



Vergilemede Yasallık İlkesinin 2011/167 Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı Bağlamında Hukuki Analizi Legal Analysis of the Legal Principle in Taxation in the Context of the Constitutional Court Decision No. 2011/167

Yüksel ÇAĞDAŞ

Bolu İzzet Baysal Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü,
yukselcaqdas@ibu.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ

Makale Geçmişi:

Geliş: 15 Şubat 2020

Düzeltilme Geliş: 25 Şubat 2020

Kabul: 26 Şubat 2020

Anahtar Kelimeler:

Vergilemede Yasallık İlkesi,

Hukuki Analiz, Anayasa

Mahkemesi Kararı

© 2020 PESA Tüm hakları saklıdır

ÖZET

Vergilemede yasallık ilkesi Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73. maddesinde verginin ancak kanunla konulup değiştirilebileceği ve kaldırılabilirliği şeklinde açıkça ifade edilerek hüküm altına alınmıştır. Yasallık ilkesi ile birey açısından hak ve özgürlükler korunurken, vergilendirme yetkisi ile konun koyucunun vergiyi salması, alması veya gerektiğinde değiştirmesi, diğer bir ifade ile devletin vergi hususunda keyfi ve ölçsüz olma olasılığı ortadan kaldırılmıştır. Bu hüküm ile hem vergiyi veren hem de alan garanti altına alınmaktadır. Ancak her ne kadar yasa olmadan vergi alınmayacağı hüküm altına alınsa da bazı vergisel olaylar normlar hiyerarşisi göz ardı edilerek farklı yorumlar ortaya çıkabilmektedir. Bu bağlamda yasallık ilkesinden yola çıkılarak bu çalışmada 2011/167 sayılı Anayasa Mahkemesi kararı hukuki olarak analiz edilmiş ve çıkarımlarda bulunulmuştur.

ARTICLE INFO

Article History:

Received: 15 February 2020

Received in revised form: 25 February 2020

Accepted: 26 February 2020

Keywords:

Legality Principle in Taxation,

Legal Analysis, Constitutional

Court Decision

© 2020 PESA All rights reserved

ABSTRACT

Taxation principle of legality Article 73 of the Constitution of the Republic of Turkey in the tax law can be changed only by expressing clearly made whether the form can be removed and is provisioned. While the rights and freedoms of the individual are protected with the principle of legality, the taxation authority has eliminated the possibility of the subject to release, collect or change the tax, in other words, the arbitrary and disproportionate possibility of the state regarding tax. With this provision, both the taxpayer and the recipient are guaranteed. However, although it is ensured that tax cannot be collected without the law, some tax-related events can be interpreted by ignoring the hierarchy of norms. In this context, based on the principle of legality, in this study, the Constitutional Court decision numbered 2011/167 has been legally analyzed and inferred.

GİRİŞ

Vergilendirme yetkisi, bir devletin egemenlik hakkına dayanarak vergi alma hususunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücünü (Çağan, 1982: 3) göstermektedir. Türk Hukukunda da vergilendirme yetkisi, diğer çağdaş demokrasilerde olduğu gibi temelini Anayasa'dan almaktadır. Anayasanın 73. maddesinde ifade edilen kamu giderlerinin karşılanması, yasallık, mali güç, eşitlik, genellik ve vergi yükünün adaletli-dengeli dağılımı ilkeleri ile anayasanın diğer bazı maddelerinden çıkarılan sosyal hukuk devleti ile hukuki güvenlik ilkesi gibi ilkelerle çerçevelendirilmiştir.

Bilinen vergileme ilkeleri, bir yandan ekonomik ve sosyal düzen ya da çeşitli ideolojiler ile diğer yandan vergi kurumunda meydana gelen değişmelerle zaman içerisinde yeniden şekillenmiştir. Çoğu modern devletlerde olduğu gibi vergilendirme yetkisi Türkiye'de de yasama organı tarafından kullanılmaktadır (Anayasa, Madde 73). Bu kurala göre vergilerin ancak kanunla konulup değiştirilmesi ya da kaldırılması söz konusudur. Nitekim verginin yasallığı ilkesi, geniş bir tarihsel süreç içerisinde ve demokratik mücadeleler sonucunda bugünkü anayasalarda yerini almıştır. Bu bağlamda hukuki esaslara dayanan ve devlet için gerekli bir yükümlülük olan verginin devletin çıkarları ile bireyin çıkarlarının karşılaştığı, verginin gerekliliği ile kişisel hak ve özgürlüklerin bir arada bulunduğu çok duyarlı bir denge noktasında olması ve bireyin birtakım güvencelerle donatılmasını gerektirmektedir (Bilici, 2015: 12).

Vergilendirmenin yasallığı ilkesi ile birey, vergilendirmenin keyfilğine ve ölçsüzlüğüne karşı korunmaya çalışılmaktadır. Verginin yasallığı ilkesi bireyi korumasının yanı sıra devleti de vergiyi alma gerekliliği ve zorunluluğu ile karşı karşıya bırakmaktadır. Ayrıca devlete vergi koyma, değiştirme, kaldırma yetkilerini de vererek onu güçlü bir şekilde bireyin karşısına çıkarmaktadır.

Anayasal hüküm altına alınan yasallık ilkesinin ana hatları ile teorik olarak incelenmesinin yanında söz konusu ilkeye ilişkin olan 2011/167 sayılı Anayasa Mahkemesi kararının hukuksal bir analizinin yapılması ve değerlendirilmesi bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Bu kararın seçilmesindeki ana neden vergilemede yasallık ilkesinin sosyal, ekonomik ve hukuksal olarak kavramsal çerçevesinin önemli bir uygulama niteliğinde ifade edilmiş olmasıdır.

1. Vergilemede Yasallık İlkesinin Teorik Çerçevesi

“Yasallık”, bir durumun kamuoyunun doğru bulduğu şekilde, kanunlara uygunluğu olarak ifade edilmektedir¹. Tarih boyunca birçok eylemin yasalarla sınırlandırılması, güvence altına alınması gibi vergilerin de yasalarla belirtilmesi ve sınırlandırılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda 1215 yılında imzalanan Magna Carta'da kralın yetkileri ilk kez sınırlandırılmış ve meclisin onayı olmadan vergi alınmayacağı belirtilmiştir (Tomkins, 2010: 41).

Verginin yasallığı ya da kanuniliği ilkesi vergilendirmenin temel ilkeleri arasında yer almaktadır. “Temsilsiz vergi olmaz” kuralı, bünyesinde vergilemenin temel ilkelerini barındırmaktadır. Buna göre halkın seçtiği temsilcilerden oluşan yasama organının vergiyi kanunla koyup kanunla değiştirebilmesini, verginin yasal kriterlerle belirlenmesi gerektiği vurgulanmaktadır (Saban, 2014: 61). Aslında yasallık ilkesi ile devlet, verginin cebri olmasındaki gücü elinde barındırılmış bulunmaktadır. Bu bağlamda vergilerin alınmasında ortaya çıkan devletin egemenlik gücü, kaynağını aslında vergilerin yasallığı ilkesinden almaktadır. Ama aynı zamanda yasallık ilkesi kişiler için de devletin vergilemede keyfi davranmasının önüne geçmektedir. Böylece yasallık ilkesi ile hem devlet hem de kişiler garanti altına alınmaktadır. Diğer bir ifade ile verginin yasallığı ilkesi bir taraftan vergilendirme yetkisini yasama organına yasa aracılığıyla verirken, diğer taraftan vergi yükümlülerini vergi ve yargı organlarının keyfiyetçi uygulamalarına karşı korumayı hedefleyerek hukuki yönden güvenliği sağlamaktadır (Güneş, 2011: 18).

¹ Türk Dil Kurumu sözlüğünden yararlanılmıştır.

Verginin yasallığı ilkesi, gelişmiş ve demokratik ülkelerde kuvvetler ayrılığının iyi bir şekilde uygulanabilmesine örnek olarak yasama organının vergilendirme yetisini elinde barındırması olarak ifade edilebilir. Sönmez (1976)'ya göre yasallık ilkesi, şekle ilişkin bir ilke olarak diğer ilkelerden ayrılmaktadır. Çünkü çıkarılan vergi kanunları, ekonomik şartlar ve adalet teorisine aykırı düşse bile verginin yasallığı konusunu etkilemeyecek ancak diğer ilkeler açısından denetlenecektir.

Gerek kişilerin özgürlüğünü kanun koyucuya karşı koruyan gerekse devletin vergi ile ilgili keyfi uygulamalarını sınırlandıran verginin yasallığı ilkesi bazı alt ilkelere sahiptir. Bunlardan ilki vergi yasasının bir parlamento ürünü olması (temsilsiz vergi olmaz) gerekliliğidir. İkincisi parlamentonun çıkardığı yasanın vergiyi düzenlemesidir (yasadışı vergi olmaz). Üçüncüsü ise verginin tüm öğelerini içeren tam bir vergi yasası olmasıdır (verginin belirgin olması). Ayrıca bu ilkelere verginin zorunlu olarak toplanması (cebren alınması) ve verginin tahsil edilemediği durumlarda yargı yoluyla (zorla yürütüm yoluyla) tahsil edilmesi gibi ilkeler de eklenebilir (Güneş, 2011: 14).

Yukarıda bahsedilen ilkeler ışığında her şeyden önce verginin parlamento tarafından öncelikle yasalarla belirtilmesi gerekmektedir. Birçok ülkede vergi ile ilgili parlamentonun kabul ettiği yasa mevcuttur. Türkiye'de de vergilendirmeye ilişkin hüküm, en üst norm olan anayasada yer almıştır. Nitekim 1924 Anayasasının 85. maddesinde "vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet² olunabilir" ifadesi ile verginin sadece yasalarla konulup yasalarla alınacağı ifade edilmiştir. 1961 Anayasasının 61. maddesinin ikinci fıkrasında ise "Vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur" hükmü yer almıştır.

1961 Anayasası, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanun ile konulacağını hükme bağlayarak yasallık ilkesini sağlamış ancak verginin değiştirilmesi ya da kaldırılması ile ilgili bir ibarede bulunmamıştır. Çağan (1982)'a göre yasama organı vergiyi koyabileceği gibi değiştirme veya kaldırma yetkisine doğal olarak sahiptir. Bu nedenle de böyle bir ibarede bulunulmamıştır. Kısaca, yasama organının bu konularda gizli bir yetkisinin olduğu kabul edilmiş ancak yine de bu konu bir tartışma konusu olarak varlığını devam ettirmiştir. 1982 Anayasası'nda ise bu tartışmalara son verecek şekilde 73. maddenin üçüncü fıkrasında "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" ifadesine yer verilmiştir. Burada verginin kanunla sadece konulmayacağı ayrıca yine kanunla değiştirilebilir kaldırılabilirliği belirtilmiştir. Bu bağlamda 1982 Anayasasının vergi ile ilgili hükmü 1961 Anayasasına göre ayrılmaktadır. Aslında 1982 Anayasasıyla verginin yasallığı ilkesi pekiştirilmiştir. 1982 Anayasasının 73. maddesi, dördüncü fıkrasında "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir" hükmü yer almaktadır. Bu bağlamda Anayasada verginin kim tarafından, hangi konu ile hangi oranda alınacağı, değişiklik yapılacağı veya kaldırılabilirliği açıkça belirtilmiştir. Böylece yasallık ilkesi sadece şekli olarak değil içerik olarak da doldurulmuştur.

1982 Anayasasının 73. maddesi üçüncü ve dördüncü fıkrası, vergilendirmede keyfiliğe kaçılmasının önüne geçmek ve vergi yükümlüsüne daha çok yasal güvence sağlamak, konjonktürel ekonomik ve mali değişimlere karşı yürütmenin hızlı karar almasını sağlamaya yöneliktir. Anayasa Mahkemesi, sadece verginin konusunun yasa ile belirtilmesini değil, aynı zamanda vergi matrahının ve oranının da yasa ile önceden belirlenmiş olması gerektiğini bir hükme bağlamıştır. Hatta Mahkeme 1961 Anayasası döneminde, belediyelerin konusu kanunda belirlenen bir yükümlülüğün matrahını ve miktarını saptamasını Anayasaya aykırı bulmuştur (Gerek ve Aydın, 2005: 131-132). Bu durum kanunla herhangi bir vergi ile ilgili her alt konunun yapılan aynı kanun içerisinde düzenlenmesi şeklinde katı ve şekilci bir anlayışı ifade etmemektedir. Nitekim bazı unsurlar aynı kanunla düzenlenmeyip herhangi başka bir kanuna atıfta bulunularak da belirlenebilir. Bu durum Anayasa açısından bir sorun teşkil etmemektedir (Tekbaş, 2012: 177-178).

² Vergi gelirlerinin tahsilini ifade etmektedir.

Günümüzde vergilendirme yetkisi ile ilgili hükümler birçok ülkede anayasalarda yer almaktadır. Bu durum aslında hukuk devleti ilkelerine aykırı olarak hiçbir şekilde vergi ile ilgili düzenlemelerin yapılamayacağını göstermektedir. Bazı ülkelerde verginin yasallığı ile ilgili hüküm anayasada açıkça belirtilmemişse de anayasanın diğer maddelerinden yola çıkılarak söz konusu ilkeye ulaşılabilmektedir (Tekbaş, 2012: 178). Ancak yazılı bir anayasası bulunmayan İngiltere’de verginin yasallığı ile ilgili de ayrıca bir hüküm bulunmamaktadır. Nitekim Magna Carta’da yer alan verginin yasallığı hükmü yıllar boyunca aynı geçerliliğini İngiltere vergi sistemi için korumuştur (Vanistendael, 1996: 4).

Yasallık ilkesi, ceza, idare ve vergi hukukunda kanunilik ilkesi olarak önde yer alarak aslında kişisel hak ve özgürlükler açısından, kişi ve kamu ilişkisinde her iki tarafı da koruyan, bazı hak ve ödevler yükleyen temel bir ilke olarak kabul edilmektedir (Taşdelen, 2010: 770).

Vergilemenin ancak yasa ile yapılmasını temin eden verginin yasallığı ilkesi, hukuk devletinde yasama ya da yürütme organının keyfiyetçiliğini önlemektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2014: 39-40). Diğer bir ifade ile verginin yasallığı ilkesi, kamu idaresinin sonsuz güce sahip olamayacağını, bu gücün ancak mükellef hak ve özgürlükleri ile genel kabul görmüş evrensel hukuk değerlerine uygun nitelikte olması gerekliliğini taahhüt eder. Ayrıca verginin yasallığı ilkesi vergi istisna ve muafiyetlerinin kanuni çerçevesinin çizilmesi ve yargı denetiminin bir garantörü niteliğindedir (Kumrulu, 1979: 151). Bu bağlamda vergilemede yasallık ilkesi verginin konulması, değiştirilmesi ya da kaldırılması bilindiği gibi devlete kanuni bir güç sunarken diğer taraftan vergi ödevinin ve sisteminin doğru yöntemle yasal bir dayanakta işlenmesini sağlamaktadır (Kaneti, 2011: 225). Söz konusu yasal alt yapı, verginin konusu, yükümlüsü, matrahı, oranı, vergiyi doğuran olayı, ödeme zamanı, muafiyet ve istisnalar ile bunların alt ve üst limitlerinin yasa ile belirlenmesini ve idarenin vergileme sürecine yönelik işlemlerinin yasaya uygunluğunu içermektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2014: 14). Böylece yasallık ilkesi, yürütmenin yetkisinin kaynağını oluşturarak ve vergi hukuku alanında yasal idare ilkesinin anlamını somutlaştırarak keyfiyetçi ve belli bir sınırı olmayan ölçülere dayalı bir işlemin engellenmesini sağlamaktadır (Çağan, 1982: 133). Vergilemede yasallık ilkesi ile ortaya çıkan kıyas yasağı, belirlilik ve geriye yürümezlik ilkeleri aslında anayasal bir boyut elde etmişlerdir.

Belirlilik ilkesi ile vergilendirme yetkisi yasal olarak garanti altına alınmış ve verginin temel yapısı yasa ile düzenlenmeye başlanmış ve ayrıca keyfi, karmaşık hükümler yok olmuştur (Özer, 1977: 72). Vergilemede yasallık ilkesi, yorum veya kıyas yasağının da üst sınırını belirtmektedir. Vergi hukukunda kıyasın karşısındaki en büyük zorluk tipiklik olarak kabul edilmektedir. Somut bir olayın soyut hukuk kuralına uygunluğu olarak belirtilen tipiklik, yasallık ilkesinin bir sonucudur (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2014: 14). Tartışılan vergisel olayların değerlendirilmesinde ve uygulanmasında tipiklik esas alınmaktadır. Çünkü kıyas yolu ile verginin boyutunun genişletilmesi pek olağan değildir (Şenyüz, Yüze, Gerçek, 2012: 63).

Geriye yürümezlik ilkesi, kısaca günümüzde yürürlükte olan yasaların geçmişte meydana gelen vergiyi doğuran olaylara uygulanamayacağı olarak tanımlanmaktadır (Aktan ve Gencil, 2003: 2). Vergi yükünü arttıran hükümlerin geriye doğru yürütülememesi yasallık ilkesinin gereği olan hukuki güvenlik ilkesi açısından da bir mecburiyettir (Yaltı, 2011: 181-182).

Özetle halk tarafından seçilen yasama organının vergilendirme yetkisi, yasallık ilkesi ile donatılmış, böylece gerek kanun koyucunun vergi konusunda keyfiyetçiliği önlenmekte gerekse kişilerin hak ve özgürlükleri kanun koyucuya karşı korunmaktadır. Karşılıklı bu hakların korunması için yasallık ilkesi ile yargı organlarının uyumlu hareket etmesinden geçmektedir (Ekinci ve Ekeryılmaz, 2018: 399). Ancak Chevallier (2010)’e göre vergilendirme ile ilgili hukuki işlemlerin yasallık ilkesi ile denetimi aslında yargı organlarının da bağımsızlığını sağlamış olmaktadır.

2. Yasallık İlkesi Çerçevesinde 2011/167 Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararının Hukuki Analizi³

Analizi yapılacak olan, Anayasa Mahkemesinin 2010/31 Esas Sayılı, 2011/167 Karar Sayılı kararıdır⁴. Söz konusu kararın seçilmesindeki ana etken vergilemede yasallık ilkesinin birçok boyutuyla incelenmiş olmasıdır. Bu bağlamda öncelikle ortaya çıkış süreci ve Anayasa Mahkemesinin kararı ile eleştirel boyut yer alacaktır.

Söz konusu kararın alınmasında gerçekleşen olayın özü şu şekildedir:

“Adana ilinden aldığı yaş sebze ve meyvenin pazarlamasını yapan şirketin satışını yaptığı meyveleri, alıcıya teslim amacıyla Ankara iline getirdiği sırada belediye zabıta ekiplerince satışın toptancı hali dışında yapıldığı gerekçesiyle belediye payı tahsilatı işleminin iptali istemiyle açılan davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırılık iddiasını ciddi bulan Ankara 2. Vergi Mahkemesi, iptali için başvurmuştur.” Başvuruda, 24.6.1995 günlü, 552 sayılı Yaş Sebze ve Meyve Ticaretinin Düzenlenmesi ve Toptancı Halleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin⁵ 17. maddesinin Anayasa'nın 73. ve 91. maddelerine aykırılığı savıyla iptali ve yürürlüğün durdurulması istemi yer almıştır.

2.1. Olay ve Dava

Açılmış olan davada 552 sayılı Yaş Sebze ve Meyve Ticaretinin Düzenlenmesi ve Toptancı Halleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 17. maddesinin, Anayasa'nın 73. ve 91. maddelerine aykırılığı savıyla iptali ve yürürlüğün durdurulması istemi ile ilgili olay itiraz yoluyla (somut norm denetimi) Anayasa Mahkemesi'ne taşınmıştır.

2.2. Hukuki Sorunun Teşkilî

Yasa olayını anlama: İtiraza konu olan mezkûr Kanun Hükmünde Kararname'nin 17. maddesine göre “*Toptancı hallerde satılan malların toptan satış bedelinin %2'sini geçmemek şartıyla belediye meclislerince düzenlenecek tarifeye göre belediye payı tahsil edilir. Bu şekilde tahsil edilen paylardan en az %10'u, izleyen yıl belediye bütçesine toptan hal ihtiyaçları için harcanmak üzere ödenek olarak konur ve yalnız bu amaçla harcanır*”.

Anayasal ilkeleri ortaya koyma: Anayasanın 73. maddesine göre “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler yasa ile konulur, değiştirilir veya kaldırılır*”. “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir*”⁶. 73. maddenin ilkesel açılımı bize yasallık ilkesini işaret eder. İlkenin amacı verginin konulmasını keyfilikten çıkarıp, bir başka deyişle “temsilsiz vergi olmaz” prensibine sözde değil ama özde anlam kazandırmaktır. İlkeye konu olan anayasal mali yükümlülükler konusunda yasama organına tanınan bu yetki, sadece Bakanlar Kuruluna⁷ ve sınırlı bir alanda, yani muaflık, istisna, indirim ve oran konusunda devredilebilir.

Çatışma iddiasını belirleme: Mezkûr Kanun Hükmünde Kararname göz önünde bulundurulduğunda, söz konusu belediye payı vergi, resim ve harç adı altında mı tahsil edilmektedir? Söz konusu belediye payı eğer vergi, resim, harç ve benzeri mali

³ 2011/167 Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı incelenirken Billur YALTI ve A. Selçuk ÖZGENÇ' in “Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı” isimli eserinde yer alan karar inceleme örnekleri dikkate alınmış ve yararlanılmıştır.

⁴ <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/DilekcePDF/2011-167-nrmd.pdf>

⁵ <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/4.5.552.pdf>

⁶ 21.1.2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanunun 16. maddesiyle, bu fıkrada yer alan “Bakanlar Kuruluna” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir.

⁷ Cumhurbaşkanına

yükümlülüklerden değil ise Kanun Hükmünde Kararname' ye dayanarak hangi sıkıyönetim ve olağanüstü hal kanun hükmünde kararnamelerine konu edilmiştir? Anılan düzenleme olağan dönem kanun hükmünde kararnamesi ise temel haklar, kişi hak ve ödevleri ile siyasi hak ve ödevler hakkında bir müdahaleye söz konusu mudur?

2.3.Hukuki Sonuç

Mahkeme önüne gelen uyuşmazlığı birkaç aşamada farklı açılardan ele alarak değerlendirmiştir. Buna göre ilk incelemesinde davayı açan mahkemeyi iptalini istediği Kanun Hükmünde Kararnamenin maddelerini tek tek incelemeyen Kanun Hükmünde Kararname'nin tamamen iptalini istemesini eleştirmiştir. Bu nedenle mezkûr Kanun Hükmünde Kararname'nin 17. maddesinin üçüncü fıkrası hariç diğer maddelerin davaya konu olmadığına oyçokluğu ile karar vererek ilgili Mahkemenin bu başvurusunu reddetmiştir. Dolayısıyla ilgili üçüncü fıkranın incelenmesine karar vermiştir. Üçüncü fıkranın incelenmesinde esas neden ise 5.5.2007 tarihli 5652 sayılı Kanunun⁸ 2. maddesi ile değiştirilmesidir.

Değiştirilmiş üçüncü fıkranın incelenmesinde mahkeme, daha önce aynı fıkra ile ilişkin verdiği kararı esas almıştır. Ancak Anayasa Mahkemesinin verdiği bir karar resmi gazetede yayımlandıktan sonra on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün anayasaya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda bulunulamayacağı belirtilmiştir. Bu nedenle mezkûr Kanun Hükmünde Kararname'nin 17. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan “*Üretildiği il veya ilçe dışına sevk edilen mallar satışa sunulacağı yer haline girer ve bunlardan alınacak belediye payı, malın satışa sunulduğu yer belediyesince tahsil edilir*” şeklindeki ilk cümlesine yönelik iptal başvurusu, Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasa'ya aykırı olmadığı gerekçesi ile esastan reddedilmiştir.

Üçüncü fıkranın diğer bölümleri incelendiğinde ise vergi ödevi başlıklı 73. maddenin üçüncü fıkrasına göre “vergi, resim, harç benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur ve değiştirilir” denilerek verginin yasallığı ilkesine vurgu yapılmıştır. 552 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yasak alanlarda satış yapılması halinde belediye payları oranları belirtilmiştir. Bu tür vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ise Kanun Hükmünde Kararnamelerle düzenlenemez denilmiştir. Ancak 552 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 17. maddesinin itiraz konusu üçüncü fıkrası 5.5.2007 tarihli 5652 sayılı Kanunun 2. maddesi ile düzenlenmiş ve gerekli eklemeler yapılmıştır. Dolayısıyla kural, Kanun Hükmünde Kararname ile değil kanun ile getirilmiştir. Bu nedenle itiraz konusu kural Anayasanın 73. maddesine aykırı değildir.

Kuralın anayasanın 91. madde ile ilgisi görülmemiştir.

2.4.Hukuki Sonuç ile Karşı Oyların İçeriği ve Gerekçesi

Söz konusu davada Anayasa Mahkemesi, ilgili Kanun Hükmünde Kararname'nin tamamının dava konusu yapılmasını eleştirmiş ve ilgisiz maddelerin dava konusu reddine karar vermiştir. Muhalif üyeye göre ise somut bir olayda bazen maddeler ayırt edilemeyecek kadar birbirine yakın anlamlarla bağlı olabilir. Ayrıca ilgili maddenin anayasaya aykırılığı iddiasını ciddiyetine kanaat getiren davayı açan mahkemenin iddiaları Anayasanın 73. maddesi ile ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Eğer söz konusu davada ciddi eksiklikler görülüyorsa, bu durum davayı açan mahkeme ile paylaşılmalı ve eksikliklerinin giderilmesi sağlanmalıdır. Bu nedenle muhalif üyeye göre Anayasa Mahkemesi, ilgili davanın görüşülmesinde daha temkinli davranmalıdır. Bu nedenlerle muhalif üye karşı oy kullanmıştır.

2.5. Hukuki Sonucun Yorumu (Kişisel Yorum)

Yapılan ödemenin verginin unsurlarına “benzer” özellikler taşıyıp taşımadığı belirlenirken, ödemenin bütün unsurları taşınması aranmaz aksi takdirde benzeri teriminin bir özelliği kalmaz değerlendirmesinde bulunulmuştur. Söz konusu belediye payı, vergi resim harç ve benzeri mali yükümlülükler arasında görülüyorsa ilgili belediye payı Kanun Hükmünde Kararname ile düzenlenemez ve ancak kanunla belirlenir. Bu nedenle 552 sayılı kanunun 17.

⁸ <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/05/20070523-2.htm>

maddesinin üçüncü fıkrasının anayasaya aykırılığında söz edilebilir. Ancak ilgili fıkra daha sonra 5652 sayılı Kanunun 2. maddesi ile düzenlenmiş/değiştirilmiştir. Verginin yasallığı ilkesi göz önünde bulundurulduğunda, davaya konu olan fıkra Kanun Hükmünde Kararname ile değil yasa ile belirlenmiştir. Bu nedenle açılan davanın “Anayasanın 73. maddesine herhangi bir şekilde aykırı olmadığından dolayı itirazın reddi gerekmektedir” yönünde bir değerlendirme yapılmıştır.

2.6. Hukuki Sonucun Yeniden Yorumlaması

Vergilendirme konusunda Bakanlar Kuruluna yasama organı tarafından Anayasanın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında açıklandığı şekilde sadece “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi” verilebilir. Öğreti ve uygulamada verginin yasallığı ilkesi olarak adlandırılan bu ilke vergi, resim, harç ve benzeri bütün yükümlülüklerin kanunla düzenlenmesi zorunluluğunu öngörmektedir.

Kanun Hükmünde Kararname çıkarılması yetkisini düzenleyen Anayasa'nın 91. maddesinde “Türkiye Büyük Millet Meclisi, Bakanlar Kurulu'na kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebilir. Ancak sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasa'nın İkinci Kısmı'nın birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasî haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez” denilerek Anayasa'nın bu yasak alan içerisinde kalan 73. maddesinde belirtilen vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin Kanun Hükmünde Kararnamelerle düzenlenemeyeceği öngörülmüştür.

Ancak, yapılan ödemenin verginin unsurlarına “benzer” özellikler taşıyıp taşımadığı belirlenirken, ödemenin bütün unsurları taşıması aranmaz aksi takdirde benzeri teriminin bir özelliği kalmaz. Söz konusu belediye payı, vergi resim harç ve benzeri mali yükümlülükler arasında görülüyorsa ilgili belediye payı Kanun Hükmünde Kararname ile düzenlenemez ve ancak kanunla belirlenir. Bu nedenle 552 sayılı kanunun 17. maddesinin üçüncü fıkrasının anayasaya aykırılığında söz edilebilir. Ancak ilgili fıkra daha sonra 5652 sayılı kanunun 2. maddesi ile düzenlenmiş/değiştirilmiştir. Verginin yasallığı ilkesi göz önünde bulundurulduğunda, davaya konu olan fıkra Kanun Hükmünde Kararname ile değil yasa ile belirlenmiştir. Bu nedenle açılan davanın Anayasanın 73. maddesine herhangi bir şekilde aykırı olmadığından dolayı itirazın reddi gerekmektedir.

SONUÇ

Bir devletin egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü ancak yasallık ilkesi ile mümkün olabilmektedir. Türk Hukukunda da vergilendirme yetkisi temelini Anayasa'dan almaktadır. Anayasanın 73. maddesinde yer alan “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır” hükmü ile verginin yasallığı ilkesinden açıkça bahsedilmiştir. Söz konusu ilke, keyfi ve öngörüsüz uygulamaları önleyecek mekanizmaların yasada yer almasını zorunlu kılmaktadır.

Vergilendirmenin yasallığı ilkesi ile kişi vergilendirmenin keyfilğine ve ölçüsüzlüğüne karşı korunurken devletin de vergi alma gerekliliği ve zorunluluğu ile karşı karşıya bırakılmaktadır. Diğer bir ifade ile kanun koyucunun elde ettiği vergi koyma, değiştirme, kaldırma yetkileri onu güçlü bir şekilde kişilerin karşısına çıkarmaktadır. Ancak burada kanun koyucunun, sadece konusunu belli ederek bir verginin yükümlülerine iletilmesi verginin yasallığı açısından yetersiz kalmaktadır. Çünkü sadece verginin konusunun belirlenmesi yasallık ilkesinin gerçekleşmesi için yeterli değildir. Bu bağlamda söz konusu salınacak verginin konusunun yanında mükellefleri, matrahı, oranı, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları ve zamanaşımı gibi çeşitli yönleri de belirtilmelidir. Kısaca mali yükün tüm teknik yönleriyle kanunda çerçevesi belirlenmiş olması gerekir. Böylece keyfilik ortadan kalkacaktır.

Çıkarılacak vergi kanunları, genel, soyut ve kişisel olmayan hukuk kurallarını içeren nitelikte olmalıdır. Ancak her ne kadar tüm kanunlar Anayasa ile uyumlu olmalı ise de bazen farklı yorumlara neden olabilmektedir. Hukuki analizi gerçekleştirilen 2011/167 Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararında söz konusu Kanun Hükmünde Kararname ile bahsi geçen olay ile ilgili

birbirini tamamlamayan ifadeler hatta çelişkiler de bu farklı yorumlara örnektir. Ancak her ne olursa olsun yasalar arasında olabilecek tutarsızlıklar “normlar hiyerarşisi” ne göre değerlendirilmelidir. Bu bağlamda verginin yasallığı ilkesi göz önünde bulundurulduğunda, davaya konu olan fıkra Kanun Hükmünde Kararname ile değil yasa ile belirlenmiştir. Bu nedenle açılan davanın Anayasasının 73. maddesine herhangi bir şekilde aykırı olmadığından dolayı itirazın reddi gerekmekte ve benzeri davalar da normlar hiyerarşisi göz ardı edilmeden değerlendirilmeli ve buna göre yorumlanmalıdır.

KAYNAKÇA

- Aktan, C. C. ve Gencel, U. (2003), “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5 (1).
- Bilici, N. (2015), *Vergi Hukuku*, 36. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Chevallier, J. (2010), *Hukuk Devleti*, çev. Ertuğrul Cenk Gürcan, İmaj Yayıncılık, Ankara.
- Çağan, N. (1982), *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Ekinci, F. ve Ekeryılmaz, Ş. (2018), “Vergilemede Yasallık İlkesinin Danıştay 3. Daire Kararı Işığında Hukuksal ve Nitel Analizi”, *Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3(2), s.397-403.
- Gerek, Ş. ve Aydın, A. R. (2005), *Anayasa ve Vergi Hukuku*, 1. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Güneş, G. (2011), *Verginin Yasallığı İlkesi*, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Kaneti, S. (2011), “Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri”, Makaleler, *XII Levha*, İstanbul.
- Kumrulu, A. (1979), "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 36, s.147-162.
- Öncel M., Kumrulu A. ve Çağan N. (2014), *Vergi Hukuku*, 23. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Özer, İ. (1977), *Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi*, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, Yayın No: 163.
- Saban, N. (2014), *Vergi Hukuku*, 6. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Sönmez, N. (1976), *Vergi Hukuku*, İstiklal Matbaası, İzmir.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2012), “*Vergi hukuku*” 5. Baskı, Ekin Basım Yayın, Bursa.
- Taşdelen, A. (2010), “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 59 (4), s.767-796.
- Tekbaş, A. (2012), “Vergi Kanunlarının Tabii Olduğu Anayasal İlkeler”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 12, Özel S., 2010, s.123-191.
- Tomkins, A. (2010), *Public Law*, Clarendon Law Series, Oxford University Press, UK.
- Vanistendael, F. (1996), “Legal Framework for Taxation”, *Tax Law Design and Drafting*, Volume 1, Chapter 2.
- Yaltı, B. ve Özgenç S. A. (2007), *Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı*, 2. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Yaltı, B. (2011), *Anayasa Mahkemesi’nin Vergi Konulu Kararları Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: Ex Tunc-Ex Nunc-Pro Futuro Etki Üzerine Değerlendirmeler*, Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-1, Ed: Billur Yaltı), Beta Basım, İstanbul.

- 1924 Anayasası, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1924-anayasasi/>
- 1961 Anayasası, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1961-anayasasi/>
- 1982 Anayasası, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>
- 5652 Sayılı Yaş Sebze ve Meyve Ticaretinin Düzenlenmesi Ve Toptancı Halleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Değiştirilerek Kabulüne İlişkin Kanun, <https://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5652.html>
- 552 Sayılı Yaş Sebze ve Meyve Ticaretinin Düzenlenmesi ve Toptancı Halleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/4.5.552.pdf>