



## TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİLENDİRME YETKİSİNİN HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

**Muhammed Çelik\***

### Özet

Devletlerin egemenlik gücü çerçevesinde Anayasal bir hak olarak kullandıkları vergileme yetkisi verginin yükü itibarıyla mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerine dokunması nedeniyle dikkatle kullanılması gereken bir yetkidir. Her şeyden önce bu yetkinin erkler ayrılığı ilkesi gereğince yasama ve yürütme organı arasında hukuk normlarına uygun bir şekilde kullanılması gerekirken aynı zamanda belirsizlik, sürekli değişimler ve ani değişiklik riskleri de ortadan kaldırılmalıdır. Vergileme de hukuki güvenlik ilkesinin uygulama alanı bulması vergilemede kesinlik ve belirlilik gibi alt ilkelerinde uygulamada hayat bulmasına katkı sağlayacaktır. Vergilemede istikrar, süreklilik ve güvenlik gibi temel unsurların işler hale gelmesinde temel ilke olan hukuki güvenliğin iyi anlaşılması uygulamada karşılaşılabilecek sorunları da ortadan kaldıracaktır. Bu çalışmada Türk vergi mevzuatında vergileme yetkisinin hukuki güvenlik ilkesi açısından işlevi üzerinde durulacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergilendirme yetkisi, Hukuki Güvenlik, Öngörülebilirlik, Hukuki İstikrar.

### THE EVALUATION OF TAXATION AUTHORITY IN TURKISH TAX LAW IN THE CONTEXT OF THE PRINCIPLE OF LEGAL SECURITY

### Abstract

The taxation authority, which states use as a constitutional right within the framework of their sovereign power, is an authority that should be used carefully because it touches the fundamental rights and freedoms of taxpayers due to the burden of taxation. First of all, this authority should be used in accordance with the legal norms between the legislative and executive organs in accordance with the principle of separation of powers, while at the same time the risks of uncertainty, constant changes, and sudden changes should be eliminated. The application of the principle of legal security in taxation will contribute to the implementation of sub-principles such as certainty and certainty in taxation. A good understanding of legal security, which is the basic principle in

\* Araştırma Görevlisi, Bursa Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, muhammedcelik@uludag.edu.tr, ORCID: 0000-0002-4829-7304.



the functioning of basic elements such as stability, continuity, and security in taxation, will also eliminate the problems that may be encountered in practice. In this study, the function of taxation authority in Turkish tax legislation in terms of legal security principles will be emphasized.

**Keywords:** Taxation power, Legal security, Predictability, Legal stability.

## GİRİŞ

Vergi salma devletlerin ülkeleri üzerindeki en önemli egemenlik gücü göstergelerinden birisidir. Nitekim vergilendirme mükellefleri üzerinde temel hak ve özgürlüklerin kullanımını etkilemesi nedeniyle oldukça dikkatli kullanılması gereken toplum içinde önemli bir dengeleyicidir. Vergilendirme bu yapısı nedeniyle toplumsal huzur, barış ortamının oluşması üzerinde etkisi olduğu gibi toplumsal isyanlara dönüşen vergi isyanlarını ortaya çıkarabileceği gibi fırsat maliyeti açısından da piyasada aşırı vergilendirme ya da adil olmayan bir vergilendirme netice itibarıyla mükellefleri boş zamana itebilecek niteliktedir. Tüm bu nedenlerle vergilendirme devletler için sıradan bir gelir aracı olmamasından kaynaklı olarak oldukça dikkatli bir şekilde kullanılmalı ve mükellefler üzerinde yıkıcı etkiler doğurmamalıdır.

Vergilendirme yetkisi devletin egemenlik haklarının erkler aracılığı ile kullanılması ile hayat bulmakta ve Anayasanın 73.maddesi ile kullanım alanı sınırlandırılmaktadır. Bu bağlamda değerlendirildiğinde vergilendirme yetkisinin esasen yasama organı aracılığı ile kanunlarla sağlandığı istisnai olarak ise belirlenen yukarı aşağı sınırlar içerisinde Cumhurbaşkanı aracılığı ile de kullanılabilirdiği görülmektedir. Ancak bu yetkilerin adil ve dengeli bir şekilde kullanılması ve mükellefler üzerinde yıkıcı etkiler doğurmaması için aynı zamanda sürecin koruyucusu olarak hukuki güvenlik ilkesine ihtiyaç vardır. Bu ilke ise içerisinde belirlilik, öngörülebilirlik, kıyas yasağı, eşitlik, geriye yürümezlik kazanılmış haklara saygı gibi temel bir takım alt ilkeleri barındırmaktadır. Bu bağlamda değerlendirildiğinde vergilendirme yetkisi hukuki güvenlik ilkesinin hayata geçirilmesi ile sınırlandırılmalı ve bu yetkinin sınırsız kullanımının önüne geçilmesi açısından hukuki güvenlik ilkesi iyi anlaşılmalıdır. Bu



çalışmada Türk vergi hukukunda vergileme yetkisinin kullanımının sınırları hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde teorik boyutlarıyla incelenecektir.

## 1. VERGİLENDİRME YETKİSİ KAVRAMI

Vergilendirme temeli anayasal prensiplere dayanan ve mükelleflere kanuni bir yükümlülük yükleyen iktisadi bir işlemdir. Vergilendirme işlemi ile birlikte devlet tarafından yapılan çeşitli kamu harcamalarının finansmanı gerçekleştirilmekte ve sosyal devlet anlayışı gereği vergiler çeşitli sosyal amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla kullanılmaktadır. Devletin finansman kaynağı olarak kullandığı kaynakların en önemlisini oluşturan vergiler devletin egemenlik gücüne dayanarak elde ettiği kaynaklardandır. Bu bağlamda vergilendirme yetkisi dar anlamda sadece vergi koyma yetkisi ile ilgiliyken, geniş anlamda ise, kamu harcamalarının finanse etmek amacıyla her çeşit mali yükümlülük koyma yetkisini ifade etmektedir (Egeli ve Diril, 2012: 25). Vergilendirme yetkisinin her ne kadar devletin egemenlik gücü çerçevesinde emretme gücüne dayandığı ifade edilse de, gerçekte demokrasi ile yönetilen ülkelerde halkın kendi iradesi ile seçmiş olduğu hükümet devletin bu yetkisini kullanmakta ve halk kendi vergisini yetkilendirdiği temsilcileri aracılığı ile tespit etmektedir (Kartalcı ve Doğan, 2013: 118).

### 1.1. Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Gelişimi

Vergilendirme yetkisi temelini her çağdaş demokratik hukuk devletinde olduğu gibi anayasal ilkelere almaktadır (Tekbaş, 2009: 101). Türkiye’de ise vergilerin Anayasal gelişimini Osmanlı dönemi ve Cumhuriyet dönemi itibarıyla ayrı ayrı ele almakta fayda vardır.

#### 1.1.1. Osmanlı Devleti Döneminde Vergilendirme Yetkisinin Gelişimi

Osmanlıdan Cumhuriyet Türkiye’sine kadar ki anayasallaşma faaliyetlerinin içerisinde vergileme yetkisi ve sınırları sürekli belirginleşen bir seyir izleyerek gelişme göstermiştir. 1808 yılında ayanlar ile yapılan anlaşma olan Senedi ittifak ile birlikte mutlak monarşi yönetim anlayışının hâkim olduğu Osmanlı devletinde hukuk devletine geçişin ilk adımları



atılmış ve padişahın yetkilerine kısmen de olsa sınırlamalar getirilmiştir (Pamir, 2004: 80). Vergilendirme tarihi açısından mihenk taşı niteliğinde olan padişahın vergilendirme yetkisinin sınırlandırıldığı ve vergilendirmenin yasal zemine oturtulduğu değişim ise 1876 tarihli Tanzimat Fermanı ile olmuştur (Aktel, 1998: 177). Ardından bunları Islahat Fermanı ve Adalet Fermanı takip etmiştir. Osmanlı döneminde devletin yönetiminin ve vergileme sisteminin hukuki temellerine oturtulması hususunda olgunlaştığı dönem ise 23 Aralık 1876 tarihli Kanuni Esasinin ilanıdır. Bu anayasanın ilanı ile birlikte vergilendirme açısından verginin kanuniliği, vergide genellik ve eşitlik ile beraber ödeme gücünü de dikkate alan çeşitli düzenlemeler yapıldığı ve yetkinin bu anayasa ile ilan edilen meşrutiyetin bir sonucu olan meclis-i umumiye isimli parlamento'ya verildiği görülmektedir (Kartalıcı ve Doğan, 2013: 119- 120).

### 1.1.2. Cumhuriyet Döneminde Vergilendirme Yetkisinin Gelişimi

Cumhuriyet dönemi, devlet otoritesini ve yasama faaliyetlerini oluşturan parlamentonun halkı temsil eden kişilerden oluştuğu vesayet yönetiminin terk edildiği bir sistemin ürünü olması nedeniyle Osmanlı döneminden oldukça farklı bir yapıya sahiptir. Bu bağlamda düşünüldüğün de vergilendirmenin yasama faaliyetini yürüten meclis eliyle yapılması kaçınılmaz bir kural olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak yasama organının yapacağı vergilendirme faaliyetlerinin belirli anayasal sınırlar içermesi ve toplumsal hakların hukuki güvence altına alınması bir denetim mekanizması olması açısından önemlidir. Bu maksatla cumhuriyet döneminde de 1921, 1924, 1961 ve 1982 anayasalarında vergilendirme yetkisine ilişkin hükümlere yer verildiği görülmektedir.

#### 1.1.2.1. 1982 Anayasasına Kadarki Anayasal Süreç

Kurtuluş savaşı döneminin meclisi tarafından 1876 tarihli Kanuni Esasi'de yapılan bir takım değişikliklerin sonucunda oluşturulan 1921 Anayasasında yasa koyma yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisinde olduğu hüküm altına alınmıştır. Ancak 1921 yılının Ağustos ayındaki çıkarılan “Başkomutanlık Yasası” ile birlikte üç aylık bir süre ile meclisin tüm



yetkileri ile birlikte vergilendirme yetkisi de Mustafa Kemal Paşaya devredilmiştir (Kartalıcı ve Doğan, 2013: 121). Mustafa Kemal Paşa kendisine devredilen bu yetkilerini 7 Ağustos 1921 yılında çıkarmış olduğu Tekâlif-i Milliye Emirleri ile kullanmış ve bu emirler ile vatandaşlara çeşitli aynı vergiler<sup>1</sup> ve çeşitli hizmet yükümlülükleri şeklinde bedeni vergiler getirmiştir<sup>2</sup>. Daha sonra Başkomutanlık Yasası'nın üç aylık süresinin dolmasının ardından, hükümetin çıkardığı bir tebliğ ile vergilendirme yetkisinin Büyük Millet Meclisi'ne ait olduğu ilân edilmiştir (Akyazan: 2009, 5).

1924 Anayasasının 84 ve 85.maddelerinde vergi ödevi ele alınmış ve 84.madde de verginin tanımı yapılarak kamu giderlerine katılma payı olduğu ifade edilmiş kanunun 85.maddesinde ise vergilerin ancak kanunla konulabileceği ilkesinin kabul edildiği ve dolayısı ile vergilendirme yetkisinin yasama organının elinde olduğu hüküm altına alınmıştır. Ayrıca 84.maddenin ikinci fıkrasında ise gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına vergilendirmeler yapılması yasaklanmış ve vergilendirme konusunda tek yetkili organ olarak yasama organı yetkili kılınmıştır. Bu bağlamda, 1924 anayasasının kanun maddelerinden yola çıkıldığında yürütme organına vergi ile ilgili hiçbir yetki vermediği ve kanunilik ilkesine oldukça bağlı bir yapıya sahip olduğu izlenimi vermektedir (Batırel, 2011: 19). Ancak fiili durumda anayasa da her ne kadar kanunilik ilkesine bağlılık esas alınsa da uygulama da anayasal zemini olmayan kanuniliği zedeleyici uygulamalar olduğu görülmektedir. Örneğin; 1930 tarihindeki kanunla Türk parasının kıymetinin korunmasına ilişkin olarak çıkarılan kanun, 1940 yılında ise Milli Koruma Kanunu ile ekonominin düzenlenmesi amacıyla Cumhurbaşkanına verilen yetkiler ile 1942 tarihinde kabul edilen Varlık Vergi ile matrah ve

<sup>1</sup> “- Her türlü yiyecek malzemesinin yüzde kırkına bedeli daha sonra ödenmek koşuluyla el konacaktır.”  
“- Halkın elinde bulunan ulaşım ve yük taşıma araçları ordu için aylık yüz kilometrelik ulaşım yapacaktır.”  
“- Halkın ve tüccarların elinde bulunan her türlü giyim eşyasının yüzde kırkına bedeli daha sonra ödenmek kaydıyla el konacaktır.”  
“- Her aileden bir çarık bir çift çorap ve bir talkım çamaşır Tekâlif-i Milliye komisyonuna verilecektir.”  
“- Halkın elindeki bütün silah ve cephaneler üç gün içinde teslim edilecektir.”  
“- Her türlü makine araç ve gerecin yüzde kırkına el konacaktır.”  
“- Binek hayvanların yüzde kırkına el konacaktır.”  
<sup>2</sup> “Demirci nalbant terzi dökümcü ve marangoz gibi zanaatkarlar ordunun kontrolünde çalışacaktır.”



oranın kanunda belirlenmeden yerel idarelere geniş yetkiler tanınması kanunilik ilkesinin ihlali olarak görülebilir (Akyazan, 2009: 6).

Halk oylamasına sunulan ilk Anayasa olma özelliğini taşıyan 1961 Anayasası'nın vergi ödevi yan başlıklı 61.maddesinde 1982 Anayasasına benzer şekilde temel olarak kamu giderlerinin finansmanı amacıyla herkesin mali gücüne göre vergi vermekle yükümlü olduğunu devamında ise kanunsuz ve temsilsiz vergi olamayacağı anlayışının benimsendiği son fıkrasında ise 1924 anayasasından farklı olarak yasama organının vergilendirme yetkisinin kanunun belirttiği sınırlar çerçevesinde yürütme organı olan Cumhurbaşkanı ile açıkça paylaşıldığı ve verginin kanunilik ilkesine bu fıkra ile istisnai bir nitelik kazandırıldığı görülmektedir. Ancak burada paylaşılan yetki vergi yükü koyma yetkisi olmayıp özellikle zorunlu ve acil durumlarda kısa zamanda kararlar alabilmek amacıyla sadece kanunda belirtilen oranlarda vergi miktarını takdir etmekten ibarettir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2020: 23).

#### 1.1.2.2. 1982 Anayasasında Vergilendirme Yetkisi

Günümüzde geçerliliğini koruyan anayasa niteliğini taşıyan 1982 Anayasasının vergi ödevi yan başlıklı 73.maddesinin üçüncü fıkrasında “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” demek suretiyle vergilendirmede kanunilik ilkesi benimsenmiştir. Ayrıca Anayasanın yasama yetkisi yan başlıklı 7.maddesinde “*Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindedir. Bu yetki devredilemez.*” hükmü de değerlendirildiğinde kanunilik ilkesi gereğince vergiler ancak kanun koyma konusunda tek yetkili organ olan yasama organının çıkaracağı kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Bu bağlamda çıkarılması gereken sonuç milletin temsilcileri olan TBMM tarafından vergi konulup değiştirilip kaldırılması bizi temsilsiz vergi olmaz ilkesine, vergilerin yasa ile konulup, değiştirilip kaldırılması ise yasadışı vergi olmaz ilkesine götürmektedir (Güneş, 2008: 95).



Vergilendirme yetkisi her ne kadar Anayasanın 73.maddesinin üçüncü fıkrası gereğince yasama organına verilmiş olsa da bu yetkinin bir takım istisnaları bulunmaktadır. Bunlar sırasıyla;

- Anayasanın Vergi Ödevi yan başlıklı 73.maddesinin son fıkrasında “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir*” demek suretiyle ekonominin seyri açısından yapılacak müdahaleye çabukluk ve kolaylık sağlamak amacıyla (Gerçek, 2006: 96) Cumhurbaşkanına muafiyet, istisna ve indirimlerle ilgili olarak kanunda belirtilen sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. Cumhurbaşkanına verilen bu yetki verginin tamamına ilişkin değil, sadece muafiyet, istisna ve oranlara ilişkindir. Burada Cumhurbaşkanının yetkisi koşullu ve sınırlı bir yetki olup yasama organının kanun yapma yetkisini kullanamaz (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2020: 23). Bu bağlamda değerlendirilecek olursa Cumhurbaşkanının yeni bir vergi koyma yetkisi olmadığı gibi bulunan bir vergiyi de kaldırma yetkisi yoktur. Vergi oran ya da tutarlarının, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde Cumhurbaşkanın değiştirilebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir vergi tutarının Cumhurbaşkanınca sıfıra kadar indirilmesi hiçbir zaman o verginin kaldırılması anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Cumhurbaşkanı, ekonomik koşullara göre dilediği zaman bu tutarı yasa ile belirlenen sınırlar içinde kalarak arttırabilir (Any, 2008: 2008/59).

- Anayasanın 167.maddesindeki “*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir*” demek suretiyle Cumhurbaşkanına 73.maddeden farklı olarak günü birlik önlemlerle dış ticareti ülke ekonomisinin lehine düzenlemek amacıyla ek mali yükümlülükler koyma yetkisi verilmiştir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2020: 24). Anayasanın 167.maddenin tanıdığı bu yetkiyle Cumhurbaşkanına tanınan bu istisna ile ek



mali yükümlülükler için hak arama yolları, tahsil usulleri ve zamanaşımı gibi konularda ithalat vergileriyle yeknesaklık sağlanmış olmaktadır. Bu husus ek mali yükümlülüklerin, ithalat vergisi tanımı içinde yer alınması nedeniyle “*vergilerin kanuniliği*” ilkesi gereğince kanunla düzenlenmeleri gerektiği ileri sürülmüşse de bu yükümlülüklerin ithalat vergileri kapsamında olmaları bunların niteliğinde ve içeriğinde bir değişikliğe yol açmamaktadır. Zira Anayasa Mahkemesi Kararında da ek mali yükümlülüklerin, ithalat vergisi içerisine konulması, bunların alınış amaçlarını, türünü ve miktarını belirlemede Cumhurbaşkanının yetkisini değiştirmedeği ve ek mali yükümlülükler vergi niteliği kazandırmadığı görüşündedir (Any, 2012/145).

- Anayasanın 104.maddesi Cumhurbaşkanına yürütme yetkisi ile ilgili konularda Cumhurbaşkanı kararnamesi çıkarma yetkisi verilmiştir. Bu yetki ile Cumhurbaşkanı Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasî haklar ve ödevler Cumhurbaşkanının kararnamesiyle düzenlenemeyeceği açıklandığından dolayı vergilerde siyasi hak ve ödevler kısmında yer aldığı için olağan dönemde vergiler ile ilgili olarak Cumhurbaşkanı kararnamesi çıkarmak mümkün değilken sıkı yönetim ve olağanüstü dönemlerde ise siyasi hak ve ödevlerle ilgili de Cumhurbaşkanına düzenleme yapma yetkisi tanınmıştır (Gözler, 2014: 38).

- Vergilendirme yetkisini elinde bulduran yasama organı uygun gördüğü sınırlar çerçevesinde yetkisini yerel yönetimlerle paylaşabilir. Bu hususta özellikle yerel idarelerin merkezden almış oldukları vergilendirme hususundaki yetkilendirmeler mali özerkliklerini güçlendirmektedir. Bu hususta 1982 Anayasası incelendiğinde sadece Cumhurbaşkanına vergilendirme hususunda yetki devri yapılabileceği kabul edilmiş, yerel yönetimlere yetki devri hususunda ise herhangi bir düzenleme yapılmadığı için yerel yönetimlere yetki devrinin anayasal olarak kabul edilmediği sonucuna varılmaktadır (Erkin, 2013: 1137). Yerel yönetimlere tanınan yetki vergilerin hesaplanması, toplanması kullanılmasıdır. Bu hususta özellikle 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 96/B maddesi her ne kadar belediye meclislerine meslek vergisi, ilan ve reklam vergisi, tellallık harcı gibi vergi ve harçların





tarifelerini kanunda belirlenen alt ve üst sınırlar içerisinde değiştirme yetkisi vermiş olsa da Anayasa Mahkemesinin 29.12.2011 sayılı kararı ile Anayasanın 73.maddesine aykırı olduğu için kaldırılmıştır (Any, 2011/175). Ayrıca yine BGK'nın mükerrer 44.maddesi ile getirilen çevre temizlik vergisi düzenlemesinde, sıvı atıklara ilişkin tahsil edilecek miktarın belirlenmesine ilişkin belediye meclislerine verilen yetki de aynı şekilde Anayasa'nın 73/4.maddesine aykırılık teşkil etmektedir (Doğrusöz, 2000: 143). Ancak bu hususta Prof. Dr. Ergun Özbudun başkanlığında hazırlanan ve Nisan 2013'de kamuoyu ile paylaşılan anayasa teklifinin vergi ödevi yan başlıklı 41.maddesinde diğer anayasalardan farklı olarak mahalli idarelere de yetki verilebileceği hususunda düzenleme yapıldığı görülmektedir<sup>3</sup>. Böylece vergilendirme yetkisinin asıl sahibi olan merkezi idare, yapacağı kanuni bir düzenleme ile yerel yönetimlerle vergilendirme yetkisini paylaşabilecektir. Bu düzenleme aslında 1982 Anayasasının yürürlükte olduğu gününüzde belediye meclislerine kanun ile verilen anayasal dayanaktan yoksun vergilendirme yetkilerine anayasal zemin oluşturulması şeklinde yorumlanabilir (Erkin, 2013: 1138).

Genel itibariyle bir değerlendirme de bulunulduğunda yasama organının kanun çıkarma yetkisine istinaden vergilendirme yetkisi kanunen yasama organına ait devredilemez bir yetkidir. Bu hususta verginin ana öğelerinin kanun da açıkça yer alması koşulu ile belirli sınırlar içerisinde bu yetkinin istisnalarının olduğu görülmektedir (Güneş, 2008: 96).

<sup>3</sup> Anayasa teklifinin 41.maddesi;

“(1)Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.”

“(2)Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.”

“(3)Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”

“(4)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; mahallî idareler tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilenler için ise ilgili mahallî idarenin seçimle oluşan karar organına verilebilir.”



## 2. HUKUK DEVLETİ AÇISINDAN VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLARI

### 2.1. Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuk devleti anlayışının yerleşmiş olduğu ülkelerde devlet yalnız hukuk kurallarını koyan değil aynı zamanda koyduğu kurallara da bağlı olan devlettir (Taylar, 2007: 198). Bu bağlamda düşünülecek olursa hukuk kurallarından sadece toplum sorumlu değil aynı zamanda o kuralları koyan ve koruyan üstün güç konumundaki devlette bizzat sorumludur. Devletin kanunların koymuş olduğu kurallara karşı olan sorumluluğu topluma devlet karşısında bir güvence sağlamaktadır. Bu hususun bir uzantısı olan hukuki güvenlik ilkesi de, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre şekillendirmesi ve geleceğe güvenle bakması anlamını taşımaktadır (Öncel, Çağan ve Kumrulu, 1985: 53).

Hukuk kurallarının yönetilen toplumun hukuki güvenliğini sağlaması ile birlikte yönetilenler açısından hukuk kurallarının sık sık değişmesi hukuki istikrar ve belirliliği yok ederken, aynı zamanda kanunların geçmişte tamamlanmış ya da kazanılmış haklara geriye dönük olarak uygulanması belirlilik ve istikrarla beraber hukuki güvenliğinde zedelenmesine neden olmaktadır. Bu nedenle hukuk devletinin önemli bir unsuru olması hukuki güvenlik ilkesi sadece bireylerin devlet faaliyetlerine duyduğu güveni değil, aynı zamanda yürürlükteki mevzuatın süreceğine duyulan güveni de içermektedir (Altundiş, 2008: 62).

Hukuki güvenlik ilkesi mali ve finansal açıdan da toplumu etkilemesi nedeniyle vergi hukuku açısından da önem arz etmektedir. Vergi kanunlarında yapılan değişiklikler az veya çok mükelleflerin mali ve finansal planlarında bir takım sapmalara neden olabilecektir. Mükellefler uzun vadede olmasa bile orta vadede vergisel mükellefiyetlerini bilmek ve bunlardan emin olmak isterler. Beklenmedik zamanlarda vergi matrahında yaşanacak kanuni değişikliklerle vergi yükünde ortaya çıkacak artış mükellef nezdinde vergi hukukunu güvenilmez olmasına neden olur (Şenyüz, 1993: 212). Bu durumda mükellefler nezdinde devlete güvenin sarsılması psikolojik açıdan vergiye gönüllü uyum konusunda mükellefler



isteksizleşir ve vergiden kaçınma veya vergi kaçakçılığı gibi yöntemlere daha çok başvurma eğilimine neden olur. Mükelleflerin vergi hukukuna dolayısı ile devlete yani vergilendirme de istikrara olan güvenleri sarsılırsa aynı zamanda yatırımların azalmasına bu durum da ekonominin gerilemesine ve uzun vadede devletin vergi gelirlerinin azalmasına neden olabilecektir.

Herkesin tabi olacağı ve etkileneceği hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını bu doğrultuda güvenle belirlemesini ifade eden hukuki güvenlik ilkesinin (Tekbaş, 2012, 134) vergilendirme açısından egemen olabilmesi için vergilendirmenin belirlilik ilkesi, vergi hukukunda kıyas yasağı ve vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkelerinin sağlanması gerekmektedir (Öncel, Çağan ve Kumrulu, 1985: 53).

### 2.1.1. Verginin Belirliliği İlkesi

Bir diğer adı kesinlik olan bu ilke, ödenmesi gereken vergi miktarının, zamanının ve ödeme biçiminin kesin ve açık olarak yükümlü tarafından bilinmesini gerektiğini ifade etmektedir (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2012: 236). Vergi mükelleflerinin, verginin ödenmesinden kimin sorumlu olacağını, verginin matrahının tespiti ile işlemlerin, oran ya da oranların, ödeneceği zaman ve nasıl ödeneceğinin ve vergi işlemlerinden sorumlu kurumun yanında belirtilmiş olması mükelleflerin hukuki güvenlerinin sağlanması ve geleceğe güvenle bakmalarının önemli bir koşuludur (Akdoğan, 2003: 196). Bu bağlamda kanunda vergi miktarının, zamanının ve ödeme biçiminin kesin olması da hukuki güvenlik açısından yeterli olmayıp açıklık ilkesinin temin edilerek yapılması istenilen işlemlerin açıkça anlaşılır bir şekilde ortaya konulması gerekir. Açıklamalar ışığında bir değerlendirmede bulunduğumuzda vergilendirme açısından hukuki güvenlik ilkesinin temini amacıyla ilgililerin hak ve ödevlerini bilebilmeleri, haklarını kullanıp ödevlerini yerine getirebilmeleri için gerek yasal düzenlemelerin gerekse idari işlemlerin mümkün olduğunca kesin kavramlarla akıllarda soru işareti bırakmayacak şekilde ifade edilmesi (belirlilik ilkesi) ve düzenlemenin mümkün olduğunca açık ve anlaşılabilir olması (açıklık ilkesi) gerekmektedir (Yavaşlar, 2013: 192).



Anayasa Mahkemesi hukuk devletinin, öğretisi ve uygulamada iki unsurundan daha bahsedildiğine vurgu yapmakta ve bu unsurlardan birinin “idarî faaliyetlerin belirliliği (düzenli idare, idarî istikrar) ilkesi”, diğerinin ise “hukukî güvenlik ilkesi” olduğu kabul edilmektedir. İdarî faaliyetlerin belirliliği ilkesiyle, idare faaliyetlerinin faaliyetlerden etkilenenler tarafından belirli ölçüde tayin edilebilir ve öngörülebilir olması, idarenin sürekli uygulamaları ile hukuki istikrarı tesis etmesi anlatılmaktadır. “Bir hukuk devletinde bireylerin kendilerine uygulanacak hukuk kurallarının neler olduğunu önceden bilmesi ve kendi davranışlarını ona göre ayarlayabilme imkânına sahip olması” olarak özetlenebilecek hukuki güvenlik ilkesi de, hukuk devleti açısından temel bir gereklilik olarak kabul edilmekte olup kanunlar ve Cumhurbaşkanlığı kararnamesi de bu çerçeve olması gerekmektedir (Any, 2014/8). Anayasa Mahkemesi içtihatlarında da vurgulandığı üzere hukuki güvenlik ilkesi gereği tebliğler gibi genel düzenleyici işlemler ile sirkülerler, özgelgeler gibi bireysel idari işleri ifade eden idarenin faaliyetlerinin de belirli ve açık olması gerektiği mükellefler tarafından anlaşılır olması gerektiği görülmektedir.

### 2.1.2. Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı İlkesi

Hukuk literatüründe kıyas, kanunda yer alan bir kuralın kanunda yer almayan fakat ona benzer başka bir duruma emsal gösterilerek uygulanmasıdır (Kızılot, Şenyüz vd., 2008: 62). Özel hukukta kıyas, kanun boşluklarının doldurulmasında başvurulan bir yol olmasına karşın Anayasanın 73.maddesine göre kanunla düzenlenmesi anayasal bir zorunluluk olan vergilendirmenin kıyas yolu ile tespit edilmesi yasaktır (Pehlivan, 2008: 42). Bu durum kıyas yasağını teşkil eder. Örneğin, kolalı içecekler Özel Tüketim Vergisine tabidir. Buna göre kıyas yoluyla meyve sularının da Özel Tüketim Vergisine tabi olması vergi hukukunda kanunilik ilkesi gereğince olanaksızdır. Görüldüğü üzere kıyas yolu ile verginin tabanı genişletilmekte ve ilgili vergi ile alakalı olarak herhangi bir yükümlülüğü olmayan bir şey verginin konusu haline getirilmektedir. Ancak kıyas ile genişletici yorum ilkesini birbirine karıştırmamak gerekir. Kıyas günlük hayattaki olayı kanunun kapsadığı düşüncesi genişletilirken, genişletici yorumda ise kanunun konuluşundaki amacın tespit edilmesi amacı



vardır (Kızılot, Şenyüz vd., 2008: 62). Vergi hukukunda kıyas yapmanın önündeki en büyük engel ise tipikliklerdir. Tipiklik ise, günlük hayatta gerçekleşen somut maddi olayın kanunda yer alan soyut vergiyi doğuran olayla örtüşmesini ifade eder. Kıyasın önüne geçilebilmesi için, yasama organının kanunların hazırlık aşamasında mümkün olduğunca geniş ve esnek tip kavramlarından kaçınması gerekir. Bu hususta olması gereken yasama organı tipikleştirme yaparken kıyası engellemek adına çelişkiye ve şüpheye gerek bırakmayacak şekilde model kavramlar ve tiplere yer vermelidir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2020: 63).

Vergi hukuku da tıpkı idare ve ceza hukukunda olduğu gibi kanunilik ve hukuki güvenlik ilkesi ile kıyas yolu kapatılmaktadır. Vergi hukukunda kıyasa izin verilmesi yürütme ve yargı organlarına vergi koyma yetkisinin önünü açacağı bunun sonucu olarak da kuvvetler ayrılığı ilkesinin ihlal edilmesine neden olacağından kaynaklı olarak (Oktar, 2013: 60), yürütme ve yasamanın vergilendirmeye sürekli müdahalesi mükellefler açısından orta vadede öngörülebilirliğin önüne geçerek hukuki güvenliğin ihlali anlamına gelecektir.

### **2.1.3. Vergi Kanunlarında Kazanılmış Haklara Saygı İlkesi**

Kanunlar esas olarak devletlerin egemenlik gücü nedeniyle etki alanında bulunan kişileri ve toplumları yönlendiren birer nizam kurallarıdır. Bu kurallar esasında olmuş ve tamamlanmış olaylardan ziyade yaşanmış olaylardan ders çıkarılarak kurallaştırılmış emir ve yasaklar ile denetim mekanizması oluşturarak gelecek dönemlerin olaylarını düzenlemek amaçlıdır. Genel olarak kurallar bütünü oluşturulan kanunların geriye yürüyüp yürümediği hususunda kullanılan esas ayırım yeni çıkan yasa kazanılmış hakkı zedeliyor ise geriye yürür nitelikte olduğu kabul edileceğidir (Güneş, 2008: 135).

Devletin ekonomik hayatı düzenlemek ve bir takım sosyal amaçları gerçekleştirmek amacıyla tahsil ettiği vergilere ilişkin Anayasamızda vergi düzenlemelerinin geriye yürütülmesine ilişkin olarak bir düzenleme olmasa da Anayasa Mahkemesi kararlarına göre (Any, 2011/68) vergi kanunlarında da kanunların yürürlüğe girmelerinden sonraki olaylara uygulanmakta, geçmişe yönelik herhangi bir etkileri olmadığı hususunun kabul edildiği görülmektedir (Bilici, 2006:



45; Taylar, 2007: 205; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2020: 49). Bu hususta vergi hukukunda yer alan geriye yürümezlik ilkesi sadece vergi kanunları ile ilgili değil aynı zamanda yürütme organının vergilendirme ile ilgili yapacağı diğer düzenlemeler içinde geçerlidir. Zira Cumhurbaşkanı geçmiş dönemlere ilişkin yeni mali yükümlülükler koyamayacağı gibi geçmiş dönemlerdeki yükümlülükleri de artırma yoluna gidemeyecektir (Akçay, 2012: 6).

Nitekim Danıştay'ın bir kararında vergilerin geriye yürümemesi ilkesinin hukuki güvenliğin sağlanması açısından önemine vurgu yaptığı görülmektedir (Danıştay, 1992/2056).

*“Kanunların geriye yürümezliği ilkesi bir hukuki eylem ya da davranışın bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini, sonradan çıkan kanunun kural olarak yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanamayacağı, vergi kanunlarının kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden bu kanunların özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin geçmişe yürütülmemesinin hukuki güvenlik yönünden önem taşıdığı, Anayasanın 73.maddesinde ifadesini bulan vergilerin kanuniliği ilkesi de hukuki güvenliği sağlama amacına matuf olduğu, bu durumda vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu dönemde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılamayacağını destekler niteliktedir”.*

Vergi Kanunlarının geriye yürümemesi hususu esasında gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Gerçek anlamda geriye yürüme vergilendirme işlemi tamamlandıktan sonraki dönemlerde ilgili kanunda yapılan değişikliklerle geçmiş dönemin ortaya çıkmış olan vergi yükünün artırılmasını ifade ederken, gerçek anlamda olmayan geriye yürüme ise geçmişte başlamış fakat kanun yürürlüğe girdiğinde henüz devam eden ilişkilere uygulanması halini içermektedir. Uygulamada her ne kadar gerçek anlamda geriye yürümeme kabul edilmese de gerçek olmayan anlamda geçmişe yürüme hukuken uygulama alanına sahiptir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2020: 49- 50; Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1985: 47). Bu bağlamda Anayasa mahkemesinin kararı incelendiğinde mahkeme gerçek geriye yürümeyi Anayasaya aykırı olarak kabul etmekle birlikte geriye yürütme durumunda öncelyi etkilemenin yükümlüler arasında eşitsizliğe yol açmayacak



düzenlemeler ile yükümlülerin yararına olacak, geriye yürümeler ile hukuksal güvenlik ilkesinin çiğnenmiş sayılmayacağını kabul etmektedir (Any, 2011/68).

#### 2.1.4. Diğer İlkeler

- Ulaşılabilirlik İlkesi; Bu ilke ile mükellefin varlığından haberdar olamayacağı kurallar güven sağlamaktan uzak olduğu prensibinden yola çıkarak hukukun ulaşılabilir olmasını ifade eder. Bu hususta gerek kanunlar, gerekse tüzük ve yönetmelikler muhatabı tarafından kolayca ulaşılabilir nitelikte olmalıdır. Bu bağlamda resmi gazete ulaşılabilirlik hizmeti veren önemli bir kurumdur. Ayrıca ulaşılabilirlik anayasal (Any. md.89 I, md.115 II) ve yasal (Any. md.124 II atfıyla 3011 sayılı kanun md.1. I) güvence altına alınmış durumdadır (Yavaşlar, 2013: 191).

- Hukuki Başvuru Yollarının Olması; Vergilendirme yetkisinin denetimi amacıyla vergi yargısı yaptığı hukuki denetim ile bir taraftan idarenin yasalara uygun işlem yapmalarını sağlayarak işlemlerde hukukun egemen olması sağlanmakta, diğer taraftan sorunları çözümlenerek geliştirdiği içtihatlar ile ekonomik koşullara cevap verebilecek nitelikte hukuki norm oluşturarak hukuki güveni temin etmektedir (Yüce, 2017: 200- 201). Hukuki yaptırım yollarının olması hususu anayasal (Anayasa “Hak Arama Hürriyeti” yan başlığı ile 36.madde, “Temel hak ve Hürriyetlerin Korunması” yan başlığı ile 40.madde I ve II, “Yargı Yolu” yan başlığı ile 125.madde) olarak da devletin bu görevi sağlaması konusunda güvence altına alındığı görülmektedir (Yavaşlar, 2013: 198).

#### 2.2. Temel Hak ve Özgürlüklerin Korunması

Hukuk devleti açısından temel hak ve özgürlüklerin korunması esasında önemli bir husustur. Anayasa'nın Devletin Temel Amaç ve Görevleri yan başlıklı 5.maddesinde “devletin temel amaç ve görevlerinin kişinin temel hak ve hürriyetlerini korumakla birlikte sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmak” olduğu açıklanmıştır. Bu bağlamda kişilerin temel hak ve



hürriyetlerinin korunması devletin asli görevlerinden addedilirken, sosyal devlet anlayışına uymayacak ekonomik engellerin kaldırılması ve kişilerin maddi ve manevi varlıklarının gelişmesi için gerekli şartların hazırlanması da devlet açısından asli bir görevdir. Devletin vergilendirme yetkisi de kişilerin mali güçlerine doğrudan etki etmesi ve dolaylı olarak yaşam kalitesi ve sosyal politikasını belirlemesi nedeniyle temel hak ve özgürlüklere yönelmektedir (Çağan, 1985: 140). Ayrıca devletin vergilendirme yetkisi çerçevesinde kısa vadeli olarak sürekli değişiklikler yapması ve mükelleflerin geleceklerini görememelerine neden olması sebebiyle mükellefleri yatırımdan uzaklaştırması devletin temel amaç ve görevlerinden olan kişilerin maddi ve manevi varlıklarının gelişmesi için gerekli şartların hazırlanması amaç ve görevine de ters düşmektedir. Kanun koyucunun bu anlamda vergilendirme yetkisini kullanırken duyarlı ve ölçülü davranması önemlidir. Çünkü temel hak ve özgürlüklerin sınırı ve özü, vergilendirme yetkisinin sınırını da oluşturmaktadır (Nazalı ve Demirci, 2009: 90-91).

Vergileme açısından en duyarlı hak ve özgürlüklerin başında çalışma ve sözleşme özgürlüğü ile mülkiyet ve miras hakkı gelmektedir (Çağan, 1985: 140). Mülkiyet hakkı en yalın haliyle malın maliki ile eşya arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir. Bu bağlamda mülkiyet hakkı malikine; edinme ve elde tutma hakkının yanında kullanma, yararlanma, tasarruf etme, elden çıkarma gibi çeşitli haklar tanımaktadır (Nazalı ve Demirci, 2009: 84). İktisadi yaşamın içerisinde oldukça önemli bir yere sahip olan vergileme doğurduğu etkiler itibarıyla mükellefleri üzerinde caydırıcı etkiler ortaya çıkararak vergiyi doğuracak olayı doğmadan önleyici etkiler doğurabilmektedir. Vergilemenin bu etkisi bazı durumlarda Anayasal bir hak olan temel hak ve özgürlükler üzerinde de zedeleyici etki doğurabilecektir. Örneklendirmek gerekirse; taşınmaz gelirden taşınmazın malikinin faydalanmasını engelleyecek derecede yüksek gelir vergisi; verasetle mirasçıların mal varlığına geçmesi gereken hakların tamamına yakınının hazineye aktarılmasını doğuracak yüksek oranlı veraset vergisi; malik ve taşınmazı arasında iletişimi kesmeye yönelik ve kamu yararını haklı kılmayacak derecede yüksek oranlı emlak vergisi; girişimler arasında rekabet koşullarını bozacak vergi teşvikleri; bir sanat veya





mesleğin devamını engelleyecek vergiler temel hak ve özgürlükleri engelleyici sonuçlar doğuracaktır (Çağan, 1985: 140).

Anayasanın Mülkiyet Hakkı yan başlıklı 35.maddesi “Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.” hükmünü içermektedir. Bu hükümden yola çıkılacak olursa mülkiyet ve miras hakkının ancak kanunla sınırlanabileceği ve sınırlamanın da kamu yararı amacıyla yapılabileceği ifade edilmiştir. Ancak bu sınırlama kanunla ve kamu yararına olsa dahi Anayasanın 13.maddesine göre mülkiyet hakkının özüne dokunacak biçimde ve anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz. Vergi kanunlarının temel hak ve özgürlüklerin anayasal sınırlara uygunluğu ve ölçülülüğü Anayasanın Temel Hal ve Hürriyetin Korunması yan başlıklı 40.maddesi gereğince devlet tarafından hak ve hürriyetleri ihlâl edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkânının sağlanmasını isteme hakkı ile devletin, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorunluluğu haklarını sağlayacağı şeklindeki anayasanın teminatı altında kontrol altına alınabilir ve denetlenebilir.

## SONUÇ

Vergiler, günümüz modern devletleri açısından kamu harcamalarının finansmanının en önemli gelir kalemini oluşturmakla birlikte maliye politikasının bir aracı olarak vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanması ve toplumsal barışın oluşmasında da oldukça önemli konumdadır. Bu yapısı itibariyle vergiler, yönetimi itibariyle hassas olunması gereken yegane unsurlardan birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergileme yönetiminin bozulması ve toplumda adaletsizlik duygusu oluşturması toplumsal barışı zedeleyerek huzursuzluklara neden olan sonrasında vergi isyanlarını doğurabileceği gibi fırsat maliyeti açısından boş zamanı tercih etmeyi de tetikleyerek piyasa ekonomisini olumsuz etkileyebilmektedir. Vergi koyma yetkisi egemenlik gücü çerçevesinde devletlere verilmiş olan Anayasal bir hak olup



devletler bu yetkilerini erkleri aracılığı ile kullanmaktadırlar. Anayasanın 73.maddesinde açıklandığı üzere vergiler yasama organları tarafından kanunlar eliyle oluşturulmakta istisnai olarak ise Anayasanın verdiği yetki sınırları içerisinde ve kanunlar eli ile düzenlenen aşağı ve yukarı sınırlarda Cumhurbaşkanı istisnai düzenleme yetkileri tanımaktadır. Ancak burada hem yasama hem de yürütme organına tanınan yetkiler sınırsız olmayıp bu sınırlar içerisinde düzenlemeler yapılabilmekte ve ayrıca hukuki güvenlik ilkesinin varlığı ile de hem devlet hem de mükellefler koruma altına alınmaktadır.

Vergileme yetkisinin kullanımı açısından hukuki güvenlik ilkesinin varlığı devleti mükellefleri karşısında güvenilir bir devlet haline sokarak vergiye gönüllü uyumu artıracakken, mükellefler açısından ise belirlilik, öngörülebilirlik, geriye yürümezlik, kıyas yasağı, hukuki istikrar gibi alt ilkelerle koruyucu bir ilke olmaktadır. Böylece mükellefler açısından beklenmedik yeni mali yükümlülüklerin ortaya çıkmasının, adaletli bir dağılımın yapılamaması ve ödeme gücünün dikkate alınmaması gibi risklerinde önüne geçmektedir. Ancak tabii ki her hukuki kavram gibi hukuki güvenlik ilkesi de varlığı ile değil doğru anlaşılacak içeriğinin doğru bir şekilde doldurulması ile hayat bulabilecektir. Bu bağlamda bir değerlendirme yapılacak olursa öncelikle vergi mevzuatlarında sürekli yapılacak değişiklikler belirli ve öngörülebilir bir vergi sisteminin oluşmasının önüne geçecektir. Diğer taraftan hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak hukuki güvenlik ilkesinin getirdiği ilkelere bağlı erklerin varlığı da bu bağlamda bu bağlılığa uygun kurumsal bir yapının oluşturulması siyasi iradenin ve baskı gruplarının baskılarından uzak, paydaşları ile yakın ilişkileri olan kurumlar oluşturulması da elzem bir öneme sahiptir. Aslında genel olarak değerlendirildiğinde hukuki güvenlik ilkesinin bozucu unsurlarının temelinde daha çok kamunun ek kaynak ihtiyacı bulunmaktadır. Bu bağlamda ek kaynak ihtiyacına neden olan kaynak israflarının önüne geçilmesi, kurallı maliye politikası uygulamaları, hesap verilebilirliğin güçlendirilmesi, ödenek kullanımında planlı ve kurallara uygun davranılması ve nihayet Sayıştay'ın denetim ve yaptırım gücünün artırılması hukuki güvenlik ilkesinin istikrarı açısından oldukça önemli kazanımlar sağlayabilecektir.



## KAYNAKLAR

- AKÇAY E. Fatih, “Uygulama Örnekleriyle Türk Vergi Hukukunda Gerçek ve Gerçek Olmayan Geriye Yürümler ve Hukuki Güvenlik İlkesine Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Eylül 2012.
- AKDOĞAN Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 9.Baskı, Ankara, 2003.
- AKTEL Mehmet, “Tanzimat Fermanının Toplumsal Yansıması”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, sayı: 3, Yıl: 1998, ss. 177-184.
- AKYAZAN Ahmet Emrah, “Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi”, *TBB Dergisi*, Sayı 80, 2009, ss. 1- 30.
- ALTUNDİŞ Ahmet, “Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Yasama Dergisi*, Sayı: 10, Eylül- Ekim- Kasım- Aralık 2008, ss. 61- 94.
- BATIREL Ömer Faruk, “Anayasalarda Vergi Hakkı ve Ödevi; AB Uygulaması ve Türkiye”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: 10, Sayı: 20, 2011, ss. 13-25.
- BİLİCİ Nurettin, *Vergi Hukuku*, Güncellenmiş 13.Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2006.
- DOĞRUSÖZ Bumin, “Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu; Anayasal Mali Düzen, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000.
- EDİZDOĞAN Nihat, ÇETİNKAYA Özhan ve GÜMÜŞ Erhan, *Kamu Maliyesi*, 4.Baskı, Ekin Yayınevi, 2012.
- EGELİ Haluk ve DİRİL Funda, “Türkiye’de Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik ve Vergilendirme Yetkisi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 84, 2012, ss. 25- 44.
- ERKİN Gözde, “Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi”, *Yaşar Üniversitesi E- Dergisi*, C. 8, S. Ö, 2013, ss. 1111- 1153.
- GERÇEK Adnan, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- GÖZLER Kemal, *Hukukun Temel Kavramları*, 12.Baskı, Ekin Yayınevi, 2014.



GÜNEŞ Gülsen, *Verginin Yasallığı İlkesi*, Güncellenmiş 2.Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2008.

KARTALCI Kadir ve DOĞAN Mübeyna, “Anayasa Perspektifinde Vergilendirme Yetkisi Kavramı”, *NWSA- Social Sciences*, 2013, ss. 116- 132.

OKTAR S. Ateş, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9.Baskı, İstanbul, 2013.

ÖNCEL Mualla, ÇAĞAN Nami ve KUMRULU Ahmet, *Genel Kısım Vergi Hukuku*, CİLT: 1, 2.Bası, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1985.

PAMİR Aybars, “Osmanlı Egemenlik Anlayışında Senedi İttifak'ın Yeri”, *AÜHFD*, Cilt: 53, Sayı: 2, 2004, ss. 61- 82, , s. 80.

PEHLİVAN Osman, *Vergi Hukuku*, Derya Kitabevi, Trabzon, 2008.

ŞENYÜZ Doğan, “Vergileme de İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı”, İ.Ü İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, *Prof. Dr. Bedi Feyzioğlu'na Armağan*, 1993, ss. 207- 216.

ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet ve GERÇEK Adnan, *Vergi Hukuku*, 11.Baskı, Ekin Yayınevi, 2020.

TAYLAR Yıldırım, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 307, 2007, ss. 196- 214.

TEKBAŞ Abdullah, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 12, Özel S., 2010 (Basım Yılı: 2012), ss. 123- 191.

TEKBAŞ Abdullah, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi; Türkiye Değerlendirmesi*, T.C Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Yayın No: 2009/396, Ankara, 2009.

YAVAŞLAR Funda Başaran, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, *Kamu Hukukçuları Platformu*, 2013.

YÜCE Mehmet, *Örnek Uygulamalarla Vergi Dava Rehberi*, 2.Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017.



## AKADEMİKBAKIŞ DERGİSİ

Özel Sayı II (76) 2020

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk

Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat –

KIRGIZİSTAN <http://www.akademikbakis.org>



- Danıştay 3.D, T. 29.05.1992, E. 1990/2990, K. 1992/2056.  
Anayasa Mahkemesi, T. 21.02.2008, E. 2005/ 73, K. 2008/ 59.  
Anayasa Mahkemesi, T. 28.04.2011, E. 2009/39, K. 2011/68.  
Anayasa Mahkemesi, T. 28.04.2011, E. 2009/39, K. 2011/68.  
Anayasa Mahkemesi, T. 29.12.2011, E. 2010/62, K. 2011/175.  
Anayasa Mahkemesi, T. 11.10.2012, E. 2011/ 109, K. 2012/ 145.