

Bütçe Kanunu İle Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılabilir mi?

Fatih SARAÇOĞLU*

By the 1999 Budget Law, some changes had been made in tax laws. This result is not suitable for our constitution. These changes must be made by tax laws.

In this paper we have discussed this procedure.

I. GİRİŞ

Vergi kanunlarında değişiklik yapılması uzun bir süreci gerektirmekte olup; daha pratik olması nedeniyle söz konusu değişikliklerin zaman zaman bütçe kanunu ile yapılması yoluna gidilmektedir. 29.12.1998 tarih ve 4387 sayılı Geçici Bütçe Kanunu (1999 Mali Yılı Genel ve Katma Bütçeleri Kanunlaşınca Kadar Devlet Harcamalarının Yapılmasına ve Devlet Gelirlerinin Tahsiline Yetki Verilmesine Dair Kanun, 30.12.1998 tarih ve 23569 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) ile bazı vergi kanunlarında değişiklikler yapılmış ve daha sonra bu değişikliklere 29.06.1999 tarih ve 4393 sayılı 1999 Mali Yılı Bütçe Kanunu'nda (30.06.1999 tarih ve 23741 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) da yer verilmiştir. Son olarak, ekonomik kriz ileri sürülerek 4444 sayılı Kanunla (Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 14.08.1999 tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) bütçe kanunu ile yapılan yanlışlık düzeltilmiş ve vergi kanunlarının yine aynı türden bir kanunla değiştirilmesi yoluna gidilmiştir.

Bu çalışmada, bütçe kanunu ile vergi kanunlarında yapılan değişikliklerin Anayasa'ya aykırılığı ve dolayısıyla iptal edilmesi gerektiği ortaya konulmaya çalışılacaktır.

* Arş. Gör., G.Ü. İ.I.B.F. Maliye Bölümü.

II. BÜTÇE KANUNU İLE VERGİ KANUNLARINDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASININ ANAYASA AÇISINDAN İNCELENMESİ

60

T.C. Anayasası'nın 73. maddesinde vergi ödevi ile ilgili hükümlere; 89, 161, 162 ve 163. maddelerinde ise bütçe ile ilgili hükümlere yer verilmiştir.

Anayasa'nın vergi ödevi ile ilgili 73. maddesi gereğince; "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır."

"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."

Anayasa'nın bütçe ile ilgili hükümler içeren 89, 161, 162 ve 163. maddelerinin konumuz ile ilgili kısımları aşağıdaki gibi özetlenebilir. 89. madde hükmünde; Cumhurbaşkanının, bütçe kanunlarını yeniden görüşülmek üzere TBMM'ye gönderemeyeceği belirtilmiştir.

Anayasa'nın 161. maddesinde ise, devletin ve kamu iktisadi teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamalarının yıllık bütçelerle yapılacağı, mali yıl başlangıcı ile genel ve katma bütçelerin nasıl hazırlanacağı ve uygulanmasının kanunla belirleneceği hüküm altına alındıktan sonra; "Bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz" denilmiştir.

Anayasa'nın 162. maddesinde, bütçe tasarıları genel kurulda görüşülürken, TBMM üyelerinin gider artırıcı ya da gelir azaltıcı önerilerde bulunamayacağı belirtilmiştir.

Anayasa'nın 163. maddesiyle de, Bakanlar Kurulu'nun bütçe kanununda değişiklik yapamayacağı hükme bağlanmıştır.

Özellikle vergi ödevi ile ilgili 73. maddenin ve bütçelerin hazırlanması ve uygulanması ile ilgili 161. maddenin incelenmesinden anlaşılacağı gibi; 73. madde gereğince, vergi koymak, değiştirmek ya da kaldırmak kanun ile mümkün olmaktadır. 161. maddeye göre de, bütçe kanununda, bütçe ile ilgili hükümler dışında bir hükme yer verilmemesi gerekmektedir. Madde gerekçesinde de, bütçe kanunlarına bütçe dışı hüküm konulamaması, mevcut kanunların hükümlerini açıkça ya da dolaylı olarak değiştiren ya da kaldıran hükümler getirilememesi ilkelerine anayasal kuvvet ve hüküm tanındığı belirtilmiştir (Özer, 1996:617). Dolayısıyla vergi kanunlarında değişiklik yapılmasının bütçe kanunu ile mümkün olmadığı ortaya çıkmaktadır. Sonuç itibarıyla; bütçe kanununda, bütçe ile ilgili hükümler dışında, vergi kanunlarına ilişkin hükümlerin yer alması Anayasa'ya aykırılık teşkil etmektedir.

III. BÜTÇE KANUNU İLE VERGİ KANUNLARINDA YAPILABİLECEK DEĞİŞİKLİKLERİN ANAYASA AÇISINDAN İPTAL EDİLMESİ GEREĞİ

Bir kanun hükmü ancak, aynı nitelikte bir kanun hükmü ile değiştirilebilir, kaldırılabilir ya da uygulama süresi değiştirilebilir. Dolayısıyla bütçe kanunuyla ya da geçici bütçe kanunuyla vergi kanunlarında değişiklik yapma imkanı bulunmamaktadır. Ayrıca, Anayasa'nın 161. maddesi de böyle bir değişiklik yapma yetkisini ortadan kaldırmaktadır. 161. madde hükmünde yer alan "bütçe ile ilgili hükümler" ifadesi bütçeyi açıklayıcı ve kolaylaştırıcı nitelikteki düzenlemeler olarak anlaşılmalıdır.

Bir kuralın, bütçeden harcamayı ya da bütçeye gelir sağlamayı gerektirir nitelikte olması, mutlak biçimde "bütçe ile ilgili hükümlerden" sayılmasını gerektirmez. Vergi kanunu hükümleri, gelir sağlanmasına ya da bir giderin ortaya çıkmasına neden olabilir. Bu tür kanun maddelerinin bütçe ile ilgili hükümler içerdiği kabul edilecek olursa, bu konulardaki kanunların değiştirilip kaldırılması için de bütçe kanunlarına hükümler koymak yoluna gidilebilir. Ancak, bu tür kanun düzenlemeleri, bütçenin yapılması ve uygulanması yöntemiyle ilişkisi bulunmayan, kanun koyucunun başka amaçlarla ve bütçeninkinden tümüyle farklı yöntemlerle gerçekleştirilmesi gereken yasama işlemleridir (Anayasa Mahkemesinin 07.10.1998 tarih ve 1998/29 esas, 1998/60 sayılı kararı, 27.11.1998 tarih ve 23536 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır). Anayasa'nın TBMM'nin görev ve yetkileri, kanunların teklif edilmesi ve görüşülmesi ve kanunların cumhurbaşkanınca yayımlanması ile ilgili 87, 88 ve 89. maddelerinin de bu açıdan uygulanmasına imkan bulunmamaktadır.

Anayasa'nın vergi ödevi ile ilgili 73. maddesinde sözü edilen kanunların da bütçe kanunu olmadığı açıktır. Bu açıdan zaman zaman bütçe kanunu ile vergi kanunlarına ilişkin olarak yapılan değişiklikler Anayasa'nın 73. maddesine de aykırılık taşımaktadır. Dolayısıyla bu değişiklikler, ister mükellef lehine ister mükellef aleyhine düzenlemeler getirsin, itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurulduğunda Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmektedir (Dündar, 1999: 31-34). Zira, zaman zaman bütçe kanunu ile vergi kanunlarında değişiklikler yapılmış olmasına rağmen, bu değişikliklerle ilgili olarak itiraz ya da iptal yolu ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuş ve söz konusu değişiklikler yukarıda belirtilen gerekçelerle Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir. Örneğin, 31.03.1998 tarihinde yürürlükten kalkacak olan Ek Taşıt Alım Vergisi'nin yürürlük süresi 1998 Mali Yılı Bütçe Kanunu'nun 70. maddesi ile 31.12.1998 tarihine kadar uzatılmış; ancak, Erzurum Vergi Mahkemesi'nin itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurması sonucunda yapılan değişiklik iptal edilmiştir (Anayasa Mahkemesinin 07.10.1998 tarih ve 1998/29 esas, 1998/60 sayılı kararı, 27.11.1998 tarih ve 23536 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

IV. SONUÇ

Anayasa'nın 153. maddesinin 5. fıkrasında Anayasa Mahkemesi'nin verdiği iptal kararlarının geriye yürüyemeyeceği hükmüne bağlanmıştır. Dolayısıyla, kararın yürürlüğe girmesinden önceki tarihlerde yapılan işlemler Anayasa Mahkemesi'nin kararından etkilenmemektedir. Farklı bir ifade ile yasama organının Anayasa'ya aykırı olarak çıkarmış olduğu kanunlar Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı yürürlüğe girene kadar yürürlükte kalmaktadır (Dündar, 1999:34).

Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürüyememesi hukuki güvenlik ilkesinin bir sonucudur. Şöyle ki, hukuki güvenlik ilkesi, mükelleflerin hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığıyla yaptığı müdahaleleri önceden görmelerini ve durumlarını buna göre ayarlamalarını gerektirmektedir (Öncel-Kumrulu-Çağan, 1999:46). Çünkü kişiler gelecek dönemlere ilişkin planlarını yürürlükteki vergi kanunlarına göre yapacaklar ve vergilendirmede keyfilik önlenmiş olacaktır (Öncel-Kumrulu-Çağan, 1999:46). Bu açıdan bakıldığında, bütçe kanunu ile vergi kanunlarında değişiklik yapılmaması gerektiği; vergi kanunlarında değişiklik yapılacaksa yine aynı türden bir kanun ile yapılmasının zorunlu olduğu ve bütçe kanunu ile yapılmış olan Anayasa'ya aykırı düzenlemelerin Anayasa Mahkemesi tarafından bir an önce iptal edilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Zira, Anayasa Mahkemesi'nin vereceği iptal kararları Anayasa'ya uygunluğu sağlamakta; ancak, sürekli değişikliğe uğrayan vergi kanunları da kişilerin gelecek dönemlere ilişkin planlarını olumsuz etkilemektedir.

Ayrıca vergide belirlilik ilkesi de, mükelleflerin; hangi işlemler dolayısıyla, ne şekilde, nerede, ne zaman ve ne kadar vergi ödeyeceklerini bilmeleri gerektiğini vurgulamakta, vergi adaleti açısından istenilmeyen bir durumla karşılaşmaması için bu hususların net bir şekilde belirtilmiş olmasını gerektirmektedir (Akdoğan, 1999:187). Dolayısıyla, bütçe kanunu ile vergi kanunlarında değişiklik yapıldığında, mükelleflerin çelişki içerisinde kalmalarının önlenmesi bakımından Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararının süratle verilmesi gereği bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

Gereğesi ne olursa olsun, bütçe kanunu ile vergi kanunlarının değiştirilmesi Anayasa'ya aykırılık teşkil etmektedir. Bütçe kanunu ile vergi kanunlarının değiştirilmesi şeklindeki, hukuk devleti ilkesiyle de bağdaşmayan bu yöntemin yerine, vergi kanunlarında yapılması istenilen değişikliklerin, aynı nitelikte bir kanun ile yapılması gerekmektedir. Ayrıca, iptal işlemi zorunlu olduğuna göre, kişilerin gelecek dönemlere ilişkin olarak verecekleri kararların etkilenmemesi ve daha sonra güç duruma düşmelerinin önlenmesi için, bu tür durumlarda iptal kararının verilmesi süreci hızlandırılmalıdır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

AKDOĞAN, Abdurrahman (1999), Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara.

ÖNCEL, Mualla - KUMRULU, Ahmet - ÇAĞAN, Nami (1999) Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.

ÖZER, Atilla (1996) Gerekçeli ve 1961 Anayasası İle Mukayeseli 1982 Anayasası, Lazer Ofset Matbaa Tesisleri Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti., Ankara.

Makaleler

DÜNDAR, Mustafa (Ocak 1999) "Bütçe Kanunu İle Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılmasının Anayasa Açısından Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 124, s.31 - 34.