

Danıştay İçtihatlarında Vergilendirmede Kanunilik

Selçuk Buyrukoğlu¹, Doğan Bozdoğan²

Öz

Türkiye Cumhuriyeti, anayasanın başlangıcında belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, sosyal bir hukuk devletidir. Demokratik sosyal hukuk devleti ise kişi hak ve özgürlüklerine saygıyı ön plana çıkarmaktadır. Bu noktada sosyal hukuk devletinin bir takım yükümlülüklerinin olduğunu görmekteyiz. Bu yükümlülüklerden en önemlilerinden birisi de kişilerin sahip olduğu temel hak ve özgürlüklerinin korunmasıdır. Kişi hak ve özgürlükleri bazı değil bütün alanlarda korunmalı ve toplumla devlet arasında güven ilişkisi sağlanmalıdır. Olağan bir sonuç olarak devletin büyük bir yetki gücü vardır. Bu yetki gücü pek çok alanda belli sınırlar içerisinde kullanılabilir. Çalışmamızla alakalı olarak devletin sahip olduğu yetkinin çok önemli bir kullanım alanı olan vergiler üzerinde durulacaktır. Bu bağlamda çalışma iki bölümden oluşmaktadır. İlk olarak vergileme ilkelerine değinilip, kanunilik ilkesine genel bir perspektiften bakılarak, bu ilkenin vergi hukukundaki yeri açıklanacaktır. İkinci kısımda ise, vergi hukukunun asli kaynaklarından olan Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararlarına ve Danıştay'a değinilerek Danıştay içtihatlarında vergilemenin kanuniliği ilkesi somut olarak ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Danıştay, Kanunilik İlkesi, Vergilendirme

Council of State Taxation Jurisprudence in the Legality

Abstract

Republic of Turkey, based on the fundamental principles set out at the beginning of the constitution is a democratic, social state of law. The social democratic state of law and respect for individual rights to freedom of foreground. We see the social state at this point that there are a number of obligations. One of the most important of these obligations is to protect the basic rights and freedoms that the people have. Individual rights and freedoms in all areas should be protected and some not trust relationship between society and state should be provided. Ordinary state authority as a result there is a great power. This authorization may be used within certain limits power in many areas. A very important use of the powers possessed by the state as relevant to our study will focus on taxes. In this connection consists of two parts. Firstly, the principle of taxation değinilip, viewed from an overall perspective of

¹ Yrd. Doç. Dr., Niğde Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, e-mail: selcuk349@hotmail.com.

² Arş. Gör, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, e-mail: doğan.bozdogan@gop.edu.tr.

the legality principle, the principle of tax law that will be explained in place. In the second part, the Council of State decision of joint, one of the principal sources of tax law and the State Council with reference to the principle of legality of taxation jurisprudence of the Council of State will try to put forward concrete..

Keywords: Council of State, Legality Policy, Taxation

GİRİŞ

Sosyal hukuk devletinin gereğinin bir sonucu olarak devletler, vergilendirme yetkisini kullanırken bir takım kurallara uymak zorundadır. Ülkemizde vergilendirme söz konusu olduğunda 1982 Anayasası'nın 73. maddesi temel ölçü norm olarak karşımıza çıkmakta ve bu düzenleme bize bir dizi vergilendirme ilkesi vermektedir. Hemen belirtmek gerekir ki bu ilkeler, sosyal hukuk devleti ilkesinin somutlaştırılmış bir yansımasıdır. Bu doğrultuda, 73. maddeyi okurken, hem sosyal hukuk devleti ilkesi hem de eşitlik ilkesi ekseninin her zaman göz önünde tutulması gerekir (Yaltı, 1998:100). Vergi ödeviyle ilgili olan bu madde; "*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür*", "*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır*", "*vergi resim harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır*", "*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir*" (1982 Anayasası, Mad:73) , şeklinde düzenlenmiştir. 73. maddenin birinci fıkrasında vergide genellik ilkesi vurgulanmıştır. İkinci fıkrada sosyal amacın ne olduğu belirtilirken, üçüncü fıkrada ise kanunilik ilkesi ön plana çıkmaktadır. Dördüncü fıkrada ise yetki ilkesi göze çarpmaktadır.

Vergilerin gerek kapsamı, gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlar, genellikle vergileme ilkeleri olarak nitelendirilmektedir. Yapısal anlamda büyük bir yere sahip olan vergiler genel olarak bir sistem içerisinde değerlendirilir. Her sistemin alt yapısında bir takım ilkelerin varlığı zorunludur. Çünkü büyük sistemlerin varlığı temelindeki ilkelere bağlıdır.

Vergileme ilkeleri özü itibariyle olması gerekeni ifade eder. Bu nedenle vergileme ilkeleri zamana, zemine, şartlara ve değer yargılarına göre değişebilmektedir. Olandan çok olması gerekeni amaçlayan normatif nitelikteki bu ilkeler, ülkenin içinde bulunduğu kültürel, iktisadi ve teknik koşulları ile halkın dünya görüşü ve zihniyeti, hukuk bilincinin oluşum seviyesi ve kamu hukukunun durumu ile

sıkı sıkıya ilişki halinde olup, bu unsurlarla birlikte değişirler. Bu da vergilendirme ilkelerinin esnek bir yapıda olması gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Vergilemede kanunilik toplumların belkide yüzlerce yıl savaşını verdiği bir olgudur. Bu olgu sonucunda iki önemli husus günümüze kazanmıştır. Birincisi “*temsilsiz vergi olmaz*” ilkesi, diğeri de “*kanunsuz vergi olmaz ilkesi*”dir. Kişi hak ve özgürlüklerini koruyarak adaletli bir vergi sisteminin oluşturulmasında, vergilerin kanunla koyulması, adaletli ve eşitlik ilkesine göre dağıtılması devletlerin asli görevidir. Bununla birlikte yargı yollarıda kanuniliğin bir gereğidir. Vergi kanunlarında hukukilik kavramı idarenin uymak zorunda bulunduğu hukuki normlara ve hukuka uygunluk ilişkisidir. Bu ilişkinin zedelenmesi durumunda Türkiye’de de vergi ile ilgili kanun veya uygulamaların iptali Anayasa Mahkemesinde karara bağlanırken, Danıştay denetleme yetkisini kullanmaktadır.

1. GENEL OLARAK VERGİLEME İLKELERİ VE VERGİ HUKUKUNDA KANUNİLİK İLKESİ

1.1. VERGİLEME İLKELERİ

Vergileme ilkeleri bir takım vergilerin kapsamını belirlemeye yönelik, uyulması gereken normlardır. Bu normlar iktisadi, sosyal ve ahlaki yönlerden etkin olmayan vergi şekillerini ve tekniklerini ortadan kaldırmak ve bunların yerine daha etkinlerinin vergi sisteminde yer almasını sağlamak amacıyla ortaya çıkmıştır. Ekonomik, mali ve sosyal nitelikler taşıyan vergileme ilkeleri, zaman içerisinde değişikliklere uğramıştır. Vergiciliğin anayasası olarak kabul edilen vergileme ilkeleri, devletin fonksiyonlarındaki değişikliklere paralel olarak dinamik bir biçimde sürekli olarak değişim göstermektedir (Gökbunar, 1998:178). Vergileme ilkelerini aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür(Pehlivan, 2009: 144-153);

- *Vergilemede yeterlilik ilkesi:* Vergilemenin temel amacı devletin yeterli gelir sağlayarak kamu harcamalarını finanse etmesidir. Kamu harcamalarının sürekli artışı, devleti yeni vergiler oluşturmaya veya var olan vergilerden elde edilen gelirleri arttırıcı politikalar uygulamaya yöneltmektedir. Vergilemede yeterlilik ilkesinin ne ölçüde gerçekleştirilebildiğinin kriteri ise vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranıdır.
- *Vergilemede esneklik ilkesi:* Bu ilkenin varlığı uzun vadeli yapısal ve kısa vadeli konjonktürel etkenlere bağlıdır. Dolayısıyla gerek uzun

vadede gerekse de kısa vadede kamusal ihtiyaçlarda meydana gelen artışların vergiler ile karşılanmasının mümkün olması gerekir. Bu durum vergi sisteminin esnek bir yapıya sahip olmasını zorunlu kılar.

- *Vergilemede tarafsızlık ilkesi:* Vergi sisteminin, bir mükellefin herhangi bir işlemi yapıp yapmayacağı veya bir işlemi nasıl yapacağı konusunda ki kararları üzerinde ki etkisi minimum düzeyde olmalıdır(Ayaz,1996). Bu ilkeyle verginin mükellef üzerinde aşırı bir yük oluşturmaması hedeflenmiştir.
- *Vergilemede eşitlik ve adalet ilkesi:*Durumları benzer olan mükelleflerin aynı oranda vergi ödemesi gerektiği yönündeki görüş yatay eşitliği, kazançları birbirinden farklı olan mükellefler içerisinde kazancı çok olan çok az olan ise az vergi ödemekle yükümlüdür yönündeki görüş ise dikey eşitlik olarak tanımlanmaktadır. Sübjektif bir niteliğe sahip olan adalet ilkesi eşitlik ilkesine paralel bir yapıdadır. Burada önemli olan bireylerin adil bir şekilde vergilendirilmesidir.
- *Vergilemede belirlilik ilkesi:* Açıklık ilkesi olarak da nitelendirebileceğimiz belirlilik ilkesinde, verginin ne zaman, nasıl ödeneceği, nelerin verginin konusunu oluşturduğu, vergi oranlarının miktarı ve vergi mükelleflerinin ödevlerinin ne olduğunun detaylı bir şekilde tespit edilmesi gerekir.
- *Vergilemede fayda ilkesi:* Bu ilkeye göre bireyler kamu hizmetlerinden faydalandıkları oranlara göre vergilendirilmelidir. Günümüzde bu ilkeye çok fazla yer verilmemektedir. Bu ilkenin eleştiri noktası, birey eğer herhangi bir kamusal hizmetten faydalanmıyorsa vergilendirilemez ifadesidir. Böyle bir durum günümüzde mümkün değildir.
- *Vergilemede basitlik ilkesi:* Temelde belirlilik ilkesi ile iç içe değerlendirilebilecek bir ilkedir. Basitlik ilkesindeki amaç, mükelleflerin kuralları kolay anlayabilmesidir. Dolayısıyla vergi kanunlarının anlaşılabilir olması bu ilkenin bir hedefidir.
- *Vergilemede genellik ilkesi:* Vergilemede genellik ilkesine göre bir ülke sınırları içerisinde ki herkes, -gerek yerli gerek yabancı-, vergi vermekle yükümlüdür.

- *Vergilemede kanunilik ilkesi*: Yasallık ilkesi olarak da adlandırılacak olan bu ilke çalışmanın temel konusu olması itibariyle ilerleyen kısımlarında daha detaylı bir şekilde açıklanacaktır.

Çalışmanın buradan sonraki kısmında konu vergilemede kanunilik ilkesi perspektifinden ele alınarak Danıştay içtihatlarında vergileme de kanunilik ilkesine değinilecektir.

1.2. KANUNİLİK İLKESİ VE KANUNİLİK İLKESİNİN VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ

Tarihsel süreç içerisinde birey devlet ilişkisinde hukuk devleti kavramına varılarak modern devletin hukuka bağlı kılınması, yalnızca hukuksal bir ortam içerisinde eylemlerini sürdürmesi ve bunun dışına çıkmaması olguları sağlanma yoluna gidilmiştir (Öz, 2004:75). Bu süreçte kanunilik ilkesinin olgunlaşma dönemi de diyebiliriz. Bu olgunlaşma döneminde hukukun üstünlüğü ve keyfi uygulamaların sınırlandırılmasının temel teşkil ettiği bir düzen oluşmuştur.

Kanunilik ilkesi ilk olarak suç ve ceza alanında ortaya çıkmış ve zamanla tüm kamu hukuku alanında yayılmıştır (Dönmezer ve Sahir, 1994:22). Suç ve cezalarla birlikte kanunilik ilkesi vergide de önemli bir yer teşkil eder. Suç ve ceza ile karşılaştırma yaparak vergide kanunilik ilkesinin gereğini şu şekilde açıklayabiliriz; ceza kişinin özgürlüğü ve canı ile ilgiliyken vergi; malı, emeği ve geçimi ile ilgilidir (Baykara, www.baykaraymm.com). Yasallık ilkesi, hukuk devleti içerisinde tüm alanlarda yasaların kabul ettiği bir ilkedir.

Bireylerin özgürlük alanlarına en derin müdahalelerde bulunan ceza hukukunun araçlarının iktidarlar tarafından kötüye kullanılmasını engelleyici önlemlerin alınmasının zorunluluğu suçta kanunilik veya kanunsuz suç olmaz ve cezada kanunilik veya kanunsuz ceza olmaz şeklinde ifade edilen ilkelerin oluşmasına yol açmıştır (İçel ve Donay, 1987:79-80).

İnsanın yaşamına anlam verebilmesi, değerlerini gerçekleştirebilmesi, öncelikle onun varlığının güvence altına alınmasına bağlıdır. Kişinin maddi ve manevi varlığını, öz melekelerini (alışkanlık) geliştirmek, yani maddi olanakların sunulması suretiyle bir yandan fiziksel bütünlüğünün korunmasını diğer yandan tinsel (manevi) yönünün zenginleşmesinin sağlanmasını istemek onun en birincil hakkıdır (Duygulu, 2006).

Anayasa Mahkemesi'nin yerleşmiş içtihatlarında her türlü mali yükümlülüğün yasa ile konması gerekeceği kuralı düzenlenirken hedeflenen amaç; keyfi, takdiri ve

sınırsız ölçülere dayalı bir uygulamaya yer verilmemesi ilkesinin korunmasıdır. Verginin yasallığı ilkesi sınırsız ölçülere dayalı uygulamaların önlenmesi gereğinin doğal bir sonucudur. Bu ilkenin bazı alt ilkelere sahip olduğunu söyleyebiliriz. Verginin yasallığı ilkesinden söz edilebilmesi için öncelikle bir vergi yasasının varlığına ihtiyaç vardır. Bireyin korunmasına yönelik olarak da bu yasanın liberal ve demokratik devlete ait olan bir parlamento tarafından oluşturulması gerekir. Bu “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi ile örtüşmektedir. Var olan yasanın yalnızca vergiyi düzenlemesi ve bu yasanın vergi ile ilgili tüm özellikleri dikkate alan tam bir vergi yasası olması gerekmektedir (Güneş, 2008:12). Böylelikle “yasadışı vergi olmaz” ve “verginin belirgin olması” ilkeleri ortaya çıkmaktadır. Burada vergi yasalarının gerekliliği görülmektedir.

Vergi, kamu harcamalarını karşılamak üzere toplanan ekonomik bir değerdir. Ancak vergi toplanırken kişilerin ödeme güçlerinin göz ardı edilmemesi gerekir. Bu nedenle vergi uygulamalarında keyfiliğe yer yoktur. Tarihsel süreç içerisinde, vergileme yetkisinin, belirli kesimlerin elinden alınıp toplumun iradesini yansıtan kurumlar tarafından kullanılmasının sebebi de budur. Günümüzde kimin, ne zaman, hangi koşullarda ne kadar vergi ödeyeceğini sadece yasalar belirlemektedir. Bu sebepledir ki keyfi kararlarla kişi veya kurumlara mali yaptırımlar getirilemeyeceği açıktır. Verginin konulmasını keyfilikten çıkarıp, halkın temsilcilerinin kararı ile olmasına imkan tanıyan kanunilik ilkesi, aynı zamanda insanlığın özgürlük mücadelesinin bir parçasıdır.

Verginin yasallığı ilkesi demokratik mücadelenin bir sonucu olarak uzun bir tarihi süreç içerisinde bugünkü anayasal yerini ve boyutunu kazanmıştır. Vergi koyma yalnızca parlamentoya ait olan devredilemez bir yetkidir. Verginin yasallığı ilkesi yazılı hukuk kuralları şeklinde düzenlenen vergisel konuların, ancak yasaların düzenlediği çerçevede içinde değerlendirilmesini gerekli kılar.

Anayasanın 73. maddesiyle düzenlenmiş “kanunilik ilkesi”, “hukuk devleti” kavramıyla bağlantılıdır. Vergi, iktidarların elinde, ekonomiye ve bu yolla bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale aracı olabilmektedir. Ekonomik ve sosyal hayatı düzenleyen kanunlarla kişilerin temel hak ve özgürlükleri alanında yer alan vergiyi doğuran olaylar önlenemez veya caydırılabilir. Bu nedenle vergilerin kanuniliği ilkesi, kişilerin çalışma ve sözleşme hürriyetleri ile mülkiyet ve miras haklarının zedelenmemesi için hukuk devletinin belirleyici unsurlarındandır (Aslan, 2002).

Kamu giderlerinin karşılanmasında temel kaynak durumunda olan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin alacaklısı konumunda olan devlet ile bunların borçlusu konumunda olan yükümlülerin çıkarları tarih boyunca birbirlerine ters düşmüştür. Dengenin oluşturulmasında etkin alt ilkelerden hareketle üst kavram ve ilke olarak nitelendirilebilecek olan verginin kanuniliği ilkesine ulaşılabilir (Kırman, 2002:5).

Vergilerin konulmasında olduğu kadar değiştirilmesinde ve kaldırılmasında da güçler ayrılığı çerçevesinde yasama meclisinin yetkili olması gerekir. Bu da verginin yasallığına farklı bir bakış açısı sağlar. Sürekli olarak vurguladığımız gibi verginin temeli yasalara dayanır. Sadece yasada belirtilmiş işlemler için yasada mükellef olarak gösterilen kişi veya kurumlardan vergi toplanması mümkün olabilir.

Vergilerin kanuniliği ilkesini birey ve devlet yönünden aşağıdaki gibi inceleyebiliriz.

1.2.1. Birey Yönünden Vergilerin Kanuniliği

“Temsilsiz vergi olmaz” ilkesi doğrultusunda vergiler ancak parlamentodan çıkan bir yasa ile konulabilecektir. Bu ilkenin özünde vergi yükümlülerinin yasama organında temsil edildikleri varsayımı bulunmaktadır.

Yasaların milletin temsil edileceği parlamentolarda açık görüşme ve tartışma yöntemleri ile hazırlanması, özgürlüklerin düzenlenmesi ve sınırlanmasının doğrudan doğruya kamuoyunun denetimi altında olması anlamına gelecektir. Demokratik kökenli olan bu ilkeye göre parlamento tarafından temsil edilen halk, hangi vergileri yükleneceğine kendi karar vermektedir. O halde harcamaların finanse ediliş biçiminin yanı sıra vergi yükünün bireyler arası dağılımının, halkın çoğunluğunun fikirlerini açıklayan kararların bir sonucu olduğu söylenebilecektir (Güneş,2008:13).

“Temsilsiz vergi olmaz” kuralının iki önemli sonucu vardır. Bunlardan ilki, vatandaşın devletin karar mekanizmalarında temsili ve ancak kendisini temsil edenlerin çıkaracağı yasalarla verginin konulabileceği, diğeri ise devlet ve devletin vergilendirme yetkisi, buna bağlı olarak da devletin vergilendirme yetkisini kullandığı alandır.

Birey yönünden vergilerin kanuniliğinin temelinde“temsilsiz vergi olmaz” ilkesinin yanında “yasadışı vergi olmaz” kuralıda yer alır. “Yasadışı vergi olmaz” ilkesinin temelinde “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi yatar. “Yasadışı vergi olmaz” ilkesine

göre vergi bir hukuksal kullanım olarak şekli ve maddi anlamda sadece kanunla konulabilecektir. Verginin yasallığı ilkesinin biçimsel yönünü, vergi normunun yasa niteliğine sahip olması oluşturmaktadır.

Yasalar, anayasamızca öngörülen yasama organı olan TBMM tarafından belirtilen usul ve biçimde kabul edilerek yürürlüğe konulan yazılı hukuk kurallarıdır. Yasa metinlerinin içeriği toplum için uyulması zorunlu, soyut, genel ve sürekli hükümlerdir. Sadece belli bir kişiye veya olaya göre değil aynı özellik ve nitelikteki tüm kişi ve olaylara uygulanırlar. Belli bir kişiye yasa ile yükümlülük yüklenemeyeceği gibi, belli bir kişiyi yasal yükümlülüklerinden kurtaracak bir yasanın da çıkarılmaması gerekmektedir. Vergi konulurken ya da değiştirilirken de sadece yasalar kullanılır. Anayasaca öngörülen usullere göre çıkarılmış bir yasa ile konulan vergi, genel adalet düşüncelerine ve ekonomik koşullara aykırı dahi olsa bu onun yasallık niteliğini değiştirmez.

Vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu verginin yasallığı ilkesidir. Verginin oranının, alınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirgin olması gerekmektedir. İktisadi açıdan bakıldığında Adam Smith'in klasikleşmiş vergileme ilkeleri arasında bu yönde bir kuralın yer aldığı görülecektir. Buna göre şahsın ödemekle yükümlü olduğu vergi kesin olmalı, gelişigüzeğe, isteğe bağlılığa yer verilmemelidir. Ödemeyi yapan kimse için ve diğer tüm kişiler için ödeme zamanı, ödeme şekli, ödenmesi gereken miktar açık olmalıdır. O halde vergi yasanın anayasada yer alan verginin yasallığı ilkesinin gereği olarak bazı ana öğeleri içermemesi halinde o vergi yasası anayasaya aykırı bir metin durumuna düşecektir (Güneş, 2008:16).

Vergi yasalarının açık ve net hükümleri kapsamaması gereksiz mali anlaşmazlıkların çıkmasına, vergi incelemelerinin artışına, vergi kaçakçılığına neden olmakta, ayrıca bu durum vergi idaresini keyfiliğe ve yasa dışı yollara sevk edebilmektedir. Diğer taraftan kolay anlaşılamayan yasalar karşısında çaresiz ve şaşkın duruma düşen ödevli, eşitlik ilkesinin zedelenmesine yol açan değişik yorumlara ve uygulamalara maruz kalmaktadır (Güneş, 2008:17).

Verginin yasallığı ilkesi sadece vergi alacağının öğelerinin kanunla konulmasını değil, vergiden doğan ödev ve yöntem ilişkilerinin de kanunla düzenlenmesini gerektirmektedir. Vergi yükümlülerine özel güvence ve eşitlik sağlayan bu durum diğer yandan idarenin de kamu hizmetlerini kararlılık içerisinde sürdürmesi ve

alacaklarını daha hızlı ve etkili bir biçimde izlemesi ve tahsil etmesine imkan verecektir.

Vergi yasalarının hükümlerinin son derece açık ve kesin olması sayesinde, vergi ödeyen kişi ve yönetici makamlarda, vergi ödeyenin hak ve ödevleri hakkında doğabilecek kuşkulara yer bırakılmayacak ve vergilerin tarh ve tahsilinde keyfiliğin önüne geçilecektir.

1.2.2. Devlet Yönünden Vergilerin Kanuniliği İlkesi

Verginin alınması zorunluluğu ilkesine göre verginin yasallığı ilkesi bir yandan bireyi koruyan sınırları çizirken diğer yandan da devletin vergisel işlemlerini gerçekleştirmesi için uygun koşulları sağlar. Başka bir ifadeyle, bu ilkeyükümlü için yasa sınırlarının taşılmaması güvencesini getirirken, vergi alacaklısı olan devlete de yasal koşulların varlığı söz konusu olunca bu yetkinin kullanılması imkanını tanımaktadır.

Ekonomi açısından vergiler yadsınamayacak derecede önemlidir. Devletin ekonomik yapı içerisinde müdahil bir anlayışa sahip olduğu günümüz sistemlerinde önemli olan kamunun ekonomik alana müdahalesinin kişi hak ve özgürlükleri karşısındaki sınırının iyi belirlenmesidir (Tan, 1990:178).

Verginin alınması zorunluluğu ilkesi, devletten vergiyi toplama görevini mutlaka yerine getirmesini isteyen ve yönetimin vergiyi toplamaktan kaçınmasını engelleyen bir ilkedir.

Verginin yasallığı ilkesi yönetimin kamu hizmetlerini kararlılık içerisinde devam ettirmesini ve alacaklarını daha hızlı ve etkili bir biçimde tahsil ve takip edebilmesine olanak verir ve vergi yönetiminde kararlılık sağlar (Güneş,2008:20). Ayrıca eşitlik ilkesinin zedelenmesi olasılığını verginin değiştirilmesinin ve kaldırılmasının yasaya bağlı olarak yapılmasını sağlayıp, keyfi uygulamaların önüne geçilebilir.

1.3. TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİ

Vergilerin kanuniliği ilkesi Türk Vergi Hukukunda da geçerlidir. Bu ilke temel dayanağını anayasalardan alır. Türk hukukunda da anayasa metinleri incelendiğinde bu niteliği açıkça görebiliriz. Vergilerin kanuniliği ilkesinin Türk Vergi Hukuku'ndaki gelişimine kısaca göz attığımızda gelişimin Osmanlı dönemine kadar uzadığını görebiliyoruz.

Osmanlı İmparatorluğunda egemen olan teokratik devlet sistemi yerine Tanzimat fermanı ile başlayan gelişmelerle birlikte hukuk devletinin bir kısım öğelerinin azda olsa resmi metinlere girdiğini söyleyebiliriz. Tanzimat fermanının da bazı ilkelerden anlam olarak şu şekilde söz edilmektedir: “İslam esaslarına uymak ve kötü gidişi durdurmak için çareler aradık. Yurdun daha iyi yönetilebilmesi için yeni bazı kanunların çıkarılmasını uygun bulduk. Bu kanunlarla gerçekleştirilecek en önemli ilkeler arasında da vergi toplama yöntemlerinin düzeltilmesi vardır.” Görüldüğü üzere Türkiye’de anayasal gelişmelerin daha başında vergilerin kanuniliği ilkesine belli bir önem verilmiştir. Bunda elbette batıda başlayan “temsilsiz vergi olmaz” ve “kanunsuz vergi olmaz” ilkelerine yönelik hareketlerinde etkisi vardır. 1856 Islahat Fermanında vergide eşitliğin, özellikle müslüman olmayanteba ile müslüman teba arasında eşitliğin bir güvence olarak tanındığını gözlemlemekteyiz. Tanzimat döneminin önemli anayasal metinlerinden bir tanesi de 1875 yılında çıkarılan “Fermanı Adalet”tir. Bu belgede de, vergilerle ilgili olarak kanunilikten ziyade vergilerde eşitlik ve adalet ilkeleri üzerinde durulmuş, vergi tahsil usullerinin geliştirilmesi gereği işaret edilmiştir.

Cumhuriyet öncesinde Tanzimat Dönemi’nin “1876 Kanun-i Esasi”sinde verginin yasallığı ilkesi iki ayrı maddede düzenlenmiştir. 25. maddeye göre “Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve namı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz.” ve 96. maddeye göre de “Tekalifi devletin hiçbirisi bir kanun ile tayin olunmadıkça vaz ve tevzi ve istihsal olunamaz.” Bu maddelerde kanunilik ilkesinin etkileri açıkça görülebilmektedir.

1921 Anayasası’nda vergilerin kanuniliği ilkesine yer verilmemekle beraber, 1924 Anayasası’nda bu ilke açıkça benimsenmiştir. Nitekim, 1924 Anayasası’nın 85. maddesinde; “*Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir*”, ifadesi bulunmaktadır. Ancak, aynı maddenin ikinci fıkrası ile devlet, il özel idareleri ve belediyelerin geleneksel olarak topladıkları vergilerin kanunları çıkarılincaya kadar tahsiline izin verilmiştir. Ayrıca bu anayasa döneminde vergilerin kanuniliği ilkesine ters düşen pek çok yasa çıkarılmıştır. Fakat bu durumu Osmanlı Devleti’nden cumhuriyete geçiş döneminin bir gereği olarak değerlendirmek mümkündür (Karakoç, 1995:72).

“Vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur” hükmü 1961 Anayasası’nın 61. maddesinin 2. fıkrasında yer almıştır.

Önceki bölümlerde de belirttiğimiz gibi, 1982 Anayasasıyla da vergilerin yasallığı ilkesi benimsenmiş ve 73. maddenin 3. fıkrasında şu hükme yer verilmiştir: “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.” Görüldüğü üzere bu düzenleme 1961 Anayasasındakine benzemektedir. 1982 Anayasası ile vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı veya kaldırılacağı açık bir hükme bağlanmıştır. Yine 1982 Anayasasında yürütme organına belli koşullara ve sınırlamalara bağlı kalarak vergilendirmede açık bir yetki verilmiştir.

2. DANIŞTAY İÇTİHATI BİRLEŞTİRME KARARLARI VE DANIŞTAY İÇTİHATLARINDA VERGİLENDİRMEDE KANUNİLİK İLKESİ

2.1. VERGİ HUKUKU’NUN KAYNAKLARI

Kaynak, hukuk kuralı koyma yetkisini ya da bu yetkiye sahip olan organı (parlamento) ifade eder (Mutluer, 2006:31). Hukukta kaynaklar bağlayıcılık derecesine göre, temel (asli) kaynaklar ve yardımcı (tali) kaynaklar olmak üzere ikiye ayrılabilir. Hukuk kaynakları asli ve tali kaynaklar sınıflandırmanın yanında ayrıca bu kaynakları çıkaran organlara göre de bir tasnif yapılması mümkündür. Buna göre kaynaklar yasama, yürütme ve yargı organından çıkan kaynaklar olarak da incelenebilir. Vergi hukukunda da benzer durum söz konusudur.

Vergi hukukunun asli kaynakları; Anayasa, Anayasa Mahkemesinin İptal Kararları, Uluslararası Anlaşmalar, Kanun, İçtihatı Birleştirme Kararları, Kanun Hükmünde Kararnameler, Bakanlar Kurulu Kararları, Tüzükler, Yönetmelikler ve Düzenleyici Tedbirlerdir³. Tali kaynakları ise; Yorumlayıcı tedbirler, Özelgeler,

³ Genel Tebliğ vergi hukuku açısından Maliye Bakanlığınca vergi kanunlarının uygulanmasını kolaylaştırmak üzere çıkarılan **düzenleyici** yönetsel işlem niteliğinde olmakla birlikte kaynak olma yönünden farklılık gösteren yazılı metinlerdir. Genel Tebliğler iki grupta toplanır. Birinci grup genel tebliğler; vergi kanunlarının Maliye Bakanlığınca tanıdığı düzenleme yetkisine dayanılarak çıkarılır ve kendilerine uyulması zorunlu temel kaynak durumundadır. Bu yetki çoğunlukla konu hakkında usul ve esasların belirlenmesi ile ilgilidir ve bu yetkinin kanunla verilen sınırlar içerisinde ve kanunun lafzı ile ruhuna uygun olarak kullanılması zorunludur. Çünkü bu nitelikteki tebliğler yeni hükümler getirdiğinden kendilerine uyulması zorunlu bir temel kaynak durumundadır ve çoğu kez yetkiye aykırı çıkarılan tebliğler Danıştayda dava konusu edilmektedir. İkinci grup genel tebliğler ise; Maliye Bakanlığının Bakanlık örgütüne yönelik olarak yayımladığı vergi kanunlarını **yorumlayıcı** ve açıklayıcı nitelikteki metinlerdir. Vergi kanunlarının özellikle sık sık değiştiği zamanlarda uygulamada önemli sorunlar çıkmaktadır. Farklı uygulamalar ise mükelleflerin vergi yönetimine güvenini sarstığı gibi

Genelgeler, Genel Yazılar, Sirkülerler, Yargı Kararları, Bilimsel Görüşlerdir. Bunlar asli ve yardımcı kaynaklar olarak sıralanabildikleri gibi doğduğu organın adına göre de sınıflandırılabilirler. Yasama organından doğan kaynaklar; Anayasa, Uluslararası Anlaşmalar ve Kanundur. Yürütme organından doğan kaynaklar; Kanun Hükmünde Kararnameler, Bakanlar Kurulu Kararları, Tüzükler, Yönetmelikler ve Düzenleyici tedbirlerdir. Yargı organından doğan kaynaklar ise; Anayasa Mahkemesi İptal Kararları, Danıştay İçtihatı Birleştirme Kararları ve Yargı Kararlarıdır. Bunlara ek olarak birde bilimsel kaynaklar vardır. Burada da sadece bilimsel eserleri sayabiliriz (Bilici, 2011: 35-42; Tosuner ve Arıkan, 2011: 15-34).

Saydığımız vergi hukuku kaynaklarının hepsine ayrı ayrı değinmek yerine çalışmanın direk bağlantılı olduğu Danıştay İçtihatı Birleştirme Kararları detaylı bir şekilde açıklanacaktır.

2.1.1. Danıştay

Anayasal bir kurum olan Danıştay bir yandan yüksek idare mahkemesi, diğer yandan da devletin merkezde bulunan en yüksek danışma ve inceleme organıdır (Güneş, 2008:235). Danıştay, idare ve vergi mahkemelerince verilen karar ve hükümlerin son inceleme mercii olup, ayrıca belli davalara ilk ve son inceleme dairesi olarak bakar (Odyakmaz vd, 2008:224).

Anayasa'nın 155. maddesinin 2. fıkrasına göre Danıştay Başbakan ve Bakanlar Kurulu tarafından gönderilen yasa tasarıları hakkında görüş bildirmekle yükümlüdür.

Anayasa Mahkemesi özellikle ekonomik konuları içeren yasaların doğrudan önüne getirilmesi durumunda önceden denetim işlevi olmadığı için bunlarla ilgili iptal kararı verebilecektir. Danıştay'ın ön denetim işlevine sahip olması uyumsuzluk durumlarında yüksek mahkemenin iptal kararı ile ilgili olarak sorumlu tutulmasını önleyebilecek bir unsurdur. Gerçekten de anayasaya uygunluğun saptanmasının bir ön denetim makamı olarak Danıştay tarafından başarı ile gerçekleştirilmesi, verginin yasallığı ilkesine aykırı olmayan daha sağlıklı vergi yasalarının da oluşmasını sağlayacaktır (Güneş, 2008:236).

gereksiz davalara da yol açmaktadır. Bakanlık bu gibi sorunları ortadan kaldırmak ve uygulamada birliği sağlamak üzere gerek re'sen gerekse uygulama birimlerinden iletilen sorunlar sonucu genel tebliğler çıkarmaktadır. Bu guruptaki tebliğler vergi idaresine yönelik olup yönetsel emir niteliğindedir. Maliye Bakanlığının o zamanki görüşünü yansıtmakta olup bakanlık bu görüşünü değişen koşullara göre değiştirebilir (Kırbaş, 1995: 45).

2.1.2. Danıştay İçtihatı Birleştirme Kararları

İçtihatı birleştirme, yorumları birleştirme anlamına gelmektedir. İçtihatı birleştirme kararlarının amacı, bir yargı düzeni içinde alınacak kararlarda birlik ve bütünlüğü sağlamaktır. Bunu sağlama görevi, o yargı düzeni içindeki en büyük mahkemeye düşmektedir. İçtihatı birleştirme kararları adli davalarda Yargıtay, idari davalar ile vergi davalarında Danıştay tarafından alınır (Pehlivan, 2010:31). Danıştay İçtihatı birleştirme kararları asli kaynak olup bağlayıcı bir niteliğe sahiptir.

2575 sayılı Danıştay Kanununun 39. maddesine göre, “dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri genel kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyumsuzluk görüldüğü veyahut birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, İçtihatı Birleştirme Kurulu, içtihadın birleştirilmesine veya değiştirilmesine karar verir”. İçtihatı birleştirme kararlarına, Danıştay daire ve kurulları ile mahkemeler ve idare uymak zorundadır. İçtihatı birleştirme kararları, Danıştay başkanı, başsavcı, başkan vekilleri, dava daireleri başkan ve üyelerinden oluşan Danıştay İçtihatları Birleştirme kurulu tarafından alınır. Danıştay İçtihatı birleştirme kararları, soyut hukuk kurallarının yorumlanması ve uygulamada birlik sağlanması bakımından önemli bir kaynak teşkil eder (Pehlivan, 2010:32).

2.2.DANIŞTAY İÇTİHATLARINDA VERGİLENDİRMEDE KANUNİLİK İLKESİ

Günümüzde güçler ayrılığı kuramının en duyarlı biçimde muhafaza edilmeye çalışıldığı ekonomik alanlardan biriside vergilendirme yetkisidir (Öz, 2004:181). Yukarıda ki bölümlerde de açıkladığımız üzere vergilendirme yetkisinin sahibi genel hatlarıyla devlettir. Devlet bu yetkisini yasama organı aracılığıyla kullanır. Yürütme organı da yasalardan aldığı yetki doğrultusunda kanunları yürütür. Anayasa'nın 8. maddesinde yürütme yetkisinin kabaca Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Buruluna ait olduğu belirtilmiştir. Fakat zamanla bu yetki Bakanlar Kurulunun idaresine geçmiştir. Bu durum beraberinde keyfiliği getirmiştir. Verginin yasallığı ilkesi keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin yasada yer alması gereğini güder (Kaneti, 1984:32).

Verginin kanuniliği, mali yükümlülük türleri ve yasaların yürürlüğü açısından bir kapsama sahiptir. Verginin yasallığı ilkesi sadece vergileri değil aynı zamanda resim, harç vb. yükümlülükleri kapsamaktadır. Bu noktada mali yükümlülükler açısından verginin yasallığı zorunlu bir unsurdur.

Türk vergi sisteminde çeşitli dönemlerde vergilemede kanunilik ilkesine aykırı olan bazı düzenlemeler yer almıştır. Konuya açıklık getirmesine yönelik olarak bu aykırılıkların Danıştay içtihatlarında yer alan kararlar doğrultusunda tespitinin çalışmaya açıklık kazandıracağı düşünülmektedir.

*Gelirin vergilendirilmesine yönelik olarak, 3986 sayılı kanunu incelediğimizde, bu kanunla ek vergi uygulamalarına gidilmiştir. Ekonomik denge vergisi olarak adlandırabileceğimiz bu vergiler bir yıl önceki kazançlara yönelik olarak uygulama alanı bulmuştur. Bu durum kanunların geriye yürümezliği ilkesine aykırılık içerir. Danıştay İçtihatı Birleştirme Kurulu'nun bu konuya yönelik olarak bir kararında (Danıştay İçtihatı Birleştirme Kurulu, E:1985/5,K:1989/3 k.t.03.07.1989), "*vergilerin kanuniliği ilkesi hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayı vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün arttırılmasına imkan vermez*" şeklinde bir ifade dikkat çekicidir. Bu ifadeyle Danıştay, hukuk devletine yine hukuk devletinin önemli bir ilkesi olan hukuki güvenlik ilkesinin unsurlarından geriye doğru vergilemenin uygulama alanı bulmasının zarar vereceğine işaret etmiştir. Yine Danıştay idare Davaları Genel Kurulu'nun 1997/645 E., 1999/41 K. sayılı kararında kanunların geriye yürümezliğine vurgu yapılmıştır. Söz konusu kararda davacının temyiz isteminin kabulü ile Danıştay Onuncu Dairesince verilen 4.6.1997 günlü, 1997/2144 sayılı kararının geriye yürümezlik ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle bozulmasına karar verilmiştir.

Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem yada davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu yada meydana geldiği dönemdeki kanunun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak, yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların, özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır, Anayasanın 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan "**vergilerin kanuniliği ilkesi**" de, hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün arttırılmasına imkan vermez.

*Danıştay Onuncu Dairesinin 09/06/1999 günlü ve E: 1998/3315, K: 1999/3133 sayılı kararı ile Danıştay Yedinci Dairesinin 06/02/2002 günlü ve E: 2000/3478, K: 2002/451 sayılı kararı arasında görüş ayrılığına neden olan fon payları, Anayasa

Hukukumuz bakımından, "vergi ve benzeri" mali yüküm değildir. Nitekim; Anayasa Mahkemesinin, T.C. Anayasasının 153 üncü maddesinin son fıkrası uyarınca yasama, yürütme ve yargı organları ile idare makamları ve gerçek ve tüzel kişiler yönünden bağlayıcı olan, 11/01/1985 gün ve E:1984/6, K:1985/1 sayılı kararında da söylenen budur. Esasen; Danıştay Onuncu Dairesi kararında da, toplu konut fonu payının vergi benzeri olduğu ve bu fon payının tahakkukundan doğan uyuşmazlıkların, 2576 sayılı Kanunun vergi mahkemelerinin görevlerini düzenleyen 6 ncı maddesinin yorumu da yapılarak, vergi benzeri olmaları nedeniyle, bu maddenin kapsamına girdiği söylenmemiştir. Aksine, Anayasanın bu fon paylarının vergi ve benzeri mali yüküm olmadıklarını açık biçimde vurgulayan 167 nci maddesinin ikinci fıkrası ile 2976 sayılı Kanunun aynı vurguyu yapan düzenlemesine göndermede bulunulmakla yetinilmiş; yani, söz konusu payın vergi benzeri olmadığı kabul edilmiştir. Danıştay Onuncu Dairesinin bu kabulü, aynı zamanda, fon payı tahakkukundan doğan idari uyuşmazlıklara onbeş yıldan fazla süre ile, herhangi bir görev sorunu yaşanmaksızın, idare mahkemeleri ile anılan dava dairesince bakılmış olmasının nedenini de izah etmektedir. Özet olarak; kararda, fon payı uyuşmazlıklarına vergi mahkemesince bakılması gerektiği yargısına, söz konusu 6 ncı maddenin yorumu ve fon payının niteliğinden hareketle ulaşılmamıştır. Bu yargıya, fonlarla ilgili davaların vergi ile ilgili davaların sonucunda ortaya çıkan hukuki duruma bağlı olduğu ve iki ayrı uyuşmazlığın aynı mahkemede görülmesinde usul ekonomisi ve içtihat birliği bakımından yarar bulunduğu gerekçesiyle varılmıştır. Söz konusu yargının hareket noktası, Pozitif Hukuk açısından, olan, yani yasal düzenleme değil; olması gereken, yani ihtiyaçtır. Bir uyuşmazlığın pozitif görev kurallarına göre hangi yargı yerinin görevine girdiğinin belirlenmesi, bir yargılama işlevidir ve bu işlev yargı oranına aittir. Pozitif görev kuralı bir yana bırakılarak, bu kurala göre hangi mahkemenin görevine girdiği bilinen bir uyuşmazlığın, olması gerekenden, ihtiyaç ya da gereklilikten hareketle, başka bir mahkemece çözümlenmesi gerektiğini söylemek ise, yürürlükteki görev kuralını değiştirerek, yeni bir görev kuralı koymak anlamına gelir ki, böyle bir kuralın yargı kararı ile konulması, yukarıda sözü edilen anayasal kuralın, "Yasallık İlkesi"nin ihlalidir.

Sonuç olarak; *Bakanlar Kurulu kararı ile konulan toplu konut fonu payı, Anayasanın 73 üncü maddesinde öngörülen vergi benzeri mali yüküm değildir. Bu nedenle, bu fon payının tahakkukundan doğan uyuşmazlıkların, özel görev alanı vergi ve benzeri mali yükümlerle*

sınırlı olan vergi mahkemelerince çözümlenmesi, Anayasa kuralı olan "Kanuni Hakim İlkesi"nin ihlalidir. Vergi mahkemelerinin özel görev alanında olmayan bu uyumsuzlukların içtihatla bu mahkemelerin görevine verilmesi, yürürlükteki görev kuralını değiştiren yeni bir görev kuralı anlamına gelir ki; böyle bir sonucun içtihatla yaratılması da, başka bir anayasal kural olan "Yasallık İlkesi"nin ihlalidir.

*Danıştay Üçüncü Dairesince verilen 4.4.2002 günlü ve E:2001/930, K:2002/1438 sayılı karar ile Danıştay Dördüncü Dairesince verilen 6.6.2001 günlü ve E:2001/1414, K:2484 sayılı karar arasındaki görüş ayrılığı sonucu, Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu; "Uyumsuzluk ticari işletmelerin kullandıkları kredilere ilişkin faiz ödemelerinin vade tarihlerinin, izleyen yılda olması halinde, kist döneme ait ödenmemiş faizlerin, karşılık ayırmak suretiyle cari dönem kazancından indirilmesinden doğmuştur. Vergi hukukumuzdaki "**kanunilik ilkesi**" gereği matrah azaltan bir işlem olan "karşılık ayırma"nın hangi hallerde mümkün olduğu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilmiştir. Yorum veya kıyas yolu ile bu ilkeye istisna teşkil edecek yeni durumlar ihdas edilemez." kararına vermiştir.

*Danıştay Üçüncü Dairesinin 7.4.1988 günlü ve E:1987-1324, K:1988-1107, 25.2.1988 günlü ve E: 1987-336, K: 1988-623 sayılı kararları ile Danıştay Dördüncü Dairesinin 6.6.1985 günlü ve E:1985-1126, K: 1985-1683, 27.3.1986 günlü ve E:1986-5422, K:1987-444 sayılı kararlarındaki görüş ayrılığı sonucu Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu; "ikmalen cezasız tarhiyat yapılır" hükmü 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 111 inci maddesine 484 sayılı Kanunla eklenmiş, 2361 sayılı Kanunla maddeden çıkarılmıştır. Ne hükmün maddeye eklenmesine, ne de çıkarılmasına dair yukarıda sözü geçen kanunların gerekçelerinde, hükmün hangi amaçla eklendiği ve çıkarıldığına dair herhangi bir açıklama yoktur. Herne kadar bu esasa göre vergilemenin daha etkili hale getirilmesi için, kanunkoyucunun bu vergi güvenlik müessesesini cezai müeyyide ile güçlendirmek amacıyla, "cezasız ikmalen tarhiyat yapılır." hükmünü maddeden çıkardığı düşünülebilirse de; vergi idarelerince, Vergi Usul Kanunu hükümlerine dayanılarak kesilen para cezaları teknik anlamda ceza niteliğinde bulunduğu ve Anayasamızın 38 inci maddesi ise; kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesini getirdiğinden, "**cezada kanunilik**" ilkesi esas olup, bu da ceza yaptırımının yasama organı tarafından tereddüt yaratmayacak biçimde düzenlenmesini, suçu oluşturan fiili gerçekleştiren kişiye uygulanacak cezanın cinsinin, miktarının, alt ve üst sınırlarının belirlenmesini zorunlu kılar ve yargı yerlerinin genişletici yoruma ve kıyas yoluna başvuramalarını gerektirir. Aksi halde kıyas yoluyla ceza yaratılmış olur." hükmünü vermiştir.

Tarih boyunca bireyin devlete karşı mali konularda giriştiği mücadele, vergi konmasının keyfiliğini ve aşırılığını önleme yönünde olmuştur. Verginin yasallığı ilkesi, işlevini, daha çok yasaların vergi konulmasına egemen olması açısından göstermiştir. Bu nedenle verginin yasallığı ilkesinin vergi koymanın sadece yasalarca yapılacağını çağrıştırması söz konusu olmaktadır. O halde vergi yasasının anayasada yer alan verginin yasallığı ilkesinin gereği olarak bazı ana öğeleri içermemesi halinde o vergi yasası anayasaya aykırı bir metin durumuna düşecektir (Kırbaş, 1984:25).

Vergilemenin kanuniliği ilkesi sadece yasaların konulması hususunda sahip olduğu kapsamla sınırlanmaz. Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü bendine göre bir verginin kaldırılması ve değiştirilmesi yine yasa ile olacaktır. Yasada yer almayan bir ilke ve esasa istinatla, yönetimin bir vergiyi terkin etmesi olanaklı değildir.

SONUÇ

Sağlıklı bir hukuk sistemi, düzen, hukukun kesinliği, toplumsal hedef ve toplumsal sonuçlar gibi büyük öneme sahip olan hukuki değerlerin çatışma içinde olmamalarını; tam tersine, daha üst düzeydeki bir yapı içinde birleşmelerini gerektirir. Bu bir nevi demokratik, sosyal hukuk devleti olmanın zorunluluğudur.

Tarih her zaman, toplumlar ile devletler arasında güvensizliğe dayalı uyuşmazlıklara sahne olmuştur. Bu uyuşmazlıkların kökeninde devletlerin hukukun gerekli kıldığı normları yerine getirmemeleri sorununu ağırlıklı olarak görmekteyiz. Bu çerçeveden baktığımızda hukukun devlet ile toplum arasında güven ilişkisini sağlayan büyük bir sistem olduğu söylenebilir. Hukuk ve hukukun bütün dalları büyük bir sistem teşkil etmenin sonucu olarak bazı temel ilkeler üzerine yapılandırılmalıdır. Özellikle hukuk içerisinde yer alan hukuki güvenlik ilkesi ve öğeleri bireysel hakları koruyan mekanizmalardır. Bugün yeryüzünde hiçbir ülkenin vatandaşlarının adalete olan güvenini sağlayamadan ayakta kalabilmesi mümkün değildir. Adalete olan güven, vergi yükümlülerinin yaşamlarını sürdürebilmelerinde belkide var olması gereken tek unsurdur. Devletine inancını yitirmiş bir toplum ne kendi varlığını ne de devletinin varlığını garanti altına alabilir.

Toplu halde yaşamının bir sonucu olarak ortaya çıkan vergiler devletler için çok önemli bir gelir kaynağıdır. İlk zamanlarda gönüllülük esasına dayalı olan vergiler sonraları zorunlu bir nitelik kazanmıştır. Krallar, imparatorlar, derebeyler vb. sahip oldukları güç ile vergi vermeyi şart haline getirmişlerdir. Bu zorunluluk toplumların sıkıntılı dönemler geçirmelerine neden olmuştur. Fakat yaşamın her anında var olan

özgürlük duygusunun verdiği hırsla toplumlar tarihin her döneminde haklarını aramaya yönelik olarak faaliyetlerde bulunmuştur. Bunun en güzel örneği tabi ki vergi ve vergilendirme yetkisi konusunda verilen mücadelelerdir. Uzun uğraşlar sonunda insanlar kendilerini devlete kabul ettirmişler ve ilk olarak “temsilsiz vergi olmaz ilkesi” sonrasında “kanunsuz vergi olmaz ilkesi”ni idarecilerine kabul ettirmişlerdir. Bu açıdan baktığımızda vergilendirme yetkisinin meşruluğunun ne kadar önemli olduğu görülebilmektedir. Bu nedenle vergilendirmenin yasal ilkelerinin günümüzde önemini her geçen gün artırdığını söyleyebiliriz.

Vergilendirme yetkisinin meşruluğu vergilendirmede kanunilik ilkesiyle birleştiğinde vücut kazanır. Bu ilke geniş bir kapsama sahiptir. Vergilendirmede kanunilik ilkesinin kapsamı içerisine geriye yürümezlik ilkesi, belirlilik ilkesi ve yetki ilkesi girmektedir. Türk vergi sistemi içerisinde saydığımız kapsam çerçevesinde vergilendirmede kanunilik ilkesine aykırı durumlar görülmüştür.

Özellikle yetkinin kullanıma yönelik Danıştay kararları dikkat çekmektedir. Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrası pek çok kanuni düzenlemede ihlal edilmiş ve yetki ilkesi keyfi bir kullanım alanı bulmuştur. Yetki ilkesi bilindiği üzere yasama organı tarafından kullanılmaktadır. Yürütme organı olarak Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulunu saymamıza rağmen günümüzde yetki ilkesi sadece Bakanlar Burulunun elinde olan bir güçtür. Bakanlar Kurulu vergi kurallarının hukuka dayalı olarak yapılması gereğini hissetmediği sürece kanunilik ilkesine aykırı pek çok durumla karşı karşıya kalınabilir⁴.

Yetki ilkesinin kullanımında ki keyfiliğe paralel olarak çıkarılan veya çıkarılması teklif edilen pek çok yasa veya yasa tasarısının geçmiş olay veya durumlara uygulandığını da görmekteyiz. Bu uygulamalar kanunların geriye yürümezliği ilkesinin ihlal edilmesine sebep olmuştur. Kazanılmış haklara saygı ilkesine ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesine ve en nihai sonuç olarak da hukuk devletine ters düşen bu durum vergilendirmede kanunilik ilkesine de aykırıdır.

⁴ Bakanlar Kuruluna tanınan yetkilerin kapsamı konusunda bir önceki bölümde ayrıntılı açıklama yapılmıştır. Bu yetkilerin büyük bir bölümü mevcut had ve oranların artırılmasına yöneliktir. Ancak burada sorun kanun maddelerince Bakanlar Kuruluna tanınan yetkinin sınırlarının deyim yerindeyse **sınırsızlığıdır**. G.V.K.ınun 94üncü maddesinde yer alan tevkifat nispetlerinin her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sifra kadar indirilmesi veya bir katına kadar artırılması için verilen yetki veya K.D.V. oranını dört katına kadar artırılması veya % 1 e kadar indirilmesi için verilen yetki gibi. (Kelecioğlu, 2001).

Vergi ile ilgili bir işlem yapılırken bundan etkilenecek olan kişi veya kurumların sahip olduğu başka bir ifadeyle kazanmış olduğu hakların iyi bir şekilde tespiti yapılmalıdır. Buna ek olarak kişileri muallakta bırakacak kapalı ifadelerle işlem metinleri oluşturulmamalı kısacası açıklık ilkesine uygun hareket edilmelidir. Son olarak da vergilendirme yetkisinin keyfi uygulamalardan uzak olmasının zemini anayasal düzende oluşturulmalıdır. Böylelikle yukarıda bahsettiğimiz devlet ile toplum arasında ki güven ilişkisi sağlanacaktır. Bunun da tek yolu bütün bu uygulamaların vergilendirmede kanunilik ilkesine bağlı kalarak gerçekleştirilmesidir.

KAYNAKLAR

- Aslan, Abdullah, "29 Mayıs 2002 Tarihinde Hesap Uzmanları Kurulu'nca Ankara'da Düzenlenen Panelin Açılış Konuşması, www.huk.gov.tr/konusma5.html
- Ayaz, Garip, "Verginin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları", Altındağ Yeminli MaliMüşavirlik,www.altindagymm.com.tr/tr/html/145/Vergilerin+Yasalligi+Ilkesi+ve+Anayasa+Mahkemesi+Kararlari
- Baykara Bekir, "İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi, www.baykaraymm.com/makale/idari_Vergi_suc_ve_Cezalarinda_Kanunilik_Ilkesi.doc.
- Bilici, N. (2011), Vergi Hukuku (Genel Hükümler-Türk Vergi sistemi), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Billur Yatlı, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta:Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük, ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak", Vergi Sorunları Dergisi, 1998,sy119,s:100
- Danıştay Kanunu (1982), "T.C. Resmi Gazetesi, 17580, 6 Ocak 1982.
- Dönmezer Sulhi ve Erman Sahir (1994), "Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku", İstanbul.
- Duygulu İsmail, Serbest Meslekte Vergi İncelemesi, www.turkhukuk sitesi.com/makale 388.htm
- Gökbunar, A. R. (1998), "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme",CBÜ Yönetim ve Ekonomi Dergisi, (4): 177-201
- Güneş, G. (2008), "Verginin Yasallığı İlkesi", İstanbul: Levha Yayınları,
- İçel, K.; Donay, S. (1987), "Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku", İstanbul.
- Kaneti, S. (1984), "Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri", İktisat ve Maliye Dergisi, İstanbul, Cilt:31, Sayı:1.

- Karakoç, Y. (1995), "Vergi Yargılaması Hukuku", İstanbul.
- Kelecioğlu, M. A. (2001), "Vergi Kanunları ile Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkilerin Vergilemede Kanunilik ve Belirlilik İlkeleri Çerçevesinde İrdelenmesi", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 105.
- Kırbaş, S. (1984), "Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar", Ankara.
- Kırbaş, S. (1995), Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar", Ankara.
- Kırman, A. (2002), "Mali Yükümlülükler Bakımından Verginin Kanuniliği İlkesinin Anlamı", İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği Yayınları.
- Mutluer, K. (2006), "Genel Vergi Hukuku", İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları
- Odyakmaz, Z.; Kaymak, Ü. ve Ercan, İ. (2008), "Anayasa Hukuku İdare Hukuku", İstanbul: Arıkan Yayıncılık,
- Öz, E. (2004), "Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi", Ankara:Gazi Kitabevi
- Pehlivan, O. (2010a), Kamu Maliyesi, Trabzon: Derya Kitabevi.
- Pehlivan, O. (2010b), "Vergi Hukuku", Trabzon: Derya Kitabevi.
- Tan, T. (1990), "Anayasal Ekonomik Düzen", Anayasa Yargısı, Ankara, Sayı:7.
- Tosuner, M.; Arıkan, Z. (2011), Vergi Usul Hukuku, İzmir: Kanyılmaz Matbaacılık.
- 1982 Anayasası, "T.C. Resmi Gazetesi", 17863, 18 Ekim 1982.
- 1924 Anayasası, "T.C. Resmi Gazetesi", 5905, 15 Ocak 1945.