

VERGİ EHLİYETİ KAVRAMINI OLUŞTURAN TEMEL HUKUKSAL UNSUR: ANAYASA MD.73 / I

Şafak E. ÇOMAKLI (*)

1 - GİRİŞ

Herhangi bir konuda emir ve yasaklara ilişkin hükümleri yerine getirmekle sorumlu kişi olan mükellef, devlet maliyesi bakımından vergi vermekle yükümlü kişi veya kuruluş olarak tanımlanabilir. Bu noktada vergi hukuku açısından “kişi” kelimesi söz konusu tarif içinde geniş bir mana ifade etmektedir. Buna göre acaba bütün kişiler vergiye tabi kimse veya kuruluş mudur? İşte burada vergi ile mükellef kılınan kimselerden bahsedilmekte ve ortaya vergi mükellefiyeti kavramı çıkmaktadır¹.

İlgili vergi kanunu ile bütçe kanununa dayanarak bir vergi gelirin toplamasında ilk iş mükellefiyet doğurucu vakayı tespit ve mükellefi tayin etmektir². Buna göre devletin kanunlar ile zorlayarak yapmış olduğu vergi ödeme teklifine ilişkin hükümlerine uyan kişi ve kuruluşlar vergi mükellefi olarak nitelendirilmektedirler³. Ancak şunu belirtmek gerekir ki Türk Hukuk sistemi “yasada açık bir hüküm olmadıkça...hiçbir kimsenin yükümlülük için zorlanamayacağını” kabul etmiştir⁴. İşte bu yükümlülükler kimler için vardır ve nasıl belirlenir sorunu vergi hukukunda önemli

(*) Yrd. Doç. Dr. Atatürk Üniversitesi, İ.İ.B.F. Erzurum

¹ Nihad Sayar, **Amme Maliyesi (Devlet Gelirleri)**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1961, s.90.

² Necmettin B. Feyzioğlu, **Nazari Tatbiki Mukayeseli Bütçe**, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1976, s.323.

³ Burada hak kavramını gözden kaçırmamak gerekir. Hukuk hayatında önemli bir rol oynayan hak kavramının karşılığı olarak “hukuki yükümlülük”, “vecibe”, “borç” ya da “ödev” kelimelerinin sık kullanılması alıcı ve borçlu bakımından dikkat çekicidir. Hukuk düzeninin belirli bir kişi için tanıdığı hak, başka biri için “hukuki yükümlülük”, “borç” veya “ödev” doğurur. Alacaklıya alacağını isteme hakkını tanıyan hukuk kuralı aynı zamanda borçlu için bir yükümlülük veya ödev meydana getirmiş olur. Adnan Güriz, **Hukuk Felsefesi**, 4. baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No.511, Ankara 1996, ss.129–130. Devlet ve mükellef arasında da alacaklı-borçlu ilişkisinden devlet lehine bir hak ortaya çıkmakta ve bu hususta mükellef için ödev oluşturmaktadır. D. 7.D., 12.04.2004, E.2001/2236, K.2004/959.

⁴ “...kanunsuz cürüm ve ceza olmadığı gibi sarih bir kanun hükmü olmadıkça hiç bir kimse hiç bir fedakârlığa zorlanamaz.” D. 1.D., 08.09.1949, E.1949/31, K.1949/28, <http://www.danistay.gov.tr> e.t.:21.03.2007.

bir husus ve başlı başına kendi yazınında tarif edilebilen bir kavram olan “vergi ehliyeti” kavramını ön plana çıkarmaktadır. Çalışmada bu kavrama ilişkin genel tanımlamalar yapıldıktan sonra, söz konusu terimin Anayasamızın 73 üncü maddesinde olduğu hususu izah edilmeye çalışılacaktır.

2- EHLİYET KAVRAMI

Ehliyetin kelime anlamı layık ve yeterli olmaktır⁵. Türk Dil Kurumunun yapmış olduğu tanımlamada da ehliyet kavramı “Bir işte yetkili olan, bir işi yapan, erbab” yani ustalık, uzluk, işinin eri olma durumu olarak açıklanmaktadır⁶. Ancak ehliyet kavramı günlük hayatta genel olarak bir takım teknik bilgi ve kullanım kabiliyeti gerektiren araçların sürülebilmesi, yönlendirilebilmesi vb. davranışlar sergilenebilmesi için gerekli olan bir kanuni belge sahipliği şeklinde algılanmaktadır.

Bu kavram hukuki, siyasi, dini, toplumsal tanımlamalara bakılarak farklı biçimlerde açıklanabilmesi mümkün olan bir terimdir. Örneğin siyaseten ehil olma, aynı şekilde bir ehliyet kavramını ifade etmektedir. Kaldı ki ehil olma “ustalaşmak, uzman olmak” şeklinde tarif edilmektedir. Bununla birlikte dini bir terim olarak ta ehliyet kavramı kendi ekseninde farklı bir tanımlamaya bürünmüştür. Mesela İslam hukukunda ehliyet, kişinin hak ve borçlarının sabit olması, dini

ödevlerle mükellef tutulması, hukuki işlem ve davranışlarının geçerliliği, toplumsal ve cezai sorumluluk taşıyabilmesi gibi, farklı kademelerdeki hak ve yükümlülükleri kapsayan bir kavramdır⁷.

Modern manada, günümüz hukukçuları genel anlamda kişinin gerek haklar karşısındaki durumuna, gerek onları kullanması konusundaki yeteneğini ehliyet olarak isimlendirmektedirler⁸. Hukuk açısından şahsiyetin kazanılması için sağ ve tam olarak doğumun gerçekleşmesi gerekir. Doğumun tamamlanmış olmasından kasıt, çocuğun ana rahmi dışında, anasından bağımsız olarak yaşamaya başlaması demektir. Bu, çocuğun annenin vücudundan ayrılması ve onunla olan yaşam bağına bırakması anlamına gelir⁹. Modern hukukçuların anlayışına göre gerçek kişilerin hepsi, medeni haklardan yararlanırlar. Günümüz hukukunda medeni haklardan yararlanma yeteneğinde “genellik ve eşitlik ilkesi” egemendir. Medeni kanunumuz da bu hususu açıkça belirtmiştir. Buna göre hukuk düzeni içinde “haklara ve borçlara ehil olmakta” herkes eşit kabul edilmektedir¹⁰.

3- MEDENİ HUKUKUMUZDA EHLİYET KAVRAMI

Hukukta hak sahibi olabilen ve borç altına girebilen varlıklara *kişi (şahıs)* denir. *Kişilik* ise, kişi kavramından daha geniş bir kavramdır. Bu

⁵ Hüseyin Atay, İbrahim Atay, Mustafa Atay, **Arapça-Türkçe Büyük Lügat**, C. I/III, Bayrak Matbaası, Ankara, 1981, s.55.

⁶ <http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAA6AA849816B2EF4376734BED947CDE&Kelimme=EHL%u0130YET>, Erişim tarihi: 18.11.2008.

⁷ Ali Bardakoglu, **Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi**, İstanbul, 1994, s.157.

⁸ Bülent Köprülü, **Medeni Hukuk**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 1984, s.187.

⁹ Aytekin Atay, **Şahıslar Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 3. Baskı, İstanbul, 1978, s.37.

¹⁰ Şeref Gözübüyük, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, “S” Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 1983, s.72.

bağlamda kişilik, hak sahibi olabilen ve borç altına girebilen varlıklar yanında, kişinin maddi ve manevi bütün varlığını, hukuki işlem ehliyetini, kişisel hallerini ifade eder. Hukuk düzenimiz kişileri gerçek ve tüzel kişi olmak üzere ikiye ayırmaktadır. Buna göre ehliyet kavramını gerçek ve tüzel kişiler bağlamında izah etmek gerekir

Medeni hukukumuzda ehliyet belli ödevleri yapmak veya haklardan yararlanabilmek için gerekli (olumlu ya da olumsuz) şartlara sahip olmayı ifade eder¹¹. Bir takım haklardan yararlanmak için pasif ehliyet yeterli iken, kullanma şeklinde ortaya çıkan haklar için aktif ehliyet gerekmektedir. Bu tür ehliyetlere medeni hukukumuzda **medeni haklardan istifade (hak) ve medeni hakları kullanma (fiil) ehliyeti** şeklinde rastlıyoruz¹².

Gerçek kişilerde hak ehliyeti ceninin “sağ doğmak” koşuluyla, ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde edilir¹³. Hak ehliyetinde gerçek kişiler genel ve eşittirler. Bununla birlikte *gerçek kişilerde fiil ehliyeti* dendiği zaman, kişilerin yapmış bulunduğu işlemlerin hukuk açısından sonuç doğurması anlaşılır. Diğer bir söylemle insanın, araya yasal bir temsilci sokmaksızın, kendi eylemiyle haklar ve borçlar oluşturabilme ehliyetidir.

Hak ehliyeti için kişiliğin dışında başka bir koşul aranmazken, fiil ehliyeti yönünden bazı şartlar aranır; şayet kişi bunlara sahip değilse fiil ehliyetini doğrudan doğruya kullanamaz, ancak yetkili bir temsilci vasıtasıyla eylemde bulunabilir. Bu şartlar “ayırt etme gücünde (mümeyyiz) olmak”, “ergin (reşit) olmak” ve “kısıtlı (mahcur) bulunmamak” şeklinde sıralanabilir¹⁴.

Gerçek kişilerde olduğu gibi, maddesel olarak mevcut bulunmayan, ancak içerisinde yaşanan olgu ve gelişmelerin zorunlu kıldığı sanal kişilikler¹⁵ olan **tüzel kişilerin de** kendilerine özgü hakları vardır. Tüzel kişiler, cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün *haklara ve borçlara ehil-dirler*. Tüzel kişiler gerçek kişiler gibi manevi bütünlüklerine, adlarına, iktisadi bütünlüklerine karşı haksız saldırılarda bulunulduğu takdirde dava açabilirler¹⁶. Bu kişiliklerin fiil ehliyetleri de mevcuttur ancak gerçek kişilerdeki fiil ehliyetinin şartları tüzel kişiler hakkında söz konusu olmaz¹⁷. Tüzel kişiler, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla, fiil ehliyetini kazanırlar ve *organları aracılığıyla iradele-rini açıklarlar*¹⁸.

¹¹ Bu kavram İngilizce’de “being of full capacity” veya “legal capacity” gibi tanımlamalarla ifade edilmektedir.

¹² Mehmet Ali Özyer, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 2008, s.48-49.

¹³ Ana kural, sağ ve tam doğmak ile kişiliğin başlamış olduğudur. Ceninin hukuksal durumu bunun medeni hukuka özgü istisnasıdır.

¹⁴ MK, Md.8, Md.9 vd., Mehmet Emin Palamut, **Medeni Hukuk**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2004, ss.19-27.

¹⁵ Palamut, a.g.e., s.50.

¹⁶ Bu konu hakkında detaylı bilgi için bkz. Orhan Yener, **Taraf Teşkili ve Dava Ehliyeti**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1997.

¹⁷ Turgut Akıntürk, **Medeni Hukuk**, 4. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1991, s.148.

¹⁸ MK, Md.47, Md.48, Md.49, Md.50.Organlar, hukukî işlemleri ve diğer bütün fiilleriyle tüzel kişiyi borç altına sokarlar. Organlar, kusurlarından dolayı ayrıca kişisel olarak sorumludurlar. “Bu organlar tüzel kişiliğin sanki beyni, ağzı ve elleri gibidir” Akıntürk, a.g.e., s.149;

4. VERGİ HUKUKUMUZDA “VERGİ EHLİYETİ” KAVRAMI

Vergi hukukunda ehliyet, medeni hukuktaki haklara sahip olma ehliyeti şeklinde değerlendirilmiş, böylece, medeni kanundaki “medeni haklara sahip olma ehliyeti”ni ifade eden, sağ doğmak şartıyla kişilerin ana rahmine düşmelerinden başlayarak yaşadıkları sürece bu haklara ehil olması hali vergi hukukundaki ehliyete esas alınmıştır. Bununla birlikte vergi hukukunda, bir vergi borçlusu olabilmek için, medeni hukuktaki ehliyete, fiil ehliyetine, gereklilik yoktur. Bu doğrultuda, medeni ehliyeti olmaksızın vergi borçlusu olabilmek, vergi hukukunda, vergi ehliyeti kavramıyla açıklanır¹⁹.

Ancak vergi ilişkisinde mükellefin devlete olan borcu devletin tek taraflı üstün iradesine bağlı olduğundan medeni hukuktaki ehliyet şartları aranmamaktadır²⁰. Bu noktada vergi mükellefiyeti vergi ehliyetine bağlanmıştır²¹. Yani vergi ehliyetine sahip herkes, vergiyi doğuran olayın içinde bulunmakla vergi mükellefi olmaktadır. Nitekim vergi kanunlarının çeşitli olayları, işleri, maddeleri vergiye tabi tuttukları göz önüne alındığında vergi ehliyetinin geniş bir esasa bağlanması gerektiği akla uygun düşmektedir. Vergi ehliyetinde kanuni ehliyet koşulunun aranmaması

vergi emniyeti açısından önemlidir. Buna göre bir kişi, küçük veya kısıtlı olduğunu ve vergi ehliyeti bulunmadığını öne sürerek vergi mükellefiyetinden kaçamayacağından vergi alacağı emniyet altına alınmıştır²². Danıştay’ın vermiş olduğu bir kararda bu yönde bir hüküm getirilmiş ve uygulamaya yol gösterilmiştir “...ihbarnamelerin tebliğ edildiği tarihte, bir yıldan fazla hürriyeti bağlayıcı ceza almış olması nedeniyle cezaevinde yükümlü olan, dolayısıyla medeni hakları kulanma ehliyeti bulunmayan davacıya yapılan tebligat geçersiz olduğundan, dava açma süresinin, kendisine vasi tayin edilmeyen davacının tahliye olup, medeni hakları kullanma ehliyetini kazandığı tarihten itibaren başlatılması gerektiği...”²³. Başka bir Danıştay kararında da paralel bir karar verilmiştir “...bir yıldan fazla hürriyeti bağlayıcı cezaya mahkum edildiği anlaşılan davacının, fiil ehliyeti ve bu bağlamda dava ehliyeti bulunmadığından, kanuni temsilcisi olan vasisi aracılığıyla dava açması veya kendisi tarafından açılmış olan bu davada; idare mahkemesince vasiden icazet alınarak vasi vasıtasıyla davanın görülmesi gerekirken, bu eksiklikler giderilmeden davanın esastan incelenerek sonuçlandırılmasında usul hükümlerine uyarlık görülmediği...”²⁴.

¹⁹ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, 15. Baskı, Ankara, 1995, s.61; “Kişinin medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip bulunması, yeterlidir” Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Yedinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.47.

²⁰ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999, s.37

²¹ Burada mükellefiyet “sorumluluk” kavramını içerecek şekilde geniş manada ele alınmıştır. Ancak unutulmamalıdır ki vergi hukukundaki sorumluluk yaklaşımı için türleri itibarıyla vergi ehliyeti kavramı ayrıca incelenmelidir. Bu konuda aksi görüş ifade eden yazarlar mevcuttur “vergi mükellefiyeti için de, vergi sorumluluğu için de hukuki ehliyetin, bir başka deyişle fiil ehliyetinin varlığı gerekli değildir” S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2006, s.71.

²² Selahattin Zorlu, **Vergi Hukuku**, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Yayınları, No.1980/222, Ankara, 1981, s.54.

²³ D. 7.D., 03.10.2005, E.2002/1000, K.2005/2220.

²⁴ D. 11.D., 13.11.2006, E.2004/3099, K.2006/5159.

Başlı başına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca tahsis edilmiş olan bağımsız mal topluluklarının kendileri ile ilgili özel hükümler uyarınca *tüzel kişilik* kazanması hem Medeni Kanun hem de Vergi Kanunları açısından *hak ehliyetini doğurmaktadır*. *Tüzel kişilerin fiil ehliyetlerini* kullanabilme kabiliyetleri ise kanuni organları ile mümkündür. Tüzel kişilerin fiil ehliyetleri kuruluş amaçları ile sınırlandırılmıştır²⁵. Buna tahsis ilkesi (ultra vires) denir. Amacı hukuka veya ahlaka aykırı olan kişi ve mal toplulukları tüzelkişilik kazanamazlar. Tüzel kişinin fiil ehliyeti içine hukuki işlem ehliyeti, dava ehliyeti ve haksız fiil ehliyeti girer. Kanunlarımızda tüzel kişilerin borç altına girebilmeleri ve haklarını kullanabilmeleri için **kanunda belirtilen** zorunlu organlara sahip olmaları gerekir. Tüzel kişiler fiil ehliyetini kanuna ve kuruluş belgelerine göre, bulunması zorunlu olan organlarına sahip oldukları andan itibaren kazanırlar²⁶. Tüzel kişinin iradesi organları aracılığıyla açıklanır. Organlar, hukuki işlemleri ve diğer fiilleriyle tüzel kişiyi borç altına sokarlar. Organlar, kusurlarından dolayı ayrıca kişisel olarak sorumludurlar. Tüzel kişinin, organın haksız fiilinden sorumlu olabilmesi için fiili, tüzel kişinin işlerini yürütürken işlemesi gerektiği gibi; organın koşullarına uygun olarak kurulması da gerekir. Tüzel kişi tüm bunların sonucu olarak dava ehliyetine de sahiptir. Bir başka ifadeyle, dava üzerinde

diledikleri tasarruflarda bulunabilirler. Sona eren tüzelkişinin ehliyeti, tasfiye amacıyla sınırlı olmak üzere tasfiye sırasında da devam eder. Tüzelkişinin malvarlığının tasfiyesi, kanunda ve kuruluş belgesinde aksine hüküm bulunmadıkça terakenin resmi tasfiyesine ilişkin hükümlere göre yapılır. Tüzel kişinin sona ermesi durumunda malvarlığı, kanunda veya kuruluş belgesinde başka bir hüküm bulunmadıkça veya yetkili organı başka bir karar vermedikçe, en yakın amacı taşıyan kamu kurum veya kuruluşuna geçer. Hukuka veya ahlaka aykırı amaç güttüğü için kişiliği mahkeme kararıyla sona eren tüzelkişinin malvarlığı her halde ilgili kamu kuruluşuna geçer (MK. 54).

5- VERGİ EHLİYETİ KAVRAMININ

DAYANAĞI: ANAYASA MD.73/1

Özel hukukta borç akdi hukuki ehliyetin bulunmasını gerektirir. Vergi ilişkisinden de mükellef adına bir borç doğduğuna göre, ilk bakışta böyle bir ehliyetin aranması lüzumu akla gelir²⁷. Oysa vergi hukukumuzda yükümlülük ve sorumluluk için kanuni ehliyet şartının aranmayacağı ifade edilmiş ve bu nedenle vergiyi doğuran olayla iradi veya gayri iradi bir ilişki kurmanın vergi mükellefiyeti için yeterli olacağı öngörülmüştür. Çünkü vergi hukukunda ehliyetin temeli ödeme gücüdür²⁸. Diğer kanunların yasak ve suç

²⁵ Bkz. M. Tufan Ögüz, **Türk Hukukunda Vakıf Tüzel Kişiliğinin Hukuki Esasları**, Beşir Kitabevi, İstanbul, 2007, s.64.vd.

²⁶ Fiil ehliyeti konusunda Danıştay'ın almış olduğu bir kararda "...tüzel kişiliğin kazanıldığı tarih, sadece fiil ehliyetinin kazanıldığı tarihtir." ifadesi yer almaktadır. Bu durum özellikle dava açma süresi gibi bir takım hallerin başlatılması sonucunu doğurmayacağını işaret etmektedir. D. 10.D., 29.05.2006, E.2006/2758, K.2006/3608.

²⁷ Erginay, a.g.e., s.61.

²⁸ Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, **Vergi Hukuku Genel Kısım 3**. Baskı, Yargı Yayınları, C.I, Ankara, 1987, s.96; "Vergi konulmasında ana ilke ödeme gücüdür" Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2004, s.89.

saydıkları fiillerin vergi ehliyeti açısından herhangi bir bağlayıcılığı yoktur(VUK, Md.9/2). Örneğin ticaret yapmaya ehil olmayan, yani fiil ehliyeti bulunmayan şahsın yaptığı ticari işlemler muteber sayılmamakta ve bu işlemlere karşı butlan davası ikame edebilmektedir²⁹. Ancak vergi ehliyetinin olmadığını ileri sürerek kişi yaptığı ticari işlemlerden dolayı ortaya çıkan vergi borcuna karşılık hükümsüzlük davası ile vergiyi reddedemez. Şöyle ki vergi doğuran bir eylem ve bundan dolayı vergi alınması söz konusu ise, vergi kanunlarında aksi olmadığı müddetçe eylemi yapan kişi veya kurum vergi mükellefi ve sorumlusu **sayılabilecektir**³⁰. Bu anlamda ehliyet kavramı “vergi ehliyeti” olarak tanımlanmakta³¹ ve vergi kanunlarına göre mükellef olunmasını ifade etmektedir³². Diğer bir ifadeyle vergi ehliyeti vergi ilişkisinin borçlu tarafı olabilmelidir³³.

Bu noktada “vergi ehliyeti” kavramının temelinde Anayasanın vergi ödevine ilişkin temel oluşturulan 73 üncü maddesine bakılarak oluşturulduğu görülmektedir. Buna göre “**Herkes**, kamu giderlerini karşılamak üzere, **mali gücüne göre**, vergi ödemekle **yükümlüdür**” (Any. Md73/1). Bu metinde yer alan “herkes”, “mali gücüne göre” ve “yükümlüdür” kelimeleri vergi ehliyeti kavramını oluşturan temel kodlardır. Medeni hukuktaki

ehliyetten farklı olarak tanımlanan vergi ehliyeti tanımına ilişkin asıl kavramsal oluşum, bu madde metninin lafzında ve ruhunda yatmakla beraber, bu kavramın ortaya çıkmasında Anayasanın temel dayanak olması noktasında zorlayıcı bir etken olarak görülmektedir.

Madde metninde yer alan “herkes” kavramı medeni haklara sahip olmaya paralel olarak fakat daha geniş kapsamlı bir şekilde değerlendirilmelidir. Çünkü burada kullanılan “herkes” kavramı vergi kanunlarımızca da geniş ele alınmış ve yalnızca gerçek kişileri değil tüzel kişileri **ve tüzel kişiliği bulunmayan kuruluşları da** içerecek biçimde değerlendirilmiştir. Vergi mükellefi olmak için kişi olmak yeterli³⁴ olmasına rağmen bu durum vergilemeyi tam anlamıyla kavrayamamaktadır. Zira tüzel kişiler, gerçek kişilerden yapı itibarıyla farklılık arz etmelerine rağmen; cins, yaş, hısımlık gibi yaratılış gereği yalnızca insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehildirler. Bu ifade ile vergilemede genellik ilkesine de vurgu yapılmaktadır. Genellik ilkesi gereğince; sınıf, ırk, cins ve benzeri hususlarda herhangi bir ayırım yapılmaksızın, bir ülkede bulunan herkesin iktidarı ile orantılı olarak vergi ödemesi gerekmektedir. Vergiler her çeşit gelir, harcama ve serveti vergilendirdikleri takdirde genel olurlar.

²⁹ Vasfi Raşid Seviğ, **Ticaret Kanunu Şerhi**, Cilt No.1, Gazetecilik ve Matbaacılık T.A.Ş., İstanbul, 1935, s.186.

³⁰ Bununla birlikte taraf ehliyetinin var olup olmamasının dikkate alınması gerekmektedir. Özellikle dava açma açısından kişilerin taraf ehliyetine sahip olmaları önem arz etmektedir. Örneğin ölmüş bir kişinin taraf ehliyetinin bulunmaması nedeniyle ölmüş bir kişi adına dava açılması mümkün değildir, D. 6.D., 07.11.2005, E.2005/3011, K.2005/4518.

³¹ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Yenilenmiş Bası, İzmir, 2008, s.38.

³² Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005, s.31.

³³ Mehmet Aslan, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005, s.62.

³⁴ Aksoy, a.g.e., s.37.

Hukuk devleti kavramı açısından vergilendirmede genellik ilkesi ile yasa önünde eşitlik ilkesi çakışmaktadır. Bu sebeple vergi yasalarının genel nitelikte olması gerekir. Yani yasama organının şekli anlamda bir yasa ile kimliği belli kişilere mali yükümlülükler getirmesi mümkün değildir. Başka deyişle, vergi yasaları sadece şekli yasa değil, aynı zamanda maddi yasa özelliği de taşımalıdır.

Bununla birlikte metinde yer alan “mali gücüne göre” hükmü Anayasa’da “*verginin ödenmesi konusunda mali güç kavramının esas alınacağını ifade etmekte ve vergi hukukunda ayrı bir ehliyet anlayışının*”³⁵ doğduğunu göstermektedir. Mali güce göre vergilemenin sağlanmasında, yani iktidar prensibinin gerçekleştirilmesinde birtakım araçlardan (tekniklerden) yararlanılır³⁶. Uygulanan bu tekniklerle vergi şahsileştirilmiş bir başka deyişle yükümlünün ödeme gücüne göre ayarlanmış olur. Yani vergilemede sübjektif unsurlar dikkate alınır. Bu durum ehliyet kavramının vergilemede bir terim olarak ayrı bir şekilde ve açılımında doğmasına neden olmaktadır. Çünkü bireysel bir durumu ifade eden vergi ehliyetine sahip olma ile “mali güce göre vergilemenin sağlanması” amacı arasında bu şekilde doğrudan bir ilişki bulunmaktadır. Kaldı ki bu “mali güç”

anlayışının ve “herkes” ifadesinin bir yansıması olarak, vergi hukuku, “ehliyet” kavramında “daha da ileri giderek, bazı durumlarda tüzel kişiliği bulunmayan toplulukların dahi vergi ehliyetinin var olduğunu ifade etmektedir. Örneğin, tüzel kişi olmamasına rağmen adi şirketlerin (KDV açısından), menkul kıymet yatırım fonlarının, iş ortaklıklarının, cemaatlerin vergiyi doğuran olayla ilişki içine girmeleri halinde, topluluğu oluşturan kişilerden bağımsız olarak topluluğun vergi ehliyeti var kabul edilmiştir”³⁷. Bu düzenlemeler, Medeni Kanundaki kişi kavramı ile bağdaşmayan hükümlerdir. Bunu vergi hukukunun özelliği dolayısıyla olağan kabul etmek gerekir³⁸.

6- DEĞERLENDİRME

Verginin yasallığı ilkesi, vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli ve gerek maddi anlamda kanunla yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Bu prensip işlev olarak, keyfi ve takdirli uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer almasını sağlayarak bireyin özgürlüklerini koruyan güvenlik sınırını oluşturmada önem arz etmektedir. Yani vergilerin milletçe kendilerini temsil etmeleri için seçerek belirledikleri yasama organı tarafından konulabilmesi ile vergilendirmede keyfiliğin yeri ni yasal temsil ve hukukun üstünlüğü almıştır.

³⁵ Tosuner, Arıkan, a.g.e., s.38.

³⁶ Bu teknikler (araçlar) şunlardır: i- Sosyal amaçlı vergi muafık ve istisnaları ile vergi indirimler ii-En az geçim indirimi uygulaması iii-Ayırma kuramının uygulanması iv-Artan oranlılığın tatbiki. Bazı vergiler tespit edilirken vergi yükümlüsünün şahsi durumu, medeni hali, elde ettiği gelirin kaynağı ve miktarı gibi hususlar göz önünde tutulmaz. Bu vergiler gayri şahsi – reel vergilerdir. Arazi vergisi, bina vergisi, motorlu taşıt vergisi ve ulaştırma araçlarının biletleri üzerinden alınan vergiler reel vergilere örnek gösterilebilir. Bu vergiler genellikle adaletsiz vergilerdir. Harcama vergilerinin çeşitli mal gruplarına göre oranları farklılaştırılmak suretiyle kısmen şahsileştirilmesi sağlanabilir.

³⁷ Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, **Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s.89; ayrıca bkz. Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 4. Bası, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2007, ss.191-192

³⁸ Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s.71.

Bunun böyle olması, verginin dayanağını kamu hukukunda bulup etkisini kamusal alanda ve kişilerin özel hayatlarında hissettirmesi bakımından önem kazanmaktadır. Verginin yasallığı ilkesinin fiili olarak anlam ve hayat bulabilmesi için salt bu düzenleme yeterli olmayıp ayrıca yasal idare ilkesi ile birlikte düşünülmesi ve uygulanması gerekmektedir.

Bununla birlikte vergi hukukunun yasallık ilkesinin kendine özgü bir takım kavramların oluşmasında etkisi olduğuna da dikkat çekilmelidir. Temel prensiplerini doğrudan Anayasanın 73 üncü maddesinden alan vergi hukuku ve yansımaları olan kanunlarda oluşan kavramlar diğer hukuk dalları içinde bu açıdan farklılıklar taşımaktadır. Genel bir kanun olan Türk Ceza Kanunu gibi, içerdiği prensipler ve kavramların Anayasanın ilgili maddelerinin satır aralarında kısa ama oldukça geniş manalar ifade eden birer kodlarla saklandığı vergi hukuku bu farklılığını “ehliyet” kavramında da göstermektedir. Kaldı ki Anayasal hareketlerin oluşumunun tarihi temellerinde de vergisel yetkilerin kısıtlanması gibi nedenlerin varlığının temel etken olması da bu açıdan bir takım kavramların vergi hukukuna özel bir şekilde oluşmasında doğal olduğu düşünülmelidir.

Bu noktada özellikle Medeni hukuktan farklı olarak ele alınan ehliyet kavramının, vergi hukukunun dayanağı olan Vergi Usul Kanunu ve sisteme ilişkin diğer vergi kanunlarından değil, Anayasada yer alan “herkesin” “ödeme gücü”ne göre vergi vermesi zorunluluğundan ileri geldiği izahtan varestedir.

Kaynakça

- AKDOĞAN Abdurrahman, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Yedinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008
- AKINTÜRK Turgut, **Medeni Hukuk**, 4. Bas-

kı, Savaş Yayınları, Ankara, 1991.

- AKSOY Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999.
- ASLAN, Mehmet **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005.
- ATAY, Aytekin **Şahıslar Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 3. Baskı, İstanbul, 1978.
- ATAY Hüseyin, İbrahim ATAY, Mustafa ATAY, **Arapça-Türkçe Büyük Lügat**, C. I/III, Bayrak Matbaası, Ankara, 1981.
- BARDAKOGLU, Ali **Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi**, İstanbul, 1994.
- FEYZİOĞLU, Necmettin B. **Nazari Tatbiki Mukayeseli Bütçe**, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1976.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, “S” Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 1983.
- GÜRİZ, Adnan **Hukuk Felsefesi**, 4. baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No.511, Ankara 1996.
- KARAKOÇ, Yusuf **Genel Vergi Hukuku**, 4. Bası, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2007.
- KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2004
- KIZILOĞLU Şükrü, ŞENYÜZ Doğan, TAŞ Metin, DÖNMEZ Recai, **Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, 2008.
- KÖPRÜLÜ, Bülent **Medeni Hukuk**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 1984.
- OKTAR, S. Ateş, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2006
- ÖĞÜZ M. Tufan, **Türk Hukukunda Vakıf Tüzel Kişiliğinin Hukuki Esasları**, Beşir Kitabevi, İstanbul, 2007
- ÖNCEL Mualla, Nami ÇAĞAN, Ahmet KUMRULU, **Vergi Hukuku Genel Kısım** 3. Baskı, Yargı Yayınları, C.I, Ankara, 1987

- ÖZYER, Mehmet Ali **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 2008.

- PALAMUT Mehmet Emin, **Medeni Hukuk**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2004.

- SAYAR, Nihad **Amme Maliyesi (Devlet Gelirleri)**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1961.

- SEVİÇ, Vasfi Raşid **Ticaret Kanunu Şerhi**, Cilt No.1, Gazetecilik ve Matbaacılık T.A.Ş., İstanbul, 1935.

- ŞENYÜZ, Doğan **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005.

- YENER, Orhan **Taraf Teşkili ve Dava Ehliyeti**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1997.

- ZORLU, Selahattin **Vergi Hukuku**, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Yayınları, No.1980/222, Ankara, 1981.

- www.danistay.gov.tr