



ISSN: 1306-3111/1308-7444
NWSA-Social Sciences
NWSA ID: 2013.8.3.3C0113

Status : Original Study
Received: February 2013
Accepted: July 2013

E-Journal of New World Sciences Academy

Kadir Kartalçı

Mübeyna Doğan

Inonu University, Malatya-Turkey

Kadir.kartalci@inonu.edu.tr; mubeynadogan@inonu.edu.tr

<http://dx.doi.org/10.12739/NWSA.2013.8.3.3C0113>

ANAYASA PERSPEKTİFİNDE VERGİLENDİRME YETKİSİ KAVRAMI

ÖZET

Günümüzde sosyal hukuk devleti ilkesini benimsemiş ileri demokrasiye sahip devletlerde verginin anayasaya dayanmaksızın konulması ve alınması olası gözükmemektedir. Vergilendirme ve vergilendirme yetkisi kavramı ülkemizde Cumhuriyet döneminde yapılan bütün anayasalarda yer almıştır. Nitekim 1982 Anayasamızın 73. maddesinin 3. fıkrasında; "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır" hükmü ile verginin kanuniliğine vurgu yapılmıştır. Ancak, sıkıyönetim ve olağanüstü hallerin yoğun olarak yaşandığı ülkemizde vergilendirme yetkisinin sekteye uğrayarak kanun hükmünde kararnamelere konu edilmiş olması, Bakanlar Kuruluna dış ticaretle ilgili ek mali yükümlülükler getirmek ve yasalarla belirlenen aşağı yukarı vergi hadleri arasında kalmak koşuluyla vergi oranı belirlemek yetkisinin verilmesi, ileri demokrasiye sahip ülkelerden ayrılan tarafımız olarak görülmektedir. Son dönemde ülkemizde yeni anayasa yapım süreci hızlanmış ve vergilendirme yetkisi kavramını yakından ilgilendirecek şekilde başkanlık sistemi ve yerelleşme olgusu daha fazla vurgulanır olmuştur. Özellikle son dönemde, mecliste grubu bulunan partilerin verdikleri anayasa önerileri bunu teyit edici kanıtlara sahiptir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergilendirme Yetkisi, Anayasa, Vergilerin Yasallığı İlkesi, Vergi Hukuku

POWER OF TAXATION CONCEPT FROM CONSTITUTION PERSPECTIVE

ABSTRACT

Today, for advanced democracies internalizing social law state, it seems impossible to tax without depending on the constitution. The terms of taxing and the power of taxing were put into the constitutions during republican period of our country. Hence, in 1982 constitution, article 73, subclause 3, the sentence "all taxes and fees are enacted, changed and repealed by law" emphasizes the legality of taxing. However, in a country experiencing martial laws and state emergencies heavily, by interrupting power of taxing and through statutory decree, empowering council of ministers to tax in foreign trade, within a normal legal range is discriminating Turkey from highly developed democracies. Recently, the process of preparing a new constitution has gained speed and closely-related to the power of taxing, presidential system and indigenization fact have been emphasized more and more. Especially, over the last years, constitution proposals suggested by political parties confirm this situation.

Keywords: Tax, Power of taxing, Constitution, Principle of legality of taxation, Tax law



1. GİRİŞ (INTRODUCTION)

Mutlakiyetçi dönemlerde iktidar sahipleri (krallar, padişahlar) üstün yetkilere sahipti ve vergilendirme yetkileri de egemenlikleri ölçüsünde mutlak ve sınırsızdı (Öncel vd, 1985:8). Bu bağlamda, mutlak iktidarın halk tarafından sınırlandırılmak istenen ilk yetkisi, vergilendirme yetkisi olmuştur ve iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılması parlamentoların yasama yetkilerinin kaynağı olmuştur.

Tarihte ilk demokrasi savaşımı mutlak iktidarların vergilendirme konusundaki keyfi davranışlarına karşı bir tepki olarak ortaya çıkmıştır (Çağan, 1980:131). Kralın keyfi olabilen mutlak vergilendirme yetkisine karşı ilk tepki 1215 yılında İngiltere’de ortaya çıkmıştır ve imzalanan Büyük Özgürlük Fermanı (Magna Carta Libertatum) ile kralın vergilendirme yetkisi soylular ve din adamları yararına sınırlandırılmıştır. Görülüyor ki, bu ferman bir halk hareketine dayanmamaktadır (Öncel vd, 1985:8). Aslında İngiltere’de kralın vergilendirme yetkisini gerçek anlamda sınırlandıran anayasal belgeler 1628 tarihli Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) ve 1689 tarihli Haklar Demeci (Bill of Rights)’dir (Odabaş ve Güngör, 1999:3). Fransız Devriminin önemli nedenlerinden biri de, kralın keyfi vergiler koymasındır. Devrimden sonra ilan edilen İnsan ve Vatandaş Hakları Demecinde vergilendirme yetkisinin kullanılmasına ve sınırlarına ilişkin hükümler bulunmaktadır. Amerika Birleşik Devletlerinde de bağımsızlığın kazanılması ve demokratik rejimin kurulması çabalarında ağır ve adil olmayan vergiler ilk sırada yer almaktadır (Gökbunar, 1998:180). Bağımsızlığın kazanılması ile birlikte yayınlanan 1776 Bağımsızlık Bildirgesinde “temsilsiz vergi olmaz” ilkesine yer verilmiştir. İngiltere’de siyasal iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılması 17. yy’da, Kara Avrupa’sında ise 18, 19. yy’larda gerçekleşebilmiştir.

Bugün itibariyle vergilendirme yetkisinin, özellikle demokrasiyle yönetilen ülkelerin anayasalarında yasama organına ait olduğu ve vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin de ancak yasama organı tarafından kanunla konulacağı, değiştirilebileceği ve kaldırılabilirliği kabul edilmiş olup, uygulama da bu yöndedir. Ülkemizde ise özellikle Cumhuriyet döneminde uygulanan anayasalarda benzer ifadelerin yerini aldığı görülmektedir. Bununla birlikte demokrasinin kesintiye uğradığı dönemlerdeki uygulamaların yanı sıra Bakanlar Kuruluna vergilendirmeye ilgili verilen yetkilerin verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu tartışma konusu olmuştur.

2. ÇALIŞMANIN ÖNEMİ (RESEARCH SIGNIFICANCE)

Ülkemizde içinde bulunduğumuz dönem itibariyle sivilleşme gayretleri, dolayısıyla demokrasiyi özümsemeye ilişkin bir takım gelişmeler yaşanmaktadır. Özellikle Avrupa Birliğine katılım sürecinin gerektirdiği kıstasları sağlamaya yönelik çabalar, söz konusu gelişmelerin tetikleyicisi olmuştur (Başbakanlık, 2007:30). Son dönemde ekonomiden demokratik gelişmelere kadar ülkemizin 2023 vizyonunun ortaya konulmuş olması da bu konuda cesaret verici adımlar olarak değerlendirilmektedir. Diğer taraftan ülkemizde son 30 yıldır devam edegelen terör olaylarını bitirmeye yönelik “açılım” çalışmalarının hedeflenen amaçlara erişmeye ivme kazandıracağı düşünülmektedir.

Bütün bu gelişmelerin hayata geçirilmesinde, Türkiye’de her kesimin katkı sağlayacağı sivil bir anayasa yapılmasının önemi büyüktür. Bütün bu gelişmeleri sağlayacak bir anayasada, vergilendirme yetkisi konusunun çağdaş batı demokrasilerindeki kural ve uygulamalarla paralellik taşıması elzemdir. Dolayısıyla; şu an itibariyle devam eden anayasa çalışmalarında, vergilendirme yetkisi



kavramının nasıl yer aldığı konusunun mercek altına alınması gerekmektedir.

Bu çalışmada öncelikle; vergilendirme yetkisi kavramının ülkemizde bugüne kadar yapılmış olan anayasalara yansıma şekli ortaya konulacaktır. Diğer taraftan ülkemizde devam eden, meclisin bizatihi kendi inisiyatifi ile oluşturacağı anayasa yapımı sürecinde vergilendirme yetkisi kavramının, özellikle demokratik açılım bağlamında yerelleşme ve başkanlık sistemi ekseninde ne gibi değişiklikleri içerdiği konusu bu makalede üzerinde durulacak konular arasında yer almaktadır.

3. VERGİLENDİRME YETKİSİ KAVRAMI (CONCEPT OF TAXATION AUTHORITY)

Egemenlik, devleti toplum içindeki diğer güçlerden ayıran, ona devlet niteliğini kazandıran üstün emretme ve zorlama gücüdür. Bu nedendir ki, devlet kendisinde bulunan emretme ve zorlama gücü nedeniyle ülkesi içinde ikamet eden kişilere belirli yaptırımlar uygulayabilir. Vergilendirme yetkisi de, devletin emretme ve zorlama gücünü ifade eden kavramlardan birisini oluşturmaktadır ve devlet kendisinden beklenen kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için egemenlikten doğan bu vergileme yetkisini kullanmaktadır. Bu bağlamda vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik gücüne dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu fiili ve hukuki bir yetkiyi ifade etmektedir (Budak, Yakar, 2007:134). Dar anlamda, devletin veya bu yetkiyi devletten devralmış kamu tüzel kişilerinin vergi koyma konusundaki yetkisini içeren vergilendirme yetkisi geniş anlamda, kamu giderlerini karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişiler üzerine konulan her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkileri kapsamaktadır (Egeli ve Diril, 2012:25).

Vergileme yetkisinin devletin emretme gücüne dayandığı ifade edilmiş olsa da, aslında bu yetki demokrasiyle yönetilen ülkelerde halkın bizatihi kendisinin seçtiği meclis eliyle kullanılır. Bu anlamıyla "devlet" ifadesi meclis tarafından yetkilendirilen bir tüzel kişiliği ifade etmektedir. Devletin; vergilendirme yetkisini, halk tarafından seçilen yasama organı aracılığıyla kullanması ile kişilerin, hak ve özgürlük alanlarına yapılan müdahale, anayasal hukuk düzeni içinde gerçekleşir ve keyfilik önlenir. Bu anlamda devlet kişilere bir vergi veya mali yüküm yüklemeye, kanunun izin verdiği durumlarda ve öngördüğü koşullar ve ölçü içinde yetkilidir. Bu açıdan konu irdelendiğinde vergilerin kanuniliği ilkesi, yasama organının yürütme organına karşı üstünlüğünü sağlayan etkin bir araçtır (Ayaz, 1996).

Vergileme yetkisi (verginin yasallığı) kavramının mükellef yönünden de taşıdığı önem büyüktür. Zira verginin yasallığı ilkesi; keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin yasada yer alması ereğini güderek, bireyin özgürlüklerini devlete karşı koruyacak güvenlik sınırlarını çizmektedir (Güneş, 2008:12).

4. ANAYASAL DÖNEMLER İTİBARIYLA VERGİLENDİRME YETKİSİ (TAXATION AUTHORITY IN CONSTITUTIONAL TERMS)

İktidarların ekonomik, mali ve siyasi alanda güç ve yetkilerinin sınırlandırılması ile ilgili gelişmeler hem Osmanlı İmparatorluğu döneminde hem de Cumhuriyet döneminde olagelmıştır (Odabaş ve Güngör, 1999:45). İktidarların yetkilerinin sınırlandırılmasının, özellikle Osmanlı İmparatorluğunun son dönemlerinden itibaren başlayan ve demokrasiyi özümseme sürecimizle paralel bir gelişme seyri izlediği gözlemlenmektedir.



4.1. Cumhuriyet Dönemi Öncesi Vergilendirme Yetkisi (Taxation Authority in Pre-Republican Era)

Kuruluşu ve yönetimi bakımından Osmanlı İmparatorluğu mutlak monarşi ve İslam dininin ilkelerine dayanan bir teokratik devletti. Bu durum, padişaha hem siyasi otoriteyi temsil etmesi hem de halife olarak dini lider statüsünde bulunması nedeniyle mutlak bir yönetim gücü vermekteydi (Akyazan, 2009:3). Bununla birlikte Osmanlı İmparatorluğunda vergilendirme sistemi Kitab (Kur'an) ile Sünnet'ten kaynaklanan Şer'i Vergiler ve malî sıkıntılar yüzünden devlet tarafından bir zorunluluk sonucunda konulan Örfî Vergilerden oluştuğu (Sayın, 1999:7) için padişahın mutlak vergileme gücü daha çok Örfî Vergilere yönelikti. Bütün devlet yetkilerinin padişaha toplanmış olması diğer konularda olduğu gibi vergilendirme yetkisi konusunda da padişaha büyük bir uygulama alanı sağlıyordu.

Osmanlı İmparatorluğunda 1808 yılında padişah ile Ayanlar arasında imzalanan "Sened-i İttifak" anayasal gelişimin ve anayasal düzene gidiş sürecinde bir mihenk taşı olarak gösterilmektedir (Pamir, 2004:62). Ayanların varlığını tanıyan Sened-i İttifakın imzalanması, aynı zamanda Osmanlı Devletinde padişahın yetkilerinin de kısıtlanması anlamına geldiğinden ilk demokratikleşme çabası olarak kabul edilebilir. Sened-i İttifakın; iki yıldan daha az bir süre yürürlükte kalabilmiş olmasına rağmen, hukuk tarihimizde önemli bir yeri vardır. Bu belge padişahın mutlak yetkilerine sınır getirme çabalarını içermesi sebebiyle "Hukuk Devleti"ne giden yolda önemli bir adım olarak görülmeli ve değerlendirilmelidir (Pamir, 2004: 80).

Türk vergi tarihini en çok etkileyen ve ilgilendiren dönemlerden biri de şüphesiz Tanzimat dönemidir ve bu dönem, 1839 yılında Mustafa Reşit Paşa ile başlayıp, 1876 yılında Mithat Paşa'nın gerçekleştirdiği anayasal rejime geçişle noktalanmıştır (Aktel, 1998:177). Tanzimat Fermanı'nın en önemli özelliği, teokrasiyle bütünleşmiş olan mutlak monarşinin yetkilerinin, belli hukuk ilkeleri ve yasalarla sınırlandırılmasının istenmesi (Aktel, 1998:179) ve padişahın tek taraflı olarak kullandığı vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmış olmasıdır.

Padişahın vergilendirme yetkilerinin kısıtlanmasıyla ilgili diğer hukuki metinler 1856 ve 1875 yıllarında ilan edilen Islahat Fermanı ve Adalet Fermanıdır. Bu Fermanlar ile padişah vergilendirme alanında, dış devletlerin baskısı ile belli ilke ve kurallara uymayı kabul etmiştir (Odabaş ve Güngör, 1999:45). Ancak, fermanların padişahın mutlak vergilendirme yetkisine tam anlamıyla bir sınırlandırma getirememiş olması, vergileme yetkisinin halk temsilcilerinden oluşan bir yasama meclisi tarafından kullanımına imkân vermemiştir. Padişaha vergilendirmeye ilgili bazı ilkelere uymayı kabul ettirebilen ve fakat yaptırımdan yoksun bu fermanlar toplumun tabanından gelen bir harekete dayanmadığından, padişahın mutlak nitelikte olan vergilendirme yetkisine sınırlandırma getirememiştir (Tavşancı, 2009:909).

23 Aralık 1876'da ilan edilen ve batılı anlamda ilk ve son Osmanlı yazılı anayasası olan (Demirel, 2011:104) Kanun-i Esasinin, Senedi İttifaka ve Fermanlara (Tanzimat, Islahat ve Adalet) göre daha ileri bir aşamada olması nedeniyle Türk demokrasisine, dolayısıyla vergilendirme yetkisinin kullanımına çok önemli katkıları olmuştur (Fendoğlu, 2007:26). Nitekim bu anayasanın ilan edilmesiyle birlikte Osmanlı İmparatorluğu yüzyıllardan beri sürdürdüğü mutlakiyet yönetimine son verip, meşrutiyet yönetimine geçmiş ve bu anayasa ile Meclis-i Umumi adı altında bir parlamento (yasama organı) kurulmuştur.

1876 Kanun-i Esasiye vergi ve vergilendirme açısından baktığımızda; vergi ve vergi ödevine ilişkin 20, 25 ve 96.



maddelerinde verginin kanuniliği ve ödeme gücüne göre alınması ilkelerinin kabul edildiği görülmektedir (Kumrulu, 1979:149). Kanun-i Esasinin 20. maddesinde, "Tekâlifi mukarrere nizamâtı mahsusasına tevfiikan kâffeî tebaa beyninde herkesin kudreti nisbetinde tarh ve tevzi olunur" hükmü yer almaktadır. Bu madde, vergide genellik, eşitlik ve ödeme gücüne göre vergi alma ilkelerini ifade etmektedir. 25 ve 96. maddeler ise kanunilik ilkesini açıkça belirtmektedir. 25. maddeye göre, "Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat nâmiâherle hiç kimseden bir akçe alınamaz". 96. maddeye göre, "Tekâlifi devletin hiçbirî bir kanun ile tâyin olunmadıkça vâz ve tevzi ve istihsal olunamaz". Yani 96. madde ile vergilerin bir kanun ile tayin olunmadıkça konulamaz, dağıtılamaz ve alınamaz olduğuna işaret edilmektedir.

İkinci Meşrutiyet dönemine ilişkin olarak, vergiyle ilgili olarak, 1876 esaslarından farklı bir nokta görülmüyor (Kumrulu, 1979:150). Nitekim 1908'de kabul edilen Kanun-i Esasi, 1878 yılında yürürlükten kaldırılmış anayasanın tekrar yürürlüğe girmesidir ve bu anayasa kısmen, 20 Nisan 1924 tarihine kadar yürürlükte kalmıştır. Bunun sebebi, Ankara'da toplanan Büyük Millet Meclisi'nin 20 Ocak 1921'de kabul ettiği Teşkilat-ı Esasiye Kanununun, açıkça Kanun-i Esasi'nin kaldırıldığını ifade etmemiş olmasıdır. Bu bağlamda, Kanun-i Esasinin, Teşkilat-ı Esasiye Kanunu ile çelişen hükümleri 1921 Anayasası ile yürürlükten kaldırılmışken, bu anayasa ile çelişmeyen maddeleri ise 1924 Anayasasının yürürlüğe girmesine kadar devam etmiştir.

4.2. Cumhuriyet Dönemi Sonrası Vergilendirme Yetkisi (Taxation Authority in Post-Republican Era)

Cumhuriyet, kendini yönetecek hükümetlerin ve yönetime yön verecek yasama faaliyetlerini yerine getirecek temsilcilerin halk tarafından belirli bir süre için ve belirli yetkilerle seçildiği yönetim biçimi olup, egemenlik hakkının belli bir kişi veya aileye ait olduğu monarşik yönetim şekline çok farklıdır. Bu bağlamda, Cumhuriyet yönetim şeklini benimseyen ülkelerde, konumuz olan verginin yasallığı ilkesi ya da vergilendirmenin yasama faaliyetini yapan meclisler eliyle yapılması, vazgeçilmez bir kural olarak anayasalarda yerini almıştır.

Ülkemizde Osmanlı İmparatorluğu sonrasında 1921, 1924, 1961 ve 1982 anayasaları yapılmıştır. Bu anayasalar, vergilendirme yetkisiyle ilgili hükümler içermektedir.

4.2.1. 1921 Anayasası (The 1921 Constitution)

İstanbul'un işgal altında olmasının bir sonucu olarak kurulan Türkiye Büyük Millet Meclisi 23 Nisan 1920'de yaptığı ilk toplantısı ile birlikte, vergilendirme yetkisini de kendi şahsında birleştirmiştir. 1921 Anayasasının sadeleştirilmiş 7. maddesinde "Şeriat hükümlerinin yerine getirilmesi, bütün yasaların konulması, değiştirilmesi, kaldırılması, anlaşma ve barış yapma, savaş ilânı gibi temel yetkiler, Büyük Millet Meclisi'ne aittir. Yasa ve tüzüklerin düzenlenmesinde, halkın tutum ve davranışlarına en uygun ve zamanın gereksinimlerine en elverişli şeriat ve hukuk kuralları ile gelenek ve görenekler dikkate alınır. Bakanlar Kurulunun görev ve sorumluluğu, özel yasayla belirlenir" hükmünden, açık olmasa da, vergilendirmeye ilişkin yetkinin kanun yapma yetkisinden dolayı TBMM'nde olduğu anlaşılmaktadır. 1921 yılının Ağustos ayında çıkarılan "Başkomutanlık Kanunu" ile Meclis'in bütün yetkileri üç aylık süre için, Başkomutan Mustafa Kemal Paşaya devredilmiştir. Başkomutan Mustafa Kemal Paşa kanunla kendisine verilen yasama yetkisini kullanarak "Ulusal



Yükümlülük Emirlerini" yayınlamıştır. Bu emirler 7 Ağustos 1921'de yayınlanmış olup, toplamı on maddeden ibarettir. Bu emirname hükümleri ile vatandaşlara aynı vergiler ve bazı hizmet yükümlülükleri getirilmiştir. "Başkomutanlık Kanununun" süresinin dolmasından sonra ise, hükümetin çıkardığı bir tebliğ ile vergilendirme yetkisinin TBMM'ye ait olduğu ilân edilmiştir (Akyazan, 2009:5).

"Ulusal Yükümlülük Emirleri" çok kapsamlı olmakla birlikte olağanüstü bir durum nedeniyle vergilendirme yetkisinin meclis dışında birine devredildiğini göstermesi bakımından önemlidir. 1982 Anayasasının 91. maddesinde yerini bulan sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde kanun hükmünde kararname çıkarılabilme yetkisinin vergilendirmeyi de kapsayıcı olması, söz konusu emirnamelerle hüküm koyma geleneğinin devam ettiğini göstermektedir.

4.2.2. 1924 Anayasası (The 1924 Constitution)

1924 Anayasası'nın 84 ve 85. maddeleri vergi ödevi ile ilgilidir. 84. maddesinde; "Vergi, devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir. Bu esaslara aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması ve başka yüklemeler yapılması yasaktır" hükmü yer almaktadır. 85. maddesinin 1. fıkrasında; "vergiler ancak kanunla salınır ve alınır" hükmü yer alırken, 2. fıkrasında ise; "devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alınagelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapılmaya kadar alınabilir" denilmektedir. Buna göre; Anayasanın 84. maddesiyle verginin kamu giderlerine katılma payı olduğu, 85. maddesinin 1. fıkrasıyla vergilerin ancak kanunla salınıp alınabileceği belirtilirken, 2. fıkrası ile devlet, il özel idareleri ve belediyelerin geleneksel olarak topladıkları vergilerin, yasaları çıkıncaya kadar, tahsiline izin verilmiştir. Ayrıca bu anayasa ile yürütme organına vergi ile ilgili hiçbir yetki verilmemiştir (Batırel, 2011:19). Bu yönüyle; verginin kanuniliği açısından 1924 Anayasasının 1982 Anayasasından daha ileri seviyede olduğunu ifade etmek yanlış olmaz, ancak bu anayasanın uygulandığı dönemde verginin kanunilik ilkesine aykırı nitelikte olan kanunlara da rastlanması fiili durumun anayasal zeminle uyumunu göstermektedir. Örneğin 1930 tarihli ve 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanunla, Bakanlar Kuruluna (yürütme organına) ekonomiyi düzenlemek amacıyla geniş çapta kurallar koyma yetkisi verilmiştir ve 1940 tarihli ve 3780 sayılı Millî Koruma Kanunu ile yine ekonominin düzenlenmesi amacıyla Bakanlar Kurulu'na çok geniş yetkiler tanınmıştır. 1942 tarihli ve 4305 sayılı kanun ile yürürlüğe konulan Varlık Vergisi'nin matrah ve oranı kanunda belirtilmemiş ve bu yüzden vergi miktarının belirlenmesinde yerel komisyonlara geniş yetkiler verilmiştir ve bu durum, Varlık Vergisi'nde keyfî uygulamalara sebep olmuştur. Görüldüğü üzere Varlık Vergisi Kanunu Anayasa'da yer alan "kanunilik ilkesi"ni açık şekilde ihlâl eden bir kanundur (Akyazan, 2009:6-7).

Bununla birlikte; bu kanunların yürürlüğe konulmasıyla 1924 Anayasasında vergilendirme yetkisi konusunda belirlenen prensiplerin dışına çıkılmasında, 1929 yılında başlayan dünya ekonomik krizinin ve 1939-1945 yıllarında II. Dünya Savaşı döneminin büyük ölçüde etkileri olduğunu belirtmek gerekir (Akyazan, 2009:7). Her ne sebeple olursa olsun anayasadan gücünü almayan bir işlem tesis edilmiş olması o dönem Türkiye'sinde demokrasi kültürünün henüz yerleşmediğini göstermeye yeterlidir.

4.2.3. 1961 Anayasası (The 1961 Constitution)

27 Mayıs 1960 Askeri Harekâtını takiben ilk iş yeni bir anayasa yapmak olmuştur. 1961 Anayasası, 1960 ihtilali sonrası oluşturulan bir kurucu meclis tarafından hazırlanarak halkoyuna sunulmuştur (Selçuk, 2010:5). Bununla birlikte 1961 Anayasası Türkiye Cumhuriyeti tarihinde halkoylamasına sunulan ilk anayasadır.

1961 Anayasası'nın 61. maddesi "Vergi Ödevi" başlığı altında vergileme ile ilgili hususları içermektedir. Bu maddenin 1. fıkrasında; "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" ifadesi yer alırken, 2. fıkrasında; "Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümlülükler ancak kanunla konulur" hükmü yer almaktadır. Bu maddenin birinci fıkrasıyla yasa koyucu herkesin vergi vereceğini, ancak mali güce göre vergilendirme yapılacağını ifade ederken, ikinci fıkrasıyla vergilerin kanuniliği ilkesi hüküm altına alınmıştır (Kumrulu, 1979:147).

1961 Anayasasının sosyal hukuk devleti ilkesini (Anayasanın 2. maddesi) benimsenmesiyle birlikte yürütme organının yetki alanı genişlemiştir. Bu durum; meclisin daha önce kendisine ait olan vergilendirme yetkisini yürütmeyle paylaşmasına zemin oluşturmuştur. Bu yetki paylaşımının altında yatan en önemli sebep; yasa çıkarmanın zaman alması nedeniyle, özellikle ekonomik konularda vergi politikası tedbirleri açısından önemli, zorunlu ve ivedi hallerde kısa zamanda karar alınarak, icra edilmemesi sonucu ülkenin sosyal ve ekonomik düzeninin bozulma riskidir. İşte böyle bir durumda, yürütme organının toplanması ve çalışması, yasama organı ile kıyaslanamayacak derecede kolay ve hızlı olması nedeniyle yürütme organına yetki vermeyi zorunlu hale getirmiştir (Yürekli, 1997:3). Bu bağlamda, 20.09.1971 tarih ve 1488 sayılı kanunla 1961 Anayasanın 61. maddesine aşağıdaki 3. fıkra eklenmiştir; "Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir". Bu fıkra hükmü; TBMM'nin, vergilendirme konusundaki yetkisini icra organı (yürütme) ile paylaştığının ifadesidir. Nitekim bu madde hükmü halen yürürlükte olan 1982 Anayasasına da benzer bir ifade kullanılarak geçmiştir.

Özet olarak, 1961 Anayasasının 61. maddesi; "kanunsuz vergi olmaz, temsilsiz vergi olmaz" ilkesini hükme bağlamaktadır. Ancak, 1961 Anayasasında vergilendirme yetkisinin kullanılması açısından temelde TBMM'ne verilen yetkiden bahsedilebilir olsa da, hangi gerekçeye dayanırsa dayansın bu yetkinin yürütme organıyla paylaşılması verginin kanuniliği ilkesini zedelemektedir.

4.2.4. 1982 Anayasası (The 1982 Constitution)

Askeri bir ihtilal sonrası oluşturulan 1982 Anayasasının 73. maddesi vergi ödevi ile ilgilidir. Verginin bir ödev olması görüşünden hareketle, "Vergi Ödevi" ile ilgili düzenleme, "Temel Haklar ve Ödevler" başlıklı ikinci kısmın, "Siyasî Haklar ve Ödevler" başlıklı dördüncü bölümünün 73. maddesinde yer almıştır. Anayasanın 73. maddesinin 1. fıkrası; "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" hükmüne yer vermektedir. 73. maddenin 2. fıkrası; "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" şeklinde düzenlenmiştir. Bu madde hükümleriyle devletin, vergi koyma yetkisini sadece kamu giderlerini karşılamak amacıyla kullanabileceği ifade edilmektedir. Ayrıca devlet bu yetkisini kullanırken maliye politikasının sosyal amacı gereği yükümlülerin mali gücü ile kamu giderlerini karşılama



amacı arasında adil bir dengenin kurulmasını sağlamalıdır (Candan, 2010:1).

73. maddenin 3. fıkrasında ise, "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" hükmü yer almaktadır. Anayasa'nın 7. maddesinde yer alan "Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'nindir. Bu yetki devredilemez." hükmü ile 73. maddenin üçüncü fıkrası birlikte değerlendirildiğinde, vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından çıkarılacak yasalarla kullanılacağı sonucuna varılmaktadır. Verginin yasallığı ilkesi olarak adlandırılan bu ilke, vergi, resim, harç ve benzeri kamusal erke dayalı bütün yükümlülüklerin yasayla düzenlenmesi gerekliliğini ifade etmektedir. Bir başka deyişle verginin yasallığının temel ilkesi, vergilemenin sağlam bir yasal zemine sahip olması olarak anlaşılmalıdır (Vanistendael, 1996:2).

Ayrıca vergilemede kanunilik ilkesinin benimsenmesi, hem birey hem de devlet yönünden önemli sonuçlar doğurmaktadır. Birey yönünden sonuçlar; verginin ancak halkın temsilcilerinden oluşan yasama organı tarafından (temsilsiz vergi olmaz ilkesi) kanun çıkartılarak alınabilmesini (kanunsuz vergi olmaz ilkesi) sağlarken, devlet yönünden sonuçlar ise; devletin vergiyi almak zorunda olmasını ve ödenmeyen vergilerin zorla alınabilmesine imkân vermektedir.

1982 Anayasasının 73. maddesinin üçüncü fıkrası, 1961 Anayasasındaki hükümden biraz farklıdır. Aslında her iki anayasada da vergilerin kanun ile konulacağı hükme bağlanmış olmakla birlikte 1961 Anayasasında "vergilerin değiştirilmesi ve kaldırılmasının" kanun ile yapılacağına vurgu yapılmamıştır. Ancak bu durum, 1982 Anayasasında daha açık bir şekilde düzenlenmiştir.

1982 Anayasası'nın 167. maddesinin 2. fıkrası; "Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir" şeklinde düzenlenmiştir. Bu maddeden de anlaşıldığı üzere, ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri için ek mali yükümlülükler koymak ve bunları kaldırmak için Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir. 1982 Anayasasının 73. maddesinin 4. fıkrası ile 167. maddesinin 2. fıkrasına göre Bakanlar Kurulu dışında hiçbir organa, vergilendirme ile ilgili düzenleyici işlemlerde bulunma yetkisi verilmemektedir. Her iki maddeden de anlaşıldığına göre, Bakanlar Kurulu sadece kendisine yetki verilen konularda düzenleme yapabilir ve bu yetkiyi ancak anayasa ve kanunlarda belirlenen sınırlar içinde kullanabilir.

73. maddenin 4. fıkrasında ise; "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir" şeklindedir. Buna göre; Bakanlar Kurulu, 73. maddenin 4. fıkrasında sayılan konularda, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Ayrıca bu fıkradan, bir kanun tarafından Bakanlar Kuruluna böylesi bir yetki verilmedikçe, söz konusu değişiklik işlemini yapabilmesinin mümkün olmayacağı da anlaşılmaktadır.

Bakanlar Kuruluna böyle bir yetki verilmesi, belirlenen düzenleme alanı itibariyle vergilendirme yetkisinin mutlak olarak devri anlamına gelip gelmeyeceği literatürde tartışmalı bir konudur. 73. maddenin 4. fıkrasıyla verilen bu yetki çerçevesinde, Bakanlar Kurulunca bir vergi oranının sifıra kadar indirilmesi, o verginin kaldırılması anlamına geleceği yönünde görüşler bulunmaktadır



(Doğrusöz, 1998). Buna karşılık, bir vergi oranının sifıra indirilmesi, o verginin kaldırıldığı anlamına gelmediği, verginin bir kurum olarak devam ettiği ve Bakanlar Kurulunun ekonomik şartlara göre gerektiği zaman bu oranı yeniden kanuni sınırlar içinde artırabileceği yönünde görüşler de vardır (Batı, 2012). 1971 yılında yürürlüğe giren 1488 sayılı yasayla 1961 Anayasasına eklenen Bakanlar Kuruluna yetki devri konusundaki tadil hükmü konulana kadar savunduğu fikrin aksine bu değişiklikten sonra Anayasa Mahkemesi de ikincisini haklı kılacak şekilde görüş belirtmiştir (Batırel, 2011:20). Anayasa Mahkemesi bu konudaki görüşünü; "... vergi oranlarının, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulunca değiştirilebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir oranın sifıra indirilmesi, hiçbir zaman o verginin kaldırıldığı anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik şartlara göre istediği zaman bu oranı yeniden kanunla belirlenen düzeye yükseltebilir" şeklinde ifade etmektedir.

Anayasa Mahkemesinin bu kararına göre, Bakanlar Kuruluna bu yetkiyi tanıyan kanunun, değişiklik yapma yetkisinin hangi sınırlar içerisinde kullanılabileceğini göstermesi gerekmektedir. Başka bir deyişle, bu yetkinin alt ve üst sınırları kanunla gösterilmelidir. Dolayısıyla, Bakanlar Kurulu'na verilen yetki vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin konulma ve kaldırılmalarını kapsamadığı gibi, değiştirilmelerini de ancak, Anayasa'daki konular ve yasayla belirtilen sınırlar içinde kapsayacaktır (Gürpınar ve Yıldız, 2009:869).

Bakanlar Kuruluna verilen bu yetki günün koşulları gerekli kıldığında kullanılması için verilmiş bir yetkiyi ifade ettiğinden, Bakanlar Kurulu kendisine verilen yetki çerçevesinde değişiklikleri yaparken, bu değişikliğin günün ihtiyaçları ile uyumlu ve ölçülü olmasına dikkat etmelidir (Batı, 2012). Bu bağlamda, anayasa ile yasama organına verilen vergilendirme yetkisi, yürütme organınca yine anayasadan alınan yetkiyle kullanılmış olacağından, verginin kanunilik ilkesinin zedelenmeyeceği yönünde değerlendirmeler ağır basmaktadır.

Anayasanın 73. maddesi yanında başka maddeleri de verginin kanuniliği ilkesinin anayasal temellerini oluşturmaktadır. 1982 Anayasasının 2. maddesinde vurgulanan Türkiye Cumhuriyeti'nin sosyal bir hukuk devleti olduğuna ilişkin hüküm; 6 ve 7. maddelerinde yer alan, egemenliğin ulusa ait olduğu ve yasama yetkisinin Türk milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisine ait olduğu yolundaki hükümler bunlar arasında sayılabilir. Bu temel hükümlerin yanı sıra anayasanın hükümlerinden bazıları, doğrudan ya da dolaylı olarak verginin kanuniliği ilkesine anayasal dayanak oluşturmaktadırlar. Anayasanın 91 ve 153. maddeleri bu bağlamda değerlendirilebilir. Anayasa'nın 91. maddesinin 1. fıkrasında; "Türkiye Büyük Millet Meclisi, Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebilir. Ancak sıkıyönetim (m.122) ve olağanüstü haller (m.120) saklı kalmak üzere, Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez" hükmü yer almaktadır. Bu madde metninden de anlaşıldığı üzere, siyasal haklar ve ödevler içinde vergi ödevi ile ilgili hususlar olağan dönemlerde Kanun Hükmünde Kararnamelerle düzenlenemeyecektir. Anayasanın 153. maddenin 2. fıkrasında ise, Anayasa Mahkemesinin bir kanunu iptal ettikten sonra, kanun koyucu gibi hareketle, yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm tesis edemeyeceği belirtilmiştir. Buna göre Anayasa Mahkemesi, kendini kanun koyucunun yerine koyarak vergi konusunda düzenleme yapamayacaktır. Bu yönüyle 153. maddenin 2.



fıkrası, anayasanın verginin kanuniliği ilkesine dayanak olarak alınabilecek bir başka hükmü durumundadır.

5. YENİ ANAYASA YAPIMI SÜRECİ VE VERGİLENDİRME YETKİSİ (PROCESS OF NEW CONSTITUTION FORMATION AND TAXATION AUTHORITY)

Yeni anayasa yapımı çalışmalarının sürdüğü son dönemde, vergilendirme yetkisi ile ilgili olarak, kamuoyuna sunulan; Prof.Dr. Ergun Özbudun başkanlığında hazırlanan anayasa teklifi ile Nisan 2013 başında grubu bulunan partiler tarafından TBMM'ne sunulan anayasa teklifleri dikkat çekmektedir.

Ergun Özbudun başkanlığında bir komisyon tarafından hazırlanan anayasa taslağınının 41. maddesinde vergilendirme; "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna; mahallî idareler tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilenler için ise ilgili mahallî idarenin seçimle oluşan karar organına verilebilir" şeklinde düzenlenmiştir. Bu haliyle vergi ödevinin söz konusu anayasa teklifindeki hali 1982 Anayasasının 73. maddesine benzerdir. Sadece bu maddenin son fıkrasına şu ibare eklenmiştir. "...mahallî idareler tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilenler için ise ilgili mahallî idarenin seçimle oluşan karar organına verilebilir" (Doğrusöz, 2007). Bu maddeden de anlaşıldığı üzere, vergilendirme yetkisinin asıl sahibi olan devlet bu yetkisini yalnızca kendisi merkezi idare olarak kullanabileceği gibi, kanunlarda yapacağı düzenleme ile yerel yönetimlerle de paylaşabilmektedir. Diğer bir deyişle merkezi idarenin vergilendirme yetkisi genel olarak yasama organı tarafından kullanılmasına rağmen belirli durumlarda bu yetkinin yürütme organına devredildiği görülmekle birlikte, söz konusu anayasal düzenleme teklifinde yerel yönetimlere de vergilendirme yetkisi verilmek istenmektedir (İnan ve Ekici, 2010:302). Bu haliyle söz konusu anayasa teklifi, diğer anayasalardan bir adım daha ileri giderek yasama organı tarafından belli sınırlar içinde yalnızca yürütme organına tanınan yetkilerin yerel meclislere de tanınmasıyla yerel yönetimleri kendi sınırlarında hükümete paralel bir güçle donatmayı öngörmektedir (Güler, 2007:2).

Vergilendirme yetkisinin hangi organ veya organlar tarafından ve nasıl kullanılacağı tartışması geçmişten günümüze gündemdeki yerini korumuştur. Vergilendirme yetkisinin tarihsel süreçte geçirdiği tartışmalara bakıldığında bu yetkinin yasama organı tarafından kullanılması gerektiği görüşü ağırlık kazanmıştır. Ancak bugüne kadar yapılan anayasalarda yasama organının bu yetkisini yürütme organı ile paylaşmasına yönelik hükümler içermesi tartışma konusuyken, söz konusu anayasa teklifinde yürütme organı ile birlikte yerel yönetimlere de vergilendirme yetkisi verilmesi, tartışmaları daha da şiddetlendirmiştir (İnan ve Ekici, 2010: 311).

1982 Anayasasının 121 ve 122. maddelerinde Bakanlar Kuruluna olağanüstü ve sıkıyönetim dönemlerinde gerekli gördüğü konularda kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi tanınmıştır (Saraçoğlu, 2003:178). Ergun Özbudun başkanlığında oluşturulan anayasa teklifinde ise bu düzenlemeler; 6, 104 ve 105'inci maddelerinde yer almaktadır. Dolayısıyla bu anayasa teklifinde de Bakanlar Kuruluna olağan



durumlarda tanınan sınırlı vergilendirme yetkisi olağanüstü ve sıkıyönetim halleri için de verilmiştir.

1982 Anayasasının dış ticareti düzenleyen 167/2 maddesi, söz konusu anayasa teklifinin 126. maddesinde düzenlenmiştir. Görülüyor ki, yürütme organına vergilendirme yetkisi asıl, olağanüstü ve sıkıyönetim durumlarının dışında, dış ticaretin vergilendirilmesi alanında verilmiştir.

Bugün itibariyle Ergun Özbudun başkanlığında sunulan anayasa teklifinin gündemden düştüğü görülmektedir. Bu nedenle olsa gerek, mecliste grubu bulunan dört parti TBMM tarafından yeni anayasa teklifleri TBMM'ne sunulmuştur.

Adalet ve Kalkınma Partisi (AKP-Ak Parti) tarafından 5 Nisan 2013 tarihinde TBMM'ne sunulan anayasa teklifinin vergilendirme yetkisinin devrini de etkileyecek en önemli hükmü Başkanlık sisteminin teklif edilmiş olmasıdır (Onedio, 2013). Ak Parti tarafından sunulan anayasa teklifinde Başkanlıkla ilgili olarak; "Devletin Şekli ve Temel İlkeler Bölümü madde 7: Yürütme yetkisi, Başkan tarafından kullanılır" hükmü ile "Mali, Ekonomik ve Sosyal Hükümler bölümü piyasaların geliştirilmesi başlıklı madde 3/2. fıkrası: Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Başkana yetki verilebilir" hükmü bulunmaktadır.

Diğer taraftan, Ak Parti tarafından sunulan yeni anayasa teklifindeki "Mali, Ekonomik ve Sosyal Hükümler, Vergi Yükümlülüğü madde 1" kısmı, herhangi bir teklifte bulunulmadan boş bırakılmış olması, düşündürücüdür. Bu kısmın boş bırakılmış olması ve anayasa teklifinde Başkanlık sisteminin öneriliyor olması birlikte değerlendirildiğinde; vergilendirme ile ilgili olarak yerelleşme ve yerel idarelere vergileme hakkında yetki devrinin düşünüldüğü, ancak anayasa yapım görüşmelerinin devam ettiği ve ülkedeki terörü durdurma ile ilgili olarak bugünlerde izlenen süreçte toplumun, özellikle milliyetçi kesimlerin, bu şekilde yapılacak bir yetki devrine şimdilik tepkisini çekmemek için böyle yapılmış olabileceği düşünülmektedir. Bu görüşü kısmen destekleyici olan ise; yine Ak Parti tarafından, yukarıda bahsedildiği üzere Ergun Özbudun başkanlığında bir komisyona hazırlatılan anayasa teklifinde "...mahallî idareler tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri için ilgili mahallî idarenin seçimle oluşan karar organına verilebileceği" şeklinde bir ifadenin yer almış olmasıdır.

Her ne kadar Ak Partinin anayasa teklifinde vergilendirme ile ilgili bir teklif yapılmamış olsa da, yukarıda dış ticaretle ilgili olarak Başkana yetki önerisinin 1982 Anayasasında Bakanlar Kuruluna verilen yetki ile aynı olması, yine 1982 Anayasasında Bakanlar Kuruluna vergi, resim, harç ve benzeri mali hükümlerle ilgili verilen yetki devrinin aynısının Başkana da verilmesinin düşünüldüğünü gösterir niteliktedir.

Cumhuriyet Halk Partisi (CHP) tarafından 5 Nisan 2013 tarihinde TBMM'ne sunulan anayasa teklifinde; vergilendirme yetkisi ile ilgili olarak Malî ve Ekonomik Hükümler Vergi Ödevi başlıklı bölümde "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi kanunları, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı amacına uygun olarak konulur. Vergi, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir. Kanunda belirtilen aşağı sınır sıfır olamaz.



Yerel yönetimlere tahsis edilen vergiler için, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde kalmak, kanunda belirtilen süre, esas ve koşullara uygun olmak şartıyla, ilgili yerel yönetimlerin seçimle oluşan karar organlarına bunların oranlarını belirleme yetkisi verilebilir. Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir" denilmektedir (Onedio, 2013).

CHP'nin anayasa önerisinde; 1982 Anayasasından farklı olarak, vergi kanunlarında gösterilen oranların sıfır olamayacağı ve yerel yönetimlere vergi oranlarını kanunlardaki sınırlar dahilinde belirleme yetkisi verilmesi teklif edilmektedir. Bu yönüyle CHP'nin vergi yetkisinin yerel yönetimlere devri hususunda diğer partilere göre en radikal öneri olduğu görülmektedir.

Milliyetçi Hareket Partisinin(MHP) yeni anayasa teklifinde vergileme yetkisi ile ilgili olarak belirli bir önerisi bulunmamaktadır (Onedio, 2013). MHP'nin bu konudaki tek önerisi "Piyasaların geliştirilmesi ve tüketicinin korunması ...(2) Dış ticaret işlemleri üzerine ülke ekonomisi yararına vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir" şeklinde olup, bu teklifin 1982 Anayasasındaki ilgili konudaki hükümle aynı olduğu görülmektedir. Diğer taraftan, MHP'nin anayasa teklifinde vergilendirme yetkisi ile ilgili herhangi bir teklifi olmasa da, anayasa önerisinin bütünü incelediğinde, merkezi bir yönetim sistemini savunduğu ve 1982 Anayasasındaki hükümlere benzer bir anayasa önerisi bulunduğu göz önüne alınırsa, konumuz açısından 1982 Anayasasına paralel bir görüşün olduğu söylenebilir.

Son olarak, Barış ve Demokrasi Partisinin(BDP) anayasa teklifine genel açıdan bakıldığında (Onedio, 2013); Türkiye Cumhuriyeti Devletinin Nitelikleri başlığında, "Madde 1- ...(3) Devletin idari yapısı ademi merkezi sistem esasına göre düzenlenir. Devletin toprak bütünlüğüne dokunulamaz", İktidarın Kaynağı başlığında, "Madde 5 - ...(2) Yasama yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisine ve Bölge Meclislerine aittir. (3) Yürütme görevi, anayasa ve kanunlar çerçevesinde, ademi merkezi yönetim esaslarına uygun olarak Cumhurbaşkanını, Bakanlar Kurulu ve Bölge Başkanlıkları tarafından yerine getirilir", Piyasaların Geliştirilmesi ve Düzenlenmesi başlığında, "... (2) Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir" şeklinde düzenlendiği görülmektedir.

BDP, vergilendirme yetkisi açısından somut bir öneri sunmamakla birlikte dış ticaretle ilgili olarak 1982 Anayasasındaki hükmün aynısını önermektedir. Bunun yanında; BDP'nin, anayasa teklifinde yerelleşmeye yapılan vurgu ile vergilendirme yetkisi birlikte düşünülürse, en az olasılıkla, CHP'nin anayasa teklifinde ve Ak Partinin Ergun Özbudun başkanlığındaki komisyona hazırlattığı anayasa teklifinde olduğu gibi verginin kanunlarında belirtilen aşağı ve yukarı sınırlar içerisinde bir oran belirleme yetkisinin yerel idarelere bırakılmasını isteyeceği öngörüsünde bulunmak yanlış olmaz.

6. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ (EVALUATION AND RESULT)

Vergilendirme yetkisi, başta vergi olmak üzere resim, harç gibi kamu gelirlerinin konulması, kaldırılması ve uygulanmasına ilişkin kuralların yasalarla düzenlenmesini ifade eder. Verginin kanuniliği



ilkesi de denilen bu kavram, Magna Carta'yla birlikte, halkı temsil eden meclisler tarafından yerine getirilmektedir. Bugün itibariyle demokrasiyle yönetilen bütün ülkelerde vergilendirme yetkisi meclislere aittir. Bir başka ifadeyle ileri demokratik ülkelerde herhangi bir verginin konulması, kaldırılması ve uygulanmasıyla ilgili kurallar meclisler tarafından kanun çıkarılmak suretiyle yerine getirilmektedir. Bu tür ülkelerde vergilendirme yetkisinin meclis dışında herhangi bir kurum, kuruluş, kişi ya da zümre tarafından kullanılması mümkün değildir.

Türkiye tarihine bakıldığında, vergilendirme yetkisi kavramı temsili demokrasilerdeki uygulamalara benzer bir görünüm kazanmaya Senedi İttifakla başlayıp, Kurtuluş Savaşı yılları ve Cumhuriyet döneminde yapılan anayasalarda yerini almıştır. Ancak verginin kanuniliği ilkesinin Türkiye uygulaması açısından burada üzerinde durulması gereken husus, bu yetkinin ileri demokrasiye sahip ülkelerde olduğu gibi sadece meclis tarafından mı kullanıldığına cevabı verilmelidir. Bir başka ifadeyle sıkıyönetim ve olağanüstü hallerin yoğun olarak yaşandığı ülkemizde vergilendirme yetkisinin sekteye uğrayarak kanun hükmünde kararnamelere konu edilmiş olması, Bakanlar Kuruluna dış ticaretle ilgili ek mali yükümlülükler getirmek ve yasalarla belirlenen aşağı yukarı vergi hadleri arasında kalmak koşuluyla vergi oranı belirlemek yetkisinin anayasayla verilmesinin meclisin vergilendirme yetkisini sınırlandırmadığına ilişkin soruların ve ileri demokrasiye sahip ülkelerde de buna benzer uygulamaların olup olmadığının cevap bulması gerekir.

Vergi oranlarının aşağı ve yukarı hadler arasında belirlenmesi yetkisinin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesine ilişkin yetkinin anayasaya aykırılığı yönünden Anayasa Mahkemesine yapılan başvuru sonucu verilen 19.03.1987 tarih ve Esas No 1986/5 ve Karar No 1987/7 (Batırel, 2011:21) ile konu hakkında daha önce verdiği kararın aksine söz konusu uygulamanın anayasaya aykırı olmadığı ve Bakanlar Kuruluna verilen bu yetkinin vergilendirme yetkisine hanel getirmeyeceği yönünde karar verilmiştir. Ancak, AB'ye üye ülkelerde vergilendirme yetkisiyle ilgili yapılan bir çalışmada (Batırel, 2011:14), yine ABD, İngiltere, Fransa, Almanya, Belçika, Danimarka ve İtalya vergi sistemlerinin vergilendirme yetkisi kapsamında incelendiği bir diğer eserde (Güneş, 2008:59-63) ve AB ve ABD için yapılan başka bir çalışmada (Buyrukoğlu, Güler, 2011:153) bu ülkelerde vergilendirme yetkisinin yürütme erkine devredildiğine ilişkin bir hüküm bulunmadığı ifade edilmiştir.

Yeni anayasa yapım sürecinde partilerin anayasa tekliflerinde vergilendirme yetkisine ilişkin çok açık ve kapsamlı öneriler yer almamış olsa da, partilerin bu konudaki önerilerinin yeni anayasadan beklentilerine göre şekillendiği anlaşılmaktadır. Yeni anayasa yapım sürecinde partilerin tekliflerinde, Türkiye'de uzun yıllardır devam eden terör sürecinin sona ermesi ve başkanlık sistemi tartışmalarının bir sonucu olarak yerelleşmenin etkileri daha fazla hissedilmektedir.

Bu durum Ak Parti gibi başkanlık sistemi taraftarı parti ile yerelleşme taraftarı BDP'nin yeni anayasa tekliflerine daha fazla yansımıştır. Bu anlamda, Ak Parti tarafından Prof.Dr. Ergun Özbudun başkanlığında oluşturulan komisyona hazırlatılan anayasa teklifinde, daha önceki anayasalardan farklı olarak, yerel meclislere vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi verilmesi yönünde teklifle yerelleşmeye vurgu yapılmıştır.

Ak Parti tarafından 5 Nisan 2013 tarihinde TBMM'ne sunulan bir başka anayasa teklifinin vergilendirme yetkisinin devrini de



etkileyecek en önemli hükmü Başkanlık sisteminin teklif edilmiş olmasıdır. Bu anayasa teklifinde vergilendirmeye ilişkin kısım boş bırakılmış olup, bu konuda tek öneri, dış ticaretle ilgili olarak ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Başkana yetki verilebilir şeklindedir.

Her ne kadar Ak Partinin anayasa teklifi vergilendirme ile ilgili bir teklif içermiyor olsa da, aynı teklif içinde dış ticaretle ilgili olarak Başkana yetki önerisinin yapılmış olması ve bu önerinin 1982 Anayasasında Bakanlar Kuruluna verilen yetki ile aynı olması, yine 1982 Anayasasında Bakanlar Kuruluna vergi, resim, harç ve benzeri mali hükümlerle ilgili verilen yetki devrinin aynısının Başkana da verilmesinin düşünüldüğünü gösterir niteliktedir.

CHP tarafından 5 Nisan 2013 tarihinde TBMM'ne sunulan anayasa önerisinde; 1982 Anayasasından farklı olarak, vergi kanunlarında gösterilen oranların sıfır olamayacağı ve yerel yönetimlere vergi oranlarını kanunlardaki sınırlar dahilinde belirleme yetkisi verilmesi teklif edilmektedir. Bu yönüyle CHP'nin vergi yetkisinin yerel yönetimlere devri hususunda diğer partilere göre en radikal öneri olduğu görülmektedir.

MHP'nin yeni anayasa teklifinde vergileme yetkisi ile ilgili olarak belirli bir önerisi bulunmamaktadır. MHP'nin bu konudaki tek önerisi dış ticaret işlemleriyle ilgili ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir şeklinde olup, bu teklifin 1982 Anayasasındaki ilgili konudaki hükümlerle aynı olduğu görülmektedir. Diğer taraftan, MHP'nin anayasa teklifinde vergilendirme yetkisi ile ilgili herhangi bir teklifi olmasa da, anayasa önerisinin bütünü incelediğinde, merkezi bir yönetim sistemini savunduğu ve 1982 Anayasasındaki hükümlere benzer bir anayasa önerisi sunduğu göz önüne alınırsa konumuz açısından 1982 Anayasasına paralel bir görüşün olduğu söylenebilir.

BDP'nin anayasa teklifine genel açıdan bakıldığında; Devletin idari yapısı ademi merkezi sistem esasına göre düzenlenir, yasama yetkisi TBMM'ne ve Bölge Meclislerine aittir, yürütme görevi, anayasa ve kanunlar çerçevesinde, ademi merkezi yönetim esaslarına uygun olarak Cumhurbaşkanı, Bakanlar Kurulu ve Bölge Başkanlıkları tarafından yerine getirilir şeklindedir. Bu yönüyle BDP'nin yerelleşmeye güçlü bir vurgu yaptığı, dolayısıyla vergilendirme yetkisinin merkezden yerele doğru kayması yönünde bir görüşü savunacağı anlaşılmaktadır. BDP'nin mali konulardaki tek önerisi dış ticarete ek mali yükümlülükler getirme yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilmesinin teklif edilmiş olmasıdır.

Sonuç olarak;

- Vergilendirme yetkisi ile ilgili Magna Carta'dan bugüne verilen mücadele sonucu söz konusu yetkinin yasama organları tarafından kullanılması gerektiği yolundaki çağdaş görüşten uzaklaşmamak için; yeni anayasada sıkıyönetim ve olağanüstü dönemlerde vergilerle ilgili KHK çıkarma yetkisi, dış ticaret veya başka nedenlerle ek mali yükümlülükler getirme hakkı verilmesi ya da kanunlarla belirlenen vergi oranlarının aşağı yukarı hadleri arasında bir oran belirleme hakkı yürütmeye bırakılmamalıdır.
- TBMM'nde grubu bulunan partilerden çoğunluğa sahip AKP'nin önerdiği başkanlık sistemi ve BDP'nin önerisi olan yerelleşme ya da ademi merkezîyetçilik, terörün durdurulmasıyla ilgili süreçle birlikte düşünüldüğünde, yeni anayasa yapımı sürecinde daha fazla üzerinde durulacak konular olarak dikkat çekmektedir.
- Yeni anayasa yapımı sürecinde başkanlık sistemi, yarı başkanlık sistemi ve parlamenter sistem arasında hangisi seçilirse



seçilsin, vergilendirme yetkisi meclis tekelinde korunmalı ve başkanlık sistemine karar verilmesi durumunda, ABD’de uygulanan başkanlık sisteminde olduğu gibi vergilendirme yetkisi sadece Kongre’nin(Meclis) ilgi alanına bırakılmalıdır.

- Yerelleşme konusunda anayasada bir düzenleme yapılması durumunda vergileme yetkisinin devrinin faydalı olabileceği, ancak başta üniter yapının bozulacağı yönündeki siyasi kaygılar olmak üzere yerelleşmenin maliyet fayda analizleri çok iyi yapılarak konu hakkında karar verilmelidir.

KAYNAKLAR (REFERENCES)

1. Aktel, M., (1998). Tanzimat Fermanı’nın Toplumsal Yansıması. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:3, Sayı:3(Güz), ss.177-184.
2. Akyazan, A.E., (2009). Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi. TBB Dergisi, Sayı: 81, http://portal.ubap.org.tr/App_Themes/Dergi/2009-81-501.pdf, (Erişim Tarihi:16.06.2013).
3. Ayaz, G., (1996). Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları. Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 1996, Sayı:181, ss.60-68.
4. Başbakanlık, Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, (2007). Türkiye’de Siyasi Reform(Uyum Paketleri ve Güncel Gelişmeler), Ankara, <http://egemenbagis.com/wp-content/uploads/2011/09/tsr.pdf> (Erişim Tarihi:18.06.2013).
5. Batı, M., (2012). Verginin Yasallığı Üzerine Bir Deneme. <<http://www.alomaliye.com/2012/murat-bati-verginin-yasalligi.htm>>, (Erişim Tarihi 03.04.2013).
6. Batırel, Ö.F., (2011). Anayasalarda Vergi Hakkı ve Ödevi, AB Uygulaması ve Türkiye. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl:10, Sayı:20, ss.13-25.
7. Budak, T. ve Soner, Y.(2007). Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması. Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 16, Sayı 1, ss.133-144.
8. Buyrukoğlu, S. ve Ahmet, G., (2011). AB Ülkelerinde ve ABD’de Vergileme Yetkisinin Kullanımına İzin Veren Hükümlerin Türk Anayasasında Yer Alan Hükümlerle Karşılaştırılması. Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi, Cilt 3, No 2, ss.143-154.
9. Candan, T., (2010). Vergi Hukuku Bağlamında Mülkiyet Hakkının Korunması ile İlgili Danıştay İçtihadı, 3. Yuvarlak Masa Toplantısı,<http://www.yargitay.gov.tr/abproje/belge/sunum/rt3/candan_VergiHukuku_MulkiyetHakki_Danistay.doc>, (Erişim Tarihi: 03.04.2013).
10. Çağan, N., (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:37, Sayı:1-4, <<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/305/2873.pdf>> (Erişim Tarihi: 15.06.2013).
11. Demirel, D., (2011). Tanzimat’tan Cumhuriyet’e Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma (1839-1923). Türk İdare Dergisi, Sayı:473, ss.97-111.
12. Doğrusöz, B., (2007). Anayasa Taslağında Vergi Ödevi. <<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/A.Bumin%20Do%C4%9Frus%C3%B6z/Anayasa%20tasla%C4%9F%C4%B1nda%20vergi%20C3%B6devi.pdf>>, (Erişim Tarihi 05.04.2013).
13. Doğrusöz, B., (1998). Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi. XIII Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen CD’si, 14-16 Mayıs 1998, Muğla.

14. Egeli, H. ve Diril, F., (2012). Türkiye’de Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik ve Vergilendirme Yetkisi, Sayıştay Dergisi, Sayı:84, ss.25-44.
15. Fendoğlu, H.T., (2007). Türk Anayasası ve Avrupa Birliği. T.C. Başbakanlık İnsan Hakları Başkanlığı Yayınları, No:7, .
16. Gökbunar, A.R., (1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı:4, ss.177-201.
17. Güler, B.A., (2007). Anayasa Taslağı (2 Ağustos 2007) Yerel Yönetimlerde Mali Desantralizasyondan Mali Federalizme Geçiş Hükümleri.<<http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/bguler/pdf/anayasa.pdf>>, (Erişim Tarihi:09.04.2013).
18. Güneş, G., (2008). Verginin Yasallığı İlkesi. On İki Levha Yayınları, 2. Baskı, İstanbul.
19. Gürpınar, B. ve Fazlı, Y., (2009). Türk Anayasal Sistemindeki Vergilendirme İlkelerinin Anayasa Mahkemesi Kararları Perspektifinden Analizi. Prof.Dr. Muallâ Öncel’e Armağan Cilt-I, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara.
20. İnan, M. ve Ekici, M.S., (2010). Yeni Anayasa Tasarısında Vergilendirme Yetkisi ve Yerel Yönetimler. Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:9 Sayı:34.
21. Kumrulu, A.G., (1979). Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:36, Sayı:1-4., <<http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1979-36-01-04/AUHF-1979-36-01-04-Kumrulu.pdf>>, (Erişim Tarihi 02.04.2013).
22. Odabaş, H. ve Güngör, K., (1999). Anayasal Bütçelerin İrdelemesi: İcra Anayasal Sınırlamalar Getirilebilir mi?. Milliyet Gazetesi Ödülleri-Ekonomi Dalı Türkiye Üçüncülüğü ,<www2.aku.edu.tr/~kgungor/KML.rtf>, (Erişim Tarihi 01.04.2013).
23. Onedio İnternet Haber Sitesi, (2013). Dört Partinin Kısmi Anayasa Taslaklarının Tam Metni. <<http://onedio.com/haber/ak-parti-turk-milleti-dedi-97245#> > (Erişim:11.04.2013).
24. Öncel, M. ve Çağan, N. ve Kumrulu, A., (1985). Vergi Hukuku. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları:548, Ankara,<<http://kitaplar.ankara.edu.tr/tammetin.php?ocr=dosyalar/ocr/131.htm>>, (Erişim Tarihi 26.03.2013).
25. Pamir, A., (2004). Osmanlı Egemenlik Anlayışında Sened-i İttifak’ın Yeri. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:53, Sayı:2,<<http://acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/1057/1634.pdf?show>>, (Erişim Tarihi 03.04.2013).
26. Saraçoğlu, F., (2003). Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri. Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, <<http://iibfdergisi.gazi.edu.tr/index.php/iibfdergisi/article/view/298/288>>, (Erişim Tarihi:16.06.2013).
27. Sayın, A.V., (1999). Tekalif Kavaidi (Osmanlı Vergi Sistemi). Maliye Bakanlığı APK Yayın No:1999/352, Ankara.
28. Selçuk, E., (2010). Anayasa Değişiklik paketini Anlama Kılavuzu (12 Eylül 2010 Tarihli Referandumda Oylanacak "T.C. Anayasası'nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"), Türkasya Stratejik Araştırmalar Merkezi, Stratejik RaporNo:36,<<http://www.tasam.org/Files/PDF/referandumkilavuz.pdf>>, (09.04.2013).
29. Vanistendael, F., (1996). Legal Framework for Taxation. Tax Law Design and Drafting (volume 1; International Monetary Fund: 1996; Victor Thuronyi, ed.) Chapter 2, <<http://www.ieo-imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch2.pdf>>, (Erişim:15.06.2013)



-
30. Yürekli, S., (1997). Bakanlar Kurulu'nun Vergilendirme Yetkisi. Hukuk Fakültesi, Cilt:1, Sayı:2, <http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/1_2_17.pdf>, (Erişim Tarihi 26.03.2013).
 31. 1921 Anayasası
 32. 1924 Anayasası
 33. 1961 Anayasası
 34. 1982 Anayasası