



VERGİNİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Nurgül GÜNER^(*)

1 - GİRİŞ

Anayasamızın 11. maddesinde “Anayasanın üstünlüğü ilkesi” benimsenerek kanunların anayasaya aykırı olamayacağı belirtilmektedir. Kanunların ve anayasada sayılan diğer normların, anayasaya aykırı olup olmadığının etkin bir şekilde denetlenebilmesi için tarafsız ve bağımsız yargı organına ihtiyaç duyulduğundan 1961 Anayasası ile Anayasa Mahkemesi kurulmuştur.

Anayasamızın tüm maddeleri incelendiğinde, yaklaşık dörtte birinin doğrudan veya dolaylı olarak vergi kavramı ile ilgili olduğu görülmektedir. Örneğin hukuk devleti, sosyal devlet, eşitlik, mali güce göre vergilendirme gibi ilkeler ile bütçe, kesin hesap kanunları ve denetimi, planlı ekonomik kalkınma gibi kurallar vergi hukukunu da ilgilendirmektedir.

Anayasamızın 73. maddesinde düzenlenen ve vergi hukukunun anayasal ilkelerinden en önemlisi olan “verginin kanuniliği” ilkesi gereği, verginin asli unsurları (verginin konusu, yükümlüsü, matrahı, oranı gibi) kanunla düzenlenmelidir. Bu anayasal düzenleme ile keyfilik önlenmekte, kişilere vergi konusunda hukuki güvence sağlanmaktadır.

Vergilendirmeye ilişkin yapılan tüm kanunlar da diğer kanunlar gibi Anayasa Mahkemesi’nin anayasaya uygunluk denetimine tabidir. Dolayısıyla vergiye ilişkin yapılan tüm düzenlemelerin “anayasanın üstünlüğü ilkesi” gereği anayasaya aykırı olmaması gerekmektedir. Bu çalışmamızda taşıdığı önem sebebiyle verginin kanuniliği ilkesini, Anayasa Mahkemesi’nin örnek kararları ve değerlendirmeleri çerçevesinde inceleyeceğiz.

2- VERGİ KANUNU KAVRAMI

Kanun, yasama organı tarafından kanun adı altında ve usulüne uygun olarak çıkarılan yazılı,

^(*) Avukat

objektif, sürekli ve soyut kurallardır¹. Vergi hukuku bakımından aşağıda açıklanacak olan verginin kanuniliği ilkesinin gereği olarak, vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli gerekse maddi açıdan kanunla yapılması gerekmektedir. Buna göre, vergilendirme yetkisinin genel, soyut, kişisel olmayan, vergilere ilişkin esaslı unsurlarını içeren ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkarılan kanunlarla kullanılması gerekmektedir².

Vergi kanunlarının belli bir takvim yılında uygulanabilmesi için ise ilgili bütçe kanununa ekli C cetvelinde gösterilmesi gerekmektedir. Buna göre, bütçe kanununun ilgili kısmında yer verilmeyen vergi kanununa ilişkin gelirler toplanamamaktadır. Ancak bütçe kanununda yer verilmeyen vergi kanunu yürürlükten kaldırılmış olmaz. Sadece yer verilmediği sürece vergi kanunu askıda kalır ve o yıl uygulanamaz³.

Anayasa Mahkemesi bir kararında; “Mali yükümlerin yükümlüleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları ve zamanışımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla yeterince çerçevelenmemişse kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi olasıdır. Bu bakımdan yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek kesinlikle ka-

nunlarla düzenlenmelidir.” demek suretiyle bir vergi kanununun taşıması gereken özellikleri ifade etmektedir⁴.

3- VERGİNİN KANUNİLİĞİ İLKESİ

Kanunilik ilkesi, genel olarak yönetilenlerin anayasalarda bireysel hak ve hürriyetlerinin korunmasında özel önemi güvence ve istikrar isteyen konulara ilişkin olan ve hukuk devleti ilkesinin gereklerinden doğarak kamu hukukunun ve anayasa hukukunun biçimlendirdiği pekiştirici nitelik taşıyan bir ana ilke olarak karşımıza çıkmaktadır⁵.

Verginin kanuniliği ilkesi, demokratik mücadelenin sonucu olarak uzun bir tarihi süreç içerisinde bugünkü anayasal yerini ve boyutunu kazanmıştır. Bugün, verginin kanuniliği ilkesinin anayasalarda yer alması anayasa hukuku ile vergi hukukunun birlikte gelişmelerinin neticesidir⁶.

Verginin kanuniliği ilkesi, Anayasamızın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında; “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” denilmek suretiyle açıkça düzenlenmiştir. Verginin kanuniliği ilkesinin önemli bir istisnası aynı maddenin dördüncü fıkrasında şöyle düzenlenmiştir; “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı

¹ PEHLİVAN Osman, Vergi Hukuku, Trabzon 2002, s. 25.

² ÇAĞAN Nami, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982, s. 103.

³ TÜÇEN Kamil, Devlet Bütçesi, İzmir 2006, s. 233.

⁴ Anayasa Mahkemesi, 29.11.1977, E.1977/109, K.1977/131, Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi, S.15, s. 568-574.

⁵ GÜNEŞ Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul 1998, s. 8.

⁶ ERGİNAY Akif, “Anayasamızın Mali Hükümleri”, Maliye Enstitüsü Konferansları, İstanbul 1964, s. 1.

sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.” Buna göre verginin oranı, muafiyeti, istisna ve indirimin alt ve üst sınırlarının kanunla belirtilmiş olması şartı ile, bu sınırlar dahilinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilebilir.

Vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olmasını sağlayan ve vatandaşlara hukuki güvence veren kanunilik ilkesinin bir sonucu olarak, devletle birey arasında vergi ilişkisi doğabilmesi için kanuna gereksinim duyulmasıdır. Kanunda verginin asli unsurlarına ilişkin tüm hususların düzenlenmesi gerekir. İdarenin düzenleyici işlemleri ile kişilere vergi yükümlülüğü doğuracak hiçbir işlem yapamamasıdır.

Verginin kanuniliği ilkesinin bir başka yönü ise vergi hukukunda, irade hürriyetine ve sözleşmelere yer verilememesidir. Vergisel yükümlülüklerin konulması, kaldırılması, değiştirilmesi konusunda sözleşme yapılamayacaktır. Ancak istisnai olarak yargının yükünü hafifletmek amacıyla idari aşamada vergi uyumsuzluklarının uzlaşma yoluyla çözülmesi durumunda irade hürriyetine ve sözleşmeye yer verilmektedir.

Tarihsel gelişimi, işlevleri, anayasal dayanakları bakımından önemli bir vergi hukuku ilkesi olan kanunilik ilkesinin içeriği, özellikle Anayasa Mahkemesi’nin katkıları ile her geçen gün daha belirginleşmektedir. Bu konuda en önemli görev Anayasa Mahkemesi’nindir. Zira Anayasa’da, verginin kanunla konulacağı belirtilmekle birlikte, Bakanlar Kurulu’na yetki veren 73/4 hükmü

hariç, “kanunla konulma”nın kapsamı belirlenmemiştir⁷.

4- VERGİ KANUNLARININ DENETİMİNDE ANAYASA MAHKEMESİ’NE GÖRE VERGİNİN KANUNİLİĞİ İLKESİ

Anayasa Mahkemesi kararları incelendiğinde, Mahkemenin verginin yasallığını hukuki dayanak olarak aldığı kararlarında çoğu kez şu yerleşmiş içtihadına yer vermektedir⁸:

“Anayasa koyucu her çeşit mali yükümün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranlar, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolaşısıyla, yasayla “yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir.”

Anayasa Mahkemesi’nin kararları ışığında verginin yasallığı ilkesinden şu sonuçlara ulaşılmaktadır:

- Kanun koyucu sadece konusunu belli ederek ya da tüzük, yönetmelik gibi hukuki düzenle-

⁷ TEKBAŞ, s. 207-208.

⁸ AYM, 29.11.1977, E. 1977/109, K.1977/131, AMKD, S. 15, s. 568; AYM, 03.02.1977, E. 1976/54, K.1977/8, AMKD, S. 15, s. 138-141-142, AYM, 15.06.1971, E. 1970/55, K.1971/57, AMKD, S. 9, s. 538, AYM, 31.03.1987, E. 1986/20, K.1987/9, <http://www.anayasa.gov.tr/02.08.2010>.

melerle bir mali yükümlülüğün ilgililere yükletilmesine izin vermemelidir.

- Mali yükümlülüklerin; mükellefleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri ve zamanaşımı gibi çeşitli yönleri bulunmaktadır. Bir mali yükümlülüğün buna benzer bütün teknik yönleriyle kanunda çerçevelenmiş olması gerekmektedir. Bir başka deyişle, keyfilik ve takdiriliğe meydan verilmemesi gerekmektedir. Ancak idarenin bu konudaki yetkisi açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte olmalıdır.

- Çıkarılacak kanunların maddi anlamda kanun niteliğinde olması mecburidir. Bir başka deyişle, kanunun genel, soyut ve kişilikdışı hukuk kurallarını içermesi gerekmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin ifadesi ile kanunun, kamu yararına geleceği düzenleyici, soyut, şahsi olmayan genel hukuk kuralları şeklinde olması gerekmektedir.

- Kanunların normal kanunlaşma süreci bulunmaktadır. Bunun dışındaki usullere itibar edilmemelidir. Örneğin Anayasa'nın açık hükmüne, kamu maliyesi ve vergi teorisinin ilkeleri ortada iken bütçe kanunları ile mali yükümlülükler getirilmemelidir⁹.

Anayasa Mahkemesi'nin kanunilik ilkesi yönünden yaptığı incelemelerde dikkati çeken önemli hususlardan biri, iptal ile sonuçlanan incelemelerin ret ile sonuçlananlardan fazla olmasıdır. Mahkeme vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulması kavramını geniş yorumlamaktadır.¹⁰

Anayasa Mahkemesi, Anayasamızın 73. maddesinin son fıkrasında yer verilen; "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 Kuruluna verilebilir." hükmünün nedenini; "Çağdaş devletlerin; sermaye birikiminin teşviki, kalkınma hızının artırılması, enflasyonun durdurulması, işsizliğin önlenmesi, ödemeler dengesi açığının giderilmesi ve tüketim yapısının ıslahı gibi temel sosyo-ekonomik amaçlara ulaşmak için kullandığı etkin araçlardan biri çeşitli gelirlere uygulanan vergi oranlarının arttırılıp yükseltilmesi" olarak yorumlamıştır¹¹.

Anayasa Mahkemesi, katma değer vergisinde istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır belirleme yetkisinin Maliye Bakanlığı'na verilmesi konusunu anayasanın 73. maddesinin son fıkrasına aykırı bularak iptal etmiştir. Söz konusu kararda şu açıklamalara yer verilmiştir:

"Yasanın 24. maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 19. maddenin birinci tümcesiyle, Asya Kalkınma Bankası'nın 2003 yılında Türkiye'de yapılacak yıllık toplantıları ile ilgili olarak bu Banka'ya ve temsilcilerine yapılacak teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Dava konusu ibareyle de istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Vergiden istisna edilen bir konunun yasayla belirlenen yukarı ve aşağı sınırları içinde değişik-

⁹ AYAZ Garip, Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları, Vergi Dünyası, Eylül 1996, S. 181, s. 68.

¹⁰ GEREK-AYDIN, s. 149.

¹¹ GEREK-AYDIN, s. 172.

lik yapma yetkisi sadece Bakanlar Kurulu'na verilebileceğinden, dava konusu düzenlemeyle Maliye Bakanlığı'nın yetkilendirilmesi Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırıdır."¹²

Anayasa Mahkemesi'nin yaptığı anayasaya uygunluk denetimi sonucunda verginin kanuniliği ilkesine uygun bulunduğu düzenlemelerin bir bölümünü şu şekilde sıralayabiliriz;

1- Vergi cezası miktar ve oranlarını değiştirme konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi,

2- Vergi yükümlüsü, konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olay gibi temel öğelerinde değişiklik yapma yetkisi niteliğinde olmayan, belge düzenine ilişkin yetkilerin Maliye Bakanlığı'na verilmesi,

3- Mali yükümlülük koyma yetkisi olarak değerlendirilmeyen ve Maliye Bakanlığı'na tanınan ticaret borsalarına müteselsil sorumluluk yükleme yetkisi,

4- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler getirilmesine ilişkin olmadığı için beyannamelelerin meslek mensuplarınca imzalanması zorunluluğunu getirme konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmesi,

5- Geçici vergi oranları konusunda Bakanlar Kurulu'na belli sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin verilmesi,

6- Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde Bakanlar Kurulu'na kanun ile belirlenmiş sınırlar arasında değişiklik yapmak ya da belirli şartların gerçekleşmesine bağlı olarak aynı yaş grubundaki taşıtlar için vergi tutarlarını bir alt kademeye göre saptama yetkisinin verilmesi,

7- Önceki yıl gelirleri üzerinden hesaplan geçici vergi uygulaması,

8- Vergi oranlarını sıfıra kadar indirme yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilmesi,

9- Talih oyunları salonları asgari vergisi ile ilgili vergilendirme tekniği ve ayrıntılarına ilişkin düzenleme yetkisinin Maliye Bakanlığı'na verilmesi,

10- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinin 2'nci fıkrasının (a) bendinde öngörülen, Bakanlar Kurulunun (I) sayılı listedeki mallar için uygulanan maktu vergi tutarlarını, her bir mal itibarıyla en yüksek vergi tutarının yarısına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, bu sınırlar içinde mal cinsleri, özellikleri, kullanım yerleri veya ithalatın şekline göre farklı tutarlar tespit etmeye yetkili olduğuna ilişkin düzenleme,

Anayasa Mahkemesi'nin yaptığı anayasaya uygunluk denetimi sonucunda verginin kanuniliği ilkesine aykırı bulunduğu düzenlemelerin bir bölümünü ise şu şekilde sıralayabiliriz;

1- Vergi mahsup ve iadesine tabi tutulacak mal ve hizmet alımlarını, eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamaları ile sınırlı olmaksızın tespit etme yetkisinin Maliye Bakanlığı'na verilmesi,

2- Motorlu Taşıtlar Vergisi miktarlarını yirmi katına kadar artırabilme yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilmesi,

3- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinin son fıkrasındaki, vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın tespit etmek konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmesi,

4- Konusu ve yükümlüleri kanunda gösterilen ve matraha, orana veya en yüksek sınıra ilişkin hiçbir saptama yapılmayan reklam resminin belediye meclisleri tarafından düzenlenecek esas ve tarifelere göre alınması,

¹² GEREK-AYDIN, s. 188-189.

5- Yüksek öğrenim harçlarının toplanacağı öğrenci fonu ile ilgili düzenlemelerin üniversite senatoları tarafından yapılması,

6- Elektrik enerjisi fon payının miktar ve oranının kanunda gösterilmediği ve bu konuda yetkinin Bakanlar Kurulu'na verilmiş olması,

7- Ticaret ve sanayi odalarınca alınan ve benzeri yükümlülük olarak kabul edilen tescil ücreti hakkında kanunda sadece yükümlüsünün belirtildiği; matrah, oran, yukarı ve aşağı sınırlar gibi unsurlara yer verilmemiş olması,

8- Maliye Bakanlığı'nın teklifi üzerine Bakanlar Kurulu'nca vergi oranlarında değişiklik yapılması,

9- Benzeri mali yükümlülük sayılan yükseköğretim harç ve ücretlerinin Maliye bakanlığı ile birlikte hazırlanacak yönetmelikle belirlenmesi,

10- Avukatlardan barolara giriş keseneği ve yıllık kesenek alınacağına kanunda belirtilmesine rağmen, bu keseneklerin miktarı, matrah ve oranları, tarh, tahakkuk ve tahsil yöntemlerinin gösterilmemiş olması,; giriş ve yıllık keseneklerinin miktarıyla ödeneceği günlerin saptanması yetkisinin baro genel kurullarına bırakılması.

5- SONUÇ

Vergi, devletin hukuki gücünü kullanarak kişilerin malvarlıklarına rızaları olmaksızın el atmasıdır. Verginin, kişi hak ve hürriyetleri açısından taşıdığı önem sebebiyle birtakım kural ve ilkeler çerçevesinde alınması gerekmektedir. Vergi kanunlarının yapılması sırasında bireylerin hak ve hürriyetlerinin korunması ve devletin devamlılığının sağlanması açısından Anayasa'da belirtilmiş genel ilkelere ve Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen vergi ile ilgili ilkelere uyulması gerekmektedir.

Anayasa Mahkemesi kararları incelendiğinde, mahkemenin en fazla kullandığı ilkenin verginin kanuniliği ilkesi olduğu görülmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin bu ilkeye dayanılarak yaptığı

yargısal denetimler sonucu verdiği kararlarda, vergi kanununun kapsamı gereken vergiye ilişkin unsurlar belirginleşmiş ve bu gelişim bireylerin hukuki güvenliklerinin sağlanması bakımından etkin rol oynamıştır.

Anayasa Mahkemesi, vergi kanunlarının anayasaya uygunluğunu denetlerken hem anayasaya aykırılığını saptadığı vergi kanununu iptal ederek uygulanmasını önlemekte hem de içtihatları ile vergi hukukunun gelişimine katkıda bulunmaktadır. Anayasamızın 148. maddesine 07.05.2010 tarih ve 5982 sayılı Kanunun 18. maddesi ile eklenen Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkının tanınması ile Anayasa Mahkemesi'nin her alanda olduğu gibi vergi kanunlarının anayasaya uygunluğunun sağlanmasında da etkinliği artacaktır.

KAYNAKÇA

- AYAZ Garip, Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları, Vergi Dünyası, Eylül 1996, S. 181, s. 60-68.
- ÇAĞAN Nami, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982.
- ERGİNAY Akif, Akif, "Anayasamızın Mali Hükümleri", Maliye Enstitüsü Konferansları, İstanbul 1964.
- GEREK Şahnaz- AYDIN Ali Rıza, Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Ankara 2010.
- GÜNEŞ Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul 1998.
- PEHLİVAN Osman, Vergi Hukuku, Trabzon 2002.
- TEKBAŞ Abdullah, Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, Yayınlanmış Doktora Tezi, İzmir 2007.
- TÜĞEN Kamil, Devlet Bütçesi, İzmir 2006.
- www.anayasa.gov.tr
- Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi