

ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI IŞIĞINDA VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Orçun AVCI*

ÖZ

Hukukun üstünlüğü ve keyfilğin önüne geçilmesi adına vergilerin kanuniliği ilkesi oldukça önem arz etmektedir. Vergileme sürecinin optimalitesi ancak idarenin takdir yetkisinin sınırlandırılmasıyla sağlanabilir. Aksi takdirde iktidarlar, mutlak güçlerini vergileme sürecine de sirayet ettirebileceklerdir. Anayasa'nın 73/4. maddesinde; vergilemeye ilişkin belirli unsurlarda, kanunlarda belirlenen sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanı'na verilmiştir. Ancak, bu yetkinin sınırlarının çizildiği görülmektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesinin sınırlarının aşılması, demokratik hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Çalışmanın amacı, güncel yargı kararları ışığında vergilerin kanuniliği ilkesini irdelemektir. Konunun diğer vergilendirme ilkelerine etkisinin de ele alındığı çalışmada, çelişkili yargı kararlarına da yer verilmiştir. Ayrıca ilkenin içeriği, vergilendirme sürecini de oluşturduğundan konumuz kapsamında değerlendirme yapılmıştır. Bu bağlamda çalışmada, vergi idaresinin etkinliğinin

* Dr. Öğr. Üyesi, Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, E-Mail: orcun.avci@outlook.com, ORCID ID: 0000-0002-7917-9802.
Makalenin Gönderim Tarihi : 18.02.2020.
Makalenin Kabul Tarihi : 05.06.2020.

Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi

ve mükelleflerin güven duygusunun artırılması adına da bazı önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilendirme yetkisi, Anayasa Mahkemesi, anayasal ilkeler, hukuk devleti ilkesi.

EVALUATION OF THE PRINCIPLE OF TAX LEGALITY IN THE LIGHT OF CONSTITUTIONAL COURT DECISIONS

ABSTRACT

The principle of tax legality is very significant to prevent the rule of law and arbitrariness. Optimizing the taxation process can only be achieved by limiting the discretion of the administration. Otherwise, governments would have their absolute powers spread to the taxation process. According to Article 73/4 of the Constitution, the President is authorized to make changes to certain elements of taxation within the limits set by the law. However, it is seen that the limits of this authority are drawn. Crossing the boundaries of the legality of taxes is incompatible with the principles of a democratic state of law. This study aims to examine the principle of tax legality in the light of current judicial decisions. The study also examines the effect of the issue on other taxation principles including contradictory judicial decisions. In addition, since the content of the principle constitutes the taxation process, an assessment will be made within the scope of this topic. In this context, some suggestions will be presented to increase the efficiency of tax administration and the trust of taxpayers.

Keywords: The principle of tax legality, the authority of taxation, Constitutional Court, constitutional principles, principles of the state of law.

I. GİRİŞ

Devletlerin en önemli gelir kaynağı olan vergiler, birçok amaç için kullanılmaktadır. Günümüzde fiskal amaçların yanı sıra ekstra fiskal amaçların da gitgide arttığı gözlemlenmektedir. Bu misyonla birlikte, iktidarın vergileme gücünün sınırsız olmaması büyük önem arz etmektedir. İktidarların sınırsız yetkilerini, vergileme alanında da kullanmaları halinde büyük sorunlarla karşı karşıya kalınacaktır. Tarihsel süreç içerisinde bunun birçok örneğini vergi isyanları ile birlikte

görebilmemiz mümkündür. Vergilendirme sürecine ilişkin keyfi uygulamaların sona erdiği ve vergilerin kanuniliği ilkesinin temelini oluşturan ilk yazılı belge Magna Carta ile bu konuda büyük bir adım atılmıştır. Demokratikleşmenin de önemli bir ayağını oluşturan vergilerin kanuniliği ilkesi, esasen içeriğinde birçok unsuru barındırmaktadır. Hukuk devleti ilkesinin de bir neticesi olan vergilerin kanuniliği ilkesi, aynı zamanda sosyal devlet ilkesinin de uzantısı niteliğindedir. Vergilendirme yetkisinin kullanılması konusunda ise, asli söz sahibi yasama organıdır. Vergilerin kanuniliği ilkesinin anayasalara girmesi belli bir süreç sonunda mümkün olmuştur. Süreç sonunda ilkenin, kurumsal kimlik kazanmasıyla birlikte yeni vergilendirme ilkeleri de gündeme gelmiştir. Vergilerin belirli ve öngörülebilir olması, vergisel uyum açısından oldukça önemlidir. Gelişmiş ülkelerin vergi sistemleri incelendiğinde bu durumun hâkim olduğu göze çarpmaktadır. Ülkemiz açısından bakıldığında ise, 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde vergi hukukuna egemen olan anayasal vergilendirme ilkelerinin çerçevesi karşımıza çıkmaktadır. Ancak aslolan gerek mükellefler gerekse devlet açısından sınırlamaların Anayasa'da yer almasıdır. Çalışmada, vergilerin kanuniliği ilkesinin anlam ve kapsamı; Anayasa Mahkemesi'nin tarihsel açıdan önem arz eden kararları ve konuya ilişkin güncel yargı kararları ışığında değerlendirilmiştir. Ayrıca, ilkenin kapsam ve sınırlarına ilişkin çerçeve çizilmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda, vergilerin kanuniliği ilkesinin önemi de mahkeme kararlarıyla ele alınmıştır. Son olarak, vergilerin kanuniliği ilkesine ilişkin usul boyutu değerlendirilmiştir.

II. VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN ANLAMI VE KAPSAMI

Birey devlet ilişkisi kapsamında hukuk devleti kavramına varılarak bir denge tesis edilmesi her zaman büyük önem arz etmiştir. Tarihsel süreç boyunca modern devletin hukuka bağlı kalması, sadece hukuksal bir ortam içerisinde eylemlerini sürdürmesi ve bunun dışına çıkmaması olgularının sağlanması için ciddi bir çaba sarf edilmiştir. Genel anlamda kanunilik ilkesinin bir ifadesi olan bu durum kanunun

hüküm sürmesi, kanunun ve dolayısıyla hukukun üstün tutulması ve keyfiliğin reddedilmesini içinde barındırmaktadır.¹

Vergilerin kanuniliği ilkesi, hemen hemen tüm ülkelerin anayasalarında yer almaktadır. Ayrıca kanunilik ilkesi, demokrasinin gelişimi ile de paralel bir seyir göstermektedir. Eski tarihlerde kral, derebeyi vb. kişiler tarafından ağır şekilde vergilendirilen bireyler isyanlarla, yeri geldiğinde kan dökerek büyük mücadeleler vermiş ve kral, derebeyi vb. kişilerin yetkilerinin kısıtlanmasını sağlamışlardır. 13. yüzyıla kadar geriye giden kanunilik ilkesinin geçmişi Büyük Ferman'a (Magna Carta) kadar dayanmaktadır. Anayasa'nın 7. maddesine göre, "*Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindedir. Bu yetki devredilemez*". Dolayısıyla kanunları parlamento çıkarmaktadır. Parlamentosu oluşturan temsilci/ milletvekilleri gibi kişileri ise, halk seçmektedir. Bu yüzden de halkın seçtiği kişiler, halkın iradesini yansıtan kanunlar yapmaktadır. Şayet onların desteklemediği kanunlar yaparlarsa, bir sonraki seçimde oy kaybı yaşanacaktır. Bunu göze almak istemeyecekleri için halkın iradesini yansıtmak gayesinden vazgeçmeyeceklerdir. İşte bu temel demokrasi kuralı vergilerin kanuniliği ilkesinin de felsefesini oluşturmaktadır. Eğer bir vergi konulacak ya da kaldırılacak ya da değiştirilecekse bu kanun yolu ile yapılmalı, asla başka bir kurum, mercii ya da kişiye bırakılmamalıdır. Böylece halkın iradesini yansıtan parlamento (yasama) halkın istediği ya da desteklediği vergileri koyacak ve uygulayacaktır. Bu temel mantık, vergilerin kanuniliği ilkesinin demokratik yönetim anlayışı ile iç içe olduğunun en temel göstergesidir.²

Türk hukukunda vergilerin kanuniliği ilkesinin yer alması, Osmanlı İmparatorluğu dönemine rastlamaktadır. Tam anlamıyla kanunilik ilkesine yer verilmemiş olsa da, Sened-i İttifak, Tanzimat Fermanı, Islahat Fermanı ve Adalet Fermanı gibi anayasal nitelikteki belgelerde, ilk kez vergi ve bazı yükümlülüklerle ilişkin ilkelere yer verilmiştir. Osmanlı Devleti'nde vergilerin kanuniliği ilkesine, 1876

¹ Mehmet Tosuner ve Ersan Öz, Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu, Vergi Dünyası Dergisi, Nisan, Yıl: 2004, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3281>, (Erişim Tarihi: 08.12.2019).

² Özgür Biyan, Vergi Hukuku, 1. Baskı, Dora Basım-Yayın Dağıtım, Bursa 2018, s. 40.

tarihli Kanun-i Esasi’de açıkça yer verilmiştir. Daha sonra Cumhuriyet dönemine baktığımızda ise, 1924 Anayasası’yla bu ilkenin açıkça benimsendiği görülmektedir. 1961 ve 1982 Anayasa’larında ise, vergilerin kanuniliği ilkesi daha kapsamlı bir şekilde düzenlenmiştir. 1961 Anayasası’nın öngördüğü şekilde bir Anayasa Mahkemesi’nin kurulmasıyla da ilkenin korunması güvence altına alınmıştır.³ Vergilerin kanuniliği ilkesinin yansımalarını, Kanun-i Esasi’nin 25. ve 96., 1924 Anayasası’nın 24. ve 25., 1961 Anayasası’nın 61. ve 1982 Anayasası’nın 73. maddelerinde görmek mümkündür. Hukuki güvenliğin teminatı ve hukuk devletinin yapıtaşı olan vergilerin kanuniliği ilkesine verilen önem Anayasa Mahkemesi’nin kurulmasıyla birlikte taçlanmıştır.⁴

Vergilerin kanuniliği ilkesi, 1982 Anayasası’nın 73. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre, “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*”. Bu ilkenin yalnızca vergileri değil aynı zamanda resim, harç⁵ ve benzeri mali yükümlülükleri⁶ de kapsadığından bahsedilmiştir. Bu madde hukuk devleti ilkesiyle de yakın ilişkilidir. Demokratik hukuk devletleri, bir yandan hak ve özgürlükler, diğer taraftan ölçüler ve sorumluluklar getirmektedir. Anayasal sistem içerisinde ise, bir denge bulunulmaya çalışılmaktadır. Hak ve özgürlüklere devletin müdahalesini sınırlamada ise, hukuk devleti kavramından faydalanılmaktadır.⁷ İktidarlar, vergiler

³ Müge Vatansever Öztürk, Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 16, Özel Sayı, Yıl: 2014, s. 4824.

⁴ Ümit Kocasakal, Anayasa Mahkemesi’nin Suçta Kanunilik İlkesi ile İlgili Bir Kararın İncelenmesi, Terazi Hukuk Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 108, Ağustos, Yıl: 2015, s. 24.

⁵ İlgili Anayasa Mahkemesi kararına göre, “*Mali hukukta geçerli olan yasallık ilkesi gereğince harcın tüm temel unsurları (konu, yükümlü, matrah, oran-tutar, harç yükümlülüğünü doğuran olay, istisna ve muaflik biçimindeki harç kolaylıkları) ve harcın ödeme zamanı ve biçimi ilgili yasada açıkça düzenlenmek zorundadır*” hükmü yer almaktadır. Anayasa Mahkemesi, 22.03.2012 tarihli ve E. 2011/13, K. 2012/45.

⁶ İlgili Anayasa Mahkemesi kararına göre, “*Getirilen mali yükümlülüğün miktar ve oranı ile yükümlüsünün de kanunda gösterilmesi zorunludur*” şeklindedir. Anayasa Mahkemesi, 29.12.2011 tarihli ve E. 2010/80, K. 2011/178.

⁷ Füzuran İkinioğulları, Hukuk Devleti, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 1, Haziran, Yıl: 1997, s. 29.

aracılığıyla kişilerin ekonomik özgürlüklerine müdahale edebilmektedir. Aynı zamanda temel hak ve özgürlükleri de kanunlar aracılığıyla koruyabilmektedir. Bu durumda hukuk devleti ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesini anlamamızı kolaylaştıran bir kavram olmaktadır.

Vergilerin kanuniliği ilkesi Anayasa Mahkemesi tarafından, “...vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, alınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönteminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır⁸” şeklinde ifade edilmiştir.

Kanunilik ilkesi, hak ve özgürlüklerin korunmasında özel önem, güvence ve istikrar isteyen konulara ilişkin ve hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak düzenlemesini başta Anayasa olmak üzere kamu hukukunun birçok dalında bulan temel bir prensiptir. Bu sebeple de Anayasa tarafından sınırlarının çizilmesi, kişi hak ve özgürlüklerini daraltan vergilendirmenin yasal sınırlarını belirleyip kişilere güvence sağlaması açısından oldukça önemlidir. Bu bağlamda kanunilik ilkesi, kişi ile devlet arasındaki ilişkilere dair işlemlerin hem kanunda bir dayanağının bulunması gerektiğini, hem de bu gerekliliği taşıyan işlemlerin karine olarak hukuka uygun olduğunu ifade etmektedir. Neticede vergilerin kanuniliği ilkesi, devlet tarafından kişi ve kurumlara hukuki cebir altında yüklenen bir verginin meşru olabilmesi için, ilgili kanun düzenlemesi yapılmasını gerektirmektedir. Elbette ki söz konusu meşruiyet için Anayasa'nın diğer mali hükümlerine uygun hareket etmek gerekliliği de bulunmaktadır.⁹

Vergilemenin sınırlarının sadece kanunla belirlenebileceğine ilişkin Anayasa Mahkemesi görüşünü, “Verginin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarını belirleyen yasal düzenlemeler hukuksal güveni sağlayan metinlerdir. Oluşan güven, hukuk devletinin de doğal sonucudur. Devletin vergilendirme yetkisi Anayasada öngörülen vergide yasalılık,

⁸ Anayasa Mahkemesi, 07.11.1989 tarihli ve E. 1989/6, K. 1989/42.

⁹ Ali Bal ve Cemal Başar, Vergilerin Kanuniliği İlkesi, Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Ed. Yusuf Karakoç), Yetkin Yayınları, Ankara 2017, s. 97.

eşitlik, mali güç¹⁰ ve genellik gibi kimi ilkelerle sınırlandırılmıştır...¹¹” şeklinde açıklamıştır.

Vergilendirme yetkisinin sınırı, vergi muafiyet ve istisnaları ile mükelleflerin hak ve özgürlüklerinin kanuni çerçevesinin çizilmesinden oluşmaktadır.¹² Bu sınır, vergilerin kanuniliği ilkesinin eylemsel açıdan anlam ve canlılık kazanması, kanuni idare ilkesi¹³ ile birlikte düşünüldüğünde, kanun ile getirilen objektif düzenlemeler kapsamında oluşturulan subjektif işlemlerin de kanuna uygun olması ile sağlanır. Uygulamada kanun koyucu vergilendirmeye ilişkin görevini yalnızca genel nitelikte kurallar tesis ederek sağlamamaktadır. Kanuni idare ilkesi, subjektif nitelikteki tarh ve tahsil işlemlerinin genel, objektif özellikteki vergi kanunlarına uygun tesis edilmesini gerçekleştirmektedir.¹⁴

Vergilerin kanuniliği ilkesi, idarenin sınırsız güce sahip olamayacağını, vergileme yetkisinin sınırının mükelleflerin hak ve özgürlükleri ile evrensel hukuk normlarına uygun olması gerekliliğinin, muafiyet ve istisnaların çerçevesinin çizilmesi ile şekillenmesidir.¹⁵

Vergilerin kanuniliği ilkesi, demokratik ülkelerde vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından kullanılması şeklinde karşımıza

¹⁰ Başka bir kararda konuyla ilgili, “...durumları eşit olmayan iki kişi aynı oranda özel tüketim vergisi yükü altına sokularak Anayasanın mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkeleri zedelenmiştir. Ayrıca söz konusu hükümde, verginin ne şekilde alınacağı da belirtilmeyerek, verginin yasallığı ilkesi de sarsılmıştır” hükmü verilmiştir. Anayasa Mahkemesi, 10.02.2011 tarihli ve E. 2007/114, K. 2011/36.

¹¹ Anayasa Mahkemesi, 24.06.1993 tarihli ve E. 1992/29, K. 1993/23. Ayrıca bkz. Anayasa Mahkemesi, 01.02.2018 tarihli ve E. 2015/6728, K. 2018/.

¹² Victor Thuronyi, Comparative Tax Law, Kluwer Law International, The Netherlands 2003, s. 71.

¹³ Anayasa'nın 123. maddesine göre; “İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir. İdarenin kuruluş ve görevleri, merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanır. Kamu tüzelkişiliği, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurulur”.

¹⁴ Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk, Doktora Tezi, İstanbul 1992, s. 20-21.

¹⁵ Adnan Gerçek ve Feride Bakar, Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi, International Journal of Public Finance, Cilt: 2, Sayı: 1, Yıl: 2017, s. 9.

çıkılmaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilendirme yetkisinin sadece yasama organına ait olduğu ve bu organ haricindeki bir organa devredilemeyeceği manasına gelmektedir. Bu durum “temsilsiz vergi olmaz” prensibinin en temel göstergesidir. Vergilerin, mükelleflerin seçtiği temsilcileri aracılığıyla karara bağlanması bir anlamda mükelleflerin olabildiğince kendi kendilerini vergilendirdiklerini de ifade etmektedir. Kanunilik ilkesi, vergileme alanında yürütme ve yargı organlarının yetkili kılınmayacağı sonucuna götürmektedir. Bu ilke, aynı zamanda yasama organı dışındaki organların vergi yükü veya vergi yüküne eş etki doğuracak düzenlemelerin yapılmamasını da kapsamaktadır. İlke öyle katı yorumlanmalıdır ki, vergilemeye ilişkin yasama organına ait yetki kanunla dahi başka bir organa devredilemez. Bu yüzden, vergi yükünü değiştiren düzenlemelerin ancak ve ancak doğrudan yasama organı tarafından kanunla yapılması, vergilerin kanuniliği ilkesinin özünü temsil etmektedir. Kısaca bu ilke, kanunla yapılabilecek bir düzenlemenin yönetmelik, genel tebliğ gibi idari düzenleyici işlemlerle yapılmasına izin vermemektedir. Örneğin, vergi tevkifatı (stopajı) yapılması normlar hiyerarşisinde anayasalardan sonra gelen kanunla kaldırılıp kaldırılmayacağı ya da değiştirileceği yönetmelik, tebliğ gibi ikincil bir düzenlemeyle yapılmaya kalkışılması, vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.¹⁶

Anayasa Mahkemesi'nin vergilerin kanuniliği ile ilgili bir kararında, “...*Kanun koyucunun yalnızca konusunu belli ederek bir mali yükümlüğün ilgililerine yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeterli neden olamaz. Mali yükümlüğün matrah ve oranı, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm, bu yönleri dolayısıyla, kanunla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfî uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler, belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek mutlaka kanunla düzenlenmelidir*¹⁷” şeklindedir.

¹⁶ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, Vergi Hukuku, 10. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2019, s. 30-31.

¹⁷ Anayasa Mahkemesi, 29.11.1977 tarihli ve E. 1977/109, K. 1977/131, R. G. 08.03.1978 – 16222.

Vergilere ilişkin düzenlemelerin hem şekli hem de maddi anlamda kanunla¹⁸ yapılması vergilerin kanuniliği ilkesinin bir gereğidir. Anayasa ile tespit edilen usule uygun olarak yasama organı tarafından kabul edilerek yayımlanan hukuki düzenlemeler, şekli anlamda kanundur. Maddi anlamda kanun ise; genel, soyut ve kişisel olmayan hukuk kurallarını barındıran düzenleyici işlemlerdir. Bu anlamları ile, yasama organının tüm düzenleyici işlemleri şekli anlamda kanun olmayabilir. Diğer taraftan yürütme organı tarafından kabul edilen düzenleyici işlemler de maddi anlamda kanun olabilir. Vergilerin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin gerek şekli gerekse de maddi anlamda kanunla kullanılmasını gerektirmektedir.¹⁹

Anayasa Mahkemesi'nin kararına göre, “... suç ve cezalarda yasallık ilkesi öngörülmüş, 73. maddesinin üçüncü fıkrasında ise vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır denilerek vergiler de yasallık ilkesi benimsenmiştir. Suç ve cezalardaki yasallık ilkesi gibi, vergide yasallık ilkesinin de önemi nedeniyle yürütme organına ancak, konulan bir verginin muaflık, istisna ve indirimlerinde kanunda belirlenen aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır. Yasallık ilkesi hukuk devletinin olmazsa olmaz koşuludur²⁰” şeklinde açıklanmıştır.

Vergilendirme yetkisinin belirli şahıs ve gruplardan alınıp halkın seçtiği temsilcilerden oluşan yasama organına teslim edilmesi oldukça önemlidir. Bu durum devlete güven ve sadakatın, hukuki güvenlik ve istikrarın bir simgesi haline gelmektedir. Şahısların cepleriyle birebir

¹⁸ Anayasa Mahkemesi ilgili konuyu, “...Vergi hukukunda asıl olan yasallık ilkesidir. Yasa kurallarının açık, net, belirli ve öngörülebilir olması esastır. Genel tebliğ veya sirküler, yasa kurallarının uygulama şekline ışık tutar, yasanın yerine geçerek yükümlünün lehine ya da aleyhine yük değişimi yapmaz” şeklinde ifade etmiştir. Anayasa Mahkemesi, 09.02.2012 tarihli ve E. 2010/93, K. 2012/20.

¹⁹ A. Bumin Doğrusöz, Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirmesi, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Anayasal Mali Düzen, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, İstanbul 2000, s. 137.

²⁰ Anayasa Mahkemesi, 28.03.2001 tarihli ve E. 1999/51, K. 2001/63. Ayrıca bkz. Anayasa Mahkemesi, 13.11.2014 tarihli ve E. 2013/95, K. 2014/176.

bağlantılı vergilendirmenin; belirlilik²¹, açıklık ve istikrar esasına dayanması gerekmektedir. Ancak bunun tesis edilmesi, yasama organı tarafından kabul edilecek kanunlarla sağlanabilir. Dolayısıyla, vergilendirmenin esasına ilişkin konularda hem yürütme organına hem de yargı organına düzenleme/ belirleme/ norm koyma yetkisi verilmemektedir.²²

Gerçekten vergiler, devletin en önemli gelir kaynağı olması sebebiyle pek çok hak ve özgürlüğü kullanmayı ve bunlardan yararlanmayı kısmen veya tamamen etkileyebilmektedir. Bu bağlamda Anayasa, her çeşit mali yükümlülüğün kanun ile konulmasını buyururken, temelde keyfi uygulamaları, belirsizlikleri, güvensizlikleri ve adaletsizlikleri önleme amacı taşımıştır. Anayasa Mahkemesi'nin pek çok kararında da vurgulandığı üzere²³, “*Anayasa koyucunun her çeşit mali yükümlülüklerin kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması gereğini götüğünden kuşku yoktur.*”²⁴

Vergilerin kanuniliği ilkesi ile birlikte vergilendirmede keyfilik önlenmektedir. Diğer bir deyişle, kanunilik ilkesi ile birlikte kişilere hukuki güvence sağlanmaktadır. Şayet Anayasa'da böyle bir ilke bulunmamış olsaydı, hükümet ya da Hazine ve Maliye Bakanlığı dilediği gibi bir vergi alma yetkisine sahip olabilecekti.²⁵

²¹ Vergilerin kanuniliği ilkesinin, vergi teorisi çerçevesinde temelini oluşturan bir başka ilke olan “belirlilik yani kesinlik ilkesi”ne göre, bir vergi mükellefinin ödeyeceği vergi miktarı ve oranının kanunsal düzenlemeye önceden belirlenmiş olması gerekmektedir. Vergiler ancak önceden usulüne uygun şekilde yapılmış kanunlara göre alınmaktadır (Sedat Apak, Vergide Kanunilik İlkesi ve Ekonomik Yaklaşım Sınırı Sorununun İncelenmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 346, Temmuz, Yıl: 2017, s. 25).

²² Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2014, s. 999-1000.

²³ Ayrıca bkz. Anayasa Mahkemesi, 31.03.1987 tarihli ve E. 1986/20, K. 1987/9, R. G. 28.05.1987 – 19473; Anayasa Mahkemesi, 06.01.2005 tarihli ve E. 2001/3, K. 2005/4, R. G. 20.10.2005 – 25972.

²⁴ Bal ve Başar, Vergilerin Kanuniliği İlkesi, s. 97-98.

²⁵ Osman Pehlivan, Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine Uygun Yeni Baskı, Celepler Matbaacılık, Trabzon 2019, s. 29.

Anayasa Mahkemesi'nin bir diğer kararına göre, “devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir²⁶” şeklinde hüküm verilmiştir.

Kanunilik ilkesinin emredici özelliği bir başka açıdan sıkıntılı durumlar da gündeme getirmiştir. Bir verginin konulması ya da değiştirilmesi gerektiği zaman yasama organından hızlı kararlar çıkması hususunda problemler olmuştur. Yasama organının toplanması, ortak bir görüş çerçevesinde kanun çıkarması özellikle ekonomik durgunluk (deflasyon) ya da fiyatlar genel seviyesinin sürekli yükseldiği (enflasyon) dönemlerde gecikmeler yaşanmasına ve zamanında müdahale edilebilmesine müsaade etmeyebilir ya da geç kalınabilir. Bu yüzden de bu tip durumlarda hemen karar verebilmek ve konjonktüre uygun hızlı hareket edebilmek gerektiği öngörülmüştür. Tam bu noktada vergilerin kanuniliği ilkesinin yumuşatılmasına yönelik düzenlemeler yapılarak sınırları kanunlarda belirtilmek şartıyla belli organlara “yetki devri” sağlanmıştır.²⁷

1982 Anayasası'na göre; vergilendirme yetkisinin kullanımında daha önce bahsettiğimiz üzere, yasama organı söz sahibidir ve asli yetkili organ konumundadır. Yürütme organı ise, istisnai olarak yetkilidir. Yürütme organının yetkisi ancak yasama organının yetkisini kullanmak üzere yetkilendirilmiş olmak şartı ile mevcuttur ki, hangi konularda yetkilendirileceği Anayasa tarafından saptanmıştır.²⁸

²⁶ Anayasa Mahkemesi, 07.10.2003 tarihli ve E. 2003/73, K. 2003/86. Ayrıca bkz. Anayasa Mahkemesi, 20.09.2017 tarihli ve E. 2014/109, K. 2017/.

²⁷ Biyan, Vergi Hukuku, s. 41.

²⁸ Soner Yakar ve Tamer Budak, Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: “Sıfır Oran”ın Anlamı, Çukurova

Anayasa'nın 73. maddesinin 4. fıkrası hükmü ile, “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına*²⁹ *verilebilir*”. Cumhurbaşkanı'nın, Anayasa'nın verdiği bu yetkiye³⁰ dayanarak ifade dilen hususlar hakkındaki kararları vergi hukukunun bağlayıcı nitelik taşıyan kaynakları arasında yer almaktadır. Örneğin, Anayasa'nın verdiği yetkiye dayanarak Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 28. maddesinde düzenlenmiş olan KDV oranını %1'e kadar indirmeye, dört katına kadar arttırmaya, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alınarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır.³¹

Anayasa'nın 73. maddesinin 4. fıkrasında yer alan alt ve üst sınırların kanunda belirlenmesi koşulu tartışmaya açıktır. Anayasa Mahkemesi³²'nin kararına göre, “*vergi oran ya da tutarlarının, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde Bakanlar Kurulunca değiştirilebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir vergi tutarının Bakanlar Kurulunca sifira kadar indirilmesi hiçbir zaman o verginin kaldırılması anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik koşullara göre dilediği zaman bu tutarı*

Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 22, Sayı: 1, Yıl: 2013, s. 400.

²⁹ 21.01.2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle, bu fıkra da yer alan “Bakanlar Kuruluna” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir.

³⁰ İlgili Anayasa Mahkemesi kararında, “...*verilen yetki, ekonomik ve sosyal kararların alınmasında önemli bir araç olan verginin, muaflık, istisna, indirim ve oranları hususunda uygulamaya ilişkin olarak, işlem yapma yetkisi olup, verginin yasallığı ilkesinin gereklerine uygun olarak kullanılması gerekmektedir*” şeklinde ifade edilmiştir. Anayasa Mahkemesi, 17.11.2011 tarihli ve E. 2010/11, K. 2011/153. Ancak kararda, gerekler konusunda detaylı bir açıklama yer almamaktadır.

³¹ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, Vergi Usul Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Bası, Kanyılmaz Matbaası, İzmir 2019, s. 24.

³² Anayasa Mahkemesi, 21.02.2008 tarihli ve E. 2005/73, K. 2008/59. Ayrıca bkz. Anayasa Mahkemesi, 29.01.2014 tarihli ve E. 2013/66, K. 2014/19.

yasa ile belirlenen sınırlar içinde kalarak arttırılabileceğinden, vergi tutarının Bakanlar Kurulunca sifıra kadar indirilmesinin verginin kaldırılması anlamını taşıdığı ve bunun verginin yasallığı ilkesine aykırılık oluşturduğu yönündeki sav da yerinde görülmemiştir”.

Diğer taraftan, Anayasa'nın 73. maddesinin 4. fıkrasındaki alt ve üst sınırlar ifadesinden kasıt olarak kısıtlamanın miktar olması gerektiği çıkarılmaktadır. Fakat, Anayasa Mahkemesi'nin güncel bir kararında³³ ise, tapu harcı oranlarının Bakanlar Kurulu tarafından kanunda tespit edilen birtakım ölçütlere göre taşınmazlar bakımından ayrı ayrı belirlenebilmesi yetkisini veren kanun hükmü Anayasa'nın 73. maddesinin 4. fıkrasına göre aykırı bulunmamıştır. Anayasa Mahkemesi, ilgili ölçütlerin kanunda tespit edilmiş olması gerekçesiyle idarenin keyfi hareket edemeyeceği kanaatini getirmiştir. Ancak, daha önce de ifade edildiği üzere kanundaki alt ve üst sınırlar kapsamında oran değişikliği yetkisinin idareye verilmesi büyük bir kolaylık sağlayacaktır.³⁴ İdarenin işlem hızı kısıtlı takdir yetkisi ile çok daha hızlı olacaktır.

Anayasa'nın 167. maddesinin 2. fıkrasına göre, *“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 Cumhurbaşkanına³⁵ yetki verilebilir”* hükmüyle Cumhurbaşkanı'na vergilendirme yetkisi verildiği görülmektedir.

Cumhurbaşkanı'na ek mali yükümlülük hususunda verilen yetkinin benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin yetkiden farklı ve daha geniş kapsamlı olduğu göze çarpmaktadır. Cumhurbaşkanı diğer ülkelerin ekonomik gidişatına veya alacakları tedbirlere ya da ülkemizdeki ekonomik olaylara bakarak günü gününe alınacak tedbirlerle dış ticareti ülke ekonomisinin lehine çevirebilmektedir. Yapılacak düzenlemeler, dış ticaretin ülke faydasına çevrilmesi adına oldukça önemlidir. Ancak konu;

³³ Anayasa Mahkemesi, 28.02.2018 tarihli ve E. 2017/117, K. 2018/28.

³⁴ Gamze Gümüşkaya, T.C. Anayasa Mahkemesinin Güncel Kararları Işığında Verginin Yasallığı İlkesinin Kapsamı, Maliye Araştırmaları 3 (Ed. Salim Ateş Oktar ve Yasemin Taşkın), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2019, s. 202.

³⁵ 21.01.2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle, bu fıkra da yer alan “Bakanlar Kuruluna” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir.

ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleriyle sınırlı olmaktadır. Bir diğer yetki devri hususu ise, olağanüstü hâl Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle vergiler konusunda düzenleme yapılmasıdır. Bu durum da, vergilerin kanuniliği ilkesinin istisnası olarak karşımıza çıkmaktadır.³⁶

Konuya takdir yetkisi açısından bakıldığında, vergiyle ilgili her türlü düzenlemelerin kanunlarda yazılı olması gerekmektedir. İdare de vergiyle ilgili işlemlerini bu düzenlemelere göre yapmak zorundadır. Örneğin vergi idaresi, vergi borcunu ödemeyi geciktiren mükellefe sadece gecikme zammı uygulamak zorundadır. Farklı bir uygulama yapma yoluna gidilemez. Cumhurbaşkanı'na ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkiler, takdir yetkisi ile ilgilidir.³⁷ Bu yetkiler, koşullu ve sınırlı yetki şeklindedir.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir başka yönü ise vergi hukukunda, irade hürriyetine ve sözleşmelere yer verilememesidir. Vergisel yükümlülüklerin konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi konusunda sözleşme yapılamayacaktır. Ancak istisnai olarak yargının yükünü hafifletmek amacıyla idari aşamada vergi uyumsuzluklarının uzlaşma yoluyla çözülmesi durumunda irade hürriyetine ve sözleşmeye yer verilmektedir.³⁸

Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir diğer yönü olarak, vergide kıyas yasağı karşımıza çıkmaktadır. Öncesinde de belirtildiği üzere, mali yükümlülüğün tüm asli unsurlarının kanunla belirlenmesi gerekmektedir. Bu sebeple kanunda ifade edilenin dışında vergide; mükellef, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi asli unsurlar kıyas yoluyla belirlenemez. Böyle bir durum, vergilerin kanuniliği ilkesi ile çatışacaktır. Aksi takdirde kıyas yoluyla yeni vergi konuları ve matrahlar ortaya koyma tehlikesi gündeme gelecektir. Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 3/A maddesinde, "*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde*

³⁶ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Vergi Hukuku, s. 32.

³⁷ Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, Güncelleştirilmiş 47. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2019, s. 13.

³⁸ Nurgül Güner, Verginin Kanuniliği İlkesinin Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 140, Mayıs, Yıl: 2011, s. 98.

tutularak uygulanır” şeklinde ifade edilmiştir. Buradan, vergi hukukunda yorum yapılabileceği ancak kıyasa izin verilmediği görülmektedir. Bu bağlamda, vergi kanunlarında açık bir boşluğun bulunması durumunda dahi, idare ve yargı makamları bu kanun boşluğunu dolduramayacaktır. Söz konusu boşluk, sadece kanun koyucu tarafından bir kanuni düzenleme ile giderilebilecektir.³⁹

III. VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN ÖNEMİ

Vergi kanunları; mükellefiyeti tam ve doğru bir şekilde belirterek, vergi konusu dışında kalan hususları net bir şekilde ortaya koymalıdır. Bunlar dışında matrahın tespitine, vergi oranlarına, tarh ve tahsil yöntemlerine ait hükümler açıkça yer almalıdır. Böylelikle, gerek mükellefler gerekse de vergi idaresi açısından birçok mali ihtilafın ortaya çıkmasının önüne geçilebilecektir. Vergi kanunlarının hükümleri açık olmadığı durumda vergi kaçakçılığı gibi sorunlarla karşılaşılabilir. Ayrıca, vergi idaresini keyfiliğe ve gayri kanuni yollara yöneltebilecektir.⁴⁰

Vergileme belirli kurallara bağlı bir şekilde yapılmadığı takdirde, tarihsel süreç içerisinde karşılaştığımız vergi isyanları ortaya çıkabilecektir. Bu yönüyle vergilerin kanuniliği ilkesi, demokratik yapının gelişimine pozitif etkide bulunduğu gibi ulusal güvenlik ve bütünlüğü de katkı sunmaktadır. Bu açıdan vergilendirme ilkeleri içerisinde oldukça özel bir öneme sahip olan vergilerin kanuniliği ilkesi göz ardı edilmesi halinde büyük sorunlarla karşılaşılacaktır. Ayrıca, diğer vergilendirme ilkelerinin de uygulanabilirliği tartışmalı hale geleceği yorumu yapılabilir.⁴¹

Anayasa Mahkemesi'nin ilgili kararında⁴², “*vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi, verginin yasallığı ilkesinin bir sonucudur; o halde her geriye yürüyen vergi yasası verginin yasallığı ilkesine aykırı*

³⁹ Bal ve Başar, Vergilerin Kanuniliği İlkesi, s. 126-127.

⁴⁰ İlhan Özer, Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, Ankara 1977, s. 73.

⁴¹ Murat Demir ve Rıdvan Önder, Verginin Yasallığı İlkesi: Türkiye ve Seçili Ülkeler Üzerine Bir Değerlendirme, Maliye Araştırmaları 3 (Ed. Salim Ateş Oktar ve Yasemin Taşkın), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2019, s. 138.

⁴² Anayasa Mahkemesi, 28.04.2011 tarihli ve E. 2009/39, K. 2011/68.

olacaktır. Bu itibarla, Anayasanın 73. Maddesi şu şekilde okunmalıdır. Verginin yasallığı ilkesi anayasal bir kuraldır. Verginin kurucu temel öğeleri ile vergisel ödev ve vergisel yöntem ilişkilerini düzenleyen temel öğelerin; ancak yasa ile konulabileceği, değiştirilebileceği ve kaldırılabilirliği” şeklinde hüküm yer almaktadır. Bu karardan hareketle de, vergilerin kanuniliği ilkesine atfedilen önemi anlayabilmek mümkündür. Ayrıca diğer vergilendirme ilkeleri de, vergilerin kanuniliği ilkesinden zincirleme bir şekilde etkilenmektedir.

Ayrıca vergilerin kanuniliği ilkesi, anayasalarda önemli bir konumda olan temel hak ve özgürlüklerin korunması adına, güvence ve istikrar ekseninde hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan kamu hukuku ve anayasa hukukunun oluşturduğu tamamlayıcı ilke olarak adlandırılabilir. Bu bağlamda, vergilerin kanuniliği ilkesi aynı zamanda hukuk devleti ilkesinin temel bir gereği olan hukuk güvenliği ilkesinin sağlanması için de gerekli⁴³ bir durumdur.⁴⁴

Sonuç olarak idare, mükelleflere bir vergi veya mali yükümlülük yüklemeye, kanunun izin verdiği durumlarda ve öngördüğü koşullar içinde yetkilidir.⁴⁵ Aksi takdirde, demokratik yapı zedelenecektir.

IV. VERGİLENDİRMENİN USUL ESASLARI VE KANUNİLİK

Vergiler, tarih boyunca değişik isimler ve biçimlerde de olsa uygarlıkların ve ülkelerin hemen hemen hepsinde gerek geleneksel kamu giderlerinin finanse edilmesinde gerekse de siyasi, ekonomik ve sosyal politikaların yönlendirilmesinde kullanılan en temel mali enstrüman olarak önemini korumuştur. Verginin öneminin ve beşeri hayat üzerindeki siyasi, ekonomik, sosyal ve diğer etkilerinin fark edilmesi, verginin bir politika aracı olarak kullanılırken, bu politikalara uygun

⁴³ Anayasa Mahkemesi, 15.10.2009 tarihli ve E. 2006/95, K. 2009/144.

⁴⁴ Kahan Onur Arslan, Vergilendirme Yetkisinin Meşruluk Kaynakları: Optimal Vergilendirme İlkeleri ve Kamu Yararı, TBB Dergisi, Sayı: 127, Yıl: 2016, s. 228.

⁴⁵ Garip Ayaz, Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 181, Eylül, Yıl: 1996, <https://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1588>, (Erişim Tarihi: 29.12.2019).

çeşitli vergilendirme ilkeleriyle hareket edilmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır.⁴⁶

VUK ile getirilen düzenlemeler, mükelleflerin temel hak ve ödevlerinin kanunilik sınırları içerisinde belirlenmesini ifade etmektedir. Ayrıca doktrine baktığımızda, vergiden doğan ödev ve usul ilişkilerinin de kanun ile düzenlenmesi gereği yer almaktadır.⁴⁷ Buradan hareketle verginin tarhı, tebliği, tahakkuku, tahsili, mükelleflerin ödevleri, değerlendirme, vergi denetimi, vergi cezaları gibi konuların da vergilerin kanuniliği ilkesi kapsamınca düzenlenmesi gerekliliği karşımıza çıkmaktadır.

Anayasa Mahkemesi kararında⁴⁸, “*vergi, resim, harç veya benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenleme yapılırken bu yükümlülüklerle ilişkin tüm unsurların aynı kanun, madde veya fıkrada düzenlenmesi zorunlu değildir. Bu çerçevede konuya ilişkin kanunla belirlenmesi zorunlu olan unsurlar aynı kanunun farklı hükümlerinde düzenlenebileceği gibi farklı kanunlarda da düzenlenebilir*” şeklinde hüküm vermiştir. Ancak bu durum bazı sorunları da beraberinde getirebilir. Mükelleflerin, mali yükümlülüklerine ilişkin hususları ilgili vergi kanununda göremedikleri takdirde vergisel yükümlülükleri konusunda sorun yaşaması muhtemeldir. Bu bağlamda, verginin usul yönünden esasını oluşturan verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsiline ilişkin kanuni açıklamalar yer almaktadır.

A. Verginin Tarhı

Kanunen doğmuş olan vergi borcunun somutlaştırılması için vergi dairesince yapılması gereken ilk idari işlem verginin tarh edilmesidir. Vergiyi doğuran olay ile kanunen vergi mükellefi konumuna giren bir kişinin ödeyeceği vergi miktarının bilinmesi ve kendisinden talep edilebilmesi tarh işleminin yapılmasına bağlıdır. VUK’un 20. maddesine göre verginin tarhı, “*vergi alacağının kanunlarında gösterilen*

⁴⁶ Ersan Öz, Vergilendirmede Kanunilik İlkesi ve Bütçe Kanunları, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 201, Haziran, Yıl: 2005, s. 142.

⁴⁷ Ahmet G. Kumrulu, Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 36, Sayı: 1, Yıl: 1979, s. 150.

⁴⁸ Anayasa Mahkemesi, 28.12.2017 tarihli ve E. 2016/150, K. 2017/179.

matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, tarh işlemi ile kamu idaresinin vergi alacağı, vergiyi doğuran olaya bağlı olarak miktar itibariyle tespit edilmektedir. Verginin tarhına, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi yetkili kılınmıştır. Vergi dairesinin tarh yetkisini tarh zamanaşımı süresi içinde kullanması gerekmektedir.⁴⁹

Tarh işlemi, hukuki niteliği dolayısıyla idari bir işlemidir. Bu özelliği, tarh işleminin mükellef grupları için genel-düzenleyici veya nesnel işlemlerde olduğu gibi topluca değil, tek tek mükelleflere özgü tesis edilmesinden kaynaklanmaktadır. Başka bir idari işlem sınıflandırmasına göre tarh işlemi, yükümlülük getirici özelliği sebebiyle bir yükümlendirici idari işlemidir. Fakat, muaflık, istisna ve indirimlerle ilgili işlemler yararlandırıcı işlemler olarak karşımıza çıkmaktadır. Tarh işlemi, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliği dolayısıyla da asli işlem olarak sayılmaktadır.⁵⁰

Vergi tarhiyatı, çeşitli şekillerde gerçekleştirilmektedir. Mükellefin yaptığı bildirimden üzerinden tarhiyat yapılması genellikle karşımıza çıkan uygulama olmakla birlikte; mükelleflerin vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerini ihmal etmeleri durumunda; re’sen veya ikmalen vergi tarhiyatı yapılabilmektedir. VUK’un 30. maddesinde, “*vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır”* şeklinde tanımlanmış ve hangi hallerde⁵¹ re’sen tarhiyata gidileceği belirtilmiştir. Re’sen vergi tarhında, ikmalen vergi tarhının aksine, mükellef vergi ile ödevlerini ya hiç yerine getirmemiş, ya da eksik yerine getirmiştir. Re’sen tarh yönteminde vergi matrahının miktarı tespit edilirken iki husus önemlidir. Birincisi, yetkililer mükellefin ödemek zorunda olduğu vergi

⁴⁹ Erdoğan Öner, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015, s. 114.

⁵⁰ S. Ateş Oktar, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2018, s. 122.

⁵¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. VUK’un 30. maddesinde 9 bent halinde yer almaktadır.

matrahının gerçek miktarını tespitinde bazı yöntemler kullanılmaktadır. Amaç ilgili Danıştay kararına⁵² göre, gerçek matrah miktarını tespit etmektir. İkinci olarak ise, re'sen takdir yoluyla ödenmesi gereken verginin doğruluğu araştırılırken, tarhı öngörülen vergiye ilişkin matrah veya matrah farkının olabildiğince gerçek veya gerçeğe en yakın⁵³ miktar olması büyük önem arz etmektedir.⁵⁴

İkmalen vergi tarhı ise, daha önceki bir verginin tamamlanmasına yönelik bir tarhiyattır. Bildirimin gerçeğe uygun bir şekilde yapılmamış olması, verginin ve matrahın hatalı olarak belirlenmiş olması gibi hallerde eksik alınmış verginin tamamlanması söz konusu olmaktadır. İkmalen vergi tarhı VUK'un 29. maddesinde hüküm altına alınmış olup, bu maddeye göre, *“her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir”*. Ayrıca idarece vergi tarhiyatı, vergi hatalarının düzeltilmesine yönelik olarak *“düzeltme tarhı”* yapılabilmektedir.⁵⁵ İlgili güncel Anayasa Mahkemesi kararında⁵⁶, re'sen veya ikmalen tarhiyatlarda mükellefe kesilecek cezanın belirlenmesine ilişkin usul ve esaslar açısından VUK'un dikkate alınacağı vurgusu yapılmıştır. Ayrıca bir diğer Anayasa Mahkemesi kararında⁵⁷ da, verginin tarh aşamasında yapılacak işlemlerin geriye yürümezlik ilkesi ile çatışmaması gerektiği ifade edilmiştir. Buradan sadece anayasal bir vergilendirme ilkesi olan kanuniliğin değil, onun tamamlayıcı olan diğer ilkelerin de önemi anlaşılmaktadır.

B. Verginin Tebliği

Tarh edilen verginin veya vergi ile ilgili bir işlemin yükümlü ya da sorumlulara bildirilmesine *“tebliğ”* denir. VUK'un 21. maddesine göre

⁵² Danıştay 3. Daire, 17.10.1990 tarihli ve E. 1988/2719, K. 1990/2865.

⁵³ Danıştay 4. Daire, 28.01.1988 tarihli ve E. 1986/260, K. 1988/376.

⁵⁴ Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul Hukuku, s. 89-90.

⁵⁵ Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2003, s. 151-152.

⁵⁶ Anayasa Mahkemesi, 14.03.2019 tarihli ve E. 2019/16, K. 2019/15.

⁵⁷ Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 tarihli ve E. 1988/9, K. 1988/28.

tebliğ, “*vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir*”. Mükellefe bildirilmemiş bir tarh işlemi kendi başına bir netice doğurmayacaktır. Bu yüzden tebliğ, tahakkuk aşamasının başlamasına sebebiyet vermektedir. Kanunlarla öngörülen süreler açısından tebliğin büyük bir önemi vardır. Tebliğin hüküm ifade edebilmesi için yetkili makamlar tarafından yapılması gerekmektedir. Modern vergicilikte tebliğ, genellikle yazılı olarak yapılmaktadır. Ancak, tebliğin değişik şekilleri de bulunmaktadır. Bunların başlıcaları; posta aracılığı ile ihbarname göndermek suretiyle tebliğ, memur aracılığı ile tebliğ, dairede ya da komisyonda tebliğ, elektronik yolla tebliğ ve ilan yoluyla tebliğdir.⁵⁸

Tahakkuk fişine dayanılarak yapılan beyana dayalı tarhiyatın dışında, mükelleften istenecek vergi ve ceza ile ilgili ihbarnameler, bazı hallerde takdir kararları, vergi yargı organları kararları üzerine düzenlenen ödeme ihbarnameleri, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında düzenlenen ödeme emirleri, takdir komisyonlarınca veya vergi inceleme elemanlarınca mükelleflerden istenecek defter ve belgeler için düzenlenen yazılar, düzeltme talebinin reddine dair yazılar, veraset ve intikal vergisinde mükellefe verilecek ikinci ek süreye ait yazılar, uzlaşma gününün yer ve tayini ile ilgili yazılar gibi hallerde mükellefe tebliğ edilerek bildirilmesi gerekmektedir. Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay kararlarının taraflara tebliği, VUK’un tebliğ hükümlerine tabi değildir. Bunlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 60. maddesine göre Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilmektedir.⁵⁹

Tebliğ; yükümlülere, bunların kanuni temsilcilerine, genel vekillerine ya da vergi cezası kesilenlere yapılmaktadır. Yükümlü yerine geçen veli, vasi ya da kayyum gibi vergi sorumlusu birden çok

⁵⁸ İlan yoluyla tebliğ yöntemine genellikle yükümlünün adresi bilinmediği durumda başvurulmaktadır. Memleketimizde “Hayvan Vergisi” ilan yoluyla tebliğ edilmiş, 1942 yılında konulan “Varlık Vergisi” de listeler yapıştırmak suretiyle ilan ve tebliğ olmuştur. Günümüzde vergi dairesinin uygun yerine ilan edilmek suretiyle yapılmaktadır (Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş, Kamu Maliyesi, 10. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2019, s. 168).

⁵⁹ Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul Hukuku, s. 98-99.

olduğunda, tebliğ bunlardan birine yapılabilir. Kanun'un bu konuda, katı bir tutum sergilemediği görülmektedir. Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür ya da temsilcilerine yapılacaktır.⁶⁰ VUK'un 94. maddesinde, umumi vekile de tebligat yapılabileceği kabul edilmiştir. Ancak Danıştay'ın bu konudaki kararları⁶¹ kapsamında, umumi vekile tebligat yapılabilmesi için vekaletnamede vergi ile ilgili tebliğlerin vekile yapılabileceğinin açıkça belirtilmiş olması veya genel olarak vekilin mali konulardaki her türlü iş ve muameleleri takibe yetkili bulunduğu şeklinde bir hüküm bulunması gerekmektedir.⁶² Anayasa Mahkemesi'nin bir kararına⁶³ göre, verginin tebliğ aşamasında da, diğer vergi aşamalarında olduğu gibi kanuniliğin önemi vurgulanmıştır. Tebligat yapılmadan veya geçersiz ya da usulsüz yapılan tebligata dayalı vergilendirme işlemi ise, mahkemece iptal edilebilmektedir.

C. Verginin Tahakkuku

VUK'un 22. maddesine göre, "*Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir*". VUK'un bu tanımından hareketle verginin hangi anda tahakkuk ettiğini veya ödenmesi gereken bir aşamaya geldiğini anlayabilmek mümkün olmamaktadır. Hatta tebliğ edilen bir verginin tahakkuk ettiği gibi bir mana da çıkmaktadır.⁶⁴ Esasen tebliğ işlemi ile mükellef, idarece yapılan tarh işleminden haberdar olmaktadır. Bu işlem her zaman doğru olmayabilir. Vergi miktarında, mükellefin kişiliğinde, muaflık ya da istisnada bazı hatalar yapılmış olabilir. Mükellefler, vergi borcunu yatırmadan önce vergi mahkemelerine başvurarak bu hataları düzelttirmek isteyebilir. Uzlaşma yoluna da başvurabilir. Mükelleflere bu haklar tanınıyor ise, sonuç alınıncaya dek vergi tahakkuk etmiş olmayacaktır. Vergi, herhangi bir şekilde tarh edildikten sonra mükellefe

⁶⁰ Edizdoğan, Çelikkaya ve Gümüş, Kamu Maliyesi, s. 168.

⁶¹ Danıştay 4. Daire, 14.10.1971 tarihli ve E. 1970/852, K. 1971/6717; Danıştay 4. Daire, 30.06.1969 tarihli ve E. 1967/3446, K. 1969/3285.

⁶² Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul Hukuku, s. 100.

⁶³ Anayasa Mahkemesi, 25.12.2019 tarihli ve E. 2019/106, K. 2019/100.

⁶⁴ Sadık Kırbaş, Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2015, s. 122.

ilan edilir. Tebliğ tarihinden itibaren, beyana dayalı tarhlar hariç, ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda 30 gün beklenmektedir. 30 gün içerisinde vergi tarhiyatına karşı vergi mahkemesine ya da uzlaşmaya müracaat edilmezse, verginin tahakkuku yapılmaktadır. Aksi takdirde, yargının veya uzlaşma komisyonunun kararına dayanarak vergi tahakkuk ettirilmektedir. Yani, dava açma süresinde dava açılmamışsa verginin tahakkuku ve kesinleşmesi aynı anda olacaktır. Dava açıldığı takdirde ise; tahakkuk, mahkemenin vereceği karara kadar ertelenmektedir.⁶⁵

Konu ile ilgili Anayasa Mahkemesi kararına⁶⁶ göre, “*Kişinin hakkında tesis edilen idari işlemlere karşı dava hakkını sınırlayan dava açma süresinin makul olmayan sürelerle sınırlanmış olması kişinin genelde temel hak ve hürriyetlerinde özelde hak arama özgürlüğünde hukuk devleti ve adalet ilkeleri ile bağdaşmayacak anlamda bir hukuksal sınırlama olup, hiç şüphesiz bu sınırlamanın kaldırılması veya makul bir düzeye getirilmesi devletin Anayasasının 5. maddesi ile getirilen görevlerindedir*” şeklinde ifade edilmiştir.

D. Verginin Tahsili

VUK’un 23. maddesine göre, “*verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir*”. Vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkan vergi borcu, verginin tahsili ile ortadan kalkmaktadır. Tahsil ve ödeme, aynı olgunun vergi alacaklısı ve vergi borçlusu tarafından iki ayrı görünümünü ifade etmektedir. İdarenin alacağını toplaması “tahsil”, mükellefin borçlu olduğu meblağı devlete vermesi “ödeme” olarak ifade edilmektedir. Her verginin kendi özel kanunu, o verginin ödenmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir.⁶⁷

Tahsil işlemiyle vergi borcunun ortadan kalkmasında insiyatif, yükümlüde veya alacaklı vergi dairesinde bulunmaktadır. Başka bir deyişle, ya yükümlü iradi olarak borcunu vadesinde öder ya da yine iradi olmakla birlikte borç vadesinden sonra ödenir. Bu son durumda asıl borca ayrıca gecikme zammı eklenmektedir. Yükümlü tarafından kendiliğinden

⁶⁵ Naci B. Muter, A. Kemal Çelebi ve Süreyya Sakınç, Kamu Maliyesi, 4. Baskı, Emek Matbaası, Manisa 2012, s. 160.

⁶⁶ Anayasa Mahkemesi, 04.02.2010 tarihli ve E. 2006/23, K. 2010/27.

⁶⁷ Oktar, Vergi Hukuku, s. 142.

ödenmeyen borcun tahsili için vergi dairesi harekete geçmektedir. Bu durumda ise, verginin cebren tahsili söz konusu olmaktadır.⁶⁸

Vergilerin kanuniliği ilkesi sonucunda, tahsil yetkisinin kullanımına ilişkin yorum ve uygulamaların kanunun sınırlarını aşmaması gerekmektedir. Aksi takdirde tahsil yetkisinin kullanımı, hem kişilik hem de malvarlığı açısından mükelleflerin hakimiyet alanlarına doğrudan bir müdahaleyi gerektirmektedir. Ancak bu durum, ağır sonuçları doğurabilecektir. Bu sebeptendir ki, tahsil yetkisinin kullanımı öngörülebilir, keyfilikten uzak ve sınırları baştan belirli olmalıdır.⁶⁹ Anayasa Mahkemesi'nin güncel bir kararına⁷⁰ göre, “*Kanunların kamu yararının sağlanması amacıyla yönelik olması genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi hukuk devleti olmanın gereğidir. Bu nedenle kanun koyucunun hukuki düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal sınırlar içinde adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini gözönünde tutarak kullanması gerekir*” şeklinde ifade edilmiştir.

V. SONUÇ

Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilendirme yetkisinin sadece yasama organına ait olduğu ve bu organ haricindeki bir organa devredilemeyeceği anlamına gelmektedir. Bu durum “temsilsiz vergi olmaz” ilkesinin de en temel göstergesidir. Söz konusu ilke, demokratikleşme ile gelişecek bir kültür olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergilendirme yetkisinin belirli ilke ve esaslara dayanması, eşit ve adil bir vergi sistemi ortaya koyma hususunda önem arz etmektedir. Vergilendirmeye ilişkin bazı sınırların belli olmadığı durumlarda, sorunların ortaya çıkması muhtemeldir. Anayasa Mahkemesi, kanun koyucunun getireceği yükümlülüklerin, kişilerin temel hak ve

⁶⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 26. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2017, s. 111.

⁶⁹ Betül Hayrulloğlu, Türkiye’de Vergi İdaresinin Tahsil Yetkisi ve Sınırları, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, İzmir 2018, s. 73-74.

⁷⁰ Anayasa Mahkemesi, 25.12.2019 tarihli ve E. 2019/108, K. 2019/101.

özgürlüklerini kullanmalarını engelleyecek boyutlarda olmaması gerektiğini vurgulamaktadır.

Devlet ve bireylerin birbirlerine karşı bazı hak ve sorumlulukları bulunmaktadır. Bireyler yani mükellefler, keyfi takdirin olduğu bir vergi sisteminde, vergi ödevlerini yerine getirmek istemeyeceklerdir. Ancak vergilerin kanuniliği ilkesi ile, vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli gerekse de maddi anlamda kanunlar aracılığıyla yapılması gerekmektedir. İlke ile, temel hak ve özgürlüklere müdahale niteliğinde olan vergilendirme hususunda idarenin keyfi davranmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Böylelikle ciddi bir vergi uyumu da beraberinde gelebilecektir.

Fakat; Anayasa Mahkemesi'nin güncel kararları incelendiğinde, vergilerin kanuniliği ilkesinin kapsam ve sınırlarının tam olarak yerleşmediği görülmektedir. Bu konuda çelişkili bazı kararlara da rastlamak mümkündür. Ancak bu yetki devrine ilişkin hususun titizlikle yürütülmediği manasına da gelmemektedir. Kararlar, vergilerin kanuniliği ilkesinin kapsamını geniş yorumlamakta yani sadece verginin konusunun kanunla belirlenmesini yeterli görmemekte, aynı zamanda vergi matrahının, vergiyi doğuran olayın ve vergi oranı gibi temel unsurların da kanunla belirtilmiş olmasını aramaktadır.

Her ne olursa olsun amacın, keyfi uygulamaların önüne geçmek olduğu unutulmamalıdır. Ayrıca vergilendirme sürecinin önemli bir parçası olan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamasında vergilerin kanunilik ilkesiyle olan bağına dikkat edilmelidir. Aksi takdirde, mükellefler nezdinde bir adaletsizlik hissi ortaya çıkabilecektir. Bu süreçten de en çok vergilendirmenin ve tahsilatın zarar göreceği göz ardı edilmemelidir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi konusunda yargı kararlarında tekdüzelik oluşursa, vergilendirme sürecinin daha sağlıklı işleyeceği ve istikrarı da sağlayacağı kanaatindeyiz. Tüm bu hususlar, çağdaş hukuk devleti olmanın da bir gereğidir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman: Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2003.
- APAK, Sedat: Vergide Kanunilik İlkesi ve Ekonomik Yaklaşım Sınırı Sorununun İncelenmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 346, Temmuz, Yıl: 2017, s. 23-30.
- ARSLAN, Kahan Onur: Vergilendirme Yetkisinin Meşruluk Kaynakları: Optimal Vergilendirme İlkeleri ve Kamu Yararı, TBB Dergisi, Sayı: 127, Yıl: 2016, s. 223-244.
- AYAZ, Garip: Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 181, Eylül, Yıl: 1996, <https://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1588>, (Erişim Tarihi: 29.12.2019).
- BAL, Ali/BAŞAR, Cemal: Vergilerin Kanuniliği İlkesi, Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Ed. Yusuf Karakoç), Yetkin Yayınları, Ankara 2017, s. 89-146.
- BİLİCİ, Nurettin: Vergi Hukuku, Güncelleştirilmiş 47. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2019.
- BİYAN, Özgür: Vergi Hukuku, 1. Baskı, Dora Basım-Yayın Dağıtım, Bursa 2018.
- DEMİR, Murat/ÖNDER, Rıdvan: Verginin Yasallığı İlkesi: Türkiye ve Seçili Ülkeler Üzerine Bir Değerlendirme, Maliye Araştırmaları 3 (Ed. Salim Ateş Oktar ve Yasemin Taşkın), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2019, s. 134-152.
- DOĞRUSÖZ, A. Bumin: Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirmesi, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Anayasal Mali Düzen, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, İstanbul 2000, s. 135-160.
- EDİZDOĞAN, Nihat / ÇETİNKAYA, Özhan / GÜMÜŞ, Erhan: Kamu Maliyesi, 10. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2019.
- GERÇEK, Adnan/BAKAR, Feride: Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna

- Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi, International Journal of Public Finance, Cilt: 2, Sayı: 1, Yıl: 2017, s. 7-26.
- GÜMÜŞKAYA, Gamze: T.C. Anayasa Mahkemesinin Güncel Kararları Işığında Verginin Yasallığı İlkesinin Kapsamı, Maliye Araştırmaları 3 (Ed. Salim Ateş Oktar ve Yasemin Taşkın), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2019, s. 195-205.
- GÜNER, Nurgül: Verginin Kanuniliği İlkesinin Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 140, Mayıs, Yıl: 2011, s. 96-101.
- GÜNEŞ, Gülsen: Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk, Doktora Tezi, İstanbul 1992.
- HAYRULLAHOĞLU, Betül: Türkiye’de Vergi İdaresinin Tahsil Yetkisi ve Sınırları, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, İzmir 2018.
- İKİNCİOĞULLARI, Füzuran: Hukuk Devleti, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 1, Haziran, Yıl: 1997, s. 28-30.
- KARAKOÇ, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2014.
- KIRBAŞ, Sadık: Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2015.
- KOCASAKAL, Ümit: Anayasa Mahkemesi’nin Suçta Kanunilik İlkesi ile İlgili Bir Kararının İncelenmesi, Terazi Hukuk Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 108, Ağustos, Yıl: 2015, s. 24-40.
- KUMRULU, Ahmet G.: Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 36, Sayı: 1, Yıl: 1979, s. 147-162.
- MUTER, Naci B. / ÇELEBİ, A. Kemal / SAKINÇ, Süreyya: Kamu Maliyesi, 4. Baskı, Emek Matbaası, Manisa 2012.
- OKTAR, S. Ateş: Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2018.
- ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 26. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2017.

- ÖNER, Erdoğan: Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015.
- ÖZ, Ersan: Vergilendirmede Kanunilik İlkesi ve Bütçe Kanunları, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 201, Haziran, Yıl: 2005, s. 141-149.
- ÖZER, İlhan: Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, Ankara 1977.
- PEHLİVAN, Osman: Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine Uygun Yeni Baskı, Celepler Matbaacılık, Trabzon 2019.
- ŞENYÜZ, Doğan / YÜCE, Mehmet / GERÇEK, Adnan: Vergi Hukuku, 10. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2019.
- THURONYI, Victor: Comparative Tax Law, Kluwer Law International, The Netherlands 2003.
- TOSUNER, Mehmet / ÖZ, Ersan: Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu, Vergi Dünyası Dergisi, Nisan, Yıl: 2004, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3281>, (Erişim Tarihi: 08.12.2019).
- TOSUNER, Mehmet / ARIKAN, Zeynep: Vergi Usul Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Bası, Kanyılmaz Matbaası, İzmir 2019.
- VATANSEVER ÖZTÜRK, Müge: Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 16, Özel Sayı, Yıl: 2014, s. 4815-4841.
- YAKAR, Soner / BUDAK, Tamer: Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: “Sıfır Oran”ın Anlamı, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 22, Sayı: 1, Yıl: 2013, s. 399-426.