



Kanunilik İlkesi Bağlamında Maliye Bakanlığı'nın Usul ve Esas Belirleme Yetkisi

Determination Authority of The Ministry of Finance on Procedure and Principle In The Context of The Principle of Legality

Mehmet TOSUNER

Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü,
mehmet.tosuner@deu.edu.tr

Ahmet İNNECİ

Arş. Gör., Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü,
ahmet.inneci@deu.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ

Makale Geçmişi:

Geliş: 4 Aralık 2017

Düzeltilme Geliş: 5 Şubat 2018

Kabul: 1 Mart 2018

Anahtar Kelimeler:

Vergilendirme Yetkisi, Maliye Bakanlığı, Kanunilik İlkesi

© 2018 PESA Tüm hakları saklıdır

ÖZET

Vergi mevzuatımızda yer alan kanunlarda Maliye Bakanlığı'na birçok yetki verilmekte, ancak verilen "usul ve esas belirleme yetkisi" dikkat çekmekte ve birçok yönden eleştirilmektedir. Yasama organınca çıkarılan vergi kanunların uygulanması, Maliye Bakanlığı'nın görevidir. Nitekim vergi kanunlarında "usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir" gibi açık ifadelerle Bakanlığa yürütme konusunda yetki tanınmıştır. Burada verilen yetkiden kanunları açıklayıcı, kapsamını genişletmeyen ve daraltmayan, sadece yönetime yönelik düzenlemeler anlaşılmalıdır. Maliye Bakanlığı'na verilen usul ve esas belirleme yetkisinin verginin temel öğelerini düzenlemeye yönelik olması, vergi yükünün artmasına veya azalmasına neden olabilecek şekilde kullanılması kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Bu çalışmada Maliye Bakanlığı'na verilen usul ve esas belirleme yetkisi kanunilik ilkesi bakımından değerlendirilecektir. Maliye Bakanlığı'na usul ve esas belirleme yetkisi veren kanun hükümleri incelenerek, bu hükümlerin kanunilik ilkesine aykırı olup olmadığı konusu tartışılacaktır.

ARTICLE INFO

Article History:

Received: 4 December 2017

Received in revised form: 5

February 2018

Accepted: 1 March 2018

Keywords:

Taxation Power, Ministry of Finance, Principle of Legality

© 2018 PESA All rights reserved

ABSTRACT

The laws in our tax legislation give the many powers to the Ministry of Finance, but the "determination authority on procedure and principle" is very important and is criticized in many ways. The application of the tax laws enacted by the legislature is the responsibility of the Ministry of Finance. As a matter of fact, the Ministry of Finance is authorized to determine the procedures and principles in the tax laws. It is against the principle of legality that the determination authority on procedure and principle given the Ministry of Finance serve the the basic elements of the taxation and using of it for increasing or decreasing the tax burden.

In this study, the determination authority on procedure and principle given to the Ministry of Finance will be evaluated in terms of principle of legality. The provisions of the law giving the determination authority will be examined and the question of whether these provisions are contrary to the principle of legality will be discussed.

GİRİŞ

Devlet kamusal ihtiyaçların finansmanı için ihtiyaç duyduğu kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak karşılamaktadır. Vergilendirme yetkisi devletin mali egemenliğinin en önemli göstergelerinden biridir. Vergilendirme yetkisi, diğer demokratik çağdaş devletlerde olduğu gibi ülkemizde de yasama organına aittir. Anayasamızın 7. maddesine göre yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne aittir ve bu yetki devredilemez.

“Temsilsiz vergi olmaz” anlayışının anayasaya yansımaları olan vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince, vergiler yasama yetkisine sahip yasama organlarıncaya konulmakta, değiştirilmekte ya da kaldırılmaktadır. Bakanlar Kurulu ise Anayasamızın 73/4 ve 167/2 maddeleri ile ekonomik gelişmelere anında müdahale, idari düzenlemelerin kolaylığı, vergilerin maliye politikası aracı olarak kullanılabilmesi gibi gerekçelerle birtakım yetkilerle donatılmıştır. Bakanlar Kurulu'na verilen yetkiler vergilerin kanuniliği ilkesinin istisnasını oluştursa dahi vergilendirme yetkisinin dolayısıyla yasama yetkisinin devri anlamına gelmemektedir ve sınırlı bir çerçevede, kanunla verilmek koşuluyla kullanılan bir yetkidir. Tüm bu düzen içerisinde vergilendirme alanında Maliye Bakanlığı'nın en önemli yetkisi vergi kanunlarının uygulanmasıdır. Buna paralel olarak vergi kanunlarının birçok hükmünde Maliye Bakanlığı'na verilen “usul ve esas belirleme yetkisi” dikkat çekmektedir. Maliye Bakanlığı vergi kanunları ile kendisine verilen yetkisini düzenleyici işlemler yapmak suretiyle kullanmaktadır.

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi, takdiri ve ölçsüz uygulamalara neden olmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının, yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin kanunlarla belirlenmesi gerekir. Ancak, kanun ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin mümkün olmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir. Şüphesiz bu yetki hiçbir zaman Maliye Bakanlığı'na kanun hükmünün kapsamını değiştirme, vergilendirmenin temel öğelerini belirleme yetkisi vermemektedir. Vergi kanunlarının kimi hükümlerinde Maliye Bakanlığı'na vergilendirmenin temel öğeleri düzenlemeye yönelik yetkiler verilmesi, vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle yargıya taşınmıştır. Bazı vergi kanunu hükümleri de vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık sebebiyle Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir.

Çalışmada Maliye Bakanlığı'na vergi kanunlarında verilen usul ve esas belirleme yetkisi, vergilerin kanuniliği ilkesi bağlamında değerlendirilecektir. Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararları da dikkate alınarak, vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olabilecek kanun hükümleri incelenecektir.

1. Vergilendirme Yetkisi

1.1. Genel Olarak

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü ifade etmektedir (Çağan, 1982: 3). Toplum halinde yaşamının bir gereği olarak ortaya çıkan kamusal ihtiyaçların finansmanında, devletin hukuki cebir altında vergi alma yetkisi vardır ve bu yetkinin esası devlet egemenliğine dayanmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2017: 33). Vergilendirme yetkisi devletin mali alanda sahip olduğu mali egemenliğinden doğmaktadır (Doğrusöz, 1985: 66) ve demokratik ülkelerde devlet kamu harcamalarının finansmanını vergilendirme yetkisini kullanarak karşılamaktadır (Arıkan, 1997: 269).

Vergilendirme yetkisi dar anlamda ve geniş anlamda vergilendirme yetkisi olarak iki şekilde tanımlanabilmektedir. Dar anlamda vergilendirme yetkisi devletin kamu gelirlerinden sadece vergi alma konusunda sahip olduğu yetkiyi ifade ederken, geniş anlamda vergilendirme yetkisi devletin kamu harcamalarını karşılamak amacıyla koyduğu ve kamu gücünün kullanılmasına dayanan her türlü mali yükümlülüğe ilişkin yetkiyi ifade etmektedir (Çağan, 1984: 171-172). Vergilendirme yetkisi devlet tarafından bizzat kullanılabilmesi gibi yerel idarelere, federal

devletlerde federe devletlere anayasalarda yer alan çeşitli kurallar çerçevesinde devredilebilmektedir (Öncel ve diğ., 2012: 34).

Vergilendirme yetkisi sonuçları itibariyle ekonomik ve mali anlamda önemli sonuçlar doğurabilecek bir yetkidir. Bu nedenle herhangi bir gerçek ya da tüzel kişi, grup, kurum tarafından sınırsız bir şekilde kullanılacak bir yetki değildir. Nitekim onüçüncü yüzyılın başlarında İngiltere’de kralın ve baronların vergilendirme yetkileri 1215 Büyük Özgürlük Fermanı (Magna Carta Libertatum) ile ilk kez sınırlandırılmış ve “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi bakımından ilk adım atılmıştır (Çağan, 1982: 15-16). İlerleyen süreçte de 1628 Haklar Dilekçesi, 1689 Haklar Bildirgesi, 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Bildirisi, 1776 Virginia İnsan Hakları Bildirisi ile de vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması konusunda önemli adımlar atılmıştır. Batı ülkelerinde parlamenter demokrasinin gelişimi, sanayi devrimi, sosyal eşitlik ve adalet ilkelerinin gelişimi, vergilendirmede keyfiliğin yerini hukuk kurallarının almasını sağlamış ve böylece her türlü mali yükümlülüğün getirilmesinin kanunlarla yapılmasının gerekliliği ortaya çıkmıştır (Aliefendioğlu, 1981: 69).

1.2. Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi

Hukuk devletinde devlet, sahip olduğu vergilendirme yetkisini hukuk kuralları çerçevesinde kullanmaktadır (Çağan, 1980: 137). Diğer çağdaş demokrasilerde olduğu gibi Türk hukukunda da vergilendirme yetkisi temelini Anayasadan almaktadır (Çağan, 1982: 95).

Türk Anayasa düzeninde ilk vergisel kural Gülhane Hattı Hümayunu (1839) ile getirilmiştir ve burada vergi kanunlarının nasıl çıkarılacağı konusunda düzenlemeler yer almıştır. Daha sonra Islahat Fermanı (1856) ile vergi tarhiyatında sınıf ve mezhep ayrımının yapılamayacağı kurala bağlanmış ve 1876 Kanun-i Esasi ile bir kanuna dayanmadan vergi alınmayacağı hüküm altına alınmıştır (Aliefendioğlu, 1981: 69). I ve II. Meşrutiyet anayasalarında vergilendirme yetkisine sınırlamalar getirilmiş ve yetkinin kullanımı kanunilik ilkesi ile sınırlandırılmıştır (Arıkan, 1998). 1921 yılında yapılan Anayasa’da ise vergilendirmeye ilişkin açık bir düzenleme yer almamış ancak bütün yetkiler Türkiye Büyük Millet Meclisi’nde toplanmıştır. 1924 Anayasası’nda kanunsuz vergi olmaz kuralı (md.85/1) hüküm altına alınmış ancak bu kurala aykırı düzenlemeler yapıldığı görülmüştür (Çağan, 1982: 48-53). 1961 Anayasası’nda ise vergiler, siyasi haklar ve ödevleri düzenleyen dördüncü bölümde 61. madde ile “vergi ödevi” başlığı altında düzenlenmiştir. Bu Anayasa ile verginin kanuniliği ilkesi Anayasa’da yer almış (md.61/2), 1971 yılında 61. maddeye eklenen son fıkra ile ekonomik ve vergisel karar mekanizmalarında ekonomide değişen koşullara karşı hızlı karar alma gereksinimi sebebiyle yürütme organına güç ve yetki verilmiştir (Güneş, 2011: 105-108). Nihayet 1982 Anayasası ile vergilemeye ilişkin anayasal hükümler bugünkü halini almıştır. Anayasa’nın “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesine göre;

Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

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

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

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

Anayasanın 73. maddesi ile vergilemede genellik, karşılıklılık, mali güç ve kanunilik ilkelerinin açıkça düzenlendiği görülmektedir (Gerçek ve diğ., 2014: 90). Bunun yanında vergilendirme yetkisinin de yasama organına ait olduğu yine Anayasanın 73., 7. ve 87. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde ortaya çıkmaktadır. Nitekim Anayasanın 7. maddesinde yasama yetkisinin Türk milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne ait olduğu, 87. maddesinde kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmanın Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin görevleri arasında yer aldığı ve 73/3 maddesinde de vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılacağı hüküm altına alınmıştır. Tüm bu maddeler birlikte

değerlendirildiğinde vergilendirme yetkisinin yasama organına yani Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ait olduğu anlaşılmaktadır (Tekbaş,2009: 101).

2. Vergilerin Kanuniliği İlkesi

Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, anayasal demokrasinin gelişimiyle paralellik arz etmektedir. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasının en temel aracından birisi olan verginin kanuniliği ilkesi, tarihi süreç içerisinde demokratik mücadelenin bir sonucu olarak bugünkü anayasal konumunu kazanmıştır. Vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin halkoyu ile seçilen parlamento tarafından kanunla yapılması ile vergilemede keyfiliğin yerini temsil, hukukun üstünlüğü ve hukuki güvenlik almıştır (Anayasa Mahkemesi (AYM), E: 2009/42, K: 2011/26).

Vergilerin kanuniliği ilkesi, Anayasamızın 73/3. maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır şeklinde ifade edilmektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilendirme yetkisinin yasama organına yani parlamentoya ait olduğunu ifade eder (Tosuner ve Öz, 2004) ve vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli gerekse de maddi anlamda kanunla yapılmasını gerekli kılmaktadır (Çağan, 1982: 103). Başka bir ifade ile vergilerin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, kişisel olmayan, vergiye ilişkin esaslı unsurları içeren ve yasama organınca anayasal usullere uygun olarak çıkarılan kanunlarla kullanılmasına anlamına gelmektedir (Doğrusöz, 2000: 137-138). Bu ilkenin bir sonucu olarak yasama organı harekete geçip bir vergi kanunu çıkarmadan vergiden bahsedilemeyecek ve devlet ile birey arasında bir vergi ilişkisi doğmayacaktır. Yasama organı dışında başka hiçbir organ vergi koyamayacağından verginin bütün asli unsurlarıyla kanunla belirlenmesi gerekmekte, bu asli unsurlarda herhangi bir eksiklik olması halinde bu eksikliklerin idare ya da yargı organlarınca doldurulması durumunda, idare ya da yargı oranlarınca vergi konulması anlamına gelecek ve bu durumun hukuk devleti ilkesi ile açıklanması mümkün olmayacaktır (Tekbaş, 2009: 246).

Vergilerin kanuniliği ilkesi bir taraftan her çeşit mali yükümlülüğün, kanun ile konulmasını emrederken (Kaneti, 1986/1987: 34; AYM, E: 2010/31, K: 2011/167), diğer taraftan vergilendirmenin keyfi ve ölçsüzlüğüne karşı bireyi korumaktadır (Güneş, 2011: 14; Şenyüz ve diğ., 2011: 19). Bu ilke yükümlülere, kamusal yetkinin kullanılmasında hukuki güven sağlamaktadır ve oluşan güven hukuk devletinin doğal bir sonucudur. Ancak kanunilik ilkesi yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi ve ölçsüz bir şekilde kullanılarak adaletsiz sonuçlar ortaya çıkarması engellemeyeceğinden, kanunilik ilkesi ile birlikte verginin genel ve eşit olması, belirli olması, öngörülebilir olması ve hukuki güvenlik ilkelerine de uygunluğunun sağlanması gerekmektedir (Gerek ve Aydın, 2010: 146).

Kanun koyucunun bir mali yükümün sadece konusunu belli etmesi, bunun kanunla konulmuş sayılması ve Anayasaya uygunluğunun kabulü için yeterli değildir (Gerek ve Aydın, 2010: 146). Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının, yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin kanunlarla belirlenmesi gerekir. Ancak, kanun ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin mümkün olmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir (AYM, E: 2014/183, K: 2015/122).

2.1. Kanunilik İlkesinin İstisnaları: Bakanlar Kurulu'na Yetki Devri

Vergilendirme yetkisi yasama organına ait olmakla birlikte, Anayasa ile vergi konusunda Bakanlar Kurulu'na çeşitli yetkiler devredilmektedir. Olağanüstü hal durumları ayrı tutulursa yürütme organının vergilendirme alanında yetki sahibi olabilmesi için yetkinin yasama organınca bir kanunla tanınması gerekmektedir (Doğrusöz, 1985: 71). Bakanlar Kurulu'na vergilendirme alanında yetki verilmesinin gerekçeleri (Tekbaş, 2009: 108);

- Yasama organının yavaş çalışması sebebiyle ekonomiye etkin ve çabuk müdahale,
- İdari düzenlemelerin kolaylığı,
- Enflasyon sebebiyle ortaya çıkabilecek aşınmayı telafi etmek,

- Vergilerin maliye politikası aracı olması,
- Yasama organının baskı gruplarından daha fazla etkilenmesi,
- Gizli düzenleme zorunluluğu,
- Mükelleflerin vergi kanunlarına olumsuz tepkileri,

şeklinde sıralanabilir. Bakanlar Kurulu kendisine verilen yetkiyi idari işlemlerle kullanmaktadır (Saban, 2006: 40). Bakanlar Kurulu kendisine verilen yetkiyi kanun koyucunun yerine geçerek doğrudan kullanamamakta, kanunla verilmesi halinde kullanabilmektedir (Gerek ve Aydın, 2010: 166).

2.1.1. Anayasa'nın 73/4. Maddesi İle Verilen Yetki

Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasına göre "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir." Anayasa'nın bu maddesi ile Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin sınırları ve özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Gerçek, 2006: 99; Kaplan, 2013: 153);

- Yetki sadece Bakanlar Kurulu'na verilebilecektir.
- Kanunla verilmiş bir yetki olmalıdır.
- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri koyma ve kaldırma yetkisinin devri söz konusu değildir.
- Değişiklik yapılabilecek kısımlar vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin indirim, istisna, muafiyet ve oranlarıyla sınırlıdır.
- Değişiklik yetkisinin alt ve üst sınırları kanunda belirtilmiş olmalıdır.

Anayasa'nın 73/4. maddesi ile Bakanlar Kurulu'na verilen yetki, Anayasa'nın 73/3. Maddesinde yer alan vergilerin kanuniliği ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır (Oktar, 2011: 32). Verilen bu yetki Anayasa'nın 73/3. maddesinde yer alan kanunilik ilkesine aykırı bir şekilde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konulmasını veya kaldırılmasını kapsamamakta (Gerek ve Aydın, 2010: 166), "sınırlı", sınırları kanunla belirlenen, sadece bu sınırlar içerisinde kullanılabilir (Tekbaş, 2009: 115-116), başka bir makama devredilemeyecek bir yetkidir (Taş, 2000: 277).

2.1.2. Anayasa'nın 167/2. Maddesi İle Verilen Yetki

Anayasa'nın 167. maddesinin ikinci 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 malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir." Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki bir mali yükümlülüğün tüm esaslı unsurlarını belirleme, değiştirme ve kaldırmayı içermekte (Kaplan, 2013: 155) ve bu yönüyle Anayasa'nın 73/4. maddesi ile verilen yetkiden daha geniş kapsamlı olduğu açıktır (Taşkan, 2010: 40-41). Yetki, Bakanlar Kurulu'na bir kanunla verilmektedir. Nitekim dış ticaretin düzenlenmesi amacıyla 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun¹ çıkarılarak Bakanlar Kurulu'na çeşitli yetkiler verilmiş ve Anayasa'da yer alan "yetkinin kanunla verilme koşulu" gerçekleşmiştir.

Bakanlar Kurulu'na verilen yetki çerçevesinde yapılan düzenlemelerdeki temel amaç, dış ticaretin ülke yararına olmak üzere düzenlenmesidir ve bu düzenlemelerde konunun ithalat, ihracat ve dış ticaret işlemleriyle sınırlı olması gerekmektedir (Şenyüz ve diğ., 2011: 20).

2.1.3. Anayasa'nın 91. Maddesi İle Verilen Yetki

Anayasa'nın 91. maddesine 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 siyasî haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez." Anayasa'nın ilgili maddesinden anlaşılacağı üzere Bakanlar Kurulu'na kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verilebilmektedir. Ancak bu yetki vergi uygulamaları konusunda sınırlandırılmıştır. Çünkü vergi ödevi Anayasa'nın siyasî

¹ 15/02/1984 gün ve 18313 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

haklar ve ödevler bölümünde yer almakta ve bu nedenle olağan dönemlerde kanun hükmünde kararname ile vergisel düzenlemeler yapılamamaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2017: 23-24). Ancak sıkıyönetim ve olağanüstü hal dönemlerinde böyle bir sınırlama bulunmamakta (Tekbaş, 2009: 125), kanun hükmünde kararname ile vergisel düzenlemeler yapılabilmektedir. Bu nedenle sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde çıkarılan kanun hükmünde kararname, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yalnızca bir kanun ile konulup, değiştirilip, kaldırılacağına ilişkin anayasal bir ilke olan vergilerin kanuniliği ilkesinin bir istisnasını oluşturmaktadır.

3. Maliye Bakanlığı'nın Usul ve Esas Belirleme Yetkisi

Vergi kanunlarında vergilemeye ilişkin temel hükümler konulduktan sonra, bu hükümlerin ayrıntılı bir şekilde düzenlenmesi veya bunlara ilişkin "**usul ve esasları**" belirleme hususunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilebilmektedir (Gerçek, 2006: 65). Ancak kanun hükümleri ile verilen bu yetkiler Maliye Bakanlığı'na, hiçbir zaman kaynağını Anayasa'dan almayan bir yetki bahşetmez ve yasama yetkisinin devri anlam ve sonucunu doğuracak şekilde veya kanunla yapılan düzenlemelerin kapsamını değiştirecek, daraltacak ya da genişletecek biçimde değerlendirilemez (Doğrusöz, 2000: 140).

Maliye Bakanlığı'na vergi kanunlarında yaklaşık 170 madde ile yetki verilmektedir. Vergi kanunlarının çeşitli maddelerinde "**..usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir**" ibaresine yer verilerek vergilendirme alanında düzenleme yapılması konusunda açıkça Maliye Bakanlığı'na yetki verilmektedir (Gerçek, 2006: 108-109). Verilen bu yetkiler Maliye Bakanlığı tarafından düzenleyici işlemler yapılmak suretiyle kullanılabilir. Özellikle günümüzde Maliye Bakanlığı kanunlarda verilen usul ve esas belirleme yetkisini genel tebliğler vasıtasıyla kullanmaktadır.

3.1. Usul ve Esas Belirleme Yetkisinin Anayasal Denetimi

1980'li yıllardan sonra Maliye Bakanlığı'na verilen usul ve esas belirleme ve idari düzenleme yapma yetkisi artmış, buna paralel olarak da anayasal denetim artmış ve yaygınlaşmıştır. Vergi ve benzeri düzenlemelerle ilgili olarak Maliye Bakanlığı'na verilen yetkilerin Anayasal denetimi, Anayasa'nın 7. ve 73. maddeleri üzerinde yoğunlaşmaktadır. Anayasa'nın 7. Maddesi yasama yetkisinin Türk milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ait olduğu ve bu yetkinin devredilemeyeceğine ilişkindir. 73. maddeye göre de vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Yine bu maddenin son fıkrası Bakanlar Kurulu'na vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafiyet, indirim, istisna ve oranlarında kanunun belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içerisinde kalmak kaydıyla kanunla değişiklik yapma yetkisinin verilebileceğine ilişkindir. Bakanlar Kurulu'na ait bu yetki Maliye Bakanlığı'na ya da yürütmenin diğer herhangi bir organına devredilemeyecektir (Gerek ve Aydın, 2010: 190-191).

Maliye Bakanlığı'nın usul ve esas belirleme yetkisini kullanmasında **vergilerin kanuniliği ilkesi** anayasal bir sınırlama olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergiye ilişkin temel öğelerin kanunla belirlenmesi, temel öğeler belirlendikten sonra uygulamaya ilişkin hükümlerin Bakanlık tarafından belirlenmesi ve bu belirlemede Kanun hükmün kapsamında herhangi bir değişiklik yapılamaması vergilerin kanuniliği ilkesinin bir gereğidir. Ancak burada vergiye ilişkin temel öğelerin başka bir ifade ile kanun ile belirlenmesi zorunlu hususların neler olduğu önem arz etmektedir. AYM kararlarından ve literatürde yapılan çalışmalardan yola çıkarak verginin konusu, yükümlülükleri, matrah ve oranları, muafiyet, istisna ve indirimleri, mahsup ve iadesi, vergiyi doğuran olay, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı gibi hususların vergiye ilişkin temel öğeler olduğu söylenebilir. Bu nedenle Anayasa'nın 73/3 maddesi gereğince kanun koyucunun vergiye ilişkin temel öğeleri de kanunla düzenlemesi gerekmektedir. Bakanlar Kurulu'na verilen yetkiler ise bunun "sınırlı" istisnasını oluşturmaktadır.

Sonuç olarak vergiye ilişkin temel öğeler kanunla belirlenmeli, Maliye Bakanlığı ise kanun hükmü ile belirlenen hususlara ilişkin olarak düzenleyici işlemleri ile vergilerin kanuniliği ilkesini esas alarak uygulamaya yön vermelidir.

3.1.1. Anayasa Mahkemesinin İptal Kararları

Maliye Bakanlığı'na yetki veren kanun hükümleri ile ilgili AYM'ye yapılan başvurularda, genellikle usul ve esas belirleme yetkisi veren düzenlemelerle ilgili olan başvuruların reddedildiği görülmektedir. Nitekim 1986/5, 1989/6, 1990/29, 1992/29, 1993/3, 1994/46, 1996/5, 1996/11, 1996/49, 1996/75, 2001/36 esas sayılı kararlarda Maliye Bakanlığı'na yetki veren kanun hükümlerine ilişkin itirazlar reddedilmiştir (Tekbaş, 2009: 135). Ancak AYM'nin bu yetkiye ilişkin iptal kararları da vardır².

3.1.1.1. AYM'nin E: 2003/33 ve K: 2004/101 sayılı Kararı

Bu başvuruda 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinin son fıkrasındaki "... vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın tespit etmeye ..." ibaresi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 19. maddenin, ikinci tümcesindeki "... istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır belirlemeye ..." ibaresinin Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırılığı gerekçesiyle iptalleri ve yürürlüklerinin durdurulması istemidir.

İptal ve Yürürlük Durdurma İstemi Gerekçeleri:

Gelir Vergisi Kanunu mükerrer 121. Maddesi:

"4842 sayılı Yasa'nın 15. maddesiyle değiştirilen 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası'nın ücretlilerde vergi indirimini düzenleyen mükerrer 121. maddesinin,

- *Birinci fıkrasında, gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde, mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ilişkin kira giderlerinin yıllık toplam tutarının ne kadarının ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edileceği ya da işverenler aracılığı ile kendisine nakden geri verileceği belirtilmiş,*
- *Son fıkrasında da, ücretlilerin harcama belgelerinin ibrazı, bildirimi ve verginin mahsup ya da geri verilmesine ilişkin süreleri saptamaya, geri vermeyi nakden ya da mahsuben yaptırmaya, vergi mahsup ve iadesine bağlı tutulacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın saptamaya, uygulamanın usul ve esaslarını belirlemeye, Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu kurala bağlanmıştır.*

Görüldüğü gibi, 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası'nın 4842 sayılı Yasa'nın 15. maddesi ile değişik mükerrer 121. maddesinin birinci fıkrasında, ücretlilerde vergi indirimine bağlı tutulacak gider türleri tek tek sayılmışken, maddenin son bendinde vergi mahsup ve iadesine bağlı tutulacak mal ve hizmet alımlarını, birinci fıkrada sayılanlarla sınırlı olmaksızın saptamaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yasayla konulacağı, değiştirileceği ya da kaldırılacağı; son fıkrasında da, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleri ile oranlarına ilişkin kurallarda, "kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde" değişiklik yapma yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilebileceği belirtilmiştir.

Bu kural uyarınca, "vergi indirimleri"nde değişiklik yapma yetkisinin yalnızca Bakanlar Kurulu'na verilmesi, Bakanlar Kurulu'nun yetkisine bırakılan değişiklik yapma alanının yukarı ve aşağı sınırlarının da yasa da belirlenmesi gerekmektedir.

Oysa, yukarıda da belirtildiği gibi, 193 sayılı Yasa'nın 4842 sayılı Yasa'yla değişik mükerrer 121. maddesinin son fıkrasında, vergi mahsup ve iadesine, bir başka deyişle "vergi

² 1961 Anayasası döneminde verilen tek kararda, 1739 sayılı Millî Eğitim Temel Kanunu'nun 38. Maddesinin ikinci fıkrasına göre, "öğrenim harç ve ücretlerinin tutarları ve ödeme tarzları"nın Maliye Bakanlığı ile birlikte hazırlanacak yönetmeliğe bırakılmasına ilişkin dava konusu kural, Anayasa'nın 61. Maddesine aykırı bulunarak iptal edilmiştir. İptal gerekçesinde mali yükümlülükten sadece bahsedildiği bunlara ilişkin tutarların ve ödeme şekillerinin belirlenmesinin Maliye Bakanlığı'nca hazırlanacak yönetmeliğe bırakılmayacağı, mali yükümlülüğün sadece konusunun belirlenmesinin mali yükümlünün kanunla konulmuş sayılması için yeterli olmadığı belirtilmiştir (AYM, E: 1973/32, K: 1974/11).

indirimlerine bağı tutulacak mal ve hizmet alımlarını yeniden saptama yetkisi, Bakanlar Kurulu'na değil, Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.

Üstelik, bu fıkrada verilen yetkinin sınırları belirtilmemiş, tam tersine "yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın" denilerek, Maliye Bakanlığı'na verilen yetkinin hiçbir sınırının bulunmadığı açıkça vurgulanmıştır.

Bu nedenle, söz konusu düzenleme Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırı düşmektedir."

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Geçici 19. Madde:

"4842 sayılı Yasa'nın 24. maddesiyle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Yasası'na eklenen geçici 19. maddenin,

- Birinci tükmesinde, Asya Kalkınma Bankası'nın 2003 yılında ülkemizde yapılacak yıllık toplantılarıyla ilgili olarak bu Banka'ya ve temsilcilerine yapılacak ve hizmetlerin katma değer vergisinden müstesna tutulduğu,
- İkinci tükmesinde, toplantıya ilişkin teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisna uygulanacak tutara ilişkin alt sınır belirlemeye Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu,

belirtilmiştir.

Görüldüğü gibi geçici maddenin birinci tükmesinde, Asya Kalkınma Bankası'nın 2003 yılında ülkemizde gerçekleştirecek toplantıyla ilgili yapacağı tüm giderler katma değer vergisinden istisna edilmişken; ikinci tükmesinde istisna uygulanacak tutara ilişkin alt sınır belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.

Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yasayla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı; son fıkrasında da, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleri ile oranlarına ilişkin kurallarda, "kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde" değişiklik yapma yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilebileceği belirtilmiştir.

Bu kural uyarınca, "vergi istisnalarında değişiklik yapma yetkisinin yalnızca Bakanlar Kurulu'na verilmesi, Bakanlar Kurulu'nun yetkisine bırakılan değişiklik yapma alanının yukarı ve aşağı sınırlarının da yasada belirlenmesi gerekmektedir.

Oysa, yukarıda da belirtildiği gibi, 4842 sayılı Yasa'nın 24. maddesiyle 3065 sayılı Yasa'ya eklenen geçici 19. maddenin ikinci tükmesi ile, Asya Kalkınma Bankası'nın 2003 yılında ülkemizde gerçekleştirecek toplantı ile ilgili yapacağı giderlerden katma değer vergisinden istisna edilecek tutarın "alt sınırını" saptama yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.

Bu nedenle, geçici maddenin ikinci tükmesi; hem yetkinin "alt ve üst sınırlarının yasada belirlenmesi gerekirken bu yapılmayarak "alt sınırı" saptama yetkisinin yönetime bırakılmış olması, hem de istisna tutarının aşağı ve yukarı sınırlar içinde değiştirilmesi yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilmesi gerekirken, bu yetkinin Maliye Bakanlığı'na verilmiş olması nedeniyle Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkra kuralıyla bağdaşmamaktadır."

Karar:

Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer 121. Maddesi

AYM söz konusu başvuruya ilişkin kararında Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." denilerek verginin kanuniliği ilkesinin tanımlandığını, bu ilke takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını zorunlu kıldığını ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu olduğunu belirtmiştir. Buna ek olarak Bakanlar Kurulu'na Anayasa'nın 73/4. maddesi ile verilen yetkinin vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup değiştirilebileceği ilkesinin, çerçevesi Anayasa ile belirlenmiş bir istisnası olduğunu ve Anayasa ile Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetkinin yürütmenin başka bir organına verilmesinin mümkün olmadığını, dava konusu Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde düzenlenen ücretlilerde vergi indirimi müessesesinin uygulanmasında, vergi

mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını aynı maddenin birinci fıkrasında sayılan, eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamaları ile sınırlı olmaksızın tespit etme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verildiğini ve bu yetkinin kanunla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı nitelikte bir yetki olmadığını ve sonuç olarak Anayasa'nın 73. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptaline karar vermiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Geçici 19. Maddesi

AYM söz konusu başvuruya ilişkin kararında Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilebileceğinin hüküm altına alındığı, Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 19. maddenin birinci tümcesiyle, Asya Kalkınma Bankası'nın 2003 yılında Türkiye'de yapılacak yıllık toplantıları ile ilgili olarak bu Banka'ya ve temsilcilerine yapılacak teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edildiğini, dava konusu ibareyle de istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılındığını ve vergiden istisna edilen bir konunun yasayla belirlenen yukarı ve aşağı sınırları içinde değişiklik yapma yetkisi sadece Bakanlar Kurulu'na verilebileceğinden, dava konusu düzenlemeyle Maliye Bakanlığı'nın yetkilendirilmesi Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırı olduğu gerekçesiyle iptaline karar vermiştir.

3.1.2. Maliye Bakanlığı'na Usul ve Esas Belirleme Yetkisi Veren Bazı Vergi Kanunu Hükümlerinin Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Vergilendirme yetkisi hemen hemen bütün çağdaş devletlerde yasama organına aittir. Vergilerin kanuniliği ilkesi ise vergi ve benzeri mali mükellefiyetlerle ilgili düzenlemelerin halkın rızası ile halkın temsilcisi olan yasama organınca belirgin, kesin, açık ve anlaşılır bir biçimde yapılmasını öngörmektedir (Öz, 2004: 76). Her ne kadar vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulması gerekli olsa da, Anayasa'nın 73/4. ve 167/2. maddeleri ile Bakanlar Kurulu'na çeşitli yetkiler verilmiştir. Bakanlar Kurulu kendisine verilen bu yetkileri başka bir kuruma devredememektedir. Maliye Bakanlığı ise vergi kanunlarının uygulanması ile görevlidir ve vergi kanunlarında çeşitli yetkiler verilmektedir. Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkileri kanunların kapsamını daraltacak ya da genişletecek şekilde kullanmamalı, sadece yetki veren hükümler konusunda uygulamaya yön verici düzenlemeler yapmalıdır. Ancak bazı vergi kanunlarında Maliye Bakanlığı'na yetki veren hükümlerin, yukarıda AYM tarafından iptal edilen kanun hükümlerine benzer bir şekilde Anayasa'nın 73/3 maddesi ile 73/4 maddesine aykırı oldukları görülmektedir. Çalışmanın devamında bu maddeler hakkında değerlendirmeler yapılacaktır.

3.1.2.1. Vergi Usul Kanunu (VUK) Bakımından

VUK 11. Madde: VUK'un "Vergi Kesenlerin Sorumluluğu" başlıklı 11. maddesinin altıncı fıkrasına göre "Maliye ve Gümrük Bakanlığı ziraî ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır." İlgili fıkra uyarınca 164 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği çıkarılmış, bu tebliğin 4 numaralı bendi için açılan davada davacı, VUK'un 11/6 bendinin Anayasaya aykırılığını ileri sürmüştü ve Danıştay 4. Dairesi de bu savı benimseyerek ilgili fıkra hakkında Anayasa'nın 6, 7, 8, 38, 73 ve 124. maddelerine aykırılık gerekçesiyle iptalini talep etmiştir.

Danıştay 4. Dairesi başvurusunda "...Kanunla düzenlenmiş alanda, idari düzenlemenin konusu, ancak bu kanunun uygulanmasını sağlamak üzere gerekli teknik konulara ve teferruata ilişkin olabilir. Ayrıca yürütme organına verilecek teferruatı düzenleme yetkisinin, Anayasa ile mutlak surette Kanun konusu sayılmış hususlara ilişkin olmaması gerekir. Vergi tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin idari usulün kanunla düzenlenmiş olması tesadüfi değildir. Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, vergi ve benzeri mali yükümlerle ilgili kanunlardaki hükümler gibi, kişinin temel hak ve ödevleriyle yakından

ilgili, onu sınırlayan ve belirleyen kuralları ifade etmektedir. Temel hak ve hürriyetlerin kanunla düzenlenip sınırlanabileceğine ilişkin Anayasa kuralı, bu hususların kanun dışında bir düzenlemeye konu edilmelerine engeldir. En azından vergiyle olan ilişkisi, hatta ondan ayrılamaz nitelikte bulunuşu, vergi usulüne ilişkin kuralların Anayasa'nın 73 üncü maddesi gereğince Kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilebilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu haliyle söz konusu 3418 sayılı Kanununun 30 uncu maddesi, Anayasa'nın 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrası hükmüne de aykırı olmaktadır.” ifadeleriyle ilgili fıkranın Anayasa'nın 73/3. maddesine açık bir şekilde aykırı olduğunu gerekçesiyle iptalini istemiştir. Ancak AYM “...Yürütme organı ve idare değişik isimler altında düzenleme yapmaktadır. Uygulamada tüzük, kararname, yönetmelik, talimat, yönerge, genelge, sirküler, karar, tebliğ gibi isimler altında idari düzenlemeler görülmektedir. Bu düzenlemelerin ismi ne olursa olsun tüzük ve yönetmeliklerin biçimsel özellikleri saklı kalma kaydıyla bütün idari düzenlemelerin Anayasal ve hukukî temelleri aynıdır.

Vergi ve malî yükümlülüklerin kanunla konulmasını öngören 73. madde, malî yükümlülüğün yalnızca yasa ile konulabileceği ve yasanın hiçbir şekilde bu konuda yürütme organını ve idareyi yetkili kılamayacağı anlamındadır.

İtiraz konusu fıkra ile Bakanlığa verilen düzenleme yetkisi, malî mükellefiyet tesis edecek bir yetki olmayıp, sınırlı ve vergi idaresinin uygulayacağı ikincil bir düzenleme alanıdır.” gerekçeleriyle iptal isteminin reddine karar vermiştir (AYM, E: 1993/3, K: 1993/20). Ancak ilgili fıkranın iptal istemi oyçokluğu ile reddedilmiş ve dört üye ilgili fıkranın iptalinin gerekliliği hususunda karşı oy kullanmışlardır. Karşı oy gerekçesine göre “...itiraz konusu kuralda, tarımsal ürünlerin alım satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Böylece, aracı kuruluşlar ile Ticaret Borsalarının vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutulup tutulmaması yetkisi Maliye ve Gümrük Bakanına verilmiştir.

Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrası gereğince malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi yalnızca Bakanlar Kuruluna verilebilirken, aracı kuruluşlar ile Ticaret Borsalarının müteselsil sorumlu tutulup tutulmayacaklarını takdir yetkisinin Maliye ve Gümrük Bakanına verilmesi yukarıda açıklanan nedenlerle, malî yükümlülüğün yasayla konulacağına ilişkin Anayasa'nın 73. maddesi üçüncü fıkrasına aykırıdır. İtiraz konusu kuralın iptali gerekir.”

Karşı oy gerekçesinde olduğu gibi kanaatimizce de ilgili fıkra hükmünün iptali gerekirdi. Maliye Bakanlığı'nın “sorumluluk” gibi vergilendirmenin temel öğelerinden biri hakkında düzenleme yapma yetkisi yoktur. Böyle bir yetki açık bir şekilde “vergilerin kanuniliği ilkesi”ne aykırılık teşkil etmektedir³. Maliye Bakanlığı'nın böyle bir konu hakkında düzenleme yapma yetkisi, belirli gruplara mali yükümlülük getirilmesine sebep olacaktır ki, Bakanlığın böyle bir yetkisi yoktur.

VUK Mükerrer 227. Madde: VUK'un “Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Yeminli Malî Müşavir Tasdik Raporları” başlıklı mükerrer 227. maddesine göre “Maliye Bakanlığı

1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulamaya,

2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,

3. Vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulamaya,

³ Benzer yönde bir görüş için bkz., Öz, 2004: 206.

Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Maliye Bakanlığı bu madde ile kendisine verilen yetkiye dayanarak 1 sıra numaralı, "Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliği" çıkarmış ve bu tebliğ ile yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerce imzalanması ve bu iş için yükümlülerin bunlarla sözleşme yapması zorunluluğunu getirmiştir. Danıştay 4. Dairesi ise tebliğin dayanağı olan Mükerrer 227. maddesinin, verginin konusu, mükellefi, matrahı, tarifesi, tahsil şekilleri gibi vergileme olayının temeli olan hususlarının mutlaka bir kanun ile hükme bağlanması gerektiği, bir mali yükümlü yerine getirilmesi, bu yönleriyle yeterince belirlenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabileceği, bu nedenle vergi ile ilgili ödevlerin ve verginin tahsiline ilişkin zorunlulukların çerçevesinin belli başlı unsurları da açıklanarak Anayasadaki ilkeler içerisinde kanunla düzenlenmesi gerektiği ve kanunla yapılması gerekli düzenleme yetkisi yürütme organına tanınmayacağı, bu nedenle idareye, bu mükelleflere yüklenen bir "zorunluluğu getirme" yetkisinin tanınması, üstelik bu zorunluluğun sınırlarının ve kimlere uygulanacağını kanunda belirlenmemesi Anayasa'nın 7., 10., 73. ve 91. maddelere aykırılığı gerekçesiyle iptalini istemiştir.

AYM ilgili maddenin iptali için yapılan başvuru hususunda “...Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümler yasa ile konulabilir. Bu konuda maddenin son fıkrasında belirtilen ayrık durumlarda Bakanlar Kurulu'na yetki devrinde bulunulabilir. Ancak, vergi ve malî yükümlülüklerle ilişkin yasalarda uygulamaya yönelik kuralların idarî düzenleyici metinlere bırakılması yasama organının takdir alanı içindedir. Yasakoyucu bu tür kuralları vergi yasalarında ayrıntılı düzenleyebileceği gibi, çerçevesini belirleyerek idarî düzenlemelere de bırakabilir.

...Bu durumda itiraz konusu kural, verginin konusu, mükellefi, matrahı, tarifesi ve tahsil şekilleri gibi vergilendirmenin temel öğeleriyle ilgili olmadığından 73. maddeye aykırı değildir.

İtiraz konusu fıkra ile Bakanlığa verilen yetki, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler getirilmesine ilişkin olmadığı gibi yasama yetkisinin devri niteliğinde de değildir.” gerekçeleriyle ilgili maddenin iptali istemini oyçokluğu ile reddetmiştir (AYM, E: 1996/5, K: 1996/26). Ancak ilgili fıkranın iptal istemi oyçokluğu ile reddedilmiş ve beş üye ilgili fıkranın iptalinin gerekliliği hususunda karşı oy kullanmışlardır. Karşı oy gerekçesine göre “Kuralın, "Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir" açıklığını taşıyan birinci fıkrasının son tümcesiyle Maliye Bakanlığı'na bıraktığı hususlar Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasına açıkça aykırıdır. Verginin salınmasından alınmasına değin geniş bir alanla ilgili her düzenleme "vergi" kökünden ayrılamaz. Bu nedenle sorunu Anayasa'nın 73. maddesi kapsamı dışında düşünmek yanlıştır...Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrası gereğince vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin bağımsızlık, ayrıklık ve indirimleriyle oranlarına ilişkin kurallarda yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişikliği ancak Bakanlar Kurulu yapabilirken "mükerrer 227. madde"deki yetkileri Maliye Bakanlığı'na vermek, Anayasa'nın açık buyruğuna karşı çıkmaktır. Maliye Bakanlığı'nı bu tür yetkilerle donatmak, vergi kaybı özüne sığınarak geçirilecek bir durum değildir. Bu konuda Maliye Bakanlığı'nı yetkili kılmak, hangi nedenle olursa olsun, Yasa yerine Bakanlığa geçirmektir. Yasakoyucu kendi yetkisini Bakanlar Kurulu'na ya da bir Bakanlığa bırakamaz, devredemez. Böyle bir bırakma ya da devretme ancak, açık Anayasa kurallarıyla yapılabilir... yasa yerine Maliye Bakanlığı'nı yetkilendiren itiraz konusu kural, kanımızca Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırıdır.” Kanaatimizce de ilgili maddenin iptali gerekirdi. Çünkü ilgili madde ile vergilendirmenin temel öğelerinden olan muafiyet ve istisnadan yararlanılmasını, yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Yani böylesi bir madde ile Maliye Bakanlığı muafiyet ve istisna gibi vergilendirmenin temel öğeleri konusunda belirleyici olmakta, bu halde de vergilerin kanuniliği ilkesi zedelenmektedir. Bu konular ancak bir kanunla düzenlenebilmekte, Bakanlar Kurulu'na da Anayasa'nın 73/4. maddesi ile sınırlı yetki verilmektedir. Bunun yanında yine ilgili madde hükmü ile mükelleflere ek mali yükümlülükler de getirilmektedir.

VUK Mükerrer 257. Madde: VUK'un "Yetki" başlıklı mükerrer 257. Maddesine göre, mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıttirmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir. Bu Kanuna göre düzenlenecek belgelerle bunlara ek olarak düzenlenecek belgelerin, üçüncü şahıslara basım ve dağıtım işlerinin yaptırılması ile ilgili şekil, şart, usul ve esaslar ve bunlara uyulmaması halinde uygulanacak cezai şartlar Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Resmi Gazete'de yayınlanacak yönetmelikle belirlenir.

İlgili madde hükmü ile mükelleflerin ödevlerinde değişiklik yapma ve kanunla belirlenmiş belgelere yeni belgeler ilave etme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmektedir. Yine madde hükmüne göre, VUK kapsamında yer alan bu belgelerin düzenlenmemesi ya da eksik düzenlenmesi halinde uygulanacak cezai şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenecektir. Böylesi bir durumda Maliye Bakanlığı yetkisinde olmadığı halde bir tür suç ihdas etmekte ve bu suçları bir yönetmelikle cezalandırma yoluna gitmektedir. Suç ya da ceza ihdas etme yetkisinin idareye tanınması kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir (Öz, 2004: 208-209). Bunun yanında idare kanun ile tanınmış bir yetki ile de olsa emredici bir kanun hükmünü kaldırabiliyor, değiştirebiliyor ya da daraltıp genişletebiliyorsa yasama organı derecesine çıkıyor onun yetki ve görevini üstleniyor demektir. Vergi usulüne ilişkin kuralların Anayasa'nın 73. maddesi gereğince yasayla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesini zorunludur (AYM, E: 1990/29, K: 1991/37).

VUK Ek Madde 1: VUK'un "Uzlaşmanın Konusu, Kapsamı, Komisyonlar ve Şekli" başlıklı Ek Madde 1'e göre "Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (5736 sayılı kanunun 6 ncı maddesiyle değişen ibare) (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyama sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyama sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.

Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığınca hazırlanır."

İlgili kanun hükmü ile uzlaşma komisyonlarına herhangi bir miktarla sınırlı olmaksızın gerek verginin aslı gerekse de vergi cezası konusunda mükellefle uzlaşma yetkisi tanınmaktadır. İdareye kanunda yer alan düzenlemelere göre belirlenmiş bir vergi ya da cezanın miktarını belirleme hatta vergiyi ya da cezayı tamamen ortadan kaldırma konusunda kanunla olsa dahi yetki verilmesi, vergilerin kanuniliği ilkesine açık bir şekilde aykırılık teşkil etmektedir. Bunun

yanında ilgili madde ile uzlaşmaya konu edilebilecek vergi ve cezalar konusunda idareye yetki verilmesi de açıkça vergilerin kanuniliği ilkesine aykırıdır (Başaran Yavaşlar, 2008: 316-331).

3.1.2.2. Gelir Vergisi Kanunu (GVK) Bakımından

GVK 20. Madde: GVK'nın "Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası" başlıklı 20. Maddesine göre "Özel kreş ve gündüz bakımevleri ile okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, kreş ve gündüz bakımevleri ile okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar."

İlgili kanun hükmü ile Maliye Bakanlığı'na birtakım kazançların vergiden istisna edilmesine ilişkin usul ve esas belirleme yetkisi tanınmıştır. Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkiyi de kullanarak 254 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ⁴ ve 295 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği⁵'ni çıkarmış ve istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemiştir. Ancak kanaatimizce Maliye Bakanlığı'na vergilendirmenin temel öğelerinden biri olan "istisna"ya ilişkin usul ve esas belirleme yetkisi vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Böylesi bir konunun kanunla ya da Bakanlar Kurulu'na verilecek bir yetki çerçevesinde kullanılması gerekmektedir. Nitekim Maliye Bakanlığı çıkardığı genel tebliğler ile istisnanın kapsamını, yararlanma koşullarını, süresini belirlemiştir. Maliye Bakanlığı yararlanma koşullarında yapacağı düzenlemeler ile kimi mükelleflerin bu istisnadan faydalanmalarına, kimilerinin ise koşulları yerine getiremediklerinden yararlanamamalarına neden olabilecektir. Bir mükellefin istisna kapsamında olup olmayacağına kanunla düzenlenmesi gerekmekte, Bakanlar Kurulu ise bir kanunla bu hususta yetkili kılınabilmektedir.

3.1.2.3. Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) Bakımından

KDVK'nın 15. maddesine göre;

"1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a) Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler,

b) Uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler,

2. Bu istisnaların uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespite Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir."

İlgili madde hükmü Maliye Bakanlığı'na istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esas belirleme yetkisi ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarı belirleme yetkisi vermektedir. İstisna miktarının alt sınırını belirleme yetkisinin Maliye Bakanlığı'na verildiği KDVK'nın geçici 19. maddesi hakkında AYM, vergiden istisna edilen bir konunun yasayla belirlenen yukarı ve aşağı sınırları içinde değişiklik yapma yetkisi sadece Bakanlar Kurulu'na verilebileceğinden, Maliye Bakanlığı'nın yetkilendirilmesinin Anayasa'nın 73. maddesinin aykırı olduğu gerekçesiyle iptaline karar vermiştir (AYM, E: 2003/33, K: 2004/101). KDVK'nın 15. maddesinde de benzer bir durum söz konusudur. İstisna tutarına ilişkin alt sınır belirleme yetkisinin Maliye Bakanlığı'na verilmesi Anayasa'nın 73/3 ve 73/4 maddelerine aykırılık teşkil etmektedir. Böyle bir düzenleme kanunla ya da kanunla verilecek yetki çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yapılabilir.

SONUÇ

Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenlemelerin halkın rızası ile halkın temsilcisi olan yasama organı tarafından belirgin, kesin, açık ve anlaşılır bir biçimde yapılmasını öngörmektedir. 1982 Anayasası'nın 73/3. maddesinde

⁴ 25.11.2004 tarih ve 25651 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵ 23.12.2016 tarih ve 29928 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kendisine yer bulan vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilendirmeye ilişkin temel ögelerin kanunla düzenlenmesini zorunlu kılmaktadır. Anayasa'nın 73/4. maddesi ile Bakanlar Kurulu'na vergilendirmenin temel ögelerinden olan muafiyet, istisna, indirim ve orana ilişkin düzenleme yetkisi verilmiştir, ancak bu yetki vergilendirme yetkisinin devri anlamına gelmemektedir. Nitekim Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki belirli konularla sınırlıdır ve bu yetkinin kullanımı bir vergi kanunu ile yetkilendirilmeye bağlıdır.

Maliye Bakanlığı'na verilen usul ve esas belirleme yetkisi ise Bakanlar Kurulu'nun yetkisinden farklı olarak vergilendirmenin temel ögeleri hususunda değişiklik yapmayı kapsamamakta, sadece vergi kanunlarını açıklayıcı ve yol gösterici niteliktedir. Nitekim vergi kanunlarının uygulanması ile görevli Maliye Bakanlığı'na vergilendirmenin temel ögeleri hususunda düzenleme yapma yetkisi verilmesi, yasama yetkisinin devredilemeyeceğini hüküm altına alana Anayasa'nın 7. maddesine, vergilerin kanuniliği ilkesini düzenleyen Anayasa'nın 73/3. maddesine aykırılık teşkil edecektir.

Anayasa Mahkemesi'ne Maliye Bakanlığı'na usul ve esas belirleme yetkisi veren kanun hükümlerinin Anayasa'nın 73. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle bu kanun hükümlerinin iptali amacıyla birçok başvuru olduğu görülmektedir. Mahkeme gelen itirazların çoğunda ret kararı vermekle birlikte, iptal ettiği kanun hükümleri de bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı'na verilen usul ve esas belirleme yetkisi kanun hükmünün açıklamasına yönelik ve mükelleflere yol gösterici nitelikte olmalıdır. Verginin konusu, yükümlüleri, matrah ve oranları, muaflık, istisna ve indirimleri, mahsup ve iadesi, vergiyi doğuran olay, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı gibi vergilendirmenin temel ögelerine yönelik olmamalı, mükelleflere ek mali külfet getirecek şekilde kullanılmamalıdır. Tüm bunlar Anayasal bir hüküm olan vergilerin kanuniliği ilkesinin bir gereğidir. Vergilerin kanuniliği vergi mevzuatının hazırlanması ve uygulaması aşamalarında önemle dikkate alınması gereken bir ilkedir.

KAYNAKÇA

- Aliefendioğlu, Y. (1981), "Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları", *Danıştay Dergisi*, Atatürk'ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, s. 67-87.
- Arıkan, Z. (1997), "Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 37. Seri, s. 269-281.
- Arıkan, Z. (1998), "Vergilendirmede Demokrasi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 115, <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, 21.11.2017.
- Başaran Yavaşlar, F. (2008), "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma", *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: XXV, Sayı: 2, s. 309-337.
- Çağan, N. (1980), "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 37, Sayı: 1, s. 129-152.
- Çağan, N. (1982), *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Çağan, N. (1984), "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt: 1, s. 171-182.
- Doğrusöz, B. (1985), "Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü", *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 1-3, s. 65-76.
- Doğrusöz, B. (2000), "Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi", *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998*, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, s. 135-160, İstanbul.
- Gerçek, A. (2006), *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

- Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E.U., Asa, S. (2014), "Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 63, Sayı: 1, s. 81-130.
- Gerek, Ş. ve Aydın, A. R. (2010), *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Güneş, G. (2011), *Verginin Yasallığı İlkesi*, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Kaneti, S. (1986/1987), *Vergi Hukuku*, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul.
- Kaplan, R. (2013), "Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanunundaki Bazı Düzenlemelerin Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Sayı: 164, s. 150-165.
- Oktar, S. A. (2011), *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2012), *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öz, E. (2004), *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Saban, N. (2006), *Vergi Hukuku*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2011), *Vergi Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Taş, M. (2000), "Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi", *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998*, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, s. 275-300, İstanbul.
- Taşkan, Y. Z. (2010), *Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri*, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Tekbaş, A. (2009), *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, yayın No: 2009/396, Ankara.
- Tosuner, M. ve Öz, E. (2004), "Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu", *Vergi Dünyası Dergisi*, sayı: 272, Nisan 2004, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3281>, 22.11.2017.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2017), *Vergi Usul Hukuku*, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir.