

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
60. Seri / Yıl 2016 - [2]

VERGİ KURALI

Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Bölümü

ÖZET

Vergi Kuralı kendisini doğuran sosyal, siyasal, iktisadi, mali ve teknolojik sebepleri tam ve doğru olarak yansıtmazsa görevini yapamaz. Diğer taraftan, maddi olgular ne kadar mükemmel analiz edilmiş olurlarsa olsunlar, kural hukuki yazım tekniğine hakim hukukçular tarafından kaleme alınmamışsa, kural koyucunun iradesini ortaya koymakta yetersiz kalır. Bu nedenle, vergi kuralının oluşturulmasına ilişkin çalışmaların iki ayrı ekseninde yürütülmesi gerekmektedir. İlk olarak, maddi gerçeklikten hareketle, kurala olan ihtiyaç ve kuralın maddi dünyadaki muhtemel etkileri ölçülerek değerlendirilmelidir. İkinci olarak ise ölçme ve değerlendirme sonuçları kanun yazma tekniği uzmanlarınca kurallar dünyasına en iyi şekilde aktarılmalıdır. İyi vergi kuralı disiplinler arası ortak bir çalışmanın eseridir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Kuralı, Vergi Kanunu, Vergi Hukuku, Kanun Yapma, Hukuk, Kanun

THE TAX RULE

ABSTRACT

If the Tax Rule do not reflect entirely and correctly the reasons which create itself such as social, political, economic, fiscal and technological reasons, it cannot do its task. On the other hand, even if material facts have been analyzed perfectly, the rule will not be adequate to represent of the will of lawmaker unless it is written by law technicians who are experts on legal writing technic. Therefore, activities for creating of the tax rule must be implemented along two separate axis. Firstly, need for the rule and the probable effects of the rule on the real world have to be measured and evaluated. Secondly, results of measuring and evaluating have to be carried to the world of rules in the best way by the experts of writing technic of legal regulations. The good tax rule is the output of the interdisciplinary work.

Keywords: Tax, Tax Rule, Tax Code, Tax Law, Making Law, Law, Code

GİRİŞ

Anayasa ile tanınan istisnalar dışında, hukuk kuralları ilke olarak siyasal karar alma sürecinde oluşur. Kamusal tercihler oylama yolu ile ortaya çıktıktan sonra, ihdas olunacak hukuk kuralları, dil özellikleri, mantık ve dilbilim kuralları göz önüne alınarak tasarlanır. Bu tasarım esnasında, yeni kuralların yürürlükteki hukuk sistemi ile uyum sağlamasına da dikkat edilir.

Hukuk sistemini oluşturan unsurların birbirleri ile uyumu ve her bir unsurun sistemin bütünü ile uyumu hukuk politikasının tutarlılığı bakımından da önemlidir. Şüphesiz ki genelden özele ya da sistemin bütününden alt sistemlere gidildikçe (özel hukuk, kamu hukuku)¹ bu uyumun sağlanması daha da önem kazanır. Örneğin, vergi sistemi birbiri ile uyumlu olduğu gibi sistemin bütünü ile de uyumlu olan (olması gereken) unsurlardan (vergilerden) oluşur².

Vergi kanunlarının hazırlanmasının diğer kanunlarda olduğu gibi belli yöntem ve tekniklerin kullanılmasını gerektirmesinin yanı sıra, vergi olgusunun çok boyutlu yapısı vergi kurallarının oluşturulmasında geniş bir sosyolojik, siyasal, iktisadi-mali ve teknik bir bakış açısının varlığını da zorunlu kılar. Vergi kuralı, kaynaklandığı sosyal, siyasal, ekonomik ve mali sebepler ile teknolojik sebepleri tam ve doğru olarak yansıtmadığı takdirde, kendisinden beklenen işlevleri yerine getiremez. Vergi kuralını doğuran sosyal sebepler, toplumun vergiye bakışı ve tepkileri; siyasal sebepler, kamusal tercihler; iktisadi-mali sebepler, fiskal amacın yanı sıra tam istihdam ve fiyat istikrarının sağlanması, gelirin yeniden bölüşümünün sağlanması, iktisadi büyüme ve kalkınmanın gerçekleştirilmesi; teknolojik sebepler, yeni teknolojilerin vergilendirme süreçlerine etkileri bağlamında tartışılmaktadır.

Vergi kuralının, bu kuralın konulmasıyla izlenen amacı eksik veya hatalı yansıması ya da hiç yansıtmaması her şeyden önce kanun koyucunun iradesinin tam olarak ortaya konulmasını engeller. Bu durumda kural, mükemmel bir şekilde kaleme alınmış olsa bile işlevsiz kalmaya mahkûm

¹ Daha alt sistemlere örnek olarak; medeni hukuk, borçlar hukuku, ticaret hukuku, idare hukuku, ceza hukuku, bütçe hukuku ve vergi hukuku gösterilebilir.

² “Sistem”, tanım gereği birbiriyle uyumlu elemanlar bütünüdür. Güneş Sistemi, dolaşım sistemi, sinir sistemi vb bu anlamı açık olarak ortaya koymaktadır.

olacaktır. Bu nedenle, vergi hukuku ile ilgili kuralların oluşturulmasında sadece kanun hazırlama usul ve tekniklerine uygun davranılması yeterli görülmemelidir. Diğer taraftan da söz konusu amaçlar ne kadar doğru ve eksiksiz belirlenmiş olursa olsun, hukuki yazım tekniğine vakıf uzmanlarca uygun şekilde metne yansıtılmadıkları takdirde, kanun koyucunun gerçek iradesi doğrultusunda hayata geçirilmeleri mümkün olmayacaktır.

Bu makalede, vergi kanunlarının hazırlanması sürecine ilişkin değerlendirme ve önerilerde bulunulacaktır.

I- OLUŞTURULACAK VERGİ KURALININ TESPİTİ SORUNU

Vergi sayılarla ilgili olduğu halde, vergi kanunu kelimeler, sözler, sözcüklerle ilgilidir. Genellikle insanlar vergi kurallarının sözünden (lâfzından) çekindikleri için vergiden çekinirken, vergi hukukçularının vergiden çekinme nedeni verginin sayısal özelliğidir³. Vergi, kelimelerden, sözlerden çok gelir, kazanç, hasılat, gider, malvarlığı, işlem tutarı gibi değerlerle ilgili olduğundan, ilişkiler hesaplanabilir, hukuki sonuçlar da sayısal niteliklidir⁴.

Gerçekten de bu sayısal özellik verginin en önemli özelliklerinden biridir. Sözel olan vergi kanunu ya da vergi kuralıdır. O halde verginin sayılar dünyası ile kelimeler dünyası arasında bir yerde bulunduğunu söylemek mümkündür.

Oluşturulacak vergi kuralının kapsam ve niteliği, o kuralın konulmasını gerektiren nedenlere göre değişiklik arz eder. Vergi, sosyolojik, siyasal, iktisadi-mali, teknik ve şüphesiz ki hukuki bir olgu olduğundan, vergi kuralının inşası sürecinde verginin bütün bu niteliklerinin dikkate alınması gerekir.

Verginin ilk ve temel varlık sebebi, devlet hazinesine ilişkin olanı, mali (fiskal) fonksiyonudur. Geçmiş toplumsal ortak hayat kadar eski olan verginin ilk amacı Babil'den Eski Mısır'a, Antik Yunan'dan Roma'ya Orta-

³ David W.WILLIAMS, Geoffrey MORSE, **Principles of Tax Law**, 4th Edition, London:Sweet&Maxwell, 2000, s. 20.

⁴ Karş. Salih ŞANVER, "Vergi Hukuku Düzeninin Temelleri", **Prof. Dr. Salih Şanver'e Armağan**, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayını, İstanbul, 1988, s. 13.

çağ'dan Yeniçağ'a sadece kamu harcamalarının⁵ karşılanması olmuştur⁶. Mali (fiskal) amaç vergilemenin asli amacı olmaya devam etmekle birlikte, XVIII. yüzyıldan itibaren vergilerin mali amaç dışında, toplumsal, ekonomik vb ekstra-fiskal amaçlara da hizmet edecek şekilde kullanıldığı görülmektedir.

Çağlar boyunca vergilemeden beklenen görev ve faydalar değiştiğçe vergi türleri ve bileşimleri de değişmiştir. Belli dönemlerde egemen olan toplum, iktisat ve siyaset doktrinleri, kendi vergileme doktrinlerini de yaratmışlardır. Fizyokrasi'de, Klasik İktisat Doktrini'nde, Keynesçi, Parasalcı, ve Yeni Klasik İktisat Doktrinleri ile tüm bunların çok sayıdaki türevlerinde vergileme anlayışı farklı olmuştur. Farklılık sadece doktrinler arasında değil aynı doktrin içinde dahi görülebilmektedir.

Çeşitliliğine rağmen, konuya ilişkin doktrinlerin esas olarak iki sorunsal ekseninde yer aldığı ifade edilebilir. İlki, doğada var olan düzenin toplumda, dolayısıyla ekonomide de bulunduğu. İkincisi ise, ekonomide böyle bir doğal düzen bulunmadığıdır. Ekonomik doğal düzen fikrinin Adam Smith ve ünlü nitelendirmesi "görünmez el" (*invisible hand*) ile özdeşleştiği söylenebilir. Ekonomide esas olanın düzen değil düzensizlik olduğunu savunan ve 1929 Büyük Ekonomik Krizinden sonra yükselen görüşlerin ana fikri devlet müdahalesinin zorunlu olduğu aksi halde düzenin asla yeniden kurulamayacağıdır. Bu sorunsal çerçevesinde, 1933 yılında Almanya'da zamanın Maliye Bakanı Dr. Schacht döneminde ve aynı yıl Amerika Birleşik Devletleri'nde Başkan Franklin Roosevelt'in The New Deal Politikaları kapsamında ekonomiye bozulan dengenin yeniden oluşturulması için fiili müdahalelerde bulunulmuştur. Müdahalenin teorik formülasyonunu ise John Maynard Keynes 1936 yılında yayımladığı ünlü kitabında yapmıştır⁷.

⁵ Kamu harcamaları ile kastedilen, büyük yatırım harcamaları, saray ve hükümdarlara ait harcamalar ve diğer bazı devlet harcamalarıdır.

⁶ Vergilemenin tarihçesi hakkında Bak. Günter SCHMÖLDERS, **Genel Vergi Teorisi**, 4. Baskıdan Çeviren: Salih Turhan, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, İstanbul, 1976, ss.3-33.

⁷ **İstihdam Faiz ve Paranın Genel Teorisi** (*The General Theory of Employment, Interest and Money*).

Bu sınırlı açıklamalar bile, vergi kuralının konulması sürecinde çok sayıda parametre ve değişkenin dikkate alınması gerektiğini göstermektedir.

II- VERGİ KURALINI ETKİLEYEN HUKUK DIŞI ALANLAR VE ETKİ MEKANİZMALARI

Hukuk doğrudan doğruya, doğal bir olgu olan toplumdan kaynaklandığından, köken olarak o da doğal bir niteliğe sahip olmuştur. Ayrıca, hukuk toplum tarafından dikkate alınarak toplum gücü ile desteklenmemesi halinde uygulanamayacağı için de pozitif bir niteliğe sahiptir. Bu nedenle, pozitif hukuk kurallarının etkinliği, uygulandıkları zaman ve yerdeki ihtiyaçlara uygunluk derecelerine ve toplumsal gelişmeye katkılarına göre ölçülmelidir⁸.

Vergi kuralı ihtiyacı doğuran nedenler de vergiye olan ihtiyacı doğuran nedenlerden farklı değildir. Vergiye olan ihtiyaç esas olarak toplumsal yaşamdan kaynaklanır. Robinson Crusoe dünyasına benzeyen toplumun olmadığı hipotetik bir modelde, toplumsal ihtiyaçlar ile bu ihtiyaçları karşılamak için yapılan harcamalar olmayacağından vergi de olmayacaktır.

Verginin ilk ve en eski sebebi, toplum halinde yaşayan insanların ortak kamusal ihtiyaçlarının karşılanması için gereken mali kaynakların sağlanmasıdır. Ortak kamusal ihtiyaçların karşılanması için üretilip topluma sunulan hizmetlerin niteliği bunların vergi ile finansmanını zorunlu kılmaktadır. Bu hizmetlerin, fayda bölünmezliği özelliği ve bu özelliğin türevi olan tüketimde rekabetin olmaması, finansmana katılmayanların hizmetten yararlanmaktan mahrum bırakılmaması gibi diğer özellikleri, kamusal finansmanın, başka bir deyişle vergi ile finansmanın temel gerekçesini oluşturur. O halde verginin ilk ve temel sebebi, ortak yaşamın doğurduğu kamusal ihtiyaçlardan kaynaklanması nedeniyle iktisadidir.

Her ne kadar bütçenin genelliği ilkesi, belli kamu gelirlerinin belli kamu giderlerine tahsisine imkân vermese de bu ilke, vergi ve vergi dışı gelirlerle finanse edilecek kamu hizmetlerinin ayırt edilmesine engel değildir. Bu nedenle, vergi kuralının oluşturulması sürecinde, önce kamu hizmetinin

⁸ Sıddık Sami ONAR, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, 1. Cilt, 3. Baskı, Hak Kitabevi, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966, ss.262-263.

niteliğinin doğru olarak tespit edilmesi gerekir. Piyasa finansmanı araçlarının kullanılabilceği alanlarda verginin kullanılması, kamusal finansman araçlarının kullanımının zorunlu olduğu alanlarda piyasa finansman araçlarının kullanılması vergileme ile izlenen amaçlardan önemli sapmalara yol açacaktır.

Vergi kuralının oluşturulması sürecinde, ilk aşamada kamusal hizmet ihtiyacının tespiti yapıldıktan sonra; ihtiyacın toplumsal yapı ve ilişkiler ile bağlantısının kurulacağı ve vergiye karşı mükellef tepkilerinin dikkate alınacağı sosyolojik ve sosyal psikolojik değerlendirme aşamasının, salınacak verginin niteliği ve kapsamının kararlaştırılacağı kamusal seçim aşamasının ve son olarak, mülkiyet hakkına cebri bir müdahale olması nedeniyle hukuki değerlendirme ve tasarım aşamasının tamamlanması gerekmektedir. Bu değerlendirmelerden birinin dahi eksik olması, kuralın da eksik olmasına neden olacaktır.

Vergi kuralları vergi sistemlerini oluşturan yapı taşlarıdır. Uygulamada vergi sistemleri, bir “usta tasarımcı” tarafından iyi bir vergi sisteminin optimal gereklerine göre değil, toplumsal, ekonomik ve siyasal yapı ve gelişmelere uygun olarak oluşturulmaktadır. Bununla birlikte, iyi bir vergi sisteminin niteliklerine ilişkin düşünce ve ilkeler onsekizinci yüzyılın ikinci yarısından itibaren iktisatçılar ve düşünürler tarafından ortaya konulmuştur. Yeterli gelir sağlama kapasitesine sahip olması, vergi yükünün adil dağılımını sağlaması, vergi yansımalarını dikkate alması, piyasada alınan kararlara etkisinin öngörülmesi, maliye politikası amaçlarına hizmet edebilirlik derecesinin yüksekliği, vergi idaresi ve uyum maliyetlerinin düşük olması, vergileme amaçları arasında uyum sağlaması ya da uyumsuzluğa sebep olmaması bunların başlıcalarıdır⁹.

Buraya kadar söylenenlerin ilk sonucu verginin ekonomik bir olgu olmasıdır. Diğer alanlar vergiye olan ihtiyacın bir gereği olarak ortaya çıkmakta ve kamusal alana etki etmektedir. Vergi kuralı, bir ekonomi kurumu olarak toplumun altyapısını oluşturan verginin üst yapısını oluşturur. Örnek verilecek olursa, sağlık hukuku kuralları, hastalıklar olduğu için; ticaret hukuku kuralları, ticari toplumsal hayat var olduğu için; çevre hu-

⁹ Richard A. MUSGRAVE, Peggy B. MUSGRAVE, **Public Finance in Theory and Practice**, New York, McGraw-Hill, 1989, s. 216.

kuku kuralları çevre sorunları nedeniyle mevcuttur. Hukuk kuralları maddi gerçekliklerin bir sonucudur. Vergi kuralı da ekonomik bir olgu olan vergi gerçeğinin toplumsal üst yapıdaki yansımından ibarettir. Bundan dolayıdır ki kurgulanması ve anlaşılması için önce ekonomik maddi gerçekliğin doğru olarak kavranması gerekir.

Vergi kuralı vergiye olan toplumsal, ekonomik, teknik vb ihtiyaçların bir sonucu olarak ortaya çıktığı gibi, toplum ve ekonomiyi de etkilemektedir. Ekonomik yapı değişiklikleri, kaynak dağılımını değiştiren ekonomik ve teknik olgu ve olaylar, vergi yükünün toplumdaki dağılımını da değiştirir. Bu nedenle vergi kuralı ile toplumsal, ekonomik, teknik vb gerçekler arasında tek yönlü bir etki mekanizması yerine karşılıklı bir etkileşim vardır¹⁰.

III- VERGİ KURALININ TASARIMI

Vergi kuralının kaynağını oluşturan yasama faaliyetinin ilk fonksiyonları arasında kanun yapmak yoktur. Nitekim İngiltere’de, parlamentonun Common Law ile uyumlu olmayan kanunlar yapıp yapamayacağı onyedinci yüzyıla kadar tartışılmıştır. Yasama organının ana görevi yürütmenin düzenlenmesi ve denetimi, başka bir deyişle, bir organizasyonun yönetimi olmuştur¹¹. Adil davranış kuralları ile yasama faaliyetinin diğer çıktıları arasındaki farkın en belirgin olarak görüldüğü, dolayısıyla siyasal kanunların adli kanunlardan farklılığının açıkça anlaşıldığı alan, temsili organlar aracılığıyla yasama faaliyetinin ilk olarak ortaya çıktığı maliye alanı olmuştur¹².

Tarihi seyir içinde hukuk düzenini hukuk kurallarıyla tesis etme görevi ilke olarak yasama organına ait hale gelmiştir. Bununla birlikte şeklen kanun olmasalar da maddi anlamda kanun özelliği taşıyan kaynaklarla da vergi kuralları konulabilmektedir. Diğer hukuk kuralları gibi vergi kurallarının hazırlanmasına ilişkin teknik çalışmalar da ilgili kuruluş içinde

¹⁰ Rüştü ERİMEZ, “Vergi Usul Hukuku Reformu”, **Vergi Tedbirleri ve Meseleleri Semineri**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, İstanbul, 1978, s. 127.

¹¹ Friedrich A. HAYEK, **Kanun, Yasama Faaliyeti ve Özgürlük (Kurallar ve Düzen)**, Çev. Atilla Yayla, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ankara, 1994, s. 187.

¹² Ae. s. 202.

başlar. Vergi kuralı için bu kuruluş Maliye Bakanlığı'dır. Çalışma süreci içinde ilgili bakanlıklar ile kurum ve kuruluşların görüşleri alınır.

Vergi kuralının tasarlanmasında ilk olarak yapılması gereken, kurala duyulan ihtiyacın sosyal, siyasal, ekonomik, mali, teknolojik ve varsa diğer maddi sebeplerinin tespitidir. Bu tespiti yapacak olanlar kuralın ilgili olduğu alanın uzmanlarıdır. Birkaç örnek verilecek olursa; yeni teknolojilerin kullanımı sürecinde ortaya çıkan vergiden kaçınma davranışlarının önlenmesine yönelik kuralların hazırlanmasında, sağlık sektöründe vergiye tabi olay ve durumların tespitinde, vergi muhasebesi kurallarının hazırlanmasında, vergilemenin farklı amaçları arasında çatışmalara yol açmayacak kuralların oluşturulmasında, yansıma etkilerinin ve yansımayı belirleyen mikro ekonomik ve makro ekonomik faktörlerin dikkate alınması suretiyle vergilemenin gelir dağılımı üzerinde olumsuz etkiler yaratmasını engelleyici kuralların hazırlanmasında, iktisadi konjonktüre uygun kuralların belirlenmesinde, tasarruflar, yatırımlar ve sermaye birikimini istenilen yönde etkileyecek kuralların hazırlanmasında, sağlık sektörü, eğitim sektörü, finans sektörü gibi alanlarda uygulanacak vergi kurallarının oluşturulmasında temel belirleyici ilgili alanın teknik özellikleri olmaktadır.

Onar'ın idare hukuku için yaptığı; kaynak ve kökenlerinin bir taraftan hukukun genel teorileri, belli bir zaman ve mekânda kabul edilmiş topluma mal olmuş hukuki değer yargıları, diğer taraftan siyasî, iktisadi ve sosyal bilimlerde olduğu şeklindeki tespit ile idare hukuku ile idare tekniği ve idare politikası ayırımını vergi hukukuna genelleştirmemek için bir sebep yoktur¹³.

Vergi kuralının tasarlanmasında toplumsal, siyasal, iktisadi ve mali koşulların dikkate alınma gereğinin yanı sıra; vergi kuralının ihdasından sonraki süreçte, verginin hissedilmesi aşamasında ortaya çıkacak beyan etkilerinin, verginin ödenmesi aşamasında ortaya çıkacak piyasa ve fiyat etkilerinin ve yerleşmesi aşamasında ortaya çıkacak gelir etkilerinin tahmin ve değerlendirmesinin en doğru şekilde yapılması zorunludur. Bu kapsamda; mükelleflerin, verginin hissedilmesi aşamasındaki vergiden kaçınmaya yönelik davranışları çerçevesinde maddi ve zamansal ikame etkilerinin, talebin fiyat, gelir ve çapraz elastikiyetinin; verginin ödenmesi aşama-

¹³ Sıddık Sami ONAR, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, 1. Cilt, s. 265.

sında vergi yükünün devrine yönelik davranışları çerçevesinde tamamen mikro ve makro ekonomik faktörler tarafından belirlenen vergi yansımaları süreçlerinin ve verginin yerleşmesi aşamasında ise mükelleflerin verginin telâfisine ve bu kapsamda tüketim ve tasarruflarını kısıtlamaya yönelik davranışlarının, vergiye karşı tepkiler olarak vergi kuralının tasarımında dikkate alınması gerekmektedir¹⁴.

Vergi kanunlarının hazırlanması sürecinde bir başka önemli çalışma alanı vergi yükünü doğrudan belirleyen vergi tarifelerinin oluşturulmasıdır. Vergi matrahları ve vergi oranları/miktarları arasındaki fonksiyonel ilişkileri gösteren vergi tarifelerinin hazırlanması önemli ölçüde matematik bilgisi gerektirmektedir. Tarifeye ilişkin kuralın tasarımında yapılacak bir teknik hata, vergi kuralının amacından sapmasına yol açacaktır.

Vergi, maliye ve vergi politikasının, maliye ve vergi politikası da iktisat politikasının en önemli araçlarından olduğuna göre vergi kuralı, mali (fiskal) yönü bakımından hazineye katkısı, mali olmayan (ekstra fiskal) yönü bakımından da ekonomik istikrar, gelir bölüşümü ve iktisadi büyüme üzerindeki etkileri de değerlendirilerek tasarlanmalıdır¹⁵.

Vergilemenin, dolayısıyla vergi kuralının niteliği öncelikle vergileme ilkelerinde ifadesini bulur. Vergileme ilkeleri bugünkü anlamı ile ilk olarak Adam Smith tarafından önerilmiştir. Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* (Ulusların Servetlerinin Mahiyet ve Nedenleri Üzerine Bir Araştırma) başlıklı eserinde, eşitlik, belirlilik (kesinlik), uygunluk ve ekonomiklik olmak üzere dört vergileme ilkesine yer vermiştir. Bu ilkeler zaman içinde anayasalara ve diğer vergi hukuku kaynaklarına da yansımıştır. Smith'in belirlilik ilkesinin, hukuk devletinin ayrılmaz bir parçası olan hukuki güvenlik ilkesinden başka bir şey olmadığı; yine eşitlik ilkesinin Anayasanın 10'uncu maddesinde yer alan kanun önünde eşitlik ilkesi ile 73'üncü maddesinde yer alan yatay ve dikey eşitlik (mali güce göre vergileme) ilkelerine yansıdığı görülmektedir.

¹⁴ Günter SCHMÖLDERS, age, s. 146; Salih TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s. 235.

¹⁵ Vergilerin üretici ve tüketici tercihleri ile ekonomik dengeler üzerindeki etkileri için bkz. Kenan BULUTOĞLU, **Vergi Politikası**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, İstanbul, 1962.

Ancak, şüphesiz ki bu ilke ve politikaların uygulamaya aktarılmasında başvurulacak hukuki mekanizmaların ya da istenen toplumsal, siyasal ve ekonomik düzene uygun bir hukuk sisteminin oluşturulması ve ekonomi yönetiminin takdir yetkisinin hukuk devleti ilkelerine zarar vermeden kullanılması zorunludur¹⁶.

Devletin egemenlik hakkına dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanan vergilendirme yetkisinin kapsam ve sınırlarının belirlenmesi siyasi, ve hukuki süreçler içinde gerçekleşir¹⁷.

Teknik ve hukuki güçlükleri nedeniyle bir “sanat” olarak da nitelendirilen kanun yapma¹⁸, vergi kurallarının oluşturulmasında, vergi olgusunun karmaşık yapısının sonucu olarak daha da karmaşık bir mahiyet arz eder.

Türkiye’de kanun ve diğer mevzuatın hazırlanmasına ilişkin şekli ve teknik ayrıntılar, Bakanlar Kurulu’nca yayımlanan 19/12/2005 tarihli ve 2005/9986 sayılı Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’te¹⁹ düzenlenmiştir. Yönetmeliğe göre, taslaklar, konuyla ilgili kurum ve kuruluşların görevli birimleri tarafından hazırlanır. Taslak hukuk müşavirlikleri dışındaki birimlerce hazırlanmışsa, hukuk müşavirliklerinin görüşü alınır (m. 5/1).

Yönetmelikte ayrıca; Başbakanlığa sunulmadan önce taslaklar hakkında, ilgili bakanlıklar ile kamu kurum ve kuruluşlarının görüşlerinin alınması; bakanlıklarca hazırlanan ekonomik, sosyal politikalar ve tedbirlerle ilgili kanun ve kanun hükmünde kararname taslakları ile yeni bir teşkilatlanmayı öngören taslaklar hakkında Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı’nın; kamu gelir ve giderlerini etkileyen kanun ve kanun hükmünde kararname taslakları hakkında Maliye Bakanlığı ile ilgisine göre Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı veya Hazine Müsteşarlığı’nın; malî konuları düzenleyen kanunlar ile düzenleyici işlemlere ilişkin taslaklar hakkın-

¹⁶ Gülsen GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014, s. 12.

¹⁷ Nami ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 3.

¹⁸ Yaşar KARAYALÇIN, Aynur YONGALIK, **Hukukda Öğretim, Kaynaklar, Metod, Problem Çözme**, 7. Baskı, Banka ve Ticaret hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2008, s. 137.

¹⁹ Resmi Gazete T. 17/02/2006, S. 26083.

da Maliye Bakanlığı'nın; bakanlıklar ile Sayıştay'ın denetimine tâbi diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca malî konularda düzenlenecek yönetmelik taslakları hakkında Sayıştay Başkanlığı'nın; Avrupa Birliği müktesebatına uyum çerçevesinde hazırlanan taslaklar hakkında da Avrupa Birliği Genel Sekreterliği'nin görüşlerinin alınması zorunlu tutulmaktadır (m.6/f.1). Bununla birlikte, mahallî idareler, üniversiteler, sendikalar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile sivil toplum kuruluşlarının görüşlerinin alınması zorunlu tutulmamıştır (m. 6/f.2).

Maliye Bakanlığı'nın Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'de²⁰ “her türlü gelir gider işlemlerine ait kanun tasarılarını ve diğer mevzuatı hazırlamak veya hazırlanmasına katılmak” Maliye Bakanlığı'nın görevleri arasında sayılmaktadır (m.2/f.1, h).

Bu görev, Bakanlık içinde esas olarak Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü'ne verilmiştir. Kanun Hükmünde Kararname'de; devlet gelirleri politikasının plan, program, genel ekonomik politika ve stratejiler çerçevesinde oluşturulmasına ilişkin çalışmalar yapmak; devlet gelirlerine ilişkin kanun ve kararname taslaklarının hazırlanmasıyla ilgili çalışmaları gerekli koordinasyonu sağlayarak yürütmek; devlet gelirlerine etkisi olan kanun tasarı ve tekliflerini devlet gelirleri politikası açısından inceleyerek görüş bildirmek Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü'nün görevleri arasında sayılmaktadır (m. 12/A).

SONUÇ

Vergi kuralı farklı uzmanlık alanlarının ortak ürünüdür. Kuralın tasarım sürecinde maddi gerçeklik ana belirleyici olmaktadır. Konulmak istenen vergi kuralının amacı, etkileri ve sonuçları sosyolojik, psikolojik, iktisadi, mali ve siyasi yönlerden incelendikten sonra hukuki tasarım aşamasına geçilir. Bu aşamada, kural temel hak ve hürriyetler, diğer anayasal ilkeler, vergilendirme yetkisi ve hukukun genel ilkeleri açısından değerlendirilir. İyi bir tasarım, kanun yapma tekniğinin uygulanma etkinliğine bağlı olduğu kadar, iktisadi ve mali gerçekliğin kavranmasındaki isabete de bağlıdır. Başka bir ifade ile, “iyi kural”ın oluşumu sadece iyi hukukçulara bağlı değildir. Kanun yapma tekniği ne kadar iyi uygulanırsa uygulansın, kura-

²⁰ 13/12/1983 tarihli 178 sayılı. RG. T. 14/12/1983, S. 18251 (Mükerrer).

lın yöneltmek istendiği maddi gerçek ilgili disipline doğru tespit edilememişse, kural istenen amaca hizmet etmeyecektir. Aynı şekilde, ne kadar iyi belirlenmiş olursa olsun maddi gerçeklik, kanun yapma tekniğinin iyi uygulanmaması sonucunda hukuk alemine doğru bir şekilde yansıtılmamış ise o kural hedeflenen kural olmayacaktır. “İyi vergi kuralı”, iyi maliyeciler (ve tabii ki iyi sosyologlar, iyi psikologlar, iyi siyaset bilimciler, iyi iktisatçılar ve iyi hukukçuların birlikte çalıştığı bir “şantiye”de yürütülen mühendislik faaliyetinin eseridir.

KAYNAKLAR

BULUTOĞLU Kenan, **Vergi Politikası**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, İstanbul, 1962.

ÇAĞAN Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

ERİMEZ Rüştü, “Vergi Usul Hukuku Reformu”, **Vergi Tedbirleri ve Meseleleri Semineri**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, İstanbul, 1978.

GÜNEŞ Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014.

HAYEK Friedrich A., **Kanun, Yasama Faaliyeti ve Özgürlük (Kurallar ve Düzen)**, Çev. Atilla Yayla, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ankara, 1994.

KARAYALÇIN Yaşar, Aynur YONGALIK, **Hukukda Öğretim, Kaynaklar, Metod, Problem Çözme**, 7. Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2008.

MUSGRAVE Richard A., MUSGRAVE Peggy B., **Public Finance in Theory and Practice**, New York, McGraw-Hill, 1989.

ONAR Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, 1. Cilt, 3. Baskı, Hak Kitabevi, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966.

SCHMÖLDERS Günter, **Genel Vergi Teorisi**, 4. Baskıdan Çeviren: Salih Turhan, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, İstanbul, 1976.

ŞANVER Salih, “Vergi Hukuku Düzeninin Temelleri”, **Prof. Dr. Salih Şanver’e Armağan**, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayını, İstanbul, 1988.

TURHAN Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.

WILLIAMS David W., MORSE Geoffrey, **Principles of Tax Law**, 4th Edition, London:Sweet&Maxwell, 2000.