

VERGİ HUKUKUNDA İLKELER

1 ÖNSÖZ

“Absoluta sententia expositore non indiget¹”

İnsan, İlkelerle Düşünür

İnsan, uygarlık yolculuğundaki birikimini, toplumsal yaşamın düzenlenmesi konusundaki düşüncelerini bir hiyerarşiye bağlayarak oluşturmuştur.

Bu yapının özünde temel ilkeler yer alır. Diğer ilkeler, bu temel ilkelere göre şekillenir. Örneğin, yaşama hakkı, temel bir ilkedir ve bu hakkında korunmadığı bir ortamda diğer ilkeler anlamını yitirir.

Vergi hukuku da, normatif bir hukuk dalı olması nedeniyle bir ilkeler ve kurallar bütünüdür.

En altta, temel vergileme ilkeleri yer alır, diğer ilke ve kurallar bu temel ilkelere göre şekillenir.

Doğruyu yanlıştan ayırt etme yeteneğine sahip her kişi, vergi hukukunda akla, mantığa ve vicdana uygun olan ve olmayan kuralları hissedebilir ve belirleyebilir. Nitekim, bu yapıyor da. Vergi uygulamaları ile ilişkisi olan herkes, bu uygulamalara ait izlenim ve görüşlerini yansıtıyor.

“Sağduyuya aykırı düşen bir hal tarzı, muhakkak ki, gizli kalmış bir hukuki hatanın mahsulüdür²”

Gerçekten, akla, mantığa ve vicdana aykırı bir kural veya uygulama ile karşılaşan herkes, burada bir hata olduğunun farkında ve uygulamanın bir şeylere “aykırı” olduğunu hissediyor. İşte, aykırılığı insanlarda sıkıntı yaratan olgular, vergi hukuku ilkeleridir. O halde, bu ilkelerin çok net biçimde ortaya konması ve uygulamanın bu ilkelere göre denetlenebilir olması bireylerinin haklarının en büyük garantisidir.

Bu çalışma; vergi hukukumuzda uygulama sahası bulan ilkeler üzerine görüş ve değerlendirmelerimi içermektedir.

¹ “Mükemmel (mutlak) bir hüküm yorumcu gerektirmez”. Bkz. Belgin **Erdoğan**, Hukukta Latince Teknik Terimler - Özlü Sözler, 2004.

² İlhan **Postacıoğlu**; Okumak ve Yaşamak, 1987, s. 59.



2 VERGİ HUKUKU İLKELERİNİN KAYNAKLARI

Sağlıklı bir hukuk sistemi, düzen, hukukun kesinliği, toplumsal amaç, toplumsal sonuçlar gibi hukuki değerlerin çatışma içinde olmamalarını; tam tersine, daha üst düzeydeki bir sentez içinde birleşmelerini gerektirir³

2.1 Kavram

Hukuk ilkesi, veya bir diğer deyimle, hukuk normu; “belli bir hukuksal ilişkiyi düzenlemek üzere devlet tarafından belli bir biçimde çıkartılan ve yaptırım gücüyle kuvvetlendirilen kural” olarak tanımlanabilir⁴.

Böyle olunca; ülkemizdeki hukuksal yapıyı belirleyen en üst normların Anayasada bulunduğu sonucuna ulaşılır.

1982 Anayasasında; vergi hukuku bakımından uygulanabilecek normlar hiyerarşisi için şu ifadeler izlenebilir:

- “Kuvvetler ayrımının, Devlet organları arasında üstünlük sıralaması anlamına gelmeyip, belli Devlet yetki ve görevlerinin kullanılmasından ibaret ve bununla sınırlı medeni bir işbölümü ve işbirliği olduğu ve üstünlüğün ancak Anayasa ve kanunlarda bulunduğu.⁵”
- “Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir.⁶”
- “... Devletin şeklinin Cumhuriyet olduğu hakkındaki hüküm ile, ... Cumhuriyetin nitelikleri ... değiştirilemez ve değiştirilmesi teklif edilemez.⁷”
- “Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır.
Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz.⁸”

³ E. **Bodenheimer**; Jurisprudence – The Methodology and Philosophy of Law, 1976, s.246.

⁴ Ejder **Yılmaz**; Hukuk Sözlüğü

⁵ 1982 Anayasası, Başlangıç Bölümü

⁶ 1982 Anayasası, Md. 2

⁷ 1982 Anayasası, Md. 4

⁸ 1982 Anayasası, Md. 11



- “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

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

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

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.⁹”

2.2 Anayasada Belirlenen Vergi Hukuku İlkeleri

En üst pozitif hukuk normlarını içeren Anayasada vergi hukuku bakımından açıkça yer ilkeler şu şekilde belirlenebilir:

- Verginin kamu giderlerini karşılamak için alınması ilkesi,
- Verginin mali güce göre alınması ilkesi,
- Verginin genellik ve eşitliğe uygun olarak alınması ilkesi,
- Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi,
- Verginin yasallığı ilkesi.

Bu ilkeler Anayasada açıkça belirlenmiştir. Ancak, Anayasanın Başlangıç ve Genel Esaslar bölümlerine yer alan atıflar nedeniyle “vergi hukukunun anayasal ilkeleri” bunlarla sınırlı değildir.

2.3 Anayasada Belirlenmeyen Ancak Anayasa Mahkemesi Yargılama Kriterleri İçinde Yer Alan Vergi Hukuku İlkeleri

Anayasada açıkça belirlenmemekle birlikte; Anayasanın Başlangıç ve Genel Esaslar bölümlerine yer alan atıflar, doğal hukuk normları ve mevcut normların gerektirmeleri nedeniyle Anayasa Mahkemesinin yargılama kriterleri içinde yer alan vergi hukuku ilkeleri şu şekilde belirlenebilir:

- Vergi yükümlülüklerinin geriye yürümezliği (vergide hukuki güvenlik) ilkesi,
- Vergi yükümlülüklerinin getirilmesinde kamu yararı, ekonomik koşullar ve haklı neden ilkeleri,
- Olağanüstü vergisel yükümlülüklerle ilişkin ilkeler.

⁹ 1982 Anayasası, Md. 73



2.4 Vergi Yasalarında Yer Alan İlkeler

En üst normlar Anayasada belirlenmekle birlikte, bazı vergi hukuku ilkeleri de yasalarda yer almaktadır. Bu ilkelerin Anayasal ilkelere aykırı olamayacağı Anayasanın 11'inci maddesi gereğidir.

- Vergide ekonomik yaklaşım ilkesi,
- Vergide gerçek gelirin vergilendirilmesi ilkesi,
- Vergide tahakkuk ilkesi,
- Vergide dönemsellik ilkesi.

3 VERGİ HUKUKUNA İLİŞKİN ANAYASAL İLKELER

“Aequum et bonum est lex legum¹⁰”

3.1 Kavram

Klasik okullar, vergi hukuku ilkelerini temel hukuk ilkeleri olarak algılamış ve değerlendirmişlerdir.

Oysa, zaman içinde, verginin hukuki yapısından ziyade ekonomik yapısının önemi artmış, “vergi” konusu ekonomik kavram ve yaklaşımlarla düşünülür ve konuşulur olmuştur.

Verginin ekonomik yönlerinin işlenmesi ve geliştirilmesi, hukuki altyapısının ihmal edilmesini de gerektirmez. Hatta, sağlam hukuki ilkelere dayanmayan “ekonomik yaklaşımlarla” kurulan sistemlerin ve yaratılan uygulamaların tıkanması kaçınılmazdır. Bu nedenle, vergi ile ilgili her çalışma, düzenleme ve uygulamada, bu aktivitenin hangi vergi hukuku ilkelerine dayandığının net olarak belirlenmesi ve açıklanmasında büyük yarar vardır.

Başta gösterilecek bu çaba uygulama sırasında ortaya çıkması kaçınılmaz çok sayıda sorunun çözümü için bir dayanak olacaktır.

Anayasamızda yer verilen vergi hukuku ilkelerine bakıldığında, ilk belirleme şu olur: Mevcut vergi hukuku ilkeleri, Anayasamızda sosyal hukuk devletinin bir yansıması niteliğindedir¹¹.

Günümüzde bu sosyal devlet yorumun her gün değişmekte olduğu da bir gerçektir.

Ancak, örneğin, gelir vergisi tarifesinin –hala- artan oranlı olması ve sakatlık indirimi gibi düzenlemelerin sosyal devlet yaklaşımının bir yansıması olduğu söylenebilir.

¹⁰ “Hakkaniyet ve adalet, kanunların kanunudur.”. Bkz. **Erdoğan**, a.g.e.

¹¹ Bu konuda detaylı bilgi için bkz. Selim **Kaneti**, Vergi Hukuku, 1989 s.29 vd.



Anayasanın 73'üncü maddesi "Vergi Ödevi" başlığını taşımaktadır. Oysa, vergiyle ilgili ödevler ve haklar birbirinden ayrılmaz bir ikilidir. Ben, hakların ödevlerden önce geldiği düşüncesine katılmaktayım¹².

Bu nedenle, Anayasadaki ilkelerin ödevden önce birer hak olarak nitelenmesi gerektiğine inanmaktayım.

3.2 Verginin Kamu Giderlerini Karşılama İçin Alınması İlkesi

Bu ilke, kökeni eski çağlara dayanan, keyfi vergi almayı engellemeyi hedefleyen bir ilkedir. Günümüzün dünyasında bu temel özelliğini yitirmiş görünmektedir. Zira, kamunun kişi yaşamının her alanına el atmış olması, neredeyse yapılan her türlü harcamanın bir "kamu gideri" boyutunun bulunmasını sağlamıştır.

Bu nedenle de, verginin artık neredeyse "karşılanamaz" boyutlara ulaşan kamu giderleri için alındığında tartışma kalmamış görünmektedir. Bununla beraber, örneğin, bir başka ülkenin işgali için bir bütçe oluşturulması ve bunun için de vergi alınması gibi güncel konuların ne kadar "kamu gideri" ile ilişkilendirilebileceği belirsizdir. Demek ki, bir devletin vergi gelirlerini sadece kamu giderlerine özgülmesi bir noktaya kadar hukuka uygunluk kriteri de yaratmaktadır.

Anayasamız, verginin kamu giderlerini karşılamak üzere alındığını belirleyerek toplanan her bir verginin nereye özgülendiğinin belirtilmesini zorunluluğunu da vurgulamıştır.

Bu ilkenin, özetle; vergi alınmasında ana nedenin kamu giderlerine kaynak sağlamak olduğu, vergilerin sadece kamu gideri niteliğindeki giderlere harcanabileceği, kamu giderlerinin de esas itibarıyla vergi gelirleriyle karşılanması hedeflerini içerdiği belirtilmiştir¹³.

Anayasamızda kamu giderlerinin neler olduğunun belirtilmemiş olması, ilkenin içeriğinde bir miktar belirsizlik yaratmaktadır. Bununla birlikte, Anayasanın kamu gelirleri ile kamu giderleri arasındaki ilişkiyi her zaman dikkate aldığı rahatlıkla söylenebilir¹⁴.

3.3 Verginin Genelliği ve Eşitliği İlkesi

Genellik ilkesi, vergi hak ve ödevlerinin "herkese" ait olduğunu belirleyen bir ilkedir.

¹² Bu konuda, bkz. Vehbi **Hacıkadıroğlu**, Haklar ve Ödevler, Argumentum Aylık Hukuk Dergisi, 1996, Sayı 50, s. 258 vd.

¹³ **Kaneti**, a.g.e., s.34

¹⁴ Bu konuda açıklamalar ve örnek Anayasa Mahkemesi Kararları için Bkz. Şahnaz **Gerek**, Ali Rıza **Aydın**; Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, 2005, s. 37 vd.



Verginin herkesten, eşit olarak alınması hukuksal adaletin ve hakkaniyetin sağlanması için de önemlidir. Benim de inandığım bir hukuk idesi, “Aequum et bonum est lex legum” ifadesi ile hakkaniyet ve adalet idesinin en üst hukuk idesi olduğunu işaret etmektedir.

Bu ilkeden ne anlaşıldığı ve anlaşılması gerektiği şu şekilde özetlenmiştir¹⁵:

- Yalnız belirli bireyleri kapsayacak şekilde vergi konamaz,
- Vergi yükü, toplumun belirli kesimleri üzerinde yoğunlaştırılmaz,
- Vergi istisna ve muafiyetlerinin, verginin yapısına ve Anayasal ilkelere uygun olarak ve nesnel gerekçelere dayanması gerekir,
- Vergileme oranlarının –mali güçle orantılılık ilkesi hariç olmak üzere– mükelleflerin bir bölümünün vergi yükü dışında kalacak şekilde belirlenmemesi gerekir¹⁶.

Vergilendirmede eşitlik ilkesi mutlak bir kavram değildir. Çünkü, eşitliğe mutlak olarak ulaşmak ancak “matematik” dünyasında olanaklıdır. Bu nedenle, bu ilke olanaklı olduğunca eşitlik kavramını simgelemektedir. Ayrıca, konuyla ilgili olarak adalet kavramının da dikkate alınması gerekir.

Vergide genellik ve eşitlik ilkesinin, Anayasanın 10’uncu maddesinde belirtilen yasa önünde eşitlik kavramı ile çakıştığı ifade edilmiştir¹⁷.

Verginin mali güce göre alınması ilkesi ile verginin genelliği ve eşitliği ilkeleri birbirleriyle çelişen yapıdadır. Önemli olan, bu iki ilke arasında içinde bulunan koşullara en uygun, hukuken en doğru ve ekonomik olarak da en yararlı dengenin kurulabilmesidir¹⁸.

Bazı yazarlar, eşitlik teorisine verginin eşitliği, bazıları ise verginin adaletli dağılımı ilkesi¹⁹ içinde yer vermektedir. Kanımca, konu eşitlik ilkesi içinde işlenebilir.

¹⁵ **Kaneti**, a.g.e., s.31

¹⁶ Anayasa Mahkemesi, konuyla ilgili 06.10.1986 Tarihli ve 21/23 sayılı kararında, serbest bölgede faaliyet gösterenlere tanınan vergi muafiyetlerin genellik ve eşitlik ilkesini zedelediğine hükmetmiştir.

¹⁷ Mualla **Öncel**, Ahmet **Kumrulu**, Nami **Çağan**; Vergi Hukuku, 9. Bası, s. 40.

¹⁸ Verginin mali güce göre alınması ilkesinin bazı uygulamalarının, vergide genellik ve eşitlik ilkesini zedeleyebileceği yönünde görüşler için bkz. Abdurrahman **Akdoğan**, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, 2005, s187.

¹⁹ Bu konuda farklı tanımlamalar bulunduğuna ilişkin tespitler için bkz. Erdal **Sönmez** – Garip **Ayaz**; Vergi Yargısı, 1999, s. 77.



Vergide eşitlik kavramı göze ve kalbe hoş görünen bir kavram olmakla birlikte, eşit olmayan bireylere eşit yükün nasıl dağıtılabileceği önemli bir sorundur. Bu konudaki “klasik” görüşler üç tanedir:

□ Eşit Fedakarlık Görüşü

Bu görüşe göre; herkes eşit “miktar” fedakarlık yapmalıdır. Bireylerin durumunun farklılık arzemesi dikkate alınmamalıdır. Gerçek eşitlik budur.

□ Eşit Oranlı Fedakarlık Görüşü

Bu görüşe göre; herkes eşit “oranda” fedakarlık yapmalıdır. Bireylerin durumu, fedakarlık meblağının belirlenmesinde dikkate alınmalıdır. Gerçek eşitlik budur.

□ Minimum Fedakarlık Görüşü

Bu görüşe göre; mükellefler arasındaki eşitlikten çok, verginin toplum tarafından bir bütün olarak yüklenildiği dikkate alınmakta, verginin varlık veya gelirin “daha az faydalı, marjinal” birimlerinden alınması gerektiği kabul edilmektedir. Deyim yerindeyse, gerçek eşitlik kolay paradan çok vergi alınması ile sağlanır.

Tüm vergilerin yapılarının belirlenmesinde, yukarıdaki eşitlik görüşleri dikkate alınmakta, hatta birçok vergide üç kriter birden uygulama alanı bulmaktadır.

Eşitlik idesi, insanoğlunun büyük düşüdür²⁰. Bundan ne vazgeçmek ne de fedakarlık yapmak olanaklıdır. Bu nedenle, kanımca, vergide eşitliğin sağlanması ve korunması, toplumsal huzur ve barışın kurulması ve korunmasında sanıldığından çok daha etkilidir.

Vergi hukukunda eşitlik uygulaması ülkemizde oldukça geniş yorumlanmış, ilke olarak, farklı durumlarda bulunanlara farklı hükümlerin uygulanması genel olarak Anayasaya aykırı bulunmamıştır²¹.

Bazı kararlarda ise, eşitlik ilkesi, verilen iptal kararlarının dayanağı olmuştur. Örneğin, Vergi Usul Kanununun 359’uncu maddesinin (a) bendinin son paragrafında yer almakta olan ifade, hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hüküm tarihindeki asgari ücreti esas almaktaydı. Anayasa Mahkemesi, farklı tarihlerde verilecek hükümlerle, aynı suç

²⁰ Eşitlik kuramı üzerine özlü bir çalışma olarak bkz. Lnydall Lorna **Tammello**, Çeviren Murat Önderman, Adaletin Özü Olarak Eşitlik, Çağdaş Hukuk Felsefesi ve Hukuk Kuramı İncelemeleri, 1997, s.394 vd.

²¹ Bu konuda karar örnekleri için bkz. **Gezer & Aydın**; a.g.e. s.90. Söz konusu kararlar içinde, Anayasa Mahkemesinin, “*Vergilemede eşitlik ilkesi aynı ya da benzer durumda olmayan kişilerin farklı yöntem ve oranda vergilendirilmesine engel olmadığı gibi farklı nitelikteki gelirlerin farklı vergi sistemine tabi tutulması vergi adaletinin sağlanması yönünden de gereklidir. Vergi yükünün saptanmasında bu ilkelerin gözetileceği kuşkusuzdur.*” ifadesi, hem orantılı adalet ve hem de minimum fedakarlık ilkelerinin bir arada uygulanabileceğine ilişkin yaklaşımı ifade etmesi bakımından önemlidir.



için farklı ceza verilecek olması eşitlik ilkesine aykırı bulmuş ve ilgili düzenlemeyi iptal etmiştir²².

Vergi hukukunda eşitlik ilkesinin sadece mükellefler arasında mı yoksa aynı zamanda mükellef ile devlet arasında da gözetilmesi gereken bir ilke mi olduğu kanımca yeterince tartışılmamıştır.

Benim eşitlikten anladığım, vergi ilişkisindeki tüm sùjeler arasındaki eşitliktir. Nitekim, mükellefin vergiye ilişkin ödevlerinin bulunması gibi hakları da vardır. Keza, aynı durum, devlet açısından da sözkonusudur. Bu durumda, bir ilke olarak her türlü faaliyete vergi ilişkisinin tüm tarafları arasında bir eşitlik öngörerek başlamak en doğru yaklaşımdır.

Nitekim, Anayasa Mahkemesi, bir kararında²³ mükellefe iade edilen vergi için faiz ödenmemesi, devletin mükellef ile “eşit olmamasının” bir sonucu olarak gösterilmiştir. Oysa, bu karardan yaklaşık on yıl kadar sonra, sözkonusu durumda faiz ödenmesi bir yasa hükmü olarak yürürlük kazanmıştır²⁴. Bu durumda, devlet ile mükellef on yılda eşitlenmiş midir? Devletin mükellefe karşı “eşyanın tabiatından” kaynaklanan farklılık ve üstünlüklerinin bulunması, iki sùje arasında olanaklı tüm eşitlikleri kurma arayışına son verilmesi için bir gerekçe olmamalıdır.

3.4 Verginin Mali Güce Göre Alınması İlkesi

Bu ilke, “eşit oranlı fedakarlık” ilkesinin Anayasaya yansımalarının bir sonucudur. Türkiye’nin “sosyal” bir hukuk devleti olması²⁵, verginin mali güce alınması ilkesine dayanak oluşturmaktadır.

Bu ilkenin pratik sonucu, mali güç arttıkça vergi yükünün de artmasıdır. Nitekim, artan oranlı tarifeler bu ilkenin sonucudur.

Mali güç, sadece gelir gücünü değil, aynı zamanda servet gücünü de içerir²⁶.

Mali güce göre vergilendirme, dar anlamda vergi için geçerli olup, vergi dışındaki mali yükümlülüklerde uygulanmazlar²⁷.

Mali güç ilkesi, sosyal bir ilke olduğundan, özünde vergi uygulamalarında toplumun güçsüz kesimlerinin “kullanılması” esasını içerir. Bu yaklaşım, günümüzün post-rekabet

²² Anayasa Mahkemesinin 99/10 E. No.lu kararı.

²³ Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarihli, 1988/7 E., 1988/27 K. sayılı kararı.

²⁴ Konuyla ilgili açıklama için bkz. Sönmez & Ayaz; a.g.e. s.81 vd.

²⁵ Anayasa Mahkemesinin 23.05.1972 Tarihli, 2/28 No.lu kararında, sosyal devlet; “güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak, gerçek eşitliği ve dolayısıyla toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet” olarak tanımlanmıştır.

²⁶ Kaneti, a.g.e., s.32

²⁷ Öncel & Kumrulu & Çağan; a.g.e., s.53



ortamında, kısa vadede ülkelere ekonomik güç kaybettirmekte, “vergi rekabetinde” geri düşen ilkeler kısa vadeli sermayeyi ülkelerine çekmekte zorlanmaktadır. Bu nedenle, ülkemizde teorik olarak önemsenen bu ilkenin uygulama sonuçlarının hedeflenen sonuçlara ulaşmada yetersiz kaldığı açıkça gözlemlenmektedir.

Ayrıca, uluslararası ekonomik rekabette gösterilen performansın ülkelerde yaşayan vatandaşların günlük yaşamlarına yansımaları, ülke içindeki “adaletli” dağılımların yarattığı olumlu etkileri aşmaya başlamıştır.

3.5 Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi

Vergilemede adalet, bir araç olmaktan çok amaçtır. Diğer vergileme ilkeleri, -somut bir olgu olarak ortaya konamayan ama insanların “hissedebildikleri” bir ilke olan- adaletli vergilemeye ulaşılabilme açısından önem taşırlar.

Nitekim, vergi yükünün “adil” ve “dengeli” dağılması diğer ilkeleri tamamlayan, onların yetersiz kaldığı noktalarda devreye giren bir ilkedir.

Neyin “adil” olduğu konusunda bir belirleme yapılması kolay bir iş değildir²⁸. Bazen katı bir vergi uygulaması ekonomik olarak verimli olmakta ama kamu vicdanını zedeleyebilmekte, bazen de kamu vicdanını rahatlatan bazı çözümler ve yaklaşımlar, verginin ekonomik verimini düşürebilmektedir.

Bu gibi durumlarda “adil vergilendirme” kriterlerini belirlemek, içinde bulunulan koşullara göre de değişmektedir. Örneğin, bir bunalım veya savaş döneminde getirilen vergi yükümlülükleri ile refah dönemlerinde getirilen yükümlülüklerin “adil vergileme” bakımından aynı şekilde karşılanmayacağı açıktır.

Vergilemede adalet kavramının vergi uygulamasına yansımaları, özellikle vergi kaçakçılığı ve çifte vergilemenin önlenmesinde kendini etkili biçimde göstermektedir.

3.6 Verginin Yasallığı İlkesi

Verginin yasa ile konması ilkesi, kökeni monarşi yetkilerinin sınırlandırılmasına dayanan, vergi yükümlülüklerinin yasalar ile öngörülmesine ilişkin bir ilkedir.

Vergisel yükümlülüklerin yasa ile konması, aynı zamanda, vergi yasalarında olması gereken nitelikleri de içine alan geniş bir kavramdır. Konunun özü de, yasa ile yürütme yetkilerinin vergileme ile ilgili yükümlülükleri belirlemedeki rolleridir.

²⁸ Adalet üzerine güncel değerlendirmeler için bkz. Ionna **Kuçuradi**; Adalet Kavramı, Çağdaş Hukuk Felsefesi ve Hukuk Kuramı İncelemeleri, 1997, s. 322 vd ve ayrıca Vecdi **Aral**; Hukuki Değer Olarak Adalet, Çağdaş Hukuk Felsefesi ve Hukuk Kuramı İncelemeleri, 1997, s. 329 vd.



Verginin yasallığı ilkesi sadece dar anlamda vergiyi değil, tüm mali yükümlülükleri kapsar. Sadece dış ticaret ile ilgili mali yükümlülükler bu kapsama alınmamıştır.

Verginin yasallığı ilkesinin pratik sonucu; bir verginin ne üzerinden, ne kadar, ne zaman ve nasıl alınacağını yasa tarafından belirlenmesidir. Bireylerin, bu sayede, takdiri ve keyfi idare uygulamalarından korunması öngörülmüştür²⁹.

Verginin yasallığı ilkesinin tek istisnası; Bakanlar kuruluna, muaflık, indirim, istisna ve oranlara ilişkin hükümlerde, yasanın belirttiği aşağı ve yukarı hadler içinde değişiklik yapma yetkisi verilmiş olmasıdır.

Yasaların, kişi hak ve özgürlüklerinin koruyucuları oldukları inancı, kuvvetler ayrılığında anlamlıdır. Kuvvetler ayrılığının etkin biçimde uygulanması ortamlarda, yasaların bu fonksiyonlarını sergilemeleri pek mümkün olmamaktadır. Nitekim, hükümeti oluşturan siyasi gücün aynı zamanda yasama organına da hakim olması, vergi yükümlülüklerini yasal olarak oluşturmayı kolaylaştırmakta, bireylerin yasalaşma sürecindeki fonksiyon ve dirençlerini en aza indirmektedir.

Verginin yasallığı ifadesinin bir diğer tanımı “kıyas yoluyla vergileme yapılamayacağı”dır.

3.7 Vergi Yükümlülüklerinin Geriye Yürümezliği (Vergide Hukuki Güvenlik) İlkesi

Vergi yükümlülüklerinin geriye yürümezliği konusunda Anayasada bir ifade yer almamaktadır.

Ne var ki, geçmişe dönük olarak vergisel yükümlülükler getirilmemesi verginin tüm diğer ilkelerinin kesişme noktasında yer alan, bir çok ilkenin pratik görünüm biçimi olan bir ilkedir.

Ekonomik, sosyal ve politik gelişmelere bağlı olarak, vergilemedeki bazı ilkelerin önemi azalırken, bazı ilkelerin önemi de artmaktadır. Nitekim, vergilemede belirlilik kavramı, her gün artan önemi ile temel vergileme ilkelerinden biri olmuştur. Bu kavram da, geriye dönük olarak vergi yükü getirilmemesini öngörmektedir.

Vergi yükünün geriye dönük olarak artırılması, bireylerin yaptıkları finansal planlamaları ve hesapları bozabilecek sonuçlara neden olabilir. bu nedenle, hukuki güvenlik sarsılır.

²⁹ Verginin yasallığı ilkesi ile ilgili detaylı bilgi için bkz. Gülsen **Güneş**; Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Yayınları, 1998. Ayrıca, güncel bir çalışma için Şehnaz Gençay **Karabulut**; Vergilendirme Konusunda Bakanlar Kuruluna Tanınan Düzenleme Yetkisi ve Yargısal Denetimi, Danıştay 2004 Yılı İdari Yargı Sempozyumu.



Geriye yürüme, Alman hukukunda “gerçek” geriye yürüme, “gerçek olmayan” geriye yürüme olarak ayrıştırılmakta, Türk vergi idaresi de hemen her durumda, şikayet konusu uygulamaların gerçek olmayan geriye yürüme durumu olduğunu savunmaktadır. Gerçekten de, pratik olarak, vergilendirme dönemi bitmeden yapılabilecek vergisel yükümlülük değişikliklerinin “geriye yürüme olmadığı” anlayışı vergi hukukumuzda hakim durumda görünmektedir³⁰.

Vergi yükümlülüklerinin geriye yürümezliği, kendini sık sık Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümezliği konusunun tartışılmasında göstermektedir. Nitekim, Anayasa Mahkemesinin vergi düzenlemesini iptal eden bir kararının nasıl uygulanacağı yönünde Bakanlık anlayışını yansıtan bir belge 2004/2 Sayılı Tahsilat İç Genelgesi olmuştur³¹.

3.8 Verginin Parasal Yükümlülük Olması İlkesi

Uygarlık sürecinde vergi sadece parasal bir yükümlülük olmamıştır. Özellikle bedenen ve mal ile ödenen vergilerin toplumsal yaşamda yarattığı rahatsızlıklar ve güçlükler verginin sadece parasal bir yükümlülüğe dönüşmesine neden olmuştur.

Verginin sadece parasal bir yükümlülük haline gelmesinde; vergi eşitliğinin korunması, taşıma, depolama ve saklama kolaylığı, aynı verginin nakde çevrilmesinin ekonomide yaratacağı sorunlar ve vergi denetiminin sağlanması gibi nedenleri olduğu belirtilmiştir³².

3.9 Verginin Karşılıksız Olması İlkesi

Bu ilke, ödenen vergi ile bu verginin ödeyen kişilere geri dönüşünde bir “bağlantı” bulunmamasını ifade eder. Bu ilke hem verginin bir “zor” ile alındığının, hem, gelirin bireyler arasında yeniden dağıtılmasına hizmet edeceğinin bir göstergesidir.

Vergi ödeyenlerde, ödenen vergilerin “doğru yerlere” harcanıp harcanmadığına ilişkin oluşan düşüncenin vergi uyumunda önemli bir yere sahip olduğu, sadece bu durumun vergi sistemini temelden etkilediği malumdur.

4 VERGİ USUL HUKUKUNA İLİŞKİN İLKELER

*Bonis nocet, qui malis parcit*³³

³⁰ Geriye yürüme konusunda detaylı bilgi için bkz. **Güneş**; a.g.e., s. 135 vd. Ayrıca, **Öncel & Kumrulu & Çağan**; a.g.e., s.47, **Sönmez & Ayaz**; a.g.e., s.94.

³¹ 28.07.2004 Tarihli bu genelge, Bakanlığın “geriye yürüme” anlayışını sergilemesi bakımından dikkat çekicidir.

³² **Akdoğan**; a.g.e., s. 134.

³³ “Kötüleri affeden, iyilere zarar verir”.



4.1 Vergi Yargılaması Usulüne İlişkin İlkeler

4.1.1 Re'sen Araştırma İlkesi

İdari yargılama ilkelerini düzenleyen idari yargılama usulü kanunu (İYUK), vergi hakimine özel hukuk mahkemelerinden daha geniş re'sen araştırma görev ve yetkileri vermiştir.

Bu ilkenin pratik etkisi, vergi hakiminin davayı tarafların iddia ve savunmaları bağlı olmaksızın tüm unsurları ile yönetmesi, yargılama sürecinde daha etkin biçimde yer almasıdır.

4.1.2 Vergi Yargılamasının Yazılı Olma İlkesi

Vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır. Bu ilkenin pratik anlamı da, davanın belgeler üzerinden görülmesi, tarafların belgeler dışında yaratabileceği delillerin çok sınırlı olmasıdır.

4.1.3 Vergi Yargılamasının Toplu Yargılama Yöntemi İlkesi

Vergi mahkemeleri en az üç üye ile kurulurlar. Bu ilke ile vergi mahkemelerinin vergi sistemi içindeki fonksiyonlarının artırılması, daha isabetli, kalıcı ve uygulamaya yol gösterici kararların oluşmasının sağlanması hedeflenmiştir.

4.2 Vergileme İşlemlerine İlişkin İlkeler

4.2.1 Vergide Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Vergi, hukuksal bir kavram olmanın yanı sıra, ekonomik bir kavramdır. Bu nedenle, vergiyle ilgili olayların anlaşılması ve yorumlanmasında, konunun ekonomik boyutunun da dikkate alınması gerekir³⁴.

Mükellefler bazen, vergi ödememek amacıyla bazı hukuksal durum ve işlemlerin arkasına sığınmaya çalışabilirler. Bu gibi durumlarda, verginin ekonomik yönünün ortaya çıkarılması bu ilke kapsamında yapılacak değerlendirmeler ile mümkün olur³⁵.

Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi hukukunda delil serbestisi ilkesi ile birlikte uygulama sahası bulur³⁶.

³⁴ VUK Md. 3/B.

³⁵ Bu konuda bkz. Mustafa **Akkaya**, Danıştay Kararlarında Ekonomik Yaklaşım, Danıştay 2004 Yılı İdari Yargı Sempozyumu.

³⁶ **Kaneti**, a.g.e., s.59



4.2.2 Vergide Gerçek Gelirin Vergilendirilmesi İlkesi

Ekonomik yaklaşım ilkesinin, gelir üzerinden alınan vergilere yansımadır³⁷. Bu ilkeye göre; olası ya da varsayımsal gelirler üzerinden vergileme yapılmaz. Bu ilke, gelirin safi olmasını da içerir.

4.2.3 Vergide Tahakkuk İlkesi

Gelir üzerinden alınan vergilerde, bazı gelir türleri bakımından gelirin tahsil edilmesinin gerekmediği, gelir olarak doğmasının yeterli görülmesi ilkesidir. Tahakkuk esası, hem gelir, hem de gider yönünden geçerlidir.

4.2.4 Vergide Dönemsellik İlkesi

Verginin, daha önceden belirlenen dönemler itibarıyla elde edilen gelir üzerinden alınması ilkesidir. Bu ilke ile, belirli bir döneme isabet eden gelir vergilendirilmiş olur. Kıst dönem ve özel hesap dönemi temelde bu ilke ile çelişmez. Bu ilkenin istisnaları; yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, peşin tahsil olunan kiralar, yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlar ve de zararların karlarla zarar ve mahsubudur³⁸.

4.2.5 Vergide Varış Yeri İlkesi

Katma değer vergisinde, birden fazla hukuk sistemi arasında hareket eden mal ve hizmetler için “varış yeri” ilkesi gereğince, varış yerinin hukuku uygulanır.

5 DANIŞTAY KARARLARINDA VERGİ HUKUKUNA İLİŞKİN İLKELER VE KARAR ÖRNEKLERİ

*Ubi homo ibi ius*³⁹

5.1 Danıştay Kararlarında Verginin Yasallığı İlkesi

DVDDGK

T. 08.06.2001, E. 2001/80, K. 2001/224

“... oysa 231 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile, karın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kar paylarının menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerektiği belirtilmek suretiyle **kanun hükmüne aykırı** bir düzenleme yapıldığı, bu düzenlemenin, idarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan yetki sınırları içinde kullanılması gerektiği biçiminde açıklanan ilkenin ihlali sonucunu doğurduğu, dolayısıyla,

³⁷ GVK Md. 2.

³⁸ Bu konuda bkz. Doğan Şenyüz; Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayıncılık, Eylül 2004, s. 45.

³⁹ “İnsanın bulunduğu yerde hukuk vardır”.



193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6/b-i bendindeki düzenlemeye aykırı olarak ve kendisine tanınana yetkinin açılması suretiyle düzenlenen 231 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin dava konusu edilen bölümünün kanuna aykırı bulunduğu gerekçesiyle dava konusu Tebliğin karın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kar paylarının menkul sermaye iradı olarak beyanı gerektiği yolundaki hükümlerini iptal etmiştir.

... Dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi Kararın özet bölümünde yazılı Danıştay 4. Dairesi Kararı, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş ...”

DVDDGK

T. 26.05.2000, E. 2000/27, K. 2000/188

“... 14 sayılı Taşıtl Alım Vergisi Genel Tebliğinin söz konusu hükmünün dayanağı Finansman Kanununun geçici 2'nci maddesi olup, bu maddede yurt dışından getirilip gümrüğe terk edilen veya terk edilmiş sayılan taşıtların Tasfiye İşletmeleri Genel Müdürlüğüne satışı veya tahsisinin ek taşıtların alım vergisine tabi olduğu yönünde bir düzenlemenin yer almaması karşısında genel tebliğde yer alan düzenlemeye göre ek taşıtların alım vergisi tahakkuk ettirilerek tahsili, **verginin yasallığı ilkesine** aykırı düşmektedir.

... Israr kararında bu nedenlerle hukuka aykırılık görülmediğinden temyiz isteminin reddine...”

5.2 Danıştay Kararlarında Vergi Hukukunda Dönemsellik ve Tahakkuk İlkeleri

DİBGK

T. 22.12.2004, E. 2004/1, K. 2004/1

“Bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, vergi sistemimizde ticari kazancın tespitinde **dönemsellik ilkesinin** cari olduğu, bu ilkeye ilişkin kurallar çerçevesinde kazancın hesap dönemleri itibarıyla tespit edileceği ve hesap döneminin genel olarak takvim yılı olduğu, ayrıca gelir veya giderin hangi döneme ilişkin olduğunu belirlemede de **tahakkuk esasının** benimsendiği anlaşılmaktadır.

Pozitif hukukumuzda ""tahakkuk"" kavramının tanım ve niteliğine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamakla birlikte, gerek öğreti ve gerek uygulamada gelir ya da giderin mahiyet ve tutar olarak kesinleşmesi ve hukuken istenebilir duruma gelmesi olarak tanımlanmakta ve kabul edilmektedir. Bu bağlamda, gelir ya da giderin mahiyet itibarıyla kesinleşmiş sayılabilmesi için, miktar olarak hesaplanabilmesi, gelire hak kazanılması, gider yönünden de borç



altına girilmesi yeterli bulunmakta, tahsilat ya da ödeme aşamasına gelmesi aranmamaktadır.

Nitekim, Vergi Usul Kanununun yukarıda sözü edilen 287'nci maddesinde, "... cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir." biçiminde yer alan kuralla, bir giderin tahakkuk etmesi ile ödenmesi arasındaki fark açıkça ortaya konarak, ödenmesi gelecek yıllara sarkan cari hesap dönemine ait giderlerin, yöntemi de gösterilerek değerlendirileceği öngörülmüş bulunmaktadır.

Bu durumda, vadesi kullanıldığı yılı izleyen yıla sarkan kredilerin, dayanağı sözleşme cari yılı kapsar biçimde yapılarak, bu dönemde kullanıldığı süre ve faiz oranına göre kesin olarak belli ve ilgili finans kuruluşuna karşı borçlanılmış olan faiz giderlerinin, mahiyet ve tutar olarak kesinleşmiş ve hukuken istenebilir duruma gelmiş olması nedeniyle söz konusu yasal düzenlemeler ve vergilendirme ilkeleri doğrultusunda, cari yıl kurum kazancının tespitinde gider olarak yazılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. ..."

5.3 Danıştay Kararlarında Vergi Hukukunda Gerçek Gelirin Vergilendirilmesi İlkesi

DVDDGK

T. 7.4.2000, E. 1999/404, K. 2000/146

"... Gelir Vergisi Kanununun 2'nci maddesiyle gerçek kazancın vergilendirilmesinin amaçlandığı, gerçek kazancın yalnızca rayiç bedel, emsal bedel veya kasko bedelinden hareketle saptanmasının mümkün olmadığı, aracı satın alan nezdinde araştırma yapılması, ..."

"... Satın alındığı tarihten dört ay gibi kısa bir süre sonra satışı yapılan aracın mesleki teşekkül tarafından bildirilen satış değeri ile yükümlünün kayıtlarına intikal ettirdiği değer arasındaki cüz'i farkın ise başkaca bir araştırma yapılmadan tarhiyata konu edilmesi hukuka uygun görülmemiştir.

Bu nedenlerle temyiz isteminin kabulüne ..."

DVDDGK

T. 28.1.2000, E. 1999/283, K. 2000/39

"... Resen takdir nedeninin bulunduğu hallerde gelir vergisinde gerçek gelirin vergilendirilmesi prensibinden hareketle matrahın belirlenmesi gerekmektedir.

Şirketin faaliyet konusu makine parçaları, tank, çelik kazan gibi üretimdir. Bu üretim yapılırken kullanılması gereken malzemenin, gerçek giderinin tespiti



gerekirken, faturaların düzenleyicileri hakkında yapılan tespitlerden hareketle fatura tutarlarının gider kabul edilmemesi yoluyla bulunan tarhiyatı onayan vergi mahkemesi ısrar kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.”

“... Bu nedenlerle temyiz isteminin kabulüne ...”

5.4 Danıştay Kararlarında Vergi Hukukunda Eşitlik, Hakkaniyet ve Adalet İlkeleri

DVDDGK

T. 26.03.1999, E. 1998/180, K. 1999/174

“... Üyelerini kısa sürede ve ucuz konut sahibi yapmak amacıyla kurulan yapı kooperatiflerinin bu konutların gerçek sahibi olmadığı ve konutlar üzerinde tasarruf hakkı bulunmadığı, gerçek sahiplerinin üyeler olduğu bilinmektedir.

3986 sayılı Yasanın 8 inci maddesinin düzenleniş şekli ve amacı gözönüne alındığında, yapı kooperatiflerinin bu kapsamda değerlendirilmemesi gerektiği sonucuna varıldığından, mülkiyetin henüz üyelere geçmemesi nedeniyle kooperatif adına ek gayrimenkul vergisi tahakkuk ettirilmesinde isabet görülmemiştir. ...”

DVDDGK

T. 20.12.1996, E. 1996/217, K. 1996/420

“... Gerçi; geçici 20. maddede, 506 sayılı Kanununun 78. maddesine veya bütününe yapılmış bir gönderme bulunmadığından, 78. maddenin sandık iştirakçilerine doğrudan uygulanması olanaklı değildir. Ancak; bu durum, onların vergi yükü bakımından, esasen kapsamında olmaları gereken kanuna tabi olan sigortalılarla, 3. bent kapsamındaki sigortalılara nazaran avantajlı konuma getirilmelerinin nedeni olamaz. Böyle bir avantaj, 506 sayılı Kanunun geçici 20. maddesiyle varlıklarını sürdüren özel sosyal güvenlik kuruluşlarının sigortalıları için ayrıcalık niteliği taşıyacağından; Kanun koyucunun başta açıklanan amacına; dolayısıyla, Anayasanın eşitlik ilkelerine aykırıdır. Yani, banka mensuplarının sözkonusu tavanı aşan ücretlerinden kesilen primlerinin vergiye tabi ücretlerinden indirilmesi mümkün değildir.”

5.5 Danıştay Kararlarında Vergi Hukukunda Geriye Yürüme

DİBGK

T. 3.7.1989, E. 1988/5, K. 1989/3

“... Bozma kararına uymayan Trabzon Vergi Mahkemesi 30.9.2002 günlü ve E: 2002/358, K: 2002/351 sayılı kararıyla; kanunların geriye yürümezliği ilkesinin



bir hukuki eylem yada davranışın bu hukuki ilişkinin vuku bulunduğu yada meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi olmayı gerektirdiği, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu dönemde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkan bulunmadığı, ... ısrar etmiş ...”

“... Bu nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne Trabzon Vergi Mahkemesinin ısrar kararının bozulmasına ...”

DVDDGK

T. 17.4.1998, E. 1996/276, K. 1998/82

“... Davacı şirket tarafından ihtirazi kayıtlarla verilen Nisan 1993 dönemine ilişkin muhtasar beyanname ile 12.2.1992 gününden sonra ihraç edilmekle birlikte 1992 yılında vadelerinden önce elden çıkarılan hazine bonoları nedeniyle sağlanan kazancın % 10 oranında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması, aksi halde dava konusu yapılacağı bildirilmiş, idarece ihtirazi kayıt kabul edilmeyerek % 15 oranı esas alınarak yapılan tahakkuka karşı açılan davada, vergilendirmenin kanunların geriye yürümezliği ilkesi aykırı olduğu ileri sürülmüştür ...”

... Bu hukuksal durum karşısında kararnamenin yayımlanmasından önce yapılan işlem nedeniyle işlemin yapıldığı tarihteki düzenleme gözönüne alınarak verilen ve tahakkukun kısmen silinmesi, fazla tahsil edilen vergi ve fonların davacıya ret ve iadesi yolunda verilen ısrar kararında hukuka aykırılık bulunmamıştır.

Bu nedenlerle temyiz isteminin reddine ...”

DVDDGK

T. 29.01.1999, E. 1998/316, K. 1999/169

“... Her ne kadar fonların matrahını oluşturan vergilerin düzenleyici işlemin yürürlük tarihi olan 1.2.1995 tarihinden sonra beyannamelerin verildiği Mart ve Nisan 1995 tarihlerinde kesinleştiği, bu itibarla düzenlemenin geçmişe yürür nitelikte olmadığı öne sürülmekte ise de; yükümlülerin 1994 yılında faaliyetlerini % 7 fon oranına göre düzenlemiş olmaları, vergilendirme döneminin 31.12.1994 tarihinde bitmesi, bilançoların bu tarihte kapatılması, dolayısıyla 31.12.1994 tarihindeki kazanç ve irat esas alınarak vergi tahakkuk ettirilmesi, başka bir deyişle beyannamenin bu tarihten sonra verilmesinin tahakkuk edecek vergi miktarının buna bağlı olarak fonun matrahının değiştirilmesine olanak bulunmaması nedeniyle vergi beyanname tarihinin ya da tahakkuk tarihinin esas alınarak düzenleme yapılabileceği kabul edilemez. Bu itibarla, 1.2.1995 tarihinde yürürlüğe giren, fon oranının artırılmasına ilişkin 95/6428 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının Eki Kararın, 1994 takvim yılı gelirlerine ilişkin vergiler hakkında da uygulanacağına ilişkin 2. maddesinde hukuka uyarlık



bulunmadığından iptali ve bu karara dayanılarak fazladan tahsil edilen fonun davacıya ödenmesine karar verilmesi gerekirken aksi yönde tesis edilen kararda hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle; davacının temyiz isteminin kabulü ile Danıştay Onuncu Dairesince verilen ... kararın BOZULMASINA ...”

5.6 Danıştay Kararlarında Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi

DVDDGK

T. 6.12.1996, E. 1996/320, K. 1996/410

*“... Vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olan ekonomik yaklaşım, yasanın vergiyi doğuran olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında **hukuki biçimlerin ötesine geçilerek** gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşır. ...”*

DANIŞTAY 3. DAİRE

T. 14.10.1999, E. 1998/705, K. 1999/3359

“... Önemli olan maddenin konuluş amacına uygunluk açısından vergiyi doğuran olayın değerlendirilmesidir. Bu, VUK’un 3. maddesinin B fıkrasında yer alan "vergilemede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" hükmüyle öngörülen ekonomik yaklaşım kuralı doğrultusunda yapılması gereken bir değerlendirme olmalıdır...”

*“... Bu açıklamalar ışığında olayı irdelediğimizde, bankanın müşteriye, sınırlandırılmış mevduat faizinin üstünde faiz ödediği ve GVK’nın 94. maddesinin konulduğu sırada enflasyon, TL’nin değerini yitirmesi, dolayısıyla kur farkı gibi ekonomik oluşumlar söz konusu olmadığından **"faiz" deyiminin kur farkı adı altında yapılan ödemeleri de kapsadığını kabul etmek "ekonomik yorum" kurallarının doğal bir sonucu olmaktadır ...”***

DVDDGK

T. 12.3.1999, E. 1998/80, K. 1999/14

*“... Maliye Bakanlığı, bu açıklamayı yaparken, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinin (B) fıkrasında düzenlenen **gerçek mahiyeti araştırma** yetkisine dayanmaktadır. Gerçekten; günümüzün enflasyonist ekonomisinde, paranın herhangi bir faiz veya vade farkı talep edilmeden, uzunca süre başkalarına kullanılması, ekonomik gerçeklere aykırıdır. Şayet, bir belgede, faiz veya vade farkı ayrıştırması yapılmaksızın belli bir paranın borçlanması öngörülmüş ve paranın geri ödemesi de bir vadeye bağlanmışsa; bu paranın bir kısmı ana para, diğer kısmı da faiz veya vade farkıdır. Genel*



Tebliğde, bu ayrıştırma işlemi belli bir yönteme bağlanmış bulunmaktadır. Öngörülen yöntem de, objektif, gerçeğe ve hukuka uygun niteliktedir...”

5.7 Danıştay Kararlarında Vergi Hukukunda Delil Serbestisi

DVDDGK

T. 25.6.2004, E. 2004/59, K. 2004/63

*“Vergi dairesi müdürlüğünün temyiz istemini inceleyen Danıştay Yedinci Dairesi 20.10.2003 günlü ve E:2001/10, K:2003/4355 sayılı kararıyla; 213 sayılı Kanununun 3 ve 30 uncu maddelerinde kural olarak delil serbestisi kabul edildiği, bu ilkeye göre, vergi idaresinin, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini **her türlü delille** ispatlama olanağına sahip olduğu, defter ve belgeleri usulüne uygun olan mükelleflerin yararlanacakları ilk görünüş karinesine göre; kayıt ve belge düzenine uygun bulunan defter kayıtları ile vesikaların ilgili bulunduğu muamelelerin, aksi kanıtlanmadıkça, gerçek durumu yansıttıklarının kabul edileceği; ancak, mükelleflerin vergiyi doğuran olayla ilgili muamelelerinin, iktisadi, ticari ve teknik icaplara veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olana uygun bulunmaması halinde, kanıt yükünün tersine döneceği ve muamelelerin gerçek durumu yansıttığının mükellef tarafından kanıtlanması gerektiği, **randıman veya verimlilik esası adı verilen yöntemin, üretime sevk edilen belli miktar ve nitelikte hammaddeden, belli üretim tekniğiyle, belli miktarda mamul üretilbileceği gerçeğine dayandığı ...”***

“Dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi kararın özet bölümünde yazılı Afyon Vergi Mahkemesinin 30.1.2004 günlü ve E:2004/27, K:2004/16 sayılı ısrar kararı, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş ve temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir.”

6 VERGİ CEZA HUKUKUNA İLİŞKİN İLKELER

Nullum crimen, nulla poena sine lege⁴⁰

Vergi ceza hukuku; -kişi temel hak ve özgürlüklerinin özüne dokunan- hapis cezalarını düzenleyen hükümlere sahiptir⁴¹.

⁴⁰ “Kanunsuz suç, kanunsuz ceza olmaz”

⁴¹ Bu konuda bkz. **Sönmez & Ayaz**; a.g.e., s.133. Ayrıca, vergi suçunun ceza sistematikteki yeri bakımından bkz. Nuri **Ok** & Ahmet **Gündel**; Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayınları, s.15 ve Ali **Parlar** & Güleç **Demirel**; Adli – İdari Vergi Suçları, Adil Yayınevi, 2002.



Vergi ceza hukukunun, ceza hukukundan ayrı kendine özgü Anayasal ilkeleri yoktur. Bununla birlikte, vergi hukukunun yapısından kaynaklanan özellikleri mevcuttur.

Bu nedenle de;

- Vergi suç ve cezalarının yasada düzenlenmesi, açık olarak tanımlanmış olması,
- Bu düzenlemede vergi suçunun tüm unsurları ile net ve açık biçimde yer alması,
- Vergi suçlarında cezaların kişiselliği ilkesinin özenle uygulanması,

vergi ceza hukukunun temel ilkeleri olarak belirlenebilir.

7 VERGİ HUKUKU İLKELERİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRME

7.1 Vergi Hukukunda Yeni Kavramlar

Dünyanın globalleştiği ve bir köye döndüğü yorumları, mal ve hizmet hareketlerinin artık kıtalar aşması, uluslar arası ticaretin neredeyse uluslararası bir noktaya ulaşması, elektronik ticaretin “yersiz” ticari faaliyet yaratması gibi durumlar, “klasik” vergi ilkelerinin döneminin geçmekte olduğuna işaret etmektedir.

Dünya hızlı bir “liberalleşme” süreci içindedir. Ekonomik ve hukuksal yapılar bu gelişmeye göre şekillenmektedir. Vergi hukukunun bu sürecin dışında kalması da sözkonusu değildir.

Ülkeler vergi politikalarını düzenlerken, bu politikaların sadece kendi içinde değil, diğer ülkeler nezdinde yaratacağı etkileri de dikkate almaktadırlar. Ülkelerin vergi sistemleri, uluslararası alandaki ekonomik ve politik mücadelelerinin bir unsuru konumuna yükselmiştir. uluslar arası yatırımlar, yatırım yapılan yerlerin belirlenmesinde, o ülkenin “vergi iklimine” de dikkat etmekte, ağırlıklı olarak, sağlam bir hukuksal altyapıya sahip ve düşük vergi yükü olan ülkeler tercih edilmektedir.

Her ülke, “vergi rekabeti” denen bu kavramı ülke politikalarında kullanmak ve makro ekonomik dengelerinde dikkate almak durumundadır⁴².

Ayrıca, çevrenin korunmasında etkili olabilecek yaptırımlardan biri olarak ortaya çıkan “yeşil vergi”, verginin değişen toplumların değişen gereksinimlerini karşılamada nasıl kullanılabileceğine iyi bir örnektir⁴³.

⁴² Vergi Rekabeti konusunda detaylı bilgi için bkz. Semih **Öz**; Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005.

⁴³ Bu konuda detaylı bilgi için bkz. Esra **Ekmekçi**, Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler, Kazancı Hukuk Yayınları, 2003, s. 20 vd.



7.2 Vergi Hukuku İlkelerine İlişkin Değerlendirme

Verginin kamu giderlerini karşılamak için alınması, yasa ile konması, vergi yükünün kişilerin ödeme güçleri ile orantılı olması, vergide genellik, eşitlik, adalet ve denge olması gibi ilkeler, en iyimser tarihleme ile 19. yüzyılın ilkeleridir!

20. Yüzyıl, vergilemede bu ilkelerin yeni uygulama alanlarına kavuştuğu bir dönem olmuştur. İçinde bulunduğumuz 21. yüzyıl ise, tüm bu ilkelerin “toplamından” oluşan “vergi sisteminin”, “vergi rekabeti” adı altında topluca “pazarlandığı” bir dönemdir.

Ülkelerin maliye bakanları, kendi ülkelerindeki vergi sisteminin “yatırımcı dostu” olduğunu, “liberal ve adil” olduğunu, dünya çapında gezerek duyurmakta, özelleştirecekleri tesislere, teknolojik altyapılı sanayi bölgelerine, özelleşecek hizmetlere “müşteri” aramaktadırlar.

Uluslararası sermayeye yön verenler ile toplantılar düzenlenmekte, bu toplantılarda ağırlıklı konulardan biri – vergi hukuku ilkeleri ile çizilen- “vergi rejimi” olmaktadır. Birçok ülke, kamu maliyesini, kendi vatandaşını değil, düşük vergi yükü ile ülkesine çektiği yabancı sermayeyi vergileyerek ayakta tutmaktadır.

Böyle olunca, temel değerleri barındıran vergi ilkelerine uygun hareket etmenin pratik sonuçlar da belirsizleşmektedir.

Ülkemizin hızla değişen ekonomik koşullara ayak uydurmakta zorlandığı, bu nedenle vergileme ilkeleri yerine hemen hemen sadece verginin verimliliği ile ilgilenildiği belirlenmesini yapmak abartılı olmayacaktır.

İlkeler özelinde bakacak olursak;

Verginin **kamu giderlerini karşılama** fonksiyonu önemini yitirmişe benzemektedir. Çünkü, ülkemizde vergi gelirleri yıllardır ancak kamu borçlarının faizlerini ödeme hedefi ile meşguldür.

Mevcut sistemin karmaşıklığı ve kontrolsüzlüğü, ayrıca muafiyet ve istisnaların bolluğu ve düzensizliği, **verginin genellik ve eşitlik ilkesini** ortadan kaldıralı uzun yıllar olmuştur. Bugün, her bir meslek bazında ödendiği belirlenen gelir vergilerinin kıyaslamasının yapılması şaşırtıcı sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Mükelleflerin % 2-3'ünün incelenmesi, kayıt dışı ekonominin % 30 – 40'lar düzeyinde seyretmesi, genellik ve eşitlik hedeflerinden ne kadar uzak düştüğünün açık göstergeleri niteliğindedir.



Dolaylı vergilerin, toplam vergi gelirlerinin % 70'ini aştığı bir ortamda, **verginin mali güce göre alınması ilkesinin** fiilen uygulamadan kaldırılmış olduğu rahatlıkla söylenebilir.

Verginin dengeli ve adaletli dağılımının ekonomik temelleri, ülkemizin dünyada gelir dağılımının en bozuk ülkelerden biri olması nedeniyle mevcut değildir. Kayıt dışı ekonominin büyüklüğü de dengeyi önemli ölçüde bozmaktadır.

Tek partinin iktidarda olduğu dönemlerde, bu parti meclis çoğunlunu da kullanmak suretiyle çalışmakta ve vergi yasaları birer “genel tebliğ” hızı ve rahatlığı ile kabul edilmektedir! Bu ortamda, **verginin yasallığı ilkesi**, beklenen ve hedeflenen hukuksal güvenceleri sağlamaktan uzaktır. Bu ilkenin değerini koruyabilmesi ancak, yasaların Anayasaya uygunluk denetimini yapan Anayasa Mahkemesinin çok etkin çalışması ile mümkündür.

Vergide geriye yürümezlik ilkesinin ülkemizdeki uygulaması bazı istisnai kararlardan ibarettir. Bu nedenle, vergi hukukunda hukuki güvenliğin bu anlamda bulunmadığını söylemek mümkündür.

Verginin parasal yükümlülük olması ve karşılıksız olması ülkemizde olması gerektiği gibi işleyen iki vergi hukuku ilkesidir. Bu ilkelerden ikincisinin devlet lehine olduğunu belirtmeye sanırım gerek yoktur.

Ülkemiz, sadece vergi hukuku alanında değil, genel olarak kamu hukuku alanında bir “yeniden yapılanma” gereksinimi içindedir. Bu konudaki yön de bellidir: Bireyin devlet karşısındaki haklarının korunması.

20. Yüzyılın bunalımlı yıllarından kalan düzenlemeler ve anlayışlar ile 21. yüzyılın dinamik ortamında doyurucu çözümler üretmek mümkün değildir. Bu nedenle; vergi hukuku ilkelerinin yaşama geçeceği ekonomik ve hukuksal altyapının sağlanması ve çağa uygun yorum ve uygulamaların belirlenerek hakim kılınması hedeflenmelidir.

Bu hedefin bir kısmı, Amerika Birleşik Devletlerinin bir kamu kurumu olan IRS'nin düzenleme ve uygulamalarının benimsenmesi, bir kısmı da Avrupa Birliği normlarının kabul edilmesi ile sağlanabilir. Ancak, bu şekilde sağlanacak kurum ve uygulamalar yeterli olmayacaktır. Vergi sistemimizin sağlam bir hukuk uygulama alanı olabilmesi için önce, vergi uygulayıcılarının bu ilkelere inanması, sahip çıkması ve uyması gereklidir.



INDEX

1	ÖNSÖZ.....	1
2	VERGİ HUKUKU İLKELERİNİN KAYNAKLARI.....	2
2.1	Kavram.....	2
2.2	Anayasada Belirlenen Vergi Hukuku İlkeleri.....	3
2.3	Anayasada Belirlenmeyen Ancak Anayasa Mahkemesi Yargılama Kriterleri İçinde Yer Alan Vergi Hukuku İlkeleri.....	3
2.4	Vergi Yasalarında Yer Alan İlkeler.....	4
3	VERGİ HUKUKUNA İLİŞKİN ANAYASAL İLKELER.....	4
3.1	Kavram.....	4
3.2	Verginin Kamu Giderlerini Karşılama İçin Alınması İlkesi.....	5
3.3	Verginin Genelliği ve Eşitliği İlkesi.....	5
3.4	Verginin Mali Güce Göre Alınması İlkesi.....	8
3.5	Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi.....	9
3.6	Verginin Yasallığı İlkesi.....	9
3.7	Vergi Yükümlülüklerinin Geriye Yürümezliği (Vergide Hukuki Güvenlik) İlkesi.....	10
3.8	Verginin Parasal Yükümlülük Olması İlkesi.....	11
3.9	Verginin Karşılıksız Olması İlkesi.....	11
4	VERGİ USUL HUKUKUNA İLİŞKİN İLKELER.....	11
4.1	Vergi Yargılaması Usulüne İlişkin İlkeler.....	12
4.1.1	Re'sen Araştırma İlkesi.....	12
4.1.2	Vergi Yargılamasının Yazılı Olma İlkesi.....	12
4.1.3	Vergi Yargılamasının Toplu Yargılama Yöntemi İlkesi.....	12
4.2	Vergileme İşlemlerine İlişkin İlkeler.....	12
4.2.1	Vergide Ekonomik Yaklaşım İlkesi.....	12
4.2.2	Vergide Gerçek Gelirin Vergilendirilmesi İlkesi.....	13
4.2.3	Vergide Tahakkuk İlkesi.....	13
4.2.4	Vergide Dönemsellik İlkesi.....	13
4.2.5	Vergide Varış Yeri İlkesi.....	13
5	DANIŞTAY KARARLARINDA VERGİ HUKUKUNA İLİŞKİN İLKELER VE KARAR ÖRNEKLERİ.....	13
5.1	Danıştay Kararlarında Verginin Yasallığı İlkesi.....	13
5.2	Danıştay Kararlarında Vergi Hukukunda Dönemsellik ve Tahakkuk İlkeleri.....	14
5.3	Danıştay Kararlarında Vergi Hukukunda Gerçek Gelirin Vergilendirilmesi İlkesi.....	15
5.4	Danıştay Kararlarında Vergi Hukukunda Eşitlik, Hakkaniyet ve Adalet İlkeleri.....	16
5.5	Danıştay Kararlarında Vergi Hukukunda Geriye Yürüme.....	16
5.6	Danıştay Kararlarında Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi.....	18
5.7	Danıştay Kararlarında Vergi Hukukunda Delil Serbestisi.....	19
6	VERGİ CEZA HUKUKUNA İLİŞKİN İLKELER.....	19
7	VERGİ HUKUKU İLKELERİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRME.....	20
7.1	Vergi Hukukunda Yeni Kavramlar.....	20
7.2	Vergi Hukuku İlkelerine İlişkin Değerlendirme.....	21