

I.Ü. İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
39. Seri/Yıl 2001

YENİ BİNYIL TÜRKİYESİ'NDE YER ALMAMASI GEREKEN VERGİ KURALLARI^(*)

Doç. Dr. Gülsen GÜNEŞ

Istanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Vergi Hukuku Anabilim Dalı'nda Öğretim Üyesi

ÖZET

Türk vergi mevzuatında anayasaya, hukuka, yeni binyılın görünümüne uygun olmayan bazı yasal düzenlemeler mevcuttur. Eski tarihli yasaların kuralları olarak köylerde öngörülen bedeni ve aynı yükümlerin yanısıra bazı yerel idareleri karanlıkta bırakan düzenlemelere rastlanılmaktadır. Tüm bunların yanısıra anayasadaki vergi ödevine ilişkin ilkelere aykırı yasa kuralları ile yasama organının yetkilerinin yürütmeye devredilmesine olanak veren ve ayrıca yasa tekniğine aykırı bulunan birtakım düzenlemeler de göze çarpmaktadır.

Yasa kurallarının pürüzlerden ve hukuka aykırılıklardan temizlenerek ve hatta sınırlı bazı ilkelerin Anayasaya taşınması ve mevcutlarda düzeltme yapılması suretiyle ülkemiz vergi sistemine yeni binyılda bir çeki düzen verilmesi zorunludur.

Başta Anayasa Mahkemesi olmak üzere yargı yerlerinin duyarlı kararları ile sözü edilen kuralların sistemden ayıklanarak çıkartılması mümkün olabilecektir. Doğal olarak bu düzeltme ve düzenleme çabasına yürütmenin ve yasama organının da mutlaka katkıda bulunması gerekmektedir.

(*)1 Haziran 2000'de, Sultanahmet, Marmara Üniversitesi Rektörlük Binası Konferans Salonu'nda Prof. Dr. Adnan Tezel'in Anısına düzenlenen "Yeni Milenyum'da Türk Vergi Sistemi" isimli Panel'de sunulan tebliğin düzeltilmiş ve güncelleştirilmiş halidir.

RULES OF THE TURKISH POSITIVE TAX SYSTEM TO BE ELIMINATED IN THE NEW MILLENNIUM

ABSTRACT

Turkish positive tax law consists of also tax rules which contradict to the Constitution, to the law and to the millennium. As the rules of old dated laws, there still exists *corporal labour service* and *obligations in kind* as well as local administrations which partly stay and act in darkness. Parallel to these, tax rules which contradict to the constitutional principles of tax duty, rules which give way to a transfer of the authorization of legislative power to the executive power and rules which are not in accordance with law technique might also be noticed in the system.

It is necessary to put our tax system into proper order in the new millennium by taking irregularities and contradictions away and by carrying some principles to the Constitution text.

As a result, above mentioned rules, should be eliminated from the system by the decisions of courts of law especially in the leadership of the Turkish Constitutional Court. Naturally, the lawgiver and the executive power have to take part in this effort of arranging and settling of the matter.

§ 1. GİRİŞ

Ülke olarak hem çağa hem de binyıla uygun objektif hukuk kurallarına sahip olunmadaki kazanımlarla birlikte bazı temel konularda sistemimizde ve mevzuatımızda küçümsenmeyecek aksamalar bulunabilmektedir. Vergi sistemimiz açısından bakıldığında yeni milenyum bir yana, eski yüzyılın temel hukuk ilkeleri ile bile uyumsuz olan bir takım yasa hükümlerinin halen mevzuatımızda yer almakta olduğu, hukuka uygun kurallarının yaşama geçirilmesinde yer yer zorlandığı ve kanunlar, anayasa ve hukuk gözetilmeden alt düzenlemelerin ve sübjektif işlemlerin yapıldığı izlenebilmektedir.

Teknolojinin, iletişimin hızlı bir biçimde gelişmesine bağlı olarak ekonomik ilişkilerin yoğunlaşması ve karmaşıklaşması doğrultusunda diğer hukuksal alanlarda olduğu gibi ve belki onlardan daha fazla olarak kurallar, vergi hukukunda birbirlerine yabancılaşabilmektedirler. Örneğin bir yandan ekonomideki küreselleşmenin sonuçlarının ortaya çıktığı yeni binyılda ülkemizde bir elektronik ticaretin, ticaretin özüne dokunulmayıp işlemlerin akışı bozulmadan, haberleşme özgürlüğü engellenmeden, piyasa kurallarına müdahale edilmeden nasıl

vergilendirileceği bilim insanları arasında hararetle ve incelikle tartışılarak hassas denge noktaları bulunmaya çalışılırken, diğer yandan da yasalarımız anayasadaki zorla çalıştırma yasağı ilkesine ve binyıldaki verginin yalnızca parasal edim olması gibi temel vergi hukuku ilkelerine karşın, yurdumuzun köylerindeki muhtarları ve ihtiyar heyetlerini yetkilendirerek köylü vatandaşlara imece gibi bedeni, salma gibi aynı edilmelerin getirilmesine cevaz vermektedirler.

Bu çalışmada, Türk vergi hukuku mevzuatında aksayan kuralların saptanması, ayrıntılı bir liste halinde yapılmayacaktır. Amacımız vergi sisteminin kurumlarını ve işleyişini tıkayan ve çok belirgin aksaklıklarla ve sakatlıklarla karşımıza çıkan yasa şeklindeki bazı pozitif hukuk kurallarının belli bir düzen içerisinde ele alınıp irdelenmesi ve bunların değerlendirilmesidir.

Hukuka ve vergileme ilkelerine aykırı bu düzenlemeler *norm olarak mevcut olan ancak işlemeyen ve verim alınamayan ya da uygulaması halen gerçekleştirilen* kurallar ve, *belli süreli uygulaması olan sistemleşmeye aday* kurallar, *vergi yasalarının yürürlük tekniği açısından pürüzlü ve ikili uygulama getiren* kurallar olarak genel bir ayırıma tabi tutulacaktır.

Bu irdeme ve değerlendirme yapılırken küreselleşen ekonomiye ve kapitalizme karşın sosyal hukuk devleti ilkesinin işletilmesiyle güçlünün güçsüzü ezemeyeceği, sosyal adaletin ve sosyal dengenin sağlanacağı yeni ve bireysel temel hak ve özgürlüklerin ikinci planda bırakılmayacağı bir binyıldan yana tercih kullanılacaktır.

Ş 2. ANAYASAL VERGİ İLKELERİNE AYKIRI OLAN VE UYGULAMASI BULUNMAYAN SİSTEMLEŞMİŞ VERGİ KURALLARI

I. Genel Olarak

Vergi mevzuatımızda, gerek anayasal yönden hukuka aykırılıkları belli olan ve gerekse normun kendisindeki sınırlar dolayısıyla uygulamaya geçirilemeyen bazı eskimiş, köhne, ancak yürürlükte bulunan vergi hukuku kuralları ile karşılaşmak olanaklıdır. Yerel yönetimleri ve özellikle de köyler ile il özel idarelerini ilgilendiren yasalarda çoklukla rastlanan bu kurallar artık uygulama alanı bulamadıkları gibi “binyıldaş” tan da öte “çağdaş” bir görüntü bile verememektedirler.

Yeni binyıl Türkiye’sinin vergi mevzuatında yer almaması gereken bu kuralların bazılarının uygulaması hemen hiç bulunmazken bir bölümü ise verimsiz uygulamaların araçları olmaktadır.

II. Köy Kanunu'nda Yer Alan Salma, İmece Yükümleri

1. Genel olarak

Tarihsel süreçte verginin *ayni, bedeni* edim olduğu durumlarla karşılaşılır. Ancak günümüzde olağanüstü durumlar dışında mali yükümler özellikle vergiler artık yalnızca parasal edimler olarak karşımıza çıkmaktadırlar.

Vergi gelişmiş ülkelerde parasal bir edim olma özelliğini korurken ülkemizde 442 sayılı ve 1924 tarihli Köy Kanunu'nda köyün başlıca gelirleri olarak *imeceye* ve *salmaya* yer verilmesiyle vergi, bedeni veya ayni edim görünümü kazanmaktadır.

Gerçekten de salma, imece, bazı resim ve harçlar, köyün mal varlığı gelirleri, vakıf ve avarız gelirleri yardımlar ve çeşitli gelirler Köy Kanunu'nda sayılan köy idaresinin gelir kaynaklarıdır. (Bak. EDİZDOĞAN, 1998, s.111.) Bu öz kaynaklara merkezi idare gelirlerinden İller Bankası kanalıyla bazı köylere aktarılan tutarları da eklemek gerekir (Bak. ULUATAM, 1997, s. 173.).

2. Köyün zorunlu işleri ve finansmanı

a. Genel olarak

442 sayılı Köy Kanununa göre köyün öncelikle yapılması gereken zorunlu işleri olan çevre sağlığı, temizlik, çöp kaldırma, köy meydanı ve yollarının yapımı gibi hizmetler için gereken giderler ile köy işlerine bakan muhtarın, köy katibinin aylıkları, köy ortak mallarına ait vergi ve giderler köyün zorunlu giderlerini oluşturmaktadır.

Köyün zorunlu işlerini ifa etmek köylü için bir kamusal yükümlülüktür ve köylü bu zorunlu işleri başaramazsa ceza görebilmektedir. İhtiyari işler için bunlar zorunlu nitelik almadıkça esas itibarile böyle bir yükümlülük yoktur.⁽¹⁾

b. Salma

Belli bir tutarı aşmamak üzere köyün zorunlu hizmetleri için salınan bir tür dağıtım vergisi olan salmayı Köy Kanunu'na göre ihtiyar heyeti her yılın başında saptar. Kanunda istisnai bir yükümlülük gibi düşünülmesine rağmen, salma, zaman içinde sürekli kullanılan bir kaynak olmuştur. Üstelik kanunda belirlenen

(1)“ .. Bu durumda köye elektrik tesisi kurmak köylünün zorunlu olan işleri arasında bulunmadığına göre, bu işi yerine getirmeyenlerden alınmasına karar verilen paranın sözü edilen Kanununun 16 ncı maddesinin 4'üncü fıkrası anlamında “salma “ olarak kabul edilmesi mümkün değildir. ..” Yargıtay 3. Hukuk Dairesi 1658/3732, 21.3.1988, RG 14 Mayıs 1988, 19814.

üst sınır da enflasyon nedeniyle tamamen anlamını yitirdiğinden, uygulamada salma, yardım adı altında gönüllülüğe dönüştürülerek kullanılmak istenmektedir (*ULUATAM, 1997, s. 174.*). Salma para ile ödenebileceği gibi ürün olarak da ödenebilmektedir.

Köy Yasası'nda salmanın yükümlüleri, konusu, matrahı, oranı, itiraz yöntemleri açıkça gösterilmemiştir. Salmada "mali güç" ölçütü dahil yükümlülüğün temel öğeleri köy ihtiyar meclisi tarafından belirlenmektedir. Demek oluyor ki salma ile ilgili olarak verginin yasallığı ilkesinin verginin belirgin olması boyutu uyarınca verginin ana öğelerinin yasada yer alması gereği göz ardı edilmektedir.

Köy Kanununun salmaya ilişkin maddesinin 1961 Anayasanın vergi ödevini düzenleyen maddesine aykırı olduğu savıyla dava açılmış ancak Anayasa Mahkemesi bu maddede bir aykırılık bulmamıştır. Yüksek Mahkemeye göre, en yüksek haddi yirmi lira gibi az bir vergi için modern vergi prensiplerinin öngörülmemiş olması iptal nedeni olamayacaktır.⁽²⁾

Anayasa Mahkemesi'nin sözkonusu kararı, esasen çok sınırlı mali kaynaklara sahip olan köy idarelerinin bu kaynaklardan da yoksun bırakılmamaları açısından yerinde görülebilirse de, bu konuda verilecek bir iptal kararı, kanun koyucunun bu idarelerin mali sorunlarına eğilmesi bakımından itici rol oynayabilirdi. (*ÇAĞAN, 1982, s. 210.*)

Yeni bir düzenlemede salmanın devam ettirilmesi halinde tavanının yükseltilmesi ve enflasyona bağlı esnek bir sisteme dönüştürülmesi veya yerine "köy hizmetlerine katılma payı" adı altında yeni bir verginin konulması olasılık içerisindedir (*AYTAÇ, 1990, s. 129.*).

c. İmece

İmece, yüzyıllardan beri Anadolu köylerinde yaşayan bir ekonomik yardımlaşma yöntemidir. Gelenek hukukunun bir kurumu olan imece, kırsal kamu hizmetlerinin yapılabilmesi için Köy Yasası'na aktarılmıştır (*KELEŞ, 1994, s. 159.*).

Merkezi idarede ya da diğer yerel idarelerde rastlanan gelir türlerinden tümüyle değişik yapıdaki imece, köy halkının köy işlerinde ücretsiz olarak bedenen çalışmasıdır. Köy Kanununda "köy işlerinin bir çoğu bütün köylü birleşerek imece ile yapılır" gibi kısa bir hükme karşın uygulamada ihtiyar heyetince saptanan imecenin ayrıntılarına ilişkin bazı gelenekler yerleşmiştir (*ULUATAM, 1997, s. 174.*).

⁽²⁾AYM. E.1963/198, K. 1965/1, 5.1.1965 (AMKD., sy. 3, s. 3/12); Kararda ayrışık oylar vardır. Bu yönde oy kullananlara göre, "... verginin takdirinin köy ihtiyar meclislerine bırakılmasının her türlü hatalara ve keyfiliğe yol açacağı meydandadır. Mesele verginin azlığı veya çokluğu değil, prensibin halli işidir."

Bedeni bir yükümlülük olmasına karşın imece, değerlendirilmek suretiyle bütçeye gelir kaydedilmektedir. Bu değerlendirmede, o yıl için köyde cari olan işçi ücreti gözönünde tutulmaktadır (*BATIREL 1996, s. 25; NADAROĞLU, 1994, s. 248.*).

İmecenin en çok kaç gün sürebileceğine, yükümlülerinin kimler olabileceğine ilişkin konularda Köy Yasasında bir hüküm yoktur. Kaç gün imece yapılacağına İhtiyar Kurulları karar verir (*KELEŞ, 1994, s. 159*).

Salmada olduğu gibi imece olgusunu düzenleyen kurallarda da verginin temel öğeleri gösterilmemiş olduğundan verginin belirgin olması ilkesi çiğnenmektedir. Ayrıca imece olgusu ile anayasadaki zorla çalıştırma ilkesi de zedelenmektedir.

d. Diğerleri

Köy Kanununda Anayasaya ters düşen başka mali yükümlülükler de bulunmaktadır. Örneğin köylerde kurulan pazar ve çarşı yerlerinden alınan işgal resmi, mühürlenecek ilmühaberler üzerinden alınan para,taş, kireç, tuğla, kiremit ocaklarından alınan resim, hayvan kesimi üzerinden alınan resim, hayvan alım- satım resmi, köy ihtiyar meclisleri tarafından düzenlenen tarifeye göre belirlenmektedir.

Bu mali yükümlülüklerin yükümlü, konu, matrah ve oran gibi temel öğelerinin, anayasal gereklere uygun olarak kanunlarca belirlenmesi gerekmektedir (*ÇAĞAN, 1982, s. 210*).

e. Uygulama

Köy işlerinin köylülerce fiilen yapılması demek olan ve gelenek hukukunda bir ekonomik ve sosyal yardımlaşma yöntemi olan imecenin, günümüzde arka planda kalması doğaldır. Salma ise, köy sınırı içinde yapılacak işlere para toplanması gerektiğinde köyde oturanlardan hane başına en fazla 20 TL alınması esasına dayanmaktadır. 1939 yılında yükseltilmiş bu tutarın günümüz ekonomik koşullarında kuşkusuz bir anlamı kalmamıştır (*ALTUĞ, 1999, s. 110*).

Günümüz ekonomik koşullarında, köy yönetimleri imece ve salma kaynaklarından yararlanamamaktadır (*ALTUĞ, 1999, s. 100*).

1924 gereksinmelerine uygun ve gerçekçi olarak hazırlanmış bulunan Köy Kanunu günümüz ihtiyaçlarına artık uzak kalmıştır. Bu nedenle gerek hizmetleri gerekse gelirleri açısından yeniden düzenlenmelidir (*ÖNCEL,1992, s.177*).

Köylere vergilendirme yetkisi verilirken bir yandan anayasal gereklere uyulmalı, diğer yandan da bu idarelerde hizmetlerin daha iyi yürütülmesini sağ-

layacak ölçüde yeterli gelir kaynakları yaratılmalıdır (ÇAĞAN, 1982, s. 210).

Salma ve imece yükümlerinin mutlaka yürürlükten kaldırılmalarını gereğinin yanısıra olanak ölçüsünde köylerde farklı vergilendirme rejimlerinin uygulanmasından da kaçınılmasını vurgulamakta yarar vardır.

III. İl Özel İdarelerinin Gelirleri

1. Genel olarak

İl özel idareleri ve gelirleri ile ilgili hükümler 1913 tarihli İdare-i Umumiye-i Vilayat Kanununda düzenlenmiştir ve bu yasa çeşitli tarihlerde değişikliklere uğramıştır.

Bu gelirlerin özel bazı yasalar uyarınca toplanan resim, harç gelirleri, genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılacak paylar, genel, katma ve özel bütçeli idarelerden ayrılacak ödenekler, her çeşit teşebbüs ve faaliyetler karşılığında sağlanacak gelirlerden oluşmaktadır.

İl özel idareleri, eğitim ve öğretim hizmetleri, sağlık ve sosyal yardım hizmetleri, bayındırlık hizmetleri, tarım ve hayvancılık hizmetleri, iktisadi ve ticari alanlardaki hizmetler ve diğer çeşitli hizmetleri yapmakla yükümlüdürler (Bak. *BATIREL, 1996, s. 22*).

2. İl Özel İdarelerinin topladıkları vergiler

Genel olarak merkezi yönetim ile belediyelerin uygulamaları medyanın ve kamuoyunun dikkatini çekmekle beraber, organlarından birisi olan il genel meclisinin halkın oylarıyla oluşturulduğu il özel idaresinin hizmetleri ve icraatı çok fazla gözler önünde bulunmamaktadır. Böyle olunca il özel idarelerine ait gelirlerin akıbeti ve bunların gerektiği biçimde kamu hizmetine dönüştürülüp dönüştürülmedikleri konusunda duraksama oluşmaktadır.

Ayrıca özel idare gelir ve giderleriyle ilgili ayrıntılı, sürekli, güvenilir istatistiki bilgiler yoktur (*BAŞSOY, 1992, s. 24*).

Buradaki hizmet eksikliği, yasalarca kendisine belediyelere benzer ödevler verilen il özel idaresinin gelirlerinin ve topladığı vergilerin azlığına bağlanabileceği gibi, kaynakların verimsiz kullanılıyor olmalarıyla da ilgilendirilebilecektir.

Gerçekten de az bile olsa resim, harç şeklinde ve başkaca gelirleri bulunup da faaliyetlerini yeterince ortaya koyamayan bir idare hakkındaki duraksamaların kurumu ihya edici veya başka yönlerdeki yasal düzenlemelerle yeni binyılın aydınlığına yakışır bir biçimde giderilmesi zamanı gelmiştir.

IV. Yerel Yönetimler ve Zorla Yürütüm (Cebri İcra)

Verginin yasallığı ilkesinin verginin alınması zorunluluğu alt boyutu gereğince vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte vergi idaresinin vergiyi tahsil etme zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu vergi alacağı üzerinde vergi dairesinin herhangi bir tasarruf yetkisi veya onu ihmal edip tahsil etmeme gibi bir seçeneği bulunmamaktadır (GÜNEŞ, 1998. s. 19/20). Ayrıca tahsil edilemeyen vergi alacağı, verginin zorla yürütüm yoluyla alınması ilkesi gereği 6183 sayılı yasa çerçevesinde vergi idaresi tarafından cebri icra yoluyla takip edilecektir.

Yerel idarelerde ise kamu (vergi, resim, harç) alacağını tahsil yetkisinin vergi dairelerine göre daha yetersiz bazı birimlere bırakılmış olmasının verginin alınması zorunluluğu ilkesi ile bağdaşmayacağı ortadadır. Ayrıca sözügeçen ilkenin özellikle belediyeler tarafından bilinçli olarak işletilmediği konusunda yaygın bir kanı vardır.

Nitekim medyada ve bazı çevrelerin söylemlerinde özellikle seçim kaygısıyla 6183 sayılı yasaya dayanan bu tahsil yetkisinin belediyelerce keyfi bir biçimde kullanıldığı, zaman zaman hiç kullanılmadığı, gelir elde etmede sadece gönüllü olarak vergilerini ödeyenlerin ödemeleri ile yetinildiği hususları izlenebilmektedir. Mali yükümlerini düzenli yerine getirenlerin dışındakilere cebri icra yolunun kullanılmaması, hatta bazı belediyelerin başkan adaylarının seçim öncesinde seçmenlerden oy aldıkları takdirde o yöreden Çevre Temizlik Vergisi, vs gibi mali yükümlerinin toplanmayacağı konusunda açıkça vaatlerde bulunabilmeleri 6183 sayılı yasayı ve verginin alınması zorunluluğu ve böylelikle verginin zorla yürütüm yoluyla alınması ilkelerini bir takım yerel yönetimlerin gözardı ettiklerini göstermektedir.

O halde yerel yönetimlerin yasaları keyfi ve takdiri bir biçimde uygulamaları ya da hiç uygulamamaları karşısında vergileri tarh ve tahsil yetkileri sorgulanmalı, eşitlik ilkesinin gerçekleştirilmesi açısından gerekirse görevlerini ihmal eden ilgililere karşı yasal yaptırımlar kararlı bir biçimde uygulanmalıdır.

§ 3. ANAYASAL VERGİ İLKELERİNE AYKIRI OLAN VE UYGULAMASI YAPILAN SİSTEMLEŞMİŞ VERGİ KURALLARI

I. Ayırma İlkesine Aykırı Kurallar

Sosyal hukuk devleti ilkesi ve anayasadaki vergisel yansıması olan vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi doğrultusunda güçsüzün güçlü karşısında korunmasının temel vergisel araçlarından birisi de ayırma ilkesidir.

Geçtiğimiz yüzyıldan itibaren gelir vergisi teorisinde sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre daha ağır tarife ile vergilendirilmesi savunulmuş ve uygula-

mada da buna yer verilmiştir. Bu farklı vergilendirmeyi haklı gösteren nazariye “ayırma nazariyesi” olarak isimlendirilmektedir (*BULUTOĞLU, 1976, s. 135*).

Özellikle Gelir Vergisi mevzuatımızda sosyal hukuk devletinin bir yansıması olan bu iktisadi ilkenin desteklenmesi bir tarafa, buna aykırı birçok düzenlemeye yer verilmektedir. Bazılarını örneklemek gerekirse 2000 yılı itibariyle bunlar;

- Ücret geliri elde edenlere % 15’den başlayan ve kademeli olarak % 40’a kadar uygulanan oranlar karşısında; mevduat, repo gibi menkul sermaye iradı sayılan gelirlerden düşük ve tek oranlı vergi alınması,

- Bir çok menkul sermaye iradı geliri sayılan sermaye kazançlarına indirim oranı uygulanması, (Bu durum - GVK. 76 - ücret geliri değişmeyenler aleyhine, belirtilenlerin, daha düşük vergilendirilmesi sonucunu doğurmaktadır. Burada aynı gelir miktarı, aynı vergi miktarına eşit olmamaktadır.)

- Birden çok işverenden alınan ücretlerin beyan dışı bırakılması, (Yıllık ücret toplamları aynı olsa bile, tek işverenden alınan ücret daha yüksek oranda vergilendirilmektedir.)

- Geçici vergi oranı gelir vergisi yükümlüleri açısından safi karın % 15’i olduğu halde, serbest meslek erbabına yapılan ödemelerden ve brüt üzerinden % 20 tevkifat yapılması, (Her iki vergileme ön vergileme olduğu halde serbest meslek erbabı aleyhine en az % 5, gayrisafi olduğu da dikkate alındığında bu orandan daha fazla oranda vergileme yapıldığı sonucu çıkmaktadır.)

- Sermaye kazançlarının (mevduat faizi, repo gibi) 4444 sayılı yasa ile 31.12.2002 tarihine kadar beyan dışı bırakılması (Emeğin, ticari ve serbest meslek kazancının vergilendirilmesinde daha yüksek oranda vergi alınması sonucunu doğmaktadır.)

olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu kuralların emeğin sermayeye göre daha düşük vergilendirilmesi doğrultusunda yeniden düzenlenmeleri Anayasa 73 II’de yer alan vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinin gereğidir.

II. Yerel Yönetimlere Mali Yükümlerin Ana Öğelerini Tesbit Yetkisi Veren Kurallar

Yerel örgütler demokrasinin kökleşmesine katkıda bulunmakla birlikte onun yozlaştırılmasına yönelik uygulamalara da çok açıktırlar (*ULUATAM, 1997, s. 56*).

Anayasa 73 III’deki verginin yasallığı ilkesine göre mali yükümlerin belir-

gin olması yani tüm ana ögelerinin, temel özelliklerinin yasalarda saptanmış olması gerekmektedir. Anayasa 73 IV'de muafiyet, indirim, oran ve istisna ögelerine ilişkin yetki - ki bu da yalnızca değiştirme yetkisidir - Bakanlar Kurulu'na verilmişken, verginin ana ögelerinin tesbiti belediyelerin ya da başkaca yerel yönetimlerin ilgili organlarının takdirine bırakılamaz. Aksi takdirde sözügeçenler yalnızca yasama organına verilen vergilendirme yetkisine kavuşturulmuş olurlar.

Gerçekten yerel yönetimler yalnızca anayasaya aykırı olarak yasaların kendilerine açık yetki verdiği alanlarda değil, yepyeni ve dayanaksız mali yükümler koyma alanında da son derece cüretkar, ölçsüz ve sorumsuz davranabilmektedirler. Örneğin İstanbul Maltepe Belediyesi adeta TBMM'nin yerine geçerek 'numaralama gelirleri' adı altında yeni bir mali yüküm ihdas etmiştir ve çevre temizlik vergisi ödeyenlerden tahsil etmeye devam etmektedir.

Yerel idarelere, özellikle belediyelere, tarh ve tahsil ettikleri vergilerin çeşitli mali yükümlerin bu yalnızca oran bile olsa bazı ana ögelerini belirleme yetkisini veren yasa hükümlerinin mutlaka ve derhal yürürlükten kaldırılması yoluna gidilmelidir.

III. Verginin Yasallığı İlkesinin Bakanlar Kurulu Kararlarıyla ve Maliye Bakanlığı Bağlayıcı Tebliğleriyle Aşılmasına Olanak Veren Kurallar

1. Genel ve özel vergi yasaları ile yetki devri

Anayasa 73 III ve 73 IV gereğince verginin ana ögeleri yalnızca yasama organı tarafından belirlenebileceğinden yürütme bu konularda yetkisizdir. Ancak burada yer alan verginin yasallığı ilkesi, hem Bakanlar Kurulu'nun hem de Maliye Bakanlığı'nın yanlış düzenleyici işlemleri ile açıkça aşılarak zedelenmektedir.

Bakanlar Kurulu'na Anayasa 73 IV'de tanınan yetki yalnızca muafiyet, istisna, indirim ve oranlardaki sayısal ifadelere yöneliktir (GÜNEŞ, 1998, s. 157). Bakanlar Kurulu bu koşulla verilen yetkiyi verginin temel ögelerinin özüne yönelik olarak kullanıp çeşitli objektif düzenlemelerle anayasal kuralı aşarken Maliye Bakanlığı da genel ve özel vergi yasalarının verdiği yetkiyi fırsat bilerek bağlayıcı tebliğlerle verginin ana ögelerini yönlendirebilmektedir.⁽³⁾

O halde burada önerilecek olan hem Anayasa 73 IV kuralının ifadesinin daha açık hale getirilmesi hem de genel ve özel yasaların Maliye Bakanlığı'na yerli yersiz düzenleme yetkisi vermesinin engellenmesidir.

⁽³⁾Uygulama örnekleri ile ilgili ayrıntılı bilgi için bak. Abdullah KÜTÜKÇÜ, Yasama Organının Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Yasalarında Yürütme Organına Tanıdığı Düzenleme Yetkileri, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1997, s. 49 vd.

2. Boş yasalarla yetki devri

Türk vergi sisteminde özellikle dış ticareti düzenleyen anayasanın dış ticareti düzenleyen 167 II kuralına dayanılarak çıkartılan ve yalnızca birkaç maddeden ibaret olan Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun anayasadan aldığı düzenleme yetkisini etkin bir biçimde kullanmadan inisiyatifi tamamen Bakanlar Kuruluna devretmiş durumdadır. Bir diğer deyişle burada yasamanın verginin ana öğelerini belirleme yetkisi açıkça idareye verilmiştir (Ayrıntılı bilgi için bak. GÜNEŞ, 1998, s. 174 vd.).

Verginin ana öğelerini belirleme yetkisini idareye bırakan bu gibi şekilsel anlamda varolan ancak içi boş yasaların yürürlükten kaldırılmaları gerekmektedir.

IV. Vergi Cezasının Belirgin Olması İlkesine Aykırı Kurallar

Vergi ziyayı suçunun cezasında olduğu gibi yasal kurallarda son derece karmaşık ve anlaşılmaz uzun cümlelerle ifade edilmiş olan bazı yaptırımlar cezalar-daki belirginlik ilkesini zedelemektedir.

Nitekim Anayasa Mahkemesi 7.6.1999 tarihli ve 10/22 sayılı kararında⁽⁴⁾ “..Dava konusu yasa kuralı, cezayı hüküm tarihindeki asgari ücrete bağlı kılmak suretiyle aynı tarihte işlenen suçlara farklı para cezasının verilmesine neden olabilecektir. İtiraz konusu sözcükler nedeniyle hakkında ne zaman hüküm verileceğini ve o tarihte asgari ücretin ne olacağını bilmesi olanaksız olan kişinin ne kadar ceza alacağını bilmesi de mümkün değildir.” demek suretiyle Vergi Usul Kanunu 359 a son paragrafta yer alan “.. hüküm tarihinde..” sözcüklerini isabetli olarak iptal etmiş bulunmaktadır.

Vergi suçları ve vergi cezaları belirlenirken bunları apaçık bir biçimde tanımlamayan kurallar taranmalı ve derhal vergi mevzuatından çıkartılmalıdır.

§ 4. ANAYASAL VERGİ İLKELERİNE AYKIRI OLAN, SÜRELİ UYGULAMASI BULUNAN VE SİSTEMLEŞMEYE ADAY VERGİ KURALLARI

I. Genel Olarak

Ülkemizde son yıllarda ekonomik/mali buhranlar öne sürülerek getirilmiş olan olağanüstü ek vergiler esasen sürelidirler ve genellikle bir kereye mahsus olarak alınmaktadırlar.

1994 yılında çıkartılan yasayla başlatılan bir uygulama ile getirilmiş olan geriyeye de yürüyen vergiler artık 1999 yılındaki kamuoyunda Deprem Vergisi ola-

⁽⁴⁾ RG 12.10.2000, 24198.

rak anılan mali yükümleri düzenleyen yasayla pekişmiştir ve gelenekselleşmeye başlamıştır.⁽⁵⁾ Nitekim özel işlem ve özel iletişim vergilerinin 2001 yılında da tahsil edilmelerinin 4605 sayılı ve 23.11.2000 tarihli yasa ile öngörülmesi sözü geçenlerin sisteme yamandıklarının bir göstergesidir.⁽⁶⁾

Hukukun öngörülebilir olması ilkesi, bireysel güvenliğin korunması ve sağlanması ilkesi, eşitlik ilkesi gibi temel hukuk ilkelerini, mali hukuk ilkelerini, başta verginin yasallığı ilkesi olmak üzere verginin mali güç ile orantılı olması ilkesi gibi çoğu vergi hukuku ilkelerini altüst eden bu yasal düzenlemeler ülke için kısa vadeli geçici mali çözümler getirmekte iseler de uzun vade için bireysel olduğu kadar hukuksal ve iktisadi açılardan ağır sonuçlar vaad etmektedirler.

Bu olağanüstü ve geçici vergilerde göze çarpan bir diğer husus bunların çoğunlukla başka vergilerin temel öğelerinden yararlanılmak suretiyle oluşturulmalarıdır. Örneğin sisteme dahil bir verginin matrahı, karşımıza olağanüstü verginin konusu olarak çıkabilmektedir. Sözü geçen vergilerin çoğunda, mükerrer alınmaları nedeniyle, vergiyi doğuran olay bulunmamaktadır veya bir başka verginin matrahı vergiyi doğuran olay olarak gösterilmektedir (*Bak. GÜNEŞ, 1996. s. 72, vd.*).

Olağanüstü ek vergilere ilişkin kuralların sistemleşmesi bundan böyle mutlakla önlenmelidir.

II. Özel İletişim Vergisi

Özel iletişim vergisinde, özel iletişim için vergi alınmasının katma değer vergisi ile paralellığı yönünden haklılığı bir yana bırakılırsa, verginin temel bir ögesi olan mükellef (yükümlü) ögesinde ilginç bir durumla karşılaşmaktadır. Şöyle ki ek vergilere ait 4481 sayılı yasanın 8. maddesine göre cep telefonu sahipleri haberleşme ücretlerinin % 25'i kadar özel iletişim vergisi ödeyeceklerdir. Ayrıca cep telefonu tesis, devir, nakil (ön ödemeli kart satışları dahil) ücretleri üzerinden de % 25 özel iletişim vergisi ödenecektir. Yasada özel iletişim vergisinin mükelleflerinin cep telefonu işletmecileri olarak gösterilmesi ve söz konusu mali yükümü cep telefonu sahiplerinin ödeyecek olması, artık Türk vergi siste-

⁽⁵⁾1994 tarihli ve 3986 sayılı "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ile ... Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile 1999 tarihli ve 4481 sayılı "17.8.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremın Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Yükümlülükler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun".

⁽⁶⁾RG 24246, 30.11.2000 (Mükerrer)

minde iltizam usulüne⁽⁷⁾ mi geçildiği sorusunu gündeme getirmektedir.

Burada dolaylı vergilerdeki gibi verginin iktisadi anlamda gerçek ödeyicisi ile vergi alacaklısı devlet arasına “vergi mükellefi” adı altında bir ödevli konulmuştur. Vergiyi vergi yüklenicisinden tahsil edecek olan bu ara yükümlü meblağdan zaman içinde yararlanacak ve bir süre sonra beyan edip devlete aktaracaktır.

Devlet eski binyılın şekil değiştiren feodal baronları olan yeni binyılın bazı kurumlarını kendisinin yerine üstelik rizikosuz ve kar getiren bir vergi tahsilatı yapmakla yetkili kılmakta ve böylelikle yeni bir vergi toplama usulü yaratmış olmaktadır. Nitekim bu usulün sakıncaları bu işletmecilerden devletin aldığı Hazine paylarının hesaplanmasında kendisini göstermeye başlamıştır.

Oysa modern sistemlerde ve özellikle yeni binyılda emanet yahut verginin maaşlı memurlar tarafından tarh ve tahsili usulü hem mükellefler hem de hazine bakımından en uygun ve mahzursuz usul olarak kabul edilmektedir (DİKMEN, 1964, s. 120).

O halde yalnızca kısa vadedeki tahsilat düşünülerek getirilen ancak temel vergi ilkelerinde tahrîbata yolaçabilecek vergi kurallarının önü alınmalıdır.

§ 5. YÜRÜRLÜK TEKNİĞİ AÇISINDAN İKİLİ VE PÜRÜZLÜ UYGULAMA YARATAN YASAL KURALLAR

I. Gelirin Konusu ve Unsurları

Gelir Vergisi Yasası'nda gelirin konusu ve unsurları ile ilgili pürüzlü bir uygulama bulunmaktadır. Şöyle ki yeni bir kanunun getirdiği kurallar yürürlükte iken hükümleri daha sonra çıkan başka bir yasa ile 2002 yılı sonuna kadar askıya alınmışlardır ve “uygulanabilirlik” niteliğinden yoksun kalmışlardır. 4444 sayılı yasa ile birlikte özellikle gelirin konusu ve unsurları açısından 4369 sayılı yasa değişikliğinden önceki eski rejime dönülmüştür.

⁽⁷⁾İltizam usulünde vergi tarh ve tahsili “mültezim” denilen hususi bir şahsa verilmektedir. Mültezim muayyen ve maktu bir bedel karşılığında, vergiyi tarh ve tahsil etmekteydi. Ödediği bedel ile tahsil ettiği meblağ arasındaki farktan, tarh ve tahsil masrafları çıktıktan sonra kalan miktar, mültezimin kazancının teşkil ediyordu. Ancak mültezim kazanabileceği gibi zarar da edebiliyordu, birtakım rizikoları vardı.

İhale usulünde ise mültezim vaziyetindeki şahıs, devlet nam ve hesabına vergi tahsil eder ve bu maksatla yaptığı çalışma ve harcamalar karşılığı olarak fiilen tahsil ettiği vergi tutarlarının belli bir yüzdesini alır. Tahsilat rizikosunu devlet ile bu şahıs arasında paylaşmıştır.

Halk mümessilleri elile tahsil usulünde, mali teşkilatın yetersizliği dolayısıyla tahsil işi kasaba ve köy mümessillerine bırakılmıştır.

Emanet usulü ise maaşlı maliye memurları vasıtasıyla tahsil metodudur. Zamanımızda tatbik edilen bu usulde verginin tarh ve tahsili ile bununla ilgili bütün muameleler zatî reji şeklinde doğrudan doğruya devlet (maliye) veya devredilmiş salâhiyetli amme hükmi şahıslarının bu işle vazifeli teşkilat ve memurları tarafından yapılmaktadır. (Orhan DİKMEN, Maliye Dersleri, 1. Kitap, 2. bası, İstanbul 1964, s. 119 vd.)

Yürürlükte bulunan bir hükmün ertelenmesinin getireceği sakıncalar ve hukuka aykırılıklar ortadadır. Yürürlükte olan hükmün belirli bir anda uygulanamıyor olsa bile aksine yasa çıkartılmaması varsayımında tekrar uygulanabilir hale gelmesi oldukça karmaşık bir durumu ifade etmektedir. Çok kısa bir süre için yürürlükte kalmış olan 4369 sayılı yasanın uygulamasına girmiş olan bir vergiyi doğuran olayın gereklerinin vergi idaresi tarafından artık yerine getirilmemesi, daha önce yerine getirilmiş idiyse bu kuralların şu anda aynı durumda olan başka yükümlülere uygulanamayacak olması eşitlik ilkesini de zedelemektedir.

Vergisel, ekonomik ve hukuksal istikrarın uzun ve kısa vadelerde korunması ve anayasal ilkelerin zedelenmemesi için özellikle ilkesel vergi kurallarının bu sıklıkta değiştirilmemesi gerekmektedir.

II. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nın şikayetin reddi işlemine karşı hangi yargı yerine başvurulacağı açısından gerek Danıştay Kanunu'nun gerekse İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun farklı yönde düzenlemeleri bulunmakta idi. Dava açma bakımından değişik yargı organlarının görevli olması sistemde pürüz ve iki başlı bir uygulama yaratmaktaydı. Artık yeni binyılda artık yürürlükte olan iki ayrı yasa ile aynı konuda farklı görevli yargı yerlerini gösteren kurallara yer olmaması gereği açıktır.

Nitekim bu tebliğin sunulmasını müteakip Danıştay Kanunu'nun 24. maddesinde 2.6.2000 tarihli ve 4575 sayılı değişiklik yapılarak kurallardaki bu çift başlılık giderilmiş bulunmaktadır.⁽⁸⁾

III. Eksik Yasalar

Muhasebe Umumiye Kanunu'ndaki ilkeler çerçevesinde, şayet ilgili yıl içerisinde toplanacak verginin ismi Bütçe Yasası'nın metnine bağlı cetvellerde yer almıyorsa söz konusu yılda bu mali yüküm vergi idaresi tarafından toplanamayacaktır.

Vergi yasaları eksik yasalar olup yalnızca yürürlükte bulunmaları teknik anlamda uygulanmalarına yetmemektedir. Vergilerin tahsil edilebilmeleri için mutlaka ilgili yılın bütçesinin "C" cetvelde yer almaları gerekir. Bir diğer deyişle bu cetvelde yer almayan yasalar eksik yasalar olup uygulanabilir durumda olmamaları nedeniyle, vergi dairelerinin bu yasalara dayanarak yaptığı tarhiyatın yargı yerlerince terkin edilmeleri gerekmektedir.

Vergi mahkemeleri ise uygulamada § 4'de sözü geçen yasalarla ilgili olarak

⁽⁸⁾RG 15.6.2000, 24080.

açılan davalarda bu gereği yerine getirmemekle hukuka aykırı kararlar vermiş olmaktadır. Bu da normların yürürlük ve uygulanma tekniklerinin bazı kurumlar tarafından kavranmadığını göstermektedir. O halde vergi yasalarının uygulanabilmelerinin bütçenin C cetvelinde yer almaları koşuluna bağlı olması kuralının, geriye yürümleri de önlemek açısından anayasada ifade edilmesi önerilebilecektir.

§ 6. SONUÇ

Vergi sistemimizde temel hak ve özgürlüklere, bireysel güvencelere, hukukun güvenilirliğine dokunulmadan kurallaştırılması gereken yeni olguların varlığının yanısıra yukarıdaki çalışmanın metninde ana çizgileri ile saptanan ve artık sistemden çıkartılması gereken, yeni binyıla yakışmayan birtakım normlara rastlanmaktadır. Artık mevzuatımızda barınmaması gereken bu normlar ya yeni yasalarla ya da Anayasa Mahkemesinin iptal kararları yoluyla ortadan kaldırılmaya muhtaçtırlar. Demek oluyor ki başta Anayasa Mahkemesi olmak üzere yargı yerlerine ve yasama bu yönde görev düşmektedir.

Bu nedenle de öncelikle başvuru kolaylığı sağlanarak anayasa yargısının daha kolay harekete geçirilmesine gereksinim vardır. Ayrıca Yüksek Mahkeme'nin ekonomik alanda kısa vadede günü kurtaran ancak uzun vadede hukukun güvenilirliğini ve bireylerin temel hak ve özgürlüklerini zedeleyen kararlarından kurtulması yararlı olacaktır. Mali bunalımın egemen olduğu dönemlerde getirilmiş bulunan geçici ek vergiler ise çağımıza ve yeni binyılımıza hiç yakışmamaktadır. 1994'de başlayıp 1999'da devam eden ve vergisini az çok düzenli bir biçimde ödeyen ödevlilerin üzerine aşırı yüklenme getirerek bütçe açıklarını kapatmayı amaçlayan iktidarları ve yasama organını bu alışkanlıktan vazgeçirmenin yolu Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarından geçmesine karşın geçmiş uygulamalarda Yüksek Mahkeme yol göstericiliğini doyurucu bir biçimde kullanamamıştır.

Ayrıca vergi kurallarının genel anlamda yaşama geçirilmesindeki bozukluk ve zorlanma büyük ölçüde objektif işlemlerin yasama organı tarafından anayasaya veya hukuka ve idare ile yürütme tarafından da yasalara aykırı olarak meydana getirilmesinden veya yine idare tarafından gerçekleştirilen subjektif işlemlerin yasaların gözardı edilerek mevcut normların doğrultusunda yapılmamasından ya da bunların yanlış yorumlanarak yanlış uygulanmalarından kaynaklanmaktadır.

Subjektif işlemlerden vergi yargısına intikal ettirilenler çok büyük ölçüde vergi yargısı tarafından hukuka uygun hale getirilmektedir (*SABAN, 2000, s. 78 vd.*). Ancak aynı sonuca *yasaların ve yürütme ile idarenin soyut işlemlerinin* yargısal denetimi açısından varmak pek kolay olmamaktadır.

Kısacası vergi hukuku kuralları üzerinde yargı denetiminin etkinliği, yeni binyılda işe yaramaz, köhne ve anayasa ile hukuka aykırı kuralların yargısal denetim yollarının genişletilmesi suretiyle ve yargının kısa vadeli devlet kazanımları için uzun vadede bireylerin temel hak ve özgürlüklerini zedeleyen kararlarından kurtulmasıyla sağlanabilecektir. Söz konusu kuralların sistemden ayıklanarak temizlenebilmeleri için yürütmenin ve yasamanın da katkıları şarttır. Bunlara ek olarak yasamaya Anayasa 73 IV'ün Bakanlar Kurulu'na verilen değiştirme yetkisinin sınırlarını dar bir bakış açısıyla daha düzgün bir ifade ile belirlemesi ödevi ile vergilerin bütçenin C cetvelinde de yer almaları gereğini anayasa ya taşıma ödevi düşmektedir.

KAYNAKLAR

- Altuğ, Figen: Kamu Bütçesi, Bursa 1999.
- Aytaç, Fethi: AçıkJamalı Köy Kanunu, Ankara 1990.
- Başsoy, Ahmet: "İl Özel İdarelerinin Kaynakları", Türk İdare Dergisi, Aralık 1992, sy., 397, s. 1/25.
- Batirel, Ömer Faruk: Kamu Bütçesi, İstanbul 1996.
- Bulutoglu, Kenan: Türk Vergi Sistemi, 5. bası, İstanbul 1976.
- Çağan, Nami: Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982.
- Dikmen, Orhan: Maliye Dersleri, 1. Kitap, 2. bası, İstanbul 1964.
- Edizdoğan, Nihat: Kamu Bütçesi, Bursa 1998.
- Güneş, Gülsen: "Anayasa Mahkemesi'nin Ekonomik Denge Vergisine İlişkin Kararında 'Geriyeye Yürümezlik İlkesi' Yaklaşımına Eleştirel Bir Bakış", Yaklaşım Dergisi, Haziran 1996. sy.42, s.68/73.
- Güneş, Gülsen: Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul 1998.
- Keleş, Ruşen: Yerinden Yönetim ve Siyaset, 2. bası, İstanbul 1994.
- Kütükçü, Abdullah: Yasama Organının Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Yasalarında Yürütme Organına Tanındığı Düzenleme Yetkileri, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1997.
- Nadaroglu, Halil: Mahalli İdareler, Teorisi, Ekonomisi, Uygulaması, İstanbul 1994.
- Öncel, Yenal: Mahalli İdareler Maliyesi, İstanbul 1992,
- Saban, Nihal: Vergi Yargısının Etkinliği, TESEV, Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi, İstanbul 2000,
- Uluatam, Özhan: Kamu Maliyesi, Ankara 1997.

KISALTMALAR

AMKD	Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi
AYM	Anayasa Mahkemesi
Bak.	Bakınız
E.	Esas
K.	Karar
RG	Resmi Gazete
s.	Sayfa
sy.	Sayı
vd	Ve devamı
vs	Ve saire