

TÜRK HUKUKU'NDA VERGİLENDİRME YETKİSİ*The Taxation Power in Turkish Law**Arş. Gör. Gözde ERKİN****ÖZ**

Makale, "Türk Hukuku'nda Vergilendirme Yetkisi" konusundan oluşmaktadır. Makalede, dikkatli bir çalışma ve araştırmayla vergilendirme yetkisi tüm yönleriyle incelenmeye çalışılmıştır. Makale, üç bölüm ve sonuç kısmından oluşmaktadır.

İlk bölümde; vergilendirme yetkisi, bu yetkinin kuramsal temeli ve kapsamı, demokrasi ile ilişkisi ve uluslararası ve uluslar üstü kuruluşların vergilendirme yetkisi konuları açıklanmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde; Türk Hukuku'nda vergilendirme yetkisinin temeli ve işlevi, vergilendirme yetkisinin tabi olduğu anayasal ilkeler, vergilendirme yetkisinin kullanımı, yasama ve yürütme organları arasındaki bölüşümü ve yerel idarelerin vergilendirme yetkileri incelenmiştir.

Üçüncü bölümde; vergilendirme yetkisinin ulusal ve uluslararası alanda sınırlandırılması konularına yer verilmiştir.

Sonuç kısmında ise vergilendirme yetkisi ile ilgili genel bir değerlendirme yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Yetki, Vergilendirme İlkeleri, Sınırlandırma.

* İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Öğrencisi, İzmir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi

ABSTRACT

Essay is giving information the taxation power in Turkish law, a careful study and research all aspects of powers of taxation have been studied. The article consists of three chapters and a conclusion part.

The first section, the taxation authority and the scope of the theoretical basis of this authorization, the relationship between democracy and international and supranational organizations have tried to explain the authority of taxation issues.

The second section, the Turkish law, the basis of the authority and function of taxation, the taxation authority is subject to the constitutional principles and the use of taxation powers, the division between the legislative and executive bodies and local government powers of taxation are examined.

The third section, the taxation authority given place to the limitation of national and international arena.

The result was part of an overall assessment of the powers of taxation.

Key Words: Authorization, Taxation Principles, Limitation.

I. VERGİLENDİRME YETKİSİ

A. Kuramsal Temeli

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenlik gücünü kullanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir¹. Bu yetki, devletin mali alanda sürdürdüğü egemenliğin içerdiği yetkilerin en önemlilerinden birisidir². Çünkü devletin egemenliğini sürdürebilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Bu açıdan, devletin kendisine verilen

¹ ÇAĞAN, Nami: Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, s. 3.

² ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 18. Bası, Ankara Mart 2010, s. 33.

kamusal nitelikli hizmetleri yerine getirebilmesi için vergilendirme yetkisini kullanarak kaynak sağlaması gerekmektedir³.

Teorik olarak her devlet, ülkesi üzerindeki egemenliğinden kaynaklanan vergilendirme yetkisini istediği gibi kullanma yetkisine sahiptir⁴.

Bu bağlamda devlet vergilendirme yetkisini egemenlik gücünü kullanarak alır⁵. Egemenlik, devletin kendi yetkilerini ve kendi temel hukuk kurallarını serbest iradesiyle belirlemesidir⁶. Devletin vergilendirme yetkisi, egemenliğinin mali alandaki görünümü olan mali egemenlikten doğmaktadır⁷.

Devletler bu egemenlik gücüne dayanarak, vergi salma ve toplama konusunda sahip olduğu hukuksal ve eylemsel gücü kullanmaktadırlar⁸.

B. Vergilendirme Yetkisinin Kapsamı

Devletler vergilendirme yetkisini kullanırken, bu yetkiyi dar anlamda veya geniş anlamda kullanabilirler. Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu gelirleri içerisinde sadece vergi koymaya ilişkin yetkiyi ifade ederken, geniş anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu giderlerini karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişiler üzerine koyduğu her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkisini ifade etmektedir⁹.

³ ÇAĞAN, Nami: a.g.e., s. 4.

⁴ GÜNEŞ, Gülsen: Verginin Yasallığı İlkesi, Yayın ve Dağıtım, İstanbul 1998, s. 4.

⁵ ARIKAN, Zeynep: Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı, İstanbul, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 37. Seri, İÜİF, 1997, s. 269.

⁶ TEZİÇ, Erdoğan: Anayasa Hukuku, 3.Bası, Beta Yayınevi, İstanbul 1996, s. 118.

⁷ DOĞRUSÖZ, Bumin: Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü, Vergi Dünyası Dergisi, S.43, İstanbul Mart 1985, s. 17, 19.

⁸ GÜNEŞ, G.: a.g.e., s. 51.

⁹ ÇAĞAN, Nami : a.g.e., s. 4.

Vergilendirme yetkisinin kullanılabilmesi için devlet ile vergi yükümlüsü arasında hukuki bir ilişkinin kurulması gereklidir. Bu ilişkinin ortaya çıkabilmesi, vergi yükümlüsünün veya vergi konusunun, ülkenin fiziki sınırları içerisinde yer almasına veya ülkenin kişisel egemenliği altında olmasına bağlıdır¹⁰.

C. Vergilendirme Yetkisinin Demokrasi ile İlişkisi

Demokrasi terimi etimolojik olarak Lâtincede "halk egemenliği" anlamına gelmektedir. Bununla beraber demokrasi olarak adlandırılan siyasal rejimin içeriği ve halk egemenliğinin nasıl gerçekleştirileceği konusunda tam bir düşünce birliği bulunmamaktadır¹¹.

Fransız İhtilâli'nden sonra geliştirilen mutlak demokrasi anlayışı, demokrasiyi halk çoğunluğunun sınırsız ve koşulsuz irade-sine dayanan bir rejim olarak kabul etmiştir. Günümüzde geçerli olan çoğulcu demokrasi anlayışı da demokrasiyi çoğunluk iradesine dayandırmakla birlikte bu iradeyi sınırlı ve bireylerin temel hak ve özgürlükleri ile çerçevelendirilmiş anlamı ile kabul etmektedir¹².

Halk çoğunluğunun devlet yönetimine, karar alma sürecine doğrudan doğruya katılmasının olanaksızlığı, "temsîlî demokrasi"lerin biçimlenmesine ve çeşitlenmesine yol açmıştır. Bu anlamda demokrasi, halkın kendi kendisini yönetmesinden çok, yöneticilerini değiştirebilmesi iktidarını içermektedir¹³.

Halk çoğunluğunun bu yoldan devlet yönetiminde etkili olması ise oy hakkı aracılığı ile gerçekleşmektedir. Demokratik rejimin düzgün işleyebilmesi için gerekli koşullardan biri de, kamu hizmet-

¹⁰ **YALTI SOYDAN**, Billur: Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Yayın Dağıtım, İstanbul 1995, s. 17.

¹¹ Sosyal hukuk devleti kavramının çeşitli ülkelerde ve Türkiye'de vergilendirme yetkisini sınırlandırması için bkz.: **ÇAĞAN**, Nami: a.g.e., 56.

¹² **SAVAŞ**, Vural: Anayasal İktisat, Yaylacılık Matbaası, İstanbul 1989, S. 79. İlhan Arsel, Anayasa Hukuku (Demokrasi), 2. B., Sıralar Matbaası, İstanbul 1968, s. 51, 57.

¹³ **TANÖR**, Bülent/**YÜZBAŞIOĞLU**, Necmi: Türk Anayasa Hukuku, 4.baskı, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul 2002.

lerinin yerine getirilebilmesi için düzenli bir vergi sisteminin kurulmasıdır. Vergi bireyler açısından, demokrasinin bir çeşit bedeli olarak nitelendirilebilir¹⁴.

Demokratik rejim içinde verginin temeldeki zorlayıcı (cebrî) özelliği bir ölçüde de olsa azalmaktadır. Çünkü bireyler gerek vergilendirme gerek harcama konularında karar verecek yöneticilerini oylama yoluyla seçmektedirler. Bu etmen parlamenter demokrasilerin doğmasında hareket noktası olmuştur¹⁵.

D. Uluslararası Kuruluşların Vergilendirme Yetkisi

Vergilendirme yetkisi, demokratik rejimin işleyişinde olduğu kadar doğmasında da önemli bir rol oynamıştır¹⁶. Tarihte ilk demokrasi savaşımı mutlak iktidarın vergilendirme yetkisini sınırlandırmak amacıyla başlamıştır. İngiltere'de Magna Carta ile başlayan bu savaşım, kralın vergileme iktidarının halk temsilcilerinin oluşturduğu parlamentolar yararına sınırlandırılması ile sonuçlanmıştır¹⁷. Siyasal tarih parlamentoların kazandıkları ilk yetkinin vergileme alanında olduğunu ortaya koymaktadır¹⁸.

Anayasalara vergi ile ilgili hükümler konması sadece tarihi nedenlere dayanmamaktadır. Vergilendirme, devletin kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yönelttiği en etkin müdahalelerden biri

¹⁴ ÖNCEL, Mualla/KUMRULU,Ahmet/ÇAĞAN, Nami: a.g.e., s. 37.

¹⁵ YALTI SOYDAN, Billur: Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi İsviçre-Türkiye Araştırmalar Vakfı"İsviçre- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın Temel Esasları" Sempozyumu, Türk Vergi Anlaşması Uygulamasına İlişkin Gözlemler (Tebliğ Metni), İstanbul 8 Nisan 2011, s. 9.

¹⁶ TUNCER, Selahattin: Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:112-66, Sevinç Matbaası, Ankara1974.

¹⁷ İngiltere'de kralın mutlak iktidarını sınırlandıran ilk anayasal belge olduğu kabul edilen Magna Charta Libertatum'da kralın vergilendirme yetkisini sınırlandıran hükümler yer almakta idi (m.12, 14, 15).

¹⁸ AKAD, M./DİNÇKOL, B.V.: Genel Kamu Hukuku, Der Yayınları, İstanbul 2004, s. 60.

olduğu için bu müdahalenin sınırları ve koşulları anayasal kurallara bağlanarak kişilere güvence verilmektedir¹⁹.

Bir devletin vergilendirme yetkisi, daha öncede bahsedildiği üzere, belirli sınırlandırmalarla karşı karşıya gelmektedir. Ülkelerin vergilendirme çakışması olarak da nitelendirebileceğimiz çifte vergilendirme gibi uluslararası sorunun temelinde ekonomik faaliyetlerin giderek artan uluslararası niteliğine karşın; vergilendirmenin ulusal nitelikte kalması yatmaktadır²⁰. Her ülke kendi egemenlik sınırları içinde ayrımcılık yapmama ve yabancı diplomatları vergiden muaf tutmak gibi birkaç temel sınırlama dışında hiçbir engel olmaksızın istediği şekilde bir vergi düzeni kurma gücüne egemenlik hakkına dayanarak sahiptir²¹.

Ancak küreselleşme süreci ile teknolojik gelişmeler, ticari yaşam gibi faktörlere bağlı olarak devletlerin mali egemenlik haklarını bir kısmı hem teknolojik gelişme hem de sistemin yaşadığı ve çok fazla ülkenin etkilendiği krizlere bağlı olarak kısıtlanmakta ve bu hakkın dolaylı olarak devredilmesine neden olmaktadır²². Ülke sınırları içinde geçerli olan vergilendirme yetkisi uluslararası alanda ülke çıkarları doğrultusunda ve belirli ilkeler çerçevesinde belirlenmekte, yasalarla tek taraflı olarak ya da uluslararası vergi anlaşmalarıyla veya uluslararası bütünleşmelere katılma yoluyla sınırlandırılmaktadır²³.

¹⁹ **ÇAĞAN**, Nami: "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", Anayasa Yargısı Dergisi, Cilt:1, 1984,s.171.

²⁰ **GENÇER**, Çağlan Ahmet : "Uluslararası Çifte Vergilendirmede Yaşanan Sorunlar", Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 536, Ekim 2009, s. 61.

²¹ **BALCI**, A. Bayazıt : "Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-I", Vergi Dünyası Dergisi Sayı:263, Temmuz 2003, s. 5.

²² Vergi anlaşmaları ile ulusal yasaların eşdeğer kabul edildiği bir yaklaşımda; uyumsuzluk durumunda önceki-sonraki hukuk kuralı uygulaması uyarınca; uluslararası anlaşmalar, kendilerinden önce çıkarılmış yasa hükmünün önüne geçmekte, diğer taraftan ise; anlaşmalardan sonra çıkarılan yasalar ise ilgili anlaşmaları bertaraf etmektedir. Bkz. **YALTI**, Billur: a.g.e., s. 78-79.

²³ **GÜMÜŞ**, Erhan: "Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirme ile İlgili Hükümet Tasarrufları", Vergi Dünyası, Sayı:290, Ekim 2005, s. 126-127.

Vergilendirme yetkisinin ekonomik bütünleşmeler içerisinde sınırlandırılması, bu yetkinin üye devletler arasında belli alanlarda karşılıklı olarak kullanılmasından vazgeçilmesi ya da bütünleşme ile oluşturulan kurumlara devredilmesi şeklinde olabilir. Söz konusu sınırlandırmanın yoğunluğu ise bütünleşmenin niteliği ve amaçlarına göre farklılık göstermektedir. Başlıca ekonomik bütünleşme çeşitleri olan, serbest ticaret bölgesi, gümrük birliği, ortak pazar, ekonomik birlik ve ekonomik ve parasal birlikte, devletler egemenliklerini ve buna koşut olarak vergilendirme yetkilerini sırasıyla artan yoğunlukta sınırlandırmaktadırlar²⁴. Şöyle ki; üye devletler serbest ticaret bölgesinde vergilendirme yetkilerini sadece birbirlerine karşı koyacakları gümrük vergileri açısından sınırlandırdıkları halde gümrük birliğinde buna ek olarak birliğe üye olmayan devletlere karşı ortak bir gümrük tarifesi uygulamaktadırlar. Ortak pazarda ise üretim faktörlerinin üye ülkeler arasında serbest dolaşımı sağlanmaya çalışılmaktadır²⁵. Ekonomik birliktelikte ortak bir ekonomi politikası izlenerek üye devletlerin vergilendirme yetkileri sınırlandırılmaktadır. Son aşama olan ekonomik ve parasal birliktelikte ise; ekonomik bütünleşmenin en ileri safhası olarak üye devletlerin vergilendirme yetkileri daha fazla sınırlandırılmaktadır²⁶.

Siyasi birliktelik aşamasında ise devletlerin bütünleşmesi kavramı değişmekte ülkeler bir federal ya da farklı bir yeni ülkenin üyesi olmaktadır ve dolayısıyla vergilendirme yetkisi oluşan yeni sisteme ait olmaktadır²⁷.

II. TÜRK HUKUKU'NDA VERGİLENDİRME YETKİSİ

A. Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisinin Temeli ve İşlevi

Türk Hukukunda vergilendirme yetkisi, diğer çağdaş demokrasilerde olduğu gibi temelini Anayasa'dan almaktadır. Vergilen-

²⁴ TUNCER, Selahattin: a.g.e., s. 23-26.

²⁵ PEHLİVAN, Osman: Uluslararası Vergi Hukuku, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2002, s. 38-39.

²⁶ ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami: a.g.e., s. 64.

²⁷ TOSUNER, Mehmet/ÖZ, Ersan: "Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu", Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan 2004.

dirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür²⁸. Devletin vergilendirme yetkisi, Anayasanın 73'üncü maddesinde yer alan kamu giderlerinin karşılanması, kanunilik, mali güç, genellik, eşitlik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri ile birlikte anayasanın genelinden ve bazı özel hükümlerinden çıkarılan hukuk devleti ilkesi, sosyal devlet ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi gibi birtakım ilkelerle sınırlandırılmıştır²⁹.

1924 Anayasasının 85. maddesinde "vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet (salınması ve alınması) olunabilir" ifadesiyle vergilerin yasallığı ilkesi ön plana çıkmıştır. Yine 1961 anayasasında da 1924 anayasasında olduğu gibi vergilerin tarh ve cibayetinin (salınması ve alınması) bir kanunla olabileceğini anayasal norm olarak kayıt altına almıştır³⁰.

Sayılan bu egemenlik yetkisi 1982 anayasasında da açık bir şekilde belirtilmiştir. 1982 Anayasasının 2. maddesinde devletin nitelikleri arasında Türkiye'nin sosyal bir hukuk devleti olduğu vurgulanmıştır. Bunun gereği olarak vatandaşlarının insan onuruna yaraşır bir şekilde hayat sürmelerine destek verecek olan bir devlet, gelir dağılımındaki adaletsizlikle de mücadele edecek ve bunları gerçekleştirmek içinse kullanacağı en iyi araç elbette ki vergi olacaktır³¹.

Vergi, Anayasanın öngördüğü bu ilkeleri gözetecek şekilde kanunla konulmalıdır³². Vergilendirmeye ilişkin anayasa hukukundan kaynaklanan bu hukuki ilkeler, sistemi taşıyan vergi hukuku ilkeleri olarak isimlendirilebilir³³.

²⁸ ÇAĞAN, Nami :a.g.e., s. 3.

²⁹ GEREK, Şehnaz/AYDIN, Ali Rıza: **Anayasa ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005, s. 149.

³⁰ ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami : a.g.e., s. 51.

³¹ ÇAĞAN, Nami : a.g.e., s. 144.

³² GEREK, Şehnaz/AYDIN, Ali Rıza: a.g.e., s. 150.

³³ KLAUS, Tıpke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, Köln 1993, s. 111 vd.'dan aktaran Joachim Lang, "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri", (Çev: Funda

Hukuk devleti kavramı, devlet iktidarının, kişi hak ve özgürlükleri yararına sınırlandırılmaya başlanması ile birlikte ortaya çıkmış ve demokrasi ile birlikte gelişmiştir. Hukuk devleti, temel anayasal bir ilke olarak, bütün devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olmasını ve kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını amaçlamaktadır³⁴. Bu bağlamda hukuk devletinin kişi açısından temel konusu, insan hakları ve temel hürriyetler, devlet açısından ise kuvvetler ayrılığı ilkesidir³⁵.

Anayasanın 73. maddesinin 4. bendi ise “vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilebilir” diyerek Bakanlar Kurulu’nun da vergi oranlarında ve vergi harcamaları konusunda yaptırımının olduğuna vurgu yapmaktadır. Ancak, Bakanlar Kuruluna böyle bir yetki verilmesi, belirlenen düzenleme alanı itibarıyla vergilendirme yetkisinin mutlak olarak devri anlamına gelmez. Çünkü yasama organı Bakanlar Kurulunu yetkilendirdiği konularda düzenleme yapabileceği gibi, bu yetkilerine son da verebilir³⁶.

Hukuk devletine ilişkin bütün bu ilkeler diğer hukuk dallarıyla ilgili oldukları kadar vergi hukukuyla da ilgilidirler. Kuvvetler ayrılığı ilkesi çerçevesinde, vergilerin konulması, uygulanması ve denetlenmesi yetki ve görevlerinin değişik organlara verilmesi, vergi kanunlarının herkese uygulanması, toplanan vergilerin ancak kanunlara uygun kamusal amaçlarla kullanılması³⁷, idarenin kanunlarla

Başaran), Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul 2000, s. 3.

³⁴ ÇAĞAN, Nami : a.g.e., s. 144.

³⁵ KARAYALÇIN, Yaşar: “Hukukun Üstünlüğü (Kavram - Bazı Problemler)”, Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin Ökçesiz), HFSA - Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998, s. 132.

³⁶ GERÇEK, Adnan: Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme, Vergi Sorunları, Yıl 28, Sayı 204, Eylül 2005, s. 107, 122.

³⁷ Bkz. Klaus Töpke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, Köln 1993, s. 111 vd.’dan aktaran Joachim Lang, “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”,

bağlı olması ve kıyasın yasak olması, vergi konusunda yetki devrinin koşullarının belirlenmiş olması, yasama organınca çıkarılan vergi kanunlarının anayasa yargısı denetimine tabi tutulması şeklinde anayasalarda düzenlenen esaslar; hukuk devleti anlayışının anayasalara yansımalarının sonuçlarıdır. Dolayısıyla, anayasanın yukarıda belirtilen düzenlemelerine aykırı bir kanun, aynı zamanda hukuk devleti ilkesine de aykırılık oluşturacaktır³⁸.

Vergi hukukunda, hukuk devleti kavramının son derece geniş bir uygulama alanı vardır. Çünkü devlet vergilendirme yetkisi aracılığıyla kişilerin hak ve özgürlük alanlarına çeşitli müdahalelerde bulunmaktadır³⁹.

1982 Anayasası'nda düzenlenen sosyal güvenlik hakkı (m. 60), ailenin korunması (m. 41), özel hayatın gizliliği (m. 20), yerleşme ve seyahat özgürlüğü (m. 23) gibi hak ve özgürlüklerin yanı sıra; vergi kanunlarına karşı en duyarlı olan hak ve özgürlüklerin başında, mülkiyet ve miras hakkı (m. 35) ile çalışma ve sözleşme özgürlükleri (m. 48, 49) gelmektedir. Vergi, özü itibariyle mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlama oluşturduğu için, vergiden birinci derecede etkilenen hakkın mülkiyet hakkı olduğu görülmektedir. Zira vergiyle özel mülkün bir kısmı devlete aktarılmaktadır. Mülkiyet hakkı açısından yapılan incelemede esas olan, mülkiyet hakkına vergiyle ne kadar müdahale edileceğidir.⁴⁰ Mülkiyet hakkı bakımından müsadere ölçüsüne varacak vergisel düzenlemelerden kaçınma yükümlülüğü söz konusu iken; bazı haklar bakımından devlete görevler yüklenmiş bulunmaktadır.⁴¹ Örneğin, devlet en az geçim indirimi ya da asgari ücretin vergi dışı bırakılması ile ilgili olarak yapacağı

(Çev: Funda Başaran), Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul 2000, s. 3.

³⁸ **GEREK**, Şehnaz/ **AYDIN**, Ali Rıza: a.g.e., s. 149.

³⁹ **ÇAĞAN**, Nami: a.g.e., s. 144.

⁴⁰ **GEREK**, Şehnaz/ **AYDIN**, Ali Rıza: a.g.e., s. 150.

⁴¹ **GEMALMAZ**, Haydar Burak: Mülkiyet Hakkı, Beta Yayınları, İstanbul 2009, s. 261.

düzenlemelerle aileyi korumalıdır⁴². Gerek hakkı yerine getirmek, gerekse sınırlandırmak için vergi salındığında söz konusu düzenlemenin anayasaya aykırı olmaması için, hem temel hak ve özgürlüklerin sınırlama nedenlerine, hem de vergilendirmenin anayasal ilkelerine uymak gerekmektedir⁴³.

B. Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler

1. Sosyal Devlet İlkesi

Bugün anayasalarda yer alan sosyal devlet ilkesinin herkesin üzerinde anlaştığı bir tanımını vermek zordur. Bu nedenle bu kavramı devletin ulaşmak istediği amaçlara ve üstlendiği görevlere göre belirlemeye çalışmak daha doğru olur. Sosyal devlet, bir toplum içinde sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasını amaç olarak benimsemektedir⁴⁴. Böylelikle sosyal haklar sağlanmaya çalışılacaktır⁴⁵. Sosyal devlet, görevlerini yerine getirebilmek için ekonomiye müdahale ederek gelir ve servet dağılımını adil bir duruma getirmeye çalışır, kalkınmayı plana bağlar⁴⁶. Kişiler sosyal devletin sosyal niteliği gereği, elde ettikleri sosyal haklar yanında bazı ödevleri yerine getirmek ve kanunların öngördüğü

⁴² **KARAKOÇ**, Yusuf: "Türk vergi Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi", Anayasa Yargısı 13, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara 1996, s. 308.

⁴³ **KARAKAŞ**, Eser/**SONSUZOĞLU**, Elif: "Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi", Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul 2000, s. 220.

⁴⁴ **BALTA**, T. Bekir: İdare Hukuku, C. I, Genel konular, AÜSBF. Yayını, AÜ Basımevi, Ankara 1972, s. 113.

⁴⁵ Sosyal haklar, "ekonomik bakımdan zayıf ve güçsüz olanların ve özellikle işçilerin haklarının ve çıkarlarının korunması, geliştirilmesi ve emekle sermaye arasındaki ilişkilerde bir güç dengesi kurulması için devletin gerçekleştirme sorumluluğunu üstlendiği ekonomik ve sosyale nitelikli ve özgürlükçü önlemlerin tümüdür". **TALAS**, Cahit: "Sosyal Haklar ve Türk Anayasalarında Sosyal Hakların Evrimi", İnsan Hakları Yıllığı, Yıl: 3-4, 1981-1982, s. 43.

⁴⁶ **ÇAĞAN**, Nami : a.g.e., s. 190.

özverilere katlanmak zorundadırlar. Anayasanın siyasal hakları ve ödevleri düzenleyen dördüncü bölümünde yer almasına karşın, daha ziyade sosyal ve ekonomik nitelikte olan “vergi ödevi” bu türdendir⁴⁷.

2. Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuk devleti kavramının başka bazı unsurlar yanında, kişilerin kendilerine uygulanacak kuralları bilmeleri, diğer bir deyişle hukuki bir güvenlik içinde bulunmaları gereğini de içerdiği çağdaş demokratik toplumlarda kabul edilmektedir⁴⁸. Kişiler, devletin vergilendirme yoluyla hak ve özgürlükler alanlarına yönelttiği müdahaleleri önceden tahmin edebilmeli ve geleceğe dönük planlarını buna göre yapmalıdırlar; böylece vergilendirmede keyfilik de önemli ölçüde önlenir⁴⁹. Hukuk devleti olması açısından ele alındığında, verginin salınmasının kanunlarla belirtilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.⁵⁰ Şöyle ki vergi vermek, kişinin harcamalarının bir kısmından feragat etmesidir. Kanunlarla belirtilmemiş olarak alınan vergi, mafyanın haraç toplamasından farklı olmayacaktır. Yine Anayasanımızın 10. maddesine göre, “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir” denilmektedir. Bu maddenin vergiyle ilişkisi ise vergilendirmede eşitlik ilkesini ortaya koymasıdır. Anayasa Mahkemesi aldığı birçok kararında⁵¹ bu maddeleri göz önüne alarak değerlendirme yaptığı görülmektedir.

⁴⁷ ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz: a.g.e., s. 70.

⁴⁸ ULUATAM, Özhan/METHİBAY, Yaşar: Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, Değişik Dördüncü Baskı, Ankara 2000, s. 52.

⁴⁹ ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami: a.g.e., s. 32.

⁵⁰ ÇAĞAN, Nami: a.g.e., s. 190.

⁵¹ Bu kararlara örnek olarak bkz; AYM, E.2007/114, K.2011/36, “... Böylece itiraz konusu kural Anayasa’nın 2. maddesinde yer alan “hukuk devleti” ve “sosyal devlet” ilkelerine de aykırı bulunmaktadır...”; E.2009/65, K.2011/24, “...İtiraz konusu kural ile yapılan “arazi taşıtı” tanımı açık, net, anlaşılır ve nesnel olduğundan bu tanımda bir belirsizlik ve hukuk devleti ilkesine aykırılık bulunmamaktadır...”; (Çevrimiçi), www.anayasa.gov.tr, aynı şekilde bkz; www.kazancı.com (12.06.2012).

3. Verginin Belirliliği İlkesi

Vergi bakımından belirliliğin sağlanması, verginin esaslı unsurlarının ilgili düzenleyici işlemde gösterilmesini gerektirir. Geleneksel anlamda vergilendirmede belirlilik ilkesi, verginin konusunun, vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanları ve şekillerinin gerek idare, gerek vergi yükümlüleri açısından belli ve kesin olmasını ifade eder. Vergilere ilişkin işlem ve kuralların açık ve anlaşılabilir olması vergilendirmede keyfiliğin önlenmesi amacını gütmektedir⁵². Bu amaca uygun olarak, örneğin, gelişmiş batı ülkelerinde olduğu gibi Türkiye'de de gelir vergisine tabi gelir unsurları sınırlayıcı yöntemle tek tek sayılmış ve tanımlanmış⁵³, bu konuda açıklık sağlanmaya çalışılmıştır.

4. Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi

Kural olarak kanunların yürürlüğe girmelerinden sonraki olaylar için uygulanmaları, geriye yürümeleri gerekmektedir⁵⁴.

Geriye yürümeme kuralının temel amacı, özel sektörden kamu sektörüne kaynak aktarımı olan vergi kanunları bakımından daha da özenle uygulanması ve özellikle vergi yükünü artırıcı nitelikteki hükümlerinin geriye yürütülmemesinin sağlanmasıdır. Aksi takdirde, geriye yürüyen hükümler nedeniyle ortaya çıkan zamansal belirsizlik nedeniyle hukuk devletinin bireye bakan yönü olan *hukuki güvenlik ilkesinin* ihlal edilmesi söz konusu olacaktır⁵⁵. Bu durum hukuki barışı tehdit edecek, ekonomik ve ticari hayatın istikrarını bozacaktır⁵⁶.

⁵² ÇAĞAN, Nami: a.g.e., s. 172.

⁵³ GÜNEŞ, Gülsen: "4369 Sayılı Yasa İle Getirilen Değişikliklerin Verginin Anayasal İlkeleri Açısından İrdelenmesi", Prof. Dr. Adnan Tezel'e Armağan, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, İstanbul 2000, s. 263.

⁵⁴ ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami:a.g.e., s. 51.

⁵⁵ ÇAĞAN, Nami: a.g.e., s. 179.

⁵⁶ TOSUNER, Mehmet: "Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 20, Yıl: 2, Ağustos 1994, s. 47.

5. Kıyas Yasağı İlkesi

Kanunda düzenlenmeyen olaylara kanunda düzenlenen kural- ların uygulanması söz konusu olacaktır⁵⁷. Vergi ilişkisinin eşit taraflar arasındaki ilişkiler gibi yatay bir ilişki olmayıp dikey bir ilişki olması ve bu ilişkide yükümlülükleri belirleme yetkisinin, egemenliği kullanan organlardan münhasıran yasama organına tanınmış olması, “verginin kanuniliği ilkesi”ni doğurmuştur. Bu ilkenin zorunlu bir sonucu olarak, kanun koyucu dışında egemenliği kullanan hiçbir organın vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkilerine sahip olabil- mesi mümkün değildir. Dolayısıyla, münhasır yasama yetkisi olan verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması işlemleri, ne düzenleyici idari işlemlerle, ne de yargı organlarının yorum sınırla- rını aşan kararlarıyla gerçekleştirilemeyecektir. Aksi halde idare ve yargı organlarının bu yoldan yeni vergiyi doğuran olaylar oluşturma- ları veya vergi yükünü artırmaları imkanı doğabilir; bu da hukuki güvenliği ve barışı bozar. Kıyas, vergi hukukunda yorumun sınırını oluşturmaktadır. Vergi hukuku uygulamasında karşılaşılabilecek kanun boşlukları kıyasa varmayan yorum yöntemleri ile dolduru- lamıyorsa, bu boşlukların mutlaka yasama süreci içinde doldurul- ması gerekir⁵⁸.

6. Verginin Genelliği İlkesi

Verginin genelliği ilkesi, kamusal yükün herkese dağıtılması ile ilgili olmasının yanı sıra, verginin kanuniliği kavramıyla ifade edilen verginin kanunla konulması zorunluluğu bağlamında, “kanunun genelliği” anlayışıyla da ilişkilidir. Maddi kanun anlayışının sonucu olan kanunların genelliği ilkesi, kanun konusunun elverişliliği ölçü- sünde, uyulması gereken bir ilkedir.⁵⁹

⁵⁷ ŞENYÜZ, Doğan: Vergi Hukuku Genel Hükümler, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa 2005, s. 30.

⁵⁸ ÇAĞAN, Nami : “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XXXVII, Sayı: 1-4, 1980, s. 141.

⁵⁹ ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami :a.g.e., s. 32.

Anayasada yer alan “hukuk devleti” ve “eşitlik” ilkesi gibi ilkelerin bir sonucu olan genellik ilkesi, özellikle hakların tanınması ve yükümlülüklerin konulmasında uyulması gereken genel bir ilkedir. Bu bağlamda, vergi gibi yükümlülük getiren kanunların da, bu itibarla, genellik ilkesine uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla yasama organı şekli anlamda kanunla kimliği belli kişilere mali yükümlülükler yükleyemeyecektir⁶⁰. Genellik ilkesi gerek 1961 Anayasası'nın 61'inci ve gerekse 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinde “herkes” sözcüğü ile ifade edilmiştir. 73'üncü maddedeki “herkes” sözcüğünü “mali güç” kavramıyla birlikte değerlendirmek gerekir⁶¹.

7. Vergide Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesi, özgürlükçü demokratik düzen içinde, adalet düşüncelerinden geliştirilmiştir⁶². Genellik ilkesi ile birlikte eşitlik ilkesi, on sekizinci yüzyıldan başlayarak geliştirilmiş geleneksel vergilendirme ilkeleridir⁶³.

Eşitlik ilkesi Türk Pozitif Hukuku'nda 1961 Anayasası'nın 12'nci, 1982 Anayasası'nın 10'uncu maddesinde düzenlenmiştir. 10'uncu maddenin 1'inci fıkrasına göre, “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir”. Vergi ödevinin düzenlendiği 73'üncü maddenin 1'inci fıkrasına göre ise; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”. Bu iki fıkra hükmü birlikte değerlendirildiğinde, vergi ödemek bakımından herkese kanun önünde eşit

⁶⁰ ÇAĞAN, Nami : a.g.m., s. 138.

⁶¹ ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz: “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, Danıştay Dergisi, Atatürk'ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara 1981, s. 71.

⁶² HALLER, Heinz (Çev. Salih Turhan): Maliye Politikası Teorik Esasları ve Temel Problemleri, İÜİF. Maliye Enstitüsü Yayını, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1974, s. 147.

⁶³ ÇAĞAN, Nami: a.g.e., s. 147.

davranılacak, vergi yükümlülüğü bakımından, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebepler farklı muamele için gerekçe olamayacaktır.⁶⁴ Ancak 10'uncu maddenin başlığının "kanun önünde eşitlik" olarak düzenlenmiş olması, kimlerin eşit ve kimlerin farklı kabul edileceklerinin takdirinin yasama organına bırakıldığını göstermektedir. Bu durumda, vergilendirmede eşitliği gerçekleştirecek olan makam yasama organıdır⁶⁵.

Kanun koyucu, vergi yükümlüleri veya vergi konuları bakımından ortaya çıkan fiili eşitsizliklere göre ayrımlar yapabilir ve buna göre değişik düzenlemeler getirebilir⁶⁶. Kanun koyucu, ekonomik, kültürel, sosyal ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir. Bu istisnalar, anayasanın diğer kurallarına dayanıyorsa eşitlik ilkesinden sapmalar geçerli sayılabilir⁶⁷.

8. Ödeme Gücüne Göre Vergilendirme ve Ölçülülük İlkesi

Ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi, vergilendirme yetkinin, yükümlüler üzerinde ne ölçüde kullanılabileceği ile ilgili vergi hukuku ilkesidir ve esas olarak "ölçülülük ilkesi" ile bağlantılıdır.⁶⁸ Ödeme gücüne göre vergilendirmede esas olarak iki konunun araştırılması gerekmektedir. Birincisi, mali gücün tanımı nedir ve yükümlünün mali gücü neyle ölçülecektir? İkinci olarak, bir verginin, yükümlünün mali gücüyle orantılı olup olmadığının, bir başka deyişle yükümlünün mali gücünü aşan oranda vergilendirilip vergi-

⁶⁴ ARSLAN, Mehmet: Vergi Hukuku, Güncellenmiş 7. Baskı, MKM Yayıncılık, Bursa 2011, s. 50.

⁶⁵ ERGİNAY, Akif: Kamu Maliyesi, 13. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara 1990, s. 47.

⁶⁶ Klaus Tipke, Steuerrecht, Ein Systematischer Grundriss, 3. Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 1975, s. 37'den aktaran ÇAĞAN, Nami: a.g.e., s. 150.

⁶⁷ ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami: a.g.e., s. 41.

⁶⁸ SONSUZOĞLU, Elif: Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi, İstanbul, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 1997, s. 121.

lendirilmediğinin neyle ölçüleceğidir⁶⁹. Anayasada tanımı yapılmamış olan mali güç; vergi ödeme gücünü ortaya koyan ekonomik değerler toplamı olarak ifade edilebilir. Bu ekonomik değerler, gelir, servet ve harcama olarak belirlenir ve bunlar aynı zamanda verginin konusunu oluşturur⁷⁰. Böylelikle, mali güç kişilerin yalnız gelire bağlı ödeme güçlerini değil, aynı zamanda servet unsurlarını ve harcamalarını da kapsamaktadır⁷¹.

9. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi

Anayasanın 73'üncü maddesinin 2'nci fıkrası "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" şeklinde düzenlenmiş; vergi yükünün dağılımında, maliye politikasının sosyal amaçları doğrultusunda, "sosyal adalet" anlayışının dikkate alınacağı belirtilmiştir⁷².

Adam Smith "Milletlerin Serveti" adlı kitabının ikinci bölümünde aynen şöyle demektedir: "Her devletin vatandaşları, devlet harcamalarına mümkün olduğu kadar, vergi ödeme güçleri göz önünde tutularak, yani devletin koruması altında elde ettikleri gelire

⁶⁹ YALTI SOYDAN, Billur: "Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak", Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul 2000, s. 93.

⁷⁰ Emekli maaşına veya diğer refah payı (sosyal güvenlik) haklarına sahip olmak da AİHS'nin 1No'lu Ek Protokolün 1. maddesinin koruması altına girmektedir. Mahkemenin, *Stec ve diğerler Birleşik Krallığa* karşı davasında da belirttiği gibi modern, demokratik devletlerde, birçok birey yaşamlarının bir aşamasında veya tamamında, hayatta kalabilmek için sosyal güvenlik ve refah haklarına tamamen bağımlıdır. Birçok iç hukuk sistemi de bireylere bu tür kesinlik ve güvenlik hakkı sağlamakta ve menfaatlerin ödenmesini- bunlara sahip olma koşullarını doldurmasına bağlı olarak- bir hak olarak tanımaktadır. Bu yüzden bir kişi iç hukuk kapsamında refah payına sahip olma hakkına sahipse, bu hakkın önemi 1 No'lu Ek Protokolün 1. maddesinin uygulanabilir olması ile ilgilidir.

⁷¹ SONSUZOĞLU, Elif: a.g.t., s. 122.

⁷² KANETİ, Selim: "Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri", İktisat ve maliye Dergisi, Cilt XXXI, Sayı 1, Nisan 1984, s. 32.

orantılı olarak katkıda bulunmalıdır.” Başka bir deyişle, bu ilkeye göre, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken sosyal ödevlerini göz önünde tutması gerekmektedir⁷³.

10. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi

Kamu giderleri, kamu hizmetlerinin görülmesi için gerekli giderlerdir. Bu giderlerle ilgili kamu hizmeti kavramı sabit değildir. Neyin kamu hizmeti sayılacağı, neyin sayılmayacağı, zamana, yere, sosyal ihtiyaçlara ve hakim siyasal ideolojiye göre değişen siyasal bir karardır⁷⁴. Buna göre, siyasal kararlar sonucu belirlenen ve toplumun müşterek nitelikli ihtiyaçlarının karşılanması bakımından, devletin yapmak durumunda bulunduğu hizmetler, kamu hizmeti olarak nitelendirilmektedir. Devlet, söz konusu bu hizmetleri prensip itibarıyla merkez ve yerel yönetim birimleri aracılığıyla gerçekleştirecektir⁷⁵.

11. Verginin Kanuniliği İlkesi

Verginin kanuniliği ilkesi çağdaş demokratik ülkelerde “kuvvetler ayrılığı” veya “kuvvetler dengesi” ilkeleri çerçevesinde, vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasını ifade etmektedir. Diğer pek çok ilkeden farklı olarak, kanunilik ilkesi şekle ilişkin bir ilkedir.⁷⁶ Kanunilik ilkesi, genel olarak yönetilenlerin anayasalarda üstün bir kavram olarak yer alan bireysel hak ve özgürlüklerinin korunmasında özel önem, güvence ve istikrar isteyen konulara ilişkin olan ve hukuk devleti ilkesinin gereklerinden doğarak kamu hukukunun ve anayasa hukukunun biçimlendirdiği pekiştirici nitelik taşıyan bir ana ilke olarak karşımıza çıkmaktadır⁷⁷. Verginin

⁷³ TÜRK, İsmail: Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 137.

⁷⁴ ÖZBUDUN, Ergun: “Anayasa Hukuku Açısından Ekonomik Anayasa”, Ekonomik Anayasa Sempozyumu, Ankara 28-29 Mayıs 1992,, s. 6.

⁷⁵ AKDOĞAN, Abdurrahman: Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara 2005, s. 39.

⁷⁶ KANETİ, Selim: Vergi Hukuku, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s. 35.

⁷⁷ GÜNEŞ, Gülsen: a.g.e., s. 8.

kanuniliği ilkesi bakımından önemli bir konu da, bütçe kanunuyla vergi ile ilgili düzenlemelerin yapılamamasıdır.⁷⁸ Bu sınırlama, vergi kanunlarının hangi usulle çıkarılabileceğini ortaya koymak bakımından önemlidir. Anayasanın 161'inci maddesinde "*bütçe kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz*" denilmektedir.⁷⁹ Bütçe kanunlarının içeriği ile ilgili bu sınırlama, bütçe kanununa başka konuların girmesini engellemenin yanı sıra, vergi ile ilgili konuların bütçe kanunlarıyla düzenlenemeyeceği sonucu nedeniyle, kanunilik ilkesi bakımından da bir sınırlama getirmektedir⁸⁰.

C. Türk Hukuku'nda Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı

Türk vergi sistemi 1982 anayasasında yer alan vergisel hükümler yanında vergisel ilkelere uygun olup olmadığı açısından incelendiğinde yetki kullanımının suistimal edildiğini söyleyebiliriz⁸¹. 1982 Anayasasının Bakanlar Kuruluna istisnai ve sınırlı biçimde yetki kullanımı tanımış olmasına rağmen, bu vergi düzenlemelerine kaymıştır. Gerçekten, muafiyet, istisna, indirim ve oranların anlamı öğretilmiş ve uygulamada yetki, miktar ve hadlere kaydırıldığı gibi, sık sık sıfırlanma yoluna gidilmiştir. Üstelik yetki kullanımı kanuni düzenleme yerine geçecek bir çoklukta olmuştur. Bu durum vergi sistemindeki açıklığı, basitliği ve istikrarı ortadan kaldıran başlıca nedendir. Ayrıca yetki kullanımının yasama organına duyurulmadan gerçekleştirilmesi önemli bir eksikliktir⁸².

Vergi hukukunun yürütme organından doğan kaynakları arasında yer alan genel tebliğlerin bazıları açıklayıcı ve yorumlayıcı

⁷⁸ SONSUZOĞLU, Elif: a.g.t., s. 123.

⁷⁹ ŞENYÜZ, Doğan/YÜCE, Mehmet/GERÇEK, Adnan: Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2011, s. 54.

⁸⁰ YERLİKAYA, Gökhan Kürşat: "Bütçe Kanunu İle Vergi Kanunlarında Düzenleme Yapılması", (Çevrimiçi), www.e-akademi.org/makaleler/gkyerlikaya-1.htm (1.3.2012).

⁸¹ ARIKAN, Zeynep: a.g.m., s. 12.

⁸² KIRBAŞ, Sadık : "Türk Vergi Mevzuatındaki Karmaşa ve Yarattığı Sorunlar", Mali Hukuk Dergisi, S. 18 Kasım 1988, s. 7.

olmakla beraber, bazıları da vergi kanunlarının Bakanlığa tanıdığı düzenleme yetkisine dayandığından yeni hükümler getirmiş ve zorunlu bir kaynak görünümüne girmişlerdir. Ülkemizde verginin aslını etkileyen matrah ve oranları değiştiren hüküm ve kurallar yürütme organı tarafından çıkarılabilmektedir⁸³. Genel bir tebliğe yasama organına ait olması gereken vergilendirme yetkisinin yürütme organı tarafından kullanılması yetki kullanımında bir karmaşa ortamı doğurmaktadır⁸⁴.

Mevzuatta karmaşaya yol açan bir başka faktörde getirilen vergisel düzenlemelerin sık sık geriye yürütülmesidir. Bu uygulamalar devlete ve hukuk düzenine olan güveni sarsmakta ve ekonomide istikrarı bozmaktadır. Ayrıca mevzuatta gereksiz hükümlerin yanında, boşluklar, çelişkiler de bulunmaktadır⁸⁵. Kanunlarda yerlerin birbirine karışması, yani bir kanunda bulunmaması gereken bir hususun o kanunda bulunması ya da bulunmaması gereken bir hususun ilgili kanunda değil başka yerde olması da önemli karışıklıklara yol açmaktadır⁸⁶.

Vergi mevzuatındaki karmaşa karşısında ve özellikle de sık sık değişen mevzuat karşısında mükellefler ve mükelleflerin işlerini yürüten mali müşavirler ve muhasebeciler, mevzuatı sağlıklı bir şekilde takip edememektedirler. Bu durum vergi kanunlarının uygulanmasında aksaklıkların ve vergisel uyumsuzlukların ortaya çıkmasına neden olmaktadır⁸⁷.

Türk vergi mevzuatı birçok yönde şartlara uygun olarak hazırlanmamıştır. Bunun dışında vergi hukukunun kaynakları arasında hiyerarşinin olmaması, birçok formalitenin bulunması, yabancı ülkelerden alınan uygulamaların aynen sistemimize geçirilmesi mevcut

⁸³ KANETİ, Selim: a.g.e., s. 35.

⁸⁴ ARIKAN, Zeynep: a.g.m., s. 12.

⁸⁵ SABAN, Nihal: Vergi Hukuku Genel Kısım, Der Yayınları, İstanbul 2010, s. 62.

⁸⁶ ÜSTÜN, Ümit Süleyman: Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara 2007, s. 57.

⁸⁷ ARIKAN, Zeynep: a.g.m., s. 13.

yapıyı daha da bozmuştur⁸⁸. Baskı gruplarının faaliyetleri ve sayılarının hızla artması söz konusu olmuş, daha bu grupların faaliyetlerini sınırlayıcı hukuki bir çerçeve çizilememiştir. Böylece bu gruplar faaliyetleriyle vergi politikalarının oluşumunu büyük ölçüde etkilemiştir. Sosyal hukuk devleti ilkelerinin gerçekleştirilememesinde baskı ve çıkar gruplarının etkisi büyük olmuştur. Baskı ve çıkar gruplarının anayasal ilkeleri saptırıcı etkilerinin giderilmesinde bürokratik mekanizmaya önemli görevler düşmektedir⁸⁹.

1982 anayasasında mahalli idarelere “görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır” ifadesi yer almasına rağmen, mali denkleme merkezi⁹⁰ mahalli idare ayırımının ortaya çıkardığı önemli sorunlardan biri olmuştur. Bu idarelerin yetki kullanımları anayasal dayanaklardan yoksundur⁹¹. Bu idarelerin kanuni sınırlar içinde tarh, tahakkuk ve tahsil yetkileri vardır. Bu idarelere kanuni sınırlar içerisinde emlak vergisi, akaryakıt tüketim vergisi gibi vergilerde oran belirleme yetkisi verilerek, yetki kullanımlarının anayasal bir dayanağa kavuşturulması gerekir⁹². Birçok ülkede bu idarelere vergi, resim ve harçlara ek yapabilme yetkisi yanında yeni birçok mali yükümlülük getirebilme yetkisi verilmiştir. Bu idarelere tanınan yetkilerin sınırlarının iyi bilinmesi gerekir. Aksi takdirde bölgeler arası dengesizlikler ortaya çıkar⁹³.

1982 Anayasasının 90.maddesine göre, Türkiye'nin uluslararası vergi antlaşmaları yaparak mali egemenliği sınırlandırılması, ancak kanunlara uygun olduğu takdirde geçerli olmaktadır. Örneğin AB'ye tam üyelik durumunda vergilendirme yetkisi Avrupa Parlamen-

⁸⁸ PEHLİVAN, Osman/ÖZ, Ersan: Uluslararası Vergilendirme, Trabzon, Derya Kitabevi, 2011.

⁸⁹ ARIKAN, Zeynep: a.g.m., s. 14.

⁹⁰ Mali Denkleme; Merkezi Hükümet tarafından yapılan genel yatırımlar, gelirlere eşitliği sağlamak amacı ile yapılır. Eğer herhangi bir belediyede kişi başına düşen gelir, ülke genel ortalamasının altında ise, genel seviyeyi tutturmak için yardım yapılır.

⁹¹ KANETİ, Selim: a.g.e., s. 36.

⁹² PEHLİVAN, Osman/ÖZ, Ersan: a.g.e., 141.

⁹³ ÜSTÜN, Ümit Süleyman: a.g.e., s. 60.

tosuna göre şekillendirilecektir. Ancak Türkiye'nin birliğe tam üye olabilmek için "spontane bir vergi politikası" izlemesi durumunda da yetki kullanımı birliğin ortak politikaları çerçevesinde şekillenmektedir⁹⁴.

D. Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü

Demokrasinin gereği olarak vergilendirme yetkisi, kural olarak, yasama organı tarafından kullanılmaktadır. Bu kural, vergilerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması, bu konularda yürütme ve yargı organlarının yetkisiz olmaları anlamını taşır. Vergilendirme yetkisinin anayasalarda sınırlarının çizilmesi ve kanunlara bağlı olması, kişi hak ve özgürlüklerini sınırlandıran vergilendirmenin yasal sınırlarını belirleyip kişilere güvence sağlaması açısından önem kazanmaktadır⁹⁵.

Yasama organının yetkisi, vergi, muafık ve istisnalarının konulması, kaldırılması ve değiştirilmesiyle ilgilidir. Yürütme organının yetkisi ise vergilendirme tekniği ile ilgili alanlarda ortaya çıkmaktadır⁹⁶. Esas olarak, vergilendirmeye ilgili temel düzenlemeler yasama organına bırakılırken, vergilendirme tekniğine ilişkin tarh, tahakkuk gibi işlemler yürütme organına verilmektedir⁹⁷. Fakat günümüzde sosyal ve müdahaleci devlet anlayışı, yetkinin yürütme organı lehine genişlemesine yol açmış, yasama organının baskı gruplarının daha fazla etkisi altında olduğu göz önünde tutularak, vergilendirmeye ilgili değişiklikler yürütme organına verilmeye başlanmıştır. Günümüzde vergi reformları yürütme organı tarafından gerçekleştirilmektedir⁹⁸.

⁹⁴ ARIKAN, Zeynep: a.g.m., s. 14.

⁹⁵ GÜNEŞ, Gülsen: a.g.e., s. 12.

⁹⁶ ÜSTÜN, Ümit Süleyman: a.g.e., s. 191.

⁹⁷ ÇAĞAN, Nami: a.g.e., s. 146.

⁹⁸ Güncel Bir Anayasa Mahkemesi Kararını Örnek Verebiliriz; (02.04.2011 Tarih Ve 27893 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır),Esas Sayısı : 2009/21 Karar Sayısı : 2011/16 Karar Günü:13.1.2011.

Türkiye'de 1982 Anayasasının 73. maddesindeki; "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerin kanunun belirttiği yukarı ve aşığı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir" ibaresiyle, yürütme organının yetkisinin ancak belirli kanunlar çerçevesinde kullanılabileceği hüküm altına alınmıştır⁹⁹.

1982 Anayasasında, vergilendirme alanında, Bakanlar Kurulu'na kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verilmemiştir¹⁰⁰. Ancak 1982 anayasasının 121. maddesiyle, olağanüstü hallerde vatandaşlar için olağanüstü hal kanununa uygun olarak kanun hükmünde kararnamelerle para, mal ve çalışma yükümlülükleri getirme yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. Bu kararnameler, Resmi Gazete'de yayınlanıp ve aynı gün TBMM'nin onayına sunulmaktadır¹⁰¹.

Ulusal Meclislerin en önemli görevi olan, topluma yeni vergiler yükleme veya vergi yüklerini değiştirme ile toplanan kamu gelirlerinin çeşitli kamu hizmetlerine tahsis edilmesini yakından etkileme, izleme, denetleme ve onaylama görevlerini yürütme organının yetkisine bırakılması, zaman zaman demokrasi açısından kaygı verici de olabilmektedir¹⁰². Bu nedenle, vergilendirmede de yasama ve yürütme organlarının yetki sınırının iyi çizilmesi vergi mükelleflerinin hukuki güvencesi açısından önem arz etmektedir¹⁰³.

E. Yerel İdarelerin Vergilendirme Yetkisi

Vergi ilişkisinde iki taraf bulunmaktadır. Bunlardan birisi vergi borçlusu durumunda olan mükellef, diğeri ise alacaklı durumunda olan devlettir. Vergilendirme yetkisine sahip olan devlet, bu yetkisini uygun göreceği sınırlar ölçüsünde, yerel yönetimlere devredebilir.

⁹⁹ SONSUZOĞLU, Elif: a.g.t., s. 124.

¹⁰⁰ ÇAĞAN, Nami a.g.e., s. 147.

¹⁰¹ GEREK, Şehnaz/AYDIN, Ali Rıza: a.g.e., s. 141.

¹⁰² ÜSTÜN, Ümit Süleyman: a.g.e., s. 192.

¹⁰³ GÜNEŞ, Gülsen: a.g.e., s. 51.

Yerel yönetimlerin mali özerklikleri ise, devlet tarafından kendilerine devredilen vergilendirme yetkisinin genişliği ölçüsündedir. Anayasalar vergilendirme yetkisinin merkezi devletle yerel idareler arasındaki bölünüşü konusunda çeşitli düzenlemeler yapabilirler¹⁰⁴. İleri derecede demokratik bir uygulama yerel idarelerin vergilendirme yetkisi ile donatılmasını gerektirir¹⁰⁵. Yerel idarelere Fransa'da ve İngiltere'de sınırlı, İtalya'da, Belçika'da ve Hollanda'da geniş vergilendirme yetkisi verilmiştir. Bu ülkelerde merkezî yönetim, yerel idarelerin vergilendirme yetkilerini kullanım biçimlerini denetler. Federal devletlerde ise yerel yönetimlerin vergilendirme yetkilerinin derecesi, kural olarak federe devletler tarafından belirlenir¹⁰⁶.

Yerel yönetimlerin, vatandaşlara daha iyi hizmet götürebilmesi, artan mali kaynak ihtiyacını daha geniş bir mali özerklik içinde karşılayabilmesine bağlıdır. Türkiye'de 1980 sonrası yapılan değişikliklerle Emlak Vergisi'nin belediyelere bırakılmış olması, hizmetlerin yürütülmesinde bu idarelere daha geniş imkanlar getirmiştir¹⁰⁷.

Vergilendirme yetkisinin merkezi yönetimle alt kademe örgütleri arasındaki bölüşümü çeşitli biçimlerde gerçekleştirilebilir. Bu hususta kullanılabilecek seçenekler geniş bir mali özerklikle merkezi devlete sıkı bir bağımlılık arasında bir yelpaze oluşturur¹⁰⁸. Vergilendirme yetkisinin merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında bölüşümünde her ülkenin kendi yapısal özellikleri, siyasal ve tarihsel

¹⁰⁴ ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami: a.g.e., s. 53.

¹⁰⁵ Prof. Soysal'a göre «... Türk demokrasisine dirilik ve canlılık getirmek istiyorsak vergi koymak yetkisini toplumun canlı kesimlerine doğru kaydırmak ve bu dinamik kesimlerle kamu işlerinin yürütülmesi arasında yakın bağlantılar kurmak zorundayız». Federal belediye yönetimi oluşturularak bu yönetimlere vergilendirme yetkisi verilmelidir. Bkz.: SOYSAL, Mümtaz: 100 Soruda Anayasanın Anlamı, s. 392, 393.

¹⁰⁶ ÇAĞAN, Nami: a.g.e., s. 151.

¹⁰⁷ TOSUNER, Mehmet:1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi, Bayraklı Matbaacılık, İzmir 1989, s. 36.

¹⁰⁸ MERİÇ, Metin/SAKAL, Mustafa: Yerel Yönetimler ve Finansmanı, İzmir 2005, s. 79 vd.

gelişimi önemli rol oynamaktadır¹⁰⁹. Bazen, gelir vergisi, servet vergileri vb. vergi türleri bakımından yetki dağılımı söz konusu olabileceği gibi; bazen de, verginin unsurları bakımından (vergi tabanı, mükellefi, oranı vb.) farklı düzeydeki yönetimler yetkilendirilebilir. Üçüncü bir sınıflandırma ise, vergi kanunlarını çıkarma yetkisi ile bunları uygulama yetkisinin farklı yönetim birimlerine bırakılmasıdır. Yerel özelliği daha ağır basan vergilerin yerel idareler tarafından belirlenmesi ve tahsil edilmesi demokratik devlet ilkesine daha uygun düşer ve yerel hizmetlerin daha iyi yürütülebilmesi bakımından gereklidir¹¹⁰. Bu doğrultuda, yerel idarelere Fransa ve İngiltere'de sınırlı, İtalya, Hollanda ve Belçika'da geniş vergilendirme yetkisi verildiği görülmektedir¹¹¹. Türkiye uygulamasında ise, merkezi devlete bağımlılığın söz konusu olduğu görülmektedir. Zira anayasanın 73'üncü maddesi 4'üncü fıkrası ile, kendisine vergilendirme yetkisi verilebilecek organ olarak sadece Bakanlar Kurulu belirtildiğinden, yasama organı tarafından başka bir kuruma yetki verilemeyecektir. Yine bu doğrultuda, Bakanlar Kurulu da, kendisine verilen yetkileri başka kurumlara devredemeyecektir¹¹². Dolayısıyla yerel yönetimlerin sahip olacakları gelir kaynakları TBMM tarafından çıkarılan kanunlarla belirlenecek, bu gelir kaynaklarının temel unsurlarıyla ilgili düzenleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilecektir. Vergilendirme yetkisinin kullanımında merkezîyetçi anlayışın hakim olduğu¹¹³ Türkiye'de yerel yönetimlerin pozitif hukuk bakımından vergilendirme yetkisinin bulunmadığı görülmekle birlikte, doktrinde, verginin kanuniliği ilkesinin yerel yönetimlere vergilendirme yetkisi devrine engel olmadığı, kanunla belirlenen çerçevede yerel yönetimlere vergilendirme yetkisi devredilebileceği

¹⁰⁹ TOSUNER, Mehmet: a.g.m., s. 263.

¹¹⁰ ARIKAN, Zeynep: Demokratik Gelişim sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi), (Yayımlanmamış Doktora Tezi), DEÜSBE, İzmir, 1994, s. 176.

¹¹¹ ÇAĞAN, Nami :a.g.m., s. 137.

¹¹² ARIKAN, Zeynep: a.g.t., s. 198.

¹¹³ TOSUNER, Mehmet: "Mahalli İdarelerde Vergilendirme Yetkisi", Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt, s. 265.

savunulmuştur¹¹⁴. Ancak, gerek AYM içtihatlarının seyri ve gerekse vergilendirme yetkisi devredilebilecek organ olarak sadece Bakanlar Kurulu'nun gösterilmiş olması karşısında, çok yerinde bir öneri olan yerel yönetimlere kısmi vergilendirme yetkisi devri ile ilgili olarak, öncelikle Anayasal düzenleme yapılması gerekmektedir¹¹⁵. 1961 Anayasası'nın 116'ncı maddesi ve 1982 Anayasası'nın 127'nci maddesinde yerel yönetimlere görevleri ile orantılı gelir kaynağı sağlanacağı belirtilmiş, ancak, yukarıda belirtilen görüşlere karşın, bu yönetimlere vergilendirme yetkisi devredilebileceği anayasalarda kabul edilmemiştir. Buna rağmen, 1961 Anayasası döneminde, çıkarılan kanunlarla yerel yönetimlere vergilendirme yetkisi verilmiş ve bunların bir kısmı AYM denetiminden geçmiştir. Bunlardan 18.3.1340 tarih ve 422 sayılı Köy Kanunu'nun 15'inci maddesi ile getirilen "Köy işlerinin birçoğu bütün köylü birleşerek imece ile yapılır" hükmünün anayasaya aykırı olduğu iddia edilmiştir. Bu yükümlülükle ilgili temel esasların belirlenmemiş olması, verginin kanuniliği ve belirliliği gibi ilkelere aykırı görünmekteyken, AYM "Mahalli nitelik taşıyan hizmetlerin giderlerinin o yerde oturan kişi tarafından karşılanması maliye biliminin kabul ettiği bir ilkedir. Bu hizmetlerin giderlerinin tümünü genel kamu gelirleri ile karşılamak ve doğrudan doğruya devlete yüklemek mümkün olmayınca mahalli ödeme gücü de göz önüne alınarak o yerde oturanlara bir çalışma yükümü yüklemek, kamuoyunun zorunlu çalışma saymayacağı bir vatan yükümü niteliğini alır" gerekçesiyle söz konusu yükümlülüğün anayasaya aykırı olmadığına karar vermiştir¹¹⁶. AYM, köy yönetiminin mali yükümlülük koyma yetkisine geçit verirken bunun aksine belediye yönetimlerine yetki tanımama şeklinde içtihatlarını geliştirmiştir. Örneğin, 1.7.1948 tarih ve 5237 sayılı Belediye Gelirleri

¹¹⁴ ALİFENDİOĞLU, Yılmaz : "Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları", Danıştay Dergisi, Atatürk'ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara, 1981, s. 84-85; ayrıca bkz.; Zeynep Arıkan, "Vergilendirmede Demokrasi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 115, Nisan 1998, s. 103.

¹¹⁵ TOSUNER, Mehmet: a.g.m., s. 268, ayrıca bkz.; Mehmet Tosuner, "Yerel Yönetimlerde Yeniden Yapılanma Sempozyumunda Sunulan Tebliğ", İzmir Ticaret Odası Yayın No. 6, İzmir 1995, s. 63.

¹¹⁶ 63/198 esas sayılı karar, (Çevrimiçi), www.anayasa.gov.tr (01.03.2012).

Kanunu'nun (BGK)¹¹⁷ 19'uncu maddesinin (B) fıkrasında yer alan, "Belediye içindeki limanlarda boş veya yüklü olarak durup denizi veyahut göl ve nehirleri işgal eden veyahut depo vesair surette kullanılan büyük küçük deniz nakil vasıtalarından Belediye Meclisince düzenlenecek tarifeye göre resim alınır" şeklindeki hükmün anayasa'nın 61'inci maddesine aykırı olduğu ileri sürülerek iptali istenmiştir. AYM konuyla ilgili kararında¹¹⁸, verginin kanuniliği ilkesinin, verginin bütün temel unsurlarının kanunla düzenlenmesini gerektirdiğini belirttikten sonra, "Tarifenin düzenlenmesinde belediye meclisleri haiz oldukları serbestiye ve takdir hakkına dayanarak kişilerden değişik resim isteyebilecekler; böylece idareye mali yüküm bakımından sınırsız yetki tanınmasından doğabilecek sakıncalar gerçekleşmiş olacaktır" gerekçesiyle, ilgili kanun hükmünü Anayasa'ya aykırı bularak iptal etmiştir. Benzeri şekilde, 5237 sayılı Kanun'un levhalar ile ilan ve reklamlardan belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere göre resim alınmasını düzenleyen 21'inci maddesinin 3 ve 4'üncü fıkraları AYM'ye benzer gerekçelerle Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilmiştir¹¹⁹. 1971 değişikliğinde de, sadece Bakanlar Kurulu'na vergilendirme yetkisi devredilebileceğini belirten tali kurucu iktidar, yerel yönetimlere vergilendirme yetkisi devredilemeyeceği konusunda AYM'nin görüşüne katıldığını göstermiştir. 26.5.1981 tarihinde 2464 sayılı yeni BGK¹²⁰ kabul edilmiş ve bu Kanun 5237 sayılı Kanun'u yürürlükten kaldırmıştır. 2464 sayılı BGK, belediye meclislerine meslek vergisi, ilan ve reklam vergisi, tellallık harcı gibi vergi ve harçların tarifelerini kanunda belirtilen alt ve üst sınırlar arasında değiştirme yetkisi vermektedir (m. 96/B). Daha sonra çıkarılan 1982 Anayasası ile 1961 Anayasası'nda olduğu gibi sadece Bakanlar Kurulu'na vergilendirme yetkisi devredilebileceği kabul edilmiş, yerel yönetimlere yetki devri kabul edilmemiştir. Bu durumda, belediye meclislerine kanun ile verilen söz konusu yetki

¹¹⁷ 9.7.1948 tarih ve 6953 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹⁸ 67/54 esas sayılı karar, (Çevrimiçi), www.anayasa.gov.tr (05.03.2012).

¹¹⁹ 65/45, 69/23, 70/29 esas sayılı kararlar, (Çevrimiçi), www.kazancı.com (05.03.2012).

¹²⁰ 29.5.1981 tarih ve 17354 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

doğrudan bir anayasal dayanaktan yoksundur¹²¹. Ancak, bu anayasanın geç. 15'inci maddesi 3'üncü fıkrası gereği, 12.9.1980 - 6.12.1983 tarihleri arasında çıkarılan kanunlar hakkında AYM'ye başvurulamayacağından, BGK'nun ilgili maddelerinin anayasaya aykırılıkları tespit edilememiştir. Bir bakıma, geç. m. 15/3 hükmü, dolaylı olarak, belediye meclislerine yetki veren 2464 sayılı Kanun 96/B hükmünün Anayasal dayanağını oluşturmuştur. AYM'ye de yetkilerini veren Anayasayı yapan kurucu iktidar, yerel yönetimlere bazı konularda vergilendirme yetkisini tanımış, ancak yerel yönetimlere yetki devri imkanını kurulmuş iktidarın yasama organına vermemiştir. Geçici 15'inci madde engeline takılmayan ve 15.7.1993 tarih ve 3914 sayılı Kanun'la¹²² BGK'na eklenen mükerrer 44'üncü madde ile getirilen çevre temizlik vergisi düzenlemesinde, sıvı atıklara ilişkin tahsil edilecek miktarın belirlenmesi yetkisi, belediye meclislerine bırakılmıştır. Kanunlaşma tarihi itibarıyla anayasanın geç. 15'inci maddesinin kapsamı dışında kalan bu düzenleme, anayasanın 73/4 düzenlemesi ile açıkça çelişmektedir¹²³. Ancak bu konuda AYM tarafından verilmiş bir karar bulunmamaktadır. Geç. 15/3 hükmü 2001 Anayasa değişikliği ile yürürlükten kaldırıldığı için bugün yerel yönetimlere vergilendirme yetkisi tanıyan BGK'nun 96/B hükmünün AYM önüne götürülebilmesi mümkündür¹²⁴.

III. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLARI

A. Vergilendirme Yetkisinin Ulusal Alanda Sınırlandırılması

Ulusal vergilendirme ilkeleri aslında 1215 tarihli Magna Carta ile başlayan, 1628 Petition of Right, 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Bildirisi, 1776 Virginia İnsan Hakları Bildirisi ile devam eden insan hakları bildirileri ulusal düzeyde vergilendirme yetkilerini etkile-

¹²¹ DOĞRUSÖZ, Bumin: "Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi", Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul 2000, s. 142.

¹²² 15.7.1993 tarih ve 21647 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²³ DOĞRUSÖZ, Bumin: a.g.m., s. 143.

¹²⁴ ÜSTÜN, Ümit Süleyman : a.g.e., s. 57.

mekte iken, Özellikle İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra bildirge geleneği uluslararası ölçüğe taşınmış, sosyal, siyasal ve iktisadi açıdan değişen dünyada insan hakları 1948 Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Bildirisi ve İnsan Haklarını ve Temel Özgürlükleri Korumaya Dair Sözleşme yeniden kaleme alınmıştır¹²⁵. İnsan haklarının, demokrasinin ve devlet anlayışının ön planda tutulduğu bildirgeler, ulus devletlerin anayasalarının oluşumunu etki altına almış; çağdaş anayasaların yapılmasına, değiştirilmesine veya biçimlendirilmesinde önemli roller üstlenmişlerdir¹²⁶. Bildirgelerde yer alan vergilendirmeye yönelik düzenlemeler anayasalara bir bütün olarak veya değiştirilerek girmesi neticesinde eşitlik, yasallık ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri anayasal düzleme taşınmış ve yasal meşruiyet kazanmıştır¹²⁷.

¹²⁵ ÖZBEY, Ö. : İnsan Hakları Evrensel İlkelerinin Avrupa Mahkemesinde Uygulaması, Adalet Yayınevi, Ankara 2004, s. 46, 47.

¹²⁶ KABOĞLU, İ. : Anayasa Hukuku Dersleri, Legal Yayıncılık, İstanbul 2005, s. 232.

¹²⁷ İngiliz hukuku 1628 Haklar Dilekçesi, 1689 İngiliz İnsan Hakları Bildirgesi ve Magna Carta bildirgeleri temel alınarak şekillenmektedir. İngiliz hukuku, bildirilerde yer alan özgürlük ve eşitlik gibi temel değerleri içselleştirmiştir. Vergilendirmeye ilişkin genel kurallar ve yasalar bu bildirgeler bağlamında yapılmaktadır. İngiliz mahkemeleri vergi davalarında anılan sözleşmede yer alan insan haklarını dikkate almaktadırlar. ABD hukukunda, Bill of Rights'ın 10 maddesi ABD Anayasası'nın 11-17 maddeleri olarak onaylanmış ve anayasanın değişik maddeleri olarak Anayasa'ya eklenmiştir. Nitekim Bill of Rights'ın 4. maddesi vergilendirme ile ilgili hükümler içermektedir. Buna göre, "Veto Hakkı bahanesiyle, Parlamento'nun onayı olmadan, uzun bir süre için, kabul edildiğinden ya da edileceğinden başka bir biçimde tahtın yararına para toplamak yasa dışıdır" hükmü parlamentonun izni olmadıkça vergilendirme yapılamayacağı üzerinde durulmuştur. 1958 tarihli Fransız Anayasası'nın başlangıç bölümünde, "Fransız halkı, 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi ile saptanmış ve 1946 Anayasası'nın başlangıcı ile doğrulanıp tamamlanmış biçimleriyle, insan haklarına bağlılığını açıkça ilan eder..." yer alan hükmü 1789 bildirisinin Fransız anayasasını etkilediğini ifade etmektedir. Vergilendirme ile ilgili düzenleme, 1789 bildirisinin 13. maddesi eşitlik ilkesinin dayanağını oluştururken; 14. madde ise, verginin yasallığı ilkesi vurgulanmıştır. Bkz.; MUSULİN, J. : Hürriyet Bildirgeleri Magna Carta'dan Avrupa

Anayasa, her çeşit mali yükümün yasa ile konulmasını, keyfi ve takdiri uygulamayı önleyecek ilkelerin yasalarda yer alması amacını gerçekleştirir¹²⁸.

Bir verginin yasa ile konulmuş sayılabilmesi için çerçevesinin yasa ile belirlenmesi zorunludur. Bu da mali yükümün konusunun, yükümlüsünün matrahının ve oranının yasa ile ifade edilmesiyle sağlanabilir¹²⁹. Dolayısıyla ülkelerin vergilendirmeye yönelik olarak yaptıkları tasarruflar anayasalara dayanmaktadır. Ülke anayasalarında genellikle vergilendirme ilkesi olarak vergilendirmede eşitlik ve verginin yasallığı ilkesi olmak üzere iki temel anayasal ilke söz konusudur.

Bu nedenle, verginin mali güçle orantılı olması yaklaşımı eşitlik ilkesine kenetlenmiş vergi adaletinin de temel prensibi durumundadır¹³⁰. Türk Anayasa Mahkemesi, vergide eşitlik ilkesini, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ayrı oranda vergilendirilmesi şeklinde tanımlamaktadır¹³¹. 1995 yılında Anayasa Mahkemesi'nin kararında¹³², verginin mali güce göre alınmasının, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilemede uygulama aracı olduğunu ifade etmiş¹³³, amaç-araç ilişkisinde mali gücü ölçüt olarak değerlendirilmiştir.

İnsan Hakları Sözleşmesine, **ZEKA**, Nemci (çev.), Belge Yayınları, İstanbul 1987, s. 19.

¹²⁸ **TANILLI**, S. : Anayasalar ve Siyasal Belgeler, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul 1976, s. 453.

¹²⁹ **KANETİ**, S. : a.g.e., s. 34.

¹³⁰ **YALTI**, B. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin Vergi Hukukunda Kaynak Değeri Üzerine, Hukuk Araştırmaları Dergisi, Doç.Dr. Mehmet Somer'e Armağan, Cilt 12, Sayı 1-3, Beta Yayınları, İstanbul 2006, s. 1025-1049.

¹³¹ **SABAN**, Nihal: Vergi Hukuku Genel Kısım, Der Yayınları, İstanbul 2003, s. 63.

¹³² 11 Anayasa Mahkemesi, E.95/4, K.95/28, 06.07.1995, (RG. 02.02.1995/22218), AYMK, S.32, C.1, s.191.

¹³³ Anayasa Mahkemesi, E.94/085, K.1995/032, 13.07.1995, (RG. 28.09.1996/22771), (AYMK, S. 32, C.1, s.230); Anayasa Mahkemesi, E.71/44, K.72/29, 06.06.1972, (RG. 03.03.1973/14465), (AYMK, S.10, s.414). Aktaran: **YALTI SOYDAN**, Billur: a.g.m., s. 86.

dirmiştir. Yine 2003 yılında verdiği kararında¹³⁴ aynı hukuksal durumda olmayı mali güç ölçütüne dayandırmıştır¹³⁵.

Verginin yasallığı ilkesine gelindiğinde Türk Anayasasının 90/5. maddesi'nde belirtilen temel hak ve özgürlüklere ilişkin andlaşmalar, yasa üstü sayılmaktadır. Temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası anlaşmalar kavramının asgarisini "insan haklarına" ilişkin anlaşmalar oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergi yasalarının insan hakları sözleşmelerine aykırı yapılamayacağı açıklık kazanmaktadır¹³⁶.

B. Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Alanda Sınırlandırılması

Küreselleşme, uluslararası alanda birçok değişimi beraberinde getirmektedir. Ekonomik açıdan bakıldığında işgücü ve sermaye hareketliliği bu değişimin başında gelmektedir ve devletler arasında yetki çakışmasını gündeme taşımaktadır. Bilindiği üzere, devlet vergilendirme yetkisini ülke sınırları içerisinde kullanmaktadır. Ancak uluslararası ilişkiler ile birlikte vergilendirme yetkisi de çakışmaktadır¹³⁷.

Devletlerin vergilendirme yetkileri mutlak bir hak olmakla beraber, Uluslararası Vergi Hukuku ve Devletler Hukuku'nun yakın ilişkileri sonucu mutlak olan vergilendirme yetkilerine uluslararası alanda yapılan anlaşmalar ve kullanılan yöntemlerle sınırlandırmalar getirilmektedir¹³⁸.

¹³⁴ 13 Anayasa Mahkemesi, E.01/36, K.03/3, 16.01. 2003, (RG. 21.11.2003/25296), AYMK, S.39, C.1, s.360.

¹³⁵ YALTI, B./ÖZGENÇ, S. : Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı, Beta Yayınları, İstanbul 2005, s. 84.

¹³⁶ YALTI, B.: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin Vergi Hukukunda Kaynak Değeri Üzerine, Hukuk Araştırmaları Dergisi, Doç.Dr. Mehmet Somer'e Armağan, Cilt 12, Sayı 1-3, Beta Yayınları, İstanbul 2006, s. 1033.

¹³⁷ DEAK, Daniel: "Right To Right Tax Laws", Intertax, Volume:28, Issue:3, 2000, p. 112 (Bkz.; İDİKUT ÖZPENÇE, Aylin/ÖZPENÇE, Özay: Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi, "Küreselleşme ve Uluslararası Kuruluşların Ulus Devletin Vergilendirme Yetkisine Etkileri", C.4, S.1, 2007, s. 21).

¹³⁸ ÇAĞAN, Nami: a.g.e., s.9.

Herhangi bir devlet siyasi sınırları içinde bulunan bütün şahıslara vatandaş olup olmadığına bakmasızın kendi kanunlarını uygulayabilmektedir. “kanunların mülkiliği prensibi” denilen bu duruma göre, devletin tek taraflı olarak koyduğu bir takım alacak hakları olduğuna göre, mükellefiyetlerin tabi olacakları kanunlar, o alacak haklarının doğduğu yer olarak kabul edilmektedir. Yani, vergiyi doğuran olay hangi ülke sınırları içerisinde meydana gelmişse o ülke kanunlarına tabi olması gerekmektedir¹³⁹. Herhangi bir devletin kendi vatandaşları üzerindeki egemenlik hakkını sınırları içerisinde ve sınırları dışında kullanmasına da “kanunların şahsiliği prensibi” denilmektedir. Söz konusu bu ilkeler yanında yasaların ülke aşıcı etkileri bakımından devletin takdir hakkının “yetkinin belirli bir devlete tanınmasını adil ve makul kılacak ölçüde, devletin söz konusu olaylara yakın, doğrudan, esaslı bir ilgisinin bulunması” esasıyla sınırlandırılması gerekir. Bu da “etki ilkesi” çerçevesinde değerlendirilmektedir. Etki ilkesi kapsamında, bir devlet başka bir devlet ülkesinde meydana gelen ve kendi ülkesinde önemli oranda etki doğuran veya doğurması istenen olaylar hakkında kural koyabilmektedir, ancak bu yetki kullanımının makul olması şarttır¹⁴⁰.

Devletin vergi kanunlarına söz konusu prensiplere göre uygulaması halinde ortaya çıkan ve çifte vergileme sorunu, ikili anlaşmalarla karşılıklı olmak üzere ya ülkelerin kendi vatandaşlarını vergilendirmesi veya yabancı ülkelerde elde edilen gelirlerinden alınan vergilerin mahsubu imkânı ile çözüme kavuşturulmaya çalışılmıştır¹⁴¹.

Türkiye'nin artan uluslararası ekonomik ilişkileri neticesinde çeşitli uluslararası kuruluş, birlik ve devletlerle usulüne göre yapılan

¹³⁹ ERGİNAY, Akif: Vergi Hukuku Prensipleri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlarından, İstiklal Matbaacılık ve Gazetecilik Koll. Ort., Ankara 1953, s.54.

¹⁴⁰ YALTI, Billur: Elektronik Ticarete Vergilendirme, Der Yayınları: 357, İstanbul 2003, s.63-64.

¹⁴¹ TOSUNER, Mehmet/ARIKAN, Zeynep: Vergi Usul Hukuku, Gözden Geçirilmiş Yeni Bası, İlkem Ofset, İzmir 2006, s. 16.

andlaşmaların vergi ile ilgili hükümleri de vergi kanunu niteliği taşımaktadır.

90. maddenin son fıkrasında, “Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamaz.” denilmekle, Türk hukuk düzeninde andlaşmaların ayrıcalıklı bir statüde olmak kaydıyla yasa gücünde, kendiliğinden ve doğrudan uygulanabilir karakterde olduğuna işaret edilmiştir. Madem ki, andlaşmaların anayasaya aykırılığının ileri sürülmesi mümkün değildir, o halde yasaların tersine anayasaya aykırı olsalar dahi uygulanmak zorundadırlar. Bu özellikleri dolayısıyla uluslararası andlaşmalar ulusal hukuk kurallarına göre üstün bir konumda bulunurlar ve ulusal yargı yerlerince özellikle ve öncelikle uygulanmaları gerekir¹⁴².

Vergilendirme yetkisinin kullanımından kaynaklanan en önemli sorun olan çifte vergileme ise özellikle aynı kişiden, aynı konu üzerinden birden fazla devletin vergi almak istemesiyle ortaya çıkmaktadır. Çifte vergileme, karşılıklı andlaşmalarla ya tamamen ortadan kaldırılmakta ya da sınırlı vergilendirme ile soruna çözüm getirilmeye çalışılmaktadır. Bir takım vergi ilişkilerinde de karşılıklı olarak muafiyetler getirilmiştir. Diplomat muafılığı bunun en güzel örneğini oluşturmaktadır¹⁴³.

Çifte vergilendirmeyi önlemek için devletler iki temel yöntem kabul etmektedir. Birinci yöntem olan mahsup yönteminde, ülke içinde ikametgâhı olan herkesin bütün dünyada elde ettiği geliri toplaması ve beyan etmesidir. İkinci yöntem olan istisna yöntemi ise, yalnızca ülke içinde elde edilen gelirin beyan edilmesi üzerine kuruludur. Dünyada hemen bütün devletler birinci kuralı esas alarak vergi sistemlerini oluşturduğundan, yurt dışında elde edilen gelirlerin hem kaynak hem de mukim devlette vergilendirilmesi kendini

¹⁴² HEKİMOĞLU, Mehmet Merdan: “Avrupa Birliği Hukuku ve 1982 Anayasası'na Göre Egemenlik”, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:2, Sayı:6, 2003, s. 42.

¹⁴³ TOSUNER, Mehmet/ ARIKAN, Zeynep: a.g.e., s. 6.

göstermekte ve çifte vergileme kaçınılmaz olmaktadır. Bu sorunu çözmek üzere devletler aralarında çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları yapmaktadırlar ve yabancı ülkede ödenen vergi hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir¹⁴⁴.

Türkiye'deki Gelir ve Kurumlar vergisi kanunları yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna imkân verdiği için, Türkiye'de ikamet edenler açısından herhangi bir çifte vergileme problemi söz konusu değildir. Ancak Türkiye'de faaliyette bulunan ve ikametgâhı bir başka ülkede bulunanlar açısından, aynı gelir unsuru için, hem Türkiye'de hem de kendi ülkesinde iki defa vergi ödemek kaçınılmazdır¹⁴⁵.

Devletler, uluslararası alanda çifte vergilendirmeyi önlemek için ya tek taraflı olarak ya da iki taraflı olarak vergilendirme yetkilerini vergi kanunlarına koydukları hükümlerle sınırlandırarak anlaşmalar imzalamaktadırlar. Söz konusu anlaşmalar tek taraflı olabileceği gibi ikili ve çok taraflı olabilir¹⁴⁶.

Tek taraflı tedbir ve araçlar, dış ülkelerde ödenen verginin matrahtan indirimi, dış ülkelerde ödenen verginin mahsubu usulü ve dış ülkelerde elde edilen gelirlerin vergiden istisna edilmesi şeklinde üçe ayrılmaktadır. Birinci tedbir ve araçta, dış ülkelerde ödenen vergi, bildirilen matrahtan gider olarak düşülebilmekte ve böyle çifte vergilendirme bir ölçüde ortadan kaldırılmak istenmektedir. Bununla birlikte, yabancı ülkeden ödenen vergi oranı sıfır olmadıkça söz konusu tedbir ve araç yabancı gelir üzerinde ek bir vergi rolü oynamakta ve çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak mümkün olmamaktadır. İkinci tedbir ve araçta ise -ki buna "tek taraflı mahsup" denilmektedir- herhangi bir vergi anlaşması olmadan, bir devlet tek taraflı olarak yurt dışında ödenen verginin kendi ülke-

¹⁴⁴ ŞAMILOĞLU, Famil: Küreselleşme Sürecinde Türkiye'nin Finansal Kaynak Sorunu, Gazi Kitabevi, Ankara 2002.

¹⁴⁵ SEMERCİGİL, Murat: "Dar Mükelleflerin Ticari Kazançları Ve Vergi Anlaşmalarında Türkiye'nin Bu Kazançlara Yaklaşımı", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:21, Mayıs 1983, s. 53.

¹⁴⁶ PEHLİVAN, Osman/ÖZ, Ersan, a.g.e., s. 142.

sinde ödenecek vergiden mahsubunu kabul etmektedir. Yurtiçi vergi oranının yurtdışındaki orandan yüksek olması gerekmektedir ki bir mahsup söz konusu olsun. Son tedbir ve araçta ise -ki buna "istisna metodu" denilmektedir- bir devlet, dış ülkelerden elde edilen gelirleri ya kendi kanun hükümlerine veya iki taraflı andlaşmalara göre kendi vergisinden istisna etmektedir. Böyle bir istisna bütün gelir unsurlarına değil, sadece yabancı iş yerinin ticari kazançlarına, dış ülkelerde bulunan gayrimenkul gelirlerine, yerli şirketlerin dış ülkelerden elde ettiği temettülere ve ücretlere uygulanmaktadır¹⁴⁷.

İki taraflı ve çok taraflı tedbir ve araçlarda ise devletler, uluslararası hukuk kurallarına göre çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla karşılıklı olarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaktadır¹⁴⁸.

Söz konusu olan uluslararası vergi andlaşmaları daha öncede değinildiği üzere anlaşmazlık durumlarında uluslararası hükümleri kabul ettiğinden ilgili kanundan daha üstün bir nitelik taşımaktadır¹⁴⁹.

SONUÇ

Bu makalede devletin vergilendirme yetkisi çeşitli yönleri ve boyutları göz önüne alınarak incelenmeye çalışılmıştır. Türk Hukuku'nda vergilendirme yetkisi ile ilgili sorunlar araştırmaya odak alınmakla beraber, bu yetkinin kuramsal temeli ve yabancı anayasalardaki düzenlenişi üzerinde de durulmuştur. Çağdaş demokratik sosyal hukuk devletinin ortaya çıkmasında ve işleyişinde vergilendirme yetkisinin oynadığı rol, konunun önemini göstermektedir.

Vergilendirme yetkisinin kullanılması, devletin varlığını ilgilendirmektedir. Bu yetki, egemenliğin içerdiği yetkiler arasında en önemlilerinden biridir. Devletler, vergilendirme yetkilerinin sınır-

¹⁴⁷ TUNCER, Selahattin: a.g.e., s. 30.

¹⁴⁸ PEHLİVAN, Osman: a.g.e., s. 38-39.

¹⁴⁹ Kanun No:2709, R.G.: 09.11.1982, Anayasa madde 90; Aynı Şekilde Bkz.: PEHLİVAN, Osman/ÖZ, Ersan, a.g.e., s. 142.

larını diğer devletlerden bağımsız ve özgürce belirledikleri ölçüde, mali egemenliğe sahip olurlar. Bununla beraber egemenlik gibi günümüzde mali egemenlik ve vergilendirme yetkisi de, gerek ülke içinde, gerek uluslararası alanda çeşitli nedenlerle sınırlandırılmaktadır.

Çağdaş demokratik devlette vergilendirme yetkisi, egemenliğin içerdiği bütün yetkiler gibi anayasal bir yetkidir. Bu yetki devlete, her şeyden önce yerine getirmek zorunda olduğu kamu hizmetlerine karşılık bulma olanağı verir; başka bir deyişle vergilendirme yetkisinin mali işlevi vardır. Ayrıca vergilendirme yetkisi ekonomik ve sosyal düzenleme amaçları ile de kullanılabilir. Her durumda devlet, vergilendirme yetkisini kullanırken anayasal sınırlara uymak zorundadır.

Vergilendirme yetkisinin anayasal sınırları ile sosyal hukuk devletinin sınırları koşuttur. Yasama organının, bir verginin getireceği yükü kural olarak takdir yetkisi vardır. Ancak bu yetki anayasal sınırlar altında ve keyfiliğe dönüşmeden kullanılmalıdır. Hukuk devleti ilkesini benimseyen devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanırlarken belli kaçınma ödevleri vardır. Bunların başında kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin özüne dokunmama ve hukuki güvenliklerini ihlal etmeme ödevleri gelir. Yürütme ve yargı organları açısından hukuki güvenlik ilkesi, vergi kanunlarındaki boşlukların kıyas yolu ile doldurulmasını engeller; aksi yöndeki uygulamalar vergilerin kanuniliği ilkesi ile de bağdaşmaz. Hukuk devletinde yasama ve yürütme organlarının vergilendirmeye ilişkin işlemleri bağımsız ve güvenceli yargı organları tarafından denetlenir. Vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkeleri de anayasal dayanaklarını hukuk devleti ilkesinde bulur. Bu ilkeler herkesin kanun önünde eşit vergi yükümlüsü olmasını gerektirdiği için, vergi adaleti ile ilgilidir.

Vergi kanunları, devletin vergilendirme yetkilerinin uluslararası alandaki sınırlarını belirler. Çeşitli devletlerin bu sınırları değişik ölçütleri esas alarak belirlemeleri durumunda çifte vergilendirme durumu ortaya çıkar. Bunu önlemek için devletler karşılıklı olarak egemenliklerinden ödün vererek, uluslararası vergi anlaşmaları ile vergilendirme yetkilerini sınırlandırır. Uluslararası vergi

anlaşmaları devletlere uluslararası ekonomik ve ticari ilişkilerini geliştirmeleri yönünden büyük yararlar sağladığı gibi, uluslararası vergi kaçakçılığına karşı ortak tedbirler alabilmeleri için de olanaklar yaratır. Uluslararası vergi anlaşmalarının gerçekleştirilmesinde en önemli güçlük, devletlerin vergi sistemlerinin uyumlu olmayışıdır. Vergi sistemlerinin uyumlaştırılması, bir ekonomik bütünleşme çerçevesinde, daha kolay gerçekleştirilir.

BİBLİYOGRAFYA**Kitaplar**

- ALİEFENDİOĞLU**, Yılmaz, "Türk Anayasa Mahkemesi'nin Hukuk Devleti Anlayışı", Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin Ökçesiz), HFSA - Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998.
- AKAD**, M., **DİNÇKOL**, B.V., Genel Kamu Hukuku, İstanbul, Der Yayınları, 2004.
- AKDOĞAN**, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.
- ARIKAN**, Zeynep, Demokratik Gelişim sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi), (Yayımlanmamış Doktora Tezi), DEÜSBE, İzmir, 1994.
- ARSLAN**, Mehmet, Vergi Hukuku, Güncellenmiş 7. Baskı, Bursa, MKM Yayıncılık, 2011.
- Balta, T. Bekir, İdare Hukuku, C. I, Genel konular, AÜSBF. Yayını, AÜ Basımevi, Ankara, 1972.
- ÇAĞAN**, Nami, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- GEMALMAZ**, Haydar Burak, Mülkiyet Hakkı, İstanbul, Beta Yayınları, 2009.
- GEREK**, Şehnaz, **AYDIN**, Ali Rıza, Anayasa ve Vergi Hukuku, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2005.
- GÜNEŞ**, G., Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul, Yayın ve Dağıtım, 1998.
- KANETİ**, Selim, Vergi Hukuku, 2. Bası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.
- KANETİ**, Selim, Vergi Hukuku, İstanbul, Özdem Kardeşler Matbaası, 1987.
- KABOĞLU**, İbrahim, Anayasa Hukuku Dersleri, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2005.

- MUSULİN, J.**, Hürriyet Bildirgeleri Manga Carta'dan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine, Nemci Zeka (çev.), İstanbul, Belge Yayınları 1987.
- ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami**, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 18. Bası, Ankara, Mart 2010.
- ÖZBEY, Ö.**, İnsan Hakları Evrensel İlkelerinin Avrupa Mahkemesinde Uygulaması, Ankara, Adalet Yayınevi, 2004.
- PEHLİVAN, Osman, ÖZ, Ersan**, Uluslararası Vergilendirme, Trabzon, Derya Kitabevi, 2011.
- PEHLİVAN, Osman**, Uluslararası Vergi Hukuku, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2002.
- SABAN, Nihal**, Vergi Hukuku Genel Kısım, İstanbul, Der Yayınları, 2010, S. 63.
- SONSUZOĞLU, Elif**, Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi, İstanbul, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1997.
- SAVAŞ, Vural**, Anayasal İktisat, İstanbul, Yaylacılık Matbaası, 1989.
- ŞAMILOĞLU, Famil**, Küreselleşme Sürecinde Türkiye'nin Finansal Kaynak Sorunu, Ankara, Gazi Kitabevi, 2002.
- ŞENYÜZ, Doğan**, Vergi Hukuku Genel Hükümler, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005.
- TANİLLİ, S.**, Anayasalar ve Siyasal Belgeler, İstanbul, Sulhi Garan Matbaası, 1976.
- TANÖR, Bülent, Yüzbaşıoğlu, Necmi**, Türk Anayasa Hukuku, 4.baskı, İstanbul, Yapı Kredi Yayınları, 2002.
- TEZİÇ, E.**, Anayasa Hukuku, 4.Bası, İstanbul, Beta Yayınevi, 2004. Tosuner, Mehmet, Arıkan, Zeynep, Vergi Usul Hukuku, Gözden Geçirilmiş Yeni Bası, İlkem Ofset, İzmir, 2011.
- ULUATAM, Özhan, Methibay, Yaşar**, Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, Değişik Dördüncü Baskı, Ankara, 2000.
- ÜSTÜN, Ümit Süleyman**, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Ankara, Turhan Kitabevi, 2007.

YALTI, B., ÖZGENÇ, S., Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı, İstanbul, Beta Yayınları, İstanbul, 2005.

Makaleler

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, Danıştay Dergisi, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara, 1981, s. 71.

ARIKAN, Zeynep, Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı, İstanbul, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 37. Seri, İÜİF, 1997, s. 269.

Balcı, A. Bayazıt, “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-I”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:263, Temmuz 2003, s. 5.

ÇAĞAN, Nami, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, Anayasa Yargısı Dergisi, Cilt:1, 1984, s. 171.

ÇAĞAN, Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XXXVII, Sayı: 1-4, 1980, s. 141.

DOĞRUSÖZ, Bumin, Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü, İstanbul, Vergi Dünyası Dergisi, S.43, Mart 1985, s. 17, 19.

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, s. 142.

ERGİNAY, Akif, Vergi Hukuku Prensipleri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlarından, İstiklal Matbaacılık ve Gazetecilik Koll. Ort., Ankara, 1953, s.54.

GENÇER, Çağlan Ahmet, “Uluslararası Çifte Vergilendirmede Yaşanan Sorunlar”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 536, Ekim 2009, s. 61.

GERÇEK, Adnan, Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme, Vergi Sorunları, Yıl 28, Sayı 204, Eylül 2005, s. 107, 122.

- GÜNEŞ**, Gülsen, “4369 Sayılı Yasa İle Getirilen Değişikliklerin Verginin Anayasal İlkeleri Açısından İrdelenmesi”, Prof. Dr. Adnan Tezel’e Armağan, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, İstanbul, 2000, s. 263.
- GÜMÜŞ**, Erhan, “Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirme İle İlgili Hükümet Tasarrufları”, Vergi Dünyası, Sayı:290, Ekim 2005, s. 126-127.
- HEKİMOĞLU**, Mehmet Merdan, “Avrupa Birliği Hukuku ve 1982 Anayasası’na Göre Egemenlik”, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:2, Sayı:6, 2003, s. 42.
- KANETİ**, Selim “Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri”, İktisat ve maliye Dergisi, Cilt XXXI, Sayı 1, Nisan 1984, s. 32.
- KLAUS** Tıpke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, Köln 1993, s. 111 vd.’dan aktaran Joachim Lang, “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, (Çev: Funda Başaran), Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, s. 3.
- KARAKAŞ**, Eser, **SONSUZOĞLU**, Elif “Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, s. 220.
- KARAKOÇ**, Yusuf, “Türk vergi Hukuku’nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, Anayasa Yargısı 13, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1996, s. 308.
- KIRBAŞ**, Sadık, “Türk Vergi Mevzuatındaki Karmaşa ve Yarattığı Sorunlar”, Mali Hukuk Dergisi, S. 18 Kasım 1988, s. 7.
- ÖZPENÇE**, Aylın İdikut, **ÖZPENÇE**, Özay, Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi, “Küreselleşme ve Uluslararası Kuruluşların Ulus Devletin Vergilendirme Yetkisine Etkileri”, C.4, S.1, 2007, s. 21.

- ÖZBUDUN**, Ergun, "Anayasa Hukuku Açısından Ekonomik Anayasa", Ekonomik Anayasa Sempozyumu, 28-29 Mayıs 1992, Ankara, s. 6.
- SEMERCİGİL**, Murat "Dar Mükelleflerin Ticari Kazançları Ve Vergi Anlaşmalarında Türkiye'nin Bu Kazançlara Yaklaşımı", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:21, Mayıs 1983, s. 53.
- TOSUNER**, Mehmet, "Mahalli İdarelerde Vergilendirme Yetkisi", Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:10, Sayı: II, 1995, s. 268.
- TOSUNER**, Mehmet, 1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi, Bayraklı Matbaacılık, İzmir 1989, S. 36.
- TOSUNER**, Mehmet, "Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 20, Yıl: 2, Ağustos 1994, s. 47.
- TOSUNER**, Mehmet, **ÖZ**, Ersan, "Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu", Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan 2004.
- TUNCER**, Selahattin Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:112-66, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974, s. 23.
- YALTI SOYDAN**, Billur Uluslararası Vergi Anlaşmaları, İstanbul, Beta Yayın Dağıtım, 1995, s. 17.
- YALTI SOYDAN**, Billur, Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi İsviçre- Türkiye Araştırmalar Vakfı "İsviçre- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın Temel Esasları" Sempozyumu, İstanbul, Türk Vergi Anlaşması Uygulamasına İlişkin Gözlemler (Tebliğ Metni), 8 Nisan 2011, s. 9.
- YALTI SOYDAN**, Billur "Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak", Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, s. 93.

YALTI, Billur, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin Vergi Hukukunda Kaynak Değeri Üzerine, Hukuk Araştırmaları Dergisi, Doç. Dr. Mehmet Somer'e Armağan, Cilt 12, Sayı 1-3, İstanbul, Beta Yayınları, 2006, s. 1025-1049.

YALTI, Billur, Elektronik Ticarete Vergilendirme, Der Yayınları: 357, İstanbul, 2003, s.63.

İnternet Kaynakları

www.anayasa.gov.tr

www.kazancı.com