

İ.Ü. İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
37. Seri/Yıl 1996/1997

VERGİLENDİRME YETKİSİ VE KULLANIMI

Dr. Zeynep ARIKAN*

I. GİRİŞ

Zamanımızda kamu gelirleri arasında yer alan vergiler, en önemli gelir kaynağıdır. Devletin kendisinden beklenen görevlerini yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak sağlaması gerekmektedir. Devletin vergi alma konusunda hukuki ve fiili gücünü ifade eden vergilendirme yetkisi sınırsız değildir.

Bir ülkenin kendisine özgü bir vergi sisteminin varlığı, o ülkenin vergilendirme yetkisine sahip olmasına ve bu yetkisi kullanabilmesine bağlı olup, bu yetkinin kullanılması bir zorunluluktur. Ancak yetki kullanımının sınırlarının iyi çizilmesi gerekir. Devlet vergilendirme yetkisini egemenlik gücüne dayanarak kullanır. Egemen kamu gücüne sahip, hukuksal bir kişilik olan devletin, egemenlik gücünü en iyi şekilde kullanması gerekmektedir. Dolayısıyla devletin mali egemenliğine dayanarak vergi ve benzeri mali yükümlülüklerden elde ettiği gelirleri en iyi şekilde kullanması da önemlidir. Devletin mali egemenlik sahasındaki yetkilerinden olan vergilendirme yetkisinin kullanımında mali ve mali olmayan amaçlar yatmaktadır. Bu nedenle vergilendirme yetkisi en başta devlete yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin karşılığını bulma imkânı tanır. Bunun dışında vergilendirme yetkisi ekonomik, sosyal ve siyasal düzenleme amacı ile de kullanılabilir.

II. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TANIMI

Vergilendirme yetkisini Nami ÇAĞAN; "devletin ülkesi üzerindeki egemenliği"ne dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü" (ÇAĞAN, 1982, s.3) olarak tanımlamaktadır. Demokratik ülkelerde devlet kamu harcamalarının gerekli kıldığı gelirleri vergilendirme yetkisini kullanarak karşılar. Vergilendirme yetkisinin kullanımı siyasî bir zorunluluktur.

Kamu tercihi teorisyenlerine göre; vergilendirme yetkisi, normal bir vatandaş için devletin sahip olduğu zor kullanma gücünün en belirgin göstergesidir. Bu yetki ile devlet fertlere ve kurumlara sahip oldukları

(*) Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü.

kaynakların bazılarının devlete transfer edilmesi yükümlülüğünü yüklemekte ve zor kullanarak bu yükümlülüğün yerine getirilmesini sağlamaktadır. Vergilendirme yetkisi, toplanan vergi gelirlerinin belli bir şekilde kullanılması şartına bağlı değildir (BRENNAN, BUCHANAN, 1980, s.8).

A - Dar Anlamda Vergilendirme Yetkisi

Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu gelirleri içerisinde sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini ifade eder (ÇAĞAN, 1982, s.5).

Dar anlamda vergilendirme yetkisinde ödeme gücü ilkesi esas alınmaktadır. Örneğin millî savunma, iç güvenlik gibi tüm kamusal mal ve hizmetlerin finansmanında dar anlamda vergilendirme yetkisi kullanılmaktadır. Tam kamusal mal ve hizmetlerde bireysel faydayı ölçmek mümkün değildir. Dar anlamda vergilendirme yetkisi geniş anlamda vergilendirme yetkisinin kapsamı içerisine girmektedir.

Dar anlamda vergilendirme yetkisinin kapsamına tüm vergilen girmektedir. Bu vergilen de zamana, yere ve döneme göre değişmektedir.

B - Geniş Anlamda Vergilendirme Yetkisi

Geniş anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu giderlerini karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişiler üzerine koyduğu her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkisi ifade eder. (ÇAĞAN, 1982, s.5).

Geniş anlamda vergilendirme yetkisi dar anlamda vergilendirme yetkisini içerdikten başka, resimler ve harçlarla, Belediye Gelirleri Kanununda düzenlenen katılma payı, sanayi, ticaret, ziraat odaları ve barolar gibi meslek kuruluşlarına ödenen aidat ve harçlar, televizyon ruhsat ölçüleri, bazı temel stok ürünlerin fiyatlarına yapılan zamalar sonucu alınan fiyat farkları, üniversiteler arası seçme sınavına katılan öğrencilerden alınan ücretler, Emekli Sandığına, Sosyal Sigortalara, Ordu Yardımlaşma Kurumuna ödenen aidatlar ile ilgili yetkisi de içermektedir. Geniş anlamda vergilendirme yetkisinin kapsamına giren vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin tam bir listesini çıkarmaya imkân yoktur.

Geniş anlamda vergilendirme yetkisinde karşılık esasına dikkat edilmektedir. Örneğin, eğitim ve sağlık gibi yarı kamusal mal ve hizmetlerin finansmanında vergiler ile birlikte harçlar ve diğer mali yükümlülükler de kullanılabilir. Dar anlamda vergilendirmede ödeme gücü ilkesinin esas alınması, geniş anlamda vergilendirmede ise karşılık esasına dikkate alınması bu iki tür yetkiyi birbirinden ayıran en belli başlı özelliktir. Ayrıca geniş anlamda vergilendirme yetkisi dar anlamda vergilendirme yetkisini içermektedir.

Bütün bu açıklamalar ışığında vergilendirme yetkisini şu şekilde tanımlayabiliriz. Vergilendirme yetkisi "egemenlik gücüne dayanarak devletin ya da devletten aldığı yetkiye dayanarak diğer kamu kuruluşlarının mali ve mali olmayan araçları gerçekleştirmek üzere Anayasal çer-

çevrede vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri alma konusunda sahip oldukları hukuki ve fiili gücü kullanabilmesine” denir.

III. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN KULLANIMI

Gerek federal ve gerekse üniter devletlerde vergilendirme yetkisinin kullanımı konusunda büyük farklılıklar bulunabilmektedir. Bu farklılığın temel nedenlerinden biri devletlerin yapısal özelliklerindeki ayrımdır.

Devletlerin yapısal özellikleri farklı olunca vergilendirme yetkisinin kullanımında da doğal farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Federal ve üniter devletler birbirinden farklı yapısal özellikleri olan birimlerdir. Örneğin federal bir devletin kendi bünyesi içinde bile federal devletle federe devletlerin ayrı anayasa ve ayrı vergilendirme yetkilerine sahip olmaları birçok farklılıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Böyle olmasına karşılık tüm ülkelerde vergilendirme yetkisinin kullanım şekli, özellikleri ve sınırları anayasalarda belirlenir. Yazılı bir anayasası bulunmayan İngiltere’de bile vergilendirmeye ilişkin ilkeler anayasal belgelerde yer almaktadır.

Ülkelerin gelişmişlik düzeylerindeki farklılıklar vergilendirme yetkisinin kullanımında değişiklik arzeden birçok uygulamanın ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Gelir seviyesi yüksek olan ülkelerde özelliklere uygun olan birçok verginin merkezi devlet dışındaki birimlere bırakılması daha kolay olur.

Demokratik gelişim sürecinde merkezîyetçilik ve ademimerkezîyetçilik eğilimlerinin gösterdiği farklılıklar da vergilendirme yetkisinin kullanımında değişiklikler ortaya çıkarmaktadır. Merkezi devlet dışındaki birimlere geniş ya da sınırlı mali özerklik tanınabilir.

Hangi devlet şeklinde olursa olsun vergi alma yetkisi sadece kamu tüzel kişileri tarafından kullanılabilir. En büyük kamu tüzel kişisi devlettir. Böylece vergi de ancak devlet tarafından konulabilir. Bununla birlikte, daha alt kademede yer alan kamu tüzel kişileri de devletten aldıkları yetkiye dayanarak vergilendirme yetkisini kullanabilirler. Devlet bu yetkiyi yasama organı tarafından çıkartılan yasalarla kullanır. Vergilendirme yetkisi devletin fertlerin sahip oldukları mülkiyet hakları ile ilgili kaynakları üzerinde kontrolü sağlamak için kullandığı bir yetkidir. Bu yetkiyi devlet vergi ödeyenlerin rızasından bağımsız olarak kullanır ve bu yetki vergi mükelleflerinin kabul ettikleri hizmetleri gerçekleştirecek kaynakları kullanma konusunda devletin herhangi bir taahhüt verme yükümlülüğünde olmadığı bir yetkidir. Çünkü vergilendirme yetkisinin kullanımı devletin egemenlik gücüne dayanmaktadır.

Vergilendirme yetkisi mahalli idarelere ve federal devletlere belli ölçüler içinde devredilebilir. Vergilendirme yetkisi vergilendirme sürecinin aşamalarına göre sınıflandırılabilir. Vergilendirme konusunda muafıklar, istisnalar koymak, değiştirmek veya kaldırmak esasta yasama organının görevidir. Ancak, anayasal yetki devri şartları varsa, yürütme organı da

yetkili kılınabilmektedir. Vergi, tarh, tahakkuk ve tahsili gibi vergi tekniği-ne ve ayrıntıya ilişkin konularda da yürütme organı yetkilidir. Ancak bu ölçütler yetki ayrımını kesin olarak gerçekleştirememektedir. Yani yasa-ma ve yürütme güçlerinin vergilendirme alanındaki düzenleme yetkilerin-in sınırlarını belirlemek kolay değildir.

A - Federal ve Üniter Devletlerde Vergilendirme Yetkisi

Gerek federal ve gerekse üniter devletlerde vergilendirme yetkisi-nin farklı kullanım şekilleri mevcuttur. Mutlak vergilendirme yetkisi, kısmi vergilendirme yetkisi ve sistem içinde düzenleme yetkisi bu farklı kulla-nım şekillerini oluşturur.

Vergilendirme yetkisinin mutlak anlamda kullanımı sonucu ortaya çıkan sorunlar nedeniyle yetkinin sınırlandırılması gereği ortaya çıkmış ve vergilendirme yetkisinin mutlak kullanımına birtakım sınırlandırmalar getirilmiş, ilk anayasal metinler niteliğinde özgürlük bildirgeleri yayın-lanmıştır. Bu bildirgeler vergilendirme yetkisine ilk sınırlandırmalar geti-ren belgelerdir.

Magna Carta ile yürütme yetkisi sözleşmelerde sınırlandırılmıştır. 1628'de yayınlanan Haklar Demeci ile de sınırlandırmalar getirilmiştir. Par-lamentonun toplu kararı olmadıkça, hiçbir, vergi ya da yardım parası ödemeye fertlerin zorlanmayacakları hakkı elde edilmiştir (MUSOLİN, 1983, s.17, 43).

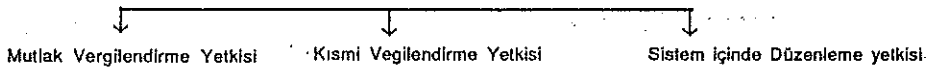
İngiltere İnsan Hakları Bildirisi (1689) ile kral parlamentonun onayı olmadan vergi toplayamayacağı gibi, kralın yetkisine dayanarak kendi-sini kanunlardan ve bu kanunların icrasından muaf tutma gücü de kanun dışı kabul edilmiştir. Virginia İnsan Hakları Bildirisi (1776) nde tüm gücün halkta toplanacağı, halktan geleceği, herhangi bir yetkinin halkın onayı olmadıkça kullanılamayacağı belirtilmiştir. Halkın onayı olmadan kullan-mak halkın haklarına tecavüzdür. Birleşik Devletler Bağımsızlık Bildirisi (1776) tüm insanların eşit yaratıldığını ve belli bazı hakları olduğunu kabul eder. Yönetimlerin bu hakları güvence altına alamadıkları durum-larda halkın yeni bir yönetim kurmak, bu yönetimin yetkilerini ve dayan-dığı temelleri inandıkları biçimde düzenlemek en önemli haklarıdır (MUSOLİN, 1983, 61, 76, 77, 79).

İnsan ve Yurttaş Bildirisi (1789) ise egemenliğin özünün millette olduğunu, hiçbir kuruluş ve kimsenin açıkça milletten kaynaklanmayan bir iktidarı kullanamayacağını kabul eder. İnsan haklarının güvenliği bir kamu gücünü gerektirir, güç herkesin yararı için kurulmuştur. Kamu gü-cünün devamını sağlamak ve idarenin masraflarını karşılamak için her-kesin vergi vermesi kaçınılmazdır. Ancak vergi tüm yurttaşlar arasında imkanları ölçüsünde dağıtılmalıdır. Hakların güven altına alınmadığı, kuvvetler ayrılığının yapılmadığı bir toplumda Anayasa yoktur (BABEU, 1982, 225,226).

Devletin siyasal biçimi anayasada görülür. Nerede devlet varsa, orada bir anayasa zorunluluğu vardır. Anayasa, devleti oluşturan güçlerin kanuni dayanağıdır. Anayasa'nın amacı, iktidarın işleyişini düzene koymak, keyfi hareketlerini önlemek, yönetilenlerin haklarını korumaktır. Yani devleti hukuka bağlamaktır. Günümüzde Anayasa'lar sadece devleti hukuka bağlamakla kalmamış, topluma ve bireylere sosyal haklar tanıma amacına da yönelmişlerdir. Dünyadaki tüm devletlerin anayasaları, içinde yer aldıkları ideolojiye uygun olarak, demokrasiyi kurtarmakta, temel hak ve özgürlükleri benimsemektedir. (MCKENZIE, 1982, s.114-115).

Vergilendirme yetkisinin mutlak kullanım şekline, getirilen sınırlandırmalar yüzünden, günümüzde pek rastlanmamaktadır. Bu kullanım şekli demokrasi anlayışına ters düşer.

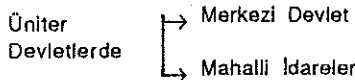
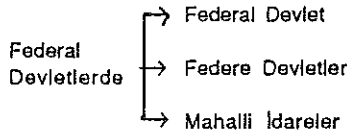
Vergilendirme Yetkisinin Kullanım Şekilleri



- Vergilendirme Yetkisinin mutlak anlamda devri mümkün değildir.
- Bu kullanım şeklinde sınırsız bir yetki kullanımı söz konusudur.
- Bu kullanım şekline getirilen sınırlandırmaları nedeniyle günümüzde pek rastlanmamaktadır.

- Vergilendirme yetkisi kısmen devredilebilir.
- Bu tür yetki devri Federal ve Üniter devletlerde farklı birimler arasında olur.
- Kısmen vergilendirme yetkisinin devri sisteminde devlet yasaama yetkisini bütünüyle devretmez, ancak bazı vergilerin, tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisini federe devlet ve mahalli idarelere devredebilir.
- Federe devletlere ve mahalli idarelere devletçe belirlenmiş belli sınırlar altında yetki devredilebilir. Yetki kullanımı farklı birimlerde olur.

- Federe devletlere ve mahalli idarelere belli bazı vergilerin, matrahlarını, oranlarını belirleme yetkisi devredilebilir.
- Federe devletler ve mahalli idareler bu yetkiyi sadece kendi sınırları içinde ve farklı bir şekilde uygulayabilirler.



-Federal Üniter devletlerde vergilendirme yetkisi bazı mesleki ve dini kuruluşlara devredilebilir.

Vergilendirme yetkisinin kullanımı uygulamada kısmi kullanım ile sistem içinde düzenleme yetkisi şeklinde olmaktadır. Kısmi vergilendirme yetkisi ile sistem içinde düzenleme yetkisinde yetki devri yapılabilir. Kısmi yetkide yasama yetkisi devredilemez, sadece belirlenmiş sınırlar içinde oran belirleme yetkisi devredilebilir. Bu yetkinin gerçek anlamda vergilendirme yetkisi olduğunu söyleyemeyiz. Sistem içinde düzenleme yetkisinde ise belli vergilerin mükelleflerini, konularını, matrahlarını, oranlarını belirleme konusunda yetki devrine gidilebilir. Federal Devletlerde vergilendirme yetkisi federal devlet, federe devletler ve mahalli idareler arasında kullanılırken, Üniter devletlerde merkezi devlet ile mahalli idareler arasında kullanılmaktadır. Bu yetki kullanımında bazı vergilerin federal ve merkezi devlet düzeyinde alınması daha yararlıdır. Bu çerçevede gelir ve kurumlar vergileri gibi millî politika'nın aracı olan vergiler daha çok federal devlet ya da merkezi devletin yetki alanında olmaktadır. Federe devletler ve mahalli idareler kendi sınırları içinde gelir ve kurumlar vergileri tahsil edebildikleri halde, genelde gelir vergileri alanında en önemli vergilendirme otoritesi federal ve merkezi devlettir. Federal ve merkezi devlet gelir vergileri alanında yetkisini federe devletlere ve mahalli idarelere kıyasla daha büyük bir etkinlikle uygulayabilir. Ayrıca yükümlülüklerin gelir vergisi matrahına girmesi gereken tüm bölgelerdeki gelirlerini daha kolaylıkla tesbit etme imkânı olur (HERBER; 1979, s.340,341; BUCHANAN, FLOWERS, 1987, s.324, 325). Bu vergilerin idare maliyetleri de hayli fazla olduğundan, tahakkuk ve tahsilatları geniş personel ve teçhizatı gerektirdiğinden federal ve merkezi devletlerin yetki alanında olmaları daha uygundur (R.A. MUSGRAVE, P.B. MUSGRAVE, s.203,206).

Diğer taraftan harcama ve satış vergileri, lisans vergisi gibi vergiler alanında federe devletler, gayrimenkul vergileri gibi vergiler alanında da mahalli idareler vergilendirme yetkisini kullanmışlardır. Örneğin gayrimenkul vergilerinde vergi matrahı diğer vergi matrahlarına kıyasla nisbeten esnek olmayan bir yapıya sahip olduğundan yükümlülerin yetki alanını değiştirmesi olayına pek rastlanmaz. Bu nedenle vergilerde yetkinin bu düzeyde kullanımı daha uygundur (SHARP, SLİGER, 1964, s.316; HYMAN, 1973, s.286).

Mahalli vergi, mahalli meclislerce kabul edilen, mahalli bütçeye ayrılan ve vergilendirilebilir bir şey nedeniyle ödenen ve mahalli idarelerin sınırları ile ilgili olan vergidir. Mahalli idarelerin yetkileri az ya da çok olabilir. Bazı ülkelerde mahalli meclislerin belli ölçülerde vergilerini oranlarına ve toplama üsullerine karar verme yetkisi vardır. Mahalli idarelerin gelirlerinin yeterli düzeye ulaşması bu idarelerin özerkliklerine kavuşmalarının bir göstergesidir. Bu ülkelerde (Rates) ismiyle alınan emlak ver-

gisi mahalli idarelerin özel mali gelirlerini oluşturur. Bu gelir türünün üniter yapıllı ölkelerde önemli bir yeri vardır. Belçika, Fransa, Hollanda'da mahalli idareler toplam gelirlerinin % 30 ve % 50'si arasında bir kısmını bu emlak vergisinden sağlarlar. Bir ölkede ademimerkeziyet ne kadar büyük olursa, kamu sektöründeki rekabet eğilimleri de o kadar artar ve büyük bir ademimerkeziyet nisbeten vergi yükünün daha düşük seviyede olmasına yol açabilir (TORTOP, 1986, s.44,46; MARLOW, 1988, s.261).

Vergiler mahallileştikçe, yani mahalli federalizm geliştikçe, devletin ekonomiye nüdahalesi küçölmekte, yetki kullanımının boyutları farklılaşmaktadır.

B - Uluslararası Düzeyde Vergilendirme Yetkisi

Devletlerin vergilendirme yetkileri mutlak bir hak olmamakta beraber, Uluslararası Vergi Hukuku ve Devletler Hukukunun yakın ilişkileri sonucunda, mutlak olan vergilendirme yetkilerine uluslararası alanda yapılan anlaşmalar ve kullanılan yöntemlerle sınırlandırmalar getirilmektedir.

Uluslararası alanda yetki çalışması, genellikle iki ya da daha fazla devletin aynı mükellefi aynı konuda ve belirli dönemler içinde benzer vergilerle vergilendirmesi yoluyla ortaya çıkan, Yani gelir ve servetten birden fazla devletin vergi alması durumunda çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkmaktadır (OECD, 1963, s.87,140).

Uluslararası alanda yetki çatışmasına yol açan önemli nedenlerden biri devletlerin kendi siyasî sınırları içinde geçerli olan egemenliklerinden doğan vergilendirme haklarında yatmaktadır.

Ölkeler tek başlarına aldıkları önlemler ile yetki çatışmasını önleyemezler. Yetki çalışması sonucu ortaya çıkan çifte vergilendirme olayının tek ya da çok taraflı anlaşmalarla önlenmesi gerekmektedir.

Uluslararası bütünleşme hareketleri içinde vergilendirme yetkisinin kullanımı farklı önem derecelerine sahiptir. Örneğin yetkinin gümrük birliğı ve ekonomik birlikte kullanılması önemlidir. Ekonomik birlikte parasal birlik de amaçlanıyorsa yetki kullanımı daha da büyük önem arz eder. Yani serbest ticaret bölgelerinde, gümrük birliğinde, ortak pazarda, ekonomik birleşmede vergilendirme yetkisinin kullanımı farklıdır. Ancak sınırlandırmanın yoğunluğu değışmekle beraber, bütünleşme hareketleri içinde üye ölkelerin, vergilendirme yetkilerine sınırlandırma getirilmiş olur.

IV - TÜRKİYE'DE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN KULLANIMI

A. Osmanlı İmparatorluğu Döneminde Vergileendirme Yetkisinin Kullanımı

Osmanlı İmparatorluğu döneminde vergileendirmenin önemi hayli büyüktü ve görülen ayaklanmaların bir çoğunun neden de vergileendirmeye dayanıyordu^(*) (TİB, 1976, s.51).

Tazminat öncesi dönemde vergiler şer-i vergiler ve örf-i vergilerden oluşuyordu. Vergi Gelirlerinin idaresi toprak düzenine bağlıydı. Toprak sisteminde devlet toprakları mülkiyeti devlette kalmak şartıyla dirliklere ayrılmış, taşra yönetimi de tımar sistemine bağlı olarak şekillendirilmişti.

1808 yılında kabul edilen Sened-i İttifak ile padişahın otoritesi sınırlandırılmış ve mahalli otoritelerin varlığı yasallaşmıştır.

Çağdaş anlamda bir kanunlaştırma hareketi ise Tanzimatla başlamıştır. Vergi hukuku dönem içinde batı etkisinde gelişmiştir. Dönem içinde Gülhane Fermanının ardından 1856 yılında Islahat Fermanı ilân edilmiştir. 1875 tarihinde ise Adalet Fermanı ilân edilmiştir. Bu üç ferman da yazılı olan vergisel ilkeler uygulamaya pek aktarılmamış, iltizam usulünün uygulanmasına son verilememiştir.

Tanzimat döneminin ardından I. ve II. meşrutiyet demokrasi hareketleri yönünden siyasî tarihimizde önemli derecede yer tutan olaylar olmuşlardır. 1876 tarihli Kanun-i Esasi ile bir anayasa ilk defa kamu hukukumuzda girmiştir. Bu anayasayla yetki kullanımı kanunilik ilkesi ile sınırlandırılmıştır. Parlamento gerçek anlamda bir yasama organı haline gelmiş, siyasî rejim parlamenter bir nitelik kazanmıştır.

İmparatorluk döneminde kapitülasyonlar ve ticaret anlaşmalarıyla vergileendirme yetkisinin kullanımı büyük ölçüde sınırlandırılmıştır. Yabancılar vergisel alanda tanınan ayrıcalıklar türk ve yabancı tüccarlar arasında rekabet doğurarak, Türk girişimciliğini büyük ölçüde zedelemiştir. İmparatorluk döneminde vergileendirme yetkisine sadece kapitülasyonlar ve ticaret anlaşmalarıyla değil, borçlanma yoluyla da büyük ölçüde sınırlandırmalar getirilmiştir. Bu borçlanmalar devletin mali alanındaki egemenliğini kaybetmesinde büyük bir paya sahip olmuştur. Duyun-

(*) Örneğin 1925 yılında bir köylüye fazladan iki yüz akçe vergi kesilmesi nedeniyle patlak veren bir olay, aşırı vergileendirmeye karşı var olan muhalefetin bir ayaklanmaya dönüşmesine yol açmış ve Baba Zünnun ayaklanması ortaya çıkmıştır. Gene 1526 yılındaki Kalender Çelebi ayaklanmasında 30.000 kişinin kısa bir süre içinde isyan bayrağının altında toplanabilmesi muhalefetin çapını göstermektedir. Bu muhalefetin oluşumunda ise vergilerin rolü önde gelmektedir.

u Umumiye İdaresinin kurulmasıyla bazı vergilerin tahsil ve idare yetkileri bu idareye bırakılmıştır.

Misak-ı millî ile adli, mali ve diğer kanunlarda gelişmemizi önleyecek sınırlamalara karşı çıkılarak tam bağımsızlık anlayışı benimsenmiştir. 23 Nisan 1920'de TBMM'nin açılmasıyla, vergilendirme yetkisi yasama yetkilerinden biri olarak parlamentoya geçmiştir ve meclisin açılmasından sonra ilk çıkan kanun vergi kanunu olmuştur. 20 Ocak 1921 yılında yeni Türk devletinin ilk Anayasası kabul edilerek Ulusal Vergi Buyrukları adıyla anılan gelir artırıcı kanunlar yürürlüğe konulmuştur.

Bu on kanunun ortak özelliği mükellefiyetin mal ve hizmet teslimi şeklinde yerine getirilmesi olmuştur. Ayrıca başka bazı kanunlarda da, halkın elindeki mallara bedeli sonradan verilmek üzere ek konulmuştur (MÜDERRİSOĞLU, 1974, s.377).

Lozan Antlaşmasıyla Düyun-u Umumiye İdaresi Türkiye'den çıkarıldı. Söz konusu vergilerin idare ve tahsil yetkileri tekrar Türk'lerin eline geçti. Böylece meşrutiyet döneminde İmparatorluk kaybettiği yetki gücünü Kurtuluş Savaşı döneminde tekrar eline geçirmiş oldu.

B - Cumhuriyet Döneminde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı

1. 1923 - 1980 Dönemi:

Vergilendirme yetkisi bir çok büyük dalgalanmalara sahne olduğu imparatorluk döneminin ardından Cumhuriyet Döneminin 1923-1980'li yıllarında daha istikrarlı bir yapıya kavuşmuştur. Bu istikrarda yetkinin yeni Türk Devletinde olması ve yabancı güçlerin yetki kullanımının alanında çekilmesi etkili olmuştur.

1924 Anayasası ile güçler birliği ilkesi kabul edilmiş ve vergi, devletin genel giderleri için halkın verdiği bir pay olarak görülmüştür. 1924 Anayasası ile vergilendirme yetkisinin anayasal çerçevesi çizilmeye çalışılmıştır. Ancak geçen zaman ve değişen şartlar 1961 Anayasasının yürürlüğe girmesine neden olmuştur. Bu anayasa kendinden önceki anayasalara nazaran vergilendirmeye ilişkin hükümler bakımından daha geniş ve ayrıntılı olarak hazırlanmış bir anayasadır. Diğer anayasaların aksine kuvvetler ayrılığını kabul ettiğinden, yasama, yürütme ve yargı organlarının yetkileri ayrı ayrı düzenlenmiştir. 1971 yılındaki 1488 sayılı değişiklikten sonra yürütme organının vergilendirme alanındaki düzenleme yetkisi genişletilmiştir. Bu güçlü yürütme anlayışının başlangıcı olmuştur. 1961 Anayasası anayasal ilkeleri gerçekleştirme bakımından istenen düzeyde bir anayasa olamamıştır.

1970'li yıllardan sonra Bakanlar Kuruluna yetki kanunu ile vergilendirme alanında geniş bir düzenleme yetkisi verilmiş ve bu yetkiye

dayanılarak çok sayıda KHK çıkartılmıştır. Yetkinin bu şekilde kullanımı uygulamada bir çok sorunu da beraberinde getirmiştir.

Merkezi ve mahalli idareler arasındaki ilişkilerde sistemli bir mali denkleşme söz konusu olmamıştır. Merkezi idareye ağırlık ve öncelik tanındığı için kamu gelir ve hizmetlerinin merkezi ve mahalli idareler arasında paylaşılmasında tarafsız ve rasyonel davranılmamıştır (KELEŞ, 1972, s.59,60).

Dönem içinde reform niteliğinde birçok düzenlemeye gidilmiş, çok sayıda vergi kanunu yürürlüğe girmiştir. Söz konusu bu kanunların uygulanmasında çok sayıda sorunla karşılaşmıştır. Bu durum mevzuatta karmaşa doğurucu ve bütünlüğü bozucu bir görünüm ortaya çıkmasına neden olmuştur.

2 - 1980 Sonrası Dönem:

Türk vergi sistemi 1982 anayasasında yer alan vergisel hükümler yanında vergisel ilkelere uygun olup olmadığı açısından incelendiğinde yetki kullanımının suistimal edildiğini söyleyebiliriz.

1982 Anayasasının Bakanlar Kuruluna istisnai ve sınırlı bir 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 sınırlanma 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 eksikliktir (KIRBAŞ, 1988, s.7).

Vergi hukukunun yürütme organından doğan kaynakları arasında yer alan genel tebliğlerin bazıları açıklayıcı ve yorumlayıcı olmakla beraber, bazıları da vergi kanunlarının Bakanlığa tanındığı 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 çıkarılabilmektedir. Genel bir tebliğe yasama organına ait olması gereken vergilendirme yetkisinin yürütme organı tarafından kullanılması yetki kullanımında bir karmaşa ortamı doğurmaktadır (ARIKAN, 1988, s.7).

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 bulunmaktadır. 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 açmaktadır.

Vergi mevzuatındaki karmaşa karşısında ve özelliklede 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 olmaktadır.

Türk vergi mevzuatı birçok yönde şartlara uygun olarak hazırlanamamıştır. Bunun dışında vergi hukukunun kaynakları arasında bir hiyerarşinin olmaması, birçok formalitenin bulunması, yabancı ülkelere alınmış uygulamaların aynen sistemimize geçirilmesi mevcut yapıyı daha da bozmuştur.

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 düşmektedir.

1982 Anayasasında mahalli idarelere "görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır" ifadesi yer almasına rağmen, mali denkleştirme merkezi mahalli idare ayrımının ortaya çıkardığı önemli sorunlardan biri olmuştur. Bu idarelerin yetki kullanımları anayasal dayanaktan yoksundur. 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 kullanımlarını anayasal bir dayanağa kavuşturulması gerekir. Birçok ülkede bu idarelere vergi, resim ve harçlara ek yapabilme yetkisi yanında yeni bir çok mali yükümlülük getirebilme yetkisi verilmiştir. Bu idarelere tanınan yetkinin sınırlarını iyi belirlenmesi gerekir, aksi takdirde bölgelerarası dengesizlikler ortaya çıkar.

1982 Anayasasınının 90. maddesine göre, Türkiye'nin uluslararası vergi antlaşmaları yaparak mali egemenliğini sınırlandırılması, ancak kanunlara uygun olduğu takdirde geçerli olmaktadır. Örneğin AB'ne tam üyelik durumunda vergilendirme yetkisi Avrupa Parlamentosuna göre şekillendirilecektir. Ancak Türkiye'nin birliğe tam üye olabilmek için "spontane bir vergi politikası" izlemesi durumunda da yetki kullanımı birliğin ortak politikaları çerçevesinde şekillenmektedir.

V. SONUÇ

Türkiye’de Dünya’nın birçok ülkesinde gerçek anlamda sınırı çizilemeyen vergilendirme yetkisi, kendi başına bir sorun olmasının yanında, diğer sorunlara da zemin hazırlamaktadır. Bugün bir çok ülkede vergilendirme yetkisinin ne şekilde kullanılması gerektiği tartışması yanında, anayasa tartışması da vardır. Vergilendirme yetkisini kullanımında sorunlara yol açan nedenlerden biri anayasa olup tek neden anayasa değildir.

Vergilendirme yetkisinin kullanımını ve sınırlarını belirlerken iyi düzenlenmiş ve uygulamasına anlam ve işlerlik kazandırılmış bir anayasa, bu çerçevede uygulanacak vergi politikasının başarıya ulaşmasını sağlayacak ve vergilenmeyen ekonominin boyutlarını daraltarak devletin gelirlerini artıracaktır. Bu nedenle;

- Anayasalarda verginin sınırları iyi tesbit edilmelidir. Yetki kullanımını açısından anayasa sorunu önemli olmakla birlikte tek sorun değildir. Çünkü yasa ve anayasa her şey demek değildir. Devletin önemli bir parçasıdır ama hepsi değildir. Sadece vergilendirme yetkisinin hukuki sınırını düzenleyen bir belgedir.

- Vergilendirme yetkisinin kullanımında önemli olan hukuki sınırların çerçevesi çizilen anayasal belgenin uygulamada işlerlik ve anlam kazanması ya da bu belgeye anlam kazandırılmasıdır. Bu da toplumdaki diğer sorunlara vergilendirme yetkisi ile birlikte eğilmekle mümkün olur. Yasa ve anayasa toplumu belli bir süre baskı altında tutabilir, ne var ki bir sürenin sonunda, baskının kamufle ettiği sorunlar en ufak bir fırsatta, büyük bir patlamayla ortaya çıkarlar. Bu nedenle diğer sorunlara da eğilmek gerekmektedir.

Vergilendirme yetkisinin kullanımında başarı sağlanmak isteniyorsa yetkinin sağlıklı bir çerçevesi çizilmeli ve bu çerçevesi çizilen yetki düzenli bir şekilde kullanılmalıdır. Yetişmiş nitelikli personelden oluşan idareci grup yetki kullanımında önemli bir yere sahiptir. Bilhassa mevzuat hazırlama sürecinde yetkili olan personelin eğitilmiş, uzmanlaşmış kişilerden olması gereğinin yanında vergi daireleri personelinin eğitimine ağırlık verilerek, bilgi düzeyi artırılmalıdır. Yetki kullanımında rol alan idareci grubun uygulamalarının izlenmesi yanında vergi mükellefi olarak fertlerin kendilerine düşen görevleri yerine getirmeleri konusunda bilinçlendirilmeleri için halk eğitimine de önem verilmelidir.

Kaynakça:

- ARIKAN, Vural, "Vergi Sistemimiz Sitemsizliğe Dönüştü mü? Bunu Tartışmaya açıyorum (1)" **Vergi Dünyası Dergisi**, s.100, Aralık 1988.
- BABEUF, G., **Yakın Çağda ve Çağımızda Siyasal Düşünceler**, (Çev. Ayferi GÖZE), Ankara 1982.
- BRENNAN, Geofrey, BUCHANAN M. James, **The Power To Tax - Analytical Foundations of A Fiscal Constitution**, Cambridge University Press, Cambridge 1980
- BUCHANAN James, FLOWERS Marilyn R., **The Public Finance**, Sixth Edition 1987.
- ÇAĞAN, Nami, **Vergileendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.
- GÜRSOY, Bedri, "Muharrem Karamnamesinin 100. Yılı" **Atatürk Dönemi Ekonomi Politikası ve Türkiye'nin Ekonomik Gelişmesi**, AÜSBFY; 513, Ankara 1982.
- HERBER, Bernand P. **Modern Public Finance**, Fourth Edition, Irwing Dorsey Limited, Georgetown, ontariu 1979.
- HYMAN David N, **The Economics of Governmental Activity**, New York, 1973.
- KIRBAŞ, Sadık, " Türk Vergi Mevzuatındaki Karmaşa ve Yarattığı Sorunlar", **Mali Hukuk Dergisi**, s.18 (Kasım-Aralık) 1988.
- MARLOW Michael, "Fiscal decentrakization and Government Size" **Public Choice**, 56, Washington 1988.
- MCKENZIE, Richard B., **Bound Is Be Free**, Stanford - California: Hoover Inst. Press 1982.
- MUSGRAVE R.A., MUSGRAVE P.B., **Public Finance in Theory and Practice**, Fifty Edition, Mc Graw Hill Book Company.
- MUSOLIN JANKA, (Der.) **Hürriyet Bildirgeleri - Liberal Bildirgeler**, (Çev. Necmi ZEKA), Belge Yayınları, İstanbul 1983.
- MÜDERRİSOĞLU, Alptekin, **Kurtuluş Savaşının Mali Kaynakları**, MB. 50.yıl Yayınları, Ankara 1974.
- NEBİOĞLU, Osman, **Bir İmparatorluğun Çöküşü ve Kapitülasyonlar**, TİBYK Genel Yayınları No:276, Ekonomi Dizisi: 20, Ankara 1975.
- OECD, "OECD Draft Double Taxation Conversion Income and Capital", **Report of the OECD Fiscal Committee**, S.C (63), Paris 1963.
- SHARP Ansel M., SLİGER Bernard F., **Public Finance**, Dersey Press. Homewood, Ilionis, 1964
- TİB; **Sınıflı Toplum, Devlet ve Vergiler**, 1. Baskı, TİB Yayınları, No:14, Aslımlar Matbaası, Ankara 1976.
- TORTOP, Nuri, **Mahalli İdareler**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Sevinç Matbaası, MO-DAİE No:218, Ankara 1986.