

Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Temeli ve Sınırları



Emrah Akın

Şirket Ortağı,
Vergi Bölümü

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanır.¹ Diğer tüm hukuk alanlarında olduğu gibi vergi hukukunda da hukuksal yapıyı belirleyen en üst norm Anayasa'dır. Anayasa'nın vergilendirmeye doğrudan ilgili olan temel hükmü ise Vergi Ödevi başlıklı 73'üncü maddedir. Vergilendirme yetkisi, doğrudan 73'üncü maddede vücut bulan kamu giderlerinin karşılanması, kanunilik, mali güç, genellik, eşitlik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerinin yanı sıra; Anayasa'nın ruhuna işlemiş olan hukuk devleti, sosyal devlet ilkesi ve hukuk güvenliği ilkesi gibi birtakım ek ilkelerle de yakından ilgilidir.

Vergilendirmeye Doğrudan İlişkili Anayasa Hükümleri

Vergi hukuku ile doğrudan ilişkilendirilmesi mümkün olan Anayasal hükümleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

Vergi Ödevi

Madde 73 – Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

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

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

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

Cumhuriyetin Nitelikleri

Madde 2 – Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk devletidir.

Kanun Önünde Eşitlik

Madde 10 – Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.

Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmelidirler.

Mülkiyet Hakkı

Madde 35 – Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.

Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.

Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar

Madde 38 – Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.

Suç ve ceza zamaşımı ile ceza mahkûmiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır.

Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.

Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz.

Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.

Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez.

Ceza sorumluluğu şahsîdir.

Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz.

Ölüm cezası ve genel müsadere cezası verilemez.

İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz. Silahlı Kuvvetlerin iç düzeni bakımından bu hükme kanunla istisnalar getirilebilir.

Uluslararası Ceza Divanına taraf olmanın gerektirdiği yükümlülükler hariç olmak üzere vatandaş, suç sebebiyle yabancı bir ülkeye verilemez.

Çalışma ve Sözleşme Hürriyeti

Madde 48 – Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir. Özel teşebbüsler kurmak serbesttir.

Devlet, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alır.

Çalışma Hakkı ve Ödevi

Madde 49 – Çalışma, herkesin hakkı ve ödevidir.

Devlet, çalışanların hayat seviyesini yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek için çalışanları ve işsizleri korumak, çalışmayı desteklemek, işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratmak ve çalışma barışını sağlamak için gerekli tedbirleri alır.

Belirtilmesinde yarar olan diğer bir önemli husus da verginin kanuniliği ilkesinin tarihsel süreçte tüm Anayasa metinlerimiz tarafından titizlikle korunduğudur.²

- 1876 Kanunu Esasi Madde 25: Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve namı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz.
- 1924 Anayasası Madde 85: Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir.

1961 Anayasası Madde 61: Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur. Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.

Özetle, salınacak bir verginin Anayasa'nın öngördüğü temel ilkeleri gözeterek şekilde kanunla ihdas edilmesi zorunludur. Vergi hukuku ilkeleri, vergilendirme sisteminin temel yapı taşı olan Anayasal kaynaklı hukuki ilkelerdir.

Vergilendirmeye İlişkili Hukukun Evrensel İlkeleri

Anayasaların da birer kanun olduğu bu nedenle hukukun evrensel ilkelerine uygun olmaları gerekliliği de göz ardı edilmemelidir. Dolayısıyla kanun koyucular anayasaları oluştururken tamamıyla serbest davranmamakta ve hukukun evrensel ilkeleri çerçevesinde hareket etmektedirler. Vergilendirme yetkisinin temelinde de bulabileceğimiz, bazı evrensel hukuk ilke ve esaslarına bu aşamada kısaca değinmek yararlı olacaktır.

Hukuk Devleti: Evrensel ilke ve prensiplerin tam kalbinde yer aldığı iddia edilen bu ilke, koyduğu kurallara öncelikle kendisi riayet eden ve tüm eylem ve işlemlerini hukuki denetime tabi tutan devleti izah etmektedir.

Eşitlik: Bu ilke bütün insanların her bakımından eşit olduğu fikri üzerine kurulmuştur. Zorunlu bazı hallerde ve duyulan ihtiyaçlarla sınırlı olarak farklı uygulamalar söz konusu olabilir; hukuki statünün kesin bir şekilde çerçevelenmiş olması gereklidir.

Sözleşme Özgürlüğü: Herkesin özgür iradesi ile dilediği sözleşmeyi yapma ve sözleşmenin şartlarının yerine getirilmesini bekleme hakkı vardır.

Kuvvetler Ayrılığı: Yasama, yürütme ve yargı yetkileri kaynaklarını millettten almaktadırlar. Bu yetkilerin tek elde toplanmaması ve yetkili kullanıcılar arasında paylaşılması gerekmektedir. Her yetkinin ve kullanıcısının sınırları belirlidir ve diğer kullanıcılar bu sınırlara riayet ederler. Aksi hâlde demokratik bir toplum ve devlet düzeninden bahsedilemez.

Yargı Birliği: Eşitlik ilkesinin doğal bir sonucudur. Aynı usul ve esaslarla yargılama yapan mahkemelerin aynı yapı altında toplanmasını ifade eder. Herkes için bu yargı sistemi tektir ve ayrı gruplar için ayrı bir yargı sisteminden söz edilemez.

Doğal Hâkim Güvencesi: Herkes, gerçekleştirdiği eylem tarihinde tabi olduğu mahkeme ve hâkim huzurunda yargılanma hakkına sahiptir.

Hâkim Tarafsızlığı: Hâkim, dışarıdan gelecek etkilerden uzak ve objektif hareket etmek mecburiyetindedir.

Hak Arama Hürriyeti: Hak arama hürriyeti kısıtlanması mümkün olmayan bir hürriyettir. Buna göre herkes meşru vasıta ve yöntemleri kullanarak yargı önünde iddia ve savunma ile yargılanma hakkına sahiptir.

Kazanılmış (Müktesep) Hak: Hukuka uygun şekilde kazanılmış haklar -hakkın kullanımı için gerekli şartlar yitirilmedikçe- bireylerin elinden alınamaz.

Ceza ve Suçun Kanuniliği: Kanunun açıkça bir şekilde suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Suçlar ve cezalar ancak kanunla konulur ve kaldırılır. Kanunlar, geleceğe etkili olarak uygulanırlar; ancak lehe hükümler geçmişe etkili uygulanır.

İspat Külfeti: İddia eden, iddiasını hukuka uygun elde edilen kanıtlar ile kanıtlamak zorundadır. Dolayısıyla, kanunda öngörülen istisnalar dışında, iddia doğru kabul edilip, aksinin ispatı külfeti aleyhinde iddia olunan tarafa yüklenemez.

“Bakanlar Kurulu’na verilen yetkinin muafiyet ve tam istisna hâllerinde kanunilik ilkesine ciddi zarar verdiği hatta kimi hallerde ilkeyi tamamen bertaraf ettiği de görülmektedir. Bakanlar Kurulu’na verilen yetkinin katı sınırlarla çerçevelenmesi verginin kanuniliği bağlamında son derece elzemdir.”

Vergilendirmede Temel Anayasal İlkeler

Kanunilik İlkesi

Anayasa’nın 73’üncü maddesi gereği olarak vergisel yükümlülükler ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılabilir. Anayasa belirli ve sınırlı bir çerçeve içinde Bakanlar Kurulu’na yükümlülüklerden muafiyet, istisna ve indirim oranlarında kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi tanımaktadır. Anayasa tarafından Bakanlar Kurulu’na verilen yetkinin, kanunilik ilkesine aykırı düşmediği iddia edilmektedir. Ancak Bakanlar Kurulu’na verilen yetkinin muafiyet ve tam istisna hâllerinde kanunilik ilkesine ciddi zarar verdiği hatta kimi hallerde ilkeyi tamamen bertaraf ettiği de görülmektedir. Bakanlar Kurulu’na verilen yetkinin katı sınırlarla çerçevelenmesi verginin kanuniliği bağlamında son derece elzemdir.

Anayasa’nın çizmiş olduğu çerçevenin, kanunilik ilkesini kuvvetler ayrılığı prensibi üzerine oturtmakta olduğu görülmektedir. Özetle, vergilendirme yetkisi yasama organına aittir ve kendisine çizilen katı çerçeve içerisinde yürütme organı da bu yetkinin doğal sonucu olan yasaları uygulama yetkisini haizdir.

Verginin kanuniliği ilkesi bakımından önemli ancak dar bir sınırlama, Bütçe Kanunu’yla ilgili olarak karşımıza çıkmaktadır. Anayasa’nın 161’inci maddesine göre bütçe kanunlarına bütçe ile ilgili hükümler dışında bir başka hüküm koymak mümkün değildir. Dolayısıyla bütçe kanunlarıyla vergilendirme yapılamaz.

Vergilendirmede kanunilik ilkesi tartışılırken uluslararası anlaşmalar vasıtasıyla oluşan hukuk da göz önünde tutulmalıdır. Anayasa’nın 90’ıncı maddesine göre usulünce yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşmalar

kanun hükmündedir ve bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamaz. İlgili maddede, usulünce yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası anlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası anlaşma hükümlerinin esas alınması düzenlenmiştir. Bu hükümlerden hareketle, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının iç hukuk bakımından kanunlardan önce uygulanması ve bunlara karşı Anayasa Mahkemesi'ne gidilememesi sebebiyle; vergilendirmeye ilişkin Anayasa'da yer alan ilkeler kimi hâllerde uygulanamamaktadır.

Verginin Genelliği İlkesi

Kanun önünde eşitlik başlığını taşıyan Anayasa'nın 10'uncu maddesi hükmüne göre "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir." ve "Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar."

Bu konuya ilişkin diğer bir önemli Anayasa hükmü 2'nci maddede karşımıza çıkan hukuk devleti kavramına ilişkindir. Madde hükmünde "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk devletidir." ifadesiyle Türkiye Cumhuriyeti'nin temel niteliklerinden birinin hukuk devleti olduğunun altı çizilmektedir.

73'üncü maddede yer alan "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür." hükmü genellik ilkesinin bir özeti gibidir. Ancak bu hükmü yukarıda

bahsettiğimiz hükümlerden bağımsız ele almamak gereklidir. Genellik ilkesi gereği kamusal mali yük herkese dağıtılacak; ancak bu prensip uygulanırken mali güç de göz önünde tutulacaktır.

Bu ilkenin diğer bir doğal sonucu olarak vergi kanunlarının genellik ilkesine uygun olarak düzenlenmesi önem arz etmektedir. Yasama organı vergi kanunlarını çıkarırken, ilke uyarınca belli bazı kişilere mali yükümlülükler yükleyemeyecek; düzenlemelerini genel için yapacaktır.

Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuk devleti, kişilerin kendilerine uygulanacak hukuki normları önceden bilmeleri ilkesi üzerine inşa edilmiştir. Bu ilke vergileme açısından önemli sonuçları haizdir. Mükellefler devlet tarafından vergilendirme vasıtasıyla hak ve özgürlüklerine ne zaman ve ne şekilde müdahale olacağını önceden tahmin edebilmeli ve planlarını buna göre yapabilmelidirler. Böylece öngörülebilirlik ilkesi sayesinde vergilendirmede keyfilik engellenmiş olur.

Bu ilke bakımından verginin kanuniliği de hayati bir önem taşır. Kanunla düzenleme yapılmadan bir verginin alınması mümkün değildir. Bu ilkenin aksine bir tutum, mülkiyet hakkının ağır bir ihlaline yol açacaktır. Belirlilik, vergi kanunlarının geriye yürümemesi ve kıyas yasağını bu ilkenin alt bileşenleri olarak ele almak mümkündür.

Vergilemede Belirlilik İlkesi

Belirlilik ilkesi, verginin konusunun vergilerin tarh ve tahsil zamanlarının, vergi miktarının hem gelir yönetimi hem de mükellefler bakımından önceden belirlenmiş ve kesin olmasını ifade etmektedir. Belirlilik ilkesi bu özelliğiyle vergilendirmede keyfiliğin önlenmesi amacını güder.

Vergi Kanunlarının Geriye Yürümemesi İlkesi

Bu ilke hukuki güvenlik ilkesinin bir türevi olarak karşımıza çıkmaktadır. İlke, özellikle vergi yükünü artıran vergi kanunlarının, sadece yürürlüğe girmelerinden sonraki dönemde cereyan edecek olaylar için uygulanmaları dolayısıyla geriye yürümemeleri üzerine kurulmuştur. Kanun koyucu tarafından aksi bir tutum takınıldığı hâllerde, hukuki güvenlik ilkesinin ağır ihlalden söz etmek gerekecektir. Bu tür yaklaşımın ekonomik ve ticari hayatın istikrarı üzerinde çok ciddi bozucu etkileri olacağı muhakkaktır.

Kıyas Yasağı

Kıyas yasağı, kanunilik ilkesiyle sıkı sıkıya bağlıdır. Kanunda yer almayan bazı durumlar için kanunda yer alan diğer kuralların ve genel ilkelerin kıyasen uygulanması yasama ile yürütme erki arasındaki dengenin bozulması anlamına gelecek ve yürütme yasamanın yerine geçmiş olacaktır. Vergi hukukunun temelinde yer alan kanunilik ilkesi o kadar kuvvetli bir ilkedir ki Bütçe Kanunu C cetvelinde yer almayan bir verginin ilgili mali yılda tahsili bile mümkün olamamaktadır.

Kıyas yasağının olmadığı bir hâlde idarenin ve yargı organlarının bu yolla kimi hâllerde vergi yükünü artırmaları, azaltmaları veya yeni vergiyi doğuran olaylar oluşturmaları imkânı doğabilir. Bu tür bir durumda hukuki güvenlikten bahsetmek söz konusu olamayacaktır. Kıyas yasağı, vergi hukuku bağlamında yorum ve ispat kanallarının tam olarak kapatılması anlamına gelmemektedir. Kıyas, vergi hukukunda yorumun sınırını oluşturmakta; vergi hukuku uygulamasında karşılaşılabilecek hukuki boşluklar yorum yöntemleriyle doldurulabilmektedir. Ancak yorumla

doldurulamayacak boşluklar için mutlaka yasama sürecine başvurmak gerekmektedir.

VUK'un 3'üncü maddesi yorum ve ispat konusunda temel prensipleri ortaya koymaktadır.

Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat

“Madde 3 – A) Vergi kanunlarının uygulanması: Bu kanunda kullanılan “Vergi Kanunu” tabiri işbu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.

Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hâllerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.

B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

Vergi hukuku ile yorum arasında çok sıkı bir ilişki bulunduğu yadsınamaz bir gerçektir. Özellikle vergi mevzuatının sarıh olmadığı noktalarda yorum önem kazanmaktadır. Mali idare özelgeⁱ (mukteza), genel tebliğ, iç genelge, sirküler vb. yöntemlerle yorum yoluna başvurmakta; bu bağlamda Vergi Usul

ⁱ VUK 413'üncü Madde (Mükelleflerin izahat talebi) hükmü uyarınca mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazılı izahat isteyebilirler. Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir. Sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur ve söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özelgelere uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özelgeler verilebilir.

Kanunu'nun sınırları çizmektedir. Burada belirtilmesi gereken, idarenin yorum yetkisinin kullanımının kıyas yasağını zedeleyecek sınırlara ulaşmaması gereğidir.

"Gelirin vergi mevzuatımızda ekonomik anlamda tam olarak tanımlandığını ve üniter bir beyannameyle tüm gelir unsurlarının beyan edildiğini söylemek son derece zordur."

Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesini en başta yatay ve dikey eşitlik olarak ikiye ayırıp analiz etmemiz daha faydalı olacaktır. Yatay eşitlik ilkesine göre aynı düzeyde gelir elde eden mükellefler, eşit vergi ödemelidirler. Bu ilkenin mutlak olarak uygulanabilmesi için, vergilendirilebilir gelirin ekonomik anlamda tanımının tam anlamıyla yapılması ve salınacak verginin matrahının bu gelirin bütün öğelerini (parasal/ parasal olmayan, maddi/maddi olmayan ve gerçekleşmiş/gerçekleşmemiş) kapsaması gerekmektedir. Bunun yanı sıra her tür gelir öğesinin üniter bir vergi beyannamesinde yer alması sağlanmalıdır. Gelirin vergi mevzuatımızda ekonomik anlamda tam olarak tanımlandığını ve üniter bir beyannameyle tüm gelir unsurlarının beyan edildiğini söylemek son derece zordur. Mevzuatımızda yer alan ve sayıları gün geçtikçe artan muafiyet ve istisnalar yatay eşitliği zedelemektedir.

Vergilemede dikey eşitlik ilkesi ise farklı gelir seviyelerindeki mükelleflerinin farklı vergi ödemelerini ifade eder. İlke uyarınca gelir düzeyi yüksek olan mükellefler, düşük gelirli mükelleflere göre daha fazla vergi ödemelidirler. Gelir Vergisi

Kanunu'nun 103'üncü maddesinde karşımıza çıkan ve %15 ile %35 oranları arasında yer alan artan oranlı tarife dikey eşitlik ilkesinin en önemli tezahürü olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergisel teşviklerden yararlanan mükelleflerin kendilerinden daha az kazanan mükelleflere kıyasla daha az vergi ödediği durumların bu ilkeyi ciddi olarak zedelediği gözden uzak tutulmamalı ve vergisel teşvikler ihdas edilirken bu ilkeye riayet sağlanmalıdır.

"Herkes, dil, ırk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayırımı gözetilmeksizin, kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz." 1961 Anayasası'nın 12'nci maddesinin bu hükmü ile eşitlik ilkesi Türk Anayasal hukuk sistemindeki yerini ilk kez almıştır. 1982 Anayasası 10'uncu maddesinde bu hükmü daha da ayrıntılı bir biçimde tekrarlamıştır.

Anayasa'nın 73'üncü maddesindeki "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür." hükmü, yukarıda vurguladığımız eşitlik ilkesinin özellikle yatay eşitlik tarafına işaret etmekte ancak bu ilkenin de vergi hukuku bağlamında mutlak bir eşitliğe işaret etmediğini göstermektedir. 73'üncü maddeye göre, vergi ödemek bakımından herkes kanun önünde eşittir ve vergi yükümlülüğü bakımından dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebepler farklı muamele için gerekçe olamayacaktır.³ Ancak yasama organı vergilemeye ilişkin kuralları ihdas ederken ödeme gücünü dikkate almak zorunda olacak ve bunun için mekanizmalar geliştirecektir. Yasama organı vergi yükümlülükleri ve/veya vergi konuları bakımından ortaya çıkan fiili eşitsizlikleri dikkate alacak ve gerekli noktalarda ayrıcalıklar tanımlayacaktır. Diğer bir söyleyişle yasama organı

kültürel, sosyal, ekonomik ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine ilişkin birtakım nedenlerle eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir.

Vergi Yükünün Adaletli Dağılımı İlkesi

73'üncü maddede yer alan "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." hükmü, sosyal adalet anlayışına işaret etmektedir. Yasa koyucu, vergilendirme yetkisini kullanırken sosyal adalet anlayışını da göz önünde bulundurmak zorundadır. Vergi yükünün sosyal adaleti de gözetilecek şekilde adil dağılımı, yasama organının en önemli Anayasal ödevlerinden biridir.

Vergi Hukuku İlkeleri Üzerinden Mevcut Sistemin Eleştirisi

Köklerinde Osman Gazi'nin koyduğu ve ilk vergi uygulamalarından biri olarak nitelendirilebileceğimiz Pazar Resmî'nin de (bac) olduğu Türk vergi sistemi, derin bir tarihsel birikim üzerine inşa edilmiştir. Modern Türkiye'nin temellerinin atıldığı Birinci TBMM'de kabul edilen ilk kanunun, bir vergi kanunuⁱⁱ olması ve yine TBMM'nin ilk hükümetinde bir Maliye Vekâleti'nin yer alması da bu durumun en önemli delillerindendir.

Köklü bir geleneğe sahip Türk vergi sistemi, uluslararası ekonomik ve mali ilişkilerin artmasıyla ciddi değişimler geçirmiştir. Kamu harcamalarına sağlıklı ve sürekli gelir bulma ihtiyacı da vergi sistemimizi etkilemiştir. Bu iki süreç, vergi sistemi içerisinde anayasal vergileme ilkelerinin yorumu ve uygulaması bağlamında da önemli sonuçlar doğurmuştur.

Karmaşılaşan ulusal ve uluslararası ekonomik ilişkiler, vergi sisteminin de karmaşılaşmasına yol açmış ve sistemin kontrolünü güçleştirmiştir. Zaman içerisinde muafiyet ve istisnalar

artmış ve karmaşılaşmış; bu durum da en başta verginin genelliği ve eşitlik ilkelerine önemli zararlar vermiştir. Bu noktada uzun yıllardır çözülmesi için gayret sarf edilmesine rağmen henüz istenilen oranlara indirilemeyen kayıt dışı ekonominin de iki ilkenin mevcut durumlarını anlamak bakımından göz önünde tutulması gerekmektedir.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinde ifade bulan vergi yükünün adil dağılımı ve mali güce göre vergi alınması ilkeleri bakımından mevcut tablonun arz ettiği durum tatmin edici değildir. Özellikle dolaylı vergilerin doğrudan vergilere kıyasla bütçe içindeki payının yüksekliği bu tabloyu çarpıcı bir şekilde önümüze koymaktadır. Konuyu 2015 Bütçe Kanunu öngörülerini üzerinden somutlaştırmak mümkündür. Doğrudan vergiler açısından tablo şu şekilde özetlenebilir: 2015 mali yılında red ve iadeler düşülmüş net gelir vergisi tahsilatının 82 milyar TL olması öngörülmektedir. Red ve iadeler düşülmüş net kurumlar vergisi tahsilatının ise 36 milyar TL olması beklenmektedir.

"Dolaylı vergilerin vergi gelirleri toplamı içindeki ağırlığının %70'lere ulaşabileceği anlaşılmaktadır. Yapısı itibarıyla adil olmayan dolaylı vergilerin, vergi sistemi içindeki ağırlığının bu mertebelere yükselmiş olması vergi yükünün adil dağılımı ve mali güce göre vergi alınması ilkeleri bakımından içinde bulunulan olumsuz tabloyu somutlaştırmaktadır."

ⁱⁱ Bu ilk kanun ile "Ağnam (hayvanlar) Resmî" düzenlenmiştir.

Dolaylı vergiler bakımından 2015 Bütçe Kanunu öngörülerini aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- 2015 mali yılı için planlanan ÖTV geliri 94,4 milyar TL'dirⁱⁱⁱ ve ÖTV toplam vergi gelirlerimiz içinde en yüksek paya sahip gelir kaynağı olarak dikkat çekmektedir. Başka bir ifadeyle Bütçe Kanunu öngörülerine göre 2015'te toplam bütçe gelirlerinin yaklaşık %21'inin; vergi gelirlerinin ise %24'ünden fazlasının ÖTV'den gelmesi planlanmaktadır.
- 2015 mali yılında tahsili öngörülen KDV ise dâhilde 44 milyar TL; ithalatta 75 milyar TL olmak üzere toplam 119 milyar TL'dir. Bu durumda öngörülen ÖTV ve KDV toplamı -red ve iadeler hariç- 213 milyar TL'yi aşmakta ve 2015'te toplam bütçe gelirlerinin %47'sinin; toplam vergi gelirlerinin ise %54,6'sının sadece bu iki vergiden yani ÖTV ve KDV'den geleceği görülmektedir. Bu tabloya, diğer dolaylı vergilerin (BSMV, ÖİV vb.) eklenmesi hâlinde, dolaylı vergilerin vergi gelirleri toplamı içindeki ağırlığının %70'lere ulaşabileceği anlaşılmaktadır. Bu noktada bu oranın ülkemiz için yıllar içinde istikrar kazanan bir oran olduğu da belirtilebilir.

Yapısı itibariyle adil olmayan dolaylı vergilerin, vergi sistemi içindeki ağırlığının bu mertebelere yükselmiş olması vergi yükünün adil dağılımı ve mali güce göre vergi alınması ilkeleri bakımından içinde bulunulan olumsuz tabloyu somutlaştırmaktadır.

"Her gün genişleyen karar, tebliğ, sirküler, iç genelge, mukteza vb. külliyat vergi hukuku alanında sistemi gittikçe karmaşıklaştırmakta ve yasama organına ait bazı yetkiler de yürütmenin çeşitli kademelerine aktarılabilmektedir."

Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan "Vergisel yükümlülükler ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılabilir." hükmüyle ifade bulan verginin kanuniliği ilkesi bağlamında mevcut sistemin Anayasa'nın ruhu ile arasında mesafe olduğu iddia edilebilecektir. Özü itibariyle yasama organının yetkisinin, vergi muaflik ve istisnalarının konulması, kaldırılması ve değiştirilmesiyle ilgili; buna karşın yürütme organının yetkisinin ise vergilendirme metot ve tekniği (tarh, tahakkuk vb.) ile ilgili alanlarda olması beklenmektedir. Yetki zaman içinde yürütme organı lehine genişlemekte ve vergisel reformlar genellikle yürütme organı eliyle hayata geçirilmektedir. Ayrıca vergi kanunları, yasama organında gerektiği kadar tartışılmadan ve gerekçeleri ayrıntılı şekilde ortaya konulmadan ihdas edilmekte ve özellikle torba yasalar da bu durumu daha vahim bir hâle getirebilmektedir. Her gün genişleyen karar, tebliğ, sirküler, iç genelge, mukteza vb. külliyat vergi hukuku alanında sistemi gittikçe karmaşıklaştırmakta ve yasama organına ait bazı yetkiler de yürütmenin çeşitli kademelerine aktarılabilmektedir.

Vergi kanunlarının sarih olmadığı noktalarda yorum önem kazanmakta

ve mali idare bu noktada özelge (mukteza), genel tebliğ, iç genelge, sirküler gibi yöntemlerle yorum yoluna başvurmaktadır. Ancak özelge, genel tebliğ vb. idari işlemlerin son dönemlerde, yorum yetkisinin sınırlarını zorlayabildiği hatta kimi durumlarda kıyas yasağını ortadan kaldırdığı dikkat çekmektedir. Sürekli genişleyen bu külliyat, Anayasa Mahkemesi'nin yargı alanı dışında kaldığı müddetçe hayatiyetine devam etmekte ve başta kanunilik ilkesi olmak üzere hukuki güvenlik ve vergilemede belirlilik gibi Anayasal ilkeler ağır ihlallere maruz kalabilmektedir. Özetle, bazı hâllerde, idarenin uygulama, yorum ve işlemlerini şekillendirirken vergilendirmeye ilişkin ilkeleri -öncelikli olarak- göz önünde tutmadığı dikkat çekmekte; bu yaklaşım da karşımıza genellikle vergileme ilkelerinin ağır bir şekilde ihlali olarak çıkmaktadır.

Yukarıda vurgulandığı üzere Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür." hükmü "genellik ilkesini" özetlemektedir. Genellik ilkesi uyarınca, kamusal mali yükün herkese dağıtılacağı; ancak bu prensip uygulanırken mali gücün de göz önünde tutulacağı söylenebilir. Kayıt dışı ekonominin bu ilkenin en ciddi bağlamda ihlaline yol açan etkenlerden birisi olduğu söylenebilir. 2002 yılında %32,4 olan kayıt dışı ekonominin GSYH'ye oranının 2013'te %26,5⁴ düşmesi memnun edicidir. Ancak bu seviyenin de hâlen oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Kaldı ki burada analiz ettiğimiz resmi rakamların da ötesine geçen bir kayıt dışı ekonomik hacim olduğu iddia edilmektedir.

Son yıllarda alınan önlemlere ve kaydedilen aşamalara rağmen kayıt dışı ekonomi, ülkemiz açısından hâlen önemli sorun alanlarından biri olmaya devam etmektedir. Kayıt dışı ekonominin

azaltılması, orta ve uzun dönemde ekonomik istikrar, gelir dağılımı ve istihdam gibi birçok makroekonomik unsurun iyileşmesine, ekonomide verimlilik düzeyi ve rekabet gücünün yükselmesine, ayrıca kamu gelirlerinin artmasına katkıda bulunacaktır.⁵ Onuncu Kalkınma Planı (2014 - 2018) Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı⁶ öngörülerine göre kayıt dışı ekonominin GSYH'ye oranının 2018'e kadar %21,5'e düşürülmesi planlanmaktadır. Bu düzeyde bir kayıt dışı ekonominin bile genellik ve eşitlik ilkeleri başta olmak üzere Anayasal vergileme ilkeleri bakımından önemli bir tehdit olacağı gözden uzak tutulmamalıdır.

Vergi yargısının, vergisel ihtilaflar için mükelleflerin kısa sürede sonuç almalarını sağlayacak etkinlik ve hızda olmaması da vergileme ilkelerinin ihlal edilmesine neden olmaktadır. Mevcut ihtilaf yükü, gittikçe daha karmaşık ve yanıltıcı olan vergisel konular karşısında yoğun iş yükü altında olan mahkemelerin uluslararası gelişmeleri takipte yetersiz kalması ve sıhhatli bir bilirkişilik mekanizmasının henüz oluşturulamamış olması gibi başlıca sorunlar dikkate alınınca, vergi yargısı alanında mevcut sorunların ihyasının biraz daha zaman alacağı görülmektedir.

Vergi yargısının yoğunluk, teknik zayıflık ve yavaşlık vb. rahatsızlıklarından söz ederken; yargının bir kısım sorununa merhem olabilecek olan vergisel ihtilafların barışçıl yollarla çözümü mekanizmalarının da gerektiği gibi işletilemediği söylenmelidir. Örneğin bu mekanizmaların en önemlilerinden biri olan uzlaşma müessesesinin masaya yatırılması ve aksayan noktalarının tedavi edilmesi bile, mahkeme yolunu tercih eden mükellef sayısını ciddi miktarda azaltacak; idare de hızlı bir şekilde tahsil salınan vergileri ve kesilen cezaları tahsil edebilecektir.

Sorumlu Vergicilik Bakışıyla

Demokratik bir toplumda, bir hak mı yoksa yükümlülük mü olduğu tartışılan vergiler toplanırken hükümetlerin sınırsız bir yetkiye sahip olmaları beklenemez. Vergileme ilkeleri bu konuda yasama organı ve hükümetlerin sınırlarını ortaya koymak bağlamında son derece kıymetli enstrümanlardır. İlkelerin bağlayıcılığını temin için Anayasal metinlere dönüştürülmeleri de elzemdir. Bu yolla mülkiyet, sözleşme özgürlüğü ve temel hak ve hürriyetler gibi alanlara temas eden vergilerin çerçevesi Anayasal olarak çizilmiş olacaktır.

Vergileme ilkeleri, Anayasal koruma ile ortaya konmasına rağmen, pratikteki uygulamaların kimi durumlarda Anayasal çerçeveyi zorladığına da tanık olunmaktadır. Temel hak ve hürriyetler, kanun önünde eşitlik, adalet, sosyal devlet ve hukuk devleti gibi prensipler bağlamında oldukça önemli etkileri olabilecek vergileme faaliyetlerinin, Anayasal çerçeveyi esnetecek yasama ve yürütme faaliyet ve yorumları ile zedelenmemesine özen gösterilmesi, sadece sağlıklı işleyen bir vergi sisteminin değil; demokratik bir toplumun da gereğidir.

REFERANSLAR

- ¹ Nami Çağan (1982): **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları.
- ² A. Şeref Gözübüyük (1995): **Açıklamalı Türk Anayasaları**, Ankara, Turhan Yayınları.
- ³ Mehmet Arslan (2011): **Vergi Hukuku**, Güncellenmiş 7. Baskı, Bursa, MKM Yayıncılık.
- ⁴ KADEP (2015): www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr
- ⁵ KADEP (2015): 10. Kalkınma Planı (2014-2018) Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı