir *kanunun* bulunması yetmemekte, kanunun bazı alt ilkelere sahip bulunması da gerekmektedir. Daha açık bir deyişle verginin kanuniliği ilkesinin uygulandığından bahsedilebilmesi için öncelikle bir vergi kanununun bulunması gerekse de bu kanunun içsel ve dışsal bazı niteliklere sahip bulunması gerekir. Bu bağlamda bireyin korunması için bu kanunun liberal ve demokratik bir devletin parlamentosunun ürünü olması gerektiği gibi (temsilsiz vergi olmaz ilkesi.) yalnızca kanunun vergiyi düzenlemesi (kanunsuz vergi olmaz ilkesi) ve bu kanunun vergi ile ilgili tüm özellikleri, diğer deyişle, verginin ana öğelerini dikkate alan tam bir vergi kanunu (verginin belirgin olması ilkesi) olması aranır. İkinci ve üçüncü özellikler birlikte değerlendirildiğinde *yalnızca vergi kanunu değil fakat tam vergi kanununun* gerekliliği ortaya konulmuş bulunur<sup>5</sup>.

Bu hususlara ilave olarak verginin kanuniliği ilkesinin eylemsel olarak anlam ve canlılık kazanması, kanuni idare ilkesi<sup>6</sup> ile düşünüldüğünde, kanun ile getirilen *nesnel* (objektif) düzenlemeler çerçevesinde kurulan *öznel* (subjektif) işlemlerin de kanuna uygun ve doğru olması ile gerçekleşeceğini belirtmek gerekir.<sup>7</sup> Bu bağlamda vergilerin kanuna uygun ve doğru olarak alınması, vergide kanunilik ilkesinin bir gereğidir. Daha açık bir deyişle vergide kanunilik ilkesinin tam olarak gerçekleşebilmesi için vergi işlemlerinin objektif, genel, düzenleyici işlem olarak kanuna dayandırılmasının yanı sıra bireysel, öznel vergi tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin de kanuna uygunluğunu kapsar<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> Güneş, G. (2008). *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul: XII Levha Yayıncılık, Güncellenmiş 2. Baskı, s. 12.

<sup>6</sup> İdare hukukunda geçerli olan kanunilik esasının temelini *kanuni idare ilkesi* oluşturur. Kanuni idare ilkesi de ikiye ayrılmakta olup *kanuni dayanak* ve *kanuni yetki* unsurlarından meydana gelir. Kanuni idare ilkesi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Balta, T. B. (1968-1970). *İdare Hukukuna Giriş*, Ankara: TODAİE Yayınları, s. 79 vd. Öznel vergi işlemleri bakımından büyük önem taşıyan kanuni dayanak unsuru; vergi idaresinin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri yapabilmesi için kanuni bir yetkiye gereksinim duyulduğunu anlatır. Fazla bilgi ve karşılaştırma için bkz. Dursun, H. (2015). *İdari Suç ve Cezalarda Kanunilik İlkesi*, Ankara: Adalet Yayınevi, s. 193 vd.

<sup>7</sup> Krş. Güneş, G. (2008). s. 13.

<sup>8</sup> Kumrulu, A.G. (1979). "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C 36, S. 1-4, s. 150-151.

Gerçekten de kanun koyucu vergilendirmeye ilişkin görevini yalnızca genel, soyut ve sürekli nitelikte kurallar koyarak yerine getirmiş olmamakta; kanuni idare ilkesinin gereği olarak verginin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin de genel ve soyut nitelikteki vergi kanunlarına uygun olarak yapılması gerekmektedir<sup>9</sup>. Kısacası öznel bir vergi işleminin yapılabilmesi için de sıkı bir kanuni dayanağın bulunması gerekmektedir<sup>10</sup>.

<sup>9</sup> Güneş, G. (2008). s. 13.

<sup>10</sup> Yapılan bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere vergide kanunilik ilkesi öznel vergi işlemlerini de kapsadığı için geniş bir anlam taşımaktadır. Aslında bu durumu son derece doğal olarak karşılamak gerekir. Zira vergi ve bu arada vergi cezaları, kişinin temel hak ve özgürlüklerinin önemli bir bölümünü sınırlandırdığı için yurttaşlar açısından yaşamsal bir güvence oluşturan kanunilik ilkesinin daha da geniş bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Gerçekten de Kumrulu'nun isabetli olarak belirttiği üzere *vergilerin kanuniliği* ilkesine, vergilerin kanuna uygun ve doğru olarak alınması anlamında geniş ve somut bir yorumla yaklaşılması gerekmektedir. Yazar, haklı olarak Türk pozitif hukukunda da vergide kanunilik ilkesinin geniş anlamda benimsendiği görüşünü taşımaktadır. Gerçekten de Anayasa'nın 8. maddesinde, idarenin yürütme görev ve yetkisini Anayasa ve kanun çerçevesinde yerine getireceği belirtilmiş; yine Anayasa'nın vergiyle ilgili 73. maddesi, vergi işlemlerinin genel, nesnel ve düzenleyici işlem olarak kanuna dayandırılması gereğinin yanında birel ve öznel vergi tarh ve tahsil işlemlerinin de kanuna uygunluğunu kapsamıştır. Bkz. Kumrulu, A.G. (1979). s. 150, 151, 156. Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında *verginin kanuniliği* ilkesi geniş bir şekilde kabul edildiği için verginin kanunla saptanan unsurların bulunmasına karşın örneğin vergi idaresinin yükümlü ya da vergi konusunu yanlış yorumlayarak hatalı vergi tarh ettirmesi, Anayasa'nın söz konusu fıkrasına aykırı düşer. Zira yüküm, öngörülen konu veya yükümlüden alınmamakla kanun yanlış uygulanmış; Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasının geniş içeriği çerçevesinde vergi, kanuna uygun ve doğru olarak alınmamıştır. Bunun gibi vergi hukukunda sürecin de doğru bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Daha açık bir deyişle vergi hukukunda şekil, usul, tebligat gibi biçimsel süreçlerin de doğru ve uygun bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir. Anayasa'nın söz konusu fıkrasında düzenlenen verginin kanuniliği ilkesi bu şekilde geniş bir şekilde anlaşılmazsa uygulamada yurttaşlar büyük bir güvensizlikle karşılaşabilirler. (Nitekim 1983 sonrası dönemde vergide kanunilik ilkesinden sapılarak vergi kanunlarıyla Bakanlar Kuruluna ve Maliye Bakanlığına keyfi ve aşırı yetki verilmesi *vergilerin karariliği* ilkesinin doğmasına yol açmış (bkz. Karakoç, Y. (1996). "Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Denetimi" Ankara: *Anayasa Yargısı* 13, Anayasa Mahkemesi Yayınları, No.: 32, s. 327), böylelikle yurttaş hak ve özgürlükleri büyük bir tehlikeye altına girmiştir). Gerçekten de verginin kanuniliği bakımından asıl olan unsur, salt bir vergi kanununun bulunması değil var olan kanunun doğru uygulanmasıdır. Çünkü verginin kanuniliği ilkesinin bu geniş içeriği nedeniyle diğer temel hak ve özgürlükler konusunda olduğu gibi vergi işlemlerinin de doğru bir şekilde yürütülmesini sağlama amacıyla Anayasa birtakım güvence ilkeleri ve düzenekleri (bu ilke ve düzeneklerin simgesini kanımızca hukuk devleti ilkesi oluşturmaktadır. Gerçekten de vergi hukuku, devletin kişi hak ve özgürlüklerine müdahalesini düzenleyen hukuk kollarından birisini oluşturduğu için hukuk devleti kavramıyla yakın bir ilişki içinde bulunmaktadır. Hukuk devletinde devlet, vergilendirme yetkisini hukuk kuralları çerçevesinde kullanmaktadır. Bu kavram vergilerin kanuniliğini sağlamak ve onların diğer ilkelere örneğin eşitlik ilkesine göre alınmasını temin etmektedir. Bu bağlamda vergi hukuku, hukuk devleti kavramının sınırlarını belirlemek bakımından en elverişli hukuk kollarından birisini oluşturmaktadır. Bkz. Çağan, N. (1980). "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 37, S 1-4, s. 137) getirmiştir. Bunların ancak tümü birlikte ele alınca tutarlı ve sağlam bir hukuki güvence dizgesi kurulacağı açıktır. Bkz. Kumrulu, A.G. (1979). s. 151.

Öznel vergi işlemlerinin kanuna uygun ve doğru olması yanında verginin alınmasında vergi idaresine takdir yetkisinin tanınmaması ve verginin zorla alınması da vergide kanunilik ilkesini tamamlayıcı nitelik taşımaktadır<sup>11</sup>. Gerçekten de vergide kanunilik ilkesinin gereğinin yerine getirildiğinden bahsedilebilmesi için verginin alınmasında vergi idaresine takdir yetkisi tanınmamalı, ona bağlı yetki tanınmalıdır<sup>12</sup>. Bu bağlamda Güneş'in belirttiği üzere devlet, kanunlarda belirlenmiş olan vergiyi kesinlikle, diğer deyişle mutlaka almak zorundadır. Zira kanunlarla vergi idaresine emir verilerek *vergiyi toplama görevi* (verginin alınması zorunluluğu) yüklenmektedir<sup>13</sup>. Devletin vergiyi mutlaka alması gerektiği yolundaki ilkeyi tamamlayan *verginin cebri icra yoluyla alınması* ilkesi ise vergi idaresinin mahkeme veya icra dairesine başvurmadan, gerektiğinde zor kullanarak bizzat vergiyi tahsil etmesi anlamını taşır<sup>14</sup>. Bu bahsi kapatmadan önce *kanun* kavramından ne anlaşılması gerektiği üzerinde durmak faydalı olacaktır.

Kamu hukukunda işlemler, geleneksel olarak doğuracakları hukuki sonuçlar bakımından *objektif* veya *nesnel* (kural, düzenleyici) işlemler ve *subjektif* veya *öznel* (karar, bireysel) işlemler olmak üzere iki gruba ayrılır. Nesnel işlemler ya da daha yaygın bir ifadeyle düzenleyici işlemlerin temel özelliklerini *genellik, soyutluk, kişisel olmamak ve süreklilik* oluşturur. Bu bağlamda düzenleyici işlemler *maddi anlamda kanun* niteliğini taşımaktadırlar ki bu grup işlemlerin başında kanun gelmektedir. Görüldüğü üzere *maddi anlamda kanun* kavramının anlatmak istediği husus yapılan düzenlemenin içeriğidir. Kısacası maddi anlamda kanun

<sup>11</sup> İdare hukukunda ve bu bağlamda vergide kanunilik ilkesi ile suç ve cezada kanunilik ilkesini birbirine karıştırmamak gerekir. İşlendiği zamanın kanunu tarafından açıkça suç sayılmayan bir fiili cezalandırma ve kanun tarafından saptanmayan bir ceza ile cezalandırma yasağını ifade eden suç ve cezada kanunilik ilkesinin; *kanunun tekelciliği, kanunun açıklığı ve kanunun geçmişe uygulanmazlığı* alt ilkeleri bulunmaktadır. Suç ve ceza normunun yalnızca kanunla konulmasını gerektiren kanunun tekelciliği, kanunun azami açıklıkla düzenlenmesini isteyen kanunun açıklığı ve kanunun geçmişte serbest olan davranışları cezalandıramayacağı veya cezayı artıramayacağını ifade eden kanunun geçmişe uygulanmazlığı alt ilkeleri, suç ve cezada kanunilik ilkesinin ayrılmaz unsurlarını oluşturmakta ve bunlardan birisinin bile ihlal edilmesi durumunda suç ve cezada kanunilik ilkesinin kabul edilmediği sonucuna varılmaktadır. Suç ve cezada kanunilik ilkesi ile onun alt ilkeleri konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Dursun, H. (2015). s. 20-143.

<sup>12</sup> Bağlı yetki ve takdir yetkisi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Dursun, H. (Ocak 2018). "Yerindelik Denetimi Üzerine Düşünceler", *Adalet Dergisi*, S. 60, s. 104-117.

<sup>13</sup> Güneş, G. (2008). s. 13.

<sup>14</sup> Verginin 21.7.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun gereğince gerektiğinde cebri icra yoluyla alınması hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Dursun, H. (Eylül-Ekim 2007). "İdari İşlemlerin İdare Tarafından Re'sen İcrası", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 72, s. 266 vd.

*genel, soyut, kişisel olmayan ve sürekli* nitelikte düzenleme koyan kural şeklinde tanımlanabilmektedir<sup>15</sup>.

Kamu hukukunda hukuki işlemler maddi tanım ve niteliği dışında işlemi yapan organ veya kuruluş dikkate alınarak organik ya da şekli açıdan da ayrıma tabi tutulmaktadır. Bu ayrım çerçevesinde içeriğine bakılmaksızın işlem, onu yapan organa göre nitelendirilmektedir. Daha açık bir deyişle burada işlemin içeriğinin nesnel veya öznel olmasının herhangi bir önemi bulunmamakta, işlem onu yapan organa göre nitelendirilerek yasama veya yürütme işlemi adını almaktadır. Bu bağlamda şekli anlamda kanun; Meclis'in kanun yapma usulü ve şekline göre yaptığı bir işlem olarak tanımlanmaktadır<sup>16</sup>.

Türk hukukunda *kanundan* kastedilen husus, *genel, soyut, kişisel olmayan ve sürekli* nitelikte içeriğine bakılarak düzenleme koyan kural anlamındaki maddi kanun değil işlemin onu yapan organa göre nitelendirildiği şekli anlamda kanundur.<sup>17</sup> Şekli anlamda kanun durumunda işlemin içeriğinin nesnel veya öznel olmasının herhangi bir önemi bulunmamakta; işlem, onu yapan organa göre nitelendirilerek yasama veya yürütme işlemi adını almaktadır. Bu bağlamda şekli anlamda kanun; Meclis'in kanun yapma usulü ve şekline göre yaptığı bir işlem şeklinde tanımlanmaktadır<sup>18</sup>.

Türk hukukunda asıl olarak önem taşıyan husus *şekli kanun* ile *maddi kanunun* birbiriyle örtüşmesi veya uyum içinde bulunmasıdır. Gerçi şekli kanunlar içinde kimi zaman maddi kanun özelliğini taşımayan kanunlar bulunsa da Türk hukukunda olduğu gibi kanunun *şekli anlamda kanun* kavramıyla tanımlandığını belirtmek gerekir<sup>19</sup>. Bunun gibi Amerikan hukukunda da *kanunun*, yazılı hukuk karşılığı olarak kullanılan *geniş anlamda kanunu* değil Anayasa'nın altında yer alan normu, diğer deyişle

---

<sup>15</sup> Yüzbaşıoğlu, N. (2003). *Anayasa Hukukunun Temel Kavramları ve Türk Anayasa Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi, s. 68.

<sup>16</sup> a.g.e. s. 68-69.

<sup>17</sup> Nitekim Erginay, "kanun" kavramından anlaşılması gereken hususun, Anayasada yasama tasarrufunu yapmak görevi verilen organın (Meclisin) çıkarmış oldukları belgeler olduğunu ifade ederek (bkz. Erginay, A. (1976). *Vergi Hukuku*, Ankara: 5. Baskı, Sevinç Matbaası, s. 29) Türk hukukunda geçerli olan "kanun" kavramının, şekli anlamda kanun anlayışı olduğunu teyit etmiştir.

<sup>18</sup> Fazla bilgi için bkz. Dursun, H. (2015). s. 37.

<sup>19</sup> Türk hukuku bakımından "kanun" kavramı hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Dursun, H. (2015). s. 38.

dar anlamda kanunu<sup>20</sup> (şeklî anlamda kanunu) ifade ettiğini belirtmek gerekir.

Yukarıda belirtildiği üzere Amerika Birleşik Devletleri'nde *şeklî anlamda kanun* esası geçerlidir. Bu bağlamda Birleşik Devletler'de *kanun* denilince Kongrenin<sup>21</sup> *kanun* adı altında yaptığı işlemler anlaşılır. Vergi kanunları temelinde de kanundan anlaşılması gereken husus, şeklî anlamda kanundur. Ancak Birleşik Devletler'de vergi kanunlarının yapımı sürecinin diğer kanunlara göre farklılık taşıdığını belirtmek gerekir. Gerçekten de Birleşik Devletler'de kanun yapmak kural olarak Kongrenin üst kanadı olan Senatoya ait<sup>22</sup> olmasına karşın Birleşik Devletler Anayasası, Kongrenin alt kanadı olan *Temsilciler Meclisine* (House of Representatives) vergi kanunlarının yapımı usulü bakımından tekeli bir yetki vermiştir. Bu yetki ise aşağıda ayrıntılı bir şekilde görüleceği üzere *devletin gelirini artırıcı kanun teklifini* (revenue bills) yapmaya yalnızca Temsilciler Meclisi'nin yetkili olmasıdır<sup>23</sup>.

<sup>20</sup> Geniş ve dar anlamda kanun hakkında fazla bilgi için bkz. Kunter, N. (1989). *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, İstanbul: Dokuzuncu Bası, Beta Basım-Yayım-Dağıtım A.Ş., s. 543 vd.

<sup>21</sup> Amerika Birleşik Devletleri'nde "Kongre" ibaresi yerine "*Parlamento*" ibaresinin kullanılması vahim bir hata olacaktır. Zira çoğu Latin Amerika ülkesiyle birlikte Birleşik Devletler, Kongreye sahip bulunmakta, buna karşılık, çoğu Batı Avrupa ülkeleriyle birlikte Birleşik Krallık, Parlamento'ya sahip bulunmaktadır. İki çeşit yasama organı arasındaki farkı gösteren ipucu söz konusu sözcüklerin orijinal anlamında bulunmaktadır. Zira "*Congress*" ibaresi değişik yerlerden temsilcilerin katıldığı toplantıyla "bir araya gelme" anlamını taşıyan Latince bir terimden türemekte, buna karşın, Parlamento, "*konusmak*" anlamına gelen Fransızca "*parler*" fiilinden türemektedir. Bkz. Wilson, J. Q. (1992). *American Government*, Massachusetts: Fifth Edition, D. C. Heath and Company, s. 267.

<sup>22</sup> Birleşik Devletler'de uygulamada kanun yapmak bakımından asıl yetkili organı Senato oluştursa da Anayasaya göre Kongrenin kanatlarını oluşturan gerek Temsilciler Meclisinin gerekse Senato üyelerden her birisinin kanun teklif etme yetkisine sahip olduğu ifade edilmiştir. Yine Anayasa, kanun teklifinin içeriği bakımından bir sınırlama öngörmemiştir. Bu bağlamda kanun teklifi soyut işleri düzenleyen nitelikte "genel" (public) olabileceği gibi bir kişinin "Birleşik Devletler vatandaşlığına alınması" (naturalized citizen), devletten tazminat isteyen bir kimsenin talebinin karşılanması gibi "kişisel" (private) nitelikte de olabilmektedir. (Kanunun "kişisel" nitelikte olması onun "kanun" niteliğine halel getirmese de "hukuk devleti" ilkesi bakımından büyük bir sakınca doğurur. Gerçekten de Gönenç'in isabetli olarak belirttiği üzere, hukuk devleti ilkesinin temel unsurlarını şu şekilde formüle etmek olanaklıdır: Hukuk Devleti = Genel, soyut, önceden bilinebilen ve anlaşılabilen hukuk kurallarından oluşan bir hukuk sistemi + Hukukun üstünlüğü. Bkz. Gönenç, L. (1999). "Siyaset Bilimi ve Anayasalar", *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C. 54, S. 3, s. 99 vd. Bu bağlamda genel, soyut ve açık olmayan bir kanunun hukuk devleti ilkesine büyük zarar vereceği ortadadır). Gerçi önceleri kişisel nitelikte kanun teklifleri çok sayıda olmasına karşın, günümüzde kişisel nitelikteki konular idari organlara veya mahkemelere devredilmiş bulunmaktadır. Birleşik Devletler'de bir kanun teklifinin kanunlaşma süreci hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Wilson, J. Q. (1992). s. 297-310.

<sup>23</sup> Plano, J. C. ve Greenberg, M. (1989). *The American Political Dictionary*, Orlando: Eighth Edition, Holt, Rinehart and Winston, Inc., s. 131.



## B. VERGİDE KANUNİLİK İLKESİNİN İŞLEVİ

Verginin kanuniliği ilkesi, özellikle Batı Avrupa ülkelerinde ve ayrıca aşağıda ayrıntılı olarak üzerinde durulacağı üzere Amerika Birleşik Devletleri'nde insanoğlunun uzun mücadeleleri sonucunda elde ettiği kazanımlarla gerçekleşmiştir<sup>24</sup>. Gerçekten de vergilerin kanuniliği ilkesi, çağcıl demokratik ülkelerde *erkler ayrılığı*<sup>25</sup> veya *erkler dengesi* ilkeleri çerçevesinde, vergilendirme yetkisine yalnızca parlamentonun sahip olması anlamını taşımaktadır. Daha açık bir deyişle bu ilke, kanun koyma yetkisine sahip olan organın vergilendirme yetkisini kullanması anlamına gelmektedir. Bu bağlamda yasama organı; cebirlik unsuru taşıyan mali yükümlülükleri, kısacası geniş anlamda vergiyi veya vergi muaflik ve istisnalarını mutlaka kanunla düzenlemek zorundadır. Nitekim Latince ifadesiyle “*nullum tributum sine lege*” (kanunda yazılı olmadan vergi alınmaz)<sup>26</sup> kuralı birçok devletin anayasasında hükme bağlanmıştır<sup>27</sup>.

İnsanoğlunun vergilendirme yetkisine erkler ayrılığı ilkesi çerçevesinde<sup>28</sup> yalnızca parlamentonun sahip olması için verdiği savaşımın altında yatan temel güdü, parlamentonun kişi hak ve özgürlüklerini etkin bir şekilde koruyacağı varsayımıdır. Zira eski hukukta “*Tanrı bizi korur*” söyleminin yerini, çağdaş hukukta “*Parlamento bizi korur*” deyişi almıştır<sup>29</sup>.

<sup>24</sup> Verginin kanuniliği ilkesinin Türk tarihçesi konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Kumrulu, A.G. (1979). s. 147-150.

<sup>25</sup> Erkler ayrılığı konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Dursun, H. (2009). “Erkler Ayrılığı ve Yargıç Bağımsızlığı”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 80, s. 29-104.

<sup>26</sup> Bu ifade Almanca olarak “*Keine Steuer ohne Gesetz*” şeklinde ifade edilir.

<sup>27</sup> Karakoç, Y. (1996). s. 321.

<sup>28</sup> Erkler ayrılığı ilkesi; kişinin temel hak ve özgürlüklerini güvenceye kavuşturmak ve bu arada keyfi vergilendirme yoluyla kişinin mal varlığına el atılmasına karşı önemli bir kalkan görevi görmektedir. Gerçekten de Yüce'nin belirttiği üzere erkler ayrılığının benimsenmediği, diğer deyişle kanun yapma *yasama*, icra *yürütme* ve uyumsuzlukları çözüme *yargı* güçlerinin tek kişiye veya meclise verilmesi demokratik *Leviathanın* (Ejderha) doğumuna ortam hazırlayacak, zorbalığın başlangıcını oluşturacaktır. Yazar, devletin çeşitli güç ve yetkilerini ayrı ayrı organlara verilmesi suretiyle bir organın diğerinin yetkisini gerektiği durumlarda sınırlandırabileceğini, bu sınırlamanın yurttaşın hak ve özgürlüklerinin bir garantisini oluşturacağını, bu nedenle erkler ayrılığının devlet düzeninin en önemli güvencesi sayılacağını belirtmektedir. Yazar; erkler ayrılığı sisteminin ölçülü bir kamu yönetiminin doğmasını sağlayacağını, çeşitli devlet güçleri arasında anayasaya dayanan güç ayrımının bu sistem aracılığıyla ihlal edilmemesi ve özellikle güçlerden hiçbirisinin anayasadan gelmeyen imtiyazlı bir üstünlük kazanmaması düşüncesi ile devlet gücünün sınırlandırılmış, dolayısıyla hak ve özgürlüklerin güvenceye kavuşturulmuş olacağını ifade etmektedir. Bkz. Yüce, T. T. (1968). *Ceza Muhakemesi Hukukunda Hukuk Devleti Esasları*, Erzurum: Atatürk Üniversitesi Yayınları No: 59, s. 17, 18.

<sup>29</sup> Konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Dursun, H. (2015). s. 29 vd.

Hukuk devleti ilkesi gibi verginin kanuniliği ilkesi de kişilerin temel hak ve özgürlüklerini güvence altına almayı hedeflemektedir. Bu bağlamda hukuk devleti ilkesi, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını gerektirdiğinden temel hak ve özgürlüklerin sınırı ve özü, vergilendirme yetkisinin de sınırı ve özünü oluşturmaktadır. Vergi kanunları bu hak ve özgürlükleri korumaya yöneldiği için kanun koyucunun bu anlamda duyarlı ve ölçülü davranması gerekmektedir<sup>30</sup>. Verginin kanuniliği ilkesi, keyfi ve gelişigüzel uygulamaları önleyecek vergilendirme ilkelerinin kanunda yer alması hedefini güderek bireyin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırı çizmektedir<sup>31</sup>.

Öte yandan verginin kanuniliği ilkesi *hukuki güvenlik ilkesinin* gerçekleştirilmesine de hizmet etmektedir. Daha açık bir deyişle vergisel işlerde hukuki güvenlik, her şeyden önce verginin kanunla alınmasını ve kanunun belirgin olmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda vergi normunun temel kaynağını yalnızca *kanun* oluşturmalıdır. Vergi normunun temel kaynağını yalnızca kanunun oluşturması da yetmemektedir. Kanunun belirginliği ilkesinin gereklerine uygun bir şekilde vergi kanununun kesin, açık, yalın ve anlaşılabilir bir nitelik taşıması da gerekmektedir. Yine vergi kanunlarının belirgin olması gerekliliği çerçevesinde vergi kanunlarının kıyas yöntemi ile yorumlanmasına izin verilemez. Zira bu yönteme izin verilmesi, idare veya yargı organlarının yeni vergi doğuran olay yaratması veya vergi yükünü artırması olasılığını gündeme getirir. Bu çerçevede kıyas, vergi hukukunda yorumun sınırını oluşturmaktadır. Vergi hukukunda uygulamada görülen kanun boşlukları kıyas veya genişletici yorumla doldurulamamakta, söz konusu boşlukların mutlaka yasama organı tarafından doldurulması gerekmektedir<sup>32</sup>.

Hukukun genel ilkesi gereği kanunlar, bu çerçevede vergi kanunları geriye yürütülemez<sup>33</sup>. Vergi kanununun geçmişe yürütülememesi de kanımızca hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleştirilmesine hizmet etmektedir. Bu çerçevede söz konusu ilke gereği vergi kanunlarının

---

<sup>30</sup> Krş. Çağan, N. (1980). s. 140.

<sup>31</sup> Güneş, G. (2008). s. 12.

<sup>32</sup> Krş. Çağan, N. (1980). s. 141.

<sup>33</sup> Duguit'in belirttiği üzere, geriye yürütülen bir kanun, "kanunların geçmişi kapsamayacağı" şeklindeki yüce bir hukuk ilkesini çiğnemiş olur. Bkz. Duguit, L. (1954). *Kamu Hukuku Dersleri* (Çev. Süheyp Derbil), Ankara: AÜHFY, s. 38.

geçmişte oluşan vergiyi doğuran olaylara uygulanmaması gerekmektedir. Çünkü kişiler gelecekle ilgili planlarını yürürlükteki vergi kanunlarına göre yapmaktadırlar. Sonradan çıkartılan kanunlarla geçmiş dönemler için vergi yükünün artırılması, yükümlülerin devlet ve hukuk düzenine olan güvenini zedelemekte; bu durum, ekonomik ve ticari yaşamda bulunması gereken istikrar ve belirliliği oldukça olumsuz olarak etkilemektedir<sup>34</sup>.

## II. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE VERGİDE KANUNİLİK

### A. TARİHÇE

Batı ülkelerinin birçoğunda ve bu arada Amerika Birleşik Devletleri'nde vergide kanunilik ilkesinin kabulü kolay olmamıştır. Gerçekten de Batı'da görülen siyasal hareketlerin ve isyanların birçoğunu, keyfî vergilendirmeye karşı çıkma olgusu oluşturmuştur<sup>35</sup>. Nitekim Amerikan İhtilali de Birleşik Krallık'ın Amerikan kolonilerine, onların temsilcilerinin rızası olmadan vergi koymaları yüzünden gerçekleşmiştir<sup>36</sup>. Gerçekten de XVII. yüzyılın başlarından itibaren Amerika Kıtası'na yapılan göç nedeniyle XVIII. yüzyılın ortalarına doğru Kuzey Amerika'nın tüm okyanus sahilleri birçok İngiliz kolonisiyle dolmuş; ancak Birleşik Krallık'ın almış olduğu bazı ekonomik kararlar ve önlemler, koloni halklarının husumetini doğurmuş ve asıl anlaşmazlık *temsilsiz vergi olmaz* ilkesinin ihlalinden doğmuştur. Daha açık bir deyişle İngiliz Parlamentosunun 1765 yılında kabul ettiği bir kanunla Amerikan kolonilerine yeni bir vergi konulmuş, vergiden elde edilecek gelirin Amerika'da bulunan İngiliz askerî birliklerinin masraflarına özgülenmesi

<sup>34</sup> Çağan, N. (1980). s. 141.

<sup>35</sup> Bir başka deyişle, batı demokrasilerinin doğması, mutlak siyasi iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılması yönündeki girişimlerin bir sonucu olarak gerçekleşmiştir. Bu bağlamda iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılması, parlamentoların yasama yetkilerinin kaynağını oluşturmuştur. Nitekim tarihte ilk demokrasi savaşı, mutlak iktidarların vergilendirme konusundaki keyfi tutumlarına bir tepki olarak başlamıştır. Halk temsilcilerinden oluşan parlamentolar ilk yetkilerini vergilendirme konusunda almışlar, parlamentoların onayı alınmaksızın vergi alınamayacağı (*temsilsiz vergi olmaz.*) kuralı, batı demokrasilerinin temel anayasal ilkelerinden birini oluşturmuştur. Bkz. a.g.e, s. 131.

<sup>36</sup> Çağan, demokratik rejim içinde verginin temelde zorlayıcı (cebri) özelliğinin bir ölçüde olsa da azaldığını, çünkü bireylerin gerek vergilendirme gerekse harcama konularında karar verecek yöneticilerini oylama yoluyla seçtiklerini, bu etmenin parlamenter demokrasilerin doğmasında hareket noktası oluşturduğunu ifade etmektedir. Yine Çağan, Amerika Birleşik Devletleri'nde bağımsızlığın kazanılması ve demokratik rejimin kurulmasında hareket noktasını, anavatan İngiltere'nin uyguladığı vergilere gösterilen tepkilerin yattığını belirtmektedir. Bkz. a.g.e. s. 130-131.

kararlaştırılmıştır. Bu kanun, Amerikan kolonileri dışında anavatan Birleşik Krallık'ta bile hoşnutsuzluk doğurmuştur.<sup>37</sup> Yine Amerikan

<sup>37</sup> İngiliz John Austin bile Birleşik Krallık'ın, Amerikan kolonilerini vergilendirmesini  *fayda ilkesi* bakımından isabetsiz bulmaktadır. Austin, faydacılığın kurucusu Bentham'ın görüşlerini benimseyerek fayda ilkesinin, insan ve devlet davranışlarını yönlendirmede kesin bir çözüm sağlamasa bile, toplumun fikirlerini ve duygularını biçimlediği durumlarda topluluğun şanslı olacağını belirtmektedir. Yazar; böyle bir durumda her bir tarafın anlaşılır bir standarda bağlanmış olan tezlerinin karşılıklı ödünlerle zayıflatılabileceğini, böylelikle en azından uzlaşmanın sağlanacağını, mevcut yönetimin yandaşlarının onaylamadıkları yenilikleri şiddetli bir mücadeleye tercih edebileceklerini ileri sürmektedir. Austin, reform yandaşı tarafın olasılıkla, bir savaşın kötülükleri ve hasarları yoluyla ulaşılması mümkün daha büyük bir iyinin peşinde ısrarcı olmak yerine, heveslendiklerinden ve arzulanıklarından daha az olan tavizleri kabullenebileceklerini belirtmektedir. Yazar; bu gerçeğe karşın  *amacı*, fayda standardına göre ölçmek yerine her bir tarafın kendi arzu ve hevesinin peşine düştüğü ve  *insan hakları, egemenlerin kutsal hakları, devredilemez özgürlükler, sonsuz ve değişmez adalet, bir başlangıç sözleşmesi veya anlaşması ya da ihlal edilemez bir anayasanın ilkeleri* gibi anlamsız ifadelere başvurduğu durumlarda iki tarafın da ne kendi amacını şiddet dolu bir uğraşın zararıyla kıyaslayabileceğini ne de bir uzlaşma için olanak bulacağını, anlamlı olmayan ifadeler ve onlar tarafından temsil edilen şeylerin elbette ölçülemeyeceğini ve maliyeti ne olursa olsun onlar için önemli olan hususun  *kanun son damlasına kadar* savaşılmaması olduğunu vurgulamaktadır. Yazar; insanların özgün biçimde düşünmeleri ve anlamlı biçimde konuşmalarının gerçekten önemli olduğunu, uygar toplulukları sarsan ülke içi kargaşaların çoğunda sonucun süregelen tartışmanın doğası tarafından, sözcüklerin savaşında kendisini gösteren ifadelerin veya konuların doğası tarafından belirlendiğini ya da onlar tarafından ciddi biçimde etkilendiğini öne sürmektedir. Austin, bu savına destek olmak üzere Amerikan kolonilerinin vergilendirilmesini örnek olarak göstermektedir. Yazar; Birleşik Krallık'ın Amerikan kolonileriyle yürütmüş olduğu savaşın gereksiz ve yıkıcı olduğunu belirtmektedir. Austin, iğrenç savaşa paldır küldür girişen aptal ve kudurmuş çoğunluğun ana vatanın egemenliği ve onun kolonideki uyruklarını vergilendirme hakkı denen şey dışında idrak edecek ve üzerine konuşulacak hiçbir şeylerinin bulunmadığını öne sürmektedir. Yazar, eğer İngiltere halkının baskın fikirleri ve duyguları  *fayda ilkesi* çerçevesinde biçimlenecek olsaydı, halkın " *Egemenlik üzerinde ısrar etmek İngiltere'nin çıkarına mı?*", " *Kolonidekilerin onayı olmadan vergi koymak Birleşik Krallık'ın çıkarına mıdır?*", " *Amerikalı tebaanın suyu sıkılarak elde edilecek az bir gelir ve böylece o an Birleşik Krallık'a baskı yapan vergilendirmede önemsiz bir rahatlama olanağı için o gönülsüz tebaayı sözüm ona bağımsızlık iddialarına zorlamalı mıdır?*", " *Kendi çocuklarına savaşın kötülüğüyle mi musallat olmalıdır?*", " *Onları bastırmak için hazinelerini ve askerlerini boşa harcamalı mıdır, gelirin elde edilmesi gereken bölgenin ta kendisini harap etmeli midir?*" şeklinde sorular yönelteceğini belirtmektedir. Düşünür; eğer bu ve benzeri düşünceler, halkın zihniyetini belirlemiş olsaydı, halkın kolonileri vergiye bağlama ve onları baskı altında tutma projesini lanetleyeceğini ve yönetimin projeyi iptal etmek zorunda kalacağını savunmaktadır. Yazar, söz konusu düşünceler halkta egemen görüş hâline gelseydi savaşın yol açtığı harcamalar ve sefaletlerin önlenmiş olacağını, Birleşik Krallık'ın Amerika ile bağlantısının parça parça olmayacağını, eğer hakların ortak çıkarları Birleşik Krallık'ı sakince çözmeye yönlendirseydi, egemen ve tebaa ilişkisi, ebeveyn ve çocuk ilişkisinin eşit fakat yakın ve sürekli bir ortaklığa dönüşeceğini zira iki halkın çıkarlarının örtüştüğünü vurgulamaktadır. Yazar, bu esas gözardı edildiği için mevcut durumda halkların arasında hâlâ içten içe devam etmekte olan açık ya da zımnî düşmanlıkların, orijinal çekişmelerin doğurduğu hoşnutsuzluğun ardılları olduğunu ileri sürmektedir. Bkz. Austin, J. (2014).  *Hukukun Belirlenmiş Alanı* (Çev.; Ülker Yükselbaba-Saim Üye-Umut Koloş), İstanbul: Tekin Yayınevi, s. 64-66. Austin, devamla, eğer milletvekili Burke'nin Amerikan kolonileriyle savaşın faydasız olduğunu savunan görüşleri, (Edmond Burke, Avam Kamarasında yaptığı konuşmada; İngiliz egemenliğiyle Amerikalıların özgürlüğü bağdaşamazsa Amerikalıların kendi özgürlüklerini tercih edeceklerini, siyasette yüce gönüllülüğün gerçek akıllılık olduğunu, büyük bir imparatorlukla küçük kafaların bağdaşamayacağını, Amerika'yı Amerika yapan şeyin İngiliz özgürlükleri olduğunu ve yalnızca bu özgürlüklerin Amerika'nın bağımsızlığını sağlayacağını ifade etmiştir. Bkz. Tunaya, T. Z. (1969).  *Siyasi Müesseseler ve Anayasa Hukuku*, İstanbul: İkinci Baskı, Sulhi Garan

kolonileri; koloniler ahalisinin İngiliz Parlamentosunun seçimlerine katılmadığına göre bu Parlamentosunun kabul ettiği kararların ve kanunların kendilerine uygulanmasının olanaksız olduğunu, İngilizlerin egemenlik yetkilerinin yalnızca kendi ülkelerinde geçerli olduğu, Amerikan kolonilerine doğru söz konusu yetkilerin genişletilemeyeceği ve temsilsiz veya rızasız vergi alınmasının Magna Carta'ya aykırı olduğu<sup>38</sup> görüşünü<sup>39</sup>

Matbaası Varisleri Koll. Şti., s. 369) İngiliz Parlamentosu ve halk tarafından benimsenseydi, bu savaşın olmayacağını belirtmektedir. Austin; Burke'nin parlamento üyelerine, Amerikan kolonilerini baskı altına alma planının başarılı olması hâlinde ne kazanacaklarını sorduğunu ve onlara planın avantajını, tehlike ve maliyetle karşılaştırmaları için yalvardığını fakat iş bitirici insanların yine de vergi üzerinde ısrar ettiklerini ve sağduyulu biçimde bir düzeltici ve teorici olan Burke'ye karşı kafa salladıklarını vurgulamaktadır. Austin, devlet yaşamında olağan olmayan durumların bulunduğunu ve bu durumlarda davranışını fayda temelinde şekillendirmiş insanın fayda ilkesini derhâl ya da doğrudan uygulayacağını savunmaktadır. Yazar, bu tür durumlarda bile fayda ilkesinin anlaşılabilir bir ölçüt ve adil bir çözüm sunması olasılığının yüksek olduğunu, genel iyinin gerektirdiği, dolayısıyla bilge ve iyiliksever Tanrı'nın emirleriyle talep edilen davranışı keşfetme olanağı sağlayacağını belirtmektedir. Bkz. Austin, J. (2014). s. 66- 67.

<sup>38</sup> Gerçekten de büyük çoğunluğu İngiliz göçmeni olan Amerikan kolonisinde yerleşenler, Magna Charta'nın temsilsiz veya rızasız vergi olmaz ilkesine büyük bir bağlılık göstermişlerdir. Nitekim Magna Charta'nın XII. paragrafında; "*Krallığımız dâhilinde, krallığımızın müşterek rızası olmadan hiçbir vergi konmayacak ve para yardımı toplanmayacaktır; meğerki bunlar fidyeye, en büyük oğlumuzun şövalyeliği, en büyük kızımızın düğünü için olsun; bu hallerde bir defaya mahsus olmak üzere ve uygun miktarda para yardımı yapılacaktır. Londra Sitesinin para yardımları için de aynı esas geçerli olacaktır.*" hükmüne yer verilmiş, XIV. paragrafında ise "*Bir para yardımı toplanması, bir vergi konulması konusunda krallığın müşterek rızasını elde edebilmek için krallığın başpiskoposlarını, piskoposlarını, başrahiplerini, kontlarını ve yüksek dereceli baronlarını, şahsen mektupla davet edeceğiz; bundan başka bizden mevki elde etmiş olanları, şeriflerimiz ve kâhyalarımız aracılığı ile davet ettireceğiz, bu davet mektubunda toplantı günü – davetten en az 40 gün sonra olacaktır ve yeri belirtilecektir, davet mektuplarının hepsinde dâvetin sebebini de belirteceğiz, davet böylece yapıldıktan sonra, kararlaştırılan günde davet edilenlerin hepsi gelmesi dahi, mevcut olanların taahhüplerine göre sorununun çözümüne geçilecektir.*" denilerek temsilsiz vergi olamayacağı açıkça ifade edilmiştir. Magna Carta'nın tam metni için bkz. Özman, A. (1967). *İnsan Hakları ile İlgili Temel Metinler*, Ankara: Başnur Matbaası, s. 3-6. Aslında temsilsiz veya rızasız vergi olmaz ilkesi Magna Carta'nın özünü oluşturmaktadır. Soysal'ın belirttiği üzere Büyük Berat olarak adlandırılan Magna Carta, toprak sahibi soyluların kral otoritesini sınırlandırmak ve kendi durumlarını sağlamlaştırmak için giriştikleri uğraşmanın sonucunda kabul edilmiş ve Kral I. John, bu belgeyle onlardan kendi rızaları olmadıkça vergi almayacağına söz vermiştir. Yazar, vergiye rıza ilkesine genellikle büyük önem verildiğini ve bu ilkenin Magna Charta'nın özünü oluşturduğunun benimsendiğini belirtmektedir. Soysal, gerçekte o çağın feodal senyörlerinin zaten kendi rızaları olmadıkça vergi vermediğini, rızasız vergi olmaz ilkesinin daha sonraları "*Kralın uyrukları Parlamentoda temsil yoluyla razı olmadan vergi salınmaz.*" şeklinde yorumlanarak parlamenter sistemin gelişmesi bakımından önemli rol oynadığını ifade etmektedir. Yazar, Magna Charta'nın o zaman için asıl öneminin krallığın merkezçiliği artırma çabalarıyla feodal beylerin yerleşmiş çıkarları arasında bir denge kurulması olduğunu, senyörlerin güçlü devlet kurmak için girişilecek çabaların insanları temel geçim araçlarından yoksun bırakmamasını istediklerini, temel geçim araçlarından anladıklarının ise ellerindeki büyük topraklar olduğunu savunmaktadır. Bkz. Soysal, M. (1969). *Anayasaya Giriş*, Ankara: Genişletilerek İkinci Yayınlanış, AÜSBFY No.: 271, s. 26-27.

<sup>39</sup> Amerikan kolonilerinin bu görüşünün haklı olduğu, İngiliz John Austin tarafından bile kabul edilmektedir. Austin, devlette egemen yönetimin, Tanrı'nın dünyevi egemenliğine

savunmuşlardır<sup>40</sup>.

Birleşik Krallık'ın, Amerika'daki sömürgelerini vergilendirmeye kalkışması, Amerika Birleşik Devletleri'nin bağımsızlığını kazanmasının temel nedenini oluşturmuştur. Bir başka deyişle, Birleşik Devletler'in verdiği Bağımsızlık Savaşı'nın en önemli nedenlerinden birini, Birleşik Krallık'ın Amerika'daki kolonilerine vergi koymaya çalışması oluşturmuştur. Bu bağlamda ortaya ilginç bir durum ortaya çıkmıştır. Çoğu ülkede ve bu arada Birleşik Krallık'ta vergilendirme yetkisi konusunda yapılan mücadele, vergilendirme gücünün keyfi bir şekilde kullanılmasının sınırlandırılmasına yöneldiği hâlde, Amerika'da yapılan

itaat etmek konusunda Tanrı hukuku ile bağlı oldukları kadar kendi tebaasına karşı da kutsal haklara sahip olduğunu, bu hakların ortak bir üstün koyduğu kanunlarca tebaaya yüklenen ödevlere bakılınca kendiliğinden ortaya çıkacağını, toplumun bütününe yarar düşünmesiyle kendi toplumunun üyelerinin farklı şekillerde yönetime uymaya mecbur edildikleri kadar ayrıca tebaasına karşı gözönünde bulundurulması gereken birtakım ahlaki haklarının da var olduğunu, bu hakların toplumun genelinden düşüncesinden çıkacağını ve ilgili ahlaki ödevleri karşılayacağını savunmaktadır. Austin, egemen bir yönetimin kendi tebaasına karşı şunu veya bunu yapma hakkına sahip olduğunu veya sahip olmadığını söylediğimizde *hak* ile zorunlu olarak Tanrısal veya ahlaki bir hakkı kastedeceğimizi, Tanrı kanunundan kaynaklanan veya toplumun genel görüşünce üyelerine koyulan ve uygun olmayan şekilde *kanun* olarak adlandırdığımız bir kanundan kaynaklanan hakka sahip olup olmadığını zorunlu olarak kastettiğimizi savunmaktadır. Yazar, bununla birlikte bir yönetimin kendi tebaasına karşı şunu veya bunu yapma hakkına sahip olduğunu veya olmadığını söylediğimizde, yaygın bir şekilde söz konusu eylemi genel olarak faydalı veya zararlı saydığımızı kastettiğimizi, eğer fayda standardıyla ölçüldüğünde, bu eylemin Tanrısal kanunla uyduğuna ve bu nedenle yönetimin bu eylemde bulunmak için kendisine Tanrısal kanun tarafından verilmiş bir hakka sahip olduğunu kastetiyorsak kelimenin bu kullanımının hiç de yanlış olmadığını belirtmektedir. Austin, s. 188. Austin, gün gibi aşikâr olan bu gerçeklerin gözardı edilmesi veya yadsınması durumuna örnek olarak, İngilizlerin Kuzey Amerikalı kardeşleriyle giriştiği o korkunç savaşın arifesinde Birleşik Krallık'ta egemen olan o tehlikeli jargonun verilebileceğini ifade etmektedir. Yazar, parlamentoya girip çıkan irili ufaklı insan kitleleri nedeniyle Britanya'da egemen olan yönetimin sömürgelerinde de egemen olduğunu ve eğer sömürgelerinde egemense burada yaşayanlardan vergi alma hakkına sahip olduğunu söylediğini, milletvekili Burke'nin sömürgelerde yaşayanların vergilendirme projesinin akılsızca olduğunu, bunun sömürgelerde yaşayanlar için olduğu kadar ana vatanda yaşayanlar için de kötülükler gebe bir proje olduğunu söyleyerek bu projeye itirazda bulunduğunu nakletmektedir. Yazar, bununla birlikte vergilendirme planında inatçılık yapanların söz konusu en rasyonel itiraza; Britanya yönetiminin sömürgelerini vergilendirme hakkına sahip olduğu, saçma nitelikte *fayda, çıkar* düşünceleri yüzünden dik başlı tebaasına karşı egemenlik erklerini kullanmaktan geri durmaması gerektiği şeklinde ahmakça cevaplar verdiklerini öne sürmektedir. Austin, eğer *hak* kelimesine belirli bir anlam eklemiş olsalardı, Britanya yönetiminin Tanrı hukuku tarafından Amerikalı tebaasını vergilendirme projesi genel faydaya uygun düşmüyorsa Britanya yönetiminin Amerikalı tebaayı vergilendirme hakkının da yok olduğu zira bütün Tanrısal hakların kaynağının Tanrısal hukuk olduğunu ve Tanrısal hukukun göstergesinin de genel fayda olduğunu belirtmektedir. Bu bağlamda Austin, yarara uygunluk hakkına karşı çıkmamanın bu nedenle söz konusu hakkın kendisinin gerçekliğinin tek ölçütüne karşı çıkmak demek olduğunu da ileri sürmektedir. Bkz. Austin, J. (2014). s. 187-189.

<sup>40</sup> Krş. Güneş, G. (2008). s. 36.

söz konusu mücadele, bağımsızlığın ve vergilendirme yetkisinin kazanılmasına yönelmiştir<sup>41</sup>.

Büyük Britanya ve Kuzey Amerika'daki 13 koloni arasında savaş sürerken, 12 Haziran 1776 tarihinde Virginia İnsan Hakları Beyannamesi'yle 16 maddelik bir haklar bildirgesi kabul edilmiştir. Bu Beyanname'nin 6. maddesinde; kamu yararı için kendi isteği ya da seçtiği temsilcilerin isteği olmaksızın kimsenin malı mülkü için vergi konulamayacağı ve kimsenin bu mülkiyetinden yoksun bırakılmayacağı ifade edilmiş,<sup>42</sup> kısacası temsilsiz vergi olmayacağı ilkesine yer verilmiştir.<sup>43</sup> 4 Temmuz 1776 tarihinde toplanan Kongre ise

<sup>41</sup> Krş. a.g.e. s.36 vd.

<sup>42</sup> Bkz. Özman, A. (1967). s. 8.

<sup>43</sup> Birleşik Devletler'de, Virginia İnsan Hakları Beyannamesi kabul edilmeden önce de *temsilsiz vergi olmayacağı* yönünde önemli çabalar gösterilmiştir. Birleşik Krallık'ın Fransa ile giriştiği Yedi Yıl Savaşları İngiltere bütçesine açık verdimişti. Bu açığı kapamak için İngiltere, daha önce göz yumduğu kaçakçılığı Amerikalılara yasaklamak ve onlardan fazla gümrük resmi ve vergi almak istemiştir. 1763 yılında İngiltere'nin ulusal borç miktarı savaş öncesi dönemin iki katına çıkmış ve faiz yükünün finanse edilmesi, önemli bir sorun oluşturmuştur. Bu durum karşısında o dönemde Maliye Bakanı olan George Grenville, daha önce kolonilere doğrudan vergi konulmamasına rağmen İngiliz Parlamentosunu bu konuda ikna etmeyi başarmıştır. Bu gelişme karşısında İngiliz Parlamentosu *Pul Kanunu* adıyla yeni bir vergi kanunu çıkarmış ve bu yolla kolonileri vergilemiştir. Bu vergiyi Amerikan Kolonileri sert bir tepkide bulunmuş ve bu durum Anglo-Amerikan ilişkilerini etkileyen bir gerilim ve güvensizlik ortamı oluşturmuştur. Bu bağlamda Amerikan bağımsızlık hareketinin koloni liderlerinin Pul Kanunu ismindeki İngiliz vergilerini protesto etmek üzere toplantı yaptıkları 1765 yılında başladığını belirtmek gerekir. Bu olayın önemi oldukça büyük olduğu için süreç hakkında genel bir bilgi vermek uygun düşecektir: Pul Kanunu'na duyulan isyanın temel nedenini *temsilsiz vergi olmaz* ilkesi oluşturmuştur. Aslında bu Kanun'la öngörülen pul vergisine karşı tepkinin değerlendirildiği Pul Kanunu Kongresi sonrası yayımlanan bildiride de temsilsiz vergiyi karşı tepki açıkça belirtilmiştir. Kongre'de vergileme ile ilgili olarak İngiliz Parlamentosuna ağır eleştiriler yöneltilmiş ve Kongre sonucunda "*Haklar ve Haksızlıklar*" adlı bir bildiri yayımlanmıştır. Bu bildiride vergileme ile ilgili olarak bir halkın özgürlüğü için mutlak şekilde gerekli olan ve aynı zamanda İngiliz yurttaşlarının vazgeçilmez hakkı olduğu iddia edilen hiçbir verginin kolonilerin kendi rızaları olmaksızın veya temsilcileri tarafından sunulmaksızın kendilerine yüklenemeyeceği, kolonilerin ilgili yasama organları dışında hiçbir verginin anayasal olarak kolonilere yüklenemeyeceği ifade edilmiştir. Bu görüşle koloniler, kendi meclislerinde seçtikleri temsilcilerin bulunmadığı İngiliz Parlamentosu tarafından yürürlüğe konulan vergilerin haklarını gasbettiği görüşünü savunmuşlardır. Öte yandan pul vergisinin *dâhili* bir vergi olması da gösterilen tepkilerin önemli bir nedenini oluşturmuştur. Zira o dönemde dâhili vergiler, harici vergilerden farklı olarak ülke içi faaliyetleri vergilemiş ve bu bağlamda vergileme yetkisinin kullanımı konusunda ciddi sorunlar oluşturmuştur. Pul vergisine isyan organize bir nitelik de kazanmıştır. Gerçekten de pul vergisine muhalefet eden "*Hürriyet Çocukları*" adlı gizli bir örgüt kurulmuş, bu örgütün üyeleri bütün pul satıcılarını görevlerinden zorla istifa ettirmiş ve hazırladıkları vergi aleyhtarı broşürlerle tepkilerini açıkça ortaya koymuşlardır. Yine söz konusu örgüt mensupları daha etkili olabilmek amacıyla sokaklarda gösteriler yapmışlar ve "*Yaşamın hürriyet ve kongre!*", "*Temsilsiz vergilere hayır!*" gibi sloganlar ile kararlılıklarını göstermişler ve isyanın teşkilatlı bir hâle gelmesini sağlamışlardır. Buna ilave olarak kolonilerde yaşayan tacirler de Pul Kanunu yürürlükten kaldırılmıncaya kadar Birleşik Krallık'tan yaptıkları ithalat miktarını azaltma yoluyla isyanı desteklemişlerdir. İsyân yüzünden Birleşik Krallık ekonomisi de oldukça olumsuz etkilenmiş, bunun sonucunda İngiliz Parlamentosu tarafından 1766 yılında Pul Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. İngiliz

Amerikalıların özgürlüklerinin temeli kabul edilen 1776 tarihli Virginia Haklar Bildirisi'nden yararlanarak "*Bağımsızlık Bildirisi*"ni ilan etmiştir<sup>44</sup>. Thomas Jefferson tarafından hazırlanan Bağımsızlık Bildirgesi'nde; insanı ilgilendiren olayların akışı içinde, bir halkın kendisini bir başka halka bağlayan siyasi bağları koparmak ve doğa kanunlarının ve Tanrı'nın ona dünya güçleri arasında bağışladığı ayrı eşit yeri almak gereğini

Parlamentosu, Pul Kanunu'nu kaldırmasına rağmen bu vergiden dolayı oluşan gelir kaybını telafi etmek üzere kolonilerin Birleşik Krallık'tan yapacağı ithalate üzerine bir dizi vergiyi öngören Townshed Kanunu'nu yürürlüğe sokmuş ve bu yolla İngilizlerin koloniler üzerindeki egemenlik hakkını garantiye almak istemiştir. Bu Kanun kapsamında kâğıt, boya, cam, kumaş ve çay üzerine vergiler konulmuştur. Bu vergilerin oranları hafif olmasına karşın Amerikalılar vergilere yine de tepki göstermişlerdir. Ortaya çıkan tepkiler karşısında İngiliz Hükümetinin sessiz kalması üzerine Virginialıların girişimi ile ülke genelinde İngiliz mallarına karşı genel bir boykot başlatılmıştır. Bu bağlamda koloni halkı evlerini boyasız bırakarak, yerli kumaştan yapılmış elbiseleri giyerek ve Birleşik Krallık'tan gelen süs eşyalarını kullanmamak suretiyle başlatılan boykotu desteklemişlerdir. Bostonlular ise diğer kolonilerden farklı olarak daha şiddetli tepki göstermişlerdir. İngiliz askerleri ile Boston halkı arasındaki gerginlik, 5 Mayıs 1770 tarihinde ortaya çıkan ve İngiliz askerlerini kartopuna tutan halka karşı ateş açılması üzerine 3 kişinin ölümüyle sonuçlanan olay ile daha da artmıştır. Boston katliamı adı verilen bu olay "*İngiliz vicdansızlığı ve İngiliz zorbalığının kanıtı*" olarak nitelendirilmiş, koloni halkları isyana çağırılmıştır. Bu olaylar üzerine İngiliz Parlamentosu geri adım atarak kâğıt, boya, cam ve kumaş üzerindeki vergileri kaldırmış ancak egemenlik hakkının sembolü olarak çay vergisini kaldırmamıştır. Çay vergisi, fazla bir mali yük getirmese de Amerikalılar, çay vergisini kabul etmeleri durumunda İngiliz Parlamentosuna her türlü vergiyi koyma olanağını vereceklerini düşünmüşler ve bunu kendileri için bir tehdit kabul ederek mücadeleye girişmişlerdir. Kolonilerin bütünüyle karşı koymasına rağmen İngilizler, Boston Limanı'na getirdikleri gemilerdeki çayı ülkeye sokmak istemişlerdir. Buna karşın Samuel Adams'ın liderlik ettiği bir grup yurttaşın bu olaya muhalefeti oldukça sert olmuştur. 16 Aralık 1773 gecesi Mohawk yerlisi kılığına giren bazı kişiler, çay yüklü İngiliz gemilerine saldırmış ve çay yüklü sandıkları denize boşaltmışlardır. Suyun sığ olmasının etkisiyle denize dökülen çaylar, kısa sürede kabarmaya başlamış ve Boston Limanı suları çay rengini almıştır. Bu olay üzerine yaşanan isyanda rol alanlar *çay partisi* sloganını kullanmışlar ve olay, ironi bir ifadeyle "*Boston Çay Partisi*" olarak tarihe geçmiştir. Yaşanan bu olay karşısında Birleşik Krallık, yoğun bir siyasi bunalım ile karşı karşıya kalmıştır. Bu çerçevede eğer çayların imhasına karşı ses çıkarılmazsa İngiliz Parlamentosu, koloniler üzerindeki egemenliğinin zayıfladığını dünya kamuoyu önünde kabul etmek zorunda kalacaklarını düşünmüştür. Bu sakıncayı gidermek üzere İngiliz Hükümeti birtakım zorlayıcı kanunlar çıkartma yoluna gitmiştir. Bu zorlayıcı kanunların başında ise Boston Limanı Kanunu gelmiştir. Bu Kanun'a göre, imha edilen çayların bedeli koloniler tarafından ödeninceye kadar Boston Limanı ticari gemilere kapatılmıştır. Bu gelişme karşısında endişeye kapılan koloniler, toplumsal haklarını savunmak ve uzlaşma sağlamak amacıyla, Pul Vergisi Kongresi'nden sonra 5 Eylül 1774 tarihinde Philadelphia'da toplanan İlk Kitasal Kongre'ye temsilciler göndermişlerdir. Kongre'de alınan kararlar çerçevesinde İngiliz Kralı'na duyulan hassasiyeti ifade eden bir bildiri yayımlanmış ve bildiri, Kral'a iletilmiştir. İngiliz Kralı, bu bildiriye yanıt vermemiştir. Bunun üzerine kolonilerde kuralan komisyonlar, yavaş yavaş yönetimi ele geçirmeye başlamış; toplanan asker ve cephanelerle savaş hazırlıkları hız kazanmıştır. 15 Mayıs 1775 tarihinde Philadelphia'da İkinci Amerikan Kongresi toplanmış ve yayımlanan bildiri ile bağımsızlık mücadelesi resmen başlatılmıştır. Altı yıl süren yoğun savaşlardan Amerikalılar galip çıkmış ve 4 Temmuz 1776 tarihinde bağımsızlıklarını ilan etmişlerdir. Bu yüzden Boston Çay Partisi İsyanı, Amerikan Bağımsızlık Savaşı'nda önemli bir dönüm noktası oluşturmuştur. Bağımsızlık Savaşı'nın kazanılması ile birlikte vergilendirme yetkisi Amerikan eyalet meclislerine geçmiş, devletin gelir ve giderleri bu meclisler yoluyla tayin ve tespit edilmeye başlanmıştır. Konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Aktan, C. C., Dileyici, D., Saraç, Ö., (2012), *Vergi, Zulüm ve İsyan*, Ankara: Phoenix Yayinevi, s. 168-174.

<sup>44</sup> Güneş, G. (2008). s. 37.



duyduğu zaman, insanların fikirlerine duyduğu yerinde saygının, o halkı bu ayrılmaya zorlayan nedenleri açıklamakla yükümlü kılacağını belirtilmiş; bu nedenlerden biri olarak ise *kolonilere rızası olmadan vergi yüklemek* olgusu gösterilmiştir<sup>45</sup>.

## B. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ ANAYASASI'NDA VERGİDE KANUNİLİK

Birleşik Krallık ile Kuzey Amerika'daki 13 koloni arasında 1775-1783 yılları arasında yapılan Amerikan Bağımsızlık Savaşı ya da diğer adıyla Amerikan Devrimi'nden kolonilerin galip çıkması üzerine 3 Eylül 1783 tarihinde imzalanan Paris Barış Antlaşması'yla Amerika Birleşik Devletleri'nin bağımsızlığı resmen kabul edilmiştir<sup>46</sup>. Amerika Birleşik Devletleri'nin bağımsızlık savaşı vermesinin temel etmenini, kolonilerin kendi kararlarını kendilerinin alacağı ve vergilerin Birleşik Krallık tarafından değil yalnızca kendilerinin hazırlayacakları kanunlarla mümkün olabileceği savı oluşturmasına karşın 1776 yılında kurulan Amerika Konfederasyonu, Amerikan Anayasası'nın 1789 yılında kabul edildiği tarihe kadar vergi toplama yetkisine sahip olamamıştır<sup>47</sup>. Gerçekten de Bağımsızlık Savaşı'ndan sonra ülke, ekonomik ve siyasal anlamda istikrarsızlık dönemine girmiş; her eyalet birbirinden bağımsız bir devlet gibi hareket etmiştir. Eyaletlerde farklı para birimleri kullanılmış, bu paraların çoğu da büyük ölçüde değersiz nitelik taşımıştır. Eyaletler, birbirlerinden ithal ettikleri ürünlerde yüksek miktarda vergi almış; eyalet meclisleri de Bağımsızlık Savaşı sırasında üstlenmiş oldukları borçları ödemeyi reddetmişlerdir. Savaş sonrasında Konfederasyon Meclisiyle oluşturulan Hükûmet, kurulan yeni ülkeyi yönetecek kadar güçlü olamamış; bir yürütme organı ve ulusal mahkemeler düzeninden yoksun bulunmuştur. Söz konusu Hükûmet, eyaletler arasındaki ticareti düzenleyememiş; eyaletler ve vatandaşlarına vergi koyma yetkisine sahip olamamış; yalnızca eyaletlerden gelecek gönüllü katkılara güvenilmiştir. Birbirinden bağımsız ve kopuk olan bu düzene bir çözüm getirebilmek amacıyla Alexander Hamilton

---

<sup>45</sup> Amerikan Bağımsızlık Bildirgesinin tam metni için bkz. <http://www.tarihiolaylar.com/tarihi-olaylar/amerikan-bagimsizlik-bildirgesi-110>, (Erişim Tarihi, 3/5/2019).

<sup>46</sup> Bkz. <http://www.tarihiolaylar.com/tarihi-olaylar-detay.php?id=112>, (Erişim Tarihi, 3/5/2019).

<sup>47</sup> Güneş, Amerika Birleşik Devletleri Anayasası'nın kabul edildiği 1789 yılına kadar, Konfederasyon ile idare yönteminin tercihinin bilinçli olduğunu, bu bağlamda Amerikan halkının yeni kavuştukları özgürlüğü kendi elleriyle yok etmek istememelerinin Konfederasyonun temelini oluşturduğunu ifade etmektedir. Güneş, G. (2008). s. 37.

ve diğerleri, eyaletler arasındaki işleyişi düzenleyen Konfederasyon maddelerini gözden geçirmek üzere 1787 yılında Philadelphia'da bir *Anayasa Konvansiyonunun* toplanmasını sağlamışlardır<sup>48</sup>. Rhode Island, ulusal hükûmetlerin eyaletlerin işlerine karışmasını doğru bulmadığını belirterek Konvansiyona katılmasa da katılan delegelerin çoğu Birleşik Devletler Anayasası'nın kaleme alınmasına karar vermişlerdir<sup>49</sup>.

Çeşitli defalar belirtildiği üzere verginin kanuniliğinden kastedilen husus, kanuna dayanmadan bir vergi yükümlülüğünün konulamamasıdır<sup>50</sup>. Verginin kanuniliği ilkesinin arkasında genellikle tarihsel mücadeleler bulunduğu için söz konusu mücadeleyi veren ülkelerin çoğunun anayasasında ve bu bağlamda Amerika Birleşik Devletleri Anayasası'nda verginin kanuniliği ilkesinin geçerli olduğu açıkça belirtilmiştir. Ancak verginin kanuniliği ilkesine anayasalarında açıkça yer veren ülkelerin tümünün bahsedilen mücadeleyi verdiği düşünülmemelidir. Vergide kanunilik ilkesi, hukuk devleti ilkesinin bir gereği olduğundan verginin kanuniliği ilkesi için mücadele vermese bile birçok çağcıl ülkenin anayasasında, verginin kanuniliği ilkesine açıkça temas edilmiştir.<sup>51</sup> Çağcıl bazı ülkelerde ise verginin kanuniliği

<sup>48</sup> Daha doğru bir deyişle, Amerika Birleşik Devletleri'nin kurucuları Alexander Hamilton, James Madison ve diğerlerinin kafasında güçlü bir merkezî devlet kurma isteği doğmuş, Konfederasyonun birçok hükmünün bu isteği gölgelediğinin farkına varmışlardır. Gerçekten de Konfederasyon hükümleri çerçevesinde, Kongrenin *para dolaşımını* (para tedavülünü) denetim altına alma, ticareti ve vergiyi düzenleme gibi temel yasama işlemleri bakımından yetkisi bulunmamaktaydı. Nitekim Kongre, vergi koyarak gelir artırmayı gerçekleştiremediği için eyaletlerden gelecek gönüllü katkılara bel bağlamıştır. Eyaletlerin katkılarını göndermedikleri durumda ise Kongre yükümlülüklerini karşılayacak paraya sahip olamamıştır. Buna ilave olarak tartışmalı konularda Kongreden kanun çıkartmak ise neredeyse olanaksız bir hâle gelmiştir. Zira her eyaletin bir oyu olmasına karşın bir kanun teklifinin kanunlaşabilmesi için 2/3 oy gerekmiştir. Kongrenin altı yıllık döneminde Kongre üyelerinin üç yıldan fazla hizmet etmesi yasaklandığı için güçlü bir Kongre liderliği oluşamamıştır. Bundan da öte bir kanun çıkarılsa bile oldukça zayıf bir şekilde uygulanmıştır. Yürütme organını, Kongrenin bir komitesi oluşturmasına karşın komitenin icra gücü bulunmamıştır. Konfederasyonu düzenleyen maddelerden değiştirilmesi gereken hatalı hükümleri değiştirebilmek neredeyse imkânsız bir nitelik taşımıştır çünkü bir maddenin değiştirilebilmesi için eyalet yasama organlarının oybirliği aranmıştır. Kısacası Konfederasyonun hükümleri, ulusal bir devlet yaratamamış; onun önsözünde belirtildiği üzere her bir eyaletin egemenliğini koruduğu yalnızca *sıkı bir arkadaşlık birlikteliği* (a firm league of friendship) yaratmıştır. Bkz. Harrigan, J. J., (1992). *Politics and the American Future*, USA: Third Edition, McGraw-Hill, Inc., s. 28, 29.

<sup>49</sup> Amerikan Anayasası'nın hazırlanma süreci hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. <http://www.dunyabulteni.net/tarihten-olaylar/233742/amerikan-anayasasi-nasil-hazirlandi>, (Erişim Tarihi, 3/5/2019).

<sup>50</sup> Vanistendeal, F. (1996). "Legal Framework for Taxation", içinde *Tax Law Design and Drafting*, Editör; Victor Thuronyi, USA: IMF, s. 16.

<sup>51</sup> Örneğin, verginin kanuniliği ilkesi için Türkiye'de herhangi bir önemli mücadele verilmesi

ilkesine anayasalarında açıkça yer verilmese bile anayasada yer alan bazı ilkelerden, vergide kanunilik ilkesinin o ülkede geçerli olduğu sonucuna varılmaktadır. Örneğin İsviçre’de vergide kanunilik ilkesinin geçerliliği, Anayasa’da yer alan vergilendirmede eşitlik ilkesinden türetilmektedir.<sup>52</sup> Almanya’da ise verginin kanuniliği ilkesi, 23 Mayıs 1949 tarihinde kabul edilen *Alman Anayasasında* (Grundgesetz) yer alan iki anayasal ilkeden çıkartılmaktadır.<sup>53</sup> Bunlardan ilk anayasal ilkeyi; Anayasa’nın 1. ve 2. maddelerinde<sup>54</sup> ifade edilen kişi özgürlüğünün ancak kanunla sınırlandırılabilirliğini belirten hükümler, kısacası *kişi özgürlüğünün garantisini* oluşturan kurallar oluşturur.<sup>55</sup> İkinci ilkeyi ise Anayasa’nın 20.

bile Türk Anayasası’nın 73. maddesinde bu ilkeye açıkça temas edilmiştir.

<sup>52</sup> Zira verginin kanuniliği ilkesi, yukarıda belirtildiği üzere, vergilerin kanuna uygun ve doğru olarak alınması anlamına geldiğinden vergide kanunilik ve eşitlik ilkesi birbiriyle birleşmekte, adeta özdeşleşmektedir. Gerçekten de eşitlik, kanun önünde eşitlik veya vergi kanunu önünde eşitlik ilkeleri vergi yükümünün doğru konulmasını gerektirmektedir. Kanuna aykırı olarak alınan vergi, bir yandan vergilerin kanuniliği ilkesini ihlal ederken, aynı zamanda, özdeş veya benzer durumda olanlara farklı muamele yapılması sonucunu yarattığından vergi kanunları önünde eşitlik, kanun önünde eşitlik veya anayasal eşitlik ilkesini de (Türk Anayasası’nın “(k)anun önünde eşitlik” başlıklı 10. maddesinin birinci fıkrasında; herkesin, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit olduğu ifade edilmiştir) ihlal eder. Böylelikle hukuka aykırı bir vergilendirme işlemi vergide kanunilik ilkesine, vergide eşitlik, daha genel anlamda anayasal anlamda eşitlik ilkesine de aykırı düşer. Kendisinden kanuna aykırı olarak fazla vergi alınan bir yükümlü vergide kanunilik ilkesi gereği “doğru” vergi alınmasını isteyebileceği gibi kendisiyle aynı durumda olan bir başka yükümlüye yapılan doğru işleme muhatap olma bakımından eşitlik ilkesine de dayanabilecektir. Yine, hatalı olarak bir yükümlüden eksik veya fazla vergi talep eden idare, bu hatanın düzeltilmesi yoluna “re’sen” (kendiliğinden) gittiğinde bir yandan verginin kanuniliği, diğer yandan eşitlik ilkesine uygun hareket etmiş olacaktır. Bkz. Kumrulu, A.G. (1979). s. 156-157.

<sup>53</sup> Alman Anayasası’nın kanunilik ilkesini gerçekleştiren hükümleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Dursun, H. (Haziran 2017). “Almanya’da İdari Suç ve Cezalarda Kanunilik İlkesinin Uygulanması”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S. 9, s. 205-219.

<sup>54</sup> Özellikle Anayasanın “özgürlük” başlıklı 2. maddesi ile vergide kanunilik ilkesi arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Gerçekten de bu maddede, herkesin başkalarının haklarını ihlal etmedikçe ve anayasal düzen ile ahlak normlarına aykırı düşmedikçe kişiliğini geliştirme hakkına sahip olduğu, yaşam ve beden bütünlüğünün korunması hakkının bulunduğu, kişi özgürlüğüne dokunulamayacağı, bu hakların ancak yasayla sınırlandırabileceği ifade edilmiştir. Konulan her vergi, kişi özgürlüğünü ihlal ettiğine göre bu madde gereği Almanya’da yurttaşlardan istenebilecek her türlü verginin bir kanuna dayanması mutlak bir zorunluluktur. Kişiliğin geliştirilmesi özgürlüğü; yalnızca hareket özgürlüğünden ibaret olmayıp bununla eşanlı olarak anayasal düzenden temel almayarak bir külfet yükleten veya devletin zor yürütüm yoluna dayanmayan temel haklara ilişkin işlemleri de kapsadığına göre Alman Anayasası’nın 2. maddesi, devletin, hukuk devleti ilkesine dayanmayan bütün müdahalelerini yasaklar. Vergi yoluyla kişilerin iktisadi, mali, sosyal ve kültürel özgürlükleri kısıtlandığına göre kanuna dayanmayan veya kanuna aykırı olarak verilen istenen her verginin Anayasaya aykırı olacağı açıktır. Krş. Güneş, G. (2008). s. 62.

<sup>55</sup> Alman Anayasası’nın bu maddeleri ve genel olarak kanunilikle ilgileri konusunda bkz. Dursun, H. (2017). s. 206 vd.

maddesinde ifade edilen *hukuk devleti* ilkesi oluşturur.<sup>56</sup> Bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden verginin tarh, tahakkuk ve tahsili işlemi dâhil tüm işlemler için mutlaka kanuni bir dayanağın olmasının şart olduğu anlaşılmaktadır.<sup>57</sup>

İsviçre ve Almanya'nın aksine, Amerika Birleşik Devletleri Anayasası'nda devletin vergi koyma yetkisi açık bir şekilde gösterilmiştir. Üstelik bu yetki yalnızca federal devlete tanınmamış, bunun yanında *federe devletlere* de (eyaletlere) tanınmış ancak vergi koyma konusunda ana yetkili organı, Kongre oluşturmuştur. Gerçekten de Birleşik Devletler Anayasası'nın, Kongrenin yetkilerini düzenleyen "Yasama" başlıklı 1. maddesinin 8. bölümünün 1. paragrafında; ülkenin her yanında gümrük vergisi, mali yükümlülük ve tüketim vergisi tekdüze olmak koşuluyla Kongrenin, Birleşik Devletler'in ulusal savunmasını ve ortak refahını sağlamak ve borçları ödemek üzere vergi, harç, gümrük vergisi,<sup>58</sup> üretim ve tüketim vergisi koymaya ve tahsil etmeye yetkili olduğu ifade edilmiştir. Görüldüğü üzere Anayasa'nın bu hükmü gereği vergi konusunda sadece<sup>59</sup> Senato<sup>60</sup> ve Temsilciler Meclisinden<sup>61</sup> oluşan Kongre yetkili kılınmıştır<sup>62</sup>. Ancak bu madde gereği Kongrenin vergi koyma bakımından yetkisi iki bakımdan sınırlandırılmıştır. Bunlardan ilkinin, Kongrenin koyacağı vergi, harç, gümrük vergisi, üretim ve tüketim vergisinin, bütün eyaletler bakımından *tekdüze* (özdeş) olması gereği oluşturmakta; ikincisini ise Kongrenin yalnızca Birleşik Devletler'in ulusal savunmasını ve ortak refahını sağlamak ve borçlarını ödemek

<sup>56</sup> a.g.e. s. 207 vd.

<sup>57</sup> Vanistendeal, F. (1996). s. 16-17.

<sup>58</sup> Ancak özellikle gümrük vergileri ve dış ticaret üzerinden alınan vergiler alanında kanunlarla yürütme organına, daha doğru bir deyişle Başkan'a yetki devredildiğini belirtmek gerekir.

<sup>59</sup> Bir başka deyişle vergi konusunda Kongreye tekeli bir yetki tanınmıştır.

<sup>60</sup> Amerikan Anayasası'nın 1. maddesinin 3. kısmının 1. paragrafına göre Senato; her eyaletin yasama organı tarafından altı yıl için seçilecek iki senatörden oluşmakta ve her senatörün bir oyu bulunmaktadır. Ancak Anayasa'ya 1913 yılında yapılan XVII. Ek ile senatörlerin seçimi, eyalet yasama meclisinden alınarak o eyaletin halkına verilmiştir.

<sup>61</sup> Amerikan Anayasası'nın 1. maddesinin 2. kısmının 1. paragrafına göre Temsilciler Meclisi; her federe devletin halkı tarafından iki yılda bir seçilen üyelerden ve her bir eyaletin yasama organına seçilirken en fazla oy alan birer temsilciden oluşacağı ifade edilmiştir.

<sup>62</sup> Bu hükmün orijinali şu şekildedir: "The Congress shall have Power to lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises, to pay the Debts and provide for the common Defence and general Welfare of the United States; but all Duties, Imposts and Excises shall be uniform throughout the United States;". Amerikan Anayasası'nın tam metni için bkz. Wilson, J.Q. (1992). s. A7-A23. Bu hükümden *vergi* kavramından ayrılması olanaksız olan vergi suç ve cezalarının ancak Kongre tarafından çıkartılacak bir yasayla konulacağı örtülü bir şekilde anlaşılmaktadır.

üzere vergi, gümrük vergisi, üretim ve tüketim vergisi koyabileceği esası oluşturmaktadır.

Birleşik Devletler Anayasası'nın 1. maddesinin 7. bölümünün 1. paragrafında ise devletin gelirini artırmaya yönelik vergi kanunları için özel bir içtüzük hükmü konulmuştur. Buna göre devletin gelirini artırıcı nitelikte vergi teklifinin ilk olarak Temsilciler Meclisi tarafından önerilmesi gerekmekte<sup>63</sup> fakat Senato, diğer kanun tekliflerinde olduğu gibi vergi teklifinde değişiklik yapmaya veya teklifi olduğu gibi kabul etmeye yetkili bulunmaktadır<sup>64</sup>. Ancak vergi teklifi üzerinde Senatonun değişiklik yapabilmesi için teklifin öncelikle Temsilciler Meclisinde kabul edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte gelir artırıcı niteliği olmayan, daha açık bir deyişle vergi yükünü artırmayan kanun tekliflerinin ilk olarak Temsilciler Meclisi veya Senatoda önerilmesi olanaklıdır. Uygulamada belirli bir miktar paranın belirli bir işe tahsisini öngören, diğer bir deyişle paranın nasıl harcanacağını gösteren kanun teklifinin de ilk defa Temsilciler Meclisinde önerilmesinin gerektiği anlaşılmaktadır. Zira Temsilciler Meclisinin gelir artırıcı kanunlarda özel bir konumu bulunduğundan onun *Kaynak Bulma Komitesinin* (the Ways and Means Committee) gerek gelir artırıcı gerekse harcama öngören kanun teklifini irdelemesi gerektiği anlayışı benimsenmiş ve bu tip konularda söz konusu Komite oldukça büyük bir güç kazanmıştır<sup>65</sup>.

<sup>63</sup> Diğer kanun teklifleri, ilk olarak Kongrenin kanatlarını oluşturan gerek Temsilciler Meclisi gerekse Senatoda önerilebilmektedir.

<sup>64</sup> Görüldüğü üzere Amerikan Anayasası'nda verginin kanuniliği ilkesi açık bir şekilde düzenlenmemiş, vergilendirme yetkisi esas alınarak ve vergi kanununun tabi olduğu usul vurgulanmak suretiyle verginin kanuniliği ilkesine özel bir görünüm kazandırılmıştır. Bir başka deyişle verginin kanun ile alınması gerektiği noktası üzerinde durulmadan vergi koyma ve toplama yetkisinin Kongreye ait olduğu, vergi kanunlarının Temsilciler Meclisinden teklif edileceği belirtilmiştir. Krş. Güneş, G. (2008). s. 59.

<sup>65</sup> Wilson, J.Q. (1992). s. 300. Kanımızca Amerika Birleşik Devletleri'nde, devletin gelirini artırıcı nitelikteki vergi kanun tekliflerinin ilk olarak Temsilciler Meclisinde önerilmesi gereği, Birleşik Krallık'ta bu nitelikteki kanun tekliflerinin önce Avam Kamarasında görüşülmesi gereğine dayanmaktadır. Gerçekten de yukarıda belirtildiği üzere Magna Charta'nın temsilsiz vergi olmaz anlayışını Kral'a benimseten baron ünvanlı soylular, XIII. yüzyıl boyunca kendilerine daha sık danışılması ve görüşlerinin daha düzenli olarak alınması için uğraşmışlardır. Danışılan kimselerin sayısı da genişlemiş, baronlara ilave olarak başka çevrelerden de temsilcilerin toplantılara çağırılması kararlaştırılmıştır. Bu bağlamda XIII. yüzyılın sonunda, İngiliz Parlamentosunun temsil yeteneğinin biraz daha fazla arttığını belirtmek gerekir. Somut bir deyişle 1295 yılında Kral I. Edward'ın düzenlediği toplantı, baronlardan başka şövalyeleri, din adamlarını, kentlerin ve kasabaların eşraf temsilcilerini de bir araya getirdiği için Örnek Parlamento diye bilinmiştir. XIV. yüzyıldan itibaren din adamları artık genellikle bu toplantılara katılmamaya başlamış, Parlamentosunun temel kuruluşunda da bir bölünme olmuştur. Kendilerini krala daha yakın bulan soylular, "Lordlar Kamarası"nda (House of Lords) toplanırken, küçük şövalyelerle kentlerin ve kasabaların

Amerika Birleşik Devletleri Anayasası'nda vergiyle ilgili bu genel hükümler dışında vergiyi, maddi ve usule ilişkin açılardan sınırlandırıcı birtakım hükümlere de yer verilmiştir. Bunlardan ilki, Anayasa'nın 1. maddesinin 9. bölümünün<sup>66</sup> 3. paragrafıdır. Bu paragrafta; Kongrenin, “*vatandaşlık haklarının alınmasına ilişkin kanun, medeni ölüm kanunu*” (Bill of Attainder) veya “*geçmişe yürürlüğü*” (ex post facto) kanun çıkartmasının yasak olduğu ifade edilmiştir. Bu hükmün hatalı bir şekilde, vergi kanunlarının geçmişi etkilemesini açıkça yasaklamadığı sonucuna varılmaktadır. Bu yüzden de Birleşik Devletler kanun koyucusu, Kongre, *kanunların geriye yürümezliği ilkesi* (principle of nonretroactivity) hakkında hukuken bağlayıcı bir kural bulunmadığı düşüncesiyle, vergi kanunlarının geçmişi etkilemesi konusunda takdir yetkisini kullanarak kimi durumlarda vergi kanunu hükümlerini geriye yürütmekte, kimi durumlarda ise geriye yürütmemektedir. Örneğin Kongre, özellikle teknik düzeltme içeren bazı vergi kanunu değişikliklerini açıkça geriye yürütmektedir. Buna karşın Kongre, tam tersine kimi durumlarda vergi kanununun geriye yürütülmemesine azami ölçüde özen göstererek vergi kanunu değişikliği *görünürde geleceğe yönelik* (nominally prospective) olsa bile vergiyi doğuran olayın sürdüğü, tamamlanmadığı durumlarda bile geçiş hükümleri koyarak vergi kanunu hükümlerinin geriye yürümezliğine azami özeni göstermektedir<sup>67</sup>. İlginçtir, Amerika Birleşik Devletleri Federal Temyiz Mahkemesi, Kongrenin kimi durumlarda vergi kanunu hükümlerini geriye yürütmesini belirli koşullar altında hukuka

eşrafi, kısacası burjuvazi, *vergi* konusunda düşünceleri sorulduğu zaman ne diyeceklerini önceden kararlaştırmak için ayrıca bir araya gelmişlerdir. Lordlardan ayrı olarak toplananların meydana getirdiği meclise zamanla “*Avam Kamarası*” (House of Commons) denmiştir. Bundan böyle vergi teklifleri, daima, seçme ve seçilme hakkının genişletilmesiyle halkın seçtiği temsilcilerden oluşan Avam Kamarasında görüşülmüştür. Günümüzde 630 milletvekilinden oluşan Avam Kamarası, vergi konusunda tek yetkili organı oluşturmuştur. Lordlar Kamarası, Avam Kamarası tarafından kabul edilen bir vergi kanununu en fazla bir ay geciktirebilmekte, geri çevirememektedir. Konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Soysal, M. (1969). s. 27-37. Görüldüğü üzere Birleşik Krallık'ta tarihsel olarak vergi konularında önceleri Avam Kamarasına danışılmış ve temsilsiz vergi olmaz anlayışı çerçevesinde vergi kanunları, mensupları seçimle göreve gelen Avam Kamarası (Lordlar Kamarası mensupları hiçbir zaman seçimle göreve gelmez) tarafından kabul edilmiştir. Yukarıda belirtildiği üzere Birleşik Devletler Anayasa'nın ilk hâlinde yalnızca Temsilciler Meclisi üyelerinin halk tarafından seçilmesi esası benimsendiği için İngilizlerden gelme bir gelenekle vergi tekliflerinin ilk defa Temsilciler Meclisinde kabul edilmesi anlayışı egemen olmuştur. Ancak bu geleneğin Amerika Birleşik Devletleri bakımından 1913 yılından beri kanımızca bir anlamı kalmadığını belirtmek gerekir. Zira yukarıda değinildiği üzere 1913 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile senatörlerin de halk tarafından seçilmesi esası kabul edilmiştir.

<sup>66</sup> Anayasa'nın bu bölümünde Kongreye yasaklanan hususlar düzenlenmektedir.

<sup>67</sup> Vanistendeal, F. (1996). s. 24.

uygun bulmaktadır. Örneğin Federal Temyiz Mahkemesi, 1994 yılında United States-Carlton'a karşı davasında vermiş olduğu kararda, vergi kanunlarının geçmişe yürür bir şekilde uygulanmasının *yasamanın meşru amacıyla makul bir şekilde ilişkili ise* (is rationally related to a legitimate legislative purpose) olduğu sonucuna varmıştır<sup>68</sup>.

Ancak Birleşik Devletler'de vergi suç ve cezalarının vergi yükümlüsünün aleyhine olarak geriye yürütülebileceği asla düşünülmemelidir. Zira Anayasa'nın yukarıda bahsedilen 1. maddesinin 9. bölümünün 3. paragrafındaki "*geçmişe yürürlüğü*" (ex post facto) "*kanun çıkartılmasının yasak olduğu*" ilkesinden anlaşılması gereken hususu, suç ve ceza normunun failin aleyhine hiçbir şekilde geriye yürütülemeyeceği esası oluşturmaktadır<sup>69</sup>. Bu bağlamda yeni bir vergi suç ve cezası koyan veya mevcut suç ve cezayı vergi yükümlüsünün aleyhine olarak artıran bir norm, hiçbir şekilde geriye yürütülemeyecektir. Zira böyle bir geriye yürütme, Anayasa'nın 1. maddesinin 9. bölümünün 3. paragrafı engel oluşturacaktır.

Birleşik Devletler Anayasası'nda tarihsel açıdan vergi konusunda sınırlandırıcı bir başka hususu, *dolaysız vergi* (direct tax) oluşturmuştu. Daha somut bir deyişle Anayasa'nın 1. maddesinin 9. bölümünün 4. paragrafında; Kongrenin, eyaletlerin nüfus hesabı veya nüfus sayımı ile orantılı olmadığı takdirde herhangi bir *kelle vergisi* (capitation) veya başka bir doğrudan vergi alamayacağı ifade edilmişti. Bu hüküm çerçevesinde Kongrenin alacağı doğrudan verginin eyaletlerin nüfusuna göre paylaştırılması esası benimsenmiştir. Birleşik Devletler Federal Temyiz Mahkemesi, 1895 yılında vermiş olduğu Pollock-Farmers' Loan ve Trust Co'ya karşı davasındaki kararında, söz konusu paragrafın eyaletlerin nüfusunu dikkate almaksızın, 1894 yılında çıkartılan Gelir Vergisi Kanunu'nun geçerliliğine engel oluşturduğunu belirtmiştir. Federal Temyiz Mahkemesinin bu tutumundan hoşnutsuzluk duyan Anayasa koyucu, 1913 yılında Anayasa'ya koyduğu XVI. ek ile söz konusu kararı geçersiz kılmıştır. Bu ekte; Kongrenin eyaletler arasında bir paylaşırma yapmaksızın ve herhangi bir nüfus sayımı ya da hesaplamayı dikkate

---

<sup>68</sup> Bkz. a.g.e., s. 25 ve dn. 50. Federal Temyiz Mahkemesinin bu içtihadından keyfilik taşıyan ve geçmişe yürütüldüğü dönem açısından ölçsüz olduğu kabul edilen bir hükmün anayasa yargısı tarafından iptal edilebileceği anlaşılmaktadır.

<sup>69</sup> Krş. Dursun, H. (Ocak 2018). "Amerika Birleşik Devletleri'nde İdari Suç ve Cezalarda Kanunilik İlkesinin Uygulanması", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Y. 9, S. 33, s. 467.

almaksızın, hangi kaynaktan doğarsa doğsun, bütün gelirlere el koyma ve gelirleri tahsil etme yetkisine sahip olduğu ifade edilmiştir. Ancak Anayasanın XVI. ekinde ifade edilen “gelir” (income) ibaresinin Federal Temyiz Mahkemesi tarafından göreceli olarak dar yorumlandığını belirtmek gerekir. Gerçekten de Federal Temyiz Mahkemesinin 1920 yılında verdiği Eisner-Mocomber’e karşı davasındaki kararında, irdelenen Kanun’un Anayasa’nın XVI. ekinin kastettiği anlamda geliri (income) vergilendirip vergilendirmediği titiz bir şekilde incelenmiştir<sup>70</sup>.

Birleşik Devletler Anayasası, dolaysız vergilerin ödenmesinin, siyasal katılma, bu bağlamda seçme ve seçilme hakkının önünde bir engel olmasını da istememektedir. Gerçekten de Birleşik Devletler’de kimi eyaletler, yoksulların ve zencilerin oy vermelerini engellemek için kendilerinin koymuş oldukları *kelle vergisi* (poll tax) veya diğer vergilerin ödenmesini koşul olarak öne sürmüşlerdir. Bu koşuldan hoşnutsuzluk duyan Anayasa koyucu, Anayasa’ya 1964 yılında yaptığı XXVI. ek ile sorunu gidermiştir. Bu hükme göre başkan ya da başkan yardımcısı için yapılacak *ön seçimde* (aday yoklaması), başkan ya da başkan yardımcısı seçimleri için *Seçiciler Kurulu* (ikinci seçiciler) veya Kongrede Senatör veya *Temsilciler Meclisi üyeliği* (milletvekilliği) seçiminde oy vermek, Birleşik Devletler ya da herhangi bir eyalet tarafından *kelle vergisi* (poll tax) veya başka bir verginin ödenmemesi nedeniyle reddedilemeyecek veya kısıtlanamayacaktır.

Bu kısmı kapatmadan önce Birleşik Devletler’de geçerli federalizmin vergide kanunilik ilkesi üzerinde etkisini irdelemek uygun olacaktır. Amerika Birleşik Devletleri’nde devlet sisteminin en önemli niteliği federalizm olmasına rağmen gariptir ki Anayasa’da ne *federalizm* ne de *federal* sözcüğü kullanılmıştır. Bu sözcükleri kullanmamasına karşın Anayasa, federal devletin yetkilerini *devredilmiş veya sayılmış* (delegated or enumerated) olarak<sup>71</sup> göstermekte ve federe devletlerin *tekelci* (reserved) yetkilerine temas etmektedir. Bunun yanında Anayasa’da, *eşanlı yetkiler* (concurrent powers) olarak adlandırılan, hem federal devlete hem de federe devletlere tanınan yetkiler gösterilmiştir. Bu yetkilerden birini, vergiyi öngören kanunlar oluşturmaktadır. Hem federal devletin hem de federe devletlerin vergi kanununu çıkarmak yetkisi bulunmakta,

---

<sup>70</sup> Vanistendeal, F. (1996). s. 17, 18.

<sup>71</sup> Anayasa’nın 10. Ekinde; Anayasa’da federal devlete devredilmemiş yetkiler ile eyaletlere yasaklanmamış yetkilerin ilgili eyaletlere veya insanlara ait olduğu ifade edilmiştir.



kısacası söz konusu yetki hem federal hem de federe düzeyde geçerli bulunmaktadır. Bu çerçevede federal devletin yasama organı olan Kongre aracılığıyla bir vergi kanunu çıkarabileceği gibi eyaletlerin yasama organları da çıkaracakları kanunlarla kendi eyalet sınırları içinde geçerli olmak üzere vergi koyabileceklerdir<sup>72</sup>.

### C. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ UYGULAMASINDA VERGİDE KANUNİLİK

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere Birleşik Devletler Anayasası, vergi yetkisinin yürütme organına devri bakımından yasakçı bir tutum takınarak yetki devrine olanak tanımamış, katı bir şekilde kanunilik ilkesini benimsemiştir<sup>73</sup>. Kanımızca Birleşik Devletler'de katı bir şekilde vergide kanunilik ilkesinin benimsenmesinin altında yatan temel nedeni, bu ülkede katı bir şekilde erkler ayrılığı kuramının benimsenmesi oluşturur. Gerçekten de erkler ayrılığı kuramının günümüzde en duyarlı olarak korumaya çalıştığı alanı *vergi* oluşturmaktadır<sup>74</sup>. Bu

<sup>72</sup> Bkz. Harrigan, J.J. (1992). s. 60. İncelenen bu anayasal hükümler çerçevesinde, Amerikan halkının kendisini temsil eden kişiler aracılığıyla kendi kendisini vergilendirdiği dolayısıyla vergide ve vergiden ayrılması olanaksız olan vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesine aşırı ölçüde değer verdiği ortadadır. Krş. Güneş, G. (2008). s. 59.

<sup>73</sup> Yürütme organına vergilendirme yetkisinin tanınması bakımından anayasalar farklı tutum izlemişlerdir. Bu bağlamda bir yanda Amerika gibi bazı ülkeler yürütme organına vergilendirme konusunda hiçbir yetki tanımazken diğer uçta bazı ülkelerin anayasalarında vergide kanuni bir dayanağı bulunması aranmakta, eğer anayasa genel olarak yasama yetkisinin devrini kabul ediyorsa vergilendirme yetkisi bakımından da yürütme organına yetki devrine izin verilmektedir. Orta yolu tutan kimi anayasalar ise yasama yetkisinin devrine sınırlar koymakta ve vergi için sıkı bir şekilde kanunilik esasını benimseyerek verginin temel veya ana unsurlarının yetki devrini öngören kanunda bulunmasını aramaktadır. Verginin temel veya ana unsurlarını; vergi yükümlüsü, vergiyi doğuran olay veya verginin konusu, matrahi ve yönetimi konusundaki kurallar oluşturmaktadır. Bu durum, yürütme organına yetki devrini öngören bir vergi kanununda vergiyle ilgili tüm kuralların yer almasının şart olmadığını ortaya koymaktadır. Devredilen yetki çerçevesinde yürütme organının yapacağı düzenlemelerin çerçevesi o ülkenin anayasa ve idare hukuku tarafından çizilmektedir. Kimi durumlarda ise eğer ülkenin anayasası izin veriyorsa hükümete, vergilendirme yetkisi konusunda *kanun hükmünde kararname* (decree) çıkarma yetkisi verilmektedir. Vanistendeal, F. (1996). s. 17. Yürütme organına vergilendirme yetkisi tanınması bakımından Türk Anayasası orta yolu tutmuştur. Gerçekten de Anayasa'nın 73. maddesinde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin Cumhurbaşkanına verilebileceği ifade edilmiştir.

<sup>74</sup> Ancak özne vergi işlemlerinin yürütme tarafından gerçekleştirilmesine erkler ayrılığı kuramının engel olmadığını belirtmek gerekir. Gerçekten de katı veya sert erkler ayrılığı kuramı, yasama ve yürütme organları arasında kesin ve net bir ayrımı gerektirdiği için vergi ile vergi muafiyet ve istisnalarının konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasının ancak yasama organı tarafından çıkartılan kanunlarla gerçekleştirilebileceğini varsayar. Bununla birlikte vergilerin özne (subjektif) nitelik taşıyan tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri,

bağlamda verginin ancak kanunla konulacağı kuralının yukarıda ayrıntılı belirtildiği üzere Amerika Birleşik Devletleri Anayasası'nda ilke olarak açıkça yer almasa da anayasal içtüzük kurallarıyla duraksamasız bir şekilde benimsendiğini ve bu durumun son derece olağan olarak karşılanması gerektiğini belirtmek gerekir. Zira yine yukarıda belirtildiği üzere Amerikan Kongresinin tarihsel açıdan kazandığı temel yetkiyi *vergileendirme* oluşturmuştur. Öte yandan kişilerin hak ve özgürlük alanına yönelen en etkin ve ağır müdahaleyi vergi oluşturduğuna göre verginin kanun ile konulmasının kişi hak ve özgürlükleri açısından temel bir güvence oluşturacağı ortadadır. Hak ve özgürlüklerine müdahale edilmemesi konusunda son derece duyarlı olan Amerikalıların vergide kanunilik ilkesini sıkı bir biçimde korunmasını istemelerinin Birleşik Devletler Anayasası'na söz konusu ilkenin konulmasının bir başka gerekçesini oluşturduğu ortadadır<sup>75</sup>.

Bununla birlikte, Birleşik Devletler Anayasası'nda katı bir şekilde benimsenen vergide kanunilik ilkesinin uygulamaya tam olarak yansımadığını belirtmek gerekir. Her şeyden önce yukarıda belirtildiği üzere Kongre, çıkarmış olduğu kanunlarla Amerika Birleşik Devletler Başkanı'na özellikle gümrük ile dış ticaret alanında vergi ve diğer mali yükümlülükler koyma bakımından<sup>76</sup> yetki vermiştir<sup>77</sup>.

---

yürütmenin yetki alanındadır. Yürütme organı, vergide kanunilik ilkesi gereği bu konularda kural olarak bağlı yetkiye sahiptir. Vergi alanında idareye takdir yetkisi tanınan durumlar, (örneğin uzlaşma ve feragat gibi) çok ayrıksı durumlarda söz konusu olmaktadır. Öte yandan erkler ayrılığı kuramının gereği olarak yasama ve yürütme erklerinin vergileme alanındaki düzenleme yetkilerini belirlemenin kolay olmadığını da belirtmek gerekir. Bu konuda vergileendirmenin temel öğelerine ilişkin olan düzenlemelerin yasama organı, vergileendirme tekniği ve ayrıntılarına ilişkin düzenlemelerin yürütme organı tarafından yapılması gerektiği ileri sürülebilir de bu ölçüt kesin bir alan ve yetki ayrımını gerçekleştirememekte, zaman zaman iç içe geçmeler ve duraksamalar ortaya çıkabilmektedir. Yine çağdaş demokratik gelişim içinde erkler ayrılığı kuramının yasama ve yürütme güçleri arasındaki ayrım açısından yumuşamış olduğu, kurumlar dengesinin yürütme yararına bozulmuş olduğunu belirtmek gerekir. Bu olgunun en önemli nedenini, devletin sosyal nitelik kazanması dolayısıyla ekonomiye etkin biçimde ve zamanında müdahale edebilmesi zorunluluğu oluşturmaktadır. Söz konusu zorunluluk kendisini vergileendirme alanında daha da açık olarak duyurmuştur zira verginin ekonomiye müdahalede en uygun aracı oluşturduğu ortadadır. Bkz. Çağan, N. (1980). s. 133, 134.

<sup>75</sup> Krş. a.g.e. s. 133.

<sup>76</sup> Aslında Birleşik Devletleri'nde, başkanlar, Kongreden uygulamada belirli zamanlarda değişik vergiler bakımından yürütme lehine bazı geçici değişiklik yapma yetkileri istemelerine karşın dış ticaret ve gümrük vergisi oran ve tarifelerini düzenleme yetkisi dışında onların diğer talepleri karşılanmamıştır. Krş. Güneş, s. 59, 60.

<sup>77</sup> Nitekim Birleşik Devletler Başkanı Trump bu yetkisine dayalı olarak özellikle Çin'den ithal edilen mallara ek vergi ve diğer mali yükümlülükler koymuştur.

İkinci olarak vergi kanununun yürütülmesi bakımından da vergide kanunilik ilkesinin uygulamaya tam olarak yansımadağını belirtmek gerekir. Gerçekten de Kongrenin vergi konusunda bir kanun çıkarmasıyla bütün iş bitmemekte, kanunun yürütülmesi de gerekmektedir. Birleşik Devletler’de vergi kanunlarını yürütme görevi, idari organlara bırakılmıştır. Birleşik Devletler’de vergi kanunlarını yürütme görevinin iki yönü bulunmakta olup bunlardan ilkinin kanunun yorumlanması, ikincisini ise uygulanması oluşturur<sup>78</sup>. Amerika Birleşik Devletleri’nde, vergi kanununun nasıl uygulanması gerektiği kural olarak belirli ve istikrarlı olduğundan ve bu durum kanunilik ilkesi bakımından pek fazla bir sorun doğurmadığından, vergi kanunlarının yorumu üzerinde durmak daha uygun olacaktır. Çünkü Birleşik Devletler’de vergi kanunlarının yorumu, kanunilik ilkesinden bazı noktalarda sapmalar göstermektedir.

1986 yılında önemli ölçüde değiştirilen İç Gelir Kanunu’nun 7805. maddesinin<sup>79</sup> (a) bendinde açıkça Hazine Sekreterliğinin bu başlığın uygulanması bakımından gerek duyulan kural ve düzenlemeleri yayımlayacağı ifade edilmiştir. Sekreterliğin söz konusu yayımları *yorumlayıcı düzenlemeler* (interpretative regulations) olarak adlandırılmaktadır. Buna ilave olarak Kanun’un değişik kısımlarında, belirli temel kavramların söz konusu sekreterlik veya onun yetki devretmesiyle diğer idari birimler tarafından tanımlanacak düzenlemelerle uygulanacağı belirtilmiştir. Hazine veya başka idari

---

<sup>78</sup> Rice, S. J., *Introduction To Taxation*, (1994). Ohio-USA: South-Western Publishing Company Co., s. 13-16.

<sup>79</sup> Bu maddede öngörülen idari düzenlemenin *geçmişe uygulanması* (retroactive application) olgusu yüzünden *vergide kanunilik* ilkesinin zarar gördüğünü belirtmek gerekir. Gerçekten de Birleşik Devletler’de kimi zaman gerek vergi kanununun amacının aksine yapılan yorumlamalar gerekse yeni bir vergi kuralı koyucu düzenlemeler yoluyla vergide kanunilik ilkesinden sapmalar görülebildiğini belirtmek gerekir. Nitekim “Birleşik Devletler İç Gelir Kanunu’nun” (U.S. Internal Revenue Code) 7805 maddesi, idari düzenlemelerin geçmişe yürürlüğü konusunda ilginç bir duruma yer vermiştir. Tipik olarak vergi kanununun yorumlayan idarenin düzenlemeleri ve diğer normatif işlemleri, vergi kanununun yorumlandığı tarihte yürürlüğe girer. Zira başka türlü bir tutum, aynı kanunun belirli bir tarihe kadar başka bir anlamda ve o tarihten sonra farklı bir anlamda yorumlanması gibi garip bir duruma yol açar. Vergide kanunilik ilkesi gereği, vergi yükümlülere bakımından *sürpriz* (beklenmeyen) niteliğinde olan yeni bir vergi kuralının geleceğe yönelik bir etki doğurmasını şart koşar. Ancak 7805. madde, vergi kuralının geçmişe etki doğurup doğurmadığını Hazine Müsteşarlığının takdirine bırakmaktadır. Bu madde, Hazine Müsteşarlığının yayımladığı kuralın geçmişe uygulanabilirliği üzerine karar vermeye yetkili olduğunu öngörmektedir ki (bkz. Vanistendeal, F. (1996). s. 27) bunun vergide kanunilik ilkesinin açık bir ihlali olduğu ortadadır.

organının bu tip düzenlemeleri ise “*kural koyucu düzenlemeler*” (legislative regulations) olarak adlandırılmaktadır. İster yorumlayıcı ister kural koyucu nitelikte olsun düzenleme yapılabilmesi için Kongrenin yasama yetkisinin bir kısmını Hazine Sekreterliğine devretmesi gerekmektedir. Kural koyucu düzenlemeler neredeyse kanun gücüne eşit sayıldığından, yetki devrinin, özellikle bu tip düzenlemeler açısından yapılmasının özellikle zorunluluk oluşturduğunu belirtmek gerekir. Bundan başka Kanun’un 6653. maddesinin (a) bendinde; aldatma güdüsü olmasa bile Hazine Sekreterliğinin yaptığı bu düzenleme türlerinden birisini ihmal ederek herhangi bir verginin noksan ödenmesi durumunda %5 ilave vergi zammının alınacağı belirtilerek bu düzenlemelerin vergi hukuku sistemindeki önemi daha da artırılmıştır<sup>80</sup>.

Hazine Sekreterliğinin çıkarmış olduğu her iki tip düzenlemeye karşı yargı yoluna başvurulabilmektedir. Sekreterliğin yaptığı bu düzenlemelerin amacı, Kongre tarafından kabul edilen yasaları açıklamak ve somutlaştırmaktır. Eğer yapılan bu düzenlemelerin Kongrenin yetki devriyle verdiği kanunun amacıyla uyumsuz olduğu anlaşılırsa yapılan düzenleme, mahkeme tarafından *geçersiz* (null, void) kılınmaktadır. Bununla birlikte bir vergi mükellefinin Hazine Sekreterliğinin yapmış olduğu bir düzenlemeyi hukuka aykırı olduğu savıyla mahkemeye başvurup iptal ettirebilmesi oldukça zor gözükmektedir. Zira davacı, düzenlemenin hukuka aykırılığı konusunda ağır bir ispat yükü altında bulunmaktadır<sup>81</sup>.

Hazine Sekreterliğinin yapmış olduğu düzenlemeler, kural olarak “*Federal Sicil*” (Federal Register) adlı dergide, öncelikle “*öneri*” (proposed) şeklinde yayımlanmaktadır. İlgili tarafların bu öneriye, yayımlanma tarihinden itibaren 30 gün içinde görüş vermeleri gerekmekte olup bu görüşlerin toplanmasından sonra kimi durumlarda “*öneri*” ya geri çekilmekte veya *değiştirilmektedir*. Ancak daha sıklıkla söz konusu öneri, *sonraları Federal Sicil Dergisi’nde “Hazine Kararı”* olarak yayımlanmaktadır. En sonunda ise yayımlanan öneriler Federal Düzenlemeler Kodu’nun 26. başlığında bir araya getirilmektedir. Eğer bu kodda köklü değişimler olursa Hazine Sekreterliği; sık sık, halktan görüş almadan “*Geçici Düzenlemeler*” (Temporary Regulations) yapma yoluna da gitmektedir.

---

<sup>80</sup> Rice, S.J. (1994). s. 6-13.

<sup>81</sup> a.g.e. s. 6-13.

Geçici düzenlemelerle öneri düzenlemelerini birbirine karıştırmamak gerekir. Çünkü geçici düzenlemeler, öneri düzenlemelerinin aksine yasal olarak bağlayıcı bir kimlik taşımaktadır<sup>82</sup>.

Birleşik Devletler’de vergide kanunilik ilkesi incelenirken gözardı edilmemesi gereken başka bir noktayı, Hazine Sekreterliğinin alt birimini oluşturan *İç Gelir İdaresinin* (Internal Revenue Service, IRS) yapmış olduğu düzenlemeler oluşturmaktadır. İç Gelir İdaresinin yapmış olduğu düzenlemeler, Hazine Sekreterliğinin yapmış olduğu düzenlemelerden iki bakımdan farklıdır. Bu farklılıklardan ilkinin, IRS’in yaptığı düzenlemelerin yayımlanmasının Hazine Sekreterinden ziyade İç Gelir İdaresinin Komiserine ait bir görev olmasıdır. Bu durum ulusal vergi gelirlerini toplamaktan sorumlu olan IRS’in yapmış olduğu gelir düzenlemelerinin İç Gelir Kanunu’nun resmî yorumu olduğunu somut olarak ortaya koymaktadır. Ayrıca bu durum, gelir düzenlemelerinin özellikle Kongrenin vergi koyma yetkisinin idari olarak genişlemesi olan kural koyucu düzenlemeler kadar gücünün bulunmadığını da somut bir şekilde kanıtlamaktadır. İkinci fark, gelir düzenlemelerinin kapsamının hazine düzenlemelerinin kapsamından daha sınırlı bir nitelik taşımasıdır. Çünkü gelir düzenleme veya işlemleri, belirli bir dizi olgu dikkate alınarak hazırlanmaktadır. Daha açık bir deyişle gelir işlemleri sık sık IRS’in merkez teşkilatına vergi mükellefleri tarafından gönderilen ve ileride yapılması düşünülen işlemlerin ne gibi vergi sonucu doğuracağına ilişkin sorulara verilen resmî yanıtlardan oluşmaktadır<sup>83</sup>.

IRS, resmî yanıtlar yanında vergi mükelleflerine *özelge* de<sup>84</sup> (Determination Letter) göndermektedir. Özelge ile gelir düzenlemeleri birbirinden farklıdır. Her şeyden önce *gelir düzenlemeleri*, komiser tarafından yayımlanmasına karşın *özelgeler*, bölge müdürü (district director) tarafından yayımlanmaktadır. Bunun yanında gelir düzenlemesinin aksine *özelge* tamamlanmış nitelikteki idari vergi işlemleri için verilmekte ve halka duyurulmamaktadır<sup>85</sup>.

---

<sup>82</sup> a.g.e. s. 13-16.

<sup>83</sup> a.g.e. s. 14-16, 15-16.

<sup>84</sup> Mukteza.

<sup>85</sup> Rice, S.J. (1994). s. 15-16.

### III. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE VERGİDE KANUNİLİK İLKESİ BAKIMINDAN İNCELENMESİ GEREKEN İKİ ÖZEL DURUM

Bu kısımda Birleşik Devletler'de vergide kanunilik ilkesi bakımından özellik gösteren iki durum incelenecektir. Bunlardan ilkini *suç pazarlığı*, ikincisini ise *özün biçime önceliği öğretisi* oluşturmaktadır. Aşağıda ayrıntılı olarak incelenecek olsa da burada hemen şu hususu belirtmek gerekir ki suç pazarlığı, vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesine aykırı düşmesine karşın özün biçime önceliği öğretisi söz konusu ilkeye aykırı düşmez.

#### A. SUÇ PAZARLIĞI

Geniş anlamda *vergi* kavramına atlanılabilen *vergi suç ve cezalarında* kanunilik ilkesinin gereği olarak vergi idaresi, vergi yükümlüsü ile onun vergi yükümlülüğü üzerinde pazarlık yapamaz. Zira vergi cezasını öngören kanunun vergi cezasının ödenmesinin gerekli olduğunu belirten hükmünün katı bir şekilde uygulanması gerekmekte ve vergi idaresinin vergi cezasının miktarını düşürmek bakımından yetkisi bulunmamaktadır. Bunun gibi, mahkemeler tarafından yapılacak yorumlarla vergi cezası öngören kanunların uygulanmasında bir esneklik de sağlanamaz. Öte yandan vergi cezası öngören kanunun katı bir şekilde uygulanması ve vergi idaresinin vergi cezasını düşürememesi, kamu düzeninin bir gereğini de oluşturmaktadır. Bu durum, toplum yaşamında vergi cezası öngören kanunların özel bir statüsünün bulunduğu açık bir şekilde göstermektedir. İşte Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanan *suç pazarlığı* (plea bargaining), vergi cezasını öngören kanunun bu özel statüsüne zarar vermektedir. Aslında vergi cezası üzerinde vergi idaresi ile yükümlünün pazarlık yapması işin doğasına da aykırıdır. Zira nasıl ki suç üzerinde polis ile suçlunun anlaşma yapması olanaklı değilse vergi suç ve cezaları açısından da aynı esasa geçerli olması gerekir.<sup>86</sup> Bu esasa karşın Birleşik Devletler'de temel suç ve cezalar bakımından olduğu gibi vergi suç ve cezaları bakımından da yaygın bir şekilde suç pazarlığı kurumu uygulanmaktadır. Suç pazarlığı, vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesine açıkça aykırı düşmektedir. Suç pazarlığının vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesine nasıl aykırı düştüğünü gösterebilmek vergi suç ve cezaları bakımından öngörülen suç pazarlığı hakkında genel bir bilgi vermek uygun olacaktır.

---

<sup>86</sup> Krş. Vanistendeal, F. (1996). s. 18-19.

Amerika Birleşik Devletleri İç Gelir İdaresinin 7 Temmuz 2004 tarihinde yayımladığı “Suç Pazarlığı Anlaşması ve Cezalandırma Süreci” (Plea Agreements and Sentencing Process) Kılavuzu’nda, vergi idaresinin vergi mükellefi ile suç pazarlığı yapması süreci ayrıntılı bir şekilde gösterilmiştir. Bu kılavuzda bir vergi yükümlüsünün vergi ile ilgili suç soruşturmasının her aşamasında suç pazarlığı yapabileceği ancak suç soruşturmasını yapan idarenin vergi yükümlüsü ile suç pazarlığı yapma yetkisinin bulunmadığı, bu yetkinin yalnızca *Adalet Bakanlığına* (Department of Justice) ait olduğu, mükellefin suç pazarlığını başlatma veya müzakere yapabilmek için avukat tarafından temsiline şart olduğu ifade edilmiştir.

Kılavuzda, idari soruşturmalarda “acele suç pazarlığı programı”nın da (expedited plea program) olanaklı olduğu ifade edilmiştir. Daha açık bir deyişle vergi mükellefinin yasal gelir kaynağının idari olarak soruşturulduğu her durumda, mükellefin avukatı yoluyla acele suç pazarlığı programına katılma talebinde bulunabileceği, bununla birlikte Adalet Bakanlığının bu talebi kabul etmesi durumunda vergi mükellefinin nihai anlamda vergilerden doğan geleneksel sorumluluğunun hiçbir şekilde azalmayacağı ifade edilmiştir.

Kılavuzda, acele suç pazarlığı programında soruşturma süreci de ayrıntılı bir şekilde gösterilmiştir. Bu bağlamda söz konusu program kapsamında yürütülen soruşturmaların normal idari vergi soruşturmaları derecesinde bir hazırlığı gerektirmediği zira acele soruşturmaların mahkemeye intikal etmediği, vergi mükellefinin vergi suç/suçlarını işlediğine dair yeterli delillerin ortaya konulmasının şart olduğu, İç Gelir İdaresi tarafından vergi mükellefine, vergi mükellefinin suç pazarlığı başlamadan önce vermiş olduğu bilgilerin Adalet Bakanlığı tarafından suç pazarlığından vazgeçilmesi veya pazarlığın reddi hâlinde gelecekte ceza ve hukuk davalarında kullanılmasının yasaklanamayacağı belirtilmiştir. Hızlandırılmış suç pazarlığı program sürecinin araştırma ve soruşturmadan hızlı bir sonuç alınmasını isteyen vergi mükellefinin yararına tasarımı olduğu gibi uygun bir araştırma ve soruşturma masraflarıyla uygun bir karara ulaşmayı hedeflediği için devletin yararına da olduğu yine kılavuzda belirtilmiştir.

Kılavuzda, acele suç programı çerçevesinde yapılacak suç pazarlığı anlaşmasının kabul edilebilmesi için gereken şartlar da gösterilmiştir. Bu

bağlamda vergi mükellefinin gelir kaynağının yasal olması, fiili işleyen kusurunun kanıtlanması, çok önemli bir vergi yükümlülüğünün ihlal edilmesi, vergi mükellefi tarafından işlenen sahteciliğin bütününcü incelenmesi ve vergi mükellefinin suçunun kabahate dönüştürülmesi durumunda onun vergi beyannamesi verme yükümlülüğünün azalsa da kalkmayacağı “şartlar” olarak sayılmıştır. Bu şartların altına bir de açıklama notu düşülerek vergi yükümlüsünün kabul edilebilir bir suç pazarlığına yanaşmadığı veya vergi mükellefinin kusurunun genel boyutunun ortaya konulmadığı durumlarda mükellefin acele suç pazarlığı programının kapsamına girmesinin uygun olamayacağı ifade edilmiştir.

Amerika Birleşik Devletleri'nde bir kısım vergi suçu da dâhil kimi ağır suçların muhakemesi bakımından *büyük jüri* (grand jury) esas kabul edilmiştir. İşte kılavuzda kimi ağır vergi suçları<sup>87</sup> soruşturmalarında da

<sup>87</sup> Aslında batı ülkelerinde tarihsel açıdan vergi suçlarının daima ağır olarak kabul edildiğini belirtmek gerekir. Gerçekten de tarihsel açıdan vergisini ödemeyen veya gümrüğü aldatmaya kalkan kişi hazineye zarar vermekle eşanlı olarak hükümdara karşı da itaat yükümlülüğünü yerine getirmemiş sayılmıştır. Zira hükümdar, idari erkini kullanırken *tebaalarına* (yurttaşlarına) karşı vergi ödeme yükümlülüğü de yüklemiştir. İşte itaatsizliğin bu kamu hukuku unsuru, hazineye verilen zararın maliye ve kamu hukuku haksız fiil olma niteliğini birbirine bağlamıştır. Bundan dolayı da vergi cezaları her dönemde hazineye verilen zarardan sürgün bir şekilde daha yüksek bir miktarın ödenmesi şeklinde olmuştur. Zanolini, G. (1964). s. 59, 60. Kısacası vergi cezasında *ceza ve tazmin* niteliğinin ikisi daima bir arada bulunmuştur. a.g.e. s. 61. Vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır. Daha açık bir deyişle bazı fiillerin vergi suçu olarak kabulünde ihlal edilen menfaati *hazine zararı* oluşturmaktadır. Vergi suçlarında, *hazine yararı* ve korunan hukuki menfaat olarak *kamu yararı* özdeşleşmektedir. Vergi suç ve cezaları ile izlenen amaç, vergi yasalarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun bir biçimde yerine getirilmesidir. Vergi borçlarının zamanında ve eksiksiz ödenmesi gerçekleştirilerek bir yandan hazinenin vergi kaybı önlenmekte öte yandan kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonlar yeterli ölçüde toplanmak suretiyle en genel amaç olarak kamu yararı sağlanmış olmaktadır. Öncel, M. Kumrulu A. Çağan N. (2006). *Vergi Hukuku*, Ankara: 14. Bası, Turhan Kitabevi, s. 209. Vergi cezaları (Gölcüklü vergi cezasını haklı olarak yurttaşların kamu giderlerine katılmasını sağlamakla görevli makamlar tarafından uygulanan ve mükellefin mali mevzuata aykırı davranışlarına uygulanan yaptırımlar şeklinde tanımlanmaktadır. Bkz. Gölcüklü, F. (1963). “<< İdari Ceza Hukuku>> ve Anlamı; İdarenin Cezai Müeyyide Tatbiki”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C. 54, S. 3, s. 138. Buna karşın Waline, vergi cezalarını; hazine çıkarlarına yasa dışı yollarla zarar veren bir vergi yükümlüsü veya vergi kanunlarıyla belirli bir hususu yapmaya zorunlu tutulan bir kimsenin davranışını yaptırıma tabi tutmaktan ibaret bulunan birtakım önlemler şeklinde tanımlanmaktadır. Bkz. Waline, M. (1979). Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği (Çev. Tahsin Yağmurlu), *Danıştay Dergisi*, Y. 9, S 34, 35, s. 76. Biz, Waline'in bu görüşüne tam olarak katılamayacağız. Zira bir yaptırımın *vergi cezası* kimliğini taşıyabilmesi için bir vergi hukuku normunun ihlal edilmesi ve bu ihlal karşılığında cezalandırıcı bir yaptırımın uygulanması gerekir. Bu iki unsur olmadan bir yaptırımın ceza olarak adlandırılması bize doğru değildir) ise geleneksel idari yaptırımları oluşturmaktadır. (Nitekim Gölcüklü'nün belirttiği üzere İdarenin bir kısım vergi suçunda bizzat yaptırıma başvurması, kendisinin sahip olduğu vergi yüküleme yetkisinin doğal bir sonucu sayılır. Yazar, bu kaynak ayrılığı sebebiyle söz konusu yaptırımların hükümlerinin, ceza hukuku



suç pazarlığı anlaşmasının yapılmasının olanaklı olduğu belirtilmiştir. Bu bağlamda kılavuzda büyük jüri soruşturmasının yürütülmesi aşamasında suç pazarlığı anlaşması yapmaya yetkili tek organının Adalet Bakanlığı olduğu, söz konusu vergi suçlarının işlenmesi durumunda bu anlaşmayı yapabilmek için Adalet Bakanlığının Vergi Bölümünden izin alınmasının şart olduğu ifade edilmiştir. Yine büyük jüri soruşturmasının yürütülmesi aşamasında suç pazarlığına girişilmesinin vergi yükümlüsünün nihai vergi yükümlülüğünü hiçbir şekilde azaltmayacağı hususunun vergi yükümlüsü ve avukatına tebliğ edileceği, Vergi Bölümünün “Önemli Suçlama Politikası” (Major Count Policy) kısmındaki koşulları taşıyan çok önemli suçların işlenmesi durumunda suç pazarlığına girişebileceğinin vergi mükellefine bildirileceği ifade edilmiştir.

Kılavuzda suç pazarlığı anlaşmasında zararın tazmini (restitution) esasına da yer verilebileceği ifade edilmektedir. Suç pazarlığı anlaşması gereğince vergi suçları soruşturmasında sık sık zararın tazmininin emredileceği, bunun yanında zararın tazmininin denetimli serbestlik (probation) uygulamasının bir koşulu olarak da öngörülebileceği belirtilmektedir. Kılavuzda suç pazarlığı anlaşmasının bir parçası olarak zararın tazmini müessesesinin bir ceza davasının özel hukuk yöntemiyle çözümünü oluşturan etkin bir yöntem olduğu da vurgulanmaktadır.

Kılavuzda cezalandırma sürecinin (sentencing process) nihai (sonul) amacına da değinilmektedir. Bu bağlamda kılavuzda her bir suç soruşturmasının nihai amacının bir mahkûmiyet (conviction) elde etmek olmadığı fakat diğer vergi yükümlülerini benzer suçları işlemekten caydırmaya yeterli olacak şekilde ceza hükmü elde etmek olduğu ifade

---

yaptırımlarındakinden farklı şekilde gözüktüğünü, bununla beraber, cezalandırmanın yargısallaşması akımının söz konusu özel alanda da kendisini gösterdiğini, bu bağlamda bir kısım ceza hukuku ve usul hukuku ilkesinin vergi cezaları konusunda da kendisini kabul ettirmiş ve vergi yargısının da aynı akıma uygun olarak geliştiğini bildirmektedir. Gölcüklü, F. (1963). s. 139, 140.) Bununla birlikte idari vergi yaptırımlarının tümünü idari vergi cezası olarak kabul etmek olanaklı değildir. Daha somut bir deyişle idari vergi yaptırımlarının bir kısmı doğası gereği cezalandırıcı, bir kısmı ise bu nitelikte değildir. Bu bağlamda örneğin bir vergi muafiyet veya istisnasının kaldırılması idari ceza niteliğini taşımamaktadır. Bunlar, idari vergi tedbiri niteliğinde bulunmaktadır. Delmas-Marty, M. ve Teitgen-Colly, C. (1992). *Punir sans juger*, Paris: Economica, s. 18. Yine bunun gibi gecikme zam ve faizi de vergi cezası niteliği taşımayan yaptırımlardır. Gecikme zam ve faizin öngörülmesinde ana amaç vergi alacağının güvence altına alınması olup bu yaptırımlar, vergi cezası niteliği taşımamaktadır. Krş. a.g.e. s. 18. Öte yandan cezalandırıcı bir nitelik taşıyan vergi cezalarının salt idari vergi cezalarından ibaret olduğu düşünülmemektedir. Daha açık bir deyişle vergi normlarının ihlal edilmesi durumunda salt idari vergi cezaları öngörülebildiği gibi idari ve ceza hukuku normları birlikte devreye girebilmekte, kimi durumda ise salt ceza hukuku yaptırımları öngörülebilmektedir. Krş. a.g.e. s. 19.

edilmektedir. Yine kılavuzda, vergi suçlarını soruşturmakla görevli özel görevlinin ceza hükmü elde edebilmek için yapılan cezai vergi soruşturması ve yargılama sürecinde söz konusu cezanın verilmesi doğrultusunda dikkat ve enerji göstermesi gerektiği de belirtilmektedir.

Kılavuzda suç soruşturmasının maliyetine kimin katlanacağı üzerinde de durulmaktadır. Buna göre suç pazarlığı soruşturması sonucunda hapis veya adli para cezasına çarptırılan mükellefin *soruşturma maliyetlerini* (costs of prosecution) ödemesi gerektiği de vurgulanmaktadır<sup>88</sup>.

## B. ÖZÜN BİÇİME ÖNCELİĞİ ÖĞRETİSİ

Temel olarak Almanya tarafından geliştirilen,<sup>89</sup> Türkiye'nin de dâhil

<sup>88</sup> En son 10 Eylül 2017 tarihinde gözden geçirilen veya güncellenen bu kılavuz hakkında bkz. [https://www.irs.gov/irm/part9/irm\\_09-006-002](https://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-006-002), (Erişim Tarihi, 3/5/2019).

<sup>89</sup> Almanya'da 1919 yılında çıkartılan bir İmparatorluk Kararnamesi ve 1934 yılında çıkartılan bir kanunla, mahkemelerin vergi kanunlarını yorumlarken *ekonomik yorum* (economic interpretation) yaklaşımını takip etmeleri zorunlu kılınmıştır. Bununla birlikte *İmparatorluk Temyiz Mali Mahkemesi* (Reichsfinanzhof), vergi kanunlarını yorumlarken daha geleneksel bir yaklaşıma yönelerek özel hukukta kullanılan kavramların vergi hukuku kavramları üzerinde daha baskın olduğu anlayışını kabul etmiş; vergi yükümlülüğünü en alt bir düzeye düşürebilmek için yükümlünün değişik hukuki şekiller arasında istediğini seçme hakkının bulunduğu anlayışını benimsemiştir. Yine Alman vergi hukuku öğretisi, ekonomik yorum yaklaşımının yalnızca vergi hukukuna özgü bir durum olarak kabul edilemeyeceğini, teleolojik yorumun (Teleolojik yorum; her kanunun, menfaat uyumsuzluklarını düzenlerken özel bir amaçla hareket edeceğini, bu amacın *kanunun gayesini* (ratio legis) oluşturacağını, yargıcın yorum faaliyetinde bulunurken kanunun söz konusu gayesini araştırarak ona uygun düşecek bir şekilde kanunu anlamlandırmasının şart olduğu esasını benimsemiştir. Teleolojik yorum türü; kanunu bu şekilde anlamlandırırken kuramsal ve mantıki düşüncelerden ziyade pratik değerlendirmelerle hareket etmek gerektiğini, kanunun gayesinin toplumun mevcut sosyal gereksinimleri ve somut olayın özellikleri gözönünde tutularak nesnel bir şekilde araştırılacağını, kısacası kanuna, toplumun zamanla birlikte değişen gereksinimlerini en iyi şekilde çözüme kavuşturacak bir anlam verilmeye çalışılacağı görüşünü de taşımaktadır. Bkz. Akipek, J. G. (1966). *Türk Medeni Hukuku Birinci Cilt Başlangıç Hükümleri-Şahsın Hukuku Birinci Cüz Medeni Hukukun Başlangıç Hükümleri*, Ankara: AÜHFY No. 314, s. 119.) bir türü olduğu görüşünü paylaşmıştır. Bu yüzden 1977 yılında Vergi Usul Kanunu kabul edilirken zorunlu ekonomik yorum yöntemi terk edilmiş, bunun yerine birçok yerde vergi kanunu hükümlerinin kötüye kullanımını önlemeye yönelik genel hükümlere yer verilmiştir. Alman Vergi Usul Kanunu'nun 42. maddesi, vergi kanunlarının yorumu bakımından büyük önem taşımaktadır. Bu maddede, hukuki şekillerin kötüye kullanılması yoluyla vergiden kaçınılamayacağı belirtilmektedir. Hukuki işlemin kötüye kullanıldığı durumlarda hukuki olgusal duruma uygun düşen hukuki şekil üzerinden vergi ödenmesi gerekmektedir. Kötüye kullanma, vergi mükellefi tarafından yapılan işlemin veya kurgulanan eylemin hukuki şeklinin olgusal ekonomik duruma uygunluk göstermediği zaman ortaya çıkmaktadır. Ekonomik yorum yaklaşımında anahtar kavramı, *uygunluk* (Angemessen) oluşturmaktadır. Bu bağlamda işlem veya eylemin olgusal sonuçlarının az veya çok işlemin şekliyle uyumlu olması gerektiği, kötüye kullanmanın vergi kaçırma için ekonomik ilişkiye uygun olmayan bir hukuki şeklin seçimi durumunda ortaya çıktığını belirtmek gerekir. Seçilen hukuki şeklin uygun olmadığı sonucuna varılırken, belirli bir ekonomik ilişkiyi ve özellikle somut bir ekonomik amacı elde etmeye çalışan makul bir kimsenin o hukuki şekli yetersiz olması nedeniyle seçmeyeceği ölçütüne başvurulmaktadır. Bu çerçevede Alman Vergi Usul Kanunu'nun özgün karakterini, işlemin ekonomik içeriği

olduğu Kıta Avrupası hukuk sistemine sahip ülkelerin birçoğunda<sup>90</sup> ekonomik yaklaşım<sup>91</sup> veya ekonomik yorum<sup>92</sup> olarak adlandırılan ve Türk

ile hukuki şekli arasında bir uyumunun oluşturduğu açıktır. Birçok diğer ülkelerin vergi sistemlerinde, işlemin hukuki şeklinin, ticari amacını elde etmek bakımından tam olarak yeterli olmasa bile onun salt ticari amacının işlemin geçerliliği bakımından yeterli sayılması benimsenmektedir. Bu bağlamda işlemin hiçbir şekilde ticari amacının bulunmaması durumunda onun hukuksal şeklinin de uygun olmadığı varsayılmakta ve kurulan hukuki yapının bir *kötüye kullanım* (abuse) olduğu sonucuna varılmaktadır. Genel olarak ifade etmek gerekirse Almanya'da hukuki bir işlemin vergisel amaçlı olarak etkin olabilmesi için ticari bir amacının bulunması ve vergi yükümlüsünün ticari amacını gerçekleştirmeye elverişli bir hukuki biçiminin bulunması aranmaktadır. Kuşkusuz ticari bir amacı gerçekleştirmek için çok çeşitli uygun hukuksal şekiller bulunmaktadır. Eğer vergi yükümlüsü uygun hukuki şekillerden birisini vergi yükümlülüğünü en aza düşürecek şekilde seçerse kötüye kullanımdan bahsedilememekte ve bu bağlamda olaya ekonomik olarak yaklaşım söz konusu olmamaktadır. Bkz. Vanistendeal, F. (1996). s. 50-52.

<sup>90</sup> Ülkeler, vergi normlarının kötüye kullanımını önleme bakımından genel nitelikli kanuni düzenleme yapıp yapmamalarına göre ikiye ayrılmaktadır. Birinci grup ülkeler, örneğin Belçika, İtalya, (1993 yılına kadar) İsveç, (1992-1995 yılları arasında) İsviçre, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri genel nitelikte vergi normlarını kötüye kullanımını önleyici nitelikte hükümler bulunmadan vergi sistemlerini işletmişlerdir. Bu tip hükümler bulunmadığı için Amerika Birleşik Devletleri hariç diğer ülkelerin çoğunda vergi kanunları katı veya lafzi bir şekilde yorumlanmıştır. Vergi normlarını katı veya lafzi bir şekilde yorumlayan ülkeler, *içtihat hukuku* (case law) ve özel nitelikteki vergi normlarının kötüye kullanımını önleyici hükümlerin birlikteliğinin vergi sisteminin yönetilmesi bakımından yeterli olduğunu düşünmüşlerdir. İkinci grup ülkeler ise vergi normlarının genel nitelikte kötüye kullanımını önlemeye yönelik hükümlere yer vermişlerdir. Bu grupta yer alan ülkelere, göze batan örnekler olarak Avusturya, Avusturalya, Fransa, Almanya, Hollanda ve İspanya gösterilebilir. Ancak şu husus hiçbir zaman zihinden uzak tutulmamalıdır ki mahkemelerin vergi kanunlarını dar veya geniş bir şekilde yorumlamaları ile vergi normlarının genel nitelikte kötüye kullanımını önleme hakkındaki hükümlerin bulunması veya yokluğu arasında açık ve doğrusal bir ilişki bulunmamaktadır. Bkz. a.g.e. s. 47.

<sup>91</sup> Ekonomik yaklaşım; vergi doğurucu olayların saptanmasında ve vergi kanunu hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerinin esas alınması anlamını taşır. Ekonomik yaklaşım kavramı bir üst kavram olup bunun iki alt unsuru bulunmaktadır. Bu kavramın ilk alt unsurunu; ekonomik irdeleme ve gerçeklik ilkesi oluşturur. Vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre saptanmasına ve değerlendirilmesine, ekonomik irdeleme ve gerçeklik ilkesi denir. Ekonomik irdeleme ve gerçeklik ilkesi, hukuki biçimlerin ötesine geçerek eylemli bir şekilde gerçekleşen iktisadi sonucun esas alınmasına olanak sağlamaktadır. Bu ilke uygulanırken her şeyden önce somut olayın saptanmasında "*gerçekleşen nedir?*" sorusuna yanıt aranmakta ve bu soruya karşı alınan yanıt hiçbir şekilde değiştirilmemektedir. Gerçekleşen olay yerine başka bir olayın konulması, diğer bir deyişle olayın değiştirilmesi, vergi hukukunda geçerli olan kanunilik ilkesinin ihlaline neden olmakta ve örtülü kıyasa yol açmaktadır. Gerçekleşen maddi olayın değiştirilememesi kuralının tek ayrıksı durumunu *peçeleme işlemleri* oluşturmaktadır. Daha açık bir deyişle yalnızca peçeleme (ekonomik irdeleme ve gerçeklik alt ilkesi bakımından peçeleme işlemlerinin vergisel konumu bakımından ayrıntılı bilgi için bkz. Akkaya, M. (2002). *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Ankara: Turhan Kitabevi, s. 94-107) yapılması durumunda gerçekleşen olay yerine varsayımsal olay esas alınmaktadır. Bkz. a.g.e. s. 35. Ekonomik yaklaşım kavramının ikinci unsurunu ise ekonomik yorum oluşturmaktadır. Bu bağlamda vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler gözönüne alınarak saptanmasına ekonomik yorum denilmektedir. Bkz. Öncel, M. Kumrulu, A. Çağan, N. (2006). s. 24-25.

<sup>92</sup> Aslında ekonomik yaklaşımın *ekonomik yorum* olarak adlandırılması hatalıdır. Zira bir üst dipnotta belirtildiği üzere ekonomik yorum, ekonomik yaklaşımın bir alt unsurunu

vergi mevzuatında<sup>93</sup> karşılığı bulunan özün biçime önceliği öğretisini tam olarak kavrayabilmek için *vergiden kaçınma*, *vergi kaçakçılığı* ve *vergiyi en alt seviye indirme* kavramları üzerinde durmak faydalı olacaktır.

Vergiden kaçınma (tax avoidance) ile hukuk dışı bir yöntemle vergi sorumluluğunun azaltılmasını öngören vergi kaçakçılığını (tax evasion, tax fraud) birbirine karıştırmamak gerekir. İkisi birbirinden apayrı kavramlardır. Vergi kaçakçılığı,<sup>94</sup> vergi kanunlarının ihlalinden dolayı işlenen bir suç olup cezai yaptırımlarla cezalandırılan durumları ifade

oluşturur. Söz, ekonomik yorumdan açılmışken konu üzerinde biraz daha durmak uygun olacaktır. Ekonomik yaklaşımın normun anlamlandırılması yönünü ifade eden ekonomik yorum; bilinen yorum yöntemlerinin ötesinde ve dışında bir yöntem olmayıp vergi kanununun bütünü içinde bir normun anlam ve amacının saptanmasında iktisadi boyutun dikkate alınması gereğinin ortaya çıkması hâlinde işlerlik kazanmaktadır. Ekonomik yorum, yukarıda belirtildiği üzere amaçsal yorumun özel bir uygulama biçimini oluşturmada ve vergi hukukunun anayasal ve kanuni çerçevede belirlenen amaçlarının gerçekleştirilmesinde önemli bir araç niteliğinde bulunmakta, sistematik yorumu da bünyesinde barındırmaktadır. Anayasal vergilendirme ilkeleri ve yoruma ilişkin genel kurallar ihmal edilerek vergi hukukunun amacının en üst kamu geliri elde etmeye indirgenmesi sonucunda hazineci yaklaşımla özdeş hâle gelme riskini bünyesinde barındıran ekonomik yorumun vergi normlarının anlamlandırılmasında yargıca ve vergi idaresine sınırsız, keyfi bir yetki vermediği, yorumda aşılamayacak sınırların bu yöntem için de geçerli olduğu gerçeğini daima gözönünde tutmak gerekir. Akkaya, M. (2004). "Danıştay Kararlarında Ekonomik Yaklaşım", *Sempozyum Danıştay ve İdari Yargı Günü* 136. Yıl, 11 Mayıs 2004, Ankara: Danıştay Matbaası, s. 172.

<sup>93</sup> Türkiye'de özün biçime önceliği veya ekonomik yaklaşım ilkesinin yasal dayanağını 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin B bendi oluşturmaktadır. (B Bendi: İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır./ Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz./ İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre mutad olmayan bir durumun iddia edilmesi hâlinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.) Bu bentte; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti (niteliğinin) esas olduğu ifade edilerek ekonomik yaklaşım esası benimsenmiştir. Bununla birlikte bu bent hükmü, sistematik bozuklukları bünyesinde barındıran ekonomik yaklaşım - ekonomik irdeleme ve gerçeklik ile ekonomik yorum - ve ispat hükümlerini formüle etme konusunda oldukça başarısız bir düzenlemedir. Söz konusu başarısızlık konusunda fazla bilgi için bkz. Akkaya, M. (2002). s. 39-41. Ancak tüm eksikliklerine rağmen böyle bir hükmün konulmasıyla vergi normlarının uygulanması sürecinde, vergi hukukunun diğer hukuk alanlarının kurum ve kavramlarıyla bağlılığı tartışmaları noktasında kanun koyucunun tercihi gösterilmiş ve böylelikle faydalı bir iş yapılmıştır. Bkz. Akkaya, M. (2004). s. 172. Bu genel hükmün dışında ekonomik yaklaşımla ilgili 1.7.1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde de özel bir hükmün bulunduğunu belirtmek gerekir. (4. madde: Bir kâğıdın tabii olacağı verginin tayini için o kâğıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur. / Kâğıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılır. / Mahiyeti tayin edilmek istenen kâğıt üzerinde başka bir kâğıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kâğıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınır.)

<sup>94</sup> Vergi kaçakçılığı konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Rice, S.J. (1994). s. 1-5.

eder. Örneğin sahte hesap veya belge üretmek, çift hesap tutmak, geliri bildirmemek, mal veya varlıkları kaçırmak veya gizlemek gibi vergi kanunlarının açık ihlali hâllerini kapsar. Bu işlemler sonucu doğan vergi borcu, vergi idaresi tarafından düzeltilir ancak yapılan işlemlerden dolayı birtakım cezai yaptırımlar da öngörülebilir. Vergi kanunlarının bu şekilde yapılan işlemlerle ağır bir şekilde ihlal edildiği durumlar, kural olarak özel hukuk işlemlerinin kötüye kullanılması olarak kabul edilmemekte, cezai bir konu olarak benimsenmektedir<sup>95</sup>.

Öte yandan *vergiden kaçınma* (tax avoidance), vergi yükümlüsünün daha az vergi verebilmek için yaptığı bir davranış olup suç teşkil etmemektedir. Kimi durumlarda özellikle *hukukçu olmayanlar* (nonlawyers) açısından karışıklığa yol açsa da vergi kaçırma ile vergiden kaçınma arasında ayırım yapmak oldukça büyük önem taşır. Bu karışıklığa ekonomik ve *ahlaki* (moral) bağlamda hoşgörüyü yaklaşılabilsen bile hukuki ve vergi kanunlarının uygulanması bağlamında hoşgörüyü yaklaşılabilmesi olanaklı değildir. İlke olarak birçok ülke ve bu arada Amerika Birleşik Devletleri, vergi yükümlülerinin işlerini daha az vergi ödeyecek tarzda ayarlamalarını hukuka uygun bulmuşlardır. Nitekim Birleşik Devletler'de 1934 yılında görülen Gregory-Helvering'e karşı davasında, yargıç Learned Hand; herkesin işlerini mümkün olduğu kadar az vergi ödeyecek şekilde düzenlemeye hakkı olduğunu, Hazineye en fazla vergi ödeyecek tarzda bir hukuksal kalıbı seçmeye zorlanamayacağını, hatta kişinin vergi yükünü artırmasının onun bir *vatanseverlik* (patriotic) görevi olmadığı görüşünü savunmuştur<sup>96</sup>.

Bu çerçevede kural olarak, kişi, vergi yükünü, en az bir seviyeye düşürecek şekilde işlerini düzenleyebilir. Ancak bazı durumlarda söz konusu düşürme sorun doğurabilmektedir. Daha açık bir deyişle vergi yükümlüsünün kendisini bütünüyle vergiden muaf kılabilmek veya daha az vergi ödeyebilmek için vergi kanununun boşluk ve açıklarından yararlanarak hukuki kalıp oluşturduğu veya işlem gerçekleştirdiği, olay ve olgularda benzerlik bulunmasına karşın daha az vergi ödeyebilmek için vergi kanununun daha az vergiye tabi tuttuğu hukuki şekil ve işlemi seçtiği durumlarda sorun doğmaktadır. Benzer ekonomik olguları aynı vergiye tabi kılmak şeklindeki ekonomik etkinlik esasını ve benzer olguları aynı şekilde vergiye tabi tutmak şeklindeki *mali adalet*

---

<sup>95</sup> Vanistendael, F. (1996). s. 44.

<sup>96</sup> Bkz. a.g.e. s. 44-45 ve dn. 119.

(fiscal justice) ilkesini gözönünde bulundurarak seçilmiş hukuki biçimi ve işlemi gözardı etmek, kanundaki açık ve boşlukları kapatmak ve benzer durumları aynı vergi yüküne tabi tutmak için makul nedenler bulunmaktadır. Bu yüzden bazı ülkelerde vergiden kaçınmak için kurulan bazı işlem ve hukuki şekiller, suç teşkil etmemesine karşın mahkemeler veya genel veya özel nitelikte *kötüye kullanmayı önleyici* (antiabuse) hükümlerle vergi kanunları bağlamında geçerli olarak tanınmamaktadır<sup>97</sup>.

Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma dışında, *vergiyi en alt seviyeye indirme* (tax minimization) şeklinde bir davranıştan da söz etmek gerekir<sup>98</sup>. Vergiyi en alt seviyeye indirme; vergi yükümlülüğünü en az seviyeye düşürebilmek için hukuken geçerli olan fiil şeklinde tanımlanır. Daha açık bir deyişle vergiyi en alt seviyeye indirme olgusunda; örneğin sigara içmeyerek veya alkol içmeyerek kısacası vergiye tabi bazı ürünleri tüketmeme eylemleriyle vergiden kaçınılmakta veya vergi yükümlülüğü doğuran belirli bazı gelirler kazanılmamaktadır. Bu tür eylemler tam anlamıyla hukuki olarak kabul edilmekte ve yasal nitelikteki kötüye kullanmayı önleyici kurallara tabi bulunmamaktadır. Zira verginin en alt seviyeye getirilmesi olgusunda yasama organının bilinçli bir şekilde bıraktığı *bir boşluk* (a lacuna) kullanılmakta veya kanunun vergiyi doğuran olayı gerçekleştirme zorunluluğunun bulunmadığı hukuksal özgürlükten yararlanılmaktadır. Gerçekten de hiç kimsenin kanunun verginin doğumu için öngördüğü olayı (örneğin sigara almak) gerçekleştirme zorunluluğu bulunmamakta ve kişi söz konusu olayı gerçekleştirilmeden vergi yükümlülüğünden kurtulmaktadır. Buna

<sup>97</sup> Bkz. a.g.e. s. 45.

<sup>98</sup> Türk öğretisinde *vergiyi en alt seviyeye indirmeden* (tax minimization) kavramsal olarak bile bahsedilmemektedir. Türk öğretisinde genellikle vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığından bahsedilmektedir. Örneğin Nadaroğlu; vergi yükünü taşımaktan kurtulmanın bir başka yolunun vergiden kaçınma (évasion) olduğunu (Nadaroğlunun vergiden kaçınma için "évasion" sözcüğünü kullanmasını doğru bulmuyoruz. Zira bu sözcük vergi kaçırma ifade eder), vergiden kaçınmanın verginin ödenmemesini ifade edeceğini ancak vergiyi ödememek kanunlara aykırı olarak gerçekleştirilirse bunun adının vergi kaçakçılığı (fraude) olduğunu, vergiden kaçınma olayı için kanunlarda bir cezanın öngörülmediğini, hatta bazen kanunlarda buna olanak sağlayan maddelerin de bulunduğunu, buna karşın vergi kaçakçılığı kanuna aykırı bir eylem olduğu için bu tür davranışlar için kanunlarda para, hatta hapis cezalarının öngörüldüğünü ifade etmektedir. Yazar, vergiden kaçınmanın vergi kaçakçılığından daha geniş bir kavram olduğunu, hatta bir bakıma vergi kaçakçılığının vergiden kaçınmanın meşru olmayan özel bir hâli olduğunu, bunların her ikisinde de vergi yükünün üçüncü bir kişiye devrinin söz konusu olmadığını zira ister meşru ister gayrimeşru olsun verginin hiç ödenmemiş olduğunu belirtmektedir. Bkz. Nadaroğlu, H. , (1981) *Kamu Maliyesi Teorisi*, Kırklareli: 4. Baskı, Sermet Matbaası, s. 299.

karşın vergiden kaçınma olayında *gerçeğe dayalı* (factual) olmayan ancak hukuka uygun bir şekilde, daha açık bir deyişle gerçek eylemlere diğer hukuki şekillerden daha az vergi yükü bulunan hukuki şeklin seçildiği bir davranışla karşı karşıya kalınmaktadır. Buradaki asıl sorun, böyle bir davranışla oluşturulan özel durumun vergiden kaçınma mı yoksa vergiyi en alt seviyeye indirme olayı mı olduğudur<sup>99</sup>.

Yukarıda belirtildiği gibi özün biçime önceliği öğretisi *substance over form doctrine* ilk defa Birleşik Devletler'de ortaya çıkmıştır. Ticari iş amaç öğretisi (the business purpose doctrine) olarak da adlandırılan bu kavram, kanun tarafından ortaya konulmamış; Amerikan Federal Mahkemesi tarafından ortaya atılmıştır.<sup>100</sup> Federal Mahkemenin koyduğu<sup>101</sup> bu öğretiye göre vergi mükellefleri, vergi sorumluluğunu en alt düzeye indirebilmek için ticari işlerini dilediği gibi seçmekte özgür olmalarına rağmen herhangi bir ticari hedefi olmayan ve salt vergiden kaçınmak için yapılan işlemler mahkeme tarafından tanınmaz. Bu öğreti; vergiden kaçınmayı sağlayan herhangi bir işlemin geçerli olabilmesi için

<sup>99</sup> Bkz. Vanistendael, F. (1996). s. 45-46.

<sup>100</sup> Daha doğru bir deyişle özün biçime önceliği öğretisini Federal Temyiz Mahkemesi tek başına ortaya koymamış, diğer mahkemeler de söz konusu öğretinin ortaya çıkması bakımından önemli katkılar sağlamışlardır. Konu oldukça büyük önem taşıdığından ilave açıklamaların yapılması uygun düşecektir. Birleşik Devletler İç Gelir Kanunu, vergi komiserine, vergi kaçırmayı önleyebilmek için bir kazançtan tanınan vergi bağımsızlıklarını kaldırma yetkisini tanınmasına rağmen mahkemelerin vergi kanunlarını nasıl yorumlayacağı konusunda herhangi bir genel hüküm içermemiştir. Mahkemeler, zaman içinde bir kuram geliştirerek *iş/ticari amacı* (business purpose) olmayan belirli yasal şekilleri bir tarafa bırakmışlardır. Bu bağlamda eğer bir işlem için oluşturulan yasal şekil, açıkça vergi kaçırma amacına yönelmiş ve bununla eşanlı olarak bazı ekonomik özünü bulunmuyorsa mahkemeler, yasal şeklin vergi amacını göz ardı edebilmekte ve olgusal durumu dikkate almaktadırlar. Birleşik Devletler Dördüncü İstinaf Mahkemesinin 1965 yılında vermiş olduğu Gregory davasından başlayarak mahkemeler, *zımni gelir veya sahiplik* (constructive income or ownership), müteşebbisin devamlılığı ve *kademeli işlem* (step-transaction) gibi birçok yargısal kuram geliştirmişlerdir. Kademeli işlem kuramında mahkeme yapılan işlemi ya çok sayıda *bağımsız* (distinct) aşamalara bölmekte ya da çok sayıda ayrı aşamayı birlikte değerlendirerek vergi kanununun muafiyet ve istisnaya hak kazanıp kazanmadığını incelemektedir. Bu kuramların öngördüğü yöntemlerin uygulamasında karmaşıklık göze çarpmakta ve söz konusu yöntemler sürekli olarak geliştirilmektedir. Bkz. a.g.e. s. 42, 43.

<sup>101</sup> Birleşik Devletler Federal Temyiz Mahkemesi, özün biçime önceliği öğretisini kabul etmeden önce tam aksine bir tutum takınarak katı ve sert biçimde şekli anlamda kanunilik ilkesini benimsemiştir. Daha açık bir deyişle Federal Temyiz Mahkemesi, vergi kanunlarının yorumu veya kanun dışında yapılacak bir düzenlemeyle değil yalnızca *kanun* yoluyla verginin konulabileceği görüşünü benimsemiştir. Gerçekten Federal Temyiz Mahkemesinin 1917 yılında Gould-Gould'a karşı davasında vermiş olduğu kararda, vergide kanunilik ilkesi çerçevesinde mahkemenin vergi kanununun metninde geçen sözcükleri genişleterek kanunun açıkça öngörmediği durumlar için vergi koyamayacağı belirtilmiştir. Üstelik Federal Temyiz Mahkemesinin bu görüşünün vergi kanunlarının yalnızca *lafzi* (metin) olarak yorumlanması gerektiğini ileri süren görüşün temel varsayımı veya dayanak noktasını oluşturduğunu belirtmek gerekir. Bkz. a.g.e. s. 35 ve dn. 86.

vergi mükellefinin yaptığı işlemin ticari iş amacı olduğunu göstermesi ve salt vergiden kaçınma için yapılmadığının kanıtlanmasının da gerekli olduğu esasını benimsemiştir<sup>102</sup>.

Özün biçime önceliği öğretisini uygularken mahkemelerin dikkate aldığı hususlar, Bittker ve Eustice tarafından şu şekilde özetlenmektedir:

“Hukukun diğer dallarında olduğu gibi gelirin vergilendirilmesi bakımından da kronik hâle gelmiş sorunlardan birisini, işlemin biçiminden ziyade işlemin özüne hangi durumda hukuki sonuç bağlanacağıdır. Her zaman işlemin özünün dikkate alınacağını söylemek kolay olsa da uygulamada işlemin *şeklinin* (biçiminin) bazı öze yönelik sonuçlarının olduğu gözlemlenmektedir. İki işlemin şekil bakımından farklı olması, onların öz bakımından da büyük bir olasılıkla özdeş olmamaları sonucunu vermektedir. Böyle olsa bile söz konusu farklı biçimlerdeki işlemleri, benzer şekilde vergiye tabi tutmak gerekir...”

Uygulamada sık sık birbirine geçişler görülse de yargısal ilkeler ve kanuni hükümler, değişik kapsam ve mahirane bir şekilde yapılan vergi kaçırma planlarında kullanışlı caydırıcılık etkisi doğurmaktadırlar. Vergi kaçırmak için başka biçimlerde yapılan işlemlerin biçime bakılmayıp özüne bakılması, geniş anlamlı ilkeler ve hükümler çerçevesinde yargısal bir değerlendirmeye tabi tutulsa ve uygulamasında muğlaklık ve belirsizlik bulunsa bile hiçbir şeyi dikkate almadan vergi kanununun şekil olarak firmalara ve hissedarlara doğrudan doğruya uygulanmasından daha saygın bir konumdadır.”<sup>103</sup>.

Aslında Birleşik Devletler mahkemelerinin vergi kanunlarını geniş bir şekilde yorumlamaları, İç Gelir Kanunu'nun kaleme alınması, bir başka deyişle formüle edilmesi olgusu ile açık çelişki oluşturmaktadır. Gerçekten de İç Gelir Kanunu *ilk bakışta* (prima facie), mahkemeleri, vergi normlarını çok dar bir şekilde yorumlamakla yükümlü tutmuştur. Bu olguya rağmen Birleşik Devletler mahkemeleri, muhtemelen olguları ve kuralları yorumlarken sağduyunun önemli bir rol oynadığı *teamüli hukuk* (common-law) geleneğinden gelen hukuki analize alışmış olmalarından ötürü kendi yargısal kuramlarına bağlılık göstermişlerdir<sup>104</sup>.

---

<sup>102</sup> Rice, S. J. (1994). s. 4-18, 4-19.

<sup>103</sup> Boris I. B. ve James S. E. (1994). *Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders*, 6th edition, n. 1.05(2) (b) ve 1.05 (3) (d)'den nak. Vanistendael, F. (1996). s. 43.

<sup>104</sup> a.g.e. s. 43, 44.



Gerçekte, ticari iş amaç öğretisi, Federal Mahkeme tarafından mahkemelerin hukukun uygulanması aşamasında bir hukuki işlemin özünün bulunmadığı durumda, onun biçiminin (formunun) dikkate alınmayacağını kabul etmelerini sağlayabilmek için oluşturulmuş bir kavramdır. Bununla birlikte sürgit bir şekilde zihinde tutulması gerekir ki bir ticari işin vergiden kaçınma ereği bulunmakla birlikte o işin öze yönelik unsuru bulunuyorsa o işlemin hukuki biçimi (formu) önem taşır.<sup>105</sup> Daha açık bir deyişle böyle bir durumda, o ticari işin biçimi dikkate alınır ve ticari işe, hukuksal olarak geçersizlik tanınmaz.

Vergi hukuku bakımından yaşamsal bir önem taşıdığı için özün biçime önceliği veya ticari iş amaç öğretisi hakkında tarihsel birtakım bilgilerin verilmesi uygun olacaktır. Bu öğretiyi, ilk defa Amerikan Federal Mahkemesinin 1935 tarihinde Gregory v. Helvering davasında verilen kararlar ortaya konulmuştur. Bu davada vergi mükellefi olan bir kişi, şirket kurulması ve tasfiyesi ile ilgili hukuk normuna şeklen uyum sağlamıştır. Buna rağmen o kişinin yaptığı işlemlerin ticari iş amacının bulunmaması, söz konusu işlemlerin geçersizliği sonucunu doğurmuştur<sup>106</sup>.

Bu çerçevede Gregory v. Helvering davasını yakından incelemek uygun düşecektir. Bu davada Gregory adlı bir vergi mükellefi, normal bir geliri *uzun erimli* (uzun vadeli) bir sermaye kazancına dönüştürebilmek için kısa erimli bir dönemde, daha somut bir deyişle altı günde, bir şirket kurmuş; onu yeniden yapılandırmış ve tasfiye etmiştir. Daha açık bir deyişle Bayan Gregory, başlangıçta hisselerinin tamamına sahip olduğu bir U şirketine sahipti ki bu şirketin fazla nakit parası bulunmaktaydı. Gregory bu fazla parayı şirketten çekmek istemiş ancak söz konusu parayı şirketten çekerse çekeceği paranın temettü olarak değerlendirilerek normal tarifeden gelir vergisine tabi olacağını düşünmüştür<sup>107</sup>. Bayan Gregory, gelir vergisi verme yükümlülüğünden kurtulabilmek için aşağıda anlatılacak olan birçok işlem yapmıştır.

Gregory ilk aşamada A isimli ikinci bir şirket kurmuş ve U şirketinin fazla paralarını A şirketinin hisseleri karşılığında A şirketine aktarmıştır. Amerika'da bu şekilde, bir şirketten hisse senedi almak vergiye tabi tutulmamaktaydı. Gregory ikinci aşamada, U şirketinin sahip olduğu

---

<sup>105</sup> Rice, S. J. (1994). s. 4-19.

<sup>106</sup> a.g.e. s. 4-19.

<sup>107</sup> a.g.e. s. 4-19.

A şirketinin hisselerini kendisine tahsis etmiştir. Bu işlem de şirket yeniden yapılandırılmasının bir parçasını oluşturduğu için vergiye tabi tutulmamaktaydı. Amerikan vergi hukuku kurallarına göre bir şirketin yeniden yapılandırılması için yeni kurulan şirkete ilk kurulan şirketin bazı esas sermaye paylarının tahsis edilmesi gerekmektedir. Bayan Gregory da bu kuralın gereğini yerine getirebilmek için U şirketinde esas payları temsil eden hisse senetlerinin bir kısmını yeni aldığı A şirketinin hisseleri nedeniyle A şirketine devretmiştir. Buna ilave olarak Bayan Gregory, U şirketinin hisselerini yaptığı gibi A şirketinin hisselerini de kendisine uzun erimli olarak tahsis etmiştir. Gregory üçüncü ve sonul aşama olarak A şirketinin hisselerini nakit karşılığı A şirketine teslim ederek A şirketini tasfiye etmiştir<sup>108</sup>.

Amerikan vergi hukuku kurallarına göre hisse senetlerinin teslimi karşılığında şirket tasfiyesi yapıldığına göre böyle bir tasfiyenin *sermaye kazancı* olarak değerlendirilmesi gerekirdi. Çünkü Gregory, U şirketinin hisse senetlerini yaptığı gibi A şirketinin hisse senetlerini de kendisine uzun erimli olarak tahsis etmiş; dolayısıyla Gregory'nin sermaye kazancının uzun erimli olduğu savlanmıştır. Amerikan İç Gelir Teşkilatı "*Internal Revenue Service, IRS*" bu sava karşı çıkmış ve olay Amerikan Federal Temyiz Mahkemesinin önüne götürülmüştür. Amerikan Federal Temyiz Mahkemesi, bu davada Gregory'nin aleyhine karar vererek A şirketinin önce kurulup daha sonra tasfiye edilmesinin sadece şirketin yeniden yapılandırılması ile kuralların özenli ve hileli bir şekilde dolanılarak aldatıcı bir biçimi olduğunu ifade etmiştir. Bir başka deyişle Mahkeme, sadece vergiden kaçınma amacı bulunan ve herhangi bir ticari iş ereği bulunmayan işlemlerin gözardı edilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Mahkeme, ayrıca vergi kanunu hükümlerinin uygulanmasını olanaksız kılmak için gerçeklerden uzaklaştırılarak yapılan her işlemin amacının sorgulanması gerektiğine de hükmetmiştir. Mahkeme, ileri sürdüğü bu gerekçeler çerçevesinde Bayan Gregory'nin doğrudan U şirkettinden temettü kazancı elde etmiş gibi vergilendirilmesine karar vermiştir<sup>109</sup>.

Bununla birlikte Amerika Birleşik Devletleri'nde, özün biçime önceliği veya ticari iş amaç öğretisine dayanılarak *vergiden kaçınma*

---

<sup>108</sup> a.g.e., s. 4-19.

<sup>109</sup> a.g.e. s. 4-20.

fiillerinin hiçbir zaman vergiye tabi tutulmadığını belirtmek gerekir. Vergiden kaçınma veya sık sık vergi planlaması olarak adlandırılan bu ilke, istenmeyen verginin sonuçlarından kaçınmak için mükellefin eylemlerini kontrollü bir şekilde yapması anlamını taşır. Vergiden kaçınma, tamamen hukuki bir eylem olarak kabul edilmekte, nasıl ki kişi bir suç işlemeyerek ceza hukuku yaptırımlarından kurtuluyorsa vergilendirilen faaliyetlerle uğraşmayarak da vergiden kaçınabileceği esası benimsenmektedir. Bu bağlamda vergilendirilen faaliyetlerle uğraşmamak, hiçbir şekilde hukukun ihlali olarak kabul edilmemektedir. Söz konusu faaliyetlerle uğraşmamak, daha ziyade yüksek miktarda vergi sorumluluğu öngören kuralların kendilerine uygulanmasını istemeyenlerin işlerini düzenleyerek veya olguları kontrol altına alarak vergi tasarrufu sağlamalarını ifade etmektedir. Hatta Rice, bu yüzden uç bir görüş olsa da vergiden kaçınmanın *aşırı vatansever* (superpatriotic) bir davranış olarak nitelendirileceğini öne sürmektedir. Çünkü yazara göre vergiden kaçınmanın sağlanabilmesi için kanun koyucunun teşvik ettiği fiillerin belirlenmesi ve onlara uyum sağlanması gerekir<sup>110</sup>.

#### IV. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE VERGİDE KANUNİLİK İLKESİ UYGULAMASINDAN TÜRKİYE BAKIMINDAN ÇIKARTILACAK DERSLER

Bu kısımda Birleşik Devletler'de vergide kanunilik ilkesinin uygulamasından, vergi düzeninin daha sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için Türkiye açısından ne gibi dersler çıkartılabileceği üzerinde durulacaktır.

##### A. VERGİ SUÇ ve CEZALARINDA KATI BİR ŞEKİLDE KANUNİLİK İLKESİ UYGULANMALIDIR

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere Amerika Birleşik Devletleri'nde gerek vergide<sup>111</sup> gerekse vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesinin uygulaması bakımından bazı sapmalar görülmektedir.<sup>112</sup> Gerçekten de yukarıda ayrıntılı bir şekilde belirtildiği üzere bu ülkede vergi ve bu arada vergi suç ve cezaları bakımından Hazine Sekreterliğine yorum ve kural koyma, IRS'in ise yorum yapma yetkisi bulunmaktadır.

---

<sup>110</sup> a.g.e. s. 1-4, 1-5.

<sup>111</sup> Verginin mali faaliyetler bakımından önemi konusunda bkz. Zanobini, G. (1994). s. 49, 50.

<sup>112</sup> Her ne kadar vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesinin uygulanması bağlamında daha az sapma görülse de.

İdari nitelik taşıyan bu organların suç veya ceza alanında yorum ve kural koyma yetkisinin bulunması vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesinin kabul edilmediği anlamını taşır. Öte yandan suç ve ceza bir bütün oluşturduğundan, daha açık bir deyişle *suç ve ceza arasında bütünleyici parça* ilişkisi bulunduğu<sup>113</sup> Birleşik Devletler'de idari vergi suçlarında kanunilik ilkesinin uygulanmaması, idari vergi cezalarında da söz konusu ilkenin uygulanmadığı anlamını taşır.

Aslında, Birleşik Devletler'de vergi ile vergi suç ve cezalarında sert ve katı bir şekilde kanunilik ilkesinin uygulanmamasını, ülkenin Anayasası ile bağdaştırabilmek kolay değildir. Zira Birleşik Devletler Anayasası'nın yukarıda ayrıntılı olarak görülen hükümleri, vergide (ve örtülü olarak verginin kapsamına giren vergi suç ve cezalarında) kanunilik ilkesinin sert ve katı bir şekilde uygulanmasının mutlak bir zorunluluk olduğunu ortaya koymaktadır<sup>114</sup>.

Türkiye'de vergi suç ve cezalarında özellikle Vergi Usul Kanunu'nda (VUK)<sup>115</sup> düzenlenen idari vergi suç ve cezalarından *vergi ziyayı* ve

<sup>113</sup> Konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Dursun, H. (2015). s. 495 vd.

<sup>114</sup> Bir başka deyişle Birleşik Devletler'de, vergi ile vergi suç ve cezaları bakımından kanunilik ilkesinin uygulanması gerektiğinin anayasal seviyede tasarlandığını hiç duraksamaksızın söyleyebilmek olanaklıdır.

<sup>115</sup> Türkiye'de idari vergi suç ve cezalarının yalnızca VUK'da düzenlendiği gibi yanlış bir algı (bu algı son derece yanlıştır. Zira bir vergi suçunu vergi yükümlülerinin vergi normlarını icrai veya ihmali hareketle ihlal etmeleri, vergi cezasını ise vergi normlarının ihlal edilmesi durumunda vergi idaresinin idari işlemle cezalandırma amacıyla uyguladığı yaptırımlar oluşturmaktadır. Bu bağlamda bir vergi suç veya cezasının oluşabilmesi için vergi normunun isminin önemi bulunmamaktadır) bulunduğu gibi vergi suç ve cezaları konusunda yapılan incelemelerde de daha çok VUK'da düzenlenen vergi suç ve cezalarının incelenmesi yoluna gidilmektedir. Hâlbuki vergi suç ve cezaları, VUK'un yanında diğer bazı kanunlarda, örneğin gümrük vergisiyle ilgili olarak 27.10.1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda düzenlenmiştir. Gerçekten de 4458 sayılı Kanun'un 234. maddesiyle başlayan İkinci Bölümünde "*vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar*" (vergi ziyayı suç ve cezaları), 239. maddesiyle başlayan Üçüncü Bölümünde "*usulsüzlük cezaları*" düzenlenmiştir. Şunu hemen belirtmek gerekir ki 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda öngörülen suç ve cezalar, ceza hukuku suç ve cezasından daha fazla olarak idari suç ve ceza şeklinde öngörülmüştür. Hâlbuki Delmas-Marty ve Teitgen-Colly'nin isabetli olarak belirttikleri üzere çağcıl ülkelerdeki eğilim, gümrük suç ve cezalarının, idari suç ve cezalarla uğraşan cezai idare hukukuna tabi olmasından ziyade ceza hukukunun kapsamına giren suç ve ceza şeklinde düzenlenmesidir. Bkz. Delmas-Marty ve Teitgen-Colly, s. 19. Türk pozitif hukukunda idari gümrük suç ve cezalarında kanunilik ilkesine uygun hareket edilmemiştir. Örneğin 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 241. maddesinin 1. fıkrasında, bu Kanun'da ayrı bir ceza tayin edilmiş hâller saklı kalmak üzere 4458 sayılı Kanun'a ve Kanun'da tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket edenlere söz konusu düzenlemelerde açıkça öngörülmüş olması kaydıyla para cezası niteliğinde usulsüzlük cezasının uygulanacağı belirtilmiş; maddenin devamında ise usulsüzlük cezasının katlarıyla uygulanacağı durumlara yer verilmiştir. Görüldüğü üzere 4458 sayılı Kanun'un 241. maddesinde idari gümrük suçları bakımından kanun yerine *idarenin düzenleyici işlemlerine*

*usulsüzlük* suç ve cezaları bakımından kanunilik ilkesi tam olarak uygulanmamaktadır<sup>116</sup>. Bu konu üzerinde başka bir çalışmada ayrıntılı olarak durulması ve vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesine uyulmamasının hukuka aykırılığı hakkında ayrıntılı saptamalara yer verilmesi<sup>117</sup> yüzünden konuya yalnızca temas etmekle yetinilecektir<sup>118</sup>.

## B. VERGİDE KANUNİLİK İLKESİNE DE SIKI BİR ŞEKİLDE UYUM SAĞLANMASI GEREKİR

Yukarıda ayrıntılı bir şekilde görüldüğü üzere anayasal bir gereklilik oluşturmasına karşın Birleşik Devletler’de vergide kanunilik ilkesine

yollama yapıldığı için kanunilik ilkesinin *kanunun tekelciliği* alt ilkesine aykırı davranılmıştır. Yukarıda bahsedildiği üzere suçlarda kanunilik ilkesinin benimsenmediği bir durumda cezada da kanunilik ilkesinin benimsendiğinden bahsedilemeyeceğine göre idari gümrük suç ve cezalarında kanunilik ilkesinin benimsenmediği açıktır.

<sup>116</sup> Ayrıca Anayasa Mahkemesinin yaptırım türlerinin birbirinden nasıl ayrılacağı konusunda yapmış olduğu saptamanın isabetinin tartışmaya açık olduğunu belirtmek gerekir. Gerçekten de Anayasa Mahkemesinin 19.3.1987 tarihli ve E.1986/5, K.1987/7 sayılı kararında; hakları kısıtlayan yaptırımlar grubuna giren ve Türk mevzuatında tatil, men, memnuniyet, mahrumiyet, kapatma gibi terimlerle ifade edilen bu tür yaptırımların teknik anlamda *ceza* niteliğini taşımayıp çoğu kez bir *tedbir* niteliğinde olduğu belirtilmekte; sonuçları itibarıyla birbirlerine çok benzeyen *ceza*, *güvenlik tedbiri*, *idari ceza*, *disiplin cezası* veya *kolluk müeyyidelerini* birbirinden ayıran en önemli ölçütün yasa koyucunun iradesi olduğu belirtilmektedir. Bkz. 12.11.1987 tarihli ve 19632 sayılı R.G. Mahkemenin bu görüşünün iki açıdan hatalı olduğunu düşünmekteyiz. Bunlardan ilkinin; tatil, men, kapatma gibi yaptırımların çoğu kez *tedbir* niteliğinde olduğu esasının kabul edilmesi oluşturur. Anayasa Mahkemesi bu görüşüyle yaptırımın doğasına bakılarak onun *tedbir* veya *diğer bir yaptırım* olarak ayrıştırılabileceğini ima etmektedir. Hâlbuki çağcıl anlayış bakımından özgürlüğü bağlayıcı ceza ölçütü dışında doğasına bakılarak yaptırım türlerinin birbirinden ayrılması olanaklı değildir. Hatta bu ölçüt, Türk pozitif hukuku bakımından işe de yaramamaktadır. Zira idari ceza, örneğin askerî idari ceza yoluyla kişi özgürlüğünün kısıtlanması olanaklıdır. İkincisini ise yasa koyucunun iradesinin yaptırım türlerini birbirinden ayırabileceği anlayışının kabul edilmesinin oluşturur. Bu görüşüyle, Anayasa Mahkemesi, yasa koyucunun yaptırım türleri arasında niteliksel veya niceliksel bir ayırım yapabileceği görüşünü örtük olarak benimsemektedir. Hâlbuki örneğin *idari ceza* ile diğer yaptırım türleri arasında niteliksel veya niceliksel ayırım yapmaya yarayacak sağlam ve tam olarak doğru bir ölçüt bulunmamaktadır. İdari ceza ile diğer yaptırım türleri yalnızca organik ve şekli ölçüt çerçevesinde birbirinden ayrılabilir. Konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Dursun, H. (2015). s. 382-455.

<sup>117</sup> a.g.e. (2015). s. 260-285.

<sup>118</sup> Aslında vergi suç ve cezalarında katı ve sert bir şekilde kanunilik ilkesinin benimsenmemesi, Anayasa’nın 73. maddesinin dördüncü (son) fıkrasına açıkça aykırıdır. Bu fıkra; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin Cumhurbaşkanı’na verilebileceği ifade edilmiştir. Anayasa’nın bu hükmünde vergi cezaları bakımından Cumhurbaşkanı’na değişiklik yapma yetkisi verilmemiş olduğuna göre Cumhurbaşkanı’nın söz konusu cezalar bakımından herhangi bir değişiklik yapma yetkisi bulunmamaktadır. Bu bağlamda söz konusu hükmün kanımızca vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesinin mutlak bir şekilde uygulanmasını aykırı herhangi bir yönü bulunmamaktadır. Gerçi kimi durumlarda vergi cezasının miktarı, vergi alacağına bağımlı kılındığından vergi oranları, indirim ve istisnaları ile muafiyetlerine ilişkin hususlarda yapılacak bir değişiklik vergi cezası miktarını da etkileyebilir. Kanımızca böyle bir durumu da vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesine getirilen ayrık bir hâl olarak kabul etmek oldukça güçtür. Zira bu şekilde vergi cezasının etkilenmesi dolaylı bir nitelik taşımaktadır.

tam olarak uyulamamaktadır. Üstelik Federal Temyiz Mahkemesi vergi normlarının geriye yürümesini de hukuka uygun bularak gerek hukukun genel ilkeleri gerekse kanunilik ilkesi bakımından önemli gedikler açmaktadır. Bu gediklere aşağıda ayrıntılı bir şekilde temas edilmeden önce mali nitelikli normların geriye yürümesi bakımından Türk Anayasa Mahkemesinin tutumu üzerinde kısaca durmak faydalı olacaktır.

Anayasa Mahkemesi, bazı kararlarında mali nitelikteki kanunların geçmişe uygulanmazlığı esasını benimsemiş, buna karşın, kimi kararlarında söz konusu esası benimsememiştir. Mahkemenin her iki tür kararından çeşitli örnekler vermek faydalı olacaktır.

Anayasa Mahkemesinin 24.6.2004 tarihli ve E.2004/18, K.2004/89 sayılı kararında; mali açıdan yük getiren kanun bakımından geçmişe uygulanmazlık esasının geçerli olduğu açık bir şekilde benimsenmiştir. Mahkemenin bu sonuca ulaşmasına yol açan olayda; 2926 sayılı Kanun kapsamında tarım sigortalısı olan murisin sigorta primi ödeme süresi bu Kanun'un 23. maddesiyle üç tam yıl olarak belirlenmiş iken 4.10.2000 tarihli ve 24190 sayılı mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 619 sayılı KHK'nın 46. maddesiyle bahsedilen süre "*beş tam yıl*", 1479 sayılı Kanun'un 41. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde yer alan "*üç tam yıl*" ibaresi de 619 sayılı KHK'nın 19. maddesiyle "*beş tam yıl*" olarak değiştirilmiş ancak söz konusu KHK, Anayasa Mahkemesinin 26.10.2000 tarihli ve E.2000/61, K.2000/34 sayılı kararıyla, KHK'nın dayandığı yetki kanununun iptal edildiği gerekçesiyle iptal edilmiş ve iptal kararının Resmî Gazete'de yayımlandığı tarihten itibaren dokuz ay sonra yürürlüğe gireceği karar altına alınmış ancak bu süre içinde yeni bir düzenleme yapılmadığı için iptal kararının yürürlüğe girdiği 8.8.2001 tarihinde *beş tam yıl* kuralı geçerliliğini yitirmiştir.

Yeni bir düzenleme yapılmaması nedeniyle doğan yasal boşluk döneminde yargı organlarının tutumu 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 1. maddesinin 2. fıkrasında yer alan; kanunda uygulanabilir bir hüküm yoksa yargıç örf ve âdet hukukuna, bu da yoksa kendisi kanun koyucu nasıl bir kural koyacak idiye ona göre karar vereceği şeklindeki hükmü doğrultusunda sosyal güvenlik ve adalet ilkelerine uygun olacağı gerekçesiyle sigortalı hak sahipleri lehine yorumlarla sigorta primi ödeme süresinin yasal değişikliklerden önceki gibi *üç tam yıl* olarak kabulü gerektiği yönünde oluşmuştur. Daha sonra 4946 sayılı

Kanun çıkartılarak 1479 sayılı Kanunu'nun 41. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde belirtilen sigortalılık süresi “beş tam yıl” olarak belirlenmiş ve bu hükmün 8.8.2001 tarihinden itibaren geçerli olacağı ifade edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi, söz konusu kararıyla 4956 sayılı Kanun'un bu hükmünü iptal etmiştir. Mahkeme gerekçesinde; hukuk güvenliğinin gereği olarak kanunların genellikle yayımlanmalarından sonraki olay ve durumlara uygulanacağı, ayrık durumlarında kamu yararı ve düzeninin gerektirdiği durumlarda geriye doğru yürütülebildiği, hukuksal boşluk veya düzenlemelerin yetersiz olduğu durumlarda sosyal güvenlik hukukunun çalışanların hak ve güvencelerini ilerletme yönünde geliştiği ve bunu sağlamanın devletin amaç ve görevleri arasında yer aldığı göz önünde bulundurarak sorunlara çözüm getirilmesinin sosyal hukuk devletinin gereği olduğu belirtilmiştir.

Mahkeme ayrıca kanun koyucunun Anayasa Mahkemesi kararı ile verilen süre içinde gerekli düzenlemeleri yapmayarak hukuksal boşluğa neden olduğu, bu boşluğun ise yargısal içtihatlarla önceki kurallar gözetilerek hak sahiplerinin lehine sonuç doğuracak biçimde doldurulduğu ve söz konusu sigorta primi ödeme süresinin üç tam yıl olarak belirlendiği, itiraz konusu düzenleme ile bu sürenin geçmişten geçerli olarak beş yıla çıkarılmasının ölüm tarihleri aynı olan sigortalıların hak sahiplerinden yargıya başvurarak davası sonuçlanmış olanlarla kendilerinden kaynaklanmayan nedenlerle davası, yasanın yürürlüğe girdiği tarihte sonuçlanmamış olanlar arasında adil olmayan bir farklılık doğmasına yol açtığı,<sup>119</sup> bu durumda yasal düzenlemelerin zamanında yapılmaması sonucu yargı kararıyla oluşan hukuksal durum gözetilmeksizin kişilerin hukuk güvenliğini zedeleyecek biçimde geçmişten geçerli düzenleme yapılmasının Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, 5. maddesinde belirtilen devletin amaç ve görevleri ile 60. maddesinde belirtilen sosyal güvenlik hakkına aykırı olduğu ifade edilmiştir.<sup>120</sup>

Buna karşılık Anayasa Mahkemesinin 4.6.2003 tarihli ve E.2001/392, K.2003/60 sayılı kararında farklı bir sonuca ulaşılmıştır. Bu davaya konu olan 23.11.2000 tarihli ve 4605 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi

---

<sup>119</sup> Anayasa Mahkemesinin bu saptaması eşitlik ilkesi ile kanunilik ilkesi arasındaki ilişkiyi somut bir şekilde ortaya koymaktadır.

<sup>120</sup> Karar için bkz. 23.11.2004 tarih ve 25649 sayılı R.G.

Kanunu, Finansman Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanununa Bir Geçici Madde Eklenmesi Hakkında Kanun'un 12. maddesinin (a) bendinde, bu Kanun'un 5. maddesinin 2000 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir; söz konusu yasa 30.11.2000 tarihli ve 24246 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Bu kanunla mükelleflere vergi doğuran olayın gerçekleşmesinden 11 ay sonra aleyhe yükümlülükler konulmuştur. Konuyu Anayasa Mahkemesine somut norm denetimi yoluyla taşıyan Adana 1. Vergi Mahkemesinin isabetli olarak belirttiği üzere kanunilik ilkesinin geçerli olduğu vergi ve ceza hukuku genel ilkelerine göre aleyhe hükümlerin geçmişe yönelik olarak uygulanması veya aleyhe hüküm içeren düzenlemeler yapılmasının olanaklı olmadığı, bu itibarla 30.11.2000 tarihinde yayımlanan yasa maddesiyle 2000 yılının tümünü kapsayacak şekilde geçmişe yönelik olarak mükelleflere daha ağır vergi yükü getirilmesi sonucunu doğuran 4605 sayılı Kanun'un 12. maddesinin (a) bendinin Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti ilkesine<sup>121</sup> aykırılık oluşturduğu belirtilmiştir.

Adana 1. Vergi Mahkemesinin bu haklı görüşü, Anayasa Mahkemesi tarafından dikkate alınmamış ve Mahkemenin söz konusu kararında şu sonuca ulaşılmıştır:

“Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Bu nedenle *kanunların geriye yürümezliği ilkesi* uyarınca yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden sonradan çıkan bir yasa, yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz.

Vergi hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin tespiti gerekmektedir.

30.11.2000 günlü, Resmî Gazete'de yayımlanan 4605 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 58. maddedeki hayat standardı esası, vergilendirme dönemi kapanmadan ve hukuki sonuçları doğurmadan yürürlüğe girdiğinden 2000 yılı vergilendirme dönemi için uygulanacaktır. Önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz

---

<sup>121</sup> Geniş anlamda *vergi* kavramının içine vergi cezası da girdiğinden Adana 1. Vergi Mahkemesinin ayrıca Anayasa'nın 38. maddesinde düzenlenen “*kanunilik*” ilkesine aykırılık savında bulunması da gerekirdi.



sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralının uygulanması geriye yürüme olarak nitelendirilemeyeceğinden vergiyi doğuran olay tamamlanmadan yürürlüğe giren kuralın uygulanması, mükelleflerin hukuksal güvenliklerini sarsmaz.

Gelirin gerçek tutarının vergilendirilmesi, Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında yer alan verginin adaletli ve dengeli dağılımını sağlayan mali güce göre vergilendirme ilkesinin bir gereğidir. Buna göre bir faaliyet sonucunda elde edilen gelirin vergilendirilmesinde bir yöntem olan hayat standardı esası, gelirin gerçek miktarının vergilendirilmesi amacına yönelik olduğundan verginin adaletli ve dengeli dağılımını sağlayan mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılığundan söz edilemez."<sup>122</sup>

Anayasa Mahkemesinin vergi kanunlarının geçmişe yürüyebileceğini örtük olarak ifade eden başka kararları da bulunmaktadır. Konu hakkında mahkemenin simge niteliğindeki kararını, 6.7.1995 tarihli ve E.1995/6, K.1995/29 sayılı karar oluşturmaktadır. Bu karara konu olan 4.5.1994 tarihli ve 3986 sayılı Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ile Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 1993 yılında elde edilen gelir ve kurumlar vergisine tabi kazançlara %10 ek vergi yükü getirilmiştir. 3986 sayılı Kanun'un bu hükmünün iptali için Gaziantep Vergi Mahkemesince somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesine başvurulmuş, Anayasa Mahkemesi ise yukarıda belirtilen kararıyla bu başvuruyu reddetmiştir. Anayasa Mahkemesi bu başvuruyu Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti ilkesinin *kanun hükümlerinin geçmişe yürütülemeyeceği* unsuru bakımından değerlendirirken şu görüşü öne sürmüştür:

"Dava dilekçesinde ekonomik denge vergisinin bir yıl önceki kazançlar üzerinden alınarak geçmişe dönük yükümlülük getirdiği, bu nedenle, kazanılmış hakların korunması ve hukuki güvenlik ilkelerine ve dolayısıyla Anayasa'nın 2. maddesindeki hukuk devleti ilkesine aykırı düştüğü ileri sürülmektedir.

Anayasa Mahkemesi, birçok kararında hukuk devletini, bütün işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu bilen, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu

---

<sup>122</sup> Bkz. 18.12.2003 tarihli ve 25320 sayılı R.G.

geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı tutum ve davranışlardan kaçınan insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, Anayasa ve hukuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ile Anayasa'nın bulunduğu bilincinden uzaklaşmayan devlet olarak tanımlanmış; devletin tüm işlem ve eylemlerin hukuk kurallarına uygun olması anlayışının kazanılmış haklara saygı duyulmasını da içerdiğini ancak kazanılmış bir haktan bahsedilebilmesi için bu hakkın yeni yasadan önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla eylemli biçimde elde edilmiş olmasının aranacağını belirtmiştir.

Vergide adalet de bu anlamda kazanılmış haklara dokunulmamasını gerektirir.

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

Ekonomik denge vergisi uygulamasında, yasanın geriye yürütülmesinin söz konusu olup olmadığının anlaşılması için 3986 sayılı Kanun'un 2. maddesinin açıklanması yerinde olacaktır.

3986 sayılı Kanun'un 2. maddesine göre ekonomik denge vergisi, 1993 yılı kazançlarına ilişkin olarak 1994 takvim yılında verilmesi gereken beyannamelerde yer alan matrahlar üzerinden alınacaktır. Maddede geçen ücret gelirleri 1993 yılında elde edilen ücretlerdir. Götürü usule tabi gelir vergisi yükümlüleri yönünden ise 1994 yılına ilişkin götürü matrahlar ekonomik denge vergisinin de matrahı sayılmıştır. Ancak ekonomik denge vergisi ekonomik koşulların gerektirdiği finansman ihtiyacını karşılamak için devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergidir. Bu anlamda gelir ve kurumlar vergisine ek olmayıp başlı başına bir vergidir. Bir yıl önceki kazançlara ilişkin matrahlar üzerinden alınması, geriye dönük vergi koyma anlamına gelmez.

Bu vergide vergiyi doğuran olay, beyanname verilmesi, 1994 yılına ilişkin götürü matrahın belirlenmesi, ücretlerde belirli miktara ulaştırılmasıdır.

Böyle olunca geriye yürümeden söz edilemez.”<sup>123</sup>

Anayasa Mahkemesi, bu kararlarında vergi kanunlarının geriye yürüme yasağına tabi olmadığı sonucunu örtük bir şekilde benimseyerek genel hukuk ilkeleri ile kanunilik ilkesine kolay kolay bağdaştırılamayan bir tutum içine girmiştir. Konu oldukça önemli olduğundan ilave açıklamaların yapılması faydalı olacaktır.

Vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesi bağlamında *gerçek geçmişe yürüme* (echte Rückwirkung) ile *gerçek olmayan geçmişe yürüme* (unechte Rückwirkung) arasında açık bir ayırım yapılır. Gerçek geçmişe yürüme; bir vergi kanununun, önceki kanun döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Buna karşılık gerçek olmayan geçmişe yürüme; bir kanunun önceki kanun yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamını taşır. Bu bağlamda kural olarak gerçek geçmişe yürüme hukuka aykırı ancak gerçek olmayan geriye yürüme hukuka uygun<sup>124</sup> olarak kabul edilir<sup>125</sup>.

---

<sup>123</sup> Bkz. 10.2.1996 tarihli ve 22550 sayılı R.G.

<sup>124</sup> Ancak şu husus hiçbir şekilde zihinden uzak tutulmamalıdır ki vergi normları bakımından gerçek olmayan geriye yürümenin hukuka uygunluğu *mutlak* bir nitelik göstermemektedir. Gerçekten de vergiyi doğuran olayın tamamlanmasından önce vergi yükünü artırarak aleyhe hükümler getiren bir yasal norm, gerçek olmayan geçmişe yürüme olarak nitelendirilerek, gerek geçmişe yürütüldüğü dönemin uzunluğu gerekse getirmiş olduğu ek vergi yükü açısından ölçüsüz değilse hukuki güvenlik açısından aykırı olamayacağından geçerli sayılabilecektir. Bu bağlamda Anayasa Mahkemesi her somut olay bakımından kamu yararı ile yükümlülerin hukuksal güvenliklerini karşılaştırarak gerçek olmayan geriye yürüme niteliği taşıyan bir kanunun hukuka uygun olup olmadığını irdelemesi gerekmektedir. Bkz. Karakoç, Y. (1996). s. 318. Bu irdelemeyi yaparken Anayasa Mahkemesi gerçek olmayan geriye yürümenin vergi yükümlüsü açısından öngörülebilir veya katlanılabilir olup olmadığına bakmalıdır. Zira bir kanunun geriye yürüyüp yürümediği önceden mutlak şekilde belirlenebilir bir nitelik taşımamaktadır. Bir kanunun geriye yürüyüp yürümediği “derece” niteliği taşımakta olup söz konusu derecenin öngörülemez veya katlanılamaz olduğu durumlarda o normu hukuka aykırı olarak görmek gerekir. Bu çerçevede aşağıda daha ayrıntılı olarak üzerinde durulacak olan, 2000 yılında 11 ay geçtikten sonra hayat standardı esasının getirilmesini öngören kanun gerçek olmayan geriye yürüme olarak kabul edilse (ki burada “gerçek geriye yürüme” bulunmaktadır) bile buna izin verilemez. Çünkü bu etkinin önceden kestirilmesine veya katlanılmasına olanak yoktur. Bu açıdan da Anayasa Mahkemesinin söz konusu kararının isabeti tartışmaya açıktır.

<sup>125</sup> Bkz. a.g.e. s. 314.

VUK'un 19. maddesinin 1. fıkrasına göre vergi alacağı, vergi kanunlarının vergi bağladıkları olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun tamamlanması ile doğar. Bu hüküm dolayısıyla Türk hukukunda vergi borcunun doğuş zamanı bakımından verginin tarh ve tahakkuku değil *vergiyi doğuran olay* ölçüt olarak kabul edilmiştir<sup>126</sup>. Bu ölçüt temelinde vergi kanunlarıyla ilgili son iki örnekte *gerçek geçmişe yürüme* olgusuyla karşılaşılmamasına rağmen Anayasa Mahkemesi bu olguyu kabul etmemiştir. Daha açık bir deyişle birinci örneği oluşturan Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 58. maddedeki hayat standardı esasıyla mükelleflere vergi doğuran olayın gerçekleşmesinden 11 ay sonra aleyhe yükümlülükler konulmuştur. Anayasa Mahkemesi bu Kanun'la ilgili kararında vergilendirme döneminin kapanmadığını ve hukuki sonuçlarının doğmadığını öne sürerek söz konusu esasın 2000 yılı vergilendirme dönemi için uygulanmasını hukuka uygun bulmaktadır. Hâlbuki 2000 yılının 11 aylık döneminde vergiyi doğuran olayların büyük kısmı gerçekleşmiş ve hukuki sonuçlarını doğurmuştur. Bu bağlamda önceki yasa yürürlükte iken başlamış ve sonuçlanmış hukuksal ilişkilere, yeni yasa kuralının uygulanmasını duraksamasız bir şekilde geriye yürüme olarak nitelendirmek olanaklıdır.

Vergi kanunlarıyla ilgili son örnekte de *gerçek geriye yürüme* olgusu bulunmaktadır. Gerçekten de 3986 sayılı Kanun ile öngörülen *ekonomik denge vergisi*, 1993 yılında elde edilen gelir ve kurumlar vergisine tabi olan kazançlar üzerine %10 ek vergi yükü getirmiştir. Yine bu Kanun'un ikinci bölümünde yer alan ve seçenekli bir servet ve muamele vergisi niteliğinde olan *net aktif vergisi* de 1993 yılındaki gayrisafi hasılatı, bir diğer deyişle *ciroyu* vergilendirerek Kanun'un vergi yükü getiren hükümlerini gerçek anlamda yürütmüştür.<sup>127</sup> Bu olgulara rağmen Anayasa Mahkemesinin söz konusu Kanun'un ilgili hükmü hakkında iptal kararı vermemesi isabetli bir tutum sayılamaz<sup>128</sup>.

---

<sup>126</sup> Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, s. 185-186.

<sup>127</sup> Bkz. Karakoç, Y. (1996). s. 314.

<sup>128</sup> Ayrıca Anayasa Mahkemesinin bu tutumu yüzünden kanımızca yurttaşların temel hak ve özgürlükleri korumasız bırakılarak ihlal edilmiş ve hukuki güvenliği büyük bir zarar görmüştür. Zira Çağan'ın isabetli olarak belirttiği üzere verginin kanuniliği ilkesinin Batı demokrasilerinin temel esaslarından birisini oluşturmasının nedenini, verginin kişi temel hak ve özgürlükleriyle yakından ilişkili olması ve onların önemli bir kısmını doğrudan doğruya sınırlandırmasıdır. Bkz. Çağan, N. (1982). s. 94.

Aslında vergi normunda *gerçek geriye yürüme* olgusunun bulunması, hukuk devleti ilkesinin<sup>129</sup> *hukuki güvenlik* alt ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Gerçekten de geçmişe uygulama yasağı ile hukuk devleti ilkesi arasında hukuk dogmatğine ilişkin olarak çifte bağlantı bulunmaktadır. Bunlardan ilkinin ceza hukukunda geçerli olan aleyhe ceza normunun geçmişe uygulanma yasağı oluşturur. İkincisini ise geçmişe etkili olan devlet eylemleri karşısında dayanağını yurttaşların güveninde bulan ve gerçek olan geriye yürümeyi yasaklayan genel bir güvence bulunur. Ceza hukukunda öngörülen aleyhe ceza normunun geriye yürümezliği ilkesi, ceza normunun kategorik bir özelliğini oluşturmasına karşın gerçek geriye yürümenin yasaklanması, hukuk devleti ilkesinden türetilir<sup>130</sup>.

Vergide kanunilik ilkesinin doğası gereği sert ve katı bir biçimde uygulanması gerekir. Zira vergi alanında kanunilik ilkesi sert ve belirgin bir nitelik kazanmakta ve kıyas yasağı da bu alanda daha açık bir anlam kazanmaktadır<sup>131</sup>.

Türk vergi hukuku uygulamasında vergide kanunilik ilkesi bakımından görülen bu sapmaları tarihsel savaşımalarla ve anayasal ilkeyle bağdaştırabilmek kolay değildir. Gerçekten de vergide kanunilik ilkesinin uygulanması gerektiği tarihsel olarak sloganlarla ifade edilmiştir. Nitekim “*temsilsiz vergi olmaz*” veya “*rızasız vergi olmaz*” şeklindeki ilkeler, yükümlü temsilcilerinden oluşan parlamentoların onayı veya izni bulunmaksızın vergi alınamayacağını, aksi hâlde söz konusu vergilere halkın rıza göstermemiş sayılacağını, kısacası kanunilik ilkesini ifade etmektedir<sup>132</sup>.

Öte yandan vergide kanunilik ilkesi öyle önem taşımıştır ki yukarıda belirtildiği üzere bazı çağcıl ülkelerin yaptığı gibi Türk anayasa koyucusu da bu ilkeyi anayasasına koyma gereği duymuştur. Gerçekten de Türk

<sup>129</sup> Aslında genel olarak vergilendirmenin temel hukuki çerçevesini, bir başka deyişle sınırını hukuk devleti ilkesi oluşturmaktadır. Bu çerçevenin temellerini; a) vergilendirmenin yalnızca kanunla konulabilmesi, b) verginin tarafsız bir şekilde uygulanması, c) vergi yoluyla elde edilen gelirin yalnızca kamusal amaçlarla kullanılabilmesi, hükümdarın özel ihtiyaçları için kullanılmaması oluşturur. Hukuk devleti ilkesi, bu prensiplerin bağımsız mahkemelerce uygulanacağı esasını da benimsemektedir. Bkz. Vanistendeal, F. (1996). s. 15.

<sup>130</sup> Fazla bilgi için bkz. Schlink, B. (2012). *Geçmişe İlişkin Suç ve Bugünkü Hukuk*, Çev. Reyda Ergün, Ankara: Dost Kitabevi, s. 47 vd.

<sup>131</sup> Öncel, M. Kumrulu, A. Çağan, N. (2006). s. 209.

<sup>132</sup> Öncel, M. Kumrulu, A. Akkaya, M. (2004). *Uygulamalı Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi, s. 6.

Anayasası'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı ifade edilerek vergide kanunilik ilkesinin uygulanacağı anayasal seviyede ortaya konulmuştur.

### C. VERGİDE EKONOMİK YAKLAŞIM VE İLGİLİ DİĞER KAVRAMLAR BAKIMINDAN YAPILAN DÜZENLEME DÜZELTİLMELİ VE EKONOMİK YORUM ZORUNLU KILINMALIDIR

Yapılan bu önerinin ayrıntılı bir gerekçesi ortaya konulmadan önce vergide ekonomik yaklaşım hakkında genel bir bilgi vermek uygun düşecektir. Birçok ülke; vergi yükünü hafifletmek için oluşturulan hukuki şekil ve işlemin dışsal niteliğini dikkate almayarak hukuki şeklin ve işlemin içeriğinin daha ağır vergiye tabi olaylarla eylemli bir benzerlik gösterdiği durumlarda hukuki şekil ve işlemin içeriğine bakılarak yeniden nitelendirilerek daha ağır vergiye tabi tutulması esasını benimsemişlerdir<sup>133</sup>. Daha sade ve yalın olarak ifade etmek gerekirse hukuki şekil ve işlemin biçimi ile özü arasında farklılık bulunması, vergisel açıdan sorun doğurmaktadır. Bu sorun karşısında mahkemeler, genellikle her bir hukuki şekil ve işleme bağlanan vergisel sonuçların şekil ve işlemin içerdiği eylemlere uygun olduğunu, bir başka deyişle hukukun kendi içinde şaşmaz bir denge bulunduğunu, bu yüzden her bir hukuki şeklin daima onların içerikleri ile uyum bulunduğunu düşünmektedir. Hâlbuki gerçek yaşamda birçok olayda mahkemelerin bu varsayımlarının doğru olmadığı, hukuk kuralının bu şekilde bir özgün niteliğinin bulunmadığı ortaya çıkmıştır<sup>134</sup>.

Mahkemelerin bu tutumları yüzünden bazı ülkelerde kanun koyucular, mahkemelerin vergi kanunlarını bu şekilde yorumlamalarını önleme çaresi olarak hukuki şekil ve işlemin kötüye kullanılmasını önleyen genel veya özel nitelikte kötüye kullanımı önleme hükümleri koymuşlardır. Genel nitelikte kötüye kullanımı önleme hakkındaki hükümler, mahkemelerin vergi kanunlarını genişletici veya ekonomik yorumlamasını istemekte, *yapay özellikli* (artificial flavor) hukuki yapı ve işlemleri vergi bakımından geçersiz saymaları gerektiğini aramaktadırlar. Neredeyse tüm gelişmiş vergi sistemlerinde bulunan özel nitelikte

---

<sup>133</sup> Buna karşın ülkeler, olaylar arasında benzerliğin bulunduğu gerekçesine dayanılarak kıyas yoluyla vergi konulmasına izin vermemeye özel bir itina göstermektedirler.

<sup>134</sup> Vanistendael, F. (1996). s. 46.

kötüye kullanımı önleme hakkındaki hükümler ise belirli bir alandaki boşluk ve açıkları kapamayı hedeflemektedir<sup>135</sup>.

Yukarıda ayrıntılı bir biçimde görüldüğü üzere Birleşik Devletler'de hukuki şekil ve işlemin kötüye kullanılmasını önleyebilmek için geliştirilen kavram *özün biçime önceliği* ilkesidir. Özün biçime önceliği ilkesi, Kıta Avrupası hukuk dizgesine sahip olan ülkelerde ve bu arada Türkiye'de daha çok *ekonomik yaklaşım* ilkesi olarak adlandırılmaktadır.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin Türk hukukunda anayasal ve yasal dayanakları bulunmaktadır. Söz konusu ilkenin anayasal dayanaklarını vergilendirmede eşitlik ilkesi ile mali güce göre vergilendirme ilkesi oluşturmaktadır<sup>136</sup>. Gerçi eşitlik ilkesi sadece vergilendirmeye özgü bir ilke değildir, bunun yanında bütün hukuk alanlarında uyulması gereken bir ilkedir. Yasallık ilkesinin bir yansıması olarak değerlendirilebilecek olan eşitlik ilkesi, aynı koşulları taşıyan herkese hukukun eşit bir şekilde uygulanması demektir. Daha somut bir deyişle eşitlik ilkesinin iki anlamı bulunmaktadır. Bunlardan ilki şekli, diğeri ise öze yönelik eşitliktir. Şekli eşitlik ilkesi; kişilerin statüsü dikkate alınmaksızın hukukun tam ve tarafsız bir şekilde uygulanması demektir.<sup>137</sup> Daha açık bir deyişle şekli eşitlik ilkesi, hukukun uygulanması sırasında hiç kimseye imtiyaz tanınmaması<sup>138</sup> veya ayrımcılık yapılmaması veya usule ilişkin hakların ondan esirgenmemesi anlamını taşır<sup>139</sup>.

Eşitlik ilkesinin öze yönelik anlamı ise aynı koşulları taşıyan kişilere hukukun eşit bir şekilde uygulanması demektir. Bir başka deyişle bu ilkenin anlamı, farklı koşulları bulunan kişilere hukukun farklı bir şekilde uygulanmasıdır. Bununla birlikte farklı koşulları bulunan kişilere hukuk farklı bir şekilde uygulanırken o farklı koşula sahip olan kişilere arasında Anayasa'nın 10. maddesinin birinci fıkrasında belirtildiği gibi dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmemesi gerekir<sup>140</sup>.

---

<sup>135</sup> a.g.e. s. 46.

<sup>136</sup> Krş. Akkaya, M. (2002). s. 35.

<sup>137</sup> Nitekim Anayasa'nın 10. maddesinin birinci fıkrasında; "*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.*" denilerek şekli anlamda eşitlik ilkesi açıkça belirtilmiştir.

<sup>138</sup> Anayasa'nın 10. maddesinin üçüncü fıkrasında; "*Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz.*" denilerek bu husus açık bir şekilde ifade edilmiştir.

<sup>139</sup> Vanistendael, F. (1996). s. 19.

<sup>140</sup> Krş. a.g.e. s. 19.

Vergi hukuku özelinde eşitlik ilkesi; aynı iktisadi olgu ve olayların ayırsız olarak aynı şekilde vergilendirilmesini; somut maddi olayın büründükleri ya da dışa yansıdıkları hukuki biçimden bağımsız olarak iktisadi içerikleriyle değerlendirilmesini gerektirir. Ancak somut maddi olayın iktisadi içeriğinin vergilendirmede esas alınmasının temel koşulunu, vergi normundaki soyut olay tanımında vergilendirilmesi öngörülen hususun bizzat biçimin değil formun temsil ettiği iktisadi olgu veya olay olması oluşturur<sup>141</sup>. Bu durum özellikle vergilendirme konusunun *şekle* (biçime) bağlandığı hâllerde yaşamsal bir önem taşımaktadır. Örneğin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin 1. fıkrasına göre Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler kurumlar vergisi yükümlüdürler. Bu çerçevede adi komandit bir şirketin iç işlerinde ortaklarını aynen sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket gibi komandite ve komanditer ortak olarak ikiye ayırdığını düşünelim. Bu olguyu dikkate alıp vergilendirmede gerçek durumun esas alınacağı gerekçesiyle adi komandit şirket kurumlar vergisi yükümlüsü yapılamaz. Çünkü kurumlar vergisi verme yükümlülüğünün bağlandığı soyut olay tanımında yer alan "*Türk Ticaret Kanunu hükümlerine kurulmuş olan sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket*" kavramı, yasada iktisadi içeriğiyle değil bir işlem biçimi olarak yer almaktadır<sup>142</sup>.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin bir başka anayasal dayanağını mali güce göre vergilendirme ilkesi oluşturmaktadır<sup>143</sup>. Mali güce göre vergilendirme ilkesi, Vanistendael'in isabetli olarak belirttiği gibi sosyal olarak adil bir vergi sisteminin temel direğini oluşturur.<sup>144</sup> Bu çerçevede 1990 yılında Birleşik Krallık'ta uygulamaya konulmaya çalışılan *kelle vergisinin* (head or poll taxes), mali güce göre vergilendirilme ilkesine aykırı düşüğünü belirtmek gerekir<sup>145</sup>.

Aslında ekonomik yaklaşım ilkesinin varlık nedenini, mali güce göre vergilendirme ilkesinin tam olarak yaşama geçirilmesi oluşturmaktadır.

---

<sup>141</sup> Akkaya, M. (2002). s. 79.

<sup>142</sup> Akkaya'nın verdiği örnekle karşılaştırınız, Bkz. a.g.e. s. 79.

<sup>143</sup> Gerçekten de Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında; herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu ifade edilerek bu ilke somut bir şekilde belirtilmiştir.

<sup>144</sup> Anayasa'nın 73. maddesinin ikinci fıkrasında; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu ifade edilerek bu hususa açıkça temas edilmiştir.

<sup>145</sup> Vanistendael, F. (1996). s. 19.



Gerçekten de Akkaya'nın belirttiği gibi ekonomik yaklaşımın vergi hukukundaki asıl işlevini, *mali güce göre vergilendirme* ilkesinin özel hukuk işlemleriyle işlemez hâle getirilmesini önlemek ve aynı iktisadi güce sahip olanları aynı biçimde vergilendirerek vergilendirmede eşitliği sağlamak oluşturur. Yazar, vergilendirmede gerçek iktisadi boyutun dikkate alınması ve ödeme gücüne sahip herkesin öngörülen yükümlülüğe katlanmasının iktisadi güce sahip olmasına rağmen çeşitli yollarla bu yükümlülüğünü yerine getirmekten kaçınmaya yönelik girişimlerin boşa çıkartılmasını zorunlu kıldığını, hem vergi normunun anlamlandırılması hem de somut maddi olayı oluşturan vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesi sürecinde iktisadi boyutun esas alınmasının ancak ekonomik yaklaşım yöntemiyle olanaklı olduğunu savunmaktadır<sup>146</sup>.

Vergi hukuku bakımından yaşamsal bir önem taşıyan ekonomik yaklaşım ilkesini uygularken dikkat edilmesi gereken bazı noktalar bulunmaktadır. Çünkü Akkaya'nın da belirttiği gibi çoğu kez vergi hukuku ile özdeşleştirilmiş biçimde kullanılan ve vergi hukukuna özgü olduğu vurgulanan *ekonomik yaklaşım*, takdire yer bırakmayan, anayasal ve yasal vergilendirme ilkeleriyle sınırlanmış bir yöntem olup vergilendirmede iktisadi boyutun dikkate alınması adına bütün kapıları açan bir maymuncuk ya da yasa koyucunun vergi uygulamacısına dilediği gibi doldurmak üzere verdiği açık bir çek değildir<sup>147</sup>.

Bu çerçevede ekonomik yaklaşım ilkesine dayanılarak vergi hukukunda hiçbir şekilde *kural dışı* (praeter legem) yorum yapılamaz ancak *kural içi* (intra legem) yorum yapılabilir. Bu çerçevede, *köpeğin* vergi konusu olduğu bir durumda *kedinin* verginin konusunu oluşturması olanaksızdır<sup>148</sup>. Köpeğin vergi konusu olduğu bir durumda kedinin vergi konusu yapılması vergi normlarının yorumunda aşılamayacak bir sınır olan kıyas yasağının somut maddi olay dolayısıyla örtülü olarak aşılması anlamını taşır. Yukarıda da belirtildiği gibi somut maddi olayın saptanması bağlamında aşılamayacak sınırlardan biri gerçekleşen somut maddi olayın değiştirilememesi veya yerine varsayımsal bir olayın ikame edilememesidir. Daha açık bir deyişle "*vergiyi doğuran olayı değiştirme yasağı*" olarak adlandırılabilir bu sınır, hangi nedenle

---

<sup>146</sup> Akkaya, M. (2004). s. 171.

<sup>147</sup> Akkaya, M. (2002). s. 113.

<sup>148</sup> Şanver, S. (Nisan 1976). "Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku", *İktisat ve Maliye*, C. XXIII, S.1, s. 23.

olursa olsun vergi normunun uygulanma sürecinde somut maddi olaya ilişkin fotoğrafta yer alan görüntünün tamamının veya bir kısmının yok sayılmasını ya da fotoğrafta yer almayan bazı görüntülerin fotoğrafa eklenmesine engeldir<sup>149</sup>.

Yapılan bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere vergi normlarının yorumlanmasında kendisine başvuru olan ekonomik yaklaşım ilkesi, vergide kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır. Bununla birlikte bazı ülkeler,<sup>150</sup> vergide kanunilik ilkesine *sıkı sıkıya* (strictly) bağlı olunması gerektiği gerekçesiyle ekonomik yaklaşım esasını kabul etmemekte; vergi normlarının yalnızca “lafzi, metin” (literal) olarak yorumlanacağı esasını benimsemektedirler. Ancak vergi kanunlarının salt lafzıyla yorumlanması durumunda vergi yükümlüleri, işlerini sık sık vergiden kaçınma yönünde düzenleyebilmektedirler. İşte lafzi yorumun tam karşısını, yasama organının amacını dikkate alan *amaçsal, gai* (teleolojik) yorum yöntemi oluşturmaktadır. Amaçsal yorum yöntemine göre kanun koyucu vergi kanununu çıkararak kanunun etkin olarak uygulanmasını öngörmüş ve yapay manevralarla kanunun uygulanmasından kaçınılamamasını istemiştir. Bundan da öte vergide eşitlik ilkesi, vergi kanununun eşit ekonomik koşullarda bulunan herkes için uygulanmasını gerektirir şekilde yorumlanmasını gerektirmektedir<sup>151</sup>.

Bu bağlamda vergi kanunlarının yorumlanmasında ülkeler, temel olarak dört soruyla karşılaşmaktadırlar. Bunlardan ilki; vergi kanunu katı ve sıkı olarak kısacası lafzi bir şekilde mi yorumlanmalı yoksa *amaçsal* yorum yöntemine mi başvurulmalı veya bunların ötesinde *kıyas* (analogical) yöntemine başvurulması caiz midir? İkincisi, bir işlemin hukuksal şeklinin işlemin özüne önceliği var mıdır? Üçüncü olarak hukukun diğer alanlarında görülmeyen şekilde vergi kanunları *ekonomik yorumlama* esasına mı tabidir?<sup>152</sup> Son olarak ise vergi avantajı sağlamak amacıyla oluşturulan hukuki şeklin tanınıp tanınmaması yasama organına mı yoksa mahkemeye mi veya başka bir organa mı bırakılmalıdır?

---

<sup>149</sup> Akkaya, M. (2002). s. 78.

<sup>150</sup> Örneğin Fransa ve Belçika. Bkz. Vanistendael, F. (1996). s. 35 vd.

<sup>151</sup> Krş. a.g.e. s. 35.

<sup>152</sup> a.g.e. s. 35.

Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi hakkında yapılan açıklamalardan söz konusu soruların yanıtlarının kolaylıkla verilebileceğini düşünmekteyiz. İlk sorudan başlamak gerekirse vergi kanununun salt lafzi olarak yorumlanması, isabetli bir tutum sayılamaz. Zira salt lafzi yöntemle vergi normunun yorumlanması, normun *özünü* ortaya çıkarabilmek bakımından yeterli değildir. Bu bağlamda vergi normlarının yorumunda çağcıl yöntem olan amaçsal yorum yöntemine başvurulması gerekir. Bu yöntemde yargıç, kanunun *gayesini* (ratio legis) araştırarak ona uygun düşecek bir tarzda kanunu anlamlandırmaktadır. Kanun, bu yolla anlamlandırılırken kuramsal ve mantıki düşüncelerden ziyade pratik değerlendirmelerle hareket edilmektedir. Daha açık bir deyişle kanunun bu gayesi toplumun mevcut sosyal gereksinimleri ve somut olayın özellikleri gözönünde tutularak nesnel bir şekilde araştırılmakta, diğer deyişle toplumun zamanla birlikte değişen gereksinimlerini en iyi bir şekilde çözümleyecek bir anlam verilmeye çalışılmaktadır. Yargıç, vergi kanununu yorumlarken diğer tefsir yöntemlerinin tümünden faydalanabilmekte ancak hiçbirine bağlı kalmamaktadır. Zira amaçsal yorum yönteminin özelliğini, tartıcı ve eleştirici bir yöntem olması oluşturur<sup>153</sup>. Ancak bu açıklamalardan vergi normlarının yorumlanmasında yalnızca amaçsal yorumun kullanılması gerektiği sonucu çıkartılmamalıdır. Vergi normunun *lafzı* (metni) hiçbir zaman gözardı edilmemeli, kanunun lafzıyla birlikte amaçsal yorum yönteminin kullanılması gerektiği unutulmamalıdır.

Vergi normunun yorumlanmasında kıyas<sup>154</sup> yöntemine gelince, yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere vergide kanunilik ilkesi, kıyas yoluyla vergi konulmasını sıkı bir şekilde yasaklar<sup>155</sup>. Bu çerçevede kıyas yöntemine başvurularak vergi normları genişletici bir şekilde yorumlanamaz.

İkinci soruya gelince, hemen belirtmek gerekir ki bir işlemin hukuksal şeklinin işlemin özüne önceliği bulunmamakta, tam aksine özün hukuki şekle önceliği bulunmakta ve bu esas neredeyse evrensel bir

---

<sup>153</sup> Krş. a.g.e. s. 116-118.

<sup>154</sup> Bir kanunun hükmünün veya bu hükümde yer alan prensibin benzeri bir olaya uygulanmasına kıyas denir. Bkz. Akipek, J.G. (1966). s. 126.

<sup>155</sup> Nitekim 26.09.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesinin 3. fıkrasında; kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamayacağı, suç ve ceza içeren hükümlerin, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamayacağı ifade edilerek kıyas ile suç ve cezada kanunilik ilkesinin bağdaşmayacağı açık bir şekilde gösterilmiştir.

nitelik taşımaktadır<sup>156</sup>. Zira özün biçime önceliği ilkesi kabul edilmediği müddetçe vergi kaçırma veya vergi kaçakçılığı ile etkin bir savaşım verebilmek oldukça güçtür. Çağcıl eğilim, ülkelerin vergi normlarının yorumlanmasında daha esnek bir tutum takınarak vergi kanununun ekonomik ve sosyal amacını dikkate almalarıdır. Aslında ülkelerin vergi normlarının yorumlanmasında amaçsal veya teleolojik yorum yöntemini benimseyerek özün biçime önceliği esasını kabul etmeleri son derece doğaldır. Çünkü vergi normlarının sıkı sıkıya lafzi yorum yöntemiyle yorumlanacağı esası benimsenirse hile veya iyi niyet kurallarına aykırı yollarla (vergi kanunlarının boşluklarından yararlanma, peçeleme gibi hukuki şeklin kötüye kullanımı vb.) kolaylıkla vergi kaçırabilirler. Bu tip vergi kaçırma olaylarıyla etkin bir şekilde savaşım verebilmek için özün biçime önceliği esasını kabul etmekten başka uygun bir yöntem gözükmemektedir<sup>157</sup>.

Aslında yukarıda yapılan açıklamalardan üçüncü sorunun yanıtı kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Gerçekten de vergi kanunları, *ekonomik yaklaşım* çerçevesinde yorumlanırken yapılan yorum hukukun diğer alanlarında yapılan amaçsal veya teleolojik yorumdan bir farklılık göstermemektedir<sup>158</sup>. Yine yukarıda belirtildiği üzere vergi normlarının ekonomik yaklaşım çerçevesinde yorumlanmasında bu yoruma her kapıyı açan bir maymuncuk gözüyle bakılmaması ve vergide kanunilik ilkesini ihlal edici bir nitelik tanınmaması gerekir.

Vergi avantajı sağlamak, diğer deyişle vergi kaçırmak amacıyla oluşturulan hukuki şeklin tanınup tanınmaması yasama organına mı yoksa mahkemeye mi veya başka bir organa mı bırakılmalıdır? sorusunu Türkiye açısından yanıtlamak oldukça kolaydır. Zira yazılı hukuk dizgesini benimseyen Kıta Avrupası hukuk sistemine mensup Türkiye, özün biçime önceliğini tanımak bakımından salt mahkemelere

<sup>156</sup> Yukarıda örnek olarak Fransa ve Belçika'da vergi kanunları bakımından sıkı sıkıya lafzi yorum esasının benimsendiği belirtilmişti. Ancak bu ülkelerde özellikle yargı organlarının içtihatlarıyla bu esastan önemli ölçüde sapılarak teleolojik yorum yöntemine de itibar edilmeye de başlamıştır. Bkz. Vanistendael, F. (1996). s. 35-37.

<sup>157</sup> Krş. Akkaya, M. (2002). s. 99-100, 170-174.

<sup>158</sup> Ancak vergi normları amaçsal veya teleolojik yöntemle yorumlanırken bir özellik dikkati çekmektedir. Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere teleolojik yorum yönetimi uygulanırken, yargıç, taraflar arasındaki çıkar uyumsuzluklarını dikkatli bir şekilde tartarak ve kanunun amacını göz önünde bulundurarak adil bir sonuca varmaktadır. Bununla birlikte vergi normları yorumlanırken vergi yükümlüsü ile vergi idaresinin çıkarları arasında "uzlaşma" (reconciliation) sağlanmaya çalışılmamakta, yalnızca vergi yükümlüsünün vergi borçlusu olup olmadığı ortaya çıkarılmaktadır. Bkz. Vanistendael, F. (1996). s. 35.

yetki tanımakla yetinemez<sup>159</sup>. Üstelik böyle bir durum, *içtihadî hukuk*, *teamüli hukuk* (common-law) dizgesine sahip olan ülkelerde dahi görülmemektedir. Gerçekten de teamüli hukuk dizgesine sahip olan ülkelerden Amerika Birleşik Devletleri, Kanada ve Avusturalya'da ayrıntılı ve *özenli* (elaborate) bir şekilde hazırlanmış vergi kanunları bulunmaktadır. Bu ülkelerde vergi konusunda karar verme yetkisi salt mahkemelere bırakılmamış, Kıta Avrupası hukuk dizgesine sahip olan ülkelerde olduğu gibi mahkemelerin yorum faaliyetinde bulunurken daima vergi kanununu dayanak olarak alması gerektiği esası benimsenmiştir<sup>160</sup>.

Vergi kaçırmak veya vergi avantajı sağlamak amacıyla yapılmış hukuksal şeklin geçersizliğine karar vermek bakımından tek yetkili organı, yasama organı olarak belirlemek de isabetsiz bir tutumdur. Bazıları, vergi hukukunda geçerli olan kanunilik ilkesi ve mahkemelerin görevinin yasama organının görevinden farklı olduğu gerekçelerine dayanarak vergi kaçırmak amacıyla yapılan hukuki şekli dikkate almama görevinin mahkemelere verilemeyeceği, yalnızca yasama organına verilebileceği görüşünü savunmaktadırlar. Bu görüş sahipleri, çağdaş bir ülkede *erkler ayrılığı* (separation of powers) ilkesinin geçerli olduğunu, bu yüzden yargı organının kanun yapma yetkisinin olmadığını, bu yüzden bir vergi kanununun *lafzı* (metni) belirli durumları vergilendirmiyor, böylelikle boşluk ve açıklar bırakıyorsa hatta söz konusu durumların vergilendirilmesi makul ve vergi politikalarının bir gereği olsa da mahkemenin resmi (formal) bir yasal dayanağın bulunmadığı durumlarda vergi koymaktan “kaçınması” (shy away) gerektiğini ileri sürmektedirler<sup>161</sup>.

Kanımızca bu görüş kabul edilemez. Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere vergi koymanın aynen suç ve ceza koymak gibi birçok ülkenin anayasal hükümleri tarafından açık veya örtülü bir

---

<sup>159</sup> Aslında vergi kaçırmak amacıyla hukuki şeklin kötüye kullanılmasıyla savaşım bakımından salt mahkemeleri görevli ve yetkili kılmak için doğasına da aykırıdır. Her şeyden önce mahkemelerin vergi kanunlarını yorumlamaları; genel olarak diğer kanunları yorumlamaları ve zaman içinde vergi kanunlarını yorumlarken özel kuramlar geliştirip geliştirmediğine bağlı olarak değişmektedir. Üstelik mahkemelerin vergi kanunlarını yorumlamak yoluyla vergi kaçırmayla savaşımalarında neler yapabileceğinin sınırlı olması veya isteksizlikleri yüzünden birçok ülkede kanun koyucular vergi normlarını kötüye kullanımını önlemeye yönelik kanuni hüküm koymuşlardır. a.g.e. s. 54.

<sup>160</sup> a.g.e. s. 34.

<sup>161</sup> a.g.e. s. 46.

şekilde sınırlandırmaya tabi tutulması ve kanuni dayanak olmadan vergi koymanın olanaklı olmadığı, kısacası vergide kanunilik ilkesinin benimsenmesi, mahkemelerin teleolojik yorum yöntemine başvurmasını engelleyemez. Zira yasama organının her şeyi yanılmaz bir şekilde bilerek, vergilendirilmesi gereken durumları tam olarak öngörmesi olanaklı değildir. Her şeyden önce yasama organının yanılmaz olduğu ve her şeyi bildiği varsayımı gerçekleri yansıtmamaktadır<sup>162</sup>. Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere teleolojik yorum yönteminde mahkeme kanun koyucunun amacını saptamakta ve bu amaç doğrultusunda taraflar arasındaki uyuşmazlıkları adil bir şekilde çözümlenmeye çalışmaktadır. Çağcıl bir yorum yöntemi olan teleolojik yorum yöntemi, suç ve cezada kanunilik ilkesinin katı ve sert bir biçimde uygulandığı ceza hukuku ile hukukun diğer dallarında uygulanan temel yorum yöntemi olmasına karşın vergi hukukunda bu yönteme başvurulmaması gerektiğini savunmak bize oldukça garip gelmektedir. Vergi hukuku bakımından da mahkeme, kanun koyucunun vergi normunu koymaktaki amacını dikkate alarak teleolojik yorum yöntemiyle kişinin vergi borcunun bulunup bulunmadığını saptaması ideal bir çözüm yolu olarak gözükmektedir.

Vergi normlarının yorumlanmasında teleolojik yöntemle başvurabilmek bakımından salt mahkemeler yetkili kılınmamalı, bunun yanında idare de yetkili kılınmalıdır. Yukarıda bahsedildiği üzere Fransa'da diğer yorum yöntemlerinin *vergide kanunilik* ilkesine aykırı düştüğü varsayımıyla sıkı bir şekilde *lafzi yorum yöntemi*<sup>163</sup> uygulanmaktadır. Fransız Yargıtayı, haklı olarak geleneksel şekilde vergi normlarının salt lafzi yorum yöntemiyle yorumlanacağı esası benimsenmesine karşın vergi idaresinin vergiden kaçırma amacıyla yapılan hukuki şekli gözardı ederek işlemin içeriğini dikkate alması bakımından yetkili olduğu görüşünü benimsemiştir<sup>164</sup>. Bu açıdan vergi kaçırma amacıyla yapılan hukuki şekli dikkate almayarak işlemin içeriğini esas almak bakımından yalnızca mahkemeler yetkili kılınmakla kalınmamalı, vergi idaresi de yetkili kılınmalıdır.

Vergi kaçırma veya vergi kaçakçılığı ile etkin bir savaşım verebilmek için her şeyden önce VUK'ta yer alan genel nitelikli ekonomik yorumla

---

<sup>162</sup> Krş. a.g.e. s. 46.

<sup>163</sup> Bu yöntemle yorum faaliyetinde bulunulurken yalnızca kanunun metni dikkate alınır.

<sup>164</sup> Bkz. a.g.e. s. 36 ve dn. 91.

ilgili 3. maddenin sistematik ve metin hataları düzeltilmeli, yorumla ilgili genel kurallara yer verilmeli ve vergi normlarını yorumlarken mahkeme ve vergi idaresince zorunlu olarak teleolojik yorumun bir türü olan ekonomik yorum yöntemine başvurulacağı esasları benimsenmelidir<sup>165</sup>. Değişik vergi türleri bakımından özel nitelikli

<sup>165</sup> Bu esaslar benimsense bile kanımızca vergi kaçırma veya vergi kaçakçılığına karşı başarının kendiliğinden geleceği düşünülmemelidir. Vergi kaçırma veya vergi kaçakçılığına karşı etkin bir savaşım verebilmek için genel nitelikli ekonomik yorum kurallarına yer veren ülkelerin başarı durumları karışıktır. En iyi ve en uyumlu sonuçlar, Almanya ve Hollanda'da olduğu gibi vergi kanunlarında genel nitelikli ekonomik yorumla ilgili hükümlere yer veren ve vergi idarelerinin ekonomik yorumu oldukça ayrıksı durumlarda kullandığı ülkelerde görülmektedir. Bu ülkelerde mahkemeler, oldukça dar veya lafzi yorum yöntemine itibar etmeyip vergi kanunlarının yorumunda makul teknikler geliştirdikleri için vergi idarelerinin genel nitelikli vergi kanunlarının kötüye kullanımını önlemeye yönelik hükümleri uygulamalarına pek fazla gerek kalmamaktadır. Böyle bir başarı, vergi kanunlarında genel nitelikli ekonomik yorumla ilgili bir kuralın bulunmadığı ancak yukarıda ayrıntılarıyla görülen özün biçime önceliği ilkesini kabul eden ve *iş ve ticari amaç testi* (business purpose test) kuramını geliştirerek vergi kaçırma veya vergi kaçakçılığı yapmak için seçilen hukuki şekli kabul etmeyen Amerika Birleşik Devletleri'nde de görülmektedir. İkinci seviyede başarı ise Fransa ve İspanya'da görülmektedir. Bu ülkelerde son yıllarda vergi kanunlarının kötüye kullanımını önlemeye yönelik genel nitelikli hükümler konulmuş ve vergi idareleri de söz konusu hükümleri, kanunda gösterilen dar ve katı koşullar altında oldukça ayrıksı durumlarda uygulamışlardır. Bununla birlikte İspanya'da vergi kanunlarının dar bir şekilde yorumlanmasını öngören kanun hükmü ile genel nitelikli vergi kanununun kötüye kullanımını önlemeye yönelik hüküm arasında çelişki bulunmuştur. Ancak söz konusu çelişki, yasama organının böyle bir durumda işlemin hukuki doğasının dikkate alınacağı şeklindeki müdahalesi ile giderilmiştir. En kötü senaryo ise tarihsel olarak Avusturya'da görülmüştü. Bu ülkede, daha önceleri, vergi kanununun genel nitelikli kötüye kullanımı önlemeye yönelik hükmünün etkin bir şekilde vergi idaresinin uygulayacağına güvenilmesine karşın mahkemelerin vergi kanunlarını sıkı ve lafzi bir şekilde yorumlamaları olgusu görülmüştü. Bu deneyimler, köklü bir şekilde mahkeme içtihatlarına dayanma geleneğine sahip olmayan (Türkiye'nin de dâhil olduğu Kıta Avrupası hukuk sisteminin benimsenmiş olan devletler) ülkelerin, vergi kanunu normlarının kötüye kullanımını önlemeye yönelik genel bir hüküm ile birlikte yargıçlarını, *hukuki gerekçelendirme* (legal reasoning) ve genel olarak hukukun üstünlüğü, özel olarak ise vergi normlarını nasıl uygulayacağı konusunda yoğun bir eğitime tabi tutmasının şart olduğunu göstermektedir. Buna karşın köklü bir şekilde mahkeme içtihatlarına dayanma geleneğine (teamüli hukuk sisteminin benimsenmiş devletler) sahip bulunan ülkeler bakımından çözümün daha kolay olduğu anlaşılmıştır zira bu ülkelerde mahkemeler, vergi normlarını esnek bir şekilde yorumladıkları için genel nitelikli vergi normlarının kötüye kullanılmasını önleyici nitelikte bir hükme yer verilmesi gerekli bulunmamaktadır. Ancak teamüli hukuk sisteminin benimsenmiş olan bütün ülkelerde mahkemeler, vergi normlarını esnek bir şekilde yorumlamamakta, kimi ülkelerin mahkemeleri, vergi normlarını katı ve sıkı bir şekilde yorumlamaktadırlar. Teamüli hukuku sistemine sahip olsa bile mahkemelerin böyle bir tutum gösterdiği ülkelerde yine de genel nitelikli vergi normlarının kötüye kullanılmasını önleyici nitelikte bir hükme yer verilmemeli, daha ziyade yargıçların eğitimine ağırlık verilmelidir. Son olarak *saldırgan vergi planlamasının* (aggressive tax planning) çoğalmasından dolayı oluşan vergiden kaçınmanın kısmen vergi kanunlarının karmaşıklığı ile vergi işlemlerinin külfetinin artmasından kaynaklandığı unutulmamalıdır. Bu sakıncalı durumu önleyebilmek için tek çare basit bir vergi kanununun yapılmasıdır. Böyle bir durumda basit bir vergi kanununun yapılması adeta *zorlayıcı* (imperative) bir neden oluşturmaktadır. Basit bir vergi kanunu, vergi yükümlüsüne çok az seçim hakkı bırakmakta, değişik seçenekler arasında *vergi arbitrajı* (düşük vergi ödemek için vergi oranlarının avantajından yararlanma) olanaklarını mutlak olarak en alt

ekonomik yorum kurallarına yer verilmesini isabetli bulmamaktayız. Zira vergi normlarının açık ve boşlukları asıl olarak uygulamada ortaya çıkmakta ve vergi kaçırmak veya vergi kaçakçılığı yapmak amacıyla kişiler sayısız ölçüde hukuki şekilleri kötüye kullanabilmekte, açık ve boşluklardan yararlanabilmektedir. Değişik vergi türleri bakımından özel nitelikli, hukuki şekilleri kötüye kullanmayı önleyici hükümlerin getirilmesi durumunda söz konusu özel nitelikli kurallar dışında hukuki şekillerin kötüye kullanılmayacağı ve vergi normlarında açık ve boşluk bulunmayacağı varsayımı ortaya çıkar ki bu varsayımın gerçeklere pek uygun düşmediği ortadadır.

#### D. VERGİDE UZLAŞMA KALDIRILMALIDIR

Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanan *suç pazarlığı* (plea bargaining) yukarıda ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Suç pazarlığı; vergi suçlarının soruşturulması ve kovuşturulması maliyetinde ekonomik bir yöntem olmasına karşın vergide kanunilik ilkesine aykırı düşmektedir. Zira vergi suçları için kanunda öngörülen cezaların alınıp alınmaması suç pazarlığı yöntemiyle vergi idaresinin takdir yetkisine bırakılmakta, kanunun alınmasını istediği ceza, vergi idaresinin takdiriyle alınmaktan vazgeçilmektedir. Hâlbuki vergide ve verginin kapsamına giren vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesinin gereğinin yerine getirildiğinden söz edilebilmesi için kanunda öngörülen miktarın mutlaka vergi idaresi tarafından alınması, vergi idaresine, kanunda öngörülen miktarı alıp almama bakımından takdir yetkisinin olmaması, tersine deyişle vergi idaresinin bağlı yetkisinin olması gerekir. Bağlı yetki çerçevesinde vergi idaresi kanunda öngörülen vergi miktarını alıp almama bakımından inisiyatif kullanamayacak, kanunda öngörülen miktarı almakla yükümlü olacaktır.

Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanan suç pazarlığı; yalnızca vergide kanunilik ilkesini ihlal etmekle kalmamakta, ceza hukukunun genel ilkelerine de aykırılıklar taşımaktadır. Her şeyden önce örneğin haksız rekabet suçlarında suç pazarlığı yoluna gidilmesi hâlinde,

---

seviyeye indirmektedir. Bu bağlamda çok fazla ayrıksı durumlara yer vermeyen ancak etkin bir şekilde uygulanabilen sade ve yalın kurallarla tasarlanmış bir vergi kanununun, değişik vergi yükümlülerinin göreceli konumlarını dikkate alarak farklı kurallar öngören bir vergi kanunundan daha iyi bir şekilde vergi adaletini gerçekleştireceği unutulmamalıdır. Zira değişik vergi yükümlülerinin göreceli konumlarının dikkate alınarak farklı kurallar öngörülmesi durumunda, profesyonel yardım almaya gücü yeten vergi yükümlüleri, alacakları tavsiye ile vergiden kolaylıkla kaçınabilmektedirler. Bkz. a.g.e. s. 54, 55.



haksız rekabet suçunu işlemiş failer, işlemiş oldukları bütün suçlardan kurtulabilme olanağına kavuşmakta veya hapis cezasına göre oldukça hafif olan medeni hukuk yaptırımı olan tazminat niteliğindeki belirli bir miktar para ödemeyi kabul etmek yoluyla ceza hukuku sistemini kolaylıkla dolanabilmektedirler. Öte yandan suç pazarlığı, davada haklı tarafın hakkını alması gerektiğini saptayan klasik mahkeme hükmü yerine *şahsi çıkar* (expediency) ilkesine göre karar vermeyi gerektirdiği için temel olarak irrasyonel bir uygulama niteliğini taşımaktadır. Yine suç pazarlığı girişimi, kişinin suçu kabul etmesini teşvik etmekte ve kişinin kendisine tanınan anayasal haklardan vazgeçmesine yol açmaktadır. Örneğin kişinin kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamayacağı temel bir hukuk ilkesini<sup>166</sup> oluşturmasına karşın suç pazarlığı girişiminde kişi, Anayasa'nın kendisine tanıdığı bu haktan sinsi bir şekilde vazgeçmeye zorlanmaktadır. Yine suç pazarlığı girişiminde suç pazarlığını yapan savcı, pazarlık gücü ve kozunu artırabilmek için haksız rekabet suçu failine daha fazla suç isnat etmekte, *savunma avukatı* (müdafii) ise müvekkilini savunmak yerine mahkeme ve savcıyla güzel geçinme yoluna gitmektedir. Böylelikle *etkinlik* (efficiency) uğruna şüpheli ve sanığın hakları kurban edilmektedir. Son olarak suç pazarlığının maddi içeriğine neredeyse hiç temas edilmemesi ile müzakerelerinin gizli olarak yürütülmesi yüzünden halkın ceza yargılaması üzerinde önemli ölçüde kuşku duyduğunu belirtmek gerekir<sup>167</sup>.

Türk vergi hukukunda uygulanan uzlaşma, Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanan *suç pazarlığı* yöntemine benzemektedir. Bu bağlamda suç pazarlığı nasıl ki kanunilik ilkesine aykırı düşüyorsa *uzlaşma* da aynı gerekçelerle kanunilik ilkesine aykırı düşer<sup>168</sup>. Yine suç

<sup>166</sup> Nitekim Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında; hiç kimsenin kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamayacağı belirtilerek bu ilkeye yer verilmiştir.

<sup>167</sup> Bkz. Walker, S. (1989). *Sense and Nonsense about Crime A Policy Guide*, Pacific Grove, California: 2nd Edition, Brooks/Cole Publishing Company, s. 153.

<sup>168</sup> Güneş'in ifadesiyle uzlaşma kurumu, öncelikle devletin vergi alacağını tahsil etmesi ödevi, diğer deyişle verginin alınması zorunluluğu boyutunun dikkate alınmaması yönünden verginin kanuniliği ilkesine ters düşmektedir. Daha açık bir deyişle uzlaşma durumunda devlet, verginin kanuniliği ilkesinin *vergi alacağını tahsil et* buyruğuna tümüyle uymamakta, bu yüzden Anayasa'nın sosyal devlet ilkesi yönündeki devletten beklentilerini, ödevlerini tam olarak karşılayamamaktadır. Kısacası bu kurum, verginin kanuniliği ilkesinin sosyal hukuk devleti ilkesi ile bağını kesmektedir. Bkz. Güneş, s. 182. Öte yandan devletin vergilendirme yetkisini kullandığı sırada tesis edeceği kural işlemler ve daha sonra yapılacak bireysel işlemler bakımından bireyi koruyucu işlev gören verginin kanuniliği ilkesi, aynı zamanda

pazarlığının taşıdığı bütün sakıncalar, suç pazarlığına benzeyen uzlaşma bakımından da geçerli bulunmaktadır. Bunun gibi suç pazarlığının ceza muhakemesinde karşılığını oluşturan uzlaştırma da suç pazarlığı ile aynı sakıncaları taşımaktadır<sup>169</sup>.

vergi kanunları çerçevesinde doğan alacak hakkının gerçekleştirilmesi olanağını da devlete sağlamaktadır. Vergi kanunları uyarınca doğan vergi alacağını kanuna uygun şekilde tahsil etme konusunda bağlı yetki ile donatılmış devlet, bireysel vergi işlemleri tesisinde verginin kanuniliği ilkesini ortadan kaldıramayacaktır. Kumrulu, A. G. (1989). "Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatların Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim", *Danıştay Dergisi*, S 72/73, s. 15.

<sup>169</sup> Suç pazarlığı yönteminde olduğu gibi haksız rekabet suçlarında da uzlaştırma yoluna gidilmesi hâlinde haksız rekabet suçluları, işlemiş oldukları bütün suçlardan kurtulabilme olanağına kavuşmakta veya hapis cezasına göre oldukça hafif olan medeni hukuk yaptırımını olan tazminat niteliğindeki belirli bir miktar para ödemeyi kabul etmek yollarıyla ceza hukuku sistemini kolaylıkla dolanabilmektedirler. Öte yandan suç pazarlığı gibi uzlaştırma, davada hakkı olanın, hakkının alması gerektiğini saptayan klasik mahkeme hükmü yerine *şahsi çıkar* (expediency) ilkesine göre karar vermeyi gerektirdiği için temel olarak irrasyonel bir uygulama niteliğini taşımaktadır. Yine uzlaştırma girişimi, aynen suç pazarlığında olduğu gibi kişinin suçu kabul etmesini teşvik etmekte ve kişiye tanınan anayasal haklardan vazgeçmesine yol açmaktadır. Gerçekten de Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında; hiç kimsenin kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamayacağı belirtilmiş olmasına karşın uzlaştırma girişiminde kişi, Anayasa'nın kendisine tanıdığı bu haktan sinsi bir şekilde vazgeçmeye zorlanmaktadır. Yine uzlaştırma girişiminde, uzlaştırma bürosu tarafından görevlendirilen uzlaştırmacı (CMK'nın 253. maddesinin dördüncü fıkrasına bkz.) pazarlık gücü ve kozunu artırabilmek için haksız rekabet suçu failine daha fazla suç isnat etmekte, *savunma avukatı* (müdafii) ise müvekkilini savunmak yerine mahkeme ve uzlaştırma bürosu personeli ile güzel geçinme yoluna gitmektedir. Böylelikle, "etkinlik" (efficiency) uğruna şüpheli ve sanığın hakları kurban edilmektedir. Son olarak, CMK'da uzlaştırmanın maddi içeriğine neredeyse hiç temas edilmemesi ile uzlaştırma müzakerelerinin gizli olarak yürütülmesi (CMK'nın 253. maddesinin 13. fıkrasına bkz.) yüzünden halkın ceza yargılaması üzerinde önemli ölçüde kuşku duyduğunu belirtmek gerekir. Konuyla doğrudan ilgisi olmasa da CMK'da uzlaştırma konusunda yapılan bir garip düzenlemeye dikkat çekilmesi uygun olacaktır. CMK'nın "uzlaştırma" başlıklı 253. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin 6. alt bendinde "dolandırıcılık" suçunun uzlaşma kapsamına sokulması bize oldukça garip gelmektedir. Biz TTK'den haksız rekabet suçlarının çıkartılmasını ve eğer haksız rekabet fiili, Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen suçların kapsamı içine giriyorsa o çerçevede cezalandırılmasını savunuyoruz. Bu bağlamda bazı haksız rekabet fiilleri, dolandırıcılık kapsamına girebilecektir. Örneğin, bayisi olmadığı hâlde başka markalı bir tüpün içine kendi LPG'sini koyan bir kimsenin fiili dolandırıcılık suçunu oluşturacaktır. Zira bu davranış, TCK'nın 157. maddesinde; hileli davranışlarla bir kimseyi aldatıp, onun veya başkasının zararına olarak, kendisine veya başkasına bir yarar sağlayan kişinin cezalandırılacağı hükmüne atlanılabilir. Böyle bir fiil, CMK'nın bahsedilen hükmü gereği "uzlaştırma" kapsamına girecektir ki bu tutumu cezanın özü ile bağdaştırılabilmek olanaksız olacaktır. Gerçekten de cezanın özünü, bir normu ihlal edene verilen bir acı, elem oluşturmakta, kısacası, cezanın ödetme işlevi bulunmakta, yine ceza, devlet tarafından şahsın bizzat şahsına veya cisminde verilen bir zararı veya kötülüğü oluşturmaktadır. Konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Hafızoğulları Z., *Ceza Normu Normatif Bir Yapı Olarak Ceza Hukuku Düzeni*, Seçkin Kitabevi, Ankara 1987, s. 215-219. Uzlaştırma durumunda cezanın bu özü kaybolmaktadır. Yine uzlaştırma durumunda cezanın amacı da kaybolmaktadır. Zira cezanın amacını; "öç alma" (ödetme), özel önleme ve bu bağlamda bireysel caydırma ve ıslah ile genel önleme ve toplumsal kınama oluşturur. Fazla bilgi için bkz. İçel, K. ve Diğerleri. (2002), *Yaptırım Teorisi*, İstanbul: İkinci Bası, Beta Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş. s. 28-36. Bu amaçların tümü, uzlaştırma durumunda ortadan kaybolur.

Bütün bu sakıncalarına karşın, vergide uzlaşma, Vergi Usul Kanununun ek 1. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenmiştir. Bu fıkra; mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hâlinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları üzerinde vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da yazılı yanılmadan kaynaklandığı veya yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin uyuşmazlık konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idarenin, mükellefler ile uzlaşabileceği ifade edilmiştir. Bu düzenlemeden anlaşılacağı üzere uzlaşmaya yalnızca kast unsuru bulunmayan hâllerde gidilebilecektir. Ancak Maliye ve Hazine Bakanlığı, kanunun açık nitelikteki bu hükmüne karşın kast unsuru taşıyan her türlü vergi tarhiyatı ve ceza uygulamalarında da uzlaşmaya gidilebileceği görüşünü benimsemektedir<sup>170</sup>.

Vergide kanunilik ilkesi ile vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesine aykırı düşen uzlaşmanın kaldırılması isabetli olacaktır. Gerçekten de vergi idaresi, uzlaşma yolunda yapmış olduğu bir sözleşme ile vergi aslının bir kısmından vazgeçmekte ve üstelik bu durumdan vergi cezası da dolaylı olarak etkilenmektedir. Yukarıda çeşitli defalar belirtildiği üzere vergide kanunilik ilkesi ile vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesi çerçevesinde, vergi ve cezası ancak kanunla ortadan kaldırılabilir. Kanun dışında vergi idaresinin takdiriyle vergi ve cezasından vazgeçilmesi, vergide kanunilik ilkesi ile vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesine açıkça aykırı düşer<sup>171</sup>. Vergide kanunilik ile vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkeleri yanında eşitlik, adalet, mali güce göre vergilendirme, vergide genellik ilkeleri ile dava açma hakkını ihlal eden uzlaşma kurumunun bütünüyle Türk vergi hukukundan çıkartılması isabetli olacaktır<sup>172</sup>.

---

<sup>170</sup> Bkz. Güneş, G. (2008). s. 183.

<sup>171</sup> Krş. Yılmaz, E. (2009). "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XII, S. 1-2, s. 347.

<sup>172</sup> Fazla bilgi için bkz. a.g.e. s. 345-348.

## SONUÇ

Günümüzde vergide kanunilik demokrasinin ayrılmaz bir özelliğini oluşturmaya başlamıştır. Gerçekten de ülkelerin demokrasiye geçişleri yaygınlaştıkça yasama organı, yurttaşın cüzdanı konusunda karar vermeye tek yetkili organı oluşturmuştur<sup>173</sup>. Üstelik vergide kanunilik ilkesini benimsemeyen ülkelerin, bırakınız hukuk devleti olmayı, demokratik bir ülke olarak bile kabul edilmemekte; o ülkenin *baskıcı, tiran* veya *zalim* bir ülke olduğu sonucuna varılmaktadır. Nitekim bu husus, James Otis tarafından "*Temsil olmadan vergi almak zalimlik*."<sup>174</sup> şeklinde veciz bir biçimde ifade edilmiştir.

Vergide kanunilik bu kadar büyük bir önem taşımasına rağmen üzülererek belirtmek gerekir ki vergi kanunlarının karmaşık, kafa karıştırıcı ve keyfi olduğu olduğunda neredeyse evrensel ölçüde şikâyet bulunmaktadır<sup>175</sup>. Kuşkusuz belirli bir dereceye kadar vergi normlarının karmaşık, kafa karıştırıcı ve keyfiliklerinden kaçınılamaz. Zira vergi sistemini düzenleyen çok sayıda norm bulunmakta ve bu normlar farklı alanları kapsamaktadır<sup>176</sup>. Daha açık bir deyişle vergi maddi hukukunun

<sup>173</sup> Vanistendeal, F. (1996). s. 16.

<sup>174</sup> Nak. Vanistendeal, F. (1996). s. 15.

<sup>175</sup> Ancak böyle bir mazerete sığınarak vergi normları, vergide kanunilik ilkesine aykırı bir şekilde düzenlenemez. Zira vergi alanında kanunilik ilkesi yaşamsal bir önem taşımakta ve bu algının tersine olarak düzenleme yapmak parlamentonun bir yükümlülüğünü oluşturmaktadır.

<sup>176</sup> Vergi alanında farklı alanlarda çok sayıda norm bulunması yüzünden bazıları, gerçek gelirin ancak vergi denetmenlerinin denetimi sonunda ortaya çıkacağı konusunda bir varsayımda bulunmaktadır. Ancak bu varsayımın geçerliliğinin soru işaretleriyle dolu bulunduğunu belirtmek gerekir. Gerçekten de 1993 yılında Money dergisi, karmaşık ve ayrıksı bir durum oluşturmayan *ortalama* (moderate) bir vergi olayı kurgulayarak 41 vergi uzmanından bu olayda ne kadar bir miktar vergi borcunun ödenmesi gerektiği sorusunu yöneltmiştir. Olayda doğru vergi borcu miktarı 35.643\$ olmasına karşın hiçbir uzman doğru yanıt bulamamış ve vermiş oldukları yanıtlar 31.864 \$'dan 74.450 \$'a değişmiştir. Yine Amerika Birleşik Devletleri İç Gelir İdaresi, kendi vergi memurlarına bir küme vergi sorusu yöneltmiştir. Memurlar, 1992 yılında soruların %86'sına doğru yanıt verirken, 1988 yılında yalnızca %55 oranında doğru yanıt vermişlerdir. Bu yanıtların ideal bir durumu yansıtmaması sürpriz olmamıştır. Gerçekten de *İç Gelir Kanunu* (Internal Revenue Code) ve *Federal Vergi Yönetmeliği*nde (Federal Tax Regulations) kullanılan sözcük sayısı 5.5 milyonu geçmiştir. Bu olgular, vergi denetiminden önce vergi kanunlarının doğru uygulanmasının olanaksız olduğunu, vergi borcunun *dürüst bildirim*i (honest reporting) fikrinin anlamsız olduğunu ve bir vergi yükümlüsünün denetlenme riskinden asla bağışık olmadığını göstermektedir. Ayrıca bu durum, vergi yükümlüsünün *belirsizlik* (uncertainty) sorunundan asla kurtulamayacağını da göstermektedir. Üstelik bu durum *risken kaçınan vergi yükümlülerinin* (risk-averse taxpayers) karşı karşıya kaldıkları belirsizlik sorununun kendi isteklerine bağlı olmadıklarını da göstermektedir. Belirsizlik, vergi matrahını saptayan vergi idaresinin olası gözlem hatalarından veya denetim uygulamalarında karşılaşılabilecek diğer bir risk yüzünden oluşabilmektedir. Bu bağlamda vergi yükümlüsünün karşı karşıya kaldığı

bazı temel ilke ve prensiplerinin bulunması nedeniyle bu hukuka egemen olmak oldukça kolay olmasına karşın gelir vergisi kanunu, emlak vergisi kanunu veya katma değer vergisi kanunu gibi somut alanlardaki vergi kanunlarının her birinin kendisine özgü bir konusu bulunmaktadır. Somut alanları düzenleyen bu kanunlarda bazı karmaşık tanımlar, sadeleştirmeler veya ayrıksı durumlar öngörülmesine rağmen kanunlar kaleme alınırken kendilerine başvurulabilecek çok az sayıda kılavuz ilkeler ve genel hukuk prensipleri bulunmaktadır<sup>177</sup>. Bu dezavantajlara rağmen kanunimizca kanun koyucu, vergi normlarını vergide kanunilik ilkesi çerçevesinde mutlak açıklık olmasa da *en üst düzeyde açıklık* (maximum certainty) sağlama ilkesi doğrultusunda kaleme almaktan kaçınmaz. Kanun koyucu, vergi normlarını en üst düzeyde açıklık ilkesine göre kaleme alırken aşağıdaki hususlara dikkat etmesi faydalı olacaktır.

Vergide kanunilik ilkesi, verginin yalnızca kanuna dayalı olmasından daha fazla bir şeyi ifade etmektedir. Bu bağlamda bir vergi kanununun iyi bir şekilde kaleme alınabilmesi için taşıması gereken niteliklerden ilki, *anlaşılabilir* (understandable) olmasıdır. Kanunun anlaşılır olmasından kast edilen husus, okunması ve takip edilmesinin kolay olmasıdır<sup>178</sup>. Kanunun taşıması gereken ikinci nitelik, *düzenlenmesinin* (organization) iyi yapılması olup kanunun hem iç hem de diğer vergi kanunuyla eşgüdümünün uyumlu yapılması gereğidir. Kanunun taşıması gereken üçüncü nitelik ise *etkin* (effective) olması olup kanunun uyulmasını istediği politikayı gerçekleştirmeye ehil olmasıdır. Kanunun taşıması gereken son nitelik ise *uyumluluk* (integration) olup vergi kanununun o ülkenin hukuk sistemiyle ve kanun yapma tekniğiyle uyum içinde bulunması gerekir. Kuşkusuz vergi kanununun taşıması gereken bu

---

belirsizliğin, *nihai* (sonul) nedeninin vergi kanununun karmaşıklığından kaynaklandığını söyleyebilmek olanaklıdır. Kimi durumlarda, vergi kanunlarının kapalı olması bizzat kanun koyucu tarafından istenebilse de kapalılığın *uyum maliyeti* (compliance costs) doğurduğunu belirtmek gerekir. Nitekim Birleşik Devletler'de kişisel gelir vergisi için beyan edilen matrahın %5 ila %7 arasındaki bir miktarın uyum maliyeti olduğu saptanmıştır. Bkz. Glen Ueng K.L. ve Yang C.C. (2001). "Plea Bargaining with the IRS: extensions and further results", *Journal of Public Economics*, Vol. 81, s. 94.

<sup>177</sup> Gordon, R. K. (1996). "Law of Tax Administration and Procedure", içinde Tax Law Design and Drafting, Editör; Victor Thuronyi, USA: IMF, s. 96.

<sup>178</sup> En genel terimlerle ifade etmek gerekirse vergi kanunu, vergi sistemi içinde işlevini en iyi şekilde yerine getirecek tarzda kaleme alınmalı ve bu bağlamda her bir vergi mükellefinin ne kadar borcunun olduğu ile vergi mükelleflerinin haklarını ve borçlarını göstermesi gerekir. Bkz. Thuronyi, V. (1996). "Drafting Tax Legislation", içinde Tax Law Design and Drafting, Editör; Victor Thuronyi, USA: IMF, s. 72.

nitelikler, birbiriyle ilişkilidir ve aralarında geçişler bulunmaktadır. Bu bağlamda vergi kanununun iyi düzenlenmesi, anlaşılabilirlik için önemli olduğu gibi bütün bu vasıfların her birinin kanunun etkinliğine katkı sağlayacağı açıktır<sup>179</sup>. Genel hatlarıyla belirtilen bu nitelikler hakkında aşağıda ayrıntılı olarak açıklama yapılmaktadır.

Anlaşılabilirlikten başlamak gerekirse bir vergi kanununun anlaşılır olması için taşınması gereken ilk nitelik, *kısa* (brevity) olmasıdır<sup>180</sup>. Bu bağlamda bir vergi kanunu ne kadar kısa olursa o kadar anlaşılması kolay olmakta ve kamu bakımından uyum külfeti daha az olmaktadır. Bu bağlamda vergi kanununun *zarif* (elegance), kısa ve açık olması aranan özelliklerdir. Kanun metninde kullanılan her sözcüğün kesin bir amacı olmalı ve gereksiz sözcükler kullanılmamalıdır. Daha zarif olan vergi kanunu hükümleri, anlaşılır olmasının yanında hukuk politikasını da daha iyi bir şekilde açıklamaktadır. Örneğin kanunun taslağını gözden geçirirken metni kaleme alan kişi muhtemelen kanunun değişik kısımlarında bulunan çok sayıda kuralı fark edip ilgisiz gibi görünen bu kısımları tek bir genel kural hâlinde birleştirebilmektedir. Bu olgu, kural geliştirme ile metnin kaleme alınmasını arasındaki yakın ilişkinin önemini somut bir kanıtını oluşturmaktadır. Bununla birlikte vergi kanununun kısa olmasının arzu edilmesi olgusundan kısa cümlelerin uzun cümlelerden daha iyi olduğu sonucu çıkartılmamalıdır. Gerçekten de kimi durumlarda kanun metninin içine bazı ayrıntıların girmesi ve söz konusu ayrıntıları açıklayabilmek için ek sözcüklerin kullanılması gerekmektedir. Bunda da öte bir fikri açıklayabilmek az sözcük kullanılması, kimi zaman, şifreli ve oldukça dikkatli bakılmasıyla anlaşılabilir bir olguya yol açtığından kaçınılması gereken bir durumu oluşturmaktadır. Burada önemli olan nokta, herhangi bir işlevi olmayan sözcüğün kullanılmaması gereğidir<sup>181</sup>.

---

<sup>179</sup> a.g.e. s. 72.

<sup>180</sup> Genel bir kural olarak belirtmek gerekir ki özel ve zorlayıcı bir neden olmadıkça yalnızca vergi kanunlarına özgü tanımlamalardan kaçınılması gerekir. Nitekim XIV. yüzyıl büyük İngiliz doğal filozofu William of Occam; nesnelerin gereksiz yere çoğaltılmaması yönünde ikazda bulunmuştur. Occam'ın bu ikazının anlamı, bir şeyin gereğinden daha fazla karmaşık hâle getirilmemesi dileğidir. Bu yüzden çok gerekli olmadıkça başka kanunlarda bir kavram tanımlanmışsa o kavramın tanımı hakkında diğer kanuna yollamada bulunmak gerekir. Çok ayrıksı durumlarda ise diğer kanunlarda kullanılan kavramların vergi hukukuna özgü bir şekilde değiştirilmesi gerekir. Bkz. Gordon, R. K. (1996). s. 99.

<sup>181</sup> Thuronyi, V. (1996). s. 72-74.

Anlaşılabilirliğin bir başka unsurunu, *saydamlık* (transparency) oluşturur. Bir vergi kanununun anlaşılabilir olabilmesi için *saydam* olması gerekir. Zira bir kanunun saydam olması, okuyucunun kuralın altında yatan *geri planı* (rationale) kolaylıkla anlamasına yol açmaktadır. Kanunun saydam olmasını sağlamanın bir yolu, kanuna *amaç* maddesiyle başlanmasıdır. Ancak amaç maddesinin somut ve işlevsel bir şekilde belirlenmesi gerekir. Oldukça soyut ve genel nitelikli olarak saptanan amaç maddesi, vergi kanununun yorumu bakımından uygulayıcılara pek faydalı olmamaktadır. Bununla birlikte vergi kanununda, kanun koyucunun *üstün amacını* (overriding principle) gösteren bir hüküm, tehlikeli sonuçlar doğurabilmektedir. Çünkü mahkemeler, kanunun hükümlerini gösterilen üstün amaç doğrultusunda yorumlayabilmekte ve yanlış sonuçlara ulaşabilmektedirler. Üstelik vergi kanununda gösterilen üstün amaç yüzünden hatalı sonuçtan kaçınabilmek de oldukça güç gözükmemektedir zira vergi kanunları oldukça teknik, kimi durumlarda ise *yapay* (artificial) bir nitelik taşımaktadır. Örneğin X kişinin masraftan indirim yapmasına izin verilmeyebilir zira X kişisinden gelir elde eden Y kişinin vergilendirilmesi idari açıdan uygun görülebilir. Böyle bir durumda sonuç, kanun koyucunun amacının aksine Y kişinin elde ettiği kazancın vergilendirilmemesi ve X kişinin masraftan indirim yapabilmesinin inkârı olabilir. Bu sonuç, *her vergi yükümlüsünün net ekonomik gelirinden vergilendirileceği* şeklindeki genel bir vergi hukuku ilkesiyle bağdaşmaz. Vergi kanunları yalnızca yapay hükümler içermekle kalmamakta, birbiriyle rekabet içinde bulunan politika amaçlarına da yer vermektedir. Nitekim bazı *vergi indirimlerine* (deductions) doğru bir şekilde net geliri yansıttığı, bazılarında kanun koyucunun belirli bir faaliyeti teşvik ettiği için izin verilmekte; bazılarında ise her ikisinin karması bir gerekçeyle izin verilmektedir. Vergi kanununda birbirini dışlayan ve birbiriyle uyumsuz politikaların bulunması yüzünden söz konusu kanunun amacını işlevsel olarak saptayabilmek oldukça zor olmaktadır. Bu sakınca yüzünden aslında vergi kanunun amacını belirtmek yerine vergi yükümlüsünün saptanması, vergiyi doğuran olayın ve vergi oranının belirlenmesi gibi temel unsurlara vergi kanununda yer verilmesi daha uygun olur. Böyle bir durum, vergi kanunun amacını göstermekten daha mütevazı olsa da en azından başlangıçta okuyucunun vergi kanununun temel yapısını anlamasına yol açar<sup>182</sup>.

---

<sup>182</sup> a.g.e. s. 74-75.

Bir vergi kanununda anlaşılabilirliği sağlayacak bir başka husus, *kanuni dil* (legalistic language) kullanılmasından kaçınılmasıdır. Gerçekten de vergi kanunlarında *yalın dil* (plain language) kullanılması, kanunun anlaşılmasını oldukça kolaylaştırmaktadır. Buna karşın vergi kanununda *ağdalı* (verbose) veya *belirsiz* (obscure) özellikler taşıyan kanuni dil kullanılması, kanunun anlaşılmasını oldukça zorlaştırdığı için olanaklar ölçüsünde kaçınmak gerekir. Kısacası vergi kanunu, ortalama zekâlı bir insanın anlayabileceği şekilde kaleme alınmalıdır. Yalnızca vergi kanunlarında değil vergiyle ilgili idari düzenlemelerde de yalın bir dilin kullanılmasına özen gösterilmesi gerekir. Zira çoğu insan, vergi kanunuyla temasını en alt seviyede tutmasına karşın vergi idaresinin çıkartmış olduğu vergiyle ilgili düzenlemelere (tebliğ, mukteza gibi) daha fazla güvendiğinden bu tip düzenlemeler yapılırken büyük bir özen gösterilmesi gerekir. Kısacası bu tip idari düzenlemelerin meslekten olmayan kimselerin bile anlayabileceği bir şekilde kaleme alınması gerekir<sup>183</sup>.

Bir vergi kanununun anlaşılabilir olabilmesi için taşınması gereken son nitelik, cümle yapısının iyi bir şekilde tasarlanmış olmasıdır. Bu bağlamda kanun metninin anlaşılmasını engellediği için uzun ve karmaşık cümleleri kullanmaktan kaçınmak gerekir. Gerçi kimi durumlarda uzun bir cümle genel düşüncüyü kısa bir cümleden daha veciz şekilde açıklasa da olanaklar ölçüsünde uzun cümlelerden kaçınılması yerinde olur<sup>184</sup>.

Yukarıda belirtildiği üzere bir vergi kanununun taşınması gereken bir başka niteliğini *düzenlenmesinin* (organization) iyi yapılması oluşturur. Kanunun düzenlenmesinin iyi olmasından kastedilen husus, onun hem iç düzenlenmesinin hem de diğer vergi kanunlarıyla *eşgüdüm* (coordination) sorununun bulunmamasıdır. Kanunun iç düzenlemesi yapılırken aynı konudaki hükümleri gruplandırarak bir araya getirmek gerekir. Bunda da öte müstakil bölüm dâhil, kanunun her bir alt bölümünün anlamayı kolaylaştıracak şekilde oluşturulması gerekir. Vergi kanununu anlamayı kolaylaştırabilmek için ise ilk önce genel bir kurala yer verilmeli, daha sonra ise ayrıksı durumlara ve belirli durumlar için özel kurallara yer verilmelidir<sup>185</sup>.

---

<sup>183</sup> a.g.e. s. 75-76 ve dn. 9.

<sup>184</sup> a.g.e. s. 77-78.

<sup>185</sup> a.g.e. s. 72, 79.



Bir vergi kanununun iyi bir şekilde düzenlenmesi için yapılması gereken temel iş, değişik vergi kanunlarının tek bir *metin* (kod) altında toplanmasıdır. Vergi konusunda bir kodun kullanılması durumunda mükerrer hükümlerin önüne geçilebilmektedir. Kodun kullanılmaması durumunda, değişik vergi kanunlarında tanımlar ve idari hükümlerde tekrara kaçılmakta, hatta daha da kötüsü vergi kanunlarının tarihsel kökenleri farklı olduğu için söz konusu tanımlar ve idari hükümler farklı bir şekilde düzenlenebilmektedir<sup>186</sup>. Ortak hükümlerin tek bir kod altında birleştirilmesi, kişinin genel kuralı bilmesini sağlayacağı için vergi hükümlerin mantıki dayanağını anlamayı sağlamaktadır. Bundan da öte değişik vergi kanunlarının tek bir kod çatısı altında birleştirilmesi, vergi yükümlülerinin kanuna uyumunu da kolaylaştırmaktadır. Zira vergi mükellefleri somut bir sorunla uğraşırken sorunun çözümüne yarayan bütün vergiyle ilgili kurallar önlerinde bulunmaktadır. Kodun bulunmadığı durumlarda kişiler ayrı ayrı vergi kanunlarının tümünü inceleyebilmek için zamanlarını israf etmektedirler. Değişik vergi kanunlarını tek çatı altında toplayan kodun bu işlevinden önemli faydalar elde edilmekte ve her hâlükârda bir kodun oluşturulmasının lehine ileri sürülebilecek temel fikri sağlamaktadır<sup>187</sup>.

Değişik vergi kanunlarının bir kodda tek çatı altında birleştirilmesi, Kıta Avrupası hukuk sistemi geleneği ile uyumlu bulunmaktadır. Ancak bu gelenekte yetmişmiş hukukçulardan bazıları, kodda yalnızca genel kuralların bulunması gerektiğini, daha özel ve *gündelik* (ephemeral) hükümlerin daha sık değiştiği olgusunu gözönüne alarak bunların özel vergi kanunlarında bulunması gerektiği görüşünü savunmaktadırlar. Kodda ne bulunursa bulunsun vergi alanında bir kodun oluşturulmasının ülkenin kıta Avrupası veya *teamüli hukuk* (common-law) sistemine sahip olmasıyla bir ilgisinin bulunmadığını belirtmek gerekir. Gerçekten de örneğin Kıta Avrupası hukuk sistemine sahip olan Fransa'da bir vergi kodu bulunmasına karşın bu hukuk sistemine sahip olan birçok ülkede bir vergi kodu bulunmamakta, buna karşılık teamüli

<sup>186</sup> Ancak vergi kanunları için tek bir kodun kullanılmasının mükerrer hükümlerin bütünüyle ortadan kaldırılacağına garantisini oluşturmadığını unutmamak gerekir. Örneğin Birleşik Devletler İç Gelir Kanunu'nda fazla haklılık payı olmayarak çokça *ilgili kişi* (related person) tanımları yapılmaktadır. Bu yüzden mükerrerlikleri önleyebilmek için vergi kanunların tek bir kod altında birleştirilmesi yeterli değildir, bunun yanında bir *mütalaa kodu* (think code) oluşturularak ayrıntı niteliğindeki hükümlerin daha az sayıda genel kurallarla *birleştirilmesi* (consolidating) gerekir. Bkz. a.g.e. s. 80 ve dn. 30.

<sup>187</sup> a.g.e. s. 80, 81.

hukuk sistemine sahip ülkelerden Amerika Birleşik Devletleri'nde bir vergi kodu bulunmaktadır<sup>188</sup>.

Yukarıda genel hatlarıyla değinildiği üzere bir vergi kanununun taşınması gereken bir başka nitelik *etkin* (effective) olmasıdır. Kanunun etkin olmasından kastedilen husus ise onun arzu edilen politikanın uygulanmasına elverişli olmasıdır. Bu bağlamda bir vergi kanununun düzgün bir şekilde kaleme alınıp alınmadığının temel testini, onun istenen politikayı yaşama geçirebilmek için etkin bir tarzda uygulanabilir olması oluşturur. Vergi kanununun etkin olması isteniyorsa onun kaleme alınması sırasında idari düzenlemeler ve mahkemeler tarafından nasıl yorumlanacağı ile vergi mükellefleri ve vergi idarelerinin kanunun uygulamasında davranış tarzlarının ne yönde olacağı dâhil vergi siyasa ve politikaları ile vergi kanununun uygulamada alacağı şekli düzgün bir şekilde yansıtması gerekir<sup>189</sup>.

Vergi kanununun etkin olmasının sağlanmasında dikkate alınması gereken temel unsur, kanunun yorumlanmasında ve uygulamasında *belirsizliklerin* (ambiguity) iyi bir şekilde denetlenmesi gereğidir. Bu bağlamda vergi dilinin içkin özelliği gereği bütün belirsizliklerin ortadan kaldırılması olanaksız olsa da gereksiz belirsizliklerin ortadan kaldırılması gerekir. Kanundaki gereksiz belirsizliklerin ortadan kaldırılmasında temel ölçüt, pratik bir bakış açısı olup yargıcın kanunun yorumu sırasında karşılaşılabileceği bütün belirsizliklerin önceden düşünülmesi ve ortadan kaldırılmasıdır. Ancak vergi idarelerine beklenmedik durumlar bakımından bir esneklik sağladığı için bazı durumlarda belirli bir dereceye kadar olan belirsizliklere izin verilmesi gerekir. Örneğin bir vergi kanunu kaleme alınırken vergi matrahından düşürülebilecek olan bütün istisnaların sayılması olanaklıdır. Bu durum *kesinlik* (certainty) sağlasa da esneklik sağlamak için elverişli değildir. Bu yüzden gelir elde edilirken bazı ayrıksı durumlar dışında yapılan masrafların vergi matrahından düşürülebileceğine dair genel bir hükmün kabul edilmesi daha uygun olacaktır. Gerçi böyle bir kural belirli bir dereceye kadar belirsizlik içerse de *her husus etraflıca düşünüldüğü takdirde* (on balance), net geliri vergilendirmeyi amaçlayan ve vergi matrahından düşürülebilecek olan bütün masraf kalemlerini gösteren bir kuraldan daha tercih edilir olduğunu belirtmek gerekir<sup>190</sup>.

---

<sup>188</sup> a.g.e. s. 81.

<sup>189</sup> a.g.e. s. 82.

<sup>190</sup> a.g.e. s. 84.

Yukarıda temas edildiği üzere bir vergi kanunu kaleme alınırken dikkat edilmesi gereken temel nokta, mahkemelerin o kanun hükümlerini nasıl yorumlayacağına dikkate alınmasıdır. Genel olarak ülkeler *teamüli hukuk* (common law) veya *Kıta Avrupası hukuk sistemini* (civil law tradition) benimsemesine göre bu konuda farklı tutum takılmaktadırlar. Bu bağlamda Kıta Avrupası hukuk sistemini benimsemiş olan ülkeler, çoğunlukla vergi kanunlarını geniş anlamdaki ilkelerle kaleme almakta; söz konusu ilkelerin somut olaylara uygulanmasını mahkemenin takdir yetkisine bırakmaktadırlar. Bu bağlamda klasik olarak Kıta Avrupası hukuk sistemini benimsemiş olan ülkelerin vergi kanunlarını kaleme alırken *bilinçli bir şekilde ayrıntılı kurallara yer vermekten kaçındığı* (a deliberate restraint in the proliferation of detailed rules) söylenebilir. Buna karşılık *teamüli hukuk sistemini benimsemiş* ülkeler çoğunlukla vergi kanunlarını kaleme alırken her olası olayı kapsamak üzere daha ayrıntılı hükümlere yer vermekte ve kanunun hükümlerini mahkemelerin daha dar bir şekilde yorumlamasını sağlamaya çalışmaktadırlar<sup>191</sup>.

Vergi kanununun etkinliğinden söz edilebilmesi için dikkate alınması gereken bir başka husus; kanun, düzenleyici işlemler ve diğer açıklayıcı düzenlemeler arasındaki ilişkilere büyük bir özen gösterilmesi gereğidir. Gerçekten de vergi kanunlarının anlaşılmasında sık sık güçlüklerle karşılaşıldığından bir vergi kanununa eşlik eden çeşitli açıklayıcı dokümanların bulunması ve söz konusu dokümanların kural koyucular, vergi memurları ve vergi mükelleflerince kanunun amacını ve tasarılan uygulamanın anlaşılmasına hizmet etmesi gerekir. Bu bağlamda etkinliğin, vergi kanununda nelerin açıklayıcı dokümanda bulunacağını göstermekle sağlanabileceğini unutmamak gerekir. Zira her ayrıntının vergi kanununa konulması uygun düşmemektedir. Böyle yapılırsa vergi kanunu aşırı derecede uzun olmakta ve anlaşılması oldukça güçleşmektedir. Bundan da öte vergi kanununun uygulanacağı esnadaki tüm durumların kestirilmesi olanaksız olduğundan kanunun çıkartıldığı sırada bütün ayrıntıların kapsanması da doğası gereği olanaklı değildir. Son olarak kanun koyucunun önünde kanunun

---

<sup>191</sup> a.g.e. s. 84, 85. Bu olgunun ilginç bir durum oluşturduğu ortadadır. Zira Kıta Avrupası hukuk sistemini benimsemiş olan ülkeler temel olarak kanuna dayanıp mahkeme içtihatlarına hukuk kaynağı olarak pek fazla önem vermezken *teamüli hukuk sistemini benimsemiş* olan ülkeler ana dayanak olarak mahkeme içtihatlarını kabul eder ve kanuni düzenlemeye sınırlı ölçüde yer verirler. Buna karşın yukarıda belirtildiği üzere ülkeler, vergi kanunlarının yorumu bakımından tam tersi bir tutum takılmaktadırlar.

uygulanmasını sağlayacak ayrıntılı kurallar bulunsa bile kanun koyucu kimi zaman söz konusu kuralların idari organ tarafından çıkarılmasını arzulayabilmektedir; zira idari bir düzenleme, kanundan daha kolay bir şekilde değiştirilebilmektedir<sup>192</sup>.

Ancak hangi hükümlerin kanuna, hangi hükümlerin ise idari düzenlemeye konulması gerektiği hakkında kesin ve sağlam bir ölçüt bulunmamaktadır. Gerçekten de hangi hükümlerin esaslı veya ana unsurlar olduğu için kanuna girmesi gerektiği hususu, ülkenin uygulamalarına ve yasama organının ne kadarlık bir yetkisini devretmeye hazır olduğuna, kısacası yasama politikasına bağlı bulunmaktadır. Bunun yanında zaman sorununun da dikkate alınması gerekir. Zira bir kanunun çıkarılması süreci zahmetli bir iş olduğundan kanunun çıkarılması için gerekli olan zamanda kanuna ne kadar bir ayrıntının konulabileceği sınırlıdır. Bunun gibi hiç kimse detaylara boğulmadan vergiyle ilgili hükümlerden ne kadarlık bir kısmının kanunda, ne kadarlık bir kısmının idari düzenleme metninde olması gerektiğini önceden kolayca belirleyerek vergi mükelleflerine bir kılavuzluk hizmeti veremez. Bu yüzden gereksinim duyuldukça az az artırarak idari düzenlemenin hacminin çoğaltılması uygun düşer. Vergisel konuların çözümünü idari düzenlemelere bırakmak siyasi bir taktik icabı da olabilir. Zira belirli noktalarda siyasi uzlaşmaya gitmek oldukça güç olabildiğinden bu konuları idari düzenlemelere bırakarak kanunun çıkarılması kolaylaştırılabilmektedir<sup>193</sup>.

Aslında ayrıntılı idari düzenlemeler yapmanın *alternatif* (almasıık) yolları bulunmaktadır. Bu alternatiflerden biri, ayrıntılı idari düzenlemeye gitmek yerine kanunda geniş anlamli ilkeler koyarak söz konusu ilkelerin uygulanmasını uygulayıcılara bırakmaktır. İkincisi, vergi kanunda yer alan bazı maddelere, söz konusu maddelerin ancak vergi idaresinin izin vermesi durumunda uygulanacağı yönünde hüküm konulmasıdır. Bu yöntem, belirli bazı kuralların az sayıda olaya uygulanmasının beklendiği durumlarda faydalı bir tekniktir. Gerçekten de az sayıda olay için önceden kural konulması yerine *özel* (ad hoc) temelde süreci yönetmek daha kolay olmaktadır<sup>194</sup>.

---

<sup>192</sup> a.g.e. s. 86.

<sup>193</sup> a.g.e. s. 86, 87.

<sup>194</sup> a.g.e. s. 87.

Vergi konusunda idari düzenleme yapmanın bir başka alternatif yolu, vergi idarelerinin vergi kanunu hakkında yaptıkları yorumları yayımlamalarıdır. Bu yorumlar çeşitli şekillerde yapılabilmektedir. Örneğin yukarıda ayrıntılı olarak üzerinde durulduğu gibi Amerika Birleşik Devletleri'nde İç Gelir İdaresi belirli vergi yükümlülere için yayımladığı özelden farklı olarak vergi normunun belirli durumlara uygulanmasını gösteren *gelir düzenlemeleri* (revenue rulings) yayımlamaktadır. Kanada Gelir İdaresi ise yorum bültenleri yayımlamaktadır. Çoğu ülkelerin vergi idareleri ise vergi beyannamesinin nasıl doldurulacağı konusunda talimatlar yayımlamaktadır. Kıta Avrupası hukuk sistemine sahip olan ülkelere Fransa'da ise vergi idaresi, vergi kanununun açıklamasını içeren "Précis de fiscalité" (Mali Açıklık) adlı kitap yayımlamakta ve bir *risale* (treatise) niteliğini taşıyan bu kitap vergiyle ilgili tüm kuralları kapsamakta, zaman zaman söz konusu kitap 2.000 sayfaya yaklaşmaktadır. Ülkelerin vergi kanunları hakkında yapmış olduğu bu açıklamaların değişik hukuki etkileri bulursa da bunlar genellikle vergi idareleri bakımından bağlayıcı olmakta, buna karşın vergi mükellefleri açısından bağlayıcılık taşımamaktadır. Ancak söz konusu yorumlar, vergi yükümlülere açısından bağlayıcılık taşımasa da pratik nedenlerle, yapılan yorumlar eğer doğrudan kanuna aykırı değilse mükelleflerin onlara sık sık uyduğunu belirtmek gerekir<sup>195</sup>.

Yukarıda belirtildiği üzere bir vergi kanununun taşınması gereken son nitelik onun "uyumlu, ahenkli" (integration) olmasıdır. Vergi kanununun uyumlu olmasından kast edilen husus, kanunun, ülkenin hukuk sistemiyle ve kanun yapma tekniğiyle ahenkli olmasıdır. Bir vergi kanununun kendi ülkesinin hukuk sistemiyle tam bir uyum içinde bulunması gerekir. Bu bağlamda, vergi kanununu kaleme alanların, kanunun kabul edilebilirliğini, anlaşılabilirliğini ve etkinliğini güçlendirmek için olası anayasaya aykırılık durumlarından kaçınmaları gerektiği gibi o ülkenin kanun yapma tekniği, dili ve genel hukuk sistemiyle uyumunu da gözönüne alması gerekir. Bu bağlamda bir vergi kanununun *cinsiyet-tarafsız* (gender-neutral) bir dil kullanması da yerinde olacaktır<sup>196</sup>.

Vergide kanunilik ilkesinin gereğinin yerine getirilebilmesi için vergi kanununun taşınması gereken bu nitelikleri yanında vergi

---

<sup>195</sup> a.g.e. s. 87.

<sup>196</sup> Fazla bilgi için bkz. a.g.e. s. 89, 90.

yönetimi bağlamında da birtakım önlemlerin alınması gerekmektedir. Bu çerçevede alınması gereken ilk önlem, vergi kanunları, düzenlemeleri, idari yorumları ve mahkeme kararları dâhil vergiyle ilgili bütün düzenlemelerin derlenmesi ve halkın ulaşabileceği bir hâle getirilmesidir. Bütünsel olarak vergiye ulaşılabilirlik hususu, başka bir yerde düzenlenmediği müddetçe vergi yönetimi ve usulü hakkındaki kanunun söz konusu hususu zorunlu kılması gerekir. Bu şekildeki bir bilgiye ulaşılabilirlik kolay olursa vergi yükümlüleri, vergi yöneticileri ve yargıçların vergi hukukunu araştırıp bulmaları kolaylaşacak ve onlar, belirli bir konuda kendilerinin ihtiyaç duydukları tüm bilgiye sahip olduklarından emin olacaklardır<sup>197</sup>.

İyi bir vergi yönetiminin sağlanabilmesi için vergi düzenleme ve kararlarının genel uygulaması bağlamında da birtakım önlemlerin alınması gerekmektedir. Bu bağlamda vergi idaresi, önerdiği düzenlemeler hakkında halktan görüş istemeli ve halk toplantıları düzenleyerek geniş çaplı halk kesimlerinin görüşünü almalıdır. Kişiler görüşlerini sözlü veya yazılı bir şekilde dile getirebilmelidir. Vergi düzenlemeleri hakkında halk kesimlerinin dinlenilmesinden büyük faydalar elde edilmektedir. Zira bu yöntem sayesinde, idarenin önerdiği düzenleme hakkında önceden gözönüne alnamayan fayda veya zorluklar ortaya çıkmaktadır. Vergi düzenlemeleri bakımından halk ile yapılan *toplantılara* (hearings) Amerika Birleşik Devletleri'nde öyle önem verilmektedir ki ilgili kanunda halk ile söz konusu toplantıların yapılması zorunlu tutulmuştur. Gerçekten de Amerika Birleşik Devletleri *İdari Usul Kanunu* (the Administrative Procedure Act, APA); Kongre, mahkemeler ve askerî idare haricinde, Birleşik Devletler'in tüm kamu kurum ve kuruluşları bakımından geçerli bulunmaktadır. APA'ya göre Hazine Müsteşarlığı, İç Gelir Kanunu ile ilgili olarak *kural yapma* (rule making) önerisini yayımlama yoluyla bildirdikten ve halka açık toplantı yaptıktan sonra kural ve karar alabilme yetkisine sahiptir. Eğer Hazine Müsteşarlığı bu süreçleri takip etmeden bir kaide koyarsa söz konusu kaidenin geçersiz olduğuna hükmedilir. Nitekim bu sonuç, Federal Temyiz Mahkemesinin 1979 yılında (602 F.2d 256) vermiş olduğu *American Standard, Inc.-Birleşik Devletler'e karşı* davasında açıkça ortaya konulmuştur<sup>198</sup>.

---

<sup>197</sup> Gordon, R.K. (1996). s. 100, 101.

<sup>198</sup> a.g.e. s. 102 ve dn. 18.

Kural olarak ülke genelinde uygulama alanı bulan düzenleme ve kararlar bakımından vergi idaresi *bağlı yetkiye* sahiptir<sup>199</sup>. Kuşkusuz gerekli olduğu durumlarda vergi idaresinin söz konusu düzenleme ve kararlarla bağlı olmadığı öngörülebilir ancak bu durum normal olarak sadece *geleceğe dönük* (prospective) işlemler bakımından geçerli olabilir<sup>200</sup>.

İyi bir vergi yönetiminin sağlanabilmesi için vergi kararlarının somut olarak uygulanması bağlamında da birtakım önlemlerin alınması gerekir. Gerçi bazı ülkeler kullanımını sınırlandırsa da vergi yükümlüsünün olgulara dayalı olarak başvurusu üzerine vergi idaresi tarafından verilen *özelgeden* (muktezadan) büyük faydalar doğduğunu belirtmek gerekir. Yukarıda belirtildiği üzere Birleşik Devletler’de uygulama alanı bulunan bir başka kurumu, özel başvuru üzerine verilen *özelge* (ruling) oluşturmaktadır. Birleşik Devletler’de özelge, tipik olarak vergi idaresine sunulan kanıt ve olgulara dayalı olarak verilmekte; yalnızca özel olarak başvuru yapan vergi yükümlüsü bakımından geçerli bulunmakta; diğer vergi yükümlüleri bakımından *emsal* (precedent) oluşturmamaktadır. Ülkede, doğruluğunu ve adillliğini sağlayabilmek için özelgenin merkezî karar ofisi veya uygun düşen yüksek seviyede bir başka organ tarafından onanması da öngörülmüştür<sup>201</sup>.

İyi bir vergi yönetimini sağlayabilmek bakımından büyük önem taşıyan hukuksal açıdan bağlayıcı özelgenin nasıl verileceği kanunda somutlaştırılmalı ve onun verilmesi usulü ya kanunda ya da idari düzenlemede gösterilmelidir<sup>202</sup>.

Vergide kanunilik ilkesinin gereğinin yerine getirilebilmesi için vergi kanununun taşınması gereken bu nitelikleri yanında vergiye uyum bağlamında da birtakım önlemlerin alınması gerekmektedir. Vergi kanunlarına uyum temelinde insanlar, vergiye uyanlar ve vergiye uymayanlar olarak ikiye ayrılmaktadır. İnsanlar vergiye temel olarak üç nedenden dolayı uymamaktadırlar. Bunlardan ilkini, nasıl uyacaklarını bilememeleri, ikincisini, vergiye uyumun çok aşırı çaba harcamayı gerektirmesi, üçüncüsünü ise vergiye uyumun yüksek maliyetli olması oluşturur. Bu nedenler göz önüne alınırsa,

---

<sup>199</sup> Daha açık bir deyişle vergi idaresi, genel nitelikli düzenleme ve alınan kararların aksine bir tutum takinamaz.

<sup>200</sup> a.g.e. s. 102.

<sup>201</sup> a.g.e. s. 102.

<sup>202</sup> a.g.e. s. 102.

olayda, vergiden kaçınma mı yoksa vergi kaçakçılığı mı bulunduğu kolaylıkla ortaya konulabilmektedir. Kendisine uyulması kolay olan bir vergi kanununa, uyulmaması göreceli olarak daha zordur. Bir vergi kanununun başarısındaki temel ölçüt, vergi yükümlüsünün uyumunu kolaylaştırması, uyum sağlamamasını zorlaştırmasıdır<sup>203</sup>.

Gerçekten de basit ve yalın şekilde kaleme alınan bir vergi kanunu, vergi yükümlüsünün uyum maliyetini de oldukça düşürmektedir. Zira basit ve yalın bir vergi kanunu, vergiye uymayı kolaylaştırıp buna karşılık uymamayı zorlaştırarak çift taraflı gerekliliği yerine getirebilmektedir. Böyle bir durum, vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusundan kanunun ne beklediğini kolaylaştırabilmekte ve onun kanunu manipüle etmesi olanağını zorlaştırarak vergiden kaçınma olasılığını azaltmaktadır<sup>204</sup>. Karmaşa ve vergi yükümlülüğünden kaçınma fırsatları birçok kaynaktan doğabilmektedir. Bu bağlamda vergi kanununun hükümlerinin tutarsız olmasının vergi yükümlülüğünden kaçınma açısından kesinlikle bir fırsat doğurduğu ortadadır. Öte yandan vergi yükümlülüğünü azaltan veya ortadan kaldıran ayrıksı niteliğindeki istisna ve muafiyet hükümleri, yalnızca vergi kanununda karmaşa doğurmakla kalmamakta; vergi yükümlülerinin söz konusu ayrıksı durumlara girmeleri yönünde bir çaba göstermelerini de teşvik etmektedir. Bunun tersi de geçerlidir: Vergi yükümlülerinin yükümlülüklerini artıran özel koşullar, daha fazla arttığı oranda insanlar, vergiden kaçınılacak söz konusu özel koşullardan uzaklaşmaya çaba göstermektedir. Bununla birlikte belirli vergiler için öngörülen politikanın haklılığıyla ilgilenen kimseler açısından hukuki basitleştirmenin çok kolay bir görev olmadığı ortadadır<sup>205</sup>.

En azından vergi kaçırma fırsatları bağlamında bir vergi kanununun tutarlılığı ve basitliğini neyin sağlayacağını belirleyen husus, belirli bir vergi tipinin arkasındaki politikalara bağlıdır. Vergi yükümlülükleri bakımından, vergi mükellefleri ve şartların daha fazla olarak benzer şekilde muameleye tabi tutulması, vergi kanununun daha fazla ahenkli olmasına yol açmakta ve daha az özel şartlar doğmaktadır. İkinci olarak

---

<sup>203</sup> a.g.e. s. 114, 115.

<sup>204</sup> Kuşkusuz tüm vergiden kaçınma olayları, örneğin vergi kaçakçılığı yapılmadan vergi yükümlülüğünün azaltılması, vergide uyum sorunu doğurmamaktadır. Vergi idaresinin dikkate alması gereken husus, vergi yükümlüsünün normatif veya doğru bir şekilde vermesi gereken vergisinden azaltma sonucunu doğuran vergiden kaçınma olaylarıdır. Bkz. a.g.e. s. 116 dn. 82.

<sup>205</sup> a.g.e. s. 116.



olanaklar ölçüsünde vergi yükümlüsü ve şartların benzer muameleye tabi tutulması ve muameleye tabi tutulurken daha az ancak daha fazla uyumlu iç prensiplere başvurulmasının daha iyi sonuç almaya yaradığını belirtmek gerekir. Benzer muamele, az sayıda ve tutarlı ilkeler ve söz konusu prensipleri açık ve kesin bir şekilde gösteren dil, vergi kanununun hükümlerinin yorumu bakımından büyük kolaylıklar sağlamaktadır. Üstelik bu durum, vergiden kaçınma fırsatlarının azalmasına da yol açmaktadır<sup>206</sup>.

---

<sup>206</sup> a.g.e. s. 116.

## KAYNAKÇA

- AKİPEK, Jale G. (1966). *Türk Medeni Hukuku Birinci Cilt Başlangıç Hükümleri-Şahsın Hukuku Birinci Cüz Medeni Hukukun Başlangıç Hükümleri*, Ankara: AÜHFY No. 314.
- AKKAYA, Mustafa (2004). "Danıştay Kararlarında Ekonomik Yaklaşım", *Sempozyum Danıştay ve İdari Yargı Günü 136. Yıl, 11 Mayıs 2004*, Ankara: Danıştay Matbaası, ss. 135-174.
- AKKAYA, Mustafa (2002). *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- AKTAN, Coşkun Can, DİLEYİCİ Dilek, SARAÇ Özgür (2012). *Vergi, Zulüm ve İsyân*, Ankara: Phoenix Yayınevi.
- AUSTIN, John (2014). *Hukukun Belirlenmiş Alanı Çev. Ülker Yükselbaba-Saim Üye-Umut Koloş*, İstanbul: Tekin Yayınevi.
- ÇAĞAN, Nami (1980). "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 37, S 1-4, s. 129-151.
- ÇAĞAN, Nami (1982). *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- DELMAS-MARTY Mireille ve TEITGEN-COLLY Catherine (1992). *Punir sans juger*, Paris: Economica.
- DUGUIT, Leon (1954). *Kamu Hukuku Dersleri Çev. Süheyp Derbil*, Ankara: AÜHFY.
- DURŞUN, Hasan (Eylül-Ekim 2007). İdari İşlemlerin İdare Tarafından Re'sen İcrası, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S 72, s. 247-275.
- DURŞUN, Hasan (Ocak-Şubat 2009). Erklar Ayrılığı ve Yargıç Bağımsızlığı, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S 80, s. 29-104.
- DURŞUN, Hasan (2015). *İdari Suç ve Cezalarda Kanunilik İlkesi*, Ankara: Adalet Yayınevi.
- DURŞUN, Hasan (Haziran 2017). Almanya'da İdari Suç ve Cezalarda Kanunilik İlkesinin Uygulanması, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S 9, s. 203-246.
- DURŞUN, Hasan (Ocak 2018). "Amerika Birleşik Devletlerinde İdari Suç ve Cezalarda Kanunilik İlkesinin Uygulanması", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S 33, s. 463-506.

DURSUN, Hasan (Ocak 2018). Yerindelik Denetimi Üzerine Düşünceler, *Adalet Dergisi*, S 60, s. 95-146.

ERGİNAY, Akif (1976). *Vergi Hukuku*, Ankara: 5. Baskı, Sevinç Matbaası.

Glen Ueng, K.L. ve Yang, C.C. (2001). "Plea Bargaining with the IRS: extensions and further results", *Journal of Public Economics*, Vol. 81, s. 83-98.

GORDON, Richard K. (1996), "Law of Tax Administration and Procedure", içinde *Tax Law Design and Drafting*, Editör; Victor Thuronyi, USA: IMF, s. 95-134.

GÖLCÜKLÜ, Feyyaz (1963). << İdari Ceza Hukuku >> ve Anlamı; İdarenin Cezai Müeyyide Tatbiki, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C. 54, S 3, s. 115-182.

GÖNENÇ, Levent (1999). "Siyaset Bilimi ve Anayasalar", *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C. 54, S 3, s. 95-131.

GÜNEŞ, Gülsen (2008). *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul: Güncellenmiş 2. Baskı, XII Levha Yayıncılık.

HAFIZOĞULLARI, Zeki (1987). *Ceza Normu Normatif Bir Yapı Olarak Ceza Hukuku Düzeni*, Ankara: Seçkin Kitabevi.

HARRIGAN John J. (1992). *Politics and the American Future*, USA: Third Edition, McGraw-Hill, Inc.

İÇEL, Kayıhan ve Diğerleri (2002). *Yaptırım Teorisi*, İstanbul: İkinci Bası, Beta Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş.

KARAKOÇ, Yusuf (1996). "Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Denetimi", içinde *Anayasa Yargısı 13*, Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları: No.: 32, s. 249-373.

KUMRULU, Ahmet G. (1979). "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C. 36, S 1-4, s. 147-162.

KUMRULU, Ahmet G. (1989). "Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatların Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim", *Danıştay Dergisi*, S 72/73, s. 8-26.

KUNTER, Nurullah (1989). *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, İstanbul: Dokuzuncu Bası, Beta Basım-Yayımlar-Dağıtım A.Ş.

NADAROĞLU, Halil (1981). *Kamu Maliyesi Teorisi*, Kırklareli: 4. Baskı, Sermet Matbaası.

- ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, AKKAYA, Mustafa (2004). *Uygulamalı Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2004.
- ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN Nami (2006). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, 14. Bası, Ankara 2006.
- ÖZMAN, Aydoğan (1967). *İnsan Hakları ile İlgili Temel Metinler*, Ankara: Başnur Matbaası.
- PLANO, C. Jack ve GREENBERG, Milton (1989). *The American Political Dictionary*, Orlando: Eighth Edition, Holt, Rinehart and Winston, Inc.
- RICE, Steven J. (1994). *Introduction To Taxation*, Ohio-USA: South-Western Publishing Company Co.
- SCHLINK, Bernhard (2012). *Geçmişe İlişkin Suç ve Bugünkü Hukuk*, Çev. Reyda Ergün, Ankara: Dost Kitabevi.
- SOYSAL, Mümtaz (1969). *Anayasaya Giriş*, Ankara: Genişletilerek İkinci Yayınlanmış, AÜSBFY No.: 271.
- ŞANVER, Salih (Nisan 1976). "Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku", *İktisat ve Maliye*, C. XXIII, S 1, s. 26-28.
- THURONYI, Victor (1996). "Drafting Tax Legislation", içinde *Tax Law Design and Drafting*, Editör; Victor Thuronyi, USA: IMF, s. 71-94.
- TUNAYA, Tarık Zafer (1969). *Siyasi Müesseseler ve Anayasa Hukuku*, İstanbul: İkinci Baskı, Sulhi Garan Matbaası Varisleri Koll. Şti.
- VANISTENDAEL, Frans (1996). "Legal Framework for Taxation", içinde *Tax Law Design and Drafting*, Editör; Victor Thuronyi, USA: IMF.
- YILMAZ, Elif (2009). "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XII, S 1-2, s. 321-351.
- YÜCE, Turhan Tûfan (1968). *Ceza Muhakemesi Hukukunda Hukuk Devleti Esasları*, Erzurum: Atatürk Üniversitesi Yayınları No: 59.
- YÜZBAŞIOĞLU, Necmi (2003). *Anayasa Hukukunun Temel Kavramları ve Türk Anayasa Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi
- ZANOBINI, Guidio (1964). *İdari Müeyyideler*, Çev. Yılmaz Günal, Ankara.
- WALINE, Marcel (1979). "Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği" Çev., Tahsin Yağmurlu, *Danıştay Dergisi*, S 34-35, s. 76-81.

WALKER, Samuel (1989). *Sense and Nonsense about Crime A Policy Guide*, Pacific Grove, Clifornia: 2nd Edition, Brooks/Cole Publishing Company.

WILSON James Q. (1992). *American Government*, Massachusetts: Fifth Edition, D. C. Heath and Company.