

## ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

*Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ\**

### GİRİŞ

Vergi, Devletin ve/ya da vergilendirme yetkisi bulunan diğer kamu idarelerinin, kamu hizmetlerini yerine getirmek için ihtiyaç duydukları parayı temin etmek amacıyla, kişilerden, hukukî cebir altında, kanunla belirlenen esaslara uygun ve karşılıksız olarak ve iade edilmemek üzere aldıkları ekonomik değerlerdir. Bu itibarla, vergi, vergilendirme yetkisine sahip olan idareler tarafından, gerçek ve tüzel kişilerden, kamu hizmetlerinin genel karşılığını oluşturmak amacıyla, hukukî cebre dayanarak, iade edilmemek üzere ve para olarak istenmekte/alınmaktadır.

Devlet, üstlendiği kamu hizmetlerini zamanında ve gereği gibi yerine getirebilmek için yeterli vergi/kamu gelirine ihtiyaç duymakta; bunu sağlayabilmek amacıyla kişilerin kasasına/kesesine el uzatmaktadır. Bazı kişiler de, yürürlükte bulunan mali kanunlar çerçevesinde adlarına tahakkuk etmesi gereken vergileri/kamu alacaklarını ya hiç ödememek ve/ya da olabildiğince az ödemek gayreti içine girmektedir. Devlet ile kişiler arasında ortaya çıkan *çıkarlar çatışmasını* hukuka uygun bir *çıkarlar dengesine* dönüştürmek ve bu dengeyi devam ettirmek (vergi) hukukun(un) görevi olmaktadır. Çünkü, vergi hukukunun, bir bütün olarak devlet ile kişiler arasındaki çıkarlar dengesini kurmaya ve korumaya çalışması gerekmektedir.

Vergi, mali, hukukî, iktisadî, idarî, siyasî yönleri ve işlevleri olan bir olgudur. Verginin hukukî yönü esas alınarak yapılan/yapılacak olan açığla-

---

\* Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Başkanı

malar, diğer yönleri yok sayma ve/ya da değersiz görme olarak algılanmamalı, değerlendirilmemelidir. Vergi olgusunun hukukî yönden sağlam temellere oturtulması halinde, diğer yönler ve işlevlerde de belirlilik ve verimlilik sağlanması mümkündür. Çünkü, hukukî belirsizlik, diğer işlevleri de olumsuz yönde etkilemektedir.

Vergilendirme, kişilerin mülkiyetine, yani kasa ve keselerine kamu yararı gerekçesi ile el atma işlemi olduğundan bir hukuk devletinin hassasiyet göstermesi gereken konulardan birisini oluşturmaktadır. Çünkü, hukuk devleti, özel mülkiyete dayanmaktadır. Vergi sisteminin mülkiyet hakkını ve sözleşme özgürlüğünü zedelemesi halinde, hukuk devleti zarar görmektedir. Nitekim, geçmişe yürütülen ve mülkiyet haklarını ihlâl eden vergilerin konulması, ekonomik özgürlüklerle ve hukuk devleti ile bağdaşmaz. Bu itibarla, devlet vergi hukukunu kullanarak, mülkiyet hakkını ve sözleşme özgürlüğünü ihlâl etmemelidir.

*Anayasal Vergilendirme İlkeleri* hakkında yapılmış olan çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu konu, vergi hukukunun üzerinde en çok çalışma yapılan alanını-kesimini oluşturmaktadır. Ancak, buna rağmen, ülkemizde *Anayasal Vergilendirme İlkelerinin* neler olduğu konusunda tam bir mutabakatın sağlandığı söylenemez. Ayrıca, *Anayasal Vergilendirme İlkelerinin* adlandırılması ve kapsamı konusunda da tam bir görüş birliğine varılabilmemiş değildir. *Anayasal Vergilendirme İlkelerinin* hepsi hakkında yeterince çalışma yapılmadığı da bilinmektedir.

Bu çalışmanın amacı, *Anayasal Vergilendirme İlkeleri* hakkında genel bilgiler vermek; *Anayasal Vergilendirme İlkelerinin* adlandırılması ve kapsamlarının belirlenmesi konusunda belki farklı bir bakış açısını ortaya koymak; bu ilkeler hakkında farkındalık oluşturmaktır.

Bu çalışma, derslerde yapılan anlatımlara ilişkin olarak tutulmuş olan notların düzenlenmesine dayanmaktadır. Ayrıca, bu zamana kadar tarafımdan yapılan yayınlarda dağınık olarak yer alan bilgilerin biraraya getirilmesine, bir bütünlük sağlanmasına ve belli ölçüde ilaveler yapılmasına gayret edilmiştir. Bu nedenle, bu çalışma tamamı itibarıyla ne ilk defa kaleme alınmış ne de tamamlanmış ve son noktası konulmuş bir çalışmadır. Ancak, bu çalışmanın *Anayasal Vergilendirme İlkeleri* (Vergi Hukukunun

Anayasal Temelleri) hakkında yapılması düşünülen ayrıntılı bir çalışmanın bir öncüsü olarak nitelendirilmesi mümkündür.

## I. TÜRK ANAYASALARININ VERGİ ÖDEVİNE İLİŞKİN HÜKÜMLERİ

Bu başlık altında, Türk Anayasaları olarak bilinen 1876, 1924, 1961 ve halen yürürlükte olan 1982 Anayasalarında *Vergi Ödevinin* hangi maddelerde ve nasıl düzenlendiği belirtilmektedir. 1921 Anayasası bir geçiş dönemi anayasası olduğu için vergi ödevine ilişkin herhangi bir hüküm içermemektedir.

1876 Tarihli *Kanun-ı Esâsî*'nin<sup>1</sup> *Vergi Ödevine* ilişkin düzenlemeleri şöyledir;

*“Tekâlîfi mukarrere nizamâtı mahsusasına tevfikân kâffeî tebaa beyninde herkesin kudreti nisbetinde tarh ve tevzi olunur” (m. 20).*

*“Tekâlîfi Devletin hiçbirî bir kanun ile tâyin olunmadıkça vaz ve tevzi ve tahsil olunamaz” (m. 96)<sup>2</sup>.*

1924 Tarihli *Teşkilâtı Esâsiye Kanunu*<sup>3</sup>, *Vergi Ödevini* 84 ve 85'inci maddelerinde düzenlemiştir<sup>4</sup>. Buna göre,

*“Vergi, Devletin umumî mesarifine halkın iştiraki demektir.*

*(Vergi, Devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir).*

*Bu esasa mugayir olarak hakikî veya hükmî şahıslar tarafından veya onlar namına rüsüm, âşar ve sair tekâlîf alınması memnudur.*

<sup>1</sup> 7 Zilhicce 1293 (23 Aralık 1876), Düstur: T. 1, C. 4, s. 4-20.

<sup>2</sup> “Kararlaştırılan yükümlülükler özel düzenlemeleri (mevzuatı) esas alınarak bütün vatandaşlar arasında herkesin gücü-kudreti oranında hesaplanır ve dağıtılır. Devlet yükümlülüklerinin hiçbirî bir kanun ile belirlenmedikçe konulamaz, dağıtılamaz ve tahsil olunamaz”.

<sup>3</sup> 20.4.1924 tarih ve 491 sayılı Teşkilâtı Esasiye Kanunu, (RG. 24.5.1924-71); (Düstur: T. 3, C. 5, s. 576 vd.).

Ayrıca bkz. 10.1.1945 tarih ve 4695 sayılı 1945 Anayasası, (RG. 15.1.1945 - 5905).

<sup>4</sup> 1924 Anayasası'nın 1924 ve 1945 olmak üzere iki ayrı metni bulunmaktadır. İlk cümleler, 1924 Metni; parantez içinde yer alan cümleler ise, 1945 metnidir.

*(Bu esasa aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması ve başka yüklemeler yapılması yasaktır) (m. 84).*

*“Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir.*

*(Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır).*

*Devlet, vilâyet idarei hususiyeleri ve belediyelerce teamülen cibayet edilmekte olan rüsüm ve tekâlifin kanunları tanzim edilinceye kadar kemakân cibayete devam olunabilir”*

*(Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alınagelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapılıncaya kadar alınmaya devam edilebilir) (m.85).*

1961 tarihli **Türkiye Cumhuriyeti Anayasası**<sup>5</sup> “Vergi Ödevi”ni 61’inci maddesinde düzenlemektedir. Buna göre,

*“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*

*Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur.*

*Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir” (m. 61).*

1982 tarihli **Türkiye Cumhuriyeti Anayasası**<sup>6</sup> “Vergi Ödevi”ni 73’üncü maddesinde düzenlemektedir. Buna göre,

*“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*

*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*

<sup>5</sup> 9.7.1961 tarih ve 334 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (RG. 20.7.1961 - 10859).

<sup>6</sup> 18.10.1982 tarih ve 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (RG. 9.11.1982 - 17863).

*Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*

*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir” (m. 73).*

Görüldüğü gibi, bütün Türk Anayasalarında vergi ödevine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Hepsinde ortak olan yön, vergilerin kamu giderlerinin karşılığı olması; mali yükümlülüklerin kanunlarla düzenlenmesi ve mali güce göre vergilendirme ilkelerinin benimsenmiş olmasıdır. Her biri, yürürlüğe konulduğu dönemin dilini ve hukuk anlayışını yansıtmaktadır.

*Anayasal Vergilendirme İlkelerinin* mevcut dayanağını yürürlükte olan Anayasa'nın 73'üncü maddesi oluşturmaktadır. Ancak, vergilendirmeyi ilgilendiren ilkelerin tamamının bu madde hükmünden kaynaklandığını söylemek mümkün değildir. Anayasa'nın bütünü dikkate alındığında, başka ilkelere kaynaklık eden hükümlerin varlığı bilinmektedir. Bu çalışmada, Anayasa'nın 73'üncü maddesinden kaynaklananlar başta olmak üzere, vergilendirmeyi doğrudan ilgilendirdiği düşünülen ilkeler ele alınmaktadır.

Anayasa'nın *Vergi Ödevine* ilişkin düzenlemesinde yer alan *Anayasal Vergilendirme İlkeleri*;

- Vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi,
- Vergi adaleti ilkesi,
- Vergilerin kanunîliği ilkesidir.

Anayasa'nın *vergi ödevi* başlıklı hükmünde açıkça düzenlenen bu ilkelere başka üç önemli ilkenin daha *Anayasal Vergilendirme İlkeleri* arasında sayılması gerekir. Bunlar, *hukuk devleti ilkesi*, *hukukî güvenlik ilkesi* ve *ölçülülük ilkesi*dir. Bu çalışmada, bütün ilkelerin kaynağı konumundaki hukuk devleti ilkesine kısaca işaret edilmekle yetinilmekte, ancak diğer ilkeler nisbeten daha ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

*Hukuk devleti ilkesi*, hukuk sisteminin tamamına şâmil olan bir ilkedir. Bu ilke, hukukun üstünlüğünün devletin her organı ve kişiler tarafından benimsenmesi ve hukuka bağlı kalınması/kılınması anlamına gelir. Yasama organı ile yürütme organının işlemlerinin yargısal denetime tâbi tutulması

hukuk devleti ilkesinin ilk unsurunu oluşturmaktadır. Anayasanın üstünlüğü ve bağlayıcılığı; kanunların ve diğer hukuk kurallarının Anayasaya ve hukuka uygunluğu ile idarenin her türlü eylem ve işleminin yargısal denetimi; kazanılmış haklara dokunulamayacağı; kanunî idare; idarenin mali sorumluluğu hukuk devleti ilkesini somutlaştıran alt ilkeler ya da gerekler olarak kabul edilmektedir.

## II. VERGİ HUKUKUNDA KANUNİLİK İLKESİ

### A. Genel Açıklama

Vergi hukukunda kanunilik ilkesinin iki alt ilkesinden söz etmek mümkündür. Bunlardan birincisi, vergi ve diğer mali yüküm(lülük)lerin kanuniliği ilkesi; diğeri ise, vergi ceza hukukunda kanunilik, yani vergi kabahat ve suçları ile yaptırım ve cezaların kanuniliği ilkesidir. Bu çalışmada, bu ikili ayırım dikkate alınarak açıklamalar yapılmaktadır.

### B. Vergi ve Diğer Mali Yüküm(lülük)lerin Kanuniliği İlkesi

#### 1. Genel Olarak

Devletin en önemli gelir kaynağı olması sebebiyle vergi, pek çok hak ve özgürlüğü kullanmayı ve bunlardan yararlanmayı etkilemektedir. Batı Demokrasilerinde vergi ve diğer mali yükümlülüklerin kanunla düzenlenmesi talebi, Anayasal hareketlerin de başlangıcı olarak kabul edilmektedir. *Temsilsiz vergi olmaz/kanunsuz vergi olmaz* anlayışının bir sonucu olarak ortaya çıkan ve bugün *vergilerin kanuniliği ilkesi* olarak ifade edilen bu ilke, vergi alanında benimsenen temel Anayasal İlkelerden birisidir. Bu bağlamda, vergilerin kanuniliği ilkesinin, hem temsili demokrasinin hem de hukuk devleti ilkesinin gelişmesinde önemli bir işlevi bulunmaktadır.

*Vergilerin kanuniliği ilkesi*, vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisine yasama organının sahip olması demektir. Halk tarafından seçilen temsilcilerden oluşan parlamento, bu ilke uyarınca, vergilendirme yetkisini *kanun* adı verilen yasama tasarrufu aracılığı ile kullanabilmektedir. Bu ilke, vatandaşların başta mülkiyet olmak üzere birçok temel hak ve özgürlüğüne müdahale anlamına gelen vergilerin, halkın seçtiği temsilcilerden oluşan parlamentonun kabul ettiği kanunlara göre alınmasını sağlayarak devletin

vergilendirme yetkisine meşrûiyet kazandırmak amacıyla kabul edilmektedir. Başka bir deyişle, bu ilke “*temsilsiz vergi olmaz*” anlayışının doğal bir sonucudur. Vergilerin kanunîliği ilkesi ile temel hak ve özgürlüklere önemli bir müdahale niteliğinde olan vergilendirme hususunda idarenin keyfi davranmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Bu ilke uyarınca yürütme organının vergi koyma, değiştirme ve kaldırma hususlarında herhangi bir aslî yetkisi bulunmamaktadır. Ancak, usûle ilişkin bazı hususlarda ise, kanunun çizdiği sınırlara bağlı kalarak düzenleme yapması mümkündür.

Anayasa'nın 7'nci maddesinde yer alan yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi ile 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası hükmü vergilerin kanunîliği ilkesinin Anayasal temellerini oluşturmaktadır. Ayrıca, Anayasa'nın 2'nci maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti Devletinin “*sosyal bir hukuk devleti*” olduğu; 6'ncı maddesindeki “*egemenliğin kayıtsız şartsız Millete ait olduğu*” gibi hükümler de Anayasal temellere dahildir. Aynı şekilde, Anayasa'nın 153'üncü maddesindeki Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının, yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde olmaması, Mahkemenin kanun koyucunun yerine geçemeyeceği de bunlar arasında sayılabilir.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında, “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” şeklinde ifade edilen ve vergilendirme yetkisini yasama organına özgü kılan ilke, vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli gerekse maddî anlamda kanunla yapılmasını gerektirmektedir. Başka bir deyişle, *vergilerin kanunîliği ilkesi*, devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, objektif, vergiye ilişkin esaslı unsurlara yer veren ve yasama organı tarafından anayasal usûllere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamına gelmektedir. Bu yolla kişilerin/vergi yükümlülerinin idarenin ve/ya da yargı organlarının keyfi ve takdire dayalı eylem ve işlemlerine karşı korunması amaçlanmaktadır.

Anayasa'nın 73'üncü maddesine göre, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri tüm unsurları ile belirlemeye yetkili organ Türkiye Büyük Millet Meclisi'dir. Yine Türkiye Büyük Millet Meclisi bu yetkisini kanun adı verilen yasama tasarrufu ile kullanabilmektedir. Buna göre, parlamento kararları ile vergi koymak mümkün değildir. Bu ilkenin doğal sonucu olarak, yürütme veya yargı organının vergi koyma, değiştirme ya da kaldırma anlamına gelebilecek herhangi bir işlemi Anayasa'nın 7'nci mad-

desi ile güvence altına alınan ”yasama yetkisinin devredilmezliği” ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

Vergilerin kanunîliği, yani vergilerin mutlaka kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması ilkesi (Any. m. 73/III), bugün hemen her demokratik ülke anayasasında yer almaktadır. Vergilerin kanunîliği ilkesinin hukukun genel ilkesi derecesine yükseldiği bile söylenebilir. Çünkü, hangi sistem benimsenirse benimsensin, vergi, her devlette yasama (teşrî) yetkisine sahip organ tarafından konulmaktadır. Ayrıca, vergilerin kanunîliği ilkesi, *İnsan Hakları Sözleşmelerinde* de yer almaktadır.

## 2. Vergilerin Kanunîliği İlkesinin Kapsamı

Vergilendirme yetkisinin belirli şahıs ve gruplardan alınıp halkın seçtiği temsilcilerden oluşan yasama organına verilmesi, devlete güven ve sadakatin, hukukî güvenlik ve istikrarın bir işareti sayılmak gerekir. Şahısların kasa ve keselerini doğrudan ilgilendiren vergilendirmenin belirlilik, açıklık ve istikrar esasına dayanması şarttır. Bunun sağlanması ise, ancak yasama organınca kabul edilecek kanunlarla mümkündür. Böylelikle, vergilendirmenin esasına ilişkin konularda gerek yürütme organına, gerek yargı organına düzenleme/belirleme/norm koyma yetkisi verilmemektedir.

*Vergilerin kanunîliği ilkesi*, vergilerin mutlaka kanunla konulup değiştirileceğini ya da kaldırılacağını ifade etmektedir. Bir verginin kanunla konulmuş sayılabilmesi için, verginin temel unsurları olarak kabul edilen konu, yükümlü (mükellef), vergiyi doğuran olay, matrah, oran, ödeme zamanı, zamanaşımı gibi unsurların da kanunda açıkça düzenlenmiş olması gerekmektedir. Ancak, burada geçen kanunla düzenleme kavramı, bir vergiyle ilgili bütün konuların aynı kanun içinde düzenlenmesi gerektiği şeklinde anlaşılmalıdır. Bazı unsurların, ilgili kanunda düzenlenmeyerek bir başka kanuna atıf yapılarak belirlenmesine herhangi bir anayasal engel bulunmamaktadır. Vergilerin konulması ve/ya da değiştirilmesinin Anayasaya uygun kanunlarla yapılması kadar, tarh-tebliğ ve tahsilinin de kanunlar ve/ya da kanunlara dayanan genel düzenleyici işlemlere uygun olarak yapılması şarttır. Dolayısıyla, bu ilke, aynı zamanda idare tarafından kanunların tam ve zamanında doğru olarak uygulanmasını ifade eden kanunî idare ilkesine de anlam kazandırmaktadır.



Yasama organının vergi koyma, değiştirme ve kaldırmaya ilişkin vergilendirme yetkisini anayasal sınırlar dahilinde, yoruma imkân bırakmadan istediği şekilde kullanması, vergilerin kanunîliği ilkesinin kapsamını ifade etmektedir. Anayasa’da yer alan düzenleniş şekli itibariyle, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır şeklindeki hüküm, mali yükümlülük türleri ile düzenleme amaçlarını kapsamaktadır. Burada yer alan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük ibaresi, Anayasa Mahkemesi kararları doğrultusunda, bir mali yükümlülüğün, vergi, resim ya da harçlardan herhangi birisinin özelliğini taşıması ya da vergi, resim ve harçların her üçünde de bulunması gereken ortak kriterleri barındırması şeklinde anlaşılmalıdır.

### 3. Vergilerin Kanunîliği İlkesinin Sonuçları

Vergilerin kanunîliği ilkesi, *kişiler yönünden*, vergilerin yasama organı tarafından kanunla konulması-değiştirilmesi-kaldırılması anlamını taşıırken; *devlet yönünden* de, yürürlükte bulunan kanunlara göre doğmuş olan vergiyi almak zorunda olmasını ve ödenmeyen verginin hukukî cebre dayanarak tahsil edilmesini ifade etmektedir.

Vergilerin kanunîliği ilkesi gereği, vergilendirme yetkisi ancak yasama organı tarafından kanunla kullanılabilirdiği için, bu hususta yürütme organının takdir yetkisi bulunmamaktadır. Ayrıca, vergi hukukunda irade özgürlüğüne ve sözleşme ile yükümlü ve/ya da sorumlunun değiştirilmesine yer verilmemektedir (Bkz. VUK.m.8). Vergilerin kanunîliği ilkesinin doğal bir sonucu olarak, maddî vergi hukukunda kıyas yoluyla bir mali yükümlülük ihdası anlamına gelen idarî işlem tesisi ve/ya da yargı kararı verilmesi; kıyas yapmak suretiyle yeni vergi konuları-yükümlüleri-oranlar belirlenmesi mümkün değildir. Bunun doğal sonucu olarak, idarenin vergi hukukunda kural olarak takdir yetkisi bulunmamakta; vergi hukukunda kıyas yasağı ilkesi benimsenmekte ve uygulanmaktadır.

### 4. Vergilerin Kanunîliği İlkesinin İstisnaları

Türk Hukukunda vergilerin kanunîliği ilkesi benimsenmekle birlikte birtakım istisnalara da yer verilmektedir.

### **a. Vergilendirme Konusunda Bakanlar Kuruluna Verilen Yetki**

Vergilerin kanunîliği ilkesi, işin mahiyeti gereği her zaman mutlak bir şekilde uygulanmamaktadır. Ülkelerin içinde bulunduğu sosyal, ekonomik, hukukî ve siyasal şartlar, vergilendirme alanında yürütme organına bazı yetkilerin devrini gerekli hale getirmektedir. Nitekim, 1982 Anayasası'nda "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir" (Any.m.73/IV) hükmü yer almaktadır. Bu itibarla, Bakanlar Kuruluna, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna ve indirimleri ile oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde *değişiklik yapma yetkisi* verilmesi mümkündür. Ancak, yürütme organına tanınan bu yetki iki yönden sınırlandırılmıştır. Bunlardan birincisi, *konu bakımından* yapılan sınırlandırmadır. Buna göre, Bakanlar Kuruluna verilen değiştirme yetkisi mali yükümlülüklerle ilişkin muaflık, istisna ve indirimler ile oranlar konusundadır. Diğer sınırlama ise, *kapsam bakımındandır*. Nitekim, değiştirmenin, yetki veren kanunun belirttiği alt ve üst sınırlar içerisinde yapılabilmesi mümkündür. Bu yetkinin kullanılabilmesi için mutlaka temel unsurları düzenleyen bir kanunun varlığı şarttır.

Bakanlar Kuruluna vergi kanunlarında sık sık geniş kapsamlı yetkiler verilmekte ve bu yetkiler de sıkça kullanılmaktadır. Anayasanın çizdiği sınırlar dahilinde yetki verilmesi ve kullanılmasına karşı çıkmak en azından mevcut düzenlemeler devam ettiği müddetçe mümkün değildir. Fakat bazı vergi oranlarını *sıfıra* kadar indirmeye; oran ve/ya da hadleri *on katına* kadar yükseltmeye; maktû vergi belirleme ve/ya da bundan vazgeçip nisbî vergilemeye geçilmesinin kararlaştırılmasına yetki verilmesi ve bu yetkilerin de yerli-yersiz, sınırlı-sınırsız, zamanlı-zamansız kullanılması hukuka ve anayasaya uygun değildir. Çünkü, bir verginin *sıfır* oranlı uygulanması, bu oran devam ettiği müddetçe vergi alınmaması demektir. Kanunun yürürlükte ve *sıfırın* da bir oran olduğu gibi makûl olmayan gerekçeler bu gerçeği bertaraf edemez. Yetkinin bu şekilde kullanılması, o verginin en azından o yetkinin kullanıldığı ve değiştirilmediği sürece tahsil edilmemesi, o vergiye ilişkin kanunun yürürlüğünün askıya alınması anlamına gelir. Ancak, bir verginin bir bütçe yılında tahsil edilip edilmemesine, bütçede *ön-izin ilkesi* çerçevesinde sadece yasama organı karar vermelidir.

Bakanlar Kuruluna yetki verilmeli; fakat Bakanlar Kuruluna verilen yetki, yeni mali yükümlülük ihdası ve/ya da var olan bir mali yükümlülüğün kaldırılması sonucunu doğuracak nitelikte olmamalıdır. Bu yetki sadece, var olan mali yükümlülüklerin nasıl ve ne oranda uygulanacağına ilişkin olmalıdır. Bu yetkinin mutlaka kanunla verilmesi ve her yıl *Bütçe Kanunu* ile kullanılması; yıl içinde yetki kullanılmasını gerektiren bir durumun ortaya çıkması halinde ise, bunun *Ek Bütçe Kanunu* ile kullanılmasının sağlanması gerekir. Yetkinin *Bütçe Kanunu* ile kullanılması halinde, mevcut yetkilerin, (muafiyet, istisna, indirim ve oranlarda değişiklik yapma) devamı mümkündür. Bu yöntemin benimsenmemesi halinde ise, Bakanlar Kuruluna verilecek yetkilerde kısıtlamaya gidilmesi kaçınılmazdır. Bu bağlamda, mali yükümlülüğün kişi ve/ya da konu yönünden kaldırılması ya da ihdası sonucunu doğuracak muafiyet ve/ya da istisnalar konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmemelidir. Ayrıca, kanunda belirlenen oranın sıfıra kadar indirilmesi ve birçok katına kadar yükseltilmesi gibi yetkilerin de verilmemesi; aksine bu yönde verilmiş bulunan yetkilerin kaldırılması ve/ya da sınırlandırılması gerekir.

Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin *Bütçe Kanunu* ile kullanılması, bu yetki kullanımına ilişkin düzenlemenin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin önleyici, engelleyici, yasaklayıcı değerlendirmesine açık olması anlamına gelmemelidir. Yetkinin kullanılması, düzenlemenin *Bütçe Kanununa* bağlı bir Cetvelle yapılması ve Meclisin bilgisine sunulması şeklinde olmalıdır. Bu yolla, hem yetkinin hangi kapsamda kullanıldığının birinci elden Meclisin bilgisi dahilinde olması hem de yetki kullanımının *Bütçe Kanununun* yürürlük süresi ile sınırlı kalması sağlanmış olmaktadır. Bu bağlamda, vergi oranlarında sıfır oran uygulamasına yönelik tartışmaların da bu yolla engellemesi mümkün ve muhtemeldir. Bakanlar Kuruluna verilen oran belirleme yetkisinin de bir ölçüsünün olması şarttır. Kaldı ki, vergi matrahına yakın veya matrah kadar vergi alınması sonucunu doğuran oran belirlenmesi yasama organının dahi yetkisinde olmamalıdır.

Anayasa'da yer alan "*Bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz*" (Any.m.161/sf) hükmünün, Bakanlar Kuruluna Anayasa'da belirtilen ve kanunla verilen sınırlı düzenleme yetkisinin *Bütçe Kanunu* ile kullanılmasına engel olduğu düşünülebilir. Gerçekten, hükmün ne anlama geldiğinin belirsizliği böyle bir izlenim uyandırmaktadır. Ancak,

bu hükmün mevcut haliyle dahi böyle bir uygulamaya-düzenlemeye engel oluşturduğu söylenemez. Çünkü, vergi kanunları, vergi oranı/tarifesi aslında bütçe ile ilgilidir. Nitekim, bunlar Bütçenin gelir kısmının temelini, dayanağını oluşturmaktadır. Bu bağlamda, *Bütçe Kanunu* ile bir vergi kanunda temel konularda ve kalıcı bir şekilde herhangi bir değişiklik yapılamasa da, sadece ilgili *Bütçe Kanunu*'nun uygulanması süresiyle sınırlı olmak kaydıyla, vergi oranı ve/ya da tarifesinde değişiklik yapılabilir. Ancak, yaygın anlayış-kabul ve uygulama, böyle bir düzenlemenin Anayasaya aykırı olduğu yönündedir. Çünkü, Anayasada yer alan hükümde yasaklanmak istenenin ne olduğu tam olarak bilin(e)memektedir. Oysa, burada yasaklanmak istenen, Bütçenin özellikli ve süreli bir kanun olması dikkate alınarak, diğer kanunlarla yapılması gereken düzenlemelerin Bütçe Kanunu ile ve süreklilik arzeder şekilde yapılmasının önüne geçilmesidir. Nitekim, yapılan değişiklik ve belirlemenin kalıcılık kazanması, süreli olan bir Kanunla gerçekleştirilmesi halinde mümkün değildir. Bu tereddüt-belirsizliğin ortadan kaldırılabilmesi için, Anayasa'da bu hususa açıklık getirilmesinde yarar vardır. Kaldı ki, Bütçe Kanunu'nun hazırlanması, görüşülmesi ve oylanması süreçlerinin özelliği dikkate alındığında, herhangi bir mali/vergi kanun(un)da yapılan değişikliğin meclis çoğunluğunun iradesi ile gerçekleşecek olmasını da aslında olumlu karşılamak gerekir.

#### ***b. Dış Ticaret İşlemlerine Ek Mali Yükümlülük Koyma Yetkisi***

Anayasa'nın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrasında, dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında *ek mali yükümlülükler* koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebileceği belirtilmektedir. Bu düzenleme de yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesinin istisnası olarak nitelendirilmektedir.

Anayasa'nın 167'nci maddesinde, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasından farklı bir yetkilendirme sözkonusudur. 73'üncü maddede temel unsurları içeren bir vergi kanununun varlığı aranırken, 167'nci maddede çerçeve bir kanunda düzenleme yapılmış olması yeterli sayılmaktadır. Vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler kavramının içeriği belirsiz olup, neredeyse Bakanlar Kuruluna kanun koyucu gibi hareket edebilme imkânı tanınmaktadır. Doktrinde,

167'nci maddedeki Bakanlar Kuruluna yetki verecek kanunun, 73'üncü maddenin 3'üncü fıkrası kapsamında bir kanun olması; aksi durumun vergilerin kanunîliği ilkesine aykırı olacağı vurgulanarak, bu kanunda temel unsurların yer alması gerektiği belirtilmektedir. Olması gereken bu olmakla birlikte, Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile mali yükümlülüklerin temel unsurlarına ilişkin bir düzenleme yapılmadan Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir. Bu bağlamda, olan uygulama, çerçeve kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilmesidir.

Anayasa'nın 167'nci maddesinde, Bakanlar Kuruluna aslında sınırlı bir yetki verilmektedir. Bir kere, Bakanlar Kurulu bu yetkiyi ancak *dış ticaret ile ilgili konularda* kullanabilmektedir. Yine yetkinin konusu vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında olan *ek mali yükümlülükler*dir. Bu itibarla, Bakanlar Kurulunun bu hükme dayanarak vergi ihdas etmesi mümkün değildir. Yine Bakanlar Kurulu bu yetkiyi doğrudan değil bir kanunun yetki vermesi halinde kullanabilir. Ancak yine de yetki, yeni ek mali yükümlülük koymaya cevaz vermektedir ve bu yönüyle idarenin keyfilğine yol açabilecek niteliktedir.

Vergilerin kanunîliği ilkesinin istisnası olarak yukarıda belirtilen iki husus, esas itibariyle ekonomik ve teknolojik gelişmeler karşısında yasama organının yeterli çabukluk ile davranamayacağı; bu konularda daha hızlı karar alabilen yürütme organına belirli yetkilerin verilmesinin ekonomik hayat açısından daha faydalı olacağı gerekçesine dayanmaktadır.

### ***c. Sıkıyönetim ve Olağanüstü Hal Kanun Hükmünde Kararnameleri***

Vergilerin kanunîliği ilkesinin diğer bir istisnasını, *Sıkıyönetim ve Olağanüstü Hal Kanun Hükmünde Kararnameleri* oluşturmaktadır.

Anayasa'nın 91'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre, "*Türkiye Büyük Millet Meclisi, Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebilir. Ancak sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez*". Anayasa'nın 91'inci maddesine göre, yasama organı bir yetki kanunu ile Bakanlar Kurulu'na bazı konularda *kanun hükmünde kararname* çıkarma

yetkisi verebilmektedir. Kanun hükmünde kararname, yürütme organının yasama işlemi niteliği taşıyan genel düzenleyici işlemidir. Kanun hükmünde kararnameyi, Bakanlar Kurulu'nun, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin çıkardığı yetki kanununa veya olağanüstü hallerde Anayasa'dan aldığı yetkiye dayanarak düzenlediği ve şekli anlamda kanun gücü kazanan kararnameler olarak tanımlamak mümkündür.

Kanun hükmünde kararname iki yöntemle çıkarılabilmektedir. Bunlardan birincisi, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin kabul ettiği yetki kanununa dayanılarak; ikincisi ise, sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde Cumhurbaşkanının başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu tarafından kanun hükmünde kararname çıkarılmasıdır. Yetki kanununda, kanun hükmünde kararnamenin amacı, kapsamı, ilkeleri, verilen yetkinin kullanılma süresi ve süresi içinde birden fazla kanun hükmünde kararname çıkarılıp çıkarılamayacağını belirtmesi gerekmektedir (Any.m.91/II).

Birinci yönteme göre çıkarılan kanun hükmünde kararnamelerle her konuda düzenleme yapılması mümkün değildir. Çünkü, Anayasa'nın 91'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca, Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez. Vergi ödevi, Anayasa'nın siyasî haklar ve ödevler kısmında yer almaktadır. Bu nedenle, olağan kanun hükmünde kararnameler ile vergi alanında düzenleme yapılması mümkün değildir<sup>7</sup>. Ancak, aynı maddede sıkıyönetim ve olağanüstü haller bu yasağın istisnası olarak belirtilmektedir. Buna göre, sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde (Any. m. 121/III, 122/II), vergi konusunda da kanun hükmünde kararname çıkarılabilmektedir. Bu kararnamelerin Anayasa'ya aykırılığı iddiası ile Anayasa

<sup>7</sup> Fakat, bu kurala rağmen, vergi ödevine ilişkin olağan kanun hükmünde kararnameler ile düzenleme yapıldığı bilinmektedir. Vergi hukuku alanında çıkarılan kanun hükmünde kararnamelere 194 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (RG.16.3.1984-18343); 285 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (RG. 14.7.1987 - 19517); 570 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (RG. 3.4.1997 -22953 Mük.); 580 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (RG. 13.10.199 -23845 Mük.); 1999 yılında Marmara Depremi dolayısıyla çıkartılmış olan 587 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (RG. 27.12.1999 - 23919 Mük.) ile ve 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (RG. 10.7.2011 - 27990) örnek olarak gösterilebilir.

Mahkemesine başvurulması mümkün değildir (Any.m.148). Bu kararname-ler, Resmî Gazete’de yayımlanır ve aynı gün Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin onayına sunulur (Any.m.121/II, 122/III). Bu itibarla, olağanüstü hal ve sıkıyönetim dönemlerinde, Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulunun, Kanun Hükmünde Kararname ile halin gerekli kılması durumunda vergilendirme alanında aslı, yani ilk elden düzenleme yapılabilmesi mümkündür.

### ***C. Vergi Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesi***

#### **1. Genel Olarak**

Kanun koyucu, vergilendirme sürecinde birtakım fiilleri hukuka aykırı kabul ederek yaptırıma tâbi tutmak suretiyle vergi ödevinin zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesini amaçlamaktadır. Vergi ceza hukukunda vergi kanunları ile getirilen ödevlere uymamak olarak nitelendirilen fiillerin vergi kabahati olarak nitelendirilmesi ve vergi (idarî para) cezasına tâbi tutulması; Vergi Usul Kanunu’nun<sup>8</sup> 359 ilâ 363’üncü maddeleri arasında düzenlenen kurallara aykırılık hallerinin ise, (vergi) suç(u) olarak kabul edilmesi ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması gerekmektedir. Bu bağlamda, vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahat olarak nitelendirilirken, kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlâli ve mükelleflerin özel işlerini yapma suç olarak düzenlenmektedir.

Vergiler nasıl Anayasaya uygun kanunlarla konulmakta, değiştirilmekte ve/ya da kaldırılabilenmekte ise, vergi kabahatleri ile suçlarının ve bunlara uygulanacak ceza ve/ya da yaptırımların da ancak kanunlarla düzenlenmesi gerekmektedir. Buna ceza hukukunda “*kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi*” denilmektedir. Bu ilke, 1215 tarihli Magna Carta Libertatum’da, 1789 tarihli İnsan ve Vatandaş Hakları Beyannamesi’nde; İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi’nde (m. 11)<sup>9</sup>; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde (m. 7)<sup>10</sup>

<sup>8</sup> 4.1.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, (RG. 10.1.1961 - 10703).

<sup>9</sup> Beyanname, 10 Aralık 1948 tarihli Birleşmiş Milletler Genel Kurulu’nda kabul edilmiştir. Bkz. İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi, 6.4.1949 tarih ve 3/9119 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, (RG. 27.5.1949 -7217).

yer aldığı gibi; 1961 Anayasası'nda (m 33); 1982 Anayasası'nda (m. 38) da yer almaktadır.

Anayasaya göre, “Kimse, işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suç işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez./Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur./İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz” (Any.m.38/I, III, X).

Buna benzer hükümler Türk Ceza Kanunu'nda<sup>11</sup> da yer almaktadır. Buna göre, “Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükümlenemez./İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz./Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulamasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak şekilde geniş yorumlanamaz” (TCK.m.2/I-III).

Türk Ceza Kanunu'nun bu hükümleri vergi suçları bakımından da geçerlidir. Çünkü, Türk Ceza Kanunu'na göre, “Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır” (TCK.m.5). Suçlu olduğu iddia edilen kişiler hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza ve/ya da adli para cezası uygulanabilmesi, ancak suçluluğunun mahkeme kararı ile sabit olmasına bağlıdır. Nitekim, suçluluğu (mahkeme kararı ile) hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılmaz (Any.m.38/IV) (*masumiyet karinesi*).

Kabahatler Kanunu'nun<sup>12</sup> 4'üncü maddesinde de kabahatlerin kanunîliği ilkesi düzenlenmektedir. Buna göre, “Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları

<sup>10</sup> 4 Kasım 1950 tarihinde Roma'da imzalanan Sözleşme, 3 Eylül 1953 tarihinde yürürlüğe girmiş ve 18 Mayıs 1954 tarihinde Türkiye tarafından onaylanmıştır. Bkz. 10.3.1954 tarih ve 6366 sayılı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi-İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşme ve Buna Ek 1 No'lu Protokolün Tasdiki Hakkında Kanun, (RG.19.3.1954 - 8662).

<sup>11</sup> 26.9.2004 tarih ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, (RG.12.10.2004 - 25611).

<sup>12</sup> 30.3.2005 tarih ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu, (RG. 31.3.2005 - 25772).



*bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir./Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir” (KabK.m.4/1, 2).*

Kabahatler Kanunu'nun bu hükümleri vergi kabahatleri bakımından da geçerlidir. Çünkü, Kabahatler Kanunu'na göre, “*Bu Kanunun; a. idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde; b. diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, uygulanır” (KabK.m.3).*

Vergi ödevine ilişkin kurallara aykırı davranışlardan bir kısmının kabahat veya suç olarak kabul edilmesi ve bunlara uygulanacak ceza ve/ya da yaptırımların kanunlarla düzenlenmesi, devletin kişiler karşısında tek taraflı düzenleme yapma yetkisini kullanması anlamına gelmektedir. Şüphesiz, bu tür düzenlemelerin ancak kanunlarla yapılabilmesi, kişiler bakımından önemli bir güvence oluşturmaktadır. Ancak, bu konuda kişilere sağlanmış bulunan güvence bundan ibaret değildir. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan “*vergi mahremiyetinin ihlâli suçu*” ile yükümlünün kanunda belirtilen birtakım bilgilerinin açıklanmasının ve/ya da açıklanan bilgilerin aleyhine kullanılmasının yasaklanması kişilere sağlanan bir başka güvence oluşturmaktadır. Bu yasağa uymama, ceza hukuku anlamında bir suç oluşturmakta ve bu suçu işleyenler hakkında hapis ve adlî para cezalarına karar verilmesi gerekmektedir (VUK.m.362).

Kişilerin, vergi ödevine ilişkin kurallara aykırı davranışları yüzünden kesilen cezalara karşı yargı yoluna başvurma; ceza kesme işlemlerinde yer alan hataların düzeltilmesini veya cezalardan indirim yapılmasını talep etme hakları da bulunmaktadır. Ayrıca, haklarında hapis ve/ya da adlî para cezasına hükmedilen kişilerin, mahkeme kararının kanun yolu denetimine tâbi tutulmasını talep etme hakkı vardır ve bu yola başvurusu mümkündür.

## **2. Suçlar ile Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin Kanunîliği İlkesi**

### **a. Suçların Kanunîliği İlkesi**

*Kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinin* birinci kısmını suçların kanunîliği ilkesi oluşturmaktadır. *Suçların kanunîliği ilkesine* göre, kişilerin işlemiş

oldukları fiiller nedeniyle suçlu sayılabilmeleri için, sözkonusu fiillerin suç olarak nitelendirildiğinin kanunda açıkça belirtilmiş olması gerekmektedir. Anayasa'nın "suç ve cezalara ilişkin esaslar" başlığını taşıyan 38'inci maddesinin birinci fıkrasına göre, "Kimse, işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz...". Türk Ceza Kanunu'nun 2'nci maddesinin birinci fıkrasında ise, "Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz..." hükmü yer almaktadır. Bu itibarla, suç sayılan fiiller ile ceza ve güvenlik tedbirlerinin açıkça kanunda belirtilmesi gerekir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7'nci maddesinin 1'inci fıkrası suçun kanunîliği ilkesini şu şekilde ifade etmektedir; "Hiç kimse, işlendiği zaman ulusal ve uluslararası hukuka göre suç sayılmayan bir fiil veya ihmalden dolayı mahkûm edilemez...". Burada sözü edilen ulusal hukuk, suç ve cezaları düzenleyen kanunları; uluslararası hukuk ise, sözleşmeler/anlaşmalar, teamüller ve medenî milletler tarafından benimsenmiş olan genel ilkeleri ifade etmektedir. Türk iç hukuku bakımından uluslararası anlaşmalar, usûlüne uygun olarak onaylanmasının bir kanun ile uygun bulunması halinde, bunların kanun sayılması nedeniyle, ceza hukukunun bağlayıcı kaynakları arasında yer almaktadır. Nitekim, Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin 5'inci fıkrasına göre, "Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında anayasaya aykırılığı iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz".

#### **b. Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin Kanunîliği İlkesi**

*Kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinin* ikinci kısmını *ceza ve güvenlik tedbirlerinin kanunîliği ilkesi* oluşturmaktadır. Buna göre, sadece suçların kanun ile düzenlenmesi yeterli olmamakta, cezaların ve güvenlik tedbirlerinin de mutlaka kanun ile düzenlenmesi gerekmektedir. Kişiler açısından, hangi fiillerin suç oluşturduğunun bilinmesi kadar, suç sayılan fiiller için ne gibi ceza ve/ya da güvenlik tedbiri uygulanacağını bilmesi de önemlidir ve bir güvence oluşturmaktadır.

Anayasaya göre, "... kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez" (Any.m.38/1). Bu ifade, suçun kanunîliği ilkesini düzenleyen fıkranın ikinci kısmını oluşturmaktadır. Ceza için ise, ikinci bir fıkra ile tekrar bir düzenleme yapılmıştır.

Buna göre, “Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur” (Any.m.38/III). Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerinin “ancak” kanunla konulabileceği vurgusu nedeniyle, cezaların kanunla düzenlenmesi zorunluluğunun suçların kanunla düzenlenmesi zorunluluğundan daha güçlü olduğunu kabul etmek gerekir. Başka bir deyişle, suçlara uygulanacak olan ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerinin mutlaka kanunla düzenlenmesi şarttır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne göre, “... hiç kimseye, suçun işlendiği sırada uygulanabilecek olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez” (AİHS.m.7/I).

Türk Ceza Kanunu’na göre, “Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükümlenemez./İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz” (TCK.m.2/1, 2).

Bir fiilin suç olarak nitelendirilmesi, ona uygulanacak ceza ile ağırlığını ve etkisini göstermektedir. Suç olarak nitelendirilen bir fiilin işlenmemesinde, onun suç olarak nitelendirilmesinden ziyade, buna uygulanacak cezanın niteliği ve ağırlığı önemlidir. Anayasa koyucunun, cezaların kanunla düzenlenmesi gereğini “ancak” vurgusu ile belirtmesinde de bu önemin etkisinin olduğu düşünülmektedir.

### **3. Kabahatler ile Yaptırımlarının Kanunîliği İlkesi**

#### **a. Kabahatlerin Kanunîliği İlkesi**

Kabahat niteliğindeki fiiller yönünden kanunîlik ilkesinin kaynağı, Kabahatler Kanunu’nun 4’üncü maddesidir. Kabahatler Kanunu’nda, *kabahatlerin kanunîliği ilkesi*, suçların kanunîliği ilkesine göre, biraz yumuşatılarak düzenlenmektedir. Buna göre, “Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir” (KabK.m.4/1). Bu itibarla, kabahat sayılan fiillerin mutlaka kanunda tanımlanması şart değildir. Kapsam ve şartları kanunda belirlenmesi kaydıyla, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle

kabahat düzenlemesi yapılabilmektedir. Burada önemli olan, çerçeve kanunun, düzenleme yapılacak konuyu açıkça belirlemesidir. Aksi bir durum, Anayasa'nın yasama yetkisinin devredilemeyeceğine ilişkin 7'nci maddesi ile 38'inci maddelerine aykırılık teşkil eder.

Kabahatler Kanunu'nun genel kanun olması nedeniyle, vergi kabahatleri bakımından da uygulanması gerekir. Ancak, vergi kabahatlerinin belirlenmesi bakımından, idareye düzenleme yetkisi verilmesinin uygun ve doğru olmadığını belirtmekte yarar vardır. Çünkü, kanunilik ilkesinin katı bir biçimde uygulanması gereken vergi ceza hukuku alanında, kabahatlerin idarenin genel düzenleyici işlemleri ile düzenlenmesi düşünülemez.

#### ***b. Yaptırımların Kanunîliği İlkesi***

Kabahatlere uygulanacak yaptırımlar bakımından, ceza ve güvenlik tedbirlerinin kanunîliği ilkesine benzer bir düzenleme sözkonusudur. *Yaptırımların kanunîliği ilkesine göre, "Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir"* (KabK.m.4/1, 2). Kabahatler Kanunu, kabahatlerin mutlaka kanuna dayanmasını, fakat mutlaka kanunda düzenlenmesi gerekmediğini benimsemesine rağmen, kabahatler için uygulanacak olan yaptırımların ise, mutlaka kanunda düzenlenmesinin gerektiğini, "...ancak kanunla belirlenir" şeklinde açıkça ifade etmektedir.

Vergi ceza hukukunda, vergi ödevine ilişkin kurallara aykırı fiillerden kaynaklanan kabahatler ile suçların ve bunlara uygulanacak olan ceza ve/ya da yaptırımların kanunlarda belirtilmekte olması nedeniyle kanunîlik ilkesine uygun davranılmaktadır. Ancak, bu ilkeye uygun düzenlemenin yapılmış sayılması için, sadece düzenlemenin kanunla yapılmış olması yetmemekte; aynı zamanda düzenlemenin hukuka uygun olması da gerekmektedir.

#### **4. Değerlendirme**

Suç ve cezaların kanunîliği ilkesi evrensel hukuk ilkelerindedir. Suç işlenmeden önce, şeklî anlamda kanun ile suçun tanımlanmış ve yaptırımının da belirtilmiş olması gerekmektedir. Böylelikle kişiler önceden neyin suç olduğunu ve özgürlük sınırlarını bilebilmektedir. Hangi fiilin suç oluşturacağı kanun ile düzenlenmekle birlikte, o fiilin suç olmaktan çıkarılmasının

da yine kanunla yapılması gerekmektedir. *Kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi*, Anayasa'da (m. 38) ve Türk Ceza Kanunu'nda (m.2); *kanunsuz kabahat ve yaptırım olması ilkesi* ise, Anayasa'da (m. 38) ve Kabahatler Kanunu'nda (m 4) açıkça ifade edilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda ise, doğrudan kanunilik ilkesini düzenleyen hüküm bulunmamakla birlikte, dolaylı bir hüküm (VUK.m.331) yer almaktadır.

Vergi ceza hukukunda kanunilik ilkesi, vergi suç ve cezalarının kanunda belirtilmesi ve yine kanunla değiştirilip kanunla kaldırılması anlamına gelmektedir. Anayasa'nın 73'üncü maddesinde vergilerin kanuniliği hakkında açık bir hüküm bulunmasına rağmen, aynı husus vergi cezaları için geçerli değildir. Ancak, Anayasa'nın 38'inci maddesinde düzenlenen suç ve cezada kanunilik ilkesi, vergi suç ve cezalarını da kapsamaktadır. Ayrıca, Anayasa'nın 38'inci maddesinin vergi kabahatleri için de geçerli olması gerektiği kabul edilmektedir. Buna göre, vergilerin kanunla konulması zorunluluğu varken, kanunla getirilen yükümlülüklerle aykırı davranmanın sonuçlarının idarenin düzenleyici işlemleri ile düzenlenmesi hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmaz. Nitekim, Anayasa Mahkemesi vergi ziyai cezasının iptaline ilişkin vermiş olduğu kararda<sup>13</sup> kanunilik ilkesinin vergi kabahatleri için de katı bir şekilde uygulanması gerektiğini belirtmektedir. Buna göre, yaptırımı hapis, adli para cezası ve/ya da idari para cezası olsun, vergi suç ve/ya da kabahatleri ile bunlara uygulanması gereken cezalar kanunilik ilkesine tâbidir. Kaldı ki, Kabahatler Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında da kabahat karşılığı olan yaptırım türü, süresi ve miktarının da ancak kanunla belirleneceğini belirtilmektedir. Burada sorun, kabahatin belirlenmesinde yatmakta ise de, Anayasa Mahkemesi ve Danıştay'ın da belirtmiş olduğu gibi, vergi suçlarının-kabahatlerinin belirlenmesinde kanunilik ilkesinin uygulanması hukuk devleti ilkesinin gerçekleşmesi ve vatandaşların hukukî güvenliklerinin sağlanması için gereklidir.

Suç ve cezalar açısından katı bir kanunilik ilkesi benimsenirken, kabahatler bakımından aynı şeyi söylemek mümkün değildir. Çünkü, Kabahatler Kanunu'nda hangi fiillerin kabahat oluşturduğuna kanunda yer verilmesinin mümkün olduğu gibi, kanunda kapsam ve şartları belirtilmek kaydıyla çerçeve hükmün içeriğinin idarenin düzenleyici işlemleri ile

<sup>13</sup> AnyM. 06.01.2005 tarih ve E.2001/3, K.2005/4, (RG.20.10.2005 - 25972).

doldurulması da mümkündür. Burada kanunîlik ilkesinin uygulanmaması değil, ilkenin daha esnek uygulanması durumu sözkonusudur. Nitekim, Kanunun gerekçesinde de, kanunîlik ilkesinin kabahatler bakımından daha esnek uygulanmasının tercih edildiği belirtilmektedir. Sonuç olarak, hangi fiillerin kabahat oluşturduğuna ilişkin hükmün içeriğinin, kapsam ve şartları kanunda belirtilmek kaydıyla, idarenin düzenleyici işlemleri ile doldurulabilmesi mümkündür. Kabahatlere uygulanacak yaptırımlar bakımından ise, cezaların kanunîliğine paralel bir düzenleme yer almaktadır. Yaptırımın türünün, süresinin ve miktarının ancak kanunla belirlenebileceği belirtilmektedir. Ancak, Kabahatler Kanunu'nun (KabK.m.17) ve Vergi Usul Kanunu'nun (Mük.m.414) yaptırımların yeniden değerlendirilmesinde artırılarak uygulanmasına ilişkin hükümlerinin, yaptırımların kanunîliği ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir.

Kanunîlik ilkesi, vergi suç ve cezaları ile kabahat ve idarî yaptırımlar için belirlilik, kıyas yasağı, örf ve âdete başvurulamayacağı ve aleyhe düzenlemenin geçmişe yürütülmemesine dair unsurları da barındırmak zorundadır. Bu itibarla, vergi ceza hukukunda kanunîlik ilkesi uyarınca, yasaklanan fiiller ile bu fiiller için kesilecek/uygulanacak cezaların hiçbir kuşkuyla yer vermeyecek şekilde kanunda gösterilmesi; kuralın açık, anlaşılır ve sınırlarının belli olması gerekir. Belirsiz, muğlak ifadelerden kaçınılmalıdır. Kıyas yoluyla vergilendirme yapılamayacağı gibi, suç/kabahat ve/ya da ceza/yaptırım da yaratılamaz. Başka bir deyişle, suç ve/ya da kabahat ile ceza ve/ya da yaptırım içeren hükümlerin bu anlamda kıyas yoluyla uygulanması mümkün değildir. Ayrıca, örf ve âdet hukuku ile suç ve/ya da kabahat ile ceza ve/ya da yaptırım ihdas edilemez.

### **III. ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ**

#### **A. Genel Açıklama**

Temel hak ve hürriyetlerde aslolan serbestidir; sınırla(n)ma, istisnai bir durumdur. Temel hak ve hürriyetlerin sınırsız olmadığı, bazı sınırlamaların gerekli olduğu muhakkaktır. Ancak, sınırlamanın da bir sınırının olması gerekir. Sınırlamanın sınırını belirlemede genel olarak iki ölçüt öne çıkmaktadır. Bunlar, öze dokunma yasağı ve ölçülülük ilkesidir. Buna, demokratik toplum düzeninin gereklerini de eklemek mümkündür. Ölçülülük ilkesi,

temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında, sınırlamanın sınırı olma dışında yorum ölçütü olarak da işlev görmektedir.

Anayasa'nın "Temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması" başlıklı değişik 13'üncü maddesine göre, "Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlandırılabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz".

Anayasa'nın 13'üncü maddesi, temel hak ve hürriyetlerin genel olarak sınırlandırılmasını düzenlemektedir. Temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasının özel halleri ise, hürriyeti bağlayıcı cezalar (ile idarî yaptırımlar) bakımından Anayasa'nın 38'inci; vergilendirme yoluyla temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması bakımından ise, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer almaktadır.

### **B. Ölçülülük İlkesi**

*Ölçülülük ilkesi*, sınırlamada başvurulan aracın sınırlama amacını gerçekleştirmeye *elverişli* olmasını; bu aracın, sınırlama amacını gerçekleştirme bakımından *gerekli* olmasını ve amaçla aracın birbirine karşı *ölçüsüz bir oran içinde bulunmamasını* ifade etmektedir. Ölçülülük ilkesi, hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında *amaç* ile *araç* arasında dengeli bir ilişkinin varlığını gerektirmektedir.

Ölçülülük ilkesinin, uygunluk/elverişlilik, gereklilik/zorunluluk ve orantılılık (dar anlamda ölçülülük) şeklinde üç unsuru bulunmaktadır.

*Uygunluk/Elverişlilik*, sınırlamada başvurulan aracın, sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olmasını ifade etmektedir. Araç, amaca ulaşmada etkisiz, yetersiz ya da amaca ulaşmayı zorlaştırıcı bir etkiye sahipse, başvurulan önlem/kullanılan araç elverişsizdir veya uygun değil demektir.

*Gereklilik/Zorunluluk*, kullanılan aracın amacı gerçekleştirmek için gerekli olmasıdır. Başka bir deyişle, gereklilik, birçok mümkün ve elverişli araç arasından, kişilere ve kamuya en az zarar verecek aracın seçilmesini ifade etmektedir. Başka bir deyişle, gereklilik, amaca ulaşmak için yararlanılacak araçlar içinde tercih edilen aracın gerekli olması; amaca, ancak bu aracın kullanılması halinde ulaşılmasının mümkün olması; temel hak ve

hürriyetin sınırlandırılmasında başka bir seçeneğin kalmaması anlamına gelmektedir.

*Orantılılık*, amaç ile yapılan sınırlamanın dengeli olması anlamına gelmektedir. Orantılılık, amaç ile aracın karşılıklı tartılmasını gerektirmektedir. Tercih edilen aracın kullanılması yüzünden katlanması zor, hatta imkânsız olumsuzlukların ortaya çıkması halinde, tedbirin orantsız olduğu kabul edilmektedir. Orantılılık, somut olayın özellikleri dikkate alınarak çatışan menfaatlerin makûl bir denge içinde olup olmadığının araştırılması sonucu belirlenebilmektedir. Katlanılan maliyetin beklenen faydadan fazla olması halinde, başvuru önleminde/sınırlamadan vazgeçilmesi gerekir.

### ***C. Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi***

Temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasının özel halleri, Anayasa'nın 38'inci maddesinde hürriyeti bağlayıcı cezalar ile idarî yaptırımlar bakımından; 73'üncü maddesinde ise, vergilendirme yetkisinin kullanımı suretiyle temel hak ve hürriyetlerini sınırlandırma bakımından düzenlenmektedir. Bu itibarla, vergilendirme yoluyla temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması durumunda Anayasa'nın 73'üncü maddesi özel sınırlandırma maddesi olarak nitelendirilmelidir. Çünkü, Anayasa'nın 73'üncü maddesi ile mali yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması düzenlenirken, takdirî, keyfî ve ölçsüz bir biçimde uygulamaların önlenmesi amaçlanmaktadır.

Vergi hukuku bakımından ölçülülük ilkesinin özel bir önemi bulunmaktadır. Vergi hukukunda ölçülülük ilkesi, vergi politikası kapsamında alınan tedbirlerle ulaşılmak istenen amaçlar arasında makûl bir ilişkinin bulunmasını ifade etmektedir. Vergi kanunları hak ve hürriyetleri ölçsüz ve aşırı bir biçimde sınırlandırdığı takdirde, kişiler anayasal güvencelerden yoksun kalabilir. Bu bağlamda, vergi oranları, güvenlik önlemleri, denetim yolları ile her türlü yaptırım ve uygulama açısından ölçülülük ilkesine uygun düzenleme, uygulama ve yargılama yapılması gerekmektedir. Ayrıca, vergi ceza hukukuna ilişkin hem suç ve/ya da kabahatlerin hem de bunlara ilişkin ceza ve/ya da yaptırımların düzenlenmesi, uygulanması ve yargılanması alanında ölçülülük ilkesine uygun davranılmalıdır. Bu bağlamda, temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması niteliği taşıyan mali yükümlülüklerin



konulmasının ve/ya da değiştirilmesinin kanunla yapılmasının zorunlu olması, sınırlandırmanın kanunla yapılmasının bir gereğidir. Ayrıca, kanunla yapılan sınırlandırmanın aynı zamanda ölçülülük ilkesine de uygun olması gerekmektedir.

Vergilendirme yoluyla temel hak ve hürriyetlerin özüne dokunulamaz. Bu hem hukukî güvenlik ilkesinin hem de ölçülülük ilkesinin bir gereği ve sonucudur. Ölçülülük ilkesi, sadece mali yükümlülüklerin aslı için değil, aynı zamanda fer'ileri ile ödev-yasak kurallarına aykırı davranışlar sonucu işlenmiş olan suç ve/ya da kabahatlere uygulanması gereken ceza ve/ya da yaptırımlar için de dikkate alınmalıdır. Örneğin, halen uygulanmakta olan gecikme zammı/faizi ve tecil faizi ile vergi ziyai cezası oranları ve bunların uygulanma süreleri ile şartlarının ölçülü olduğunu söylemek mümkün değildir.

Ölçülülük ilkesinin, mali yükümlülükler bakımından Anayasada açıkça ifade edilmesinde yarar vardır. Bu bağlamda, ölçülülük ilkesine göre, mali yükümlülük getirilmesinin zorunlu olması; getirilen mali yükümlülüğün amacına uygun olması; vergilendirmenin, mülkiyet hakkı başta olmak üzere temel hak ve özgürlüklerden herhangi birisini kullanılamaz hale getirme ya da ortadan kaldırma sonucunun olmaması gerekir.

Mali güce göre vergilendirmenin bir anlamda ölçülülük ilkesine uygunluğu sağladığı düşünülse bile, ölçülülük ilkesinin düzenleme, uygulama ve yargılama aşamalarının tamamında dikkate alınmasında yarar vardır. Bu itibarla, hem mali yükümlülük koyarken, hem konulmuş olan mali yükümlülüklerle ilişkin uygulama yapılırken hem de uyuşmazlıkların çözümünde ölçülülük ilkesinin dikkate alınması şarttır. Bu bağlamda, kişilerin taşıyamayacağı mali yükümlülük konulmasına; kişilerin katlanamayacağı denetim ve tarhiyatların yapılmasına; taraf menfaatlerinin dengesinin bozulması sonucunu doğuracak ve kamu yararına aykırı hükümlerin verilmesine, bu yolla kısmen de olsa engel olmak mümkündür.

Vergilendirme sürecinde vergisel aramada ölçülülük ilkesinin gözetilmediği durumlarda özel hayatın gizliliğinin ihlâl edildiği görülmektedir. Vergi ile ilgisi olmayan kişisel ve özel belgelere arama sonucu el konulması; suçüstü ya da gecikmesinde sakınca bulunan durumlar sözkonusu olmaksızın

gece yapılan arama, idarenin ölçüsüz hareket ettiğinin göstergesidir. Aramaya ilişkin ölçüsüz uygulamalardan kaçınılması gerekmektedir.

Ölçülülük ilkesi, vergi suçları ve/ya da kabahatleri ile cezaları ve/ya da yaptırımları arasında da âdil bir dengenin bulunmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda, vergi kaçakçılığında, kayba uğratılan vergi miktarının hem maddî unsur hem de ceza miktarının belirlenmesinde dikkate alınmaması; vergi (ziyayı) cezasının çok yüksek oranda ve/ya da miktarda belirlenmesi ölçülülük ilkesine aykırıdır. Bu bağlamda, vergi kaçakçılığının işlenmesi durumunda kayba uğratılan verginin üç katı vergi ziyayı cezası kesilmesi ve buna vergi aslının ve gecikme faizinin de eklenmesi, kişinin-işletmenin ticarî hayattan silinmesi, faaliyetine son vermesi sonucunu doğuran bir etkiye yol açabilmektedir. Bu tür düzenleme ve uygulamalar, açıkça ölçülülük ilkesine aykırılık oluşturduğundan, buna kaynaklık eden kanun hükümlerinin Anayasaya aykırılığının ileri sürülmesi mümkündür.

Tutulmuş ve düzenlenmiş olmasına rağmen, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin suç olarak düzenlenmesi; buna karşılık belge düzenlememe ya da defter tutmanın ise, kabahat olarak düzenlenmiş olması ölçülülük ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

Bakanlar Kuruluna bazı kanunlarda (örn. ÖTV., KDV.), geniş yetkiler verilmesi ve verilen bu yetkilerin ölçüsüz şekilde kullanılması neredeyse yasama yetkisinin devri olarak nitelendirilecek sonuçların doğmasına yol açmaktadır. Verginin oranları artırılırken amaçla araç arasındaki makûl dengeye uygun davranılmadığı durumlarda yapılan artış kişiler açısından ağır bir yük haline dönüşebilmektedir. Kanunla yetki verilmiş olsa da, Bakanlar Kurulunun takdir yetkisini kullanırken oran artış sebebi ve konusu arasında belli bir dengeyi gözetilmesi ölçülülük ilkesinin bir gereğidir.

Kamu icra hukukunda tahsil dairesinin zor kullanma yetkisi, aynı zamanda kamu alacaklarının tahsilinde görevli olan kişiler için ölçülülük ilkesine uyma zorunluluğunu da beraberinde getirmektedir. Bu bağlamda, tahsil dairesinin borçlunun temel haklarına müdahale teşkil eden (Any.m.20, 21) haciz işlemini gerçekleştirirken ölçülülük ilkesine uygun davranması şarttır.

Mülkiyet hakkını doğrudan sınırlandıran ihtiyatî haczin, kamu borçlusunun mali durumunu temelden sarsacak nitelikte ya da kamu alacağı aslına göre oldukça yüksek miktarda uygulanması, ölçülülük ilkesine aykırıdır.

#### IV. VERGİ ADALETİ

##### A. Genel Açıklama

Anayasa'nın 73'üncü maddesinde vergi hukukuna ilişkin Anayasal ilkeler belirlenmektedir. Bu maddede belirtilen ilkeler, birbirlerinden kesin çizgilerle ayrılmamakta, çoğu zaman iç içe bir görünüm arz etmektedir.

Vergi adaleti soyut bir kavram olup, zamana, yere, değer yargılarına ve ideolojiye göre farklılıklar göstermektedir. Vergi adaleti, vergilerin mali araç olarak kullanılmasında vergi yükünün kişiler arasında nasıl dağıtılacağı ile ilgilenebilir. Adalet, dağıtıcı ve denkleştirici olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Dağıtıcı adalet, ayırıcı özelliklerine göre kişilerin farklı işlemlere tâbi tutulmasını; denkleştirici adalet ise, kişilerin eşit işleme tâbi tutulmasını ifade etmektedir. Vergi adaleti ilkesi değerlendirildiğinde, mali güç yaklaşımı ve fayda yaklaşımı olmak üzere iki yaklaşım sözkonusu olmaktadır. Fayda yaklaşımı, kişilerin kamu hizmetlerinden faydalandıkları ölçüde kamu giderlerine katılmalarını gerektirmektedir. Mali güç yaklaşımı ise, kişilerin mali güçlerine göre bir ayırma tâbi tutulmasını ve herkesin mali gücü oranında vergi ödemesini kabul etmektedir. Bu durumda, mali güç kavramı, dağıtıcı adalet ilkesi ile ilişkilendirilebilir. Anayasa'nın 73'üncü maddesinde de, kişilerin mali güce göre vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmektedir.

*Vergi adaleti ilkesi*, vergi yükünün adaletli dağılımının sağlanması anlamına gelmektedir. Vergi yükünün adaletli dağılımının sağlanabilmesi için, mali gücü olan herkesin mali gücü oranında vergi vermesi gerekir. Bu itibarla, vergi adaleti ilkesinin iki alt ilkesinden söz etmek mümkündür. Bunlar, vergilerin genelliği (yatay adalet) ve yükümlülerin eşitliği (dikey adalet) ilkeleridir. Yükümlüleri eşitliği ilkesi, mali güce göre vergilendirme ya da vergilendirmede eşitlik ilkesi olarak adlandırılmaktadır.

*Verginin genelliği ilkesi*, mali gücü olan herkesin vergi vermesini ifade etmektedir. *Mali güce göre vergilendirme (yükümlülerin eşitliği) ilkesi*, herkesin mali gücü oranında vergi vermesi anlamına gelmektedir. Başka bir

deyişle, *vergilendirmede eşitlik ilkesini*, mali gücü aynı olanların aynı; mali gücü farklı olanların ise, farklı oranda vergilendirilmesi şeklinde tanımlamak mümkündür. Mali güç göstergeleri olarak gelir, servet ve harcamalar esas alınmaktadır. Başka bir deyişle, mali güç, gelir, servet ve harcama kapasitesi anlamına gelmektedir. Mali güce göre vergilendirme ilkesinin sadece ve yalnızca gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin bir ilke olarak nitelendirilmesi doğru değildir. Çünkü, harcama ve/ya da servet vergileri de mali güce göre vergilendirme ilkesine göre alınan/alınması gereken vergilerdir. Nitekim, harcama yapanın ve/ya da serveti olanın mali güce sahip olmadığı söylenemez. Emlâk vergisi nisbî bir vergidir; mali güç oranında vergi alınmaktadır. Motorlu taşıtlar vergisinin tarifesi, değişik kriterler esas alınarak belirlenmek suretiyle kısmî bir nisbîlik içermektedir, bu verginin de mali güce göre ödenmesi sözkonusudur.

Anayasa Mahkemesi, vergilendirmede yaratılan eşitsizlikleri haklı neden açısından değerlendirirken, vergi konusundaki veya vergi yükümlüsünün hukukî niteliğindeki farklılıklar ile kamu yararı, maliye politikası, sosyal ve teknik diğer sebepler olmak üzere dört ölçütten hareket etmektedir. Bu sebeplerin belirlenmesi ise, çoğu zaman siyasî iradenin takdirindedir. Bu noktada, genellik ve eşitlik ilkelerinin vergi adaletinin sağlanmasının aracı oldukları bilinmektedir.

Vergi kanunlarının vergi adaletini sağlamaya elverişli olması gerekir. Gerçi, uygulanması ve ulaşılması en zor ilke vergi adaleti ilkesidir. Çünkü, adalet kavramı, soyut, zamana ve topluma göre farklılık gösteren, ölçülmesi oldukça zor, hatta imkânsız olan bir kavramdır. Dolayısıyla, mutlak bir vergi adaletine ulaşılmasının ya da vergi kanunlarının gerçek anlamda vergi adaletini sağlamaya elverişli olabileceğinin iddia edilmesi mümkün değildir. Ancak, vergi adaletine olabildiğince yaklaşılmasını sağlamaya elverişli düzenlemelerin yapılması mümkündür.

### ***B. Vergi Adaletini Sağlama Amacıyla Benimsenen Yöntemler***

Mali gücü kavrayarak vergi adaletini gerçekleştirmeye çalışmak bakımından çeşitli yöntemlerin benimsenmekte olduğu bilinmektedir. Bunlar, asgari geçim indirimi, ayırma kuramı ve artan oranlı tarifelerdir.

- *Asgari geçim indirimi*, kişinin mali gücünün belirlenmesinde, kendisine ve bakmakla yükümlü olduğu eşi ve çocuklarına ilişkin olarak asgari düzeyde hayati ihtiyaçlarını karşılayacak gelirin vergi dışı bırakılması anlamına gelir. Ülkemizde bu uygulama sadece ücret geliri elde edenler bakımından kabul edilmekte ve tam bir vergi istisnası niteliği taşımamaktadır. Oysa, sadece ücret geliri elde edenlerin değil, herkesin asgari bir hayat standardına sahip olması gerektiği göz önünde bulundurularak, bu indirimin herkese uygulanması şarttır. Başka bir deyişle, asgari geçim indirimi bakımından, genel olarak herkesin asgari bir hayat standardına ihtiyacının var olduğunun gözden uzak tutulmaması ve asgari geçim indirimi uygulamasında objektif esasların dikkate alınması gerekmektedir.
- *Ayırma kuramı*, gelirin niteliği bakımından bir ayırım yapılmasını ve emek gelirinin daha az vergilendirilmesini savunmaktadır. Bu yaklaşıma göre, emek gelirinin devamlılık özelliği zayıftır. Emek sahibinin emeği karşılığında elde ettiği gelire atfettiği değer, sermaye geliri sahibinin elde ettiği gelire atfettiği değerden daha fazladır. Ancak, bu ilke artık önemini yitirmiş; hatta tersine işlemeye başlamıştır. Nitekim, ayırma ilkesi, sermayenin-tasarrufun bir anlamda cezalandırılması anlamına gelmekte; tasarruf ve sermaye birikimi ile istihdam artışına engel olmaktadır.
- *Artan oranlı tarife*, gelirin miktarı, yani vergi matrahı arttıkça, bu matraha uygulanacak oranların da yükselmesini gerektirmektedir. Ancak, vergilendirmede artan oranlı tarife uygulaması, vergi sisteminin daha karışık hale gelmesine yol açtığı; vergi uyumunu güçleştirdiği; tek oranlı vergilemenin benimsenmesi ve gerekirse oran farklılaştırılması yoluna gidilmesi gerektiği gibi gerekçelerle eleştirilmektedir.

### **C. Değerlendirme**

Mali güce göre vergilendirme, kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirilmesini ifade etmektedir. Verginin konusunun, matrahının ve oranının mali güce uygun olarak belirlenmesi gerekmektedir. Anayasa Mahkemesi kararlarında ve doktrinde mali güce nasıl

ulaşılacağı konusunda ayırma kuramı, asgari geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme, istisna ve muafiyetler üzerinde durulmaktadır.

Artan oranlı tarifenin mali güce göre vergilemenin/vergi adaletinin mutlak belirleyicisi olduğunu kabul etmek mümkün değildir. Nisbî vergileme, âdil vergilemedir. Maktû vergilemenin âdil olmadığı muhakkaktır. Artan oranlı tarife, uyulması ve uygulanması zor bir vergilendirme sürecine kaynaklık etmekte; kayıp ve kaçığa yol açmaktadır. Şüphesiz, tek oranlı/nisbî vergilerde de kayıp ve kaçak olması mümkün ve muhtemeldir. Ancak, tek oranlı vergide kayıp ve kaçak eğilimi ve ihtimali daha düşüktür.

Vergi adaletine ulaşmanın araçları arasında yer aldığı düşünülen *artan oranlı tarife*, vergi adaletinin değil, gelir ihtiyacının giderilmesinin bir aracıdır. Az kazananın az, çok kazananın çok vergi alınması, vergi adaletini sağlamaktadır. Buna karşılık, az kazananın az, çok kazananın *daha çok* vergi alınması anlamına gelen artan oranlılığın ise, vergi adaleti ile doğrudan bir ilgisi bulunmamaktadır. Çünkü, gelir ve servet dağılımı adaletsizliklerinin giderilmesinde vergilerden çok kamu harcamalarının daha etkili bir araç olduğu unutulmamalıdır.

Mali güce göre vergilendirme ilkesine, kanun koyucuyu artan oranlı tarifeyi benimsemeye ve muhafaza etmeye mecbur ettiği yönünde bir anlam yüklenemez. Başka bir deyişle, mali güce göre vergilendirme ilkesinin anayasada yer almasının böyle bir sonucu bulunmamaktadır. Kaldı ki, mali güce göre vergilendirme ilkesinin anayasada yer almaması, önemli bir noksanlık da oluşturmaz. Çünkü, vergi adaletine vurgu yapılması, onun bir uygulama şekli-aracı olan mali güce göre vergilendirme ilkesini de kavramakta ve kapsamaktadır. Mali güce göre vergilendirme ilkesinin var olması halinde de, artan oranlı tarifeden başka bir oran yapısının (tek-düz oran, flat tax) kabulüne herhangi bir engel bulunmamaktadır.

Yerli/vatandaş-yabancı ayırımının uluslararası hukuktan kaynaklanması halinde, mali güce göre vergilendirme ilkesine doğrudan bir aykırılık düşünülmemelidir. Kaldı ki, vatandaş-yabancı ayırımında bir eşit davranma mecburiyetinden de söz edilemez. Çünkü, yabancıların vergilendirilmesinde yetki, sınırlı bir yetkidir. Şüphesiz, böyle bir ayırma dayalı olarak yapılan vergilendirme, mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılıktan çok sermaye hareketlerine olumsuz etkisinin olması yönünden önemlidir. Ulus-

lararası hukuk ile ekonomik gelişme ve değişmeler farklı tercihlerin yapılmasına yol açmaktadır. Bu alanda bazı farklılıkları kabullenmek gerekir.

Dolaylı vergiler, dar gelirliler üzerinde tersine artan oranlı bir etki yaptığı ifade edilse ve adaletsiz vergiler olarak nitelendirilse de, devletin gelir ihtiyacı ile vergilendirme kolaylıkları dikkate alındığında, harcamaların vergilendirilmesinden vazgeçilmesi mümkün değildir. Farklılaştırılmış oran ve negatif gelir vergisi uygulaması yoluyla, harcamalar üzerinden alınan vergilerin adaletsiz sayılabilecek yanlarının giderilmesini; bu itibarla, az harca yandan az, çok harca yandan çok vergi alınmasını sağlamak mümkün ve muhtemeldir.

Mali gücün kavranmasına en elverişli vergilerin genel harcama vergileri olduğunu unutmamak gerekir. Çünkü, en geniş tabanlı, en verimli, kayıtlı-kayıtsız ekonomiyi olabildiğince kavrayan, olabildiğince objektif nitelikte olan vergiler, genel harcama vergileridir.

## V. HUKUKÎ GÜVENLİK İLKESİ

### A. Genel Açıklama

Hukuk kurallarının genel, soyut ve sürekli olmaları gerektiği kabul edilmektedir. Genellik, kişiye; soyutluk, olaya; süreklilik ise, zamana özgü-özel olmamayı ifade etmektedir. Bu nedenle, kural olarak, kişiye özel ve/ya da olaya ya da zamana özgü kuralların gerçek anlamda bir hukuk kuralı olarak kabulü mümkün değildir. Hukuk kuralları aynı durumda olan herkesi ve her olayı kavramalı; sürekli/kalıcı olmalıdır. Oysa, vergi (hukuku) alanındaki düzenlemeler, yaygın istisna ve muafiyet ayrıcalıkları ile kişiye özel ve konuya özgü nitelik taşımakta; bu düzenlemelerin sık sık değiştirilmeleri yüzünden sürekli/kalıcı olmaları ve bu alanda istikrarın sağlanması, alışkanlıkların ve bilincin oluşması mümkün olamamaktadır.

*Hukukî güvenlik ilkesi*, kişilerin mevcut düzenlemelere güvenerek ve inanarak hayatlarını, iş ve işlemlerini düzene koyabilmesi; kazanılmış haklarına dokunulmaması anlamına gelmektedir. Hukukî güvenlik ilkesine uygun davranılabilmesi için, yapılan düzenlemelerin açık-net, anlaşılabilir ve uygulanabilir olmasının, yani *belirlilik ilkesinin*; kazanılmış haklara dokunulmaması, yani aleyhe yapılan düzenlemelerin *geçmişe yürütülmemesi*

*ilkesinin*; kıyas yoluyla hukukî statüler oluşturulamaması, mali yükümlülük getirilememesi, suç ve/ya da kabahat, ceza ve/ya da yaptırım ihdas edilememesi, yani *kıyas yasağı ilkesinin* benimsenmesi ve bu ilkelere uygun düzenleme, uygulama ve yargılamanın yapılması gerekir. Ayrıca, Bütçe Hukukunda yer alan *ön-izin ilkesi* de mali hukuk alanında hukukî güvenlik ilkesinin bir unsurunu oluşturmaktadır.

### **B. Belirlilik İlkesi**

#### **1. Genel Olarak**

*Belirlilik ilkesi*, kişilerin ne gibi hak ve/ya da ödevlere sahip olduğunun bilinebilir olmasıdır. Kanun, hukuka ulaşmaya aracı olan kuralları bilinebilir kılmak için gereklidir. Hukuk, kanundan önce vardır; kanundan sonrada var olmaya devam edecektir. Kanun, insanların; hukuka hangi kurallar aracılığıyla ve nasıl ulaşabileceğini bilinebilir kılmak için bir araçtır. Kanun, bunu sağladığı ölçüde saygıya değerdir, ona uygun olduğu ölçüde kıymetlidir. Belirlilik ilkesi, hem kanunla düzenlenmeyi hem de yapılan düzenlemenin açık, basit ve anlaşılır olmasını gerekli kılmaktadır.

Vergilendirme belirlilik ilkesi, vergiyi doğuran olayların, vergi oranlarının, tarh ve tahsil zamanlarının açık ve net olmasını gerektirmektedir. Ayrıca, bu ilke gereğince, yürütme organına yasama organı tarafından devredilen (vergilendirme) yetki(sinin) sınırlarının Anayasal ilkeler doğrultusunda belirlenmesi şarttır. Vergi asılları dışında vergi suç ve/ya da kabahatleri ile ceza ve/ya da yaptırımları bakımından da bu ilke önem arz etmektedir. Bu itibarla, vergi suç ve/ya da kabahatleri ile ceza ve/ya da yaptırımlarının hiçbir tereddüte yer vermeyecek biçimde kanunda açıkça belirtilmesi gerekir.

#### **2. Hukuk Dili**

Hukuk dili özellikli bir dildir. Hukuk metinleri, yazıldıkları dilin şaheserleri olmalıdır. Belirlilik ilkesine uygun davranılabilmesi için, hukukî metinlerin/mevzuatın dilinin açık ve yalın olması gerekmektedir. Kanunların kolay anlaşılabilir şekilde kaleme alınması, kanunlarda belirsiz, çift anlamlı ve içerikten yoksun kavramlar kullanılmaması şarttır. Oysa, vergi alanına



ilişkin her düzeydeki metni anlamak için, kural olarak *okuma/anlama kılavuzu* kullanmak gerekmektedir.

### 3. Ön-İzin İlkesi

Hukukî güvenlik/belirlilik ilkesinin bir gereği olarak bir başka ilke, ön-izin ilkesi gündeme gelmektedir. *Ön-izin ilkesi*, bütçe kanunu ile hükümete/idareye kamu geliri/vergi toplamaya ve harcama yapmaya izin ve yetki verilmesi anlamına gelmektedir. Bir bütçe yılında kamusal mali yükümleri talep etmek için bunların dayanağını oluşturan mali kanunların varlığı gereklidir, ancak yeterli değildir. Ayrıca bu kanunların Bütçe Kanunu'nun (C) cetvelinde yer alması gerekir. Oysa, bütçe kanunu yürürlüğe girdikten sonra, yani bütçe yılı içinde kabul edilip Resmî Gazetede yayınlanan bir kanunun Bütçe Kanunu'nun (C) cetvelinde yer alması mümkün değildir. Bu itibarla, bütçe yılı içinde yapılan düzenlemenin yürürlüğe konulmasında ön-izin ilkesine uyulmadığı açıktır. Bu ilkeyi bertaraf etmek için Bütçe Kanunlarında yer verilen “ve sair kanunlar/mevzuat” gibi ibareler de başlı başına bir keyfilik, belirsizlik, güvensizlik kaynağı oluşturmaktadır.

Vergi kanunlarının hangi hallerde geçmişe yürütülebileceğine ve özellikle takvim/bütçe yılı içinde kabul edilip Resmî Gazetede yayınlanan vergi kanunlarının takip eden takvim/bütçe yılının başından itibaren yürürlüğe gireceğine ilişkin açık ve anlaşılır bir hükme Anayasa'da yer verilmesi gerekir. Bu yolla, *Bütçe Hukukunda* yer alan *Ön-İzin İlkesine* uygun davranılmış olacaktır. Çünkü, insanlar gelecek yıl için halen yürürlükte olan mevzuatı dikkate alarak hesabını yapmakta; iş ve işlemlerini ona göre kurmakta ve yürütmektedir. Bütçe yılı içerisinde yürürlüğe giren ve yükümlülük getiren kanunlar yapılmış olan bu hesabı bozmaktadır. Başka bir deyişle, kişi ve işletmeler takvim/bütçe yılı içinde yayınlanan ve yayınladıkları ya da geçmiş bir tarihte yürürlüğe giren kanunlar yüzünden mağdur olabilmekte; hukuka güvenleri sarsılmaktadır.

### 4. Düzenleme Sıklığı

Belirsizliğin ve dolayısıyla güvensizliğin önemli bir başka kaynağı da, vergi (hukuku) alanında sık sık yeni düzenleme ve/ya da değişiklikler yapılmasıdır. Bu düzenleme ve/ya da değişikliklerin temel felsefesini anlamak,

bunlara kılavuzluk edenlerin amaçlarını kavramak oldukça zordur. Gerekli ve yeterli hazırlık yapılmadan; belli bir geçiş süreci tanınmadan yapılan düzenlemeler ve/ya da değişiklikler ancak ve yalnızca güvensizlik ve belirsizlik oluşturmaktadır. Düzenleme ve/ya da değişiklikler eskiden *ayda yılda bir* yapılırken, şimdi *haftada ayda bir* yapılır hale gelmektedir. Eskiden, değişiklik kanunlarının adı, hangi kanunlarda değişiklik yapıldığını gösterecek biçimde kaleme alınırdı; çok sayıda kanunda değişiklik yapılması nedeniyle de, değişiklik kanununun adı Resmî Gazete'nin neredeyse ilk sayfasının tamamını kaplardı. Şimdilerde, uzun kanun adlarından tasarruf edilmekte; "... Kanun ve Bazı Kanunlarda/Kanun Hükmünde Kararname(ler)de Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" başlığı kullanılmakta; ancak, böyle bir kanunla birbiriyle ilgisiz onlarca kanunda değişiklik yapılabilmektedir. Vergi (hukuku) alanında bu tür örnekler sıkça şahit olunmaktadır. Bu yapılanların hukuka güven ve hukukî güvenlik ilkesi ile bir ilgisinin olduğunu söylemek mümkün değildir.

Vergi ödevine aykırı fiiller ve bunlara bağlanan/uygulanan yaptırımlar alanında yapılan düzenlemelerin, hukukun ve ceza hukukunun ilkelerine aykırılıkları ile sıkça af kanunu çıkarılması bir başka belirsizlik, keyfilik ve güvensizlik kaynağıdır.

### C. (Aleyhe) Düzenlemelerin Geçmişe Yürü(tül)memesi

*Hukukî güvenlik ilkesi*, (vergi) kanunların(ın) Resmî Gazetede yayımlandıkları tarihten önce meydana gelmiş olaylara uygulanmamasını gerektirmektedir. Nitekim, yükümlüler faaliyetlerini gerçekleştirirken yürürlükte bulunan vergi kanunlarına/mevzuatına göre yürütmekte ve gelecek dönem faaliyetlerini de yine bu kanunlara göre plânlamaktadır. Aksi durum, belirlilik ve istikrarı bozmakta; yükümlülerin, devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsmaktadır.

Kanunların, özellikle, ceza hukuku ve vergi hukuku alanında yükümlülük getiren kanunların, kesinlikle geçmişe<sup>14</sup> yürütülmemesi gerekir. İhdas

<sup>14</sup> *Geçmişe* yürüme mi, *geriye* yürüme mi konusuna kısaca işaret etmekte yarar vardır. Zaman zaman kitaplarda, makalelerde ya da konuşmalarda; hatta Anayasa (m. 153) ve kanunlarda (VUK. m. 369) *geriye yürümeden* söz edilmektedir. Oysa, doğru ifadelen-dirme geriye yürüme değildir. Bunun teknik tâbiri, *makable ademi şümuldür*; geriye

edilen cezanın kabahate ve/ya da suça bağlı bir yaptırım olması sonucu değiştirmemektedir. Gerçi, hem hukukun genel ilkeleri, hem Anayasa hem de Türk Ceza Kanunu, lehe kanunun/kuralın geçmişe yürü(tül)mesini benimsemektedir. Dolayısıyla, lehe olan kanunu/kuralı geçmişe yürütmek mümkündür; fakat aleyhe olanın geçmişe yürütülmesi mümkün değildir. Ancak, vergi düzenlemeleri bağlamında aleyhe olan birtakım kanunların/kuralların geçmişe yürütüldüğü bilinmektedir.

Yapılan düzenlemelerin geçmişe yürü(tül)memesi sadece kanun hükümleri ile sınırlı olmamalıdır. Aynı zamanda, kanuna dayanan diğer mevzuat hükümlerinin, yani Tüzük, Yönetmelik, Kararname, Karar, Tebliğ ve benzeri düzenlemelerde yer alan ve yükümlülük getiren ve/ya da böyle bir etkiye sahip olan hükümlerin de geçmişe yürü(tül)memesi gerekir (Bkz. VUK.m.369). Bu itibarla, kanunlarının geçmişe yürü(tül)memesi yerine, yükümlülük getiren kuralların geçmişe yürü(tül)memesinden söz etmekte yarar vardır. Çünkü, Ceza Hukukunda ve buna bağlı olarak vergi ceza hukukunda lehe olan kanunun/kuralın geçmişe yürü(tül)mesi kabul edilmektedir (Any.m.38/I; TCK. m. 7/2).

Hukukî güvenlik ilkesinin bir alt ilkesi olan (*aleyhe*) *düzenlemelerin geçmişe yürü(tül)memesi ilkesi* zaman zaman ihlâl edilmektedir. Bu bağlamda, hem yasama düzeyinde/organınca hem de idare tarafından aleyhe hükümler içeren düzenlemeler geçmişe yürütülmektedir. Buna karşılık, lehe olan düzenlemelerden yararlandırma konusu ise, belirsizlikler içermektedir. Vergi ödevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirenler aleyhine, fakat diğer yükümlüler lehine sonuçlar doğura(bile)n düzenlemelerin ve uygulamaların varlığı, hukuka güveni sarsmakta, hatta yok etmektedir. Vergi yükünü artırıcı hükümlerin geçmişe yürütülmesi kadar, lehe olmasına rağmen aynı durumda olan herkese ve her konuya uygulanması gereken hüküm-

---

değil, önceye-geçmişe teşmil edilmemidir. Bunun geri ile değil, önce-geçmişle ilgisi vardır. Geri sözcüğü, öncelikle ve özellikle yön belirtir, yer belirtir. Geri sözcüğünün, saatin geri kalması örneğinde olduğu gibi, zamanı belirttiğine de rastlanmaktadır. İlk anlamda zaman belirtici olan sözcükler, sadece ve yalnızca *geçmiş* ve *gelecektir*. Geçmiş ve/ya da gelecek denildiğinde, kural olarak, zaman dışında bir şey anlaşılmamaktadır. Çünkü, geçmiş ve gelecek, zamanla ilgili bulunmakta; zaman dışında kullanılmamaktadır. Dolayısıyla, geriye yürüme(me) değil, geçmişe yürüme(me) tâbirinin kullanılmasında yarar vardır.

lerin geçmişe yürütülmemesi de hukuka aykırıdır ve hukukî güvenlik ilkesini ihlâl etmektedir. Bu tür düzenleme ve uygulamaların hukukla, güvenle, istikrarla, adaletle herhangi bir ilgisi bulunmamaktadır. Başka bir deyişle, böyle düzenleme ve uygulamaların hukuk olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Önceki kanun zamanında meydana gelmiş, fakat hukukî sonuçlarını doğurmamış olan hukukî işlem, olay ve durumlara yeni kanunun uygulanabileceği anlamına gelen *gerçek olmayan geçmişe yürüme* hukukî güvenlik ilkesine, kural olarak, aykırı sayılmamaktadır. Buna karşılık, önceki kanun zamanında tamamlanmış ve hukukî sonuçlarını doğurmuş olan hukukî işlem, durum ve olaylara yeni kanunun uygulanması ise, *gerçek geçmişe yürümedir* ve hukukî güvenlik ilkesine aykırıdır.

Geçmişe yürü(tül)memenin mutlak bir kural değil, bir ilke olduğunun unutulmaması gerekir. Anayasada da bu ilkeye yer verirken, bu hususa dikkat edilmelidir.

### **Ç. Kıyas Yasağı**

Kıyas, sebeplerdeki benzerliğe dayanarak, var olan bir kuralın kanun tarafından kapsama alınmamış olan bir olaya uygulanmasıdır. Başka hukuk alanlarında kıyas yoluna başvurmak mümkün ise de, vergi hukuku ve ceza hukukunda, dolayısıyla vergi ceza hukukunda bu yola başvurmak mümkün değildir. Çünkü, Türk Ceza Kanunu'na göre, "*Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulamasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak şekilde geniş yorumlanamaz*" (TCK. m. 2/3).

Kıyasa, kanundaki boşlukları doldurmak için başvurulmakta; kanun koyucuya özgü bir faaliyette bulunmaktadır. Kanunilik ilkesi ve hukukî güvenlik ilkesi ceza hukukunda ve vergi hukukunda kıyas yasağını da beraberinde getirmektedir. Kıyas yasağı sadece bu iki hukuk alanında vardır. Diğer alanlarda kıyas yasağı yoktur. Çünkü, kıyas, hukukun vazgeçilmez müesseselerinden birisidir. Nitekim, hukukun diriliği, yeniliği, güncelliği kıyasla sağlanmaktadır. Bu itibarla, kıyas yoluyla yükümlülük; suç ve/ya da kabahat; ceza ve/ya da yaptırım ihdas edilemeyeceği için, kıyas yasağı, sadece bu alanlara hasredilmiştir. Başka bir deyişle, kıyas yapmak suretiyle ne vergilendirme yapılabilir ne de suç ya da kabahat; ceza ve/ya da yaptırım

ihdas edilebilir. Bu alanlar dışında ve bu hukuk alanlarının başka konularında dahi kıyas yapılabilir; buna da bir engel yoktur.

Kanun hükümlerinin uygulanmasında kimi zaman kıyas yoluna da başvurulmaktadır. Fakat kanunun yorumlanması ile kıyasen uygulanması birbirinden farklı kavramlardır. Yorum, bir hukuk kuralının olaya en uygun anlamını belirlemeyi amaçlamaktadır. Kıyas ise, sebeplerdeki benzerliğe dayanarak, var olan bir kuralın kanun tarafından kapsama alınmayan bir olaya uygulanması demektir. Kıyas, kanunun anlamını ortaya koyabilmek için değil, fakat kanundaki boşlukları doldurmak için yapılan genişletici bir işlemdir. Başka bir deyişle, kıyasta, kanun koyucunun amacı araştırılmakta, kanun koyucuya özgü bir faaliyette bulunmuş olmaktadır. Zaman zaman kıyas yoluyla vergilendirme yapıldığı yönünde birtakım uygulamalara rastlanılmaktadır; onlardan da kaçınılması gerekir.

#### ***D. Değerlendirme***

Vergi (hukuku) alanında yapılması düşünülen düzenlemeler için ilgili kesimlerin geniş katılımı ve konunun enine-boyuna tartışılması sağlanmalı; vergi kanunlarının takip eden bütçe yılının başında yürürlüğe girmesi ilkesi benimsenmeli ve bu ilkeye uyulmalıdır. (Aleyhe) yapılan düzenlemelerin geçmişe yürütülmemesi ilkesi benimsenmeli; lehe olan düzenlemelerden aynı durumda olan herkes ve her olay aynı ölçüde yararlandırılmalıdır. Vergilendirmenin dönemler itibariyle yapıldığı ve aynı döneme ilişkin olarak aynı kuralların uygulanması gerektiği unutulmamalıdır. Kaldı ki, bütçe yılı içinde kabul edilen bir kanunun takip eden bütçe yılının başından itibaren yürürlüğe girmesi ilkesinin benimsenmesi halinde, aleyhe yapılan düzenlemelerin geçmişe yürütülmesi engellenecek, lehe olan düzenlemelerin geçmişe yürütülmesine de gerek kalmayacaktır.

Hukuk devleti, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olması anlamına gelmektedir. Hukuk devletinin varlığından söz edebilmek için yönetenler karşısında yönetilenlere, hukuk güvenliği sağlayan bir düzenin mevcut olması gerekmektedir. Hukukî güvenlik ilkesi, yönetilenlerin tâbi oldukları/olacakları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, tutum ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmeleri anlamına gelmektedir. Ayrıca bu ilke, kuralların sıklıkla değiştirilmemesi ve hukukî belirliliğin ve sürekli-

liğin sağlanmasını ifade etmektedir. Bu ilke sayesinde kişilerin geleceğe yönelik plânlarını mevcut düzenlemelere göre yapması ve vergilendirmede keyfilikğin de önemli ölçüde engellenmesi mümkün olabilecektir.

## VI. VERGİ GELİRLERİNİN KAMU GİDERLERİNİN KARŞILIĞI OLMASI İLKESİ

Anayasa'nın 73'üncü maddesinde verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesine yer verilmektedir. *Vergi gelirlerin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi*, vergilerin kamu giderlerini karşılama amacı dışında bir gerekçe ile talep ve tahsil edilememesi; tahsil edilen vergi gelirlerinin kamu hizmetleri dışında herhangi bir alanda ve/ya da amaçla harcanamaması anlamına gelmektedir. Bu ilke, kişilerden ancak kamu gideri gerektirdikçe vergi alınabilmesi veya kişilerden alınan vergilerin sadece kamu giderleri için harcanabilmesi anlamına gelmektedir. Bu ilke kapsamında anlaşılması gereken vergiler, dar anlamda vergilerdir.

Kamu giderleri, kamu hizmetlerinin görülmesi için yapılan giderler olarak tanımlanmaktadır. Hangi faaliyetlerin kamu hizmeti olarak nitelendirileceği zamana, mekana, toplumsal ihtiyaçlara ve hâkim siyasî ideolojiye göre değişebilmektedir. Kamu hizmeti, kamu tüzel kişisi veya kamu tüzel kişisinin denetim ve gözetimi altında özel hukuk tüzel kişileri tarafından yerine getirilen ve siyasî iktidar tarafından kamu yararı amacına yönelik kabul edilen toplumsal açıdan önem taşıyan genel ve ortak ihtiyaçların karşılanması için yapılan faaliyetlerdir.

Kamu hizmetinin esas olarak organik ve maddî unsur olmak üzere iki unsurdan meydana geldiği söylenebilir. Maddî unsuru, yerine getirilmesinde kamu yararı bulunan faaliyetlerin kamu hizmeti sayılması; organik unsuru ise, bir kamu tüzel kişisi veya kamu tüzel kişisinin denetimi ve gözetimi altında özel hukuk tüzel kişileri tarafından yerine getirilen faaliyetlerin kamu hizmeti kapsamında değerlendirilmesi oluşturmaktadır.

Vergiler, kamu harcamalarının genel karşılığıdır. Vergi dışı mali yükümlülükler ise, kamu hizmetlerinden yararlanmanın özel karşılığı olarak talep ve tahsil edilmektedir. Bölünebilen, yararlanmanın ne kadar ve kimin lehine gerçekleştiği bilinebilen kamu hizmetlerinden yararlananların, bu

hizmetler için yapılan harcamalara katkıda bulunması gerekir ve sağlanmalıdır. Mali gücü olmayanların ise, devlet tarafından desteklenmesi şarttır.

Vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, vergi gelirlerinin kamu hizmetleri dışında herhangi bir alanda ya da amaçla harcanamayacağı; yani vergilerin ancak kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılabilceği anlamına gelmektedir. Ancak, kamu hizmetleri sadece vergilerle finanse edilmemektedir. Bu anlamda, yarı kamusal mal ve hizmetleri (temel eğitim hizmeti dışında kalan eğitim, temel sağlık hizmeti dışında kalan sağlık hizmetleri gibi) vergilerle birlikte hizmetten faydalanmanın karşılığı olarak alınan diğer mali yükümlülüklerle finanse edilebilmektedir.

### GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

*Hukuk devleti*, Devletin hukuka uyduğu, devletin kendini hukukla bağlı saydığı/hissettiği devlettir. Kanunlar, hukuka, hukukun genel ilkelerine ve anayasaya; diğer alt düzenlemeler kendilerinden üstteki normlara uygun olmalıdır. İdarenin tüm eylem ve işlemlerinin hukuka uygun yapılması; düzenlemelerin ve uygulamaların hukuka uygunluğunun yine hukuka uygun olarak denetlenmesi; hukuka aykırılığın her düzeyde mutlaka bir yaptırımının olması gerekir. Oysa, vergi (hukuku) alanında yapılan düzenlemeler ile uygulamaların ve hatta yargılamanın hukuk devleti ilkesine uygun olduğunu/geliştiğini söylemek pek mümkün değildir. Çünkü, çok sayıda mali/vergi kanunu Anayasaya aykırılık nedeniyle iptal edilmekte; idarenin her düzeydeki vergilendirme işlemleri aleyhine açılan davaların büyük bir ekseriyeti idarenin aleyhine sonuçlanmakta; yargı kararları ise, uyumsuzlukların çözümünden çok yeni tartışmaların kaynağını oluşturmaktadır.

Vergilendirme, devletin vazgeçemeyeceği bir yetkidir. İnsanlık tarihi, bu yetkinin kullanımının hukuka uygun hale getirilmesi için gerçekleştirilen yoğun mücadelelerle doludur. Bu mücadeleler sonu(cu)nda *vergilerin kanuniliği ilkesi* vergi hukukunun en temel ilkesi olarak anayasalarda yerini almıştır. Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerinin kanunla konulup değiştirilmesini ve kaldırılmasını (Any. m.73/III); hukuka uygun olarak tarh edilip tebliğ edilmesini ve tahakkuk eden vergilerin/kamu alacaklarının yine hukuka uygun olarak tahsil edilmesini gerektirmektedir.

Vergilerin kanunîliği ilkesi, bir yönüyle belirsizlikleri, güvensizlikleri, keyfilikleri ve adaletsizlikleri önleme amacını taşımaktadır. Ancak, kamu maliyesinin dinamik yapısı nedeniyle, vergi ile ilgili her düzenlemenin mutlaka kanunla yapılmasının beklenmesi birtakım sorunlara yol açmaktadır. Bu alanda hızlı hareket edilmesi, çabuk düzenleme ve değişiklik yapılması zarureti, Bakanlar Kuruluna, Anayasada belirtilen sınırlar içinde kanunla yetki verilmesinin benimsenmesini gerekli hale getirmektedir. Ancak, verilen bu yetkilerin sınırlarının çok da belirli olmaması, bu yetkilerin adeta vergilendirme yetkisinin devri biçiminde uygulanması sonucunu doğurmaktadır. Özellikle, oranların sıfır olarak belirlenmesi ile istisna ve muafiyet tanınması halinde, verginin fiilen kaldırılması sonucu doğmaktadır. Ayrıca, kamu maliyesi ve özellikle vergi alanının dinamik yapısı, bu alanın Bakanlar Kurulu ve/ya da Maliye Bakanlığı Kararnameleri ile düzenlenir ve yönlendirilir hale gelmesi, *Vergilerin Kararîliği İlkesi* olarak nitelendirilmektedir. Bu nedenle, vergilendirme yetkisinin kullanılması bakımından, *keyfilikten kanunîliğe; kanunîlikten kararîliğe* geçildiği yönünde bir tesbitin yapılması mümkündür. Bir olumsuzluktan bir başka olumsuzluğa ulaşılması, olumlu yönde çareler aranmasını gerekli kılmaktadır. Bunun için belki *vergilerin hukukîliği ilkesinden* söz etmek gerekir. Bu ilkenin benimsenmesi ve hayata geçirilmesi, öncelikle gerekli ve yeterli bir Anayasa düzenlemesi ile buna uygun kanunların yürürlüğe konulması halinde mümkün olabilecektir. Ayrıca, vergilerin kanunla düzenlenmesinin kapsamının daraltılmasında da yarar vardır. Bu itibarla, *Vergilendirme yetkisinin kanunla veya kanuna dayanan düzenlemeler aracılığıyla kullanılmasının* kabul edilmesi gerekir. Örneğin, amortisman, yeniden değerlendirme, defter ve belge düzeni, muhasebe standartları gibi hususların mutlaka kanunda yer alması gerekmektedir.

Suç ve/ya da kabahatler ile ceza ve/ya da yaptırımların kanunîliği ilkesi, ceza hukukunun önemli ilkelerinden birisidir. Bu ilke, kişi hak ve hürriyetlerinin güvence altına alınmasını sağlamak bakımından, Anayasa'da önemli bir yere sahiptir (Bkz. Any.m.38).

Türk Ceza Kanunu'nda (TCK.m.2) suçların ve cezalar ile güvenlik tedbirlerinin; Kabahatler Kanunu'nda (KabK.m.4) ise, kabahatler ve yaptırımların kanunîliği ilkesine ilişkin hükümlere yer verilmektedir.



Türk Ceza Kanunu sadece suç ve cezalarını düzenlerken, kabahatlere ve yaptırımlarına yer vermemektedir. Çünkü, suç ve cezaları Türk Ceza Kanunu'nda; kabahatler ve yaptırımları ise, Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmektedir. Her ikisi de genel kanun niteliğinde olduğundan, suç ve/ya da kabahatler ile bunlara ilişkin ceza ve/ya da yaptırımların düzenlendiği özel kanunların düzenlemeleri hakkında da uygulanmaları mümkündür. Bu bağlamda, Türk Ceza Kanunu'nda yer alan suç ve cezalarına ilişkin genel hükümlerin, aksine bir düzenleme bulunmadıkça, vergi suçları ve cezaları hakkında da uygulanması gerekir. Aynı şekilde, vergi kabahatleri bakımından da Kabahatler Kanunu'nun genel hükümleri uygulama alanı bulmaktadır.

Vergi ceza hukukunda kanunilik ilkesi, bir davranışın kanunda gösterilen ve vergi suçu sayılan fiillere uygun olmasına; cezalandırılabilmesinin de cezasının kanunda belirtilmiş olmasına bağlı bulunduğu anlamına gelmektedir. Anayasanın suç ve cezaları düzenleyen 38'inci maddesinde bu ilke, kimse işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur şeklinde düzenlenmektedir. Türk Ceza Kanunu'nun suçta ve cezada kanunilik ilkesi başlıklı 2'nci maddesinde de kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemeyeceği ve güvenlik tedbiri uygulanamayacağı; kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamayacağı belirtilmektedir. Suç ve cezalar bakımından kanunilik ilkesi katı bir biçimde benimsenmektedir.

Anayasa'nın suç ve cezalara ilişkin 38'inci maddesinin vergi kabahat ve yaptırımlarını da kapsayıp kapsamadığı tartışmalıdır. Ancak, temel hak ve özgürlüklere müdahaleyi, idarenin keyfi işlem ve davranışlarından kutrararak kanunî güvenceye bağlama amacı taşıyan ilkenin, vergi kabahat ve yaptırımlarının da bütün unsurlarıyla kanun koyucu tarafından belirlenmesini amaçladığı düşünülmelidir. Anayasa Mahkemesi ve Danıştay da bu görüşü, aksi durumun Anayasa'nın 38'inci maddesinde sözü edilen ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerinin ancak kanunla konulacağı ve 2'nci maddesinde yer alan hukuk devleti ilkelerine aykırılık oluşturacağı gerekçeleriyle benimsemektedir.

Anayasa'nın 13'üncü maddesi uyarınca temel hak ve özgürlükler sadece kanun ile sınırlandırılabilir. Kabahatler Kanunu başta olmak üzere kabahat düzenlemesi yapan kanunlar da temel hak ve özgürlükleri sınırlandırdığı için, kabahatlerin de kanunla belirlenmesi gerekir. Kabahatler Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasındaki düzenleme idarenin keyfilğine yol açabilecek niteliktedir. Bu sebeple, çerçeveyi kanuna bırakmakla birlikte yürütmeye kabahat belirleme yetkisi veren Kabahatler Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrası Anayasa'ya aykırıdır. Bu itibarla, vergi kabahatleri de tüm unsurları ile kanunda belirtilmelidir. Sonuç olarak, kanunilik ilkesinin katı bir şekilde uygulanması gereken vergi ceza hukuku alanında vergi kabahatlerinin idarenin düzenleyici işlemleri ile belirlenmesi kabul edilemez.

*Hukukî Güvenlik İlkesi*, güven içinde ve yarınından emin olarak yaşamayı gerektirir. Bunun sağlanabilmesi, *belirlilik*; (*aleyhe*) *düzenlemelerin geçmişe yürümemesi ve kıyas yasağı* alt *ilkelerinin* benimsenmesine ve düzenleme-uygulama-yargılama sürecinde bu ilkelere uyulmasına bağlıdır. Vergi (hukuku) alanında, en fazla riayet edilen ilke kıyas yasağı ilkesidir. Oysa, *belirlilik ilkesinin* adı bile yoktur. Vergi kanunları ile vergi (hukuku) alanındaki düzenleme ve uygulamalara ilişkin diğer metinler hem dil olarak anlaşıl(a)maz hem de yamalı bohça halinde olduğu için kavranılamaz halindedir. Anlaşılamayan ve kavranılamayan bir kanunun/kuralın doğru uygulanması mümkün değildir.

Vergi hukuku düzenlemelerinin yapılması ve vergi kanunlarının hazırlanmasında, vergilemede *belirlilik* ve *açıklık* ilkelerine uygun davranılmalıdır. Bu ilkelere göre, yükümlülerin, ne zaman, nasıl ve ne kadar vergi ödeyeceklerini önceden bilmeleri gerekmektedir. Belirsizlikleri gidermek, anlaşılır kılmak; keyfiliklere son vermek; güvensizlikleri ortadan kaldırmak ve adaleti sağlamak gerekir. Oysa, vergi mevzuatı belirsizlikler manzumesidir. Nitekim, vergi kanunlarının önemli bir bölümü asıl maddelerden çok, ek, geçici ve mükerrer maddelerden oluşmakta; kanunların birbiriyle uyumu bir yana, *bazen* aynı kanunun kendi maddelerinin birbiriyle uyumu bile bulunmamaktadır. Bu itibarla, vergi kanunları ve bunların uygulanması, yükümlüleri belirsiz bir vergilendirme ortamına sokmamalıdır. Vergi hukuku alanında çok sayıda kanun yapılması ve/ya da kanunların çok sık değiştirilmesi, yükümlülerin ödevlerini gereği gibi yerine getirmelerini zorlaştır-

maktadır. Özellikle, verginin konusunun ve oranının değişmesi, ek vergiler konulması, sık sık vergi afları çıkarılması ve kanunların karmaşık bir yapıya sahip olması yükümlülerin vergi ödeme gayretlerini azaltmaktadır.

Vergi kanunlarının yürürlük tarihlerinin belirlenmesinde *hukukî güvenlik ilkesi*, *ön-izin ilkesi* gibi ilkelere uyulmalıdır. Çünkü, yıl içinde kabul edilen bir kanun ve/ya da kanun değişikliğine bağlı olarak vergi yükünün artılmasının hem hukukî güvenlik ilkesini zedelediği hem de bütçe hukukunda yer alan ön-izin ilkesine aykırılık oluşturduğu muhakkaktır. Bu ilkelere aykırı düzenlemeler, vergi yükümlülerinin vergi ödeme gayretlerini olumsuz yönde etkilemekte; vergiden kaçınma ve/ya da vergiden kaçma yoluna gitmelerine sebep olmaktadır.

Bütçe hukukunda, bir mali kanunun o bütçe yılı içinde uygulanabilmesi, yani o kanuna dayanarak bir verginin talep ve tahsil edilebilmesi için Bütçe Kanunu'nun C cetvelinde o kanuna yer verilmesi gerekir. Bu ilkeye, Bütçe hukukunda *ön izin ilkesi* denilmektedir. Bu ilkeye göre, bir bütçe yılı içinde uygulanabilecek kanunun Bütçe Kanunu'ndan önce yürürlüğe konulmuş olması gerekir. Oysa, bütçe yılı içerisinde yürürlüğe konulan kanun ve/ya da kuralların, Bütçe Kanunu ile uygulanmasına izin verilmiş olması mümkün değildir. Ancak, bu ilkeye uygun olmayan düzenleme ve uygulamalar yıllardır yapılmakta ve sürdürülmektedir. Bu tür düzenleme ve uygulamalar başta ön-izin ilkesi olmak üzere, ayrıca hukukî güvenlik ilkesine de aykırıdır. Bu itibarla, bütçe yılı içerisinde çıkarılan kanun ve/ya da konulan kuralların yürürlüğünü bir sonraki bütçe yılının başından başlatmakta yarar vardır.

Bütçe Kanunu'na Bütçe dışında hüküm konulamaz hükmünü/ilkesini doğru anlamak ve ona göre anlamlandırmak gerekir. Bu hüküm, kalıcı düzenlemelerin Bütçe Kanunu ile yapılmasını engellemektedir. Çünkü, Bütçe Kanunu'nun yıllık/sürelî bir kanun olması, bu kanunla yapılan bir ihdas ya da kaldırmanın sürelî mi, sürekli mi olması gerektiği konusunda belirsizlikler içermesi nedeniyle, kalıcı olarak yapılması gereken düzenlemelerin Bütçe Kanunu ile yapılması istenmemektedir. Buna karşılık, Bütçe yılı içinde uygulanacak mali yükümlerin indirim, oran değişikliklerinin Bütçe Kanununda yer alması mümkündür. Bu yolla, Bakanlar Kuruluna Kanunla verilen yetkinin gereği gibi kullanılıp kullanılmadığı konusunun hem Meclisin bilgisine sunulması gerçekleşmiş olacaktır hem de Bakanlar

Kurulunun yetkisini yasama yetkisinin devri anlamında kullandığı yönündeki tartışmalar sona erecektir.

Ülkenin sosyal, kültürel, ekonomik ve siyasal şartları gözönünde tutularak kalıcı, isabetli, âdil sonuçlar/çözümler içeren düzenlemeler yapılmalıdır. Gerekli ve yeterli hazırlık yapılmadan kanun, tüzük, yönetmelik, tebliğ, kararname çıkarmak hukuka güveni, hukukî istikrarı, devlete güveni sarstığı gibi, hukukî metinlerde olması gereken açıklık, belirlilik, anlaşılabilirlik ve istikrar özelliklerinin yok olmasına, kavram karmaşasına yol açmaktadır. İşte, vergi hukuku alanında, aceleye getirilerek hazırlanan ve meclis çoğunluğu sayesinde üzerinde gerekli inceleme ve değerlendirmelerin, tartışma ve düzeltmelerin yapılmasına bile fırsat verilmeden görüş(tür)ülerek kanunlaşan metinlerdeki açıkların Maliye Bakanlığı tarafından *genel tebliğ*lerle giderilmesine çalışılması bunun en güzel örneğidir. Böylelikle, Maliye Bakanlığı yasama organınca düzenlemesi gereken hususları genel tebliğlerle düzenleyerek yasama organının görevine el atmaktadır. Bu ise, *fonksiyon gasbına* yol açmaktadır. Bu durum, işlemin *yok sayılmasını* gerektirmektedir. Ancak, maalesef bu geçersiz işlemler ciddi bir hukukî/yargısal engelle karşılaşmadan uygulanabilmektedir.

Bugün Maliye Bakanlığı, vergi hukuku alanında temel belirleyici organ konumundadır. Maliye Bakanlığı'na çoğu kanunda gerekli-gereksiz yetkiler verilmekte; bu yetkilere dayanılarak, bazen de yetkisiz olarak, vergi hukuku alanı düzenlenmektedir. Genel tebliğlerle başlayıp, muktezalar ve sirkülelere kadar, ciddi birtakım hukukî sonuçları olan metinler üretilmekte, düzenlemeler yapılmaktadır. Ancak, üst normlara uymayan, birbiriyle çelişen bu tür düzenlemeler, parçası olduğu vergi mevzuatında büyük bir karmaşaya yol açmaktadır. Karmaşanın olduğu yerde, keyfilik, adaletsizlik, kayıtdışılık ile vergi kayıp ve kaçaklarının olması kaçınılmazdır.

### **Anayasa Maddesi Önerisi**

#### **Mevcut Anayasa Hükümü**

*“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 muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir” (Any. m. 73).*

#### **Düzenleme Önerisi**

Anayasanın “Vergi Ödevi”ne ilişkin maddesinin şu şekilde düzenlenmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

*Herkes, kamu harcamalarını karşılamak üzere, vergi adaleti ve ölçülülük ilkelerine uygun olarak, vergi ödemekle yükümlüdür.*

*Vergi, harç ve diğer mali yükümlülükler, kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Mali yükümlülük getiren hükümler geçmişe yürütmülemez.*

*Vergi, harç ve diğer mali yükümlülüklerin indirim ve oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini her yıl Bütçe Kanunu ile kullanır.*

*Temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunacak veya bu hak ve özgürlüklerin kullanımını önemli ölçüde sınırlayacak şekilde vergilendirme yapılamaz.*

### *Seçilmiş Kaynakça*

- Akdoğan**, Abdurrahman; Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, (Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi), Ankara 1980.
- Aliefendioğlu**, Yılmaz; “Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları- Vergilendirmenin Yasallığı ve Vergilendirmede Adalet İlkesi”, (Ünal Tekinalp’e Armağan, Cilt: III, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2003, s. 221-244).
- Ateş**, Leyla; Vergilendirmede Eşitlik, Derin Yayınları, İstanbul 2006, (Eşitlik).
- Ateş**, Leyla; “Bir Başka Açıdan Asgari Geçim İndirimi”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 232, Y. 2008, s. 197-206), (Asgari).
- Ayatar Kızılyar**, Sema; “Anayasa Madde 73, Fıkra 2’nin Bağlayıcılığı”, (Prof. Dr. Erhan Adal’a Armağan, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 8, S. 2, Y. 2011, s. 995-1011).
- Azrak**, Ülkü; “Sosyal Devlet”, (Reşat KAYNAR’a Armağan, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Siyasal Bilimler Fakültesi, İstanbul 1981, s. 7-16).
- Başaran Yavaşlar**, Funda; “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır” (Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 147-202), (Müdahalede Sınır).
- Başaran Yavaşlar**, Funda; Gelir Vergilendirmesinin Temelleri, (Seçkin Yayınları), Ankara 2011, (Gelir Vergilendirmesi).
- Başaran Yavaşlar**, Funda; “Vergi Düzeninin ve Vergi Adaletinin Sağlanmasında Donanımlı Anayasa Dışında Gerekenler”, (Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler Sempozyumu, XII Levha Yayınları, İstanbul 2012, s. 397-405), (Vergi Düzeni).

- Bellek**, İhsan Bahri; “Sosyal Devlet İlkesi Ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 105, Y. 1997, s. 70-83).
- Budak**, Tamer; Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç, (XII Levha Yayınları), İstanbul 2010.
- Bulut**, Nihat; “Sosyal Devletin Düşünsel Temelleri Çağdaş Sosyal Devlet Anlayışı”, (Prof. Dr. Turhan Tufan Yüce’ye Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İzmir 2001, s. 321-335).
- Çağan**, Nami; “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XXXVII, S. 1-4, Y. 1980, s. 129-151), (Sosyal Hukuk).
- Çağan**, Nami; Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, (Vergilendirme).
- Çağan**, Nami; “1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme”, (Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara 1983, s. 69-81), (1982 Anayasası).
- Çomaklı**, Şafak Ertan/**Gödekli**, Mehmet; Vergilemede Anayasal Prensipler, (Savaş Yayınevi), Erzurum 2011.
- Demirbaş Aksüt**, Burcu; “Vergi Yargılaması Hukuku’nun Anayasal Temelleri”, (Prof. Dr. Burhan Ceyhan’a Armağan, DEÜHFD., C. 12, 2010, (Basım Yılı : 2012), s. 257-312).
- Gencel**, Ufuk; “Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaleti”, (Vergi Sorunları Dergisi, S.201, Y. 2005, s. 150-162).
- Gerek**, Şehnaz/**Aydın**, Ali Rıza Anayasa ve Vergi Hukuku, 2. Baskı, (Seçkin Yayınevi), Ankara 2010.
- Güneş**, Gülşen; Verginin Yasallığı İlkesi, 3. Baskı, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul 2011, (Yasallık).
- Güneş**, Gülşen; “Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 237, Y. 2008, s. 163-178), (Öneriler).
- Kaneti**, Selim; Vergi Hukuku, 2. Bası, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1989.

- Karakoç**, Yusuf; Sosyal Maliye, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İzmir 1995, (Sosyal Maliye).
- Karakoç**, Yusuf; “Türk Vergi Hukuku’nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, (Anayasa Yargısı 13, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara 1996, s. 249-373), (Anayasaya Uygunluk).
- Karakoç**, Yusuf; Genel Vergi Hukuku, 6. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2012, (Genel Vergi).
- Karakoç**, Yusuf; “Vergi Mevzuatı - Vergi Hukuku İlişkisi”, (Legal Mali Hukuk Dergisi, S. 11, Y. 2009, s. 2953-2963), (Vergi Mevzuatı).
- Karakoç**, Yusuf; “Vergi (Hukuku) Alanının Düzenleme, Uygulama ve Yargılama Sorunları”, (23. Türkiye Maliye Sempozyumu “Türk Vergi Sisteminin Küresel Bağlamda Değerlendirilmesi”, 7-11 Mayıs 2008 Belek-ANTALYA, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Ankara 2009, s. 301-313), (Sorunlar).
- Karakoç**, Yusuf; “Anayasa’nın Vergi Ödevine İlişkin Hükmünün Değerlendirilmesi”, (*Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Bahçeşehir Üniversitesi, İstanbul 8-9 Ocak 2010), (Editörler Prof. Dr. Feridun *Yenisey*/Prof. Dr. Gülşen *Güneş*/Yrd. Doç. Dr. Z. Ertunç, *Şirin, Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler* Oniki Levha Yayınları, İstanbul 2012, s. 83-98), (Vergi Ödevi).
- Karakoç**, Yusuf; “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 12, Özel Sayı, 2010, Prof. Dr. Burhan CEYHAN Armağanı, C. I, İzmir 2012, s. 3-26), (Değerlendirme).
- Karakoç**, Yusuf/**Şenyüz**, Doğan/**Bayraklı**, Hasan Hüseyin, (Ed. Yusuf **Karakoç**/Mustafa Erkan **Üyümez**); Vergi Ceza Hukuku, (Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 1552), Eskişehir 2012.
- Kıranoğlu**, Tülin, “Vergi Adaleti”, (Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 174, Y. 2003, s.129-143).
- Konuk**, Bahar; “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilendirmede Sosyal Devlet İlkesi”, (Prof. Dr. Erhan Adal’a Armağan, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 8, S. 2, Y. 2011, s. 799-833).



- Kumrulu**, Ahmet G.; “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XXXIV, s. 1-4, 1979, s. 147-162).
- Mutlu**, Aysel Ceren; “Dünü Bugünü ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektifi”, TBB Dergisi, s. 98, 2012, s. 123-154.
- Lang**, Joachim; “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, (Çev: Funda Başaran), (Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul 2000, s. 3-64).
- Oktar**, S. Ateş; Vergi Hukuku, 9. Baskı, (Türkmen Kitabevi), İstanbul 2013.
- Öden**, Merih; Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi, (Yetkin Yayınları), Ankara 2003.
- Öncel**, Mualla/**Kumrulu**, Ahmet/**Çağan**, Nami; Vergi Hukuku, 22. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2013.
- Öner**, Erdoğan; Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, (Seçkin Yayınevi), Ankara 2012.
- Özbakan**, Nil; “Vergide Yatay Eşitlik İlkesinin Eleştirisi”, (Vergi Dünyası Dergisi, S. 202, Y. 1998, s. 100-103).
- Özbudun**, Ergun; Türk Anayasa Hukuku, 12. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2011.
- Özdemir**, Harun; “Vergilemede Adalet Açısından Düz Ve Artan Oranlılık”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 202, Y. 2005, s. 168-181).
- Saban**, Nihal; “Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik, Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik”, (Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, s. 65-79), (Adalet).
- Saban**, Nihal; Vergi Hukuku, 5. Baskı, (Beta Basım), İstanbul 2009, (Vergi).
- Soysal**, Mümtaz; Anayasaya Giriş, 3. Baskı, (İmge Kitabevi), Ankara 2011.
- Söyler**, İlhami; “Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 209, Y. 2006, s. 31-43).

- Taylor**, Yıldırım: “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukukî Güvenlik İlkesi”, Vergi Dünyası, S. 307, Mart 2007, s. 196-214.
- Tekbaş**, Abdullah; Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirilmesi, (Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını), Ankara 2009, (Yargısal Denetim).
- Tanör**, Bülent/**Yüzbaşıoğlu**, Necmi; Türk Anayasa Hukuku, 8. Baskı, (Yapı Kredi Yayınları), İstanbul 2006.
- Üstün**, Ümit Süleyman; “Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler”, (Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 11, S. 1-2, Y. 2003, s. 252-273).
- Yaltı Soydan**, Billur, “Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 119, Y. 1998, s. 98-118).
- Yılmaz**, Güneş; “Vergilemede Adalet Nasıl Sağlanabilir?”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 185, Şubat 2004, s. 144-151).