

“Çağdaş Anayasa” Hazırlık Sürecinde Vergi Ödevinin Yeniden Tasarlanması

Ar. Gör. GÜLŞEN GEDİK
Marmara Üniv. Hukuk Fakültesi,
Vergi Hukuku Anabilim Dalı

Giriş

Anayasanın önemli maddelerinden biri olarak değerlendirilmesi gereken, "çağdaş sosyal devlette gelir ve servet eşitsizliklerini azaltmada en önemli rolü oynayan vergi politikasına"¹ ilişkin olarak, 2007'de bir Bilim Kurulu tarafından hazırlanan Anayasa Taslağı (Taslak) ile tartışmalar başlamıştır. Bu çalışmanın amacı, Taslak'ta yer alan önerilerin irdelenmesi ve yeni Anayasa'da, "vergi" ile ilgili yapılması gerekli düzenlemelere ilişkin öneriler sunulmak suretiyle, tartışmaları vergi akademiasına da taşımaktır.

Makalede, yeni anayasa çalışmaları için kamuoyunda kullanılan "sivil anayasa" terimi yerine, "çağdaş anayasa" terimi kullanılacaktır. Çünkü, karşılaştırmalı Anayasa Hukuku ve öğretisinde yeri olmayan "sivil anayasa" söylemindeki "sivil" sıfatının sözcük anlamı, "medenî", "uygar (çağdaş)", "yurttaşlıkla ilgili" iken, bizde, sivil-asker ayırımından hareketle, "askeri olmayan", yani "üniforma (tekbiçim-li) giymeyen" anlamını taşımaktadır². Oysa, artık "asker-dar-

be-sivil" kelimelerinin kullanılmadığı, hukuk devleti ilkeleri çerçevesinde hazırlanmış, hukuka saygılı, temel hak ve özgürlükleri koruyan "çağdaş anayasa" kavramı kullanılmalıdır.

1. 1982 Anayasası ve 2007 Anayasa Taslağı'nda Vergi Ödevi

1982 Anayasası'nın "Siyasal Hak ve Ödevler" bölümünde "Vergi Ödevi" başlıklı 73.madde düzenlemesi şöyledir:

"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 muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar

1 Özbudun Ergun, *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, 3.Baskı, Ankara 1993, s. 106.

2 http://www.birgun.net/index.php?sayfa=73&view_author=127&article=10366. Kaboğlu İbrahim Ö, "Nasıl Bir Çağdaş Anayasa ve Anayasa Yargısı", <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/anyarg15/kaboglu.pdf> "Hukuk devleti, belli bir mekanizma ve bu mekanizmanın içeriğini dolduran kurallar olmak üzere iki boyutuyla açıklanır. Normlar hiyerearşisinden hareketle önerilen sistem, demokrasiyi de kapsamına alıyor. Bu açıdan hukuk devleti, "demokratik hukuk devleti" şeklinde sınırlanırsa, buna insan hakları da eklenmelidir; zira hukuk devleti aynı zamanda, "insan hakları devletidir". Çağdaş anayasa denilen mekanizma ve içeriği yansıtan eğer bu bir idealse buna ulaşmayı hedef alan bir sisteme dayanan temel normdur. Kısacası hukuk devletine en uygun olan anayasa, çağdaştır".

inde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir".

"Vergi ödevi", Taslak'ta, Anayasa'nın "Siyasi Haklar ve Ödevler" başlıklı "Üçüncü Bölümü'nde", 41.maddede yer almaktadır. Bu düzenlemeye göre;

"Madde 41- (1) Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre

vergi ödemekle yükümlüdür.

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

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

(4) 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; mahallî idareler tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilenler için ise ilgili mahallî idarenin seçimle oluşan karar organına verilebilir".

1.1. Vergilendirme İlkeleri

1.1.1. Yasallık İlkesi

Anayasa'nın 73.maddesinin 3.bendinde yer alan ; "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" düzenlemesi, vergide yasallık ilkesini ifade etmektedir.

Yasallık ilkesi, bir verginin yasa ile konulmuş olması demektir. Anayasa Mahkemesi'ne göre bir verginin yasa ile konulmuş sayılması için konu, matrah, oran, tarh, tahakkuk, zamanaşımı gibi verginin kurucu öğelerinin belirlenmiş olması gerekir. Bu kurucu unsurları içermeyen bir düzenleme, biçimsel anlamda vergi yasası adını taşısa bile maddi anlamda bir vergi yasası olarak nitelendirilmeyecektir³.

Anayasa 73/4.bentte ise, "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" hükmüne yer verilerek, yasallık ilkesine istisna getirilmiştir.

Buna göre Bakanlar Kurulu'nun sahip olduğu yetki, istisna bir yetki devridir⁴ ve verginin belli sayıda ki temel (ana) öğeleri üzerindedir. Söz konusu maddeye göre Bakanlar Kurulu sadece, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisini haizdir. Bakanlar Kurulu'na verilen yetki acaba "temsilsiz vergi olmaz ilkesi" ile çelişir mi diye düşündüğümüzde kuramsal olarak, yetki devrinin sınırlarının anayasa tarafından açık bir biçimde çizilmiş olması nedeniyle ve Bakanlar Kurulu'nun bu yetki devrini anayasal sınırlar içinde kullanması şartıyla, bir çelişki olduğundan sözedilemez⁵.

1.1.2. Vergide Eşitliğin Mali Güç İle Okunması

Anayasa 73,1 "herkesin mali gücüne vergi ödemesi gerekliliği"ni hükme bağlamıştır. Başlıca gelir, servet ve harcama olgularına göre ölçülen ve vergiyi ödeyebilme gücü olarak tanımlanan mali güç, hukuki eşitliğin vergilendirme alanında görünümü olan ve vergilendirmede adaleti ölçmeye yarayan vergilendirmede eşitlik ilkesine ilişkin bir vergilendirme ölçütüdür⁶.

1.2. Mahalli İdarelere Verilen Yetkinin Değerlendirilmesi

1.2.1. Mahalli İdarelerin Organları ve Gelirleri

Anayasa'da mahalli idareler, il özel idaresi⁷, belediye ve köy olarak belirtilmiş olup, mahalli idarelerin mali özerkliği konusunda, "...Bu idarelere görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır" hükmünü (m.127/6) getirmiştir. Bu hüküm, 1961 Anayasa-

³ AYM, 31.03.1987 tarih ve 1986/20 E., 1987/9 K. sayılı kararı, (www.anayasa.gov.tr/eskiste/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1987/K1987-09.htm)

⁴ AYM, 15.07.2004 tarih ve 2003/33 E., 2004/101 sayılı kararı, (<http://www.anayasa.gov.tr/eskiste/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2004/K2004-101.htm>)

⁵ Saban Nihal, *Vergi Hukuku*, Beta Yayınları, 5.Bası, Nisan 2009, s. 51.

⁶ Ateş Leyla, *Vergilendirmede Eşitlik*, Derin Yayınları, İstanbul 2006, s. 7.

⁷ Yıldırım Turan, *Türkiye'nin İdari Teşkilatı*, Alkım Yayınları, 5.Bası, s.175, "Anayasa'nın 127.maddesinde il olarak isimlendirilen yerel yönetim birimi, tarihsel gelişme sebebiyle, kanunla il özel idaresi olarak adlandırılmaktadır".

sı'nda da (m116/4) aynen yer alıyordu. Ancak her iki anayasa da bu gelirlerin hangi kaynaklardan ve nasıl sağlanacağı ve güvence altına alınacağını belirtmemiştir⁸.

Anayasa'da bu hüküm dışında yerel idarelerin mali özerkliğine ilişkin başka bir hüküm yer almamıştır ve yerel idarelerin vergilendirme yetkisi daha sonra yayınlanan İl Özel İdaresi Kanunu, Belediye Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu, Köy Kanunu'nda düzenlenmiştir⁹.

Şimdi bu kanunlara göre, mahalli idarelerin, yönetim birimlerinin yetkili organ ve gelirlerinin nelerden ibaret olduğunu tespit edelim.

1.2.1.1. İl Özel İdaresi

5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun¹⁰ 3.maddesine göre, İl Özel İdaresi'nin Organları, il genel meclisi, il encümeni ve vali olup, Kanun'un 42.maddesine göre, gelirleri şunlardır: "Kanunlarla gösterilen il özel idaresi vergi, resim, harç ve katılma payları, genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan paylar, genel ve özel bütçeli idarelerden yapılacak ödemeler, taşınır ve taşınmaz malların kira, satış ve başka suretle değerlendirilmesinden elde edilecek gelirler, İl genel meclisi tarafından belirlenecek tarifelere göre tahsil edilecek hizmet karşılığı ücretler, faiz ve ceza gelirleri, bağışlar, her türlü girişim, iştirak ve faaliyetler karşılığı sağlanacak gelirler, diğer gelirler".

1.2.1.2. Belediye

5272 Sayılı Belediye Kanunu¹¹'nin 3.maddesine göre belediyenin organları, belediye meclisi, belediye encümeni ve belediye başkanı olup, gelirleri 59.maddede şöyle belirlenmiştir: "Kanunlarla gösterilen belediye vergi, resim, harç ve katılma payları, genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan pay, genel ve özel bütçeli idarelerden yapılacak ödemeler, taşınır ve taşınmaz malların kira, satış ve başka suretle değerlendirilmesinden elde edilecek gelirler, belediye meclisi tarafından belirlenecek tarife-

lere göre tahsil edilecek hizmet karşılığı ücretler, faiz ve ceza gelirleri, bağışlar, her türlü girişim, iştirak ve faaliyetler karşılığı sağlanacak gelirler, diğer gelirler, büyükşehir belediyelerinde büyükşehir sınırları ve mücavir alanları içinde belediyelerince tahsil edilen emlak vergisi tutarının tamamı ilgili ilçe ve ilk kademe belediyeleri tarafından alınır. Bunlardan büyükşehir belediyesine veya özel idareye ayrıca pay kesilmez".

Ayrıca 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda¹², belediye gelirleri şöyle düzenlenmiştir: "İlan ve reklam vergisi, eğlence vergisi, haberleşme vergisi, elektrik ve havagazı tüketim vergisi, yangın sigortası vergisi, çevre temizlik vergisi, işgal harcı, tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı, kaynak suları harcı, tellallık harcı, hayvan kesimi, muayene ve denetleme harcı, ölçü ve tartı aletleri muayene harcı, bina inşaat harcı, kayıt ve suret harcı, imar ile ilgili harçlar, işyeri açma izni harcı, muayene, ruhsat ve rapor harcı, sağlık belgesi harcı, esnaf muafiyeti belgesi harcı, yol harcamalarına katılma payı, kanalizasyon harcamalarına katılma payı, su tesisleri harcamalarına katılma payıdır."

1.2.1.3. Köy

442 Sayılı Köy Kanunu¹³'na göre köyün organları, köy derneği, köy ihtiyar meclisi ve muhtardır. 16.maddede düzenlenen köy gelirleri maddesine göre; "Köy gelirleri, köy işlerini gören köyün aylıklı insanların aylık ve yıllıklarıyla köy sınırları içinde yapılacak mecburi köy işlerine yetmezse:

En yüksek haddi yirmi lirayı aşmamak üzere herkesin hal ve vaktine göre köy ihtiyar meclisi kararıyla köyde oturanlara ve köyde maddi alakası bulunanlara salma salınır"¹⁴.

1.2.2. Mahalli İdarelerin Mali Özerkliği

Özerklik, merkezden yönetimin ve bürokratik çalışmanın sakıncalarını gidermek veya azaltmak için düşünülen bir yönetim biçimidir. Anayasa'nın

8 Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, Vergi Hukuku, Turhan Yayınevi, 14. Bası, Eylül 2006, s. 38.

9 Çağan Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Yayınları, İstanbul 1982, s. 55.

10 RG: 04.03.2005, 25745.

11 RG: 24.12.2004, 25680.

12 RG: 29.05.1981, 17354.

13 RG: 07.04.1924, 68, "http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/368.html"

14 Yıldırım, s.290, "Salma, aslında bir aile vergisidir. İhtiyar meclisi tarafından salınan salma, muhtar ve koruyucu gibi köy işlerini görenlerin aylık ve yıllıklarına yetmediği hallerde başvurulacak bir gelir kaynağıdır. Salma, köyde oturanlar için hane başına bölünür. Ancak köyün, özellikle görevlilerin ücretleriyle mecburi işlerden başka hiçbir iş için bir nam ve maksatla salma salınamaz".

127.maddesinde de yerel yönetimlerin özerkliği sistemi benimsenmiş ve bunlar üzerinde devletin denetimini "idari vesayet" adı verilen ve ancak çok önemli konularda ve istisna olarak kullanılan bir yetki şeklinde kabul etmiştir¹⁵. Söz konusu hükme göre; "Merkezi idare, mahalli idareler üzerinde, mahalli hizmetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve mahalli ihtiyaçların gereği gibi karşılanması amacıyla, kanunda belirtilen esas ve usuller dairesinde idari vesayet yetkisine sahiptir". Ancak yukarıda da belirttiğimiz gibi Anayasa Taslak'ta sadece "Merkezi idare, mahalli idareler üzerinde, kanunda belirtilen esas ve usuller dairesinde idari vesayet yetkisine sahiptir" ifadesi kullanılmıştır.

Bu kapsamda, mahalli idareler de özerkliğe sahip olup, karar ve yürütme organları, seçimle işbaşına gelirler. İdari özerkliklerinin simgesi olarak tüzel kişilikleri, mali özerkliklerinin simgesi olarak da kendilerine özgü bütçeleri vardır¹⁶.

Mali özerklik kavramının içeriğine baktığımızda ise, öncelikle, merkezi idare ile mahalli idare arasında, mali ilişkilerin üç farklı biçimde yapılandırıldığını görmekteyiz. Bunlar; sorumlulukların paylaşımı, vergilendirme yetkisinin tahsisi ve idareler arasında (dikey) ve aynı yerel yönetim düzeyinde (yatay) mali dengesizliklerin giderilmesi amacıyla merkezden yapılan transferlerin düzenlenmesidir¹⁷.

Vergilendirme yetkisinin bölüşümü, federal devletlerde federal devletler ve yerel idareler arasında bölüşülürken, merkezi devletlerde bu bölüşüm devletle yerel idareler arasında olur¹⁸.

Türkiye'de idareler arasında mali ilişkiler düzenlenirken, yerel yönetimlere vergilendirme yetkisi sınırsız verilmemiş; bazı vergiler yerel yönetimlere tahsis

edilerken, oranları kanunda gösterilmiş, bazı vergiler içinse, bu yetki idareye bırakılmıştır. Örneğin, Belediye gelirlerini incelediğimizde, "Emlak Vergisi, Eğlence Vergisi, Haberleşme Vergisi, Elektrik ve Havagazı Vergisi, Yangın Sigortası Vergisi, Tellaik Harcı, Katılma Payları"nın oranlarının yasama organı tarafından saptandığı; "Kaynak Suları Harcı, Hayvan Kesimi Harcı, Ölçü-Tartı Aletleri Harcı, Bina İnşaat, Kayıt-Suret, Parselasyon, İfraz ve Tevhit, Plan-Proje Tasdik, Zemin Açma, Yapı Kullanma, Muayene, Sağlık Belgesi Harcı" oranlarının yasa da belirlendiği; ancak yukarı ve aşağı sınırlar arasında değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verildiği ve "İlan ve Reklam Vergisi, biletsiz eğlence yerlerinde Eğlence Vergisi, Çevre Temizlik Vergisi, İşgal Harcı, Tatilde Çalışma Ruhsatı, İşyeri Açma İzni" oranlarının da belirleme yetkisinin Belediye Meclisi tarafından kullanıldığını görmekteyiz¹⁹. Taslak'taki düzenleme, değişiklik kabul edildiği takdirde, bu vergilerin kanunla belirlenen aşağı ve yukarı sınırları içinde, Belediye'nin seçimle meydana gelmiş yetkili organı tarafından, değişiklik yapılabilecektir.

2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 96/B maddesi ile belediye meclisi üyelerine çeşitli vergi ve harçlara ilişkin tarifelerde yasa da öngörülen alt ve üst sınırlar arasında değişiklik yapmak yetkisi verilmiştir. Anayasa çerçevesinde hukuki bir dayanağı bulunmayan bu yetki,²⁰ yeni Taslak ile anayasal dayanağına kavuşmuş olacaktır.

Son yıllarda belediyeleri yakından ilgilendiren en önemli gelişme, Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı ile, "Yerel Özerklik ilkesi"nin, ilk defa somut olarak bir uluslar arası sözleşme ile düzenlenmiş olmasıdır²¹.

Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı, Türkiye tarafından 21.11.1988 tarihinde imzalanmış ve 3723

¹⁵ Özey İl Han, *Günışığında Yönetim*, Alfa Yayınları, İstanbul 1996, s. 175.

¹⁶ Nadaroğlu Halil, *Mahalli İdareler*, Beta Yayınları, 5.Bası, 1994, s. 20.

¹⁷ Sakıncı Süreyya, Vergilendirme Yetkisinin İdarelerarası Tahsisi ve Türkiye Uygulaması, XIII.Türkiye Maliye Sempozyumu, "Anayasal Mali Düzen", 14-16 Mayıs 1998, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:12, s.105.

¹⁸ Çağan, s.8. "Merkezi yönetimde, yerel idarelere, belirli vergi alanları bırakılması halinde "geniş mali özerklik", sadece vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisini devretmesi halinde ise "sınırlı mali özerklik"ten bahsedilebilir. Yine devlet, yerel idarelere bazı vergilerin matrahlarına belirli sınırlar altında kendi saptayacakları vergi oranlarını uygulama yetkisi devredebilir".

¹⁹ <http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/bguler/pdf/anayasa.pdf>

²⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 38. "Çünkü gerek 1961 anayasası gerek 1982 anayasası, vergi oran ve tarifelerinde değişiklik yapmak yetkisinin ancak Bakanlar Kurulu'na verilebileceğini hükme bağlamıştır".

²¹ Tortop Nuri, Aykaç Burhan, Yayman Hüseyin, Özer M.Akif, *Mahalli İdareler*, Nobel Yayınları, Ankara, Eylül 2006, s.79.

Sayıli Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nın Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun²² ile mevzuatımızda yer almıştır. Kanun'da Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nın sadece bazı maddeleri, kabul edilmiş, "iç yapılarının kendi organlarıncı belirlenmesi, vesayetin kapsamının daraltılması, kendilerine akçal konularda hareket özgürlüğü ve esneklik tanınması, uluslararası alanda işbirliği yapmalarını önleyen engellerin kaldırılması ve yargı yollarına başvurma hakkının genişletilmesine dair kurallara" dair maddelerine ise çekince konulmuştur.

Çeşitli ülke sistemlerine baktığımızda, yasallık kural, yürütme organına verilen yetki istisnadır. Federal Almanya, İngiltere, Fransa, İtalya ve Hollanda'da, yürütme organının vergilendirme alanındaki yetkisinin kapsamı geniş tutulurken²³, ABD²⁴, İsviçre²⁵ ve Belçika gibi devletlerde dar tutulmuştur. Bununla beraber hiçbir devletin anayasasında vergilendirme yetkisinin yürütme organına devri ile ilgili özel bir hükme yer verilmemiştir²⁶.

Konuya yasallık ilkesi açısından bakarsak, vergilendirme yetkisinin asli sahibi olan devlet, bu yetkisini kısmen diğer kamu tüzel kişilerine devredebilir. Bakanlar Kurulu'na verilen istisnai yetki devrinin içeriği, net bir şekilde çizilmiş ve bu sınırı aşan işlemler, nasıl yargısal denetime tabi tutulmuş ise, mahalli idarelere verilen yetkinin içeriği de nettir ve belirlenen yetkinin aşılması halinde mahalli idarenin işlemi de Anayasa'nın 125.maddesinde yer alan "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" hükmü gereği, yargısal denetime tabi tutulabilecektir.

2. Çağdaş Bir Anayasa'da Vergi Ödevinin Yeni den Tasarımı

2.1. Vergi Ödevi, "Siyasal Haklar ve Ödevler" Bölümünde Değil, "Kişinin Hakları ve Ödevleri" Bölümünde Düzenlenmelidir

Anayasa'daki vergi ödevi başlığı, vergi yükümlüsü açısından bir "ödev" oluştururken, Anayasa Mahkemesi perspektifinden baktığımızda kişinin hak ve

22 RG: 21.05.991, 20877.

23 <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf>, "Almanya'da, Anayasa'nın 105. maddesine göre, vergi ile ilgili olarak yasama yetkisini federal meclis ile birlikte eyalet meclisleri ve mahalli idare meclisleri kullanmaktadır. Diğer yasama çalışmalarında olduğu gibi, vergi ile ilgili yasama çalışmalarını da Federal Hükümet yapmaktadır. Yasa tasarısını ilgili bakanlık hazırlayıp, bunu eyalet temsilcileri konseyine sunmaktadır. Burada yasanın eyalet çıkarlarına uygun olup olmadığı incelenmektedir. Belde meclisi temel karar organıdır ve beldenin bütün önemli işlerinde yetkilidir. Özellikle mahalli yasaların çıkarılması, bütçenin kabulü ve belediye vergi, resim ve harçlarının kararlaştırılması gibi konularda belediye meclisi kararı gerekmektedir. Belediyelerin yeni vergi koyma yetkileri bulunmayıp, kanunların verdiği sınırlar içinde vergi düzenlemesi yapma yetkileri bulunmaktadır"

24 Mazza W.Stephen, Tracy A. Kaye, "United States--National Report: Constitutional Limitations On The Legislative Power To Tax In The United States", Michigan State Journal of International Law, 2007, 17th Congress of the International Academy of Comparative Law Tax Law Session Utrecht, the Netherlands, July 16-22, 2006, s. 2., "Kongre kaynaklı Federal Vergi Kanunları, ABD Anayasası'nın izin verdiği limitler çerçevesinde yasalaştırılır. Anayasa'nın 1.maddesinin 8.fıkrasında, Kongre'ye "vergi koyma ve toplama" yetkisi verilmiştir. 2.fıkra, "eyaletler arasında paylaşılan dolaysız vergiler" ve 9. fıkrada "eyaletin dolaysız vergilerinin nüfus nisbetinde olmadığı sürece koyulmayacağını" hükmü yer almaktadır". Çağan, s.61, "Vergilendirme yetkisinin federal devletle federe devletler arasında bölüşümünde rekabet sistemi geçerlidir. Buna göre, federe devletler, federal devletle aynı yükümlü ve vergi konuları üzerinde vergilendirme yetkisi kullanabilirler. Federe devletler, vergilendirme yetkilerini yetkilerini tümüyle federal devlete devretmedikleri için, bunların herhangi bir egemen devlet gibi vergilendirme yetkileri vardır ve yetkileri, ülkelerinin coğrafi sınırları içinde geçerlidir".

25 Nadaroglu, s.134, "İsviçre Anayasası'na göre, kantonlar, federal anayasa ile sınırlandırılmadığı ölçüde egemendirler ve federasyona verilmeyen bütün yetkileri kullanırlar. İsviçre'de her kantonda yerel idare birimleri olarak değişik sayıda komün vardır. Kantonlar, komünlere vergilendirme yetkisini devredebilirler ve bu yetki devrinde, komünlerin mali ihtiyaçları gözönünde bulundurulur. Bu yetki çerçevesinde komünler, oranları kantonlara tarafından tespit edilmiş, gelir ve servet vergisi tahsiline yetkilidirler. Ancak kanunlarda bazen oran saptanmamakta, oranın azami haddinin belirlenmesi ile yetinilmekte ve bu had üzerinden vergi oranı belirlenme yetkisi komüne ait olmaktadır".

26 Çağan, s.94. "Vergilendirme yetkisinin devri ya anayasaların genel hükümleri çerçevesinde kanunla ya da İngiltere'de olduğu gibi bütçe kanunına konulan hükümlerle gerçekleştirilmektedir. Yürütme organlarının düzenleme yetkilerini dar tutan devletlerin anayasalarında açık hükümler yer almamasına rağmen özellikle gümrük vergileri alanında uluslararası ticaretin zorunlu kıldığı nedenlerle fiili yetki devri yoluna başvurulmuştur".

27 Çağan, s. 8.

ödevlerine karşılık, devletin görevleri sözkonusudur²⁸. Geçmişte bir vatandaşlık ödevi-ulusal bir görev- olarak kabul edilen vergi ödeme yükümlülüğü, bugün vardığı noktada, demokrasinin bedeli, demokratik toplumda hak ve özgürlüklerin maliyetine anonim katılma payı olarak nitelenir²⁹.

"Biz, vergilendirme yetkisini, Anayasa 35.madde-
sindeki mülkiyet hakkına müdahale ile okursak, Anayasa düzleminde "Kişinin Hak ve Ödevlerinden", "Temel Hak ve Ödevlere" geliriz. Vergilendirme, bireyin mülkiyet hakkında devlet müdahalesidir ve içeriğini toplum yararı oluşturur³⁰. Temel hak ve ödevlerde, kişi ve üyesi olduğu demokratik toplum kavramları vardır. Bu kavramları vergilendirmede kişi- vergi mükellefi ve üyesi olduğu demokratik toplum- demokratik toplumun finansmanı-kamu giderlerinin karşılanması ile eşleştirebiliriz. Vergi mükellefi, hak ve ödevleri olan bir kişidir ve bu anlamda vergi ödevinin siyasal haklar ve ödevler bölümünde düzenlenerek sadece ödevleri olan bir kişi gibi değerlendirilmesi doğru değildir. Vergi mükellefi öncelikle kişi-birey düzleminde, mükellefiyet sonra gelmektedir. Böylesi bir yaklaşımla vergi ödevinin siyasal hak ve ödevler bölümünden çıkartılarak kişi hak ve ödevlerinin olduğu bölümde düzenlenmesi çağdaş bir yaklaşım olarak daha doğru olacaktır"³¹.

2.2. Resim Kelimesinin Kaldırılması

Günümüzde resim adı altındaki düzenlemelerin bir bölümü kaldırılmış, bir bölümü de vergi olarak yeniden düzenlenmiştir³². Dolayısıyla Taslak'tan da bu kelimenin çıkartılması gerekmektedir.

2.3. Verginin Sadece Vergi Yasaları İle Konulması, Kaldırılması ve Değiştirilmesi

"Anayasa'mızın 73'üncü maddesindeki vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı yönündeki hükmü vergi ödevinin ancak yasal sınırlar içerisinde yer almasını zorunlu kılmıştır. Ancak uygulamada vergi ve benzeri mali yükümlülüklerdeki düzenlemelerin vergi kanunlarıyla değil başka kanunlarla yapılıyor olması birçok sorunu da beraberinde getirmiştir"³³.

Örneğin, Bankalar Kanunu'nun geçici 4'üncü maddesine eklenen 13 no.lu bendi ile; "kanuni ve ihtiyari yedek akçeler ile sermayenin azaltılmasına konu edilen banka zararlarının, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinin 7'nci fıkrasında belirlenen esaslar çerçevesinde bankaların kazancının tespitinde gider olarak matrahtan indirileceği" hüküm altına alınmıştır³⁴ ve vergi mevzuatında benzeri olmayan bir ifade ile yasalaşmıştır. Bir vergi kanunu olmayan ancak bankacılık sektöründe düzenlemeler yapan 4743 sayılı Kanunun metninin açık olmaması ve uygulamada Kurumlar Vergisi Kanununa atıfta bulunması nedeniyle indirimde esas tutarın hesabında sorunlar ortaya çıkmıştır³⁵.

Çeşitli yasalar arasındaki bu karışıklığı önlemek amacıyla, Anayasa hükmünde, "vergi, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması sadece vergi kanunlarıyla mümkündür" şeklinde yapılacak bir düzenleme ile, vergiye ilişkin tüm hususların başka kanunlarda yer alması ve hukuki karmaşaya yol açması önlenmelidir.

28 Saban, s. 19,20. Ayr. Bilgi için bkz. Saban s. 14-32.

29 Soydan Billur Yaltı, "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", Vergi Dünyası, Yıl: 21, Sayı: 254, Ekim 2002, s.100.

30 Yaltı Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, 1.Bası, Eylül 2006, s. 43.

31 Saban, s.23.

32 Saban, s. 5.

33 Özdemirci Fahrettin, Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülüklerdeki Düzenlemelerin Vergi Kanunlarıyla Değil, Başka Kanunlarla Yapılabilir Olmasının Değerlendirilmesi ve Bu Kapsamda Anayasa Değişikliği Önerisi, Vergi Dünyası, Temmuz 2007, Sayı: 311, s. 42.

34 Özdemirci, s. 43 "Ülkemizde yaşanan ekonomik krizlerden etkilenen borçluların bankalara olan borçlarını daha uygun koşullarda ödeyebilmelerine imkan veren bu yasa bankaların bir kısım gelirlerinden mahrum kalmalarına ve dolayısıyla sermayelerinde bir eksilmeye neden olmaktadır. Kredilerin yeniden yapılandırılması esnasında tahakkuk eden bazı gelirlerden vazgeçilecek, bazı kredilerin ana paralarının belli kısımlarından vazgeçilecek, kredi faiz oranları yeniden belirlenecek, bazı kredilerin vadeleri uzatılacak, bazı krediler iştirake çevrilecek, bazı kredilerin tahsilinden vazgeçilecek bunun yerine aynı değerler alınabilecektir. Saydığımız tüm bu işlemlerin bankanın karını azaltıcı ya da bir kısım karların sonraki dönemlere aktarılması şeklinde sonuçlar doğuracağı bir gerçektir"

35 Özdemirci, s.43. Yazar, konuya ilişkin makalesinde, "Anayasa hükmünde, "Anayasa'nın 73'üncü maddesine "Vergiye ilişkin istisna, muafiyet, matrahın tespitinde indirimleri düzenleyen hükümler gibi vergisel düzenlemeler mevcut vergi kanunlarına hüküm eklenmek veya vergi kanunlarında değişiklik yapılmak suretiyle yapılır" ibaresinin eklenmesi gerekir" görüşünü savunmuştur.

2.4. Muafiyet ve İstisnalar Konusunda Bakanlar Kurulu ve Mahalli İdarelere Verilen Yetki Kaldırılmalı, Yetki Devri Sadece Kanunda Belirtilen, "İndirim ve Oranlara" Münhasır Olmalıdır.

Bakanlar Kurulu ve Taslak ile mahalli idarelere verilen yetki, sadece yorum yöntemi ile genişletilemeyecek "bağışıklıklar, istisnalar, indirimler ve oranlara" ilişkindir. Örneğin vergiyi doğuran olay, zamanı, cezalar ve tutarlar hakkında yetki verilemeyecektir ve kullanılamayacaktır³⁶.

Ancak, burada "istisna ve muafiyetlere" ilişkin bir problem alanı bulunmaktadır. Öncelikle, yukarı ve aşağı sınırların ne olduğu konusunda bir anlatım zayıflığı vardır, yani muafiyet ve istisnalar için yukarı ve aşağı sınırların ne anlama geleceği, yanıtı güç bir sorudur. İndirimlere ve oranlara sayıbilimsel açıdan yaklaşımın kolay olmasına ve bunlara yukarı ve aşağı sınırlar çizilebilmesine karşın istisnalar ve muafiyetler, kendilerine sayısal açıdan yaklaşılabilecek kavramlar değildir. Zaten muafiyet ve istisnalarda değişiklik yapılması demek, olmayan bir muafiyet veya istisnayı yasaya koymak veya olan bir istisnayı ya da muafılığı yasadaki çıkartmak anlamına gelecektir ki bu da değiştirme kavramının boyutlarını aşan bir durumdur³⁷. Bir verginin yasa ile konulmuş sayılabilmesi için çerçevesinin yasa ile belirlenmesi zorunludur. Bu da mali yükümlünün konusunun, yükümlüsünün, matrahının ve oranının yasa ile belli edilmesiyle sağlanabilir. Yasa, bu öğelerden hiçbirini idarenin takdirine bırakamaz, vergi yasasının koyduğu ilke ve kuralara göre alınır³⁸. Bundan başka vergiden indirim

yapmak veya bağışık tutmak, vergi koyma ölçüsünde büyük bir önem taşıdığından, yasallık ilkesinin kapsamı içindedir³⁹.

O halde "muafiyet ve istisnalar" kelimeleri, anayasa metninden çıkartılmalı ve Bakanlar Kurulu ile mahalli idarelere verilen yetki sadece "kanunda belirlenmiş aşağı ve yukarı sınırlar içinde vergi, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin indirim ve oranlarına ilişkin değişiklik yapabilmek" olmalıdır.

2.5. Vergi Kanunları, Geriye Yürütülmemelidir

Yasanın geriye yürütmesi ise, yürürlüğe girmeden önce işlenmiş fiillere veya ortaya çıkan olaylara uygulanması demektir⁴⁰.

Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, Anayasa'da istisnai olarak sadece ceza kanunları için kabul edilmiştir. Dolayısıyla vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesinin doğrudan doğruya Anayasa'da dayanağı bulunmamaktadır⁴¹. Ancak Anayasa 2.maddede "Cumhuriyetin nitelikleri" arasında sıralanan "hukuk devleti", yasaların geçmişe yürümezliği ilkesini deyimler. Verginin öngörülebilirliği ve belirliliği, bu ilkenin vergi hukukunda da geçerli olması sonucunu verir⁴². Ceza hukukunun temel prensibi olan "geriye yürümeme", vergi hukukunun da temel ilkelerinden biridir⁴³ ve vergi yasaları genel anlamdaki diğer yasalardan farklı olarak istisnaen de olsa geriye yürütülmemelidirler⁴⁴.

2.6. Vergide Genel veya Özel Af Çıkartılmamalıdır.

Devlet, yasalarda belirlenmiş olan vergiyi kesinlikle, mutlaka almak zorundadır çünkü yasalarla ken-

36 Güneş Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Yayınları, 1.Bası, Temmuz 1998, s. 161.

37 Güneş, s. 162

38 Kaneti Selim, Vergi Hukuku, 2.Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s.37.

39 Kaneti, s.37.

40 Centel Nur, Zafer Hamide, Çakmut Özlem, Türk Ceza Hukukuna Giriş, Beta Yayınları, 3.Baskı, s.100.

41 Çağan, s. 180.

42 Yalıtı Billur, "1923'ten 2003'e Kazandıklarımız: "Cumhuriyet Hukuku", Kazanamadıklarımız: Hukukun Cumhuriyeti, Vergi Hukukunda Geldiğimiz Yere Yakın Tarihten Bakmak: Panoramik Bir Çalışma", Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi, A.Ü.H.F. Yayınları, No: 538, 30-31 Ekim 2003 Sempozyum, s.94.

43 Saban Nihal, Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik, XII.Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen", M.Ü.MAUM Yayın No: 12, İstanbul 2000, s.71.

44 Güneş, s. 135.

disine emir verilerek vergi toplama görevi yüklenmektedir (verginin alınması zorunluluğu ilkesi)⁴⁵.

Anayasa'nın genel ve özel af çıkartma yetkisinin düzenlendiği 87, 104 ve 169.maddelerine dayanarak, sürekli çıkartılan "vergi af kanunları" ile, devletin, yasal olarak almaya mecbur olduğu vergiyi tahsilden vazgeçmesi, hukuka aykırıdır.

Vergi afları, vergi adaletinin sağlanmasına yönelik birer araç değildir; çünkü vergi hukukunun anayasal ilkeleri olan adalet, eşitlik gibi kavramlara götürmez. O halde sadece olgusal meşruiyete dayalı kamu yararı, hukuksal meşruiyeti sağlamaz⁴⁶. Kaldı ki Anayasa'nın 169.maddesinde "orman suçları için genel ve özel af çıkartılması" yasaklanmış iken, devletin tahsile mecbur olduğu vergiye dair af kanunları çıkartabilmesini yasaklayan hiçbir düzenleme olmamasının hiçbir hukuki izahı yoktur.

Bu nedenle yapılması gereken vergi ödevi ile ilgili düzenlemede "Vergi suç ve cezaları ile ilgili ve her ne ad altında olursa olsun, verginin tahsilinden vazgeçmeye yönelik genel veya özel af çıkartılamaz" hükmüne yer verilmelidir.

Sonuç

Türkiye Cumhuriyeti'nin çağdaş bir anayasaya sahip olabilmesi amacıyla yapılan hazırlıkların hız kazandığı bugünlerde, anayasada vergiye ilişkin hük-

mün, hukuk devleti ilkelerinin egemen olacağı bir yaklaşımla, aşağıda önerilen ilkeler çerçevesinde yeniden düşünülmesi gereklidir.

- Vergi Ödevi ile ilgili düzenleme, temel hak ve hürriyetler bölümüne aktarılmalıdır.
- "Resim" kelimesi, yasa metninden çıkartılmalıdır.
- "Vergi, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması sadece vergi kanunlarıyla mümkündür" şeklinde yapılacak bir düzenleme ile, vergiye ilişkin tüm hususların başka kanunlarda yer alması ve hukuki karmaşaya yol açması önlenmelidir.
- "Muafiyet ve istisnalar" kelimeleri, anayasa metninden çıkartılmalı ve

Bakanlar Kurulu ile mahalli idarelere verilen yetki sadece "kanunda belirlenmiş aşağı ve yukarı sınırlar içinde vergi, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin indirim ve oranlarına ilişkin değişiklik yapabilmek" olmalıdır.

- "Vergi kanunları geriye yürütülemez" şeklinde bir düzenleme yapılmalıdır.
- Vergi ile ilgili "af" kanunu çıkartılmasını engelleyecek biçimde, "genel veya özel af çıkartılamaz" hükmüne yer verilmelidir.

⁴⁵ Güneş, s. 14. "Yasanın mevcut olduğu yerde yalnızca yürütme değil, aynı zamanda ilke olarak yürütme yükümlülüğü de vardır. Eğer yasalar uyarınca bir verginin yükümlü tarafından verilmesi gerekiyorsa, ilgili makam bunu kesinlikle almalıdır. Bunun sonucu olarak yönetimin yükümlü ile vergi yükümlülüğü üzerinde sulh işlemi yapmaya veya ödenmesi gereken vergiyi yükümlü lehine bir işlemle telafiye yetkisi yoktur".

⁴⁶ Saban Nihal, Vergi Suçlarında Affı Anayasa İle Sorunsallaştırmak, Anayasa Mahkemesi 39.Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, 25-26 Nisan 2001, Anayasa Mahkemesi Yayınları:48, Anayasa Yargısı: 18, s.468.

KAYNAKLAR

Kitaplar

Ateş Leyla, Vergilendirmede Eşitlik, Derin Yayınları, İstanbul 2006

Centel Nur, Zafer Hamide, Çakmut Özlem, Türk Ceza Hukukuna Giriş, Beta Yayınları, 3.Baskı

Çağan Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Yayınları, İstanbul 1982

Güneş Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Yayınları, 1.Bası, Temmuz 1998

Nadaroğlu Halil, Mahalli İdareler, Beta Yayınları, 5.Bası, 1994

Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, Vergi Hukuku, Turhan Yayınevi, 14. Bası, Eylül 2006

Özay İlhan, Günışığında Yönetim, Alfa Yayınları, İstanbul 1996,

Özbudun Ergun, Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, 3.Baskı, Ankara 1993

Saban Nihal, Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 5.Bası, Nisan 2009

Tortop Nuri, Aykaç Burhan, Yayman Hüseyin, Özer M.Akif, Mahalli İdareler, Nobel Yayınları, Ankara, Eylül 2006

Yaltı Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, 1.Bası, Eylül 2006

Yıldırım Turhan, Türkiye'nin İdari Teşkilatı, Alkım Yayınları, 5.Bası, 2005

Makaleler

Mazza W.Stephen, Tracy A. Kaye, "United States--National Report: Constitutional Limitations On The Legislative Power To Tax In The United States", Michigan State Journal of International Law, 2007, 17th Congress of the International Academy of Comparative Law Tax Law Session Utrecht, the Netherlands, July 16-22, 2006.

Özdemirci Fahrettin, Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülüklerdeki Düzenlemelerin Vergi Kanunlarıyla Değil, Başka Kanunlarla Yapılabiliyor Olmasının Değerlendirilmesi ve Bu Kapsamda Anayasa Değişikliği Önerisi, Vergi Dünyası, Temmuz 2007, Sayı: 311

Saban Nihal, Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik, XII.Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen", M.Ü.MAUM Yayın No: 12, İstanbul 2000

Saban Nihal, Vergi Suçlarında Affı Anayasa İle Sorunlaştırmak, Anayasa Mahkemesi 39.Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, 25-26 Nisan 2001, AYM Yayın No:48, Anayasa Yargısı: 18

Sakınç Süreyya, Vergilendirme Yetkisinin İdarelerarası Tahsisi ve Türkiye Uygulaması, XIII.Türkiye Maliye Sempozyumu, "Anayasal Mali Düzen", 14-16 Mayıs 1998, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:12

Soydan Billur Yaltı, "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", Vergi Dünyası, Yıl: 21, Sayı: 254, Ekim 2002

Yaltı Billur, "1923'ten 2003'e Kazandıklarımız: "Cumhuriyet Hukuku", Kazanamadıklarımız: Hukukun Cumhuriyeti, Vergi Hukukunda Geldiğimiz Yere Yakın Tarihten Bakmak: Panoramik Bir Çalışma", Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi, A.Ü.H.F. Yayınları, No: 538, 30-31 Ekim 2003 Sempozyum.

Online Kaynaklar

www.anayasa.gov.tr

www.birgun.net

www.politics.ankara.edu.tr

www.rega.basbakanlik.gov.tr

www.sgb.gov.tr