

## VERGİLENDİRME YETKİSİ

### I.VERGİLENDİRME YETKİSİ

#### A. Vergilendirme Yetkisinin Kuramsal Temeli

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir<sup>1</sup>. Bu yetki, devletin mali alanda sürdürdüğü egemenliğin içerdiği harcama, borçlanma, bütçe yapma gibi yetkilerin en önemlilerinden biri ve aynı zamanda varlık koşuludur. Devlet, kamu hizmetlerinin görülebilmesi için gereksinim duyduğu mali kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak karşılar. Bu açıdan vergilendirme yetkisinin kullanılması siyasal bir zorunluluktur<sup>2</sup>.

Anayasa Mahkemesi'ne göre; "Vergilendirme yetkisi devletin, ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak, vergi alma konusunda sahip olduğu hukuksal ve fiili güçten kaynaklanmaktadır. Kamu hizmetlerinin görülmesi için gereksinim duyulan malî kaynakların sağlanması amacıyla kullanılan vergilendirme yetkisi, dar anlamda, devletin, kamu gelirlerinden sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini, geniş anlamda ise, çağdaş devletin güvenlik, adalet ve eğitim gibi geleneksel görevlerinin yerine getirilmesinin yanında, ekonomik, sosyal, kültürel ve diğer alanlara katkısının gerektirdiği giderleri karşılamak için gerçek ve tüzelkişilere getirdiği her türlü malî yükümlülüğe ilişkin yetkisini kapsamaktadır. Bu yetkiye dayanılarak, kamu giderlerini karşılamak amacıyla alınan vergi, Anayasa'nın 73. maddesine göre gerçek ve tüzelkişilerin yasalarla belirlenmek koşuluyla malî güçlerine göre yerine getirmek zorunda oldukları bir yükümlülüktür. Devlet bu yolla kamu giderlerini karşılamak için veya malî politikasının gereği olarak piyasa ekonomisinden bütçeye gelir aktarmaktadır."<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Nami ÇAĞAN, "Vergilendirme Yetkisi", Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, syf 3

<sup>2</sup> Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, "Vergi Hukuku" Turhan Kitabevi, 2003, 11.Baskı, syf 32

<sup>3</sup> Anayasa Mahkemesi, 1997/62 E., 1998/52 K. (RG: 20.10.2000,24206)

Vergilendirme yetkisi devletin zorlama yetkisinin en alışımlı görünüşüdür. Vergilendirme yetkisi, daha genel olarak, bireylere ve özel kuruluşlara vergi yüklemek ve bunu etkin icra güçleriyle uygulamak yetkisini gerektirir. Vergilendirme yetkisi, kendiliğinden vergi gelirlerini “kullanma ödevi” yüklemeyebilir, bu yetki harcama yetkisini de içermez, basit anlamda “alma” yetkisidir<sup>4</sup>.

Devlet egemenliği kavramına bağlı vergilendirme yetkisi, doğal olarak, kavramın çağlar boyu geçirdiği değişikliklerden etkilenmiştir. Devlet egemenliğinin zaman zaman çok geniş bir biçimde ele alındığı yüzyıllardan farklı olarak günümüzde vergilendirme yetkisinin de, hem kavramsal planda sınırlanmakta, daraltılmak istendiği hem de müsbet hukukun çeşitli kurallarıyla sınırlanıp daraltılmaktadır<sup>5</sup>.

Vergilendirme yetkisinin hukuki niteliği, her devrin devlet görevi ve egemenlik anlayışına uygun olarak açıklanmıştır. Devletin amaçları değiştikçe vergilendirmeden beklenen işlevler de değişikliğe uğramıştır. Onyedinci yüzyılda, bu dönemde egemen olan “*Jandarma Devleti*” kuramına uygun olarak, vergilendirme yetkisi, aynı egemenlik gibi mutlak ve sınırsız bir yetkidir. “*Liberal devlet*”te ise vergilendirme karşılık ve mübadele ile açıklanmaya çalışılmıştır. Ondokuzuncu yüzyılda ortaya çıkan “*Kollektivist Devlet*” anlayışı içinde vergilendirme yetkisi fedakarlık ve ulusal görev kavramları içinde açıklanmıştır. Çağdaş anlayış, vergilendirme yetkisini devlet egemenliği temeline dayandırmaktadır<sup>6</sup>.

Anayasanın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı kuralı yer almaktadır. “Vergilerin yasallığı” ilkesi olarak da nitelendirilen bu kural uyarınca, vergilendirme yetkisi, yasama organına ait olup yürütme organının yasal dayanak olmaksızın bir idarî işlemle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi yoktur. Ancak, 73. maddenin son fıkrasına göre, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin, muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.<sup>7</sup>

<sup>4</sup> Geoffrey Brennan, James M. Buchanan, “The Power to Tax, Analytical Foundations of Fiscal Constitution”, Cambridge University Press, 1980, syf 8

<sup>5</sup> Özhan ULUTAN, Yaşar METHİBAY, “Vergi Hukuku”, İmaj Yayıncılık, 2001, 5. Baskı, syf 17

<sup>6</sup> Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, “Vergi Hukuku” Turhan Kitabevi, 2003, 11. Baskı, syf 33

<sup>7</sup> Anayasa Mahkemesi, 1996/75 E., 1997/50 K., (RG: 21.02.2000, 23971)

## B. Vergilendirme Yetkisinin Kapsamı

Vergilendirme yetkisi dar anlamda, devletin veya bu yetkiyi devletten devralmış kamu tüzel kişilerinin vergi koyma konusundaki yetkilerini içerir. Bu yetki geniş anlamda, kamu giderlerini karşılamak üzere, gerçek ve tüzel kişiler üzerine konulan “her çeşit mali yüküm”e ilişkin yetkiyi kapsar. Bu çerçevede içinde, dar anlamda verginin yanı sıra, resimler ve harçlarla bütçe içinde oluşturulan fonlar için konulan yükümlülükler, Belediye Gelirleri Kanununda düzenlenen katılma payı, sanayi, ticaret, ziraat odaları ve barolar gibi meslek kuruluşlarına ödenen aidat ve harçlar, televizyon ruhsat ücretleri, bazı temel stokların ürün fiyatlarına yapılan zamlar sonucunda alınan ücretler, Emekli Sandığına, Sosyal Sigortalara, Ordu Yardımlaşma Kurumuna ödenen aidatlar vb girmektedir<sup>8</sup>.

Vergilendirme yetkisi, vergilendirme sürecinin aşamalarına göre sınıflandırılabilir. Vergi ve vergiden muafliklar ve istisnalar koyma, bunları değiştirme ve kaldırma *yasama yetkisinin* alanına girmektedir. Vergi tarh ve tahsil işlemleri de *idare yetkisinin* alanındadır. Bu paylaşım bir anlamda, vergilendirme yetkisinin devletle yerel idareler arasında bölüşülmesini ifade eder<sup>9</sup>.

## II. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN İÇ HUKUK AÇISINDAN

### SINIRLANDIRILMASI

Devletin vergilendirme yetkisinin sınırı aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi geçmişe yürümemesi, önceden bilinebilme özelliği bulunması ve hukuki güvenlik ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir. Özellikle mülkiyet ve miras hakkı, özel

<sup>8</sup> Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, “Vergi Hukuku” Turhan Kitabevi, 2003, 11.Baskı, syf 39

<sup>9</sup> Nami ÇAĞAN, “Vergilendirme Yetkisi”, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, syf 5

hayatın gizliliği, çalışma ve sözleşme özgürlüğü gibi temel hak ve özgürlüklerle olan yakın ilgisi nedeniyle vergilendirme yoluyla getirilen sınırlamaların, Anayasa'nın 13. maddesi uyarınca ölçülü ve adil olması hakkın özüne dokunmaması kısaca demokratik toplum düzeninin gerekleriyle uyum içinde bulunması da zorunludur. Bu nedenle, 4837 sayılı Yasa ile getirilen düzenleme ile yapıldığı gibi, çifte vergilendirme, geriye yürüme ve ek verginin yalnız iki vergi türüyle sınırlı tutularak vergi yükünün dağılımında eşitliğin bozulması gibi durumların Anayasa'nın belirtilen ilkeleriyle bağdaşmayacağı açıktır.<sup>10</sup>

## **A. Hukuk Devleti İlkesi Açısından Sınırlar**

Vergilendirme yetkisinin niteliği, özellikleri ve kapsamı anayasal kurallarla belirlenir, yetkinin kullanma biçimi ve sınırları anayasalarla düzenlenir<sup>11</sup>.

1982 Anayasası'na göre Türkiye Cumhuriyeti “... sosyal bir hukuk devletidir.” Hukuk devleti, hukukun egemen olduğu ve vatandaşların hukuki güvenliğe sahip bulunduğu devlet olarak tanımlanabilir. Hukuk devleti kavramı vergi hukuku açısından bir sınır özelliği taşır, çünkü devlet vergilendirme yetkisi aracılığı ile kişilerin hak ve özgürlük alanlarına müdahale eder ve böylelikle hukuk devletinde vergilendirme yetkisinin yasama ya da yürütme organı tarafından keyfi olarak kullanılmasını önlenmeye çalışılır. Vergilendirme de belirliliğin sağlanması, vergi kanunlarının geçmişe yürütülmemesi ve kıyas yasağı hukuk devletinin vergilendirme yetkisine etkilerindedir. Sosyal Devlet ilkesi de vergilendirme yetkisinin, sosyal adalet ve ekonomik kalkınma hedefleri doğrultusunda kullanılmasını gerektirir.<sup>12</sup>

Hukuk devletinin belli başlı nitelikleri, yasal idare ilkesi, yasaların genelliği ilkesi, yasa önünde eşitlik ilkesi, kazanılmış haklara saygı ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı, yasaların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, idari eylem ve işlemlerin yargısal denetimi ve devletin mali sorumluluğudur.

### **1. Yasal İdare İlkesi Açısından Sınırlandırmalar**

1982 Anayasasının 8. maddesine göre, “*Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun*

<sup>10</sup> Anayasa Mahkemesi, 2003/48 E., 2003/76 K., (RG: 11.09.2004, 25580)

<sup>11</sup> Nami ÇAĞAN, “Vergilendirme Yetkisi”, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, syf 3

<sup>12</sup> Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, “Vergi Hukuku” Turhan Kitabevi, 2003, 11.Baskı, syf39

olarak kullanılır ve yerine getirilir.” 123. maddesine göre ise, “İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.” hükmü yer almaktadır.

Yasal idare ilkesi, vergi hukuku alanında da, Anayasanın 73. maddesinin 3. fıkrasında yer alan “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır.*” hükmü dolayısıyla daha sağlam bir güvenceye sahiptir. Bu ilkenin vergi hukukundaki adı “*verginin yasallığı ilkesi*”olarak kabul edilir. Vergilerin yasallığı ilkesi, bir yandan vergilerin genel objektif düzenleyici işlemlerle konulmasını öte yandan da vergi tarh ve tahsil işlemlerinin vergi yasalarına uygun ve doğru olarak yapılmasını içerir. Bu ilkenin kökeni “*temsilsiz vergi olmaz*” ilkesidir. Bu ilkenin özünde de vergi yükümlülerinin yasama organında temsil edildikleri varsayımı vardır<sup>13</sup>.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak, yürütme organının kanuni dayanak olmaksızın bir idari işlemle veya yargı organının kıyas yolu ile vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkileri yoktur. Yürütme organının vergilendirme konusundaki yetkisi kural olarak “*bağlı yetki*”dir. Bu organın vergilendirme alanındaki istisnai düzenleme yetkisinin kapsamı ve sınırları, anayasa ile veya kanunlarla belirlenir. Günümüzde yasama sürecinin ağır işlemesi, ekonominin düzenlenmesine ilişkin vergi politikası tedbirlerinin gereken çabuklukta alınabilmesi için, yürütme organına belli ölçüler içinde vergilendirme yetkisi verilmesini zorunlu kılmaktadır<sup>14</sup>.

## 2. Genellik ve Eşitlik İlkeleri Açısından Sınırlandırmalar

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 1. fıkrasına göre “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” Vergilendirmede genellik ilkesi; *herkesin* geliri, serveti veya harcamaları üzerinden vergi ödemesi ile gerçekleşir. Vergilendirmede eşitlik ilkesi ise *mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların farklı* oranda vergilendirilmesidir<sup>15</sup>.

Vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerini gerçekleştirme konusunda ilk görev yasama organına düşmektedir. Yasa koyucu vergi yükümlüleri veya vergi konuları bakımından ortaya çıkan fiili eşitsizlikleri göz önüne alarak farklı düzenlemeler yapar, ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir. Yasa koyucu bu

<sup>13</sup> Nami ÇAĞAN, “Vergilendirme Yetkisi”, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, syf 9

<sup>14</sup> Nami ÇAĞAN, “Vergilendirme Yetkisi”, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, syf 9

<sup>15</sup> Anayasa Mahkemesi, 6.7.1995,80/27 (RG:2.2.1996, 22542),www.kazanci.com

konuda takdir yetkisine sahiptir. Bu takdir yetkisi aynı zamanda Anayasa Mahkemesi tarafından keyfi *kullanılıp kullanılmadığı*, eşitlik ilkesine aykırı görünen durumların *haklı nedene* dayanıp dayanmadığı yönünde denetlenir.<sup>16</sup>

### 3. Temel Hak ve Özgürlükler Açısından Sınırlamalar

Hukuk devleti ilkesi, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını gerektirir. Devlet vergilendirme yetkisini kullanırken kişilerin çeşitli hak ve özgürlüklerini sınırlandırabilir. Temel hak ve özgürlüklerin vergi yasaları ile de olsa sınırlandırılması ölçüsüz ve aşırı boyutlara ulaştığı takdirde, bu hak ve özgürlükler konusuz kalabilir. Gerçekten günümüzde devlet vergilendirme yetkisini mali amaç dışında ekonomik, sosyal ve kültürel amaçlarla da kullanabilir. Bu çeşit vergilere *düzenleyici, yönlendirici vergiler* de denilmektedir. Bu vergi yasaları ile bir kısım vergi doğurucu olayların özendirilmesi, önlenmesi ya da caydırılması amaçlanmaktadır<sup>17</sup>.

Taşınmaz gelirinden malikin yararlanmasını engelleyecek kadar yüksek ölçüde bir gelir vergisi, veraset yolu ile mirasçılara geçen malvarlığının tümüne yakın bir bölümünün devlete aktarılması sonucunu doğuran yüksek oranlı bir veraset vergisi, maliki ile taşınmaz arasındaki ilişkiyi kesmeye yönelen ve kamu yararının haklı kılamayacağı kadar yüksek oranlı bir emlak vergisi, teşebbüsler arasındaki rekabet koşullarını ölçüsüz bir biçimde değiştiren vergi teşvik tedbirleri, bir sanat veya mesleğin sürdürülmesini ekonomik olarak caydıran ve önleyen vergiler mülkiyet ve miras hakları ile çalışma ve sözleşme özgürlüğüne ters düşebilecektir.

### 4. Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Sınırlandırmalar

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi ve davranışlarını bu doğrultuda yönlendirmesi anlamına gelir. Bu kuralın vergi hukuku açısından anlamı da, vergi yükümlülerinin, hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığı ile yaptığı müdahaleleri önceden görmelerini ve durumlarını buna göre ayarlayabilmeleridir. Vergilendirme yetkisini kullananlar, hukuki güvenlik ilkesi ile çatışır nitelikte düzenlemeler yapamazlar. Vergilendirmenin belirliliği, vergi hukukunda kıyas yasağını ve vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesini içermektedir.

<sup>16</sup> Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, "Vergi Hukuku" Turhan Kitabevi, 2003, 11.Baskı, syf41

<sup>17</sup> Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, "Vergi Hukuku" Turhan Kitabevi, 2003, 11.Baskı, syf44

Vergilendirmede belirlilik ilkesi, vergilendirme miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin hem idare, hem de kişiler yönünden belli ve kesin olması anlamına gelir. Vergilerle ilgili kurallar ve işlemler açık ve anlaşılır olduğu sürece keyfilik önlenilebilecektir.

Vergi yasalarının geçmişe yürümezliği ilkesi, vergi yasalarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmaması anlamına gelir. 1982 Anayasası'nda vergi yasalarının geriye yürümezliği ile ilgili bir hüküm bulunmamakla birlikte Anayasa Mahkemesi, geriye yürütülen vergi yasalarını hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük açısından yargısal denetime tabi tutabilir<sup>18</sup>

## 5. Başvurma Hakkı ve Yargısal Denetim

Yasaya aykırı bir vergilendirme işlemi ile karşı karşıya kalan bir yükümlünün yasal idare ve eşitlik ilkelerinden yararlanabilmesi için idari ve yargısal başvurma olanaklarına sahip olması gerekir. Anayasa'nın 36. maddesi ile 40. maddesi "*hak arama özgürlüğü*" ve "*başvurma hakkı*" ile ilgilidir. 74. maddesi ise vatandaşların dilekçe ile yetkili makamlara veya Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne dilek ve şikayetlerini bildirme hakkını düzenlemiştir.

Kendisi hakkında Anayasa ve yasalara aykırı bir işlem yapılan yükümlünün bu işlemi yargı organlarına götürme hakkı vardır. Sakat vergilendirme işlemine karşı yükümlülerin mahkemeye başvurma olanağı kaldırılmaz. Vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimi vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Danıştay ile Sayıştay kararları arasında uyumsuzluklar ortaya çıkması halinde Danıştay kararları esas alınır. Vergilendirme yetkisinin yargısal denetiminde vergi yasaları da Anayasa Yargısının denetimine tabidir, ancak yasaların Anayasa Mahkemesi'nce denetimi sınırlı durumlarda söz konusu olduğu için bu denetim yaygın biçimde işleyememektedir. Bir vergi yükümlüsünün ya da vergi dairesinin iptal davası açmasına olanak yoktur. Bir yasa hükmünün anayasaya aykırı olduğunun bir mahkemece re'sen düşünülmesi veya

---

<sup>18</sup> Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, "Vergi Hukuku" Turhan Kitabevi, 2003, 11.Baskı, syf 49

dava sırasında taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının davaya bakmakta olan mahkemece ciddi bulunması gerekmektedir<sup>19</sup>.

## **B. Sosyal Devlet İlkesi Açısından Sınırlar**

1982 Anayasası'na göre Türkiye Cumhuriyeti "sosyal bir hukuk devleti"dir. Sosyal devletin temel amaç ve görevleri sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasıdır. Çağdaş sosyal devlette gelir ve vergi eşitsizliklerini azaltmanın en önemli rolü vergi politikası ile oynamaktır. Türk Gelir Vergisi sisteminde de kabul edilmiş olan vergilendirme yöntemi yüksek gelir tabakalarından yüksek oranlarda, düşük gelir tabakalarından düşük oranlarda vergi alınması suretiyle, gelir eşitsizliklerinin azaltılmasını amaçlar. Vergi politikasının bu amaçla kullanılması, sosyal adalet ve sosyal devlet ilkelerinin bir gereğidir. Ayrıca, bu şekilde toplanan devlet gelirlerinin bir bölümünün, daha çok düşük gelirli grupların yararlanacağı bazı sosyal nitelikli kamu hizmetlerinde kullanılması da, herkese insan haysiyetine yakışır bir hayat seviyesi sağlanması hedefinin gerçekleştirilmesine yardım eder<sup>20</sup>

### **1. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi**

Mali güce göre vergilendirme kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirilmeleridir. Bu ilkeye uyulması ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanır. Yasa koyucu, mali güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirmek üzere bu kaynaklara kendi tercihleri çerçevesinde değişik yoğunluklarda yönelecektir. Mali güce göre vergilendirmeyi sağlamak için çeşitli araçlardan ve tedbirlerden yararlanılabilir. En az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha hafifi vergilendirilmesi, sosyal amaçlı vergi muaflik ve istisnaları ile vergi indirimleri, veraset ve intikal vergisi, zorunlu gereksinim maddeleri tüketiminin hafif, lüks tüketimin ağır vergilendirilmesi bu tedbirlerin önde gelenlerindedir<sup>21</sup>.

### **2. Gelirin ve Servetin Vergilendirme Yolu ile Yeniden Dağıtılması**

Sosyal devletin vergilendirme yolu ile ekonomiye müdahale etmesinde temel amaç, gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri giderme düşüncesidir. Sosyal

<sup>19</sup> Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, "Vergi Hukuku" Turhan Kitabevi, 2003, 11.Baskı, syf51

<sup>20</sup> Ergun Özbudun, "Türk Anayasa Hukuku", Yetkin Yayınları, 2000, 6. Baskı, 131

<sup>21</sup> Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, "Vergi Hukuku" Turhan Kitabevi, 2003, 11.Baskı, syf 53



devlet vergiyi ekonomik bakımdan tarafsız bir mali araç olarak ele almamakta tersine bu aracı sosyal dengeyi sağlamak ve sosyal sınıf ve gruplar arasındaki gerginlikleri azaltmak amacı ile kullanmaktadır. Devletin vergilendirme yolu ile bu konuda alacağı tedbirler kamu giderleri politikası ile de desteklenmelidir. Başka bir deyişle maliye politikasının kendi içinde uyumlu bir şekilde uygulanması gerekir, ancak hangi gelir dağılımının adaletli olduğu konusunda önemli olan yasama süreci içinde belirecek değer yargısıdır. Parlamenter demokrasilerde parlamento çoğunluğunun tercihleri ve anlayışı bu konuda belirleyicidir<sup>22</sup>.

### **III. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ULUSLAR ARASI ALANDA SINIRLANDIRILMASI**

Devlet egemenliği gibi onun içerdiği yetkilerden biri olan vergilendirme yetkisi de kural olarak ülke sınırları içinde geçerlidir. Devletler vergilendirme yetkilerini uluslararası ilişkilerindeki çıkarları doğrultusunda bağımsız ve özgür bir şekilde belirlemektedir. Devletlerin kendi vergilendirme yetkilerini iradi olarak yasalarla ya da uluslararası anlaşmalarla sınırlandırmaları mali egemenliklerinin doğal bir sonucudur. Buna karşılık devletlerin vergilendirme yetkilerinin başka bir güç tarafından zorla ya da örtülü olarak anlaşma ile sınırlandırılması o devletin mali egemenliğini yitirdiği anlamına gelmektedir.

Devletler egemenliklerini kullanarak, diğer devletlerle Uluslar arası ikili veya çok taraflı anlaşmalar yaparak, vergilendirme yetkilerini sınırlandırabilecekleri gibi, Uluslararası ekonomik bütünleşmelere katılarak da bu yetkilerini sınırlandırabilmektedir<sup>23</sup>.

#### **A. Sınırlamaya Esas Olan İlkeler**

Vergilerin merkezi devletle yerel idareler ya da diğer bağımsız-yarı bağımsız kamu kuruluşları arasında bölüşümü nasıl gerçekleştirilirse gerçekleştirilsin vergi kanunları, kural olarak, yalnız o devletin egemenlik alanı içinde uygulanır; diğer deyişle vergi kanunlarında “yerellik ilkesi” geçerlidir. Bunun anlamı vergilendirme yetkisinin, ilke olarak yalnız ülke sınırları içinde uygulanabilmesi demektir. Devletler ülke sınırları içinde vergilendirme yetkisini, anayasanın ve siyasal-toplumsal geleneklerin belirlediği kayıtlamalar içinde serbestçe kullanabilirler. Ancak, bu

<sup>22</sup> Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, “Vergi Hukuku” Turhan Kitabevi, 2003, 11.Baskı,syf54

<sup>23</sup> Aykut TAVŞANCI, Yaklaşım Dergisi, Mart 2005, Sayı 20, www.yaklasim.com.tr

yetkinin kullanılması, kaçınılmaz olarak, ülkeler arasındaki ilişkilerden doğan vergilendirme sorunları ortaya çıkaracaktır. Bu tür ilişkilerin çok gelişmiş olduğu günümüzde devletler vergilendirme yetkisinin sınırlarını bu açıdan dikkatle belirlemek zorunda kalmaktadırlar. Vergilendirme yetkisinin uygulama alanı itibariyle sınırlandırılmasında iki temel çözüm mevcuttur<sup>24</sup>.

## 1. Kaynak İlkesi

Bu ilkede vergilendirmeye esas olan konu, gelirin doğduğu yer veya geliri doğuran olayın meydana geldiği yerdir. Kaynak ilkesini uygulayan devletler, sadece kendi ülkelerinde doğan geliri vergilendirirler, gelirin sahibi kim olursa olsun ayırım yapmazlar. Diğer bir ifade ile, vergi alma yetkisi, gelirin doğduğu ülke devletine ait olmaktadır. Kaynak ilkesinin esas alınması, vergi yükümlüsünün sadece yurtiçi gelirlerinin vergilendirilebileceğini gösterir ve bu durum dar yükümlülük olarak adlandırılmaktadır.

Kaynak ilkesi, bütün devletler tarafından vergilendirilmeye esas alınan bir ilkedir; ancak, bazı ülkeler vergi sistemlerini sadece kaynak ilkesine dayandırmaktadır (Arjantin, Dominik Cumhuriyeti, Haiti, Panama, Venezüella). Bu ilkeyi benimseyen sermaye ithal eden ülkeler, ülke dışındaki vergi kaynaklarından vazgeçmekte ve vergilendirme yetkisi bakımından ülke dışına taşınmamaktadır<sup>25</sup>.

## 2. İkametgâh İlkesi

İkametgâh ilkesinde kişiler, ikametlerinin vergileme yetkisine sahip olan devletin mülki sınırları içerisinde olması nedeniyle vergileme konusunu oluşturur. Bu durumda bulunan herkes tüm ekonomik kazançları dolayısıyla vergilendirilmektedir. Vergilendirme yetkisi, kaynak ilkesinin tersine kişinin ikamet ettiği ülke devletine ait olmaktadır.

İkametgâh ilkesi, yirminci yüzyılda ekonomi ve maliye kuramında beliren yeni düşünce ve görüşlerin bir sonucu olarak doğmuş ve gelişmiştir. Buna göre, yükümlülerin mali güç veya ödeme güçleriyle orantılı bir şekilde vergilendirilmeleri gerekmektedir. İktidar ilkesinin gereği olarak, gelirin elde edildiği faaliyet ve kaynak önemli değildir. Önemli olan, bir kişinin çeşitli kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratların toplamıdır. Bu açıdan kişinin gerek yurt içi ve gerekse yurt dışı kaynaklardan

<sup>24</sup> Özhan ULUTAN, Yaşar METHİBAY, "Vergi Hukuku", İmaj Yayıncılık, 2001, 5. Baskı, syf 62

<sup>25</sup> Aykut TAVŞANCI, Yaklaşım Dergisi, Mart 2005, Sayı 20, www.yaklasim.com.tr

elde ettiği gelirler arasında bir ayırım yapılmaz; her iki gelir çeşidi yükümlünün vergi ödeme gücünü eşit şekilde yansıttığı için, birlikte vergilendirilmektedir. İkametgâh ilkesine dayanan vergilendirmede yükümlülüğün kapsamı, hem yurt içi gelirlerin hem de yurt dışı gelirlerin vergilendirilmesi şeklinde olmakta ve bu da tam yükümlülük olarak adlandırılmaktadır.<sup>26</sup>

### **3- Uyrukluluk İlkesi**

Devletin ülkesi dışında kullanacağı yetkiler bu devletin kamu gücünün bir bölümünü ya da tümünü ülkesi dışına taşıması ve orada bir takım konularda fiilen egemen olmasını gerektirmektedir. Devlet kendisine hukuksal bağlarla bağlı bulunan kişiler üzerinde de kamu gücünü oralara kadar götürmeden ülke dışında bir takım yetkilere sahip olmayı sürdürmektedir. Devletin ülkesi dışındaki bu kişisel yetkisinin kaynağı uyrukluluk bağıdır<sup>27</sup>.

Uyrukluluk ilkesine göre vergilendirme, vergilendirme yetkisini kullanan devletin kişisel egemenliği altındaki vatandaşlarının dünya çapındaki gelir ve servetlerinin vergilendirilmesidir. Bu ilke, bugün çok az ülke tarafından uygulanan, yardımcı bir ilke niteliğindedir. Örneğin Meksika, Filipinler, Amerika Birleşik Devletleri, bu ilkeyi kaynak ve ikamet ilkeleri ile kaynaştırmış durumdadırlar.

Günümüzde birçok ülkenin vergi sisteminde kaynak ve ikametgâh ilkeleri değişen ağırlıklarda birlikte uygulanmaktadır. Sermaye ihraç eden gelişmiş ülkeler sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde ikametgâh ilkesini, sermaye ithal eden gelişmekte olan ülkeler ise kaynak ilkesini tercih etmektedir. Ancak gelişmekte olan ülkeler yabancı sermayeyi özendirmeye yöneldikleri ölçüde kaynak ilkesinden vazgeçip, ikametgâh ilkesini kabul edebilirler, diğer taraftan genellikle dolaylı vergiler ve emlak vergileri alanında mülkilik ilkesi uygulanır. Dolaysız vergiler ve veraset vergileri alanında ise şahsılık ilkesine yer verilmektedir<sup>28</sup>

### **B. Yasalarla Tek Taraflı Sınırlama**

Devletlerin bahsettiğimiz ilkelerden birisini vergi sistemlerine temel yapabilmesi, üstelik her bir ilkenin uygulanmasında ülkeler arasında bazı farklılıklar bulunması, birden fazla ülkenin vergilendirme yetkisinin bazen aynı mükellef ya da aynı vergi konusu üzerinde çakışması sonucunu ortaya çıkarabilmektedir. Bu

<sup>26</sup> Aykut TAVŞANCI, Yaklaşım Dergisi, Mart 2005, Sayı 20, www.yaklasim.com.tr

<sup>27</sup> Hüseyin PAZARCI, Uluslararası Hukuk Dersleri, 2. Baskı, Turhan Yayınları, Ankara, 1990, s. 64

<sup>28</sup> Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, 6.Baskı, Ankara, 1998, s. 58

durumda hukuki ya da iktisadi anlamda bir “*çifte vergilendirme*” bulunmaktadır. Hukuki çifte vergilendirme, birden fazla devletin, vergilendirmede değişik ilkeler kabul etmeleri ya da ilkeleri farklı uygulamaları nedeniyle, aynı kişinin, aynı vergi konusu için birden fazla vergiye tabi tutulması olarak tanımlanabilir. Örneğin, A ülkesine yerleşmiş bir kişinin B ülkesinde gelir elde etmesi halinde A ülkesinin ikametgâhı, B ülkesinin ise kaynağı vergileme esası olarak kabul etmesi böyle bir milletlerarası çifte vergileme ortaya çıkarabilir<sup>29</sup>.

Hukuki anlamda, devletlerin çifte vergilendirmeyi önlemek için başvuracakları ilk yol, devletlerin vergilendirme yetkilerini kanunlarla tek taraflı olarak sınırlandırmalarıdır. Bu düzenlemelerde vergilendirmede ikametgah ilkesini kabul eden devletler, gelir veya servetin kaynağı olan devletlerin vergilendirme yetkisini tanıyarak, çifte vergilendirmeyi önleyecek bazı tedbirleri alırlar. İkamet ilkesini kabul edenler ise; çifte vergilendirmeyi önlemek için iki temel yöntem kabul edebilirler: “*Mahsup Yöntemi*” (*Credit Method*), “*İstisna Yöntemi*” (*Exemption Method*)<sup>30</sup>

Mahsup yönteminde vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden devlet, vergiyi yükümlülerin gerek ülke içinde gerek ülke dışında sahip olduğu kaynaklar üzerinden hesaplar; ancak yabancı ülkede ödenen vergi, hesaplanan toplam vergiden mahsup edilir. İstisna yönteminde ise, vergi yalnız ülke içinde sahip olunan kaynaklar üzerinden hesaplanır. Yabancı ülkelerdeki gelir ve servet unsurları göz önüne alınmaz. Bununla beraber yabancı ülkelerdeki gelir ve servet, vergiden istisna edilmekle birlikte artan oranlı gelir vergisi tarifesinin uygulanmadı bakımından toplama dâhil edilir; böylece bulunan tarife yalnız ülke içinde sahip olunan gelir veya servete uygulanır. Vergi kanunlarında bu iki temel yöntem dışında değişik bazı yöntemler de kullanılabilir. Örneğin, yabancı ülkelerdeki gelirler ve servet vergilendirilirken daha düşük vergi oranları uygulanabilir. Veya yabancı ülkelerde ödenen vergilerin, yurt içinde hesaplanan toplam vergi matrahından indirilmesi yoluna başvurularak çifte vergilendirme kısmen giderilebilir<sup>31</sup>.

## **1. Türk Vergi Sisteminde Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması**

### **a. Gelir Vergisi Kanunu’ndaki Düzenlemeler**

<sup>29</sup> Özhan ULUTAN, Yaşar METHİBAY, “Vergi Hukuku”, İmaj Yayıncılık,2001,5. Baskı, syf 63

<sup>30</sup> Nami ÇAĞAN, “Vergilendirme Yetkisi”, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, syf 216

<sup>31</sup> Nami ÇAĞAN, “Vergilendirme Yetkisi”, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, syf 216

Gelir Vergisi Kanunu'nun tam mükellefiyeti belirleyen 3. maddesinde, dışarıda bir Türk kuruluşu adına çalışan Türk vatandaşlarının tam mükellefiyete tabi olacakları belirtilirken bunların buldukları ülkede elde ettikleri kazanç ve iratlar dolayısıyla orada gelir vergisi ya da benzeri vergiler ödemeleri halinde mezkur kazançları nedeniyle Türkiye 'de ayrıca vergiye tabi tutulmayacakları belirtilmiştir (İstisna Yöntemi)

GVK'nun 123. maddesine göre, tam mükellefiyete tabi olan kişilerin yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden orada ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir. (Mahsup Yöntemi)

#### **b. Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 43. maddesinde, yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına geçirilen kazançlar üzerinden yabancı ülkelerde ödenmiş benzer vergilerin Türkiye'de tarh edilen kurumlar vergisinden, bazı sınırlamalar içinde indirileceği belirtilmiştir (Mahsup Yöntemi)

#### **c. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler**

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde bu verginin Türkiye Cumhuriyeti uyruklığında bulunan kişilere ait malların ivazsız intikaline uygulanacağı belirtilmiş, böylece uyrukluk esaslı vergilendirmeye temel alınmışken maddenin son fıkrasında Türk uyruklundaki bir kişiye ait yabancı ülkelerdeki malları iktisap eden yabancı uyrukluların vergiye tabi olmayacağı belirtilmiş, böylece kaynak ilkesine bir taviz verilmiştir ( istisna yöntemi)

Yine VİVK'nun 12. maddesinin c fıkrasında "Türkiye Cumhuriyeti uyruklundaki kişilere ait mallardan yabancı ülkelerde bulunanlara ilişkin borçların ve yabancı ülkelerde bu mallar dolayısıyla ödenen veraset ve intikal vergilerinin Türkiye'de hesaplanan veraset ve intikal vergisi matrahından düşülebileceği" belirtilmiştir. (İndirim Yöntemi)

### **C. Uluslar arası Anlaşmalarla Sınırlandırma**

Devletlerin vergilendirme yetkilerini kanunları ile tek taraflı olarak sınırlandırmaları, çifte vergilendirmeyi tamamen önlemek ve kaldırmak bakımından yeterli değildir. Vergilendirme yetkisi gibi uluslar arası anlaşma yapma yetkisi de

devlet egemenliğinin bir görünümüdür ve anayasal temele dayanır. Devletler, anlaşma yapma yetkilerini kullanarak, vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandırır. Bu sınırlandırmanın önde gelen amacı çifte vergilendirmeyi önlemek olmakla beraber başka amaçlar da izlenebilir<sup>32</sup>. Ülkeler arasındaki ekonomik ilişkilerin gelişmesini engelleyici mali nedenlerin ortadan kaldırılması, değişik ülkelerdeki yükümlülerin mali durumlarının açıklığa kavuşması, tekdüze hale getirilmesi ve güvence altına alınması, çeşitli ülkelerde yürütülen ve benzeri içerikteki ticari, sanayi ve mali faaliyetlerinin tek tip işleme tabi tutulması da amaçlar arasında yer almaktadır<sup>33</sup>

Devletlerin vergilendirme yetkilerini tek taraflı olarak yasalarla sınırlandırmaları çifte vergilendirmeyi önlemek bakımından yeterli olmamaktadır. Çifte vergileme sorununa daha köklü çözümler bulunabilmesi amacıyla devletler arasında iki ya da çok taraflı Uluslar arası vergi anlaşmaları yapılmaktadır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları genellikle gelir, servet ve veraset ve intikal vergilerine ilişkin olarak yapılmaktadır<sup>34</sup>. Böylece Uluslar arası vergi anlaşmaları ile çifte vergileri önlemek üzere iki ya da daha çok devlet, vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılmasını kabul etmiş olmaktadır. Uluslar arası vergi anlaşmaları genellikle anayasaların verdiği yetki ile yürütme organlarınca yapılır ve yasama organlarının onayına sunulur<sup>35</sup>

İki taraflı vergi anlaşmaları *kapsayıcı ve sınırlı anlaşmalar* olmak üzere iki şekildedir. *Kapsayıcı anlaşmalar*, bir veya daha fazla vergiye ilişkin bütün durumları kapsayan her türlü gelir ve servetten doğan çifte vergilendirmenin önlenmesini konu alan anlaşmalardır. Kapsayıcı anlaşmalarda bilgi değişimi, idari yardımlaşma ve Uluslar arası vergi kaçakçılığının önlenmesi gibi hükümler de yer almaktadır. Vergi anlaşmalarının ikinci şekli olan sınırlı anlaşmalar, belirli unsurlar üzerine yapılan anlaşmalardır. Bu durumda gelirin tamamı değil belirli bir kısmı üzerindeki çifte vergilendirmenin önlenmesi amaçlanmaktadır. *Sınırlı anlaşmalar*, özellikle ulaştırma kurumlarının kazançları üzerindeki vergilendirmenin önlenmesi için yapılan anlaşmalardır. Bunlar kara, hava ve deniz taşımacılığı üzerine olabileceği gibi, bunlardan sadece birine ilişkin de olabilmektedir. Sınırlı anlaşmalara bir diğer örnek de diplomatik ve konsolosluk hizmetlerine ilişkin anlaşmalardır. Bu anlaşmalarda diplomatik personel

<sup>32</sup> Nami ÇAĞAN, "Vergilendirme Yetkisi", Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, syf 221

<sup>33</sup> Aykut TAVŞANCI, Yaklaşım Dergisi, Mart 2005, Sayı 20, www.yaklasim.com.tr

<sup>34</sup> Nami ÇAĞAN, "Vergilendirme Yetkisi", Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, syf 221

<sup>35</sup> Akif ERGİNAY, Vergi Hukuku, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s.19

ve konsolosluk görevlileri vergiden muaf tutulmaktadır. Uluslar arası vergi anlaşmalarının ilk örneği, Fransa ile Belçika arasında 1843 yılında yapılan anlaşmadır. Buna göre her iki devlet, vergilerin alınmasını kolaylaştırmak için, yükümlüler hakkında bütün bilgi ve belgeleri karşılıklı olarak vermeyi kabul etmişlerdi. Bu tarihten sonra çeşitli devletlerin yaptıkları vergi anlaşmalarının sayısı çok artmıştır. Günümüzde iki veya çok taraflı anlaşmalardan yürürlükte ve önemli olanlar Avrupa devletlerinin kendi aralarında ve ABD'nin bu devletlerle yaptıkları anlaşmalardır<sup>36</sup>.

Uygulamada çok taraflı anlaşmalardan ziyade iki taraflı anlaşmalar imzalanmaktadır. Çünkü çok taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının gerçekleştirilebilmesi için bazı koşulların hazırlanması gerekmektedir. Her şeyden önce devletlerin vergi yasalarında yer alan ikametgah, daimi temsilci, işletme merkezi, temettü, telif hakkı vb. kavramların içeriklerinin belirlenmesinde bir birlik sağlanmalıdır. Ayrıca vergi sistemleri arasında ileri derecede uyumlaştırmanın sağlanması zorunluluğu da bulunmaktadır. Vergilendirmeye ilişkin çok taraflı anlaşmalar ancak sınırlı konularda gerçekleştirilebilmiştir. Örneğin, 1931 yılında Cenevre'de yabancı motorlu araçların vergilendirilmesi ile ilgili anlaşma, Birleşmiş Milletler çerçevesinde 1959 yılında imzalanan Milletlerarası Atom Enerji Ajansı'nın İstisna ve Muafiyetleri Hakkındaki anlaşma çok taraflı imzalanmış anlaşmalardır<sup>37</sup>

Çok taraflı ticaret anlaşmalarıyla da vergilendirilme yetkisi sınırlandırılmaktadır. Bu duruma çok taraflı bir ticaret anlaşması olan Gümrük ve Ticaret Anlaşması (GATT) örnek gösterilebilir. Bu anlaşmayla, anlaşmaya taraf olan devletlerin vergilendirme yetkilerine sınırlandırmalar getirilmiştir. Anlaşmanın asıl hedefi devletler arasında görüşmeler yolu ile Uluslar arası ticarete gümrük vergisi tarifelerinin indirilmesidir. GATT, anlaşmaya taraf devletlerin vergilendirme yetkilerini gümrük vergileri, eşit mali yükümlülükler ve Uluslar arası ticarete konu olan ürünler üzerine konulan vergiler bakımından sınırlandırmaktadır<sup>38</sup>.

#### **D. Uluslararası Ekonomik Bütünleşmelere Katılarak Sınırlandırma**

Devletler vergilendirme yetkilerini uluslararası veya uluslararası ekonomik bütünleşmelere üye olarak da sınırlandırabilirler. Ekonomik bütünleşmeler, nitelikleri ve amaçları doğrultusunda, devlet egemenliğinin içerdiği bazı yetkileri ve

<sup>36</sup> Akif ERGİNAY, Vergi Hukuku, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s.19

<sup>37</sup> Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, "Vergi Hukuku" Turhan Kitabevi, 2003, 11.Baskı,syf63

<sup>38</sup> Aykut TAVŞANCI, Yaklaşım Dergisi, Mart 2005, Sayı 20, www.yaklasim.com.tr

vergileendirme yetkisini sınırlandırır. Vergileendirme yetkisinin sınırlandırılması, bu yetkinin üye devletler arasında belli alanlarda karşılıklı olarak kullanılmaktan “vazgeçilmesi” veya bütünleşme ile oluşturulan kurumlara “devredilmesi” şeklinde olabilir. Her iki halde de yoğunluğu değişmekle beraber, üye devletlerin vergileendirme yetkilerine sınırlandırma getirilmiş olur. Buna karşılık üye devletlerin, bütünleşmenin genel yönünü ve politikasını etkilemeleri olanağı doğar<sup>39</sup>

### **1.Serbest Ticaret Bölgesinde Vergileendirme Yetkisinin Sınırlandırılması**

Üyeleri arasında mal ve hizmet ticaretini tamamen serbest bırakarak ortak bir piyasa yaratmayı amaçlayan ve bu amaçla üyeler arası ticareti kısıtlayan ya da engelleyen gümrük vergileri ile diğer tüm ticaret sınırlandırmalarını kaldıran ekonomik bütünleşme şeklidir<sup>40</sup>.

Üye devletlerin vergileendirme yetkileri, birbirlerine karşı koyacakları, gümrük vergileri ve eş etkili vergiler açısından sınırlandırılmış olmaktadır. Üye devletler, bu vergilere ilişkin yetkilerini karşılıklı olarak kullanamazlar. Üye devletlerin vergileendirme yetkilerinin en düşük düzeyde sınırlandırıldığı ekonomik bütünleşme şekli olan serbest ticaret bölgelerinde, üye devletler üye olmayan devletlere karşı uygulayacakları vergi ve gümrük politikasında bağımsızdırlar<sup>41</sup>.

Serbest ticaret bölgesinde, bölge dışı ülkelere ortak bir gümrük tarifesinin uygulanmayışı, önemli sorunlara yol açmaktadır. Örneğin üçüncü ülkeler, bölge ülkelerinden gümrük vergisi daha düşük olana ihracat yaparak, bu malların daha sonra yüksek gümrük vergisi uygulayan ülkeye rahatça geçişini sağlayabilmektedir. Böyle bir duruma engel olmak için, bölge içinde serbest dolaşımda bulunan malların ilk üretim yerlerini belirten menşe belgeleri düzenlenmektedir. Bunun sonucunda, eğer bölge içine düşük tarife uygulayan ülke üzerinden mal gelmiş ve bu mallar da yüksek tarifeli üye ülkeye geçmiş ise, bu ithal mallarından yüksek gümrük tarifesine sahip olan ülke gümrük farkı almaktadır. Dolayısıyla ortak üye ülkeye göre daha düşük gümrük tarifesine sahip olan ülkenin çıkarları, bölge içinde korunmuş olmaktadır<sup>42</sup>.

<sup>39</sup> Nami ÇAĞAN, “Vergileendirme Yetkisi”, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, syf 233

<sup>40</sup> Aykut TAVŞANCI, Yaklaşım Dergisi, Mart 2005, Sayı 20, www.yaklasim.com.tr

<sup>41</sup> Nami ÇAĞAN, “Vergileendirme Yetkisi”, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, syf 234

<sup>42</sup> Aykut TAVŞANCI, Yaklaşım Dergisi, Mart 2005, Sayı 20, www.yaklasim.com.tr



Dünya ekonomisinde serbest ticaret bölgelerine, Latin Amerika ülkeleri arasında kurulan Latin Amerika Ticaret Bölgesi (LAFTA), Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi (EFTA) örnek olarak gösterilebilir.

## 2. Gümrük Birliği'nde Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması

Gümrük Birliği'nde üye devletler arasında gümrük vergilerinin, eş etkili vergilerin ve dış ticarete konulmuş olan sınırlandırmaların kaldırılması yanında, serbest ticaret bölgesinden farklı olarak, Gümrük Birliğine üye olmayan devletlere karşı ortak bir gümrük tarifesi uygulanır. Dış ticarete konu olan ürünlerin serbest dolaşımını etkileyen engeller kaldırılır. Gümrük Birliği'nde üye devletler gümrük vergileri ve eş etkili vergiler yönünden vergilendirme yetkilerini birbirlerine karşı kullanmaktan vazgeçerler; aralarında dış ticarete engel olan vergi farklılıklarını kaldırır. Bu açıdan üye devletlerin vergilendirme yetkileri ürünlerin serbest dolaşımını sağlayacak şekilde sınırlandırılır. Ortak gümrük tarifesinin belirlenmesi konusunda ise, üye devletler bu konudaki yetkilerini kurdukları birliğe devrederler<sup>43</sup>.

Uygulamada gümrük birliklerinin tanımlandığı üç temel Uluslar arası hukuki metin bulunmaktadır. Bunlar; *GATT*'ın madde 24 paragraf 8'inde yer alan tanımlama, *Roma Anlaşması*'nin 9. maddesi ve *La Haye Uluslar arası Adalet Divanı*'nın kararıdır. Roma Anlaşması'nın ilgili maddesi gümrük birliğinin uygulama alanından söz etmektedir. Uluslar arası Adalet Divanı'nın Kararı'na göre gümrük birliği; birliğe üye olmayan devletlere karşı tek bir gümrük vergisinin var olduğu, birlik içerisindeki üyeler arasındaki mal alışverişlerine uygulanan gümrük vergilerinin tamamen ortadan kaldırıldığı, üçüncü ülkelere gelen mallardan alınan vergilerin üyeler arasında paylaşıldığı bir birliktir. GATT ve Divan kararlarında yer alan ortak unsurlar, birliğe dahil ülkeler arasındaki mal ve ticaretine uygulanan bütün gümrük vergileri ve eş etkili vergilerin kaldırılması ve üçüncü ülkelere karşı ortak bir gümrük tarifesinin uygulamaya konmasıdır.

Gümrük birliklerine örnek olarak, 1833 tarihli, Prusya'da gerçekleştirilen Alman Gümrük Birliği, Belçika, Hollanda ve Lüksemburg arasında imzalanan Benelüks gümrük birliği gösterilebilir. Tarihteki bu örneklerine rağmen gümrük birliklerinin en önemli ve güncel örneği Avrupa Birliğidir. Birliği kuran Roma Anlaşması'nın 9.

---

<sup>43</sup> Nami ÇAĞAN, "Vergilendirme Yetkisi", Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, syf 235

maddesi, birliğin bir gümrük birliği esasına dayandırılacağını ve bu birliğin tüm mallar üzerindeki ticareti kapsayacağını öngörmektedir<sup>44</sup>.

### **3. Ortak Pazarda Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması**

Ortak Pazar, Gümrük Birliği'nden daha ileri derecede bir ekonomik bütünleşme şeklidir; üye devletler arasında ticarete konu olan ürünlerin serbest dolaşımı yanında üretim faktörlerinin serbest dolaşımını etkileyen engellerin kaldırılması amaçlanır. Ortak Pazarda üye devletlerin vergilendirme yetkileri, üretim faktörlerinin serbest dolaşımının sağlanması amacı ile de sınırlandırılır. Bununla beraber üye devletler mali egemenliklerini önemli ölçüde korurlar. Çeşitli bölgelerde ortak Pazar niteliğinde ekonomik bütünleşmeler kurulmuştur. Ortak pazarlara örnek olarak, Merkezi Amerika Ortak Pazarı (CACM) ve LAFTA'nın alt örgütü olan Andean Ortak Pazarı (ACM) gösterilebilir<sup>45</sup>.

### **4. Vergi Birliğinde Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması**

Vergi birliğinde, bütünleşmeye üye devletler arasında vergilendirmeye ilişkin bağlayıcı düzenlemeler gerçekleştirilir. Vergi birliğini *vergi işbirliğinden* ya da *vergi koordinasyonundan* ayırmak gerekir. Vergi işbirliği, belirli ülkeler arasında yapılan çeşitli, ancak sınırlı işbirliği şekillerini kapsar. Uluslar arası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, vergilendirmeye ilişkin bilgi alışverişi vergi işbirliği şeklindedir. Bu hallerde devletler vergilendirme yetkilerini vergi birliğinde olduğu kadar sınırlandırmazlar<sup>46</sup>.

Bu tür birleşmelerde üye devletler arasında vergilendirmeye ilişkin bağlayıcı düzenlemeler gerçekleştirilir. Vergi birliği, serbest ticaret bölgesi ve gümrük birliğine kıyasla, üye devletler arasında daha fazla uyum gerektirir (Örneğin, 1967'de Uganda ile Tanzanya arasında imzalanan Doğu Afrika İşbirliği Anlaşmasıyla bir birlik kurulmuş, kısa süre sonra da dağılmıştır, burada birliğe vergi koyma ve tahsil etme yetkisi verilmişti).<sup>47</sup> Çünkü vergi birliği gümrük ve dış ticarete ilişkin vergilerden öteye, yalnız mali amaç taşıyan vergilere yönelmektedir. Vergi birliği, gümrük birliği ile gerçekleştirildiğinde,, üye olmayan devletlerden yapılan ithalata ortak denkleştirici vergi konulması ve ihracatta vergi iadesi yapılması biçiminde uygulanabilir. Bununla

<sup>44</sup> Aykut TAVŞANCI, Yaklaşım Dergisi, Mart 2005, Sayı 20, www.yaklasim.com.tr

<sup>45</sup> Nami ÇAĞAN, "Vergilendirme Yetkisi", Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, syf 237

<sup>46</sup> Nami ÇAĞAN, "Vergilendirme Yetkisi", Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, syf 236

<sup>47</sup> Özhan ULUTAN, Yaşar METHİBAY, "Vergi Hukuku", İmaj Yayıncılık, 2001, 5. Baskı, syf 70

beraber, vergi birliğinin mutlaka Gümrük Birliği ile birlikte kurulması zorunlu değildir. Geniş kapsamlı olarak planlanan vergi birliğinde, vergilendirme alanında birliğe üye devletler arasında, coğrafi farklılıkların ve topluluk içi mali sınırların kaldırılması amaçlanır. Vergi birliğinde, üye devletlerin vergilendirme yetkilerinin ne ölçüde sınırlandırıldığını, birliğe ilişkin olarak yapılan anlaşmanın kapsamı belirler<sup>48</sup>.

### **5. Ekonomik Birlikte Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması**

Ekonomik bütünleşmenin son aşaması ekonomik birliktir. Ekonomik birlik, birliğe üye ülke ekonomilerinin tam olarak birleştirilmesidir. Ekonomik birliğin ön koşulları gümrük birliği ve ortak pazardır. Gümrük birliği ve ortak pazarın taşıdığı koşullara ilave olarak ekonomik, parasal ve sosyal politikalar ile kurumların birleştirilmesi öngörülmektedir. Ekonomik politikalar içerisinde vergi politikaları da yer almakta, dolayısıyla ekonomik birliğe katılacak devletin vergileme yetkilerinde önemli kısıtlamalar olmaktadır<sup>49</sup>.

Bugüne kadar gerçekleştirilmiş ekonomik bütünleşmeler içinde en başarılı olan Avrupa Birliği'dir. Birliğe üye devletler egemenliklerinin içerdıği yetkileri belli ölçülerde sınırlandırmışlar ve böylece birlik kurumlarına uluslararası yetkiler vermektedirler. Avrupa Birliği, bir yandan bu birliği kuran, Roma Anlaşmasının hükümleri ile diğer yandan birlik kurumlarının anlaşmanın öngördüğü hedefler doğrultusundaki işlemleri ile üye devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaktadır. Ancak üye devletlerin izledikleri bir kısım ekonomik ve sosyal politikalar kendi alanlarında kaldığından vergilendirme yetkisi, birlik düzeyinde bu politikaların aracı olarak kullanılmamaktadır<sup>50</sup>.

### **F. Uluslar arası ve Uluslararası Kuruluşların Vergilendirme Yetkisi**

Günümüzde devletler ekonomik, siyasal, askeri gibi çeşitli amaçlarını gerçekleştirebilmek için Uluslar arası örgütler kurmaktadır. Birleşmiş Milletler (UN), Dünya Sağlık Örgütü (WHO), Dünya Posta Birliği (EPN), Gıda ve Tarım Örgütü (FAO), Petrol İhraç Eden Ülkeler Örgütü (OPEC) gibi. Bu kuruluşların çalışmalarını yürütebilmeleri için giderlerini karşılayabilecek gelire gereksinimleri bulunmaktadır. Bunu da üye ülkelerin örgütlere yaptıkları mali katkılarla gerçekleştirirler. Örneğin, Birleşmiş Milletler Teşkilatı, devletler üstü bir organ değildir ve dar anlamda vergi

<sup>48</sup> Nami ÇAĞAN, "Vergilendirme Yetkisi", Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 İ. Baskı, syf 237

<sup>49</sup> Nami ÇAĞAN, "Vergilendirme Yetkisi", Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 İ. Baskı, syf 237

<sup>50</sup> Aykut TAVŞANCI, Yaklaşım Dergisi, Mart 2005, Sayı 20, www.yaklasim.com.tr

almamaktadır; fakat üye devletlerin genel giderler için ödedikleri paylar Birleşmiş Milletlerin yaptığı hizmetlerin karşılığı olarak değil, bu hizmetlere bakılmaksızın, her devletin, bazı ölçüler içinde ödeme gücüne göre alınmaktadır. Bu bakımdan ödenen payları bir çeşit vergi yapısında görmek mümkündür<sup>51</sup>.

Üye devletlerin ödeme güçleri ulusal gelire ve nüfuslarına göre belirlenmektedir. Uluslar arası örgüt üyeliğinin tam üyelik, ortak üyelik ya da kısmi üyelik oluşuna göre değişik mali katkı yöntemleri kabul edilmektedir. Uluslar arası örgütleri üye devletlerden, örgüt hizmetlerinden yararlanma derecelerine bakılmaksızın ödeme güçlerine göre mali katkı sağlanması geniş anlamda vergilendirme yetkisi olarak nitelendirilebilir. Ancak mali katkı yöntemi Uluslar arası bir örgüte mali özerklik vermemektedir<sup>52</sup>.

Bir kısım Uluslar arası örgütlere ise üye devletler tarafından, dar anlamda vergilendirme yetkisi devredilmiştir. Vergilendirme yetkisi üye devletlerin mali katkılarından farklı olarak, örgüte büyük ölçüde mali özerklik vermektedir. Mali özerklik de bir örgütün uluslarüstü niteliğini belirleyen öğelerden biridir<sup>53</sup>.

## **IV. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ**

### **A. Vergi Kavramının Ortaya Çıkışı**

Devletin çeşitli isimler altında vergi alması neredeyse toplumsal örgütlenmeyle birlikte doğmuştur. İlk insan topluluklarında sınırlı biçimler altında ortaya çıkan vergileme geçen yüzyıllarda yaygınlaşmış ve çeşitlenmiştir. Tarih içindeki ilk büyük devletler vergileme konusunda da bazen izleri günümüze kadar gelen vergi örneklerini de vermişlerdir.

#### **a. Mısır**

Çeşitli Mısır Firavunlarının yönetimi boyunca vergi toplayıcıları “katip” olarak bilindi. Bir dönem boyunca katipler yemeklik yağ üzerinden vergi topladılar. Bu verginin ödenmesini garanti altına almak için, katipler ev halkını belirli bir miktar yağın kullanıldığı ve yemek pişirme sırasında çıkabilecek tortuları yağa ikame olarak kullanıp kullanmadıkları konusunda denetliyorlardı<sup>54</sup>. Bunun yanında kamuya ait

<sup>51</sup> Akif ERGİNAY, Vergi Hukuku, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, syf24

<sup>52</sup> Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, “Vergi Hukuku” Turhan Kitabevi, 2003, 11.Baskı,syf63

<sup>53</sup> Nami ÇAĞAN, “Vergilendirme Yetkisi”, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, syf 11

<sup>54</sup> <http://www.taxworld.org/History/TaxHistory.htm>

taşınmazları kullanan kişiler bazı aynı vergiler ödemeye ve belli bedensel mükellefiyetleri yerine getirmeye mecbur olduğu gibi, özel topraklardan elde edilen ürünlerden de, İslam vergisindeki aşara benzer bir pay ödenmesi zorunluluğu vardı<sup>55</sup>

## b. Yunanistan

Eski Yunanistan'da Atinalıların savaşları zamanında *eisphora* adı verilen bir tür vergi koyulmuştu. Savaş harcamaları için toplanan bu vergiden hiç kimse muafiyete sahip değildi. Yunanlılar, olağanüstü durum sona erince vergiyi de kaldırabilen birkaç toplumdun biriydi. Savaşta çeşitli ganimetler ele geçirildiğinde alınan vergiler de halka geri iade ediliyordu. Atinalılar bunun yanında yabancılardan *metoikion* denilen bir tür "baş vergisi" de topluyorlardı.(Erkekler için bir drahmi, kadınlar için yarım drahmi miktarında) Bu vergiden muaf olanlar hem annesi hem de babası Atinalı olanlardı<sup>56</sup>.

Eski Yunanistan'da gelir, servet üzerinden alınan vergiler hür vatandaş olma niteliği ile bağdaşmaz sayıldığında daha çok satış vergileri ile gümrük vergileri türü dolaylı vergiler kullanılıyor, kamusal gereksinimler ise vatandaşların gönüllü katkılarıyla finanse ediliyordu. Vergi yönetimi de temelde bir iltizama yani vergi toplama işinin bazı özel kişilere devrine dayanmaktaydı<sup>57</sup>.

## c. Roma

Eski Roma'da "*portoria*" adı verilen bir tür ithalat ve ihracat vergisi uygulanmaktaydı. Sezar Augustus Roma tarihindeki en zeki vergi stratejisti olarak bilinir. Onun döneminde vergi toplama yetkisi şehirlere verilmişti. Sezar Augustus askerlerin emeklilik maaşlarının finansmanı için bir tür veraset intikal vergisi koymuştu. Bu vergi, çocuklara ve eşe verilen hediyeler hariç bırakılan mirasın yüzde beşi miktarındaydı. İngilizler ve Almanlar miras hukuku sistemlerinde Augustusun bu yönteminden esinlenmişlerdir<sup>58</sup>.

Diğer topluluklardan farklı olarak Roma İmparatorluğu dolaysız ve dolaylı vergileri, devlet egemenliğinin bir gereği ve sonucu olarak, yaygın biçimde kullanılan hukuki araçlar haline getirmiştir. Bu konuda ulaştıkları yer, düzenli aralıklarla yapılan sayımların mükelleflerin kişisel, siyasal ve mali durumlarının saptanması için

<sup>55</sup> Özhan ULUTAN, Yaşar METHİBAY, "Vergi Hukuku", İmaj Yayıncılık,2001,5. Baskı, syf 18

<sup>56</sup> <http://www.taxworld.org/History/TaxHistory.htm>

<sup>57</sup> Özhan ULUTAN, Yaşar METHİBAY, "Vergi Hukuku", İmaj Yayıncılık,2001,5. Baskı, syf 18

<sup>58</sup> <http://www.taxworld.org/History/TaxHistory.htm>

kullanılmasından, daha sonra da, arşivlenen bu kayıtların dolaysız vergilerin tarihine esas alınmasından çıkarılabilir. Roma'nın bu hayli gelişkin vergi düzeninin izleri günümüzün vergi sistemlerinde bile bulmak mümkündür<sup>59</sup>.

## **B. Vergilendirme Yetkisinin Tarihsel Gelişimi**

Vergiye eski devirlerden beri değişik isimler altında rastlanmaktadır. Ancak vergilendirmenin kamu hukuku içerikli bir yetki olarak belirmesi ve siyasal iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılması, İngiltere'de onyedinci yüzyılda; kıta avrucasında onsekiz ve ondokuncu yüzyıllarda tam olarak gerçekleşebilmiştir. Bundan sonradır ki devlet gelirleri düzenli vergilerle karşılanan bir "vergi devleti" olmuştur<sup>60</sup>.

Eski çağda devletin başlıca gelir kaynakları savaşta yenilen devletlerden alınan ganimetler, haraçlar ve uluslararası ticaretten alınan gümrük vergileriydi. Vergiler ayrıcalıklı sosyal sınıflar açısından verenin isteğine bağlı bir ödeme özelliği gösteriyordu. Ortaçağda derebeylik rejiminde ise, derebeyinin özel gelir ve giderleri arasında kesin bir ayırım yoktu. Derebeylerinin en önemli gelir kaynağını mülk gelirleri oluşturuyordu. Bu dönemde derebeyinin iktidara sahip olmasına rağmen, genel bir vergilenme yetkisinden söz edilemezdi. Çünkü vergilendirmeye ancak derebeyinin kızının evlenmesi, oğluna Şövalye ünvanının verilmesi, esir düşen beyin kurtarılması, haçlı seferleri gibi olağanüstü durumlarda, yardım adı altında ve geçici olarak başvuruluyordu. Onbeşinci ve onaltıncı yüzyıllarda kralların ulusal birliklerini kurmasıyla monarşi, derebeyliğin yerini aldı. Bundan sonra, süregelen savaşlar devamlı ordu beslenmesi gereksinimini yarattı. Krallar, ticaretle uğraşanlar ve malikaneler üzerine vergi koyma yoluna daha sık başvurmuşlardır. Vergilerin düzenli ve zorunlu bir ödemeye dönüşmesi bu döneme rastlar. Krallar vergi koyarken genellikle halk temsilcilerinin onayını almışlar, ancak çok güçlü oldukları zamanlarda bu gereksinimi duymamışlardır. Halk üzerindeki vergi yükünün ağırlığı, idarecilerin vergilendirme konusundaki keyfi tutumları ve bu konudaki sınıf ayrımı yapmaları, birçok ülkede ayaklanmalara ve ihtilallere neden olmuştur. Zamanla uluslararası ticaretin gelişmesi ve sanayileşme ile ticaret burjuvazisi ekonomik alanda güçlenmiş

<sup>59</sup> Özhan ULUTAN, Yaşar METHİBAY, "Vergi Hukuku", İmaj Yayıncılık,2001,5. Baskı, syf 19

<sup>60</sup> Nami ÇAĞAN, "Vergilendirme Yetkisi", Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, syf 13

ve bu gücünü siyasal alanda da kabul ettirerek vergilendirmeyi halk temsilcilerinin onaylamasına bağlamayı başarmıştır<sup>61</sup>.

Vergilerin halk temsilcilerinin katıldığı yasama organı tarafından konulabilmesi ile vergilendirme keyfiliğinin yerini hukukun üstünlüğü almıştır. Batıda vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, demokratik gelişmeye ve hukuk devletinin gelişmesine koşut bir evrim göstermiştir. Gerçekten ilk demokrasi savaşımı, idarecilerin vergi alma konusundaki keyfi davranışlarına tepki olarak başlamıştır. Anayasa hareketlerinin kökeninde çoğu kez vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve bunu halk onayına dayandırma amacı egemen olmuştur. Demokrasinin temeli olan parlamentolar ilk yetkilerini halktan gelen istekle vergi konusunda almışlardır. Daha sonra parlamentoların yasama sürecinde etkin bir biçimde rol almaları mümkün olabilmiştir. Vergilerin halkın rızası ile alınabilmesi, başka bir deyişle “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi batı ülkelerinin ilk ve temel anayasal kurallarından birisi olarak yerleşmiştir<sup>62</sup>.

## 1. İngiltere’deki Gelişim

İngiltere’deki vergilendirme konusundaki gelişmeler, demokrasi mücadelesini başlatan ve ileriye götüren temel unsur olmuş ve bir anlamda tüm dünya için devletin hükümdarını vergilendirme hakkının sınırlandırılmasıyla ilgili örnek teşkil etmiştir<sup>63</sup>. On üçüncü yüzyılın başında kral olan John, Fransa ile yaptığı savaş giderlerini karşılamak için, baronlardan ve halktan sık sık vergi istiyordu. Savaştan yenik çıkınca, baronlar ve din adamları yararına bazı ödünler vermek zoruna kaldı. 1215 yılında *Büyük Özgürlük Fermanını* (Magna Carta Libertatum) imzaladı. Bu ferman, niteliği tartışmalı olmakla birlikte, kralın mutlak iktidarını sınırlandıran ilk anayasal belge özelliği taşır. Bu fermanda kralın vergilendirme yetkisini sınırlandırıcı nitelikte bazı hükümler vardı:

*“md 12: Krallığımızda genel oylama olmadan hiçbir vergi alınmayacak ve yardım toplanmayacaktır; meğer ki bunlar kurtuluş akçesi, en büyük oğlumuzun sövalyeliği, en büyük kızımızın düğünü için olsun. Bu durumlarda da ancak bir kez ve uygun miktarlarda para toplanabilir. Londra şehrinden istenecek para yardımlarında da aynı esas geçerlidir.*

<sup>61</sup> Nami ÇAĞAN, “Vergilendirme Yetkisi”, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 İ. Baskı, syf 14

<sup>62</sup> Nami ÇAĞAN, “Vergilendirme Yetkisi”, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 İ. Baskı, syf 15

<sup>63</sup> Özhan ULUTAN, Yaşar METHİBAY, “Vergi Hukuku”, İmaj Yayıncılık,2001,5. Baskı, syf 20

*Md 14: Yukarıda belirtilen üç istisna dışında bir vergi veya yardım toplanırken gerekli onayı sağlayabilmek için krallığın başşşikoposlarını, rahiplerini, kontlarını ve yüksek dereceli baronlarını kişisel olarak mektupla çağıracağız. Bundan başka bizden ünvan almış olanları şeriflerimiz ve kahyalarımız aracılığı ile ve en az kırk gün öncesinden toplantı yer ve gününü belirterek çağıracağız. Çağrı mektuplarında ağırlık nedenini de belirteceğiz. Böylece çağrı yapıldıktan sonra, kararlaştırılan günde çağrılanlar gelmese de gelenlerin iradelerine uygun olarak sorunun çözümüne geçilecektir.*

*Md 15: Gelecekte hiç kimseye özgür kişilerden para yardımı toplama hakkı vermiyoruz; meğer ki bu, yalnız bir kez kurtuluş akçesi, en büyük oğulun sövalyeliği veya en büyük kızın düğün masrafları için olsun, bu durumlarda para yardımı uygun miktarlarda olacaktır<sup>64</sup>.*

Magna Carta Libertatumla kralın vergilendirme yetkisi ilk kez sınırlandırılmış ve “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi yönünde bir adım atılmış oluyordu. Ancak, bu ferman, izleyen kralların keyfi vergi uygulamalarını önlemediğinden, sonraki yüzyıllar çetin ve bazen kanlı mücadelelerle geçmiştir.1628 tarihli Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) ve 1689 tarihli Haklar Kanunu (Bill of Rights) bu uzun mücadelenin önemli merhale taşlarını simgeler<sup>65</sup>.

1628 Haklar Dilekçesinde kral, parlamentonun onayı olmadıkça borçlanmayacak, yardım ya da bağışlama adı altında mali yükümlülükler koyamayacaktı; parlamento tarafından onaylanmamış vergileri ödemeyi reddeden kişiler kovuşturulmayacaktı. Böylece kralın, parlamentonun onayını almadan, gerçek niteliği vergi olmakla birlikte, değişik isimler taşıyan paralar toplanması ve bu konuda baskı yapılması yasaklanıyordu. Ancak, kral, Haklar Dilekçesini parlamentodan ödenek alabilmek için kabul etmişti<sup>66</sup>. Kralın daha sonra parlamentoyu dağıtması, mutlakiyetçi bir yönetim kurması, onaylanmamış vergiler koyması parlamento ile kral arasında yeni bir mücadeleyi başlattı. Sürüp giden bu mücadele sonunda 1689 yılında kabul edilen Haklar Kanunu, krallık imtiyazlarının geniş ölçüde sınırlandırmasını getirmiştir<sup>67</sup>.

<sup>64</sup> Nami ÇAĞAN, “Vergilendirme Yetkisi”, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 İ. Baskı, syf 16

<sup>65</sup> Özhan ULUTAN, Yaşar METHİBAY, “Vergi Hukuku”, İmaj Yayıncılık,2001,5. Baskı, syf 21

<sup>66</sup> Nami ÇAĞAN, “Vergilendirme Yetkisi”, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 İ. Baskı, syf 18

<sup>67</sup> Özhan ULUTAN, Yaşar METHİBAY, “Vergi Hukuku”, İmaj Yayıncılık,2001,5. Baskı, syf 21



1689 *Haklar Kanunu*, kral adına veya kral ayrıcalığını kullanarak parlamentonun onayı olmaksızın veya öngörülenden daha uzun bir süre için vergi konulmasını yasaklıyordu. Ayrıca yasama yetkisinin yalnız Avam Kamarası ve Lordlar Kamarasından oluşan parlamento tarafından kullanılacağı belirtiliyordu. Haklar Kanunu, İngiliz Hukukuna daha önce girmiş olan parlamentonun vergilendirme yetkisini güvence altına alarak bu yetkinin hukuki dayanağı oldu. Böylece kralın belli hallerde vergilendirme yetkisi olduğu yolunda İngiliz Mahkemeleri tarafından daha önce verilen kararlar da bozulmuş oldu<sup>68</sup>.

İngiliz Hukukunda vergilendirme konusunda parlamento yetkili kılınmış olmasına rağmen, bu konuda öneri getirme yetkisi 1713 yılından itibaren yürütme organına tanınmıştır. Yirminci yüzyılın başlarına kadar bu süreç yürütme organının öneride bulunması, Avam Kamarasının bu öneriyi onaylaması ve Lordlar Kamarasının bu onaylamayı uygun görmesi biçiminde işlemiştir<sup>69</sup>.

## 2. Amerika Birleşik Devletlerindeki Gelişim

Onsekizinci yüzyılın ikinci yarısında, İngiltere'nin Amerika'da onüç sömürgesi vardı; ancak İngiltere'de uygulanan demokratik ilkeler Amerika'da da geçerliydi. İngiltere'deki Kral, Lordlar Kamarası ve Avam Kamarasına karşılık, sömürgelerde Vali, Konsey ve Temsilciler Meclisi vardı. Bağımsızlık savaşını doğuran uyuşmazlıkların başladığı 1763 yılına kadar İngiliz Parlamentosu, sömürgelerin vergilendirme yetkilerine dış ticaret sınırlandırmaları dışında, büyük ölçüde müdahale etmemişti. Sömürgelerdeki temsilciler meclisleri vergilendirme yetkisine sahipti. Amerika Bağımsızlık savaşının en önemli nedenlerinden birisi, İngiltere'nin Amerika'daki sömürgelerinin vergilendirme yetkisine müdahale etmesi olmuştur<sup>70</sup>.

Amerika'da 1776'da İngiltere ile savaş hazırlıkları sürerken hazırlanıp yayınlanan Bağımsızlık Bildirgesinde devletin vergilendirme hakkının sınırları çizilmek istenmiştir: *"Hiç kimse, kendisinin ya da seçtiği temsilcilerin rızası olmaksızın, kamu yararı için mal ve mülkü üzerinden vergilendirilemez ve mahrum bırakılamaz."*

<sup>68</sup> Nami ÇAĞAN, "Vergilendirme Yetkisi", Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, syf 19

<sup>69</sup> Nami ÇAĞAN, "Vergilendirme Yetkisi", Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, syf 20

<sup>70</sup> Nami ÇAĞAN, "Vergilendirme Yetkisi", Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, syf 21

Bağımsızlık Savaşından sonra 1787'de kabul edilen Federal Anayasada da, hemen önceki yıllarda vergileme konusunda çıkan büyük sorunları da dikkate alarak, federal ve federe devletlerin vergilendirme yetkileri düzenlenmeye çalışılmıştır<sup>71</sup>.

### 3. Fransa'daki Gelişim

Fransa'da devrim öncesinde merkezi bir krallık kurulmuş olmasına rağmen, derebeylik tam olarak ortadan kaldırılamamıştı. Kralın vergilendirme gücünün sınırlandırılması, İngiltere'dekine benzer bir gelişim göstermiştir. Ortaçağda ülke, kural olarak mülk gelirleriyle yönetiliyordu. Derebeylerin ve kilisenin de vergilendirme yetkileri vardı. Kral, savaş gibi olağanüstü durumlarda vergilendirmeye başvurduğunda, derebeyi ve din adamlarından oluşan Genel Meclis'in (Etats Généraux) onayına başvururdu. Genel meclis bu görevini ondördüncü yüzyılın sonundan onaltıncı yüzyılın sonuna kadar sürdürmüştü.

Onaltıncı yüzyıldan ve özellikle 1614 yılından sonra Genel Meclis Fransız Devrimine kadar hiç toplanmamıştı. Krallar vergilendirme yetkilerini sınırsız olarak kullanmaya başladılar. Soylular ve din adamlarının dışındaki halk ağır bir vergi yükü altındaydı. Halkın onayı olmaksızın vergi alınması devrin "tabi hukuk" kuramından kaynaklanan düşüncelerine ters düşüyordu<sup>72</sup>.

Tüm bu gelişmelerin ardından Kral Lois, ağır bunalım içindeki Fransız maliyesine çeki düzen vermek ve vergi ödemeyen asilleri vergilendirmek amacıyla Genel meclisi yeniden toplantıya çağırmak zorunda kaldı. Genel Meclis yeni vergileri reddetmekle kalmadı, Krala kendi oanyı olmaksızın hiçbir vergi koyamayacağını da bildirdi. Böylece, Kralın vergi reformuyla başlayan 1789 Fransız İhtilali asillerin ve kilisenin sahip olduğu vergilendirme yetkileri ve vergi imtiyazları kaldırdı<sup>73</sup>. Aynı yıl ilan edilen İnsan ve Vatandaş Hakları Demecinde vergilendirmeye ilgili şu iki maddeye yer verildi:

*Md 13: Kamu gücünün sürdürülmesi ve idare giderleri için ortak bir vergi zorunludur. Bu vergi bütün yurttaşlar arasında eşit olarak dağıtılmalıdır.*

<sup>71</sup> Özhan ULUTAN, Yaşar METHİBAY, "Vergi Hukuku", İmaj Yayıncılık, 2001, 5. Baskı, syf 22

<sup>72</sup> Nami ÇAĞAN, "Vergilendirme Yetkisi", Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, syf 24

<sup>73</sup> Özhan ULUTAN, Yaşar METHİBAY, "Vergi Hukuku", İmaj Yayıncılık, 2001, 5. Baskı, syf 23

*Md 14: Bütün yurttaşların kendileri ya da temsilcileri aracılığı ile ortak vergilerin gerekliliğini saptamak, buna serbest bir biçimde rıza göstermek, kullanılmasını izlemek, miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve sürelerini belirlemek hakları vardır”<sup>74</sup>*

13. madde, *vergide genellik ve eşitlik ilkelerini*, 14. madde ise *vergilerin belirliliği ve kanuniliği* ilkelerini bu şekilde hükme bağlamış oluyordu.

#### **4. Türkiye’deki Gelişim**

##### **a. Tanzimat Öncesi Dönemde Vergilendirme Yetkisi**

Osmanlı Devleti, kuruluşu ve yönetimi bakımından monarşik ve İslam dininin ilkelerine dayanan bir teokratik devlettir. Devlete ait tüm yetkiler hiçbir kişi veya kuruma karşı sorumlu durumda olmayan padişahın elindeydi. Osmanlı Devleti’nde, Kur’an ve ona dayanan şeriat hükümleri ile padişahın iradesi olan kanun bir arada uygulanıyordu. Padişahın mutlak egemenliğini sınırlandıran bir özgürlük anlayışı geliştirememişti. Mutlak egemenlik sahibi padişahın vergilendirme yetkisi de vardı. Padişahlar devletin vergi politikasını belirlerken yetkilerini diledikleri gibi kullanmışlardır. Padişahlar vergi koyabildikleri gibi, keyfi olarak kanunlarla veya özel beratlarla belli kişilere vergi muaflığı da tanıyabiliyorlardı<sup>75</sup>.

Genişleme yıllarında devlet gelirleri kısmen şer’i (dini), kısmen örfi temelli vergilerden oluşuyordu. Şer’i temelli vergiler kategorisinde zekat, öşr (aşar), haraç, cizye, ağnam ve gümrük vergileri bulunuyordu. Örfi vergiler ise, geleneklerden ve devletin mali gereksinimlerinden doğmuş, yörelere göre az çok farklılık gösteren bir kategori idi. İmparatorluğun genişlediği birkaç yüzyıl boyunca ihtiyaçları karşılar görünen kendine özgü devlet yapısı devletin duraklamasıyla birlikte son derece yetersiz bir kurum haline gelmiştir. Bu dönemin sonlarına doğru Alemdar Mustafa Paşa’nın sadrazamlığında ve ikinci Mahmut’un saltanatının başında, 1809’da imzalanmış olan Sened-i İttifak hazırlanmıştır.<sup>76</sup>

*“Şart 3: Hazine ve devlet gelirlerinin toplanması ve korunmasına, padişah buyruklarının yerine getirilmesine çalışmaya, buna karşı gelenleri birlikte cezalandırmaya söz verilir.*

<sup>74</sup> Nami ÇAĞAN, “Vergilendirme Yetkisi”, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, syf 25

<sup>75</sup> Özhan ULUTAN, Yaşar METHİBAY, “Vergi Hukuku”, İmaj Yayıncılık, 2001, 5. Baskı, syf 32

<sup>76</sup> Özhan ULUTAN, Yaşar METHİBAY, “Vergi Hukuku”, İmaj Yayıncılık, 2001, 5. Baskı, syf 24

*Şart 7: Yoksulların ve reayanın korunması esas olduğundan, ayan kendi yönetimindeki yerlerin asayişine ve vergilerin ezici olmamasına dikkat edecektir. Bunun için vükela ile hanedanlar arasındaki görüşmeler sonunda haksız vergiler kaldırılacaktır. Hanedanlar birbirlerinin davranışlarını gözetleyecekler, zulüm yapanları devlete bildirilecektir”<sup>77</sup>*

## **b. Tanzimat Dönemindeki Gelişmeler**

### **aa. Gülhane Hatt-ı Hümayunu**

II. Mahmut tarafından ilan edilen *Gülhane Hatt-ı Hümayunu*nda vergilendirmeye ilişkin hükümler yer almıştı. Bu hükümler, zamanın koşullarına uymayan ve giderek keyfileşen vergilendirmeyi bir düzene bağlamayı, bölgeci ve aynı kamu giderleri yerine merkezîyetçi ve akçeli kamu gelirleri sistemi getirmeyi amaçlıyordu. Hümayunda:

*“..ahali memalikten her ferdin emlak ve kudretine göre bir vergi münasip tayin olunarak kimseden ziyade bir şey alınmaması..”*

denilerek yükümlülüklerin ödeme güçlerine göre vergi konulması ve önceden kanunla saptanan vergiler dışında keyfi vergi alınmaması hükme bağlanıyordu. Ayrıca vergi tahsilinde verimsizliğe ve keyfiliğe neden olan iltizam usulü yeriliyordu<sup>78</sup>.

### **bb. Islahat Fermanı**

Tanzimat döneminde genel doğrultuları gösteren *Gülhane Hatt-ı Hümayunu*'nun uygulanması için başka reform fermanları da çıkarıldı. Bunların en önemlisi 1856 tarihli *Islahat Fermanı*'dır.<sup>79</sup> Islahat Fermanı avrupalı devletlerin baskısıyla Osmanlı Devletinde milim ve gayrimüslim tebaa arasındaki eşitsizliği kaldırmak amacıyla ilan edilmiştir. Bu fermanla sınıf ve mezhep ayrımını gözetmeksizin vergi alınması ve iltizam yönteminin kaldırılması için çalışmalar yapılması hükme bağlanmıştır. Islahat Fermanından sonra, gayrimüslimlerin yükümlüsü olduğu cizye kaldırılarak, yerine askerlik hizmeti yapmalarına karşılık askerlik bedeli alınmaya başlanmıştır<sup>80</sup>.

<sup>77</sup> Bülent TANÖR, "Osmanlı Türk Anayasal Gelişmeleri", Yapı Kredi Yayınları, 10. Baskı, syf 45

<sup>78</sup> Nami ÇAĞAN, "Vergilendirme Yetkisi", Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, syf 35

<sup>79</sup> Bülent TANÖR, "Osmanlı Türk Anayasal Gelişmeleri", Yapı Kredi Yayınları, 10. Baskı, syf 95

<sup>80</sup> Nami ÇAĞAN, "Vergilendirme Yetkisi", Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, syf 36

Islahat Fermanından sonra çıkarılan 1875 tarihli *Adalet Fermanı*nda ise vergilendirmeye ilgili yeni hükümler getirilmemiş ve esas olarak önceki fermanların hükümleri tekrarlanmıştır<sup>81</sup>.

Tanzimat Fermanları, padişahın mutlak vergilendirme yetkisine bir sınırlandırma getirememiş ve vergilerin halk temsilcilerinden oluşan bir yasama meclisi tarafından konulması söz konusu olmamıştır. Padişah sadece vergilendirmeye ilgili bazı ilkelere uymayı kabul etmiştir. Bunu yanında üç ferman da yaptırımdan yoksundur, bu nedenle vergilendirme yetkisinin tam olarak sınırlandırılması görülmemektedir.

### c. Meşrutiyet Dönemindeki Gelişmeler

Osmanlı Devletinde 1876 yılında aydınların baskısı ile *Kanun-i Esasi* kabul edildi. Padişah, görünüşte yasama yetkisi Kanun-i Esasi ile oluşturulan “Meclis-i Umumi” ile paylaşıyordu. Kanun-i Esasi’de vergilendirmeye ilgili çeşitli hükümler bulunmaktaydı:

*“md 20: Tekalifi mukarrere nizamati mahsusuna tevfikan kaffei tebaa beyinde herkesin kudreti nisbetinde tarh ve tevzi olunur.*

*Md24: Müsadere ve angarya ve cerime memnundur. Fakat muharebe esnasında usulen tayin olunacak tekalif ve ahval bundan müstesnadır.*

*Md 25: Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve nam aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz.*

*Md 96: Tekalifi devletin hiçbir bir kanun ile tayin olunmadıkça vaz’a ve tevzi ve istihsal olunamaz.”*

Bu hükümlerle kanunsuz vergi ve mali yükümlülükler konulamayacağı, müsadere ve angaryanın yasak olduğu belirtiliyordu. Ancak savaş halinde, olağanüstü vergiler konulabileceği ve kişilerin ödeme güçlerine göre vergi alınması öngörülyordu<sup>82</sup>. Ancak bu Anayasanın 1908 yılında İkinci Meşrutiyete kadar fiilen uygulanamaması nedeniyle vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması sadece kağıt üzerinde kalmıştır.

<sup>81</sup> Özhan ULUTAN, Yaşar METHİBAY, “Vergi Hukuku”, İmaj Yayıncılık,2001,5. Baskı, syf 25

<sup>82</sup> Nami ÇAĞAN, “Vergilendirme Yetkisi”, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, syf 37

Birinci Meşrutiyeti izleyen bir kaç yılda Osmanlı Devleti'nin mali güçlükleri çok büyük boyutlara ulaşmış ve hükümet 1881'de *Muharrem Kararnamesi'ni* kabul etmiştir. Bu kararname ile Osmanlı Devleti çeşitli vergi dışı gelirlerini de alacaklıların haklarını korumak amacıyla kurulmuş olan *Düyun-u Umumiye* idaresine terk ediyordu:

- Temettü Vergisi
- Damga Vergisi
- Tuz tekeli gelirleri
- Alkollü içki vergileri
- Bazı vilayetlerin gümrük vergileri
- Çeşitli vilayetlerin zeytinyağı, palamut, afyon aşarı
- Deniz avı vergisi
- Deniz ve kara avı ruhsat tezkeresi harcı
- Çeşitli vilayetlerin aşarı
- Anadolu ipek aşarı
- Anadolu ağnamı

Düyun-u Umumiye, vergilerin tahsili ile ilişkili denetim ve zor kullama yetkisini de elde ettiği için vergilendirme yetkisinin Osmanlı Devletinden çıktığının göstergesidir.

#### **d. Kurtuluş Savaşı ve Cumhuriyet Dönemi**

Duyun-ü Umumiye'yi tanımayan Ankara yönetimi 23 Nisan 1920'de Meclisi kurmuş ve böylelikle Osmanlı padişahlarına ait vergilendirme yetkisi bu organa geçmiştir. Meclisin kabul ettiği ilk kanunun bir vergi kanunu olmasına rağmen, savaşın olağanüstü koşulları altında Meclis sağlam bir vergi sistemi kurulması yolunda çalışma yapamamıştır. Nitekim 1921 yılında yapılan 23 maddelik Anayasanın içinde de ergilendirmeye ilgili herhangi bir hüküm yer almamıştır<sup>83</sup>.

1921 Ağustos ayında çıkarılan “Başkomutanlık Kanunu” ile Büyük Millet Meclisi tüm yetkilerini üç aylık süre ile Mustafa Kemal'e devretmiş, ona kanun gücünde emir verme yetkisi nakledilmişti. Bu kanunla vergilendirme yetkisi de Mustafa Kemal'e ait oldu ve Mustafa Kemal de yetkisini kullanarak on tane “*Tekalifi Milliye*” (Ulusal Yükümlülük) emri yayımlandı. Bu emirlerle vatandaşlara çeşitli hizmet yükümlülükleri ve aynı vergiler kondu. Ankara hükümeti, 1922 Ekim ayında bir tebliğ yayınlamaya vergilendirme yetkisinin Büyük Millet Meclisine ait olduğunu, vergiler konusunda Düyunu Umumiye idaresi ile anlaşma yapma yetkisinin Büyük Millet

<sup>83</sup> Özhan ULUTAN, Yaşar METHİBAY, “Vergi Hukuku”, İmaj Yayıncılık,2001,5. Baskı, syf 27

Meclisi Hükümeti'ne ait olduğunu ve İstanbul Hükümetinin yapacağı anlaşmaların geçersiz olduğunu ilan etti<sup>84</sup>.

Kurtuluş Savaşı sonrasında imzalanan Lozan Barış Anlaşmasınının 28. maddesi “ tarafların her biri bakımından kapitülasyonların kaldırıldığını” belirtiyordu. Ancak, bu anlaşma ile Düyun-u Umumiye İdaresi tamamen ortadan kaldırılmamış fakat Türkiye içinde vergi tahsil ve idare yetkisi elinden alındığından İdare yalnızca borçların ödenmesinde aracılık eden bir kurum niteliğini kazanmıştır.1928 ve 1933'te Türkiye Cumhuriyeti ile Düyun-u Umumiye arasında yapılan anlaşmalarla kuruluşun yetkilerinin tümü kaldırıldı ve Maliye Bakanlığı'na bağlandı. Osmanlı borçlarının bütünüyle ödenmesi ise 1954 yılında tamamlandı<sup>85</sup>.

Lozan Anlaşmasına bağlı olarak imzalanan *Yerleşmeye ve Yargı Yetkisine İlişkin Sözleşme*, yedi yıllık bir süre için yeni Cumhuriyetin vergilendirme yetkisine bazı sınırlamalar getirmişti. Buna göre, sözleşmeye taraf olan ülkelerin vatandaşlarına ve ortaklarına, Türk vatandaş ve ortaklarının tabi olduğu resim ve mali mükellefiyetlerden fazlası konulamayacağı gibi vergi muafıllıkları bakımından da vatandaş-yabancı ayrımı yapılamayacaktı<sup>86</sup>.

1924 Anayasasınının 84. maddesi vergiyi “devletin genel harcamalarına halkın katılması” biçiminde tanımlanmıştı. Aynı madde bu ilkeye aykırı olarak gerçek ve tüzel kişiler tarafından bir mali yükümlülük konulmasını yasakladığı gibi 85. maddede de “vergilerin kanuna dayalı olması” ilkesi konulmuştu:

*“md 85: Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır. Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alınagelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapıncaya kadar alınabilir.”*<sup>87</sup>

1924 Anayasası'nda denetim mekanizması olmadığı için vergi kanunlarının da Anayasaya uygunluğu da denetim dışı kalıyordu. Uygulamada da anayasa ilkelerine aykırılığı çok açık olan varlık vergisi gibi kanunlar çıkarılıyordu. İdare, herhangi bir kanuni dayanak olmadan tüzük, yönetmelik vs ile bir mali yükümlülük koyarsa mahkemeler bunu uygulamayabiliyor, fakat bir kanunla getirilen mükellefiyetin anayasal temelini tartışmıyorlardı.

<sup>84</sup> Nami ÇAĞAN, “Vergilendirme Yetkisi”, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, syf 48

<sup>85</sup> Özhan ULUTAN, Yaşar METHİBAY, “Vergi Hukuku”, İmaj Yayıncılık,2001,5. Baskı, syf 28

<sup>86</sup> Nami ÇAĞAN, “Vergilendirme Yetkisi”, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 I. Baskı, syf 48

<sup>87</sup> Özhan ULUTAN, Yaşar METHİBAY, “Vergi Hukuku”, İmaj Yayıncılık,2001,5. Baskı, syf 28

1961 Anayasası'nda vergi ödevine ilişkin şu temel hükümler vardı:

*“md 61: Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur.*

*Kanunların belli ettiği aşağı ve yukarı hadler içinde kalmak , ölçü ve esaslara uyulmak şartıyla , vergi resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya , Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.”*

1961 Anayasası ile kanunların Anayasaya uygunluğunu denetlemek göreviyle kurulan Anayasa Mahkemesi, çeşitli kararlarında vergileri, amaç açısından, kamu yararına alınma, kamu işleri için alınma, karşılıksız alınma gibi kıstaslara bağlayarak belirginleştirmek istemiştir.<sup>88</sup> Böylelikle geçmişten günümüze kadar gelen süreçte sınırlandırılmaya çalışılan ve sistematikleştirilen vergilendirme yetkisi 1982 Anayasası ile de bugünkü şeklini almıştır.

## **V. SONUÇ**

Vergilendirme yetkisi, egemenliğin içerdiği en önemli yetkilerden biridir. Devletin “devlet” olmasından doğan yükümlülüklerini yerine getirebilmesi için vergilendirme yetkisine sahip olması gerekir. Vergilendirme yetkisinin demotik düzene ve hakkaniyete uygun kullanılması için sınırlarının belirlenmesi ve bunlara uygun kullanılması gerekmektedir.

Mutlak yetçi ve tek bir kişinin ya da zümrenin egemenliğine dayanan yönetimlerde sınırsız olduğunu gördüğümüz vergilendirme yetkisi zamanla sınırlandırılmak ve hukuk düzenine bağlanmak istenmiştir. İktidarca kullanılan bu yetki, bir süre sonra, halktan gelen baskılar sonucu kurulan parlamentoların onayına sunulmuş ve vergilendirme yetkisi parlamentoların kazandığı ilk yetki; verginin hukuka bağlanması sonucu doğan vergi hukuku da kamu hukuku alanında atılmış ilk adım olmuştur. Osmanlı Devletinde ondokuzuncu yüzyılda başlatılan vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması girişimleri, yirminci yüzyılın başında, tıpkı devletin mali egemenliği gibi, başka ülkelerin kontrolüne geçmiştir. Bu konuda tam bağımsızlık cumhuriyetle birlikte kazanılmış ve zamanla geliştirilmiştir.

---

<sup>88</sup> Özhan ULUTAN, Yaşar METHİBAY, “Vergi Hukuku”, İmaj Yayıncılık,2001,5. Baskı, syf 29



Devletin kamu giderlerini finanse etmek ve sosyal ve ekonomik düzenlemeler yapabilmek amaçlarıyla kullandığı vergilendirme yetkisi, keyfilikten uzak olmasının yanı sıra, anayasa ve diğer kanunlarla sınırları titizlikle belirlenmiş bir yetki haline getirilmelidir. Vergilendirme yetkisi devletin kendisine ait bir yetkidir ve başka devletlerce yapılan müdahalelerden mümkün olduğunca arındırılması gerekir. Aksi takdirde, vergilendirmeyle başlayan müdahale zamanla devletin tüm hakimiyet alanında kendini göstermeye başlar, çünkü vergilendirme yetkisi devletin egemenliğinin en etkin kullanım aracıdır. Şunu da belirtmek gerekir ki, bu arındırma devletin kendini diğer devletlerden ve uluslararası topluluklardan soyutlaması şeklinde olmamalıdır. Kaldı ki, vergilendirme konusunda demokratik düzene ulaşma yolunda atılan ilk adımlar Fransa başta olmak üzere Avrupa ülkelerinde başlamış ve zamanla Osmanlı'nın da içinde olduğu bir çok devlet bu gelişmelere uyum sağlamıştır. Türkiye'nin AB'ye tam üyeliği varsayımının gerçekleştiğini kabul etmemiz durumunda vergilendirme yetkisinin de, AB Anayasasına uyumlaştırılması yolunda bazı değişikliklere uğraması kaçınılmaz olacaktır. 1982 Anayasası ile yasama organına tanınan vergilendirme yetkisi, topluluk hukukuna öncelik verilmesi halinde topluluk kararları ya da direktifleriyle de kullanılabilir hale gelecektir. Vergilendirme yetkisinin devletin egemenliği kavramında büyük rol oynadığı düşünülürse AB varsayımında atılan adımların dikkatlice tartılması gerekecektir.

Av.Özge EVCİ ERALP