

## VERGİ KANUNU YAPMA SANATI: 1999-2011 DÖNEMİNDE VERGİ HUKUKU ALANINDA YAPILAN BAZI DÜZENLEMELERİN ANAYASAL VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE VERGİ REFORMU İHTİYACINA BAKIŞ

Dr. Ahmet Somuncu<sup>1</sup>

### GİRİŞ

Vergi alanında yapılması gereken düzenlemelerin kural olarak yasama organı tarafından, Anayasal ilkelere uygun olarak yapılması gerekmektedir. Vergi hukuku doktrininde bu Anayasal vergileme ilkeleri; başta hukuk devleti ilkesi olmak üzere, genellik, eşitlik, mali güce göre vergilendirme, verginin kanuniliği ilkesi, vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı ilkesi olarak yer almıştır. Bu ana ilkelerin yanında, bu ilkelere anlamını bulan; verginin belirliliği, vergi yasalarının geçmişe yürütülmemesi ilkeleri de sağlıklı bir vergi sistemi için gereklidir. Bir vergi kanununun bu ilkelere aykırılık teşkil etmesi halinde Anayasaya aykırılık iddiası ileri sürülebilecek ve iptal edilmeleri için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulabilecektir.

Yasama sürecinin başında, bu ilkeler dikkate alınmadan vergi kanunlarının çıkartılması ve sonrasında uygulanması sırasında, kişilerle vergi idaresi arasında çeşitli uyumsuzluklar ortaya çıkmakta, bu uyumsuzlukların Anayasal Vergilendirme İlkeleri açısından çözümlenmesi ihtiyacı kendini hissettirmektedir. (Karakoç, 2008: 301)

Çalışmamız kapsamındaki yıllar içinde, pek çok vergi kanunu yürürlüğe konulmuştur. Bu kanunlar bir yandan mevcut vergi kanunlarda değişiklikler yaparken, bazıları da kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması ve mali af olarak nitelendirilen düzenlemeler içermektedir. Ayrıca bu dönemde, Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu gibi ilk defa yürürlüğe giren vergi kanunları da bulunmaktadır. Yine bu dönemde vergi ceza hukuku alanında da önemli sayılabilecek düzenlemeler yapılmış; yürütme organının bir unsuru olan Maliye Bakanlığı'na pek çok konuda düzenleme yapma yetkisi verilmiştir.

Ancak, belli bir geçiş süreci tanımadan ve gerekli hazırlık yapılmadan getirilen bu düzenlemelerin (Karakoç, 2008: 301), pek çoğunun Anayasal ilkelere aykırılık oluşturduğu (Yaltı, 2011: 174), çok sık yapılan değişikliklerin, köklü bir reform yerine vergi mevzuatının anlaşılmasını, uygulanmasını daha da zorlaştıran düzenlemeler olduğu yönündeki eleştiriler (Doğrusöz, 2001/A) ileri sürülmüştür. Bu eleştirilerin yanı sıra, mükellefler ile vergi idaresi arasında çıkan uyumsuzluklardaki artış ve Anayasaya aykırılık iddiaları, çıkartılan vergi kanunlarının iptali için ana muhalefet partilerinin, vergi mahkemelerinin, Danıştay dairelerinin; hatta Cumhurbaşkanlarının Anayasa Mahkemesi'ne iptal veya itiraz başvurusunda bulunduğu görülmektedir. Diğer yandan vergi ödeyen kesimler, vergi hukukçuları tarafından vergi sisteminde köklü bir reform ihtiyacı dile getirilmektedir.

Bu durum şu soruları akla getirmektedir: Vergi kanunları çıkartılırken, yasama organında nasıl bir süreç yaşanmaktadır? Yani vergi kanunu çıkartılırken doktrinde sayılan bu vergileme ilkeleri ne derecede dikkate alınmaktadır? Ya da hiç dikkate alınmamakta mıdır? Hangi merciler tarafından, hangi gerekçelerle vergi kanunlarının Anayasaya aykırılığı iddiası ile iptal veya itiraz başvurusunda bulunmaktadır? Vergi düzenlemeleri yapılırken Anayasa Mahkemesi'nin verdiği kararlar nasıl okunmalı; bunlardan hangi dersler çıkarılmalıdır?

Bu çalışmada 1999-2011 yılları arasında çıkartılan bazı vergi kanunlarıyla yapılan düzenlemelerin Anayasa'ya uygunluk denetiminin sonuçları analiz edilecektir.

Bunun için ilgili yıllarda Anayasa Mahkemesi'ne iptal veya itiraz başvurusunda bulunmuş kanunlar arasından seçilenler hakkında; hangi nedenlerle Anayasaya aykırılık iddiasında bulunulduğu ve yapılan başvurular hakkında verilen Anayasa Mahkemesi kararlarının sonuçları değerlendirilecektir. Böylece, vergi hukukumuzun geçmiş on iki yılının Anayasal ilkelere ışığında değerlendirilmesi ve bugün gelinen noktada vergi reformu adına neler yapılması gerektiğinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.

Bu amaçla, 1999-2011 döneminde vergi ceza hukuku alanında yapılan bazı düzenlemeler, olağan üstü durumlarda çıkartılan vergi kanunları, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Gelir Vergisi alanında çıkartılan vergi kanunlarından seçilenler irdelenecektir.

Çalışmamız üç bölüme ayrılmıştır. Birinci bölümde kısaca Anayasal vergileme ilkeleri ele alınacaktır. İkinci bölümde 1999-2011 döneminde vergi ceza hukuku alanında yapılan bazı düzenlemeler, olağan üstü durumlarda çıkartılan vergi kanunları, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Gelir Vergisi kanunlarında değişiklik yapan düzenlemelerden seçilenler irdelenecektir.

<sup>1</sup> Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı asomuncu@erciyes.edu.tr

### 1. Vergi Ödevi İle İlgili Anayasal İlkelere Bakış

Yasama organı tarafından kullanılan vergilendirme yetkisi birtakım sınırlamalara tabi tutulmaktadır. Vergi kanunlarının içeriğinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken çeşitli Anayasal ilkeler de bu sınırlamalar içinde yer almaktadır. (Tekbaş, 2009: 198) Vergi ödevine ilişkin ilkeler esas olarak 1982 Anayasasının ikinci kısmının, Siyasi Haklar ve Ödevler başlıklı dördüncü bölümünün 73'ncü maddesinde düzenlenmiştir. "Vergi Ödevi" başlıklı 73'ncü madde dört fıkradan oluşmaktadır:

*VI. Vergi ödevi*

*MADDE 73.- 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 muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.*

Bu dört fıkrada yer alan ilke ve kurallar şu ana başlıklar altında toplanabilir: (Kaneti, 1989: 30'dan aktaran Taş, 2000: 276)

- Verginin genelliği ilkesi
- Verginin mali güçle orantılı olması ilkesi
- Verginin kamu giderlerini karşılamaya özgülenmesi ilkesi
- Verginin adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi
- Verginin yasallığı ilkesi

Anayasa Koyucu, Anayasa'nın 73'ncü maddesinin birinci fıkrası hükmüyle vergilemede genellik ve mali güce göre vergileme ilkelerine işaret etmektedir.

"Vergilemede genellik" ilkesinin kaynağını, Anayasa'nın 10'ncü maddesinde yer alan "kanun önünde eşitlik ilkesi" ile 73'ncü maddesinin birinci fıkrasındaki anayasal buyruklar oluşturmaktadır. (Taş, 2000: 276) Bu iki anayasa hükmünü birlikte değerlendirdiğimizde, vergilemede genellik ilkesinden şu sonuçları çıkartabilir: (Kaneti, 1989: 31'den aktaran Taş, 2000: 276)

1. Yalnız belirli bireyleri kapsayacak biçimde vergi konulması olanaklı değildir.
2. Mali güçle orantılı olarak vergi yükünün dağıtılması ilkesinin gerçekleştirilmesi amacı dışında, vergi yükünün belirli toplumsal kesimler üzerinde yoğunlaştırılması bu ilkeyle bağdaşmaz.
3. Vergi yasalarında uygulanacak olan istisna, muafiyet ve indirimlerin, verginin yapısına ve anayasal normlara uygun olması ve nesnel gerekçelere dayanması zorunludur.
4. Vergi yasalarında vergiyi doğuran olayın, verginin konuluş amacına uygun olarak kapsamlı biçimde tanımlanması gerekmektedir.
5. Vergi oranlarının, ödeme gücü ilkesi saklı kalmak üzere, yükümlülerin bir kısmının vergi dışında kalmalarına neden olacak biçimde belirlenmesi gerekmektedir.

Anayasa'nın 73'ncü maddesi tek başına bize vergilendirmede eşitlik ile ilgili bir açılım vermez. Bu nedenle eşitlik ilkesini, kanun önünde eşitlik ilkesi ve mali güç ilkesi ile birlikte okumak gerekir. Mali gücü aynı olanlar eşit, mali gücü farklı olanlar farklı vergi ödemek zorundadır. (Saban, 1999: s.58) Diğer yandan genellik, eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri içi içe geçen ve anayasaya uygunluk denetiminde birbirinden ayrılması çok zor olan ilkelere dir. (Yatlı Soydan, 2000: 83)

Verginin mali güce göre alınması vergi hukukunun temel ilkelerinden biridir ve vergiyi ödeyebilme gücüdür. (Kaneti, 1989: 33)

Ekonomi ve vergi hukuku alanında mali güce ilişkin göstergelerin gelir, sermaye ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı ve varlık koşuludur. Yasa koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini göz önünde bulundurması gerekir. Mali güce göre vergilendirme ilkesi sosyal devletin, vergi adaleti ile ilgili bir ilkesidir. (Gerek, Aydın, 2005: 50,51) Mali güç çoğaldıkça vergi yükünün de çoğalması gerekir. (Kaneti, 1989: 33)

Anayasanın 73'ncü maddesinin ikinci fıkrası, "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" şeklindedir. Bu ilkeye göre, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken sosyal ödevlerini göz önünde tutması gerekmektedir. (Tekbaş, 2009: 238) Öte yandan vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı yönünden bir değerlendirme yaparken, verginin mali güce göre ödenmesi ilkesiyle bağlantı kurmak ve bu iki ilkeyi birlikte okumak gerekmektedir. (Gerek, Aydın, 2005: 115) Zira herkes mali gücüne göre vergi ödeyecekse, zaten burada adil ve dengeli bir dağılım var demektir. Ancak vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının esas olarak, mali gücünün altında vergilendirilmek istenen kesimler bakımından bir sınır oluşturduğu düşünülebilir. Buna göre, mali güce göre vergilendirme, vergi salmada üst sınırı; verginin adil ve dengeli dağılımı ise, vergilendirmede alt sınırı ve nispi vergisel yük dağılımının nasıl olacağını göstermektedir. (Tekbaş, 2009: 239) Vergi istisnaları, muafiyetler ve indirimler, vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımını sağlamak kullanılabilecek araçlardır.

Anayasa'nın 73'ncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan verginin kanuniliği ilkesi, "vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" şeklinde ifade edilmiştir.

Anayasa, bu fıkra hükmü ile her çeşit mali yükümlünün kanun ile konulmasını buyururken, keyfî ve takdirî uygulamayı önleyecek ilkelerin yasada yer alması amacını gütmüştür. (Kaneti, 1989: 38) Verginin kanuniliği ilkesi, vergilerin mecliste onaylanarak kanun adı altındaki düzenlemelerle ve vergilendirme ile ilgili tüm bilgeleri kapsayacak şekilde salınmasını ifade ederek, birey için bir güvence oluşturmaktadır. Bir başka deyişle, verginin yasallığı ilkesi aracılığı ile birey, vergilendirmenin keyfililiğine ve ölçsüzlüğüne karşı korunmaya çalışılmaktadır. (Güneş, 1998:1,2) Yani bu ilke, takdire dayalı keyfî uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. (Gerek, Aydın, 2005: 20)

Bu durumda verginin kanuniliği ilkesinin iki önemli fonksiyonu belirlemektedir. (Öz, 2004: 76)

1. Her türlü mali yükümlülüğün keyfilikten çıkarılarak kanunlara dayandırılması,
2. Kanunlara dayandırılan bu mali yükümlülüklerin temel ilkelerinin Anayasal hüküm olma zorunluluğu.

Verginin kanuniliği ilkesinin istisnası olarak Anayasa'nın 73'ncü maddesinin 4'ncü fıkrasında Bakanlar Kurulu'na vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisna, indirim ve oranları konusunda yasama organı tarafından düzenleme yapma yetkisi verilebileceği hükmü bulunmaktadır. Temel ilke olan verginin kanuniliği ilkesinin bir istisnası olan bu yetki sınırsız olmayıp, dar anlamda yorumlanmalıdır. (Kaneti, 1989: 38) Bir başka anlatımla, Bakanlar Kurulu, ancak, yasama organı tarafından yetkilendirilmesi halinde ve ilgili kanunda belirtilen alt ve üst sınırlar içinde vergilendirme alanında düzenleme yapabilecektir. Ancak bu düzenlemeler, yasama organı tarafından her zaman değiştirilebilecek ve yürürlükten kaldırılabilir. Bu bakımdan Anayasa'nın 73'ncü maddesinin 4'ncü fıkrası hükmü ile Bakanlar Kurulu'na verilen yetki türev bir yetkidir. (Kütükçü, 1998'den aktaran, Tekbaş, 2009, 115)

Yasama organının vergilendirme yetkisi, yukarıda sayılan ilkelerle birlikte; Anayasanın genelinden ve bazı özel hükümlerinden çıkarılan "hukuk devleti ilkesi", "sosyal devlet ilkesi" ve "hukuki güvenlik ilkesi" gibi birtakım ilkelerle de sınırlandırılmıştır. Hukuki güvenlik ilkesi aynı zamanda "verginin belirliliği ilkesi" "kıyas yasağı ilkesi", "geriye yürümezlik ilkesini" de bünyesinde barındıran bir ilkedir. Bu ilkelerden verginin belirliliği ve kıyas yasağı ilkelerini verginin kanuniliği ilkesi ile birlikte okumak gereği vardır.

Bu ilkeler konusunda da vergi hukuku doktrinindeki görüşleri özetlemek yerinde olacaktır.

Hukuk devletinin tüm öğelerini içeren bir tanım vermek olanaksızdır; ancak doktrinde hukuk devletinin belli başlı şu nitelikleri üzerinde durulmaktadır: (Öncel, Kumrulu, Çağan: 1998:39) Yasal idare ilkesi, kanunların genelliği ilkesi, kanun önünde eşitlik ilkesi, kazanılmış haklar saygı ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı, kanunların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, idari eylem ve işlemlerin yargısal denetimi ve devletin mali sorumluluğu.

Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu bazı kararlarında, "hukuk devleti" kavramı ve bu kavramın yer aldığı 2'nci madde; genel nitelikte olmalarına karşın, Anayasaya aykırılık iddialarının incelenmesinde özel nitelikteki maddelerle bir arada kullanıldığı gibi, bağımsız ölçü norm olarak tek başına da kullanılmıştır. Kimi zaman da, özel nitelikteki maddeler yönünden yapılan incelemenin sonucuna bağlı olarak, "2. maddeye aykırıdır" ya da "2. maddeye de aykırı değildir" gibi nitelendirmelerle karar verilmiştir. (Gerek, Aydın, 2005: 212'den aktaran Tekbaş, 2009: 259)

Verginin belirliliği ilkesine, bir vergi kanununun, vergiye ilişkin tüm özellikleri kapsamı ilkesi denilebilir. (Güneş, 1998: 17) Yani bu ilke vergi yasalarının dilinin ve dayandığı kavramların yalın, açık, net, basit; cümlelerin düzgün; ifade gücünün yüksek, sistemin kolay anlaşılır olmasını gerektirir. Verginin yasallığı ilkesi ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağlılığı bu ilkenin ön koşuludur. Kanun koyucu tipleştirme yaparken belirsiz, çift anlamlı ve içerikten yoksun ifadeler kullanmamalıdır. Dolayısıyla, vergi kanunlarında vergi matrahının, tarifesinin, ödeme zamanlarının ve ödeme biçimlerinin açıkça belirlenmesi yoluyla bu ilkeye uyulmuş olunur. (Öncel, Kumrulu, Çağan: 1998: 46)

Kıyas yasağı ilkesi ise, verginin belirliliği ilkesini tamamlayıcı bir nitelik taşır. Hukuki güvenlik ilkesi ve verginin yasallığı ilkesi vergi hukukunda kıyas yoluna başvurulmasını engeller. (Öncel, Kumrulu, Çağan: 46) Vergi hukukunda kıyas yolu ile yoruma başvurulması yani kanunu uygulamakla ödevli olan vergi idaresi ile vergi yargısı tarafından kanunun ileri götürülmesi yalnızca verginin yasallığı ilkesi ve kuvvetler ayrılığı ilkesini değil; aynı zamanda hukuki güvenlik ilkesini de zedeleyecektir. (Güneş, 1998: 142)

Son olarak, vergi kanunlarının geçmişe yürümemesi ilkesini ele alalım. Türk Anayasalarında vergi kanunlarının geçmişe yürütülemeyeceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu bakımdan geçmişe yürümeme ilkesi hukuki güvenlik ilkesinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmakta ve vergi kanunlarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmaması sonucuna ulaşılmaktadır. (Öncel, Kumrulu, Çağan, 1998: 47), Kanunların yürürlüğe girmesiyle birlikte bireyler üzerinde yaratacağı olumlu ya da olumsuz sonuçlar kamu karakterli ilişkilerde (Akkaya, 2011: 115) dolayısıyla vergisel düzenlemelerde de çok önemlidir. Bu bakımdan, vergisel düzenlemeler yapılırken bu ilkenin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Anayasa Mahkemesi tarafından geçmişe yürümezlik ilkesi yönünden yapılan incelemelerde, gerçek anlamda geriye yürüme, geriye yürümenin sınırı, vergiyi doğuran olay, vergilendirme dönemi, ölçülülük, kazanılmış hak, kamu yararı, kanunun konuluş amacı, hukuki güvenlik, hukuki ilişkinin sonuçlanıp sonuçlanmaması gibi konuya özgü ilkeler gözetilmiştir. (Gerek, Aydın, 2005: 235)

### 2. 1999-2011 Döneminde Çıkarılan Vergi Kanunlarından Bazılarının Anayasal Denetimi İle İlgili Kesitler

Bu bölümde önce vergi ceza hukuku alanında yapılan düzenlemeler ve bu düzenlemelerden Anayasa Mahkemesine dava açılanlar değerlendirilecektir. Daha sonra Motorlu Taşıtlar Vergisi, Özel Tüketim Vergisi ve Gelir Vergisi alanlarında yapılan bazı vergisel düzenlemeler ve bu düzenlemelerin Anayasal denetiminin sonuçları irdelenecektir.

#### 2.1. Vergi Ceza Hukuku Alanında Yapılan Düzenlemeler, Anayasa Mahkemesi'nde Açılan Davalar ve Sonuçları

##### 2.1.2. 4369 Sayılı Kanunla Vergi Ceza Hukuku Alanında Yapılan Düzenlemeler

Vergi ceza hukuku alanında 1980'de yapılan kapsamlı düzenlemelerden sonra, reform sayılabilecek düzenlemeler 1998 tarihli 4369 sayılı kanunla yapılmıştır. Bu kanunun vergi sisteminde ve vergi ceza hukuku alanında bir dönüm noktası olduğu ileri sürülmüştür. Bu nedenle 4369 sayılı kanunun genel gerekçesinin çok iyi okunması gerekir.

4369 sayılı kanunun genel gerekçesinin neredeyse tamamı vergi sisteminin sorunları ile bu sorunların nasıl çözülebileceği konusunda bilgiler içermektedir. Genel gerekçede şu ifadeler dikkat çekicidir:

*"7. Vergi sistemi yapılan bölük pörçük düzenlemelerle gittikçe karmaşıklaşmış, uzmanlar bile sistemi anlamakta zorlanır hale gelmiş, buna bağlı olarak da mükelleflerin uyum maliyetleri aşırı derecede artmaya başlamıştır."*

Vergi ceza sistemi konusundaki tespitler ise genel gerekçede şu şekilde ifade edilmiştir.

*(...)Öte yandan da vergi kaçırırken yakalananlar için etkili ve caydırıcı bir ceza sistemi kurulamamış ve neredeyse kaçırmayı kârlı çıkaracak bir ceza yapısına doğru gidilmiştir. Bu doğrultuda yasalarda yer alan hapis cezalar uygulanmamış, teşhir cezası vergi kaçırana değil vergisini beyan edip ödeme zorluğuna düşenlere uygulanarak tutarsız bir ceza sistemi kurulmuş, yanlış kurulan gecikme zammı ve faizi sistemi nedeniyle zamanında ödenmeyen vergilerin de\_eri korunamaz hale gelmiş, daha da ötesi uzlaşma sistemi ile cezaların büyük kısmı kaldırılarak ceza sisteminin etkinliği ortadan kaldırılmıştır. Mevcut yapısıyla vergi sisteminde vergi kaçırma cezalandırılmamakta, hatta kaçırana daha kârlı çıkmaktadır. Bütün bunlara ilaveten ortalama iki yılda bir çıkarılan vergi aflarıyla vergi kaçırma âdeta teşvik edilmektedir.*

*Sonuç: Gerekçenin başında belirlenen ilkeler doğrultusunda hazırlanan bu vergi reform tasarısı, vergi sisteminin ve kamu finansmanının içinde bulunduğu darboğazdan çıkılmasına önemli ölçüde katkı yapacaktır. Ancak bu yasanın başarıya ulaşması içsel tutarlılığının bozulmamasına kamuoyunun inanç ve desteğine, vergi idaresinin süratle yeniden yapılandırılması ile güçlendirilecek kararlı uygulamaya, yargının vergi yasalarını tam anlamıyla uygulamasına, kamu harcamalarında da etkinlik sağlanmasına bağlı olacaktır.*

Bu genel gerekçede ifade edilen hususlar acaba kanunlaşma sürecinde ve kanunlaştıktan sonra uygulamada ne derece hayat bulmuştur? Çalışmamızda, 4369 sayılı kanunla vergi ceza hukuku alanında yapılan düzenlemeler ele alınacaktır.

### 2.1.2.1. Kaçakçılık Suçları ve Cezaları İle İlgili Olarak 4369 sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler

4369 sayılı kanunla yapılan düzenlemelerden Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne en fazla iptal ve itiraz başvurusu yapılan alan vergi suç ve cezalarına ilişkin hükümleri ile ilgilidir. Bu hükümlerin bazıları 2005 yılında yürürlüğe giren yeni Türk Ceza Kanunu ile uyum sürecinde veya başka kanunlarla değiştirilmiştir. Ancak, yapılacak vergi reformlarına ışık tutması açısından bu iptal ve itiraz başvurularını ve sonuçlarını hatırlatmak yerinde olacaktır.

Bu düzenlemelerden ilki, Vergi Usul Kanunu'nun 4369 sayılı kanun ile değiştirilen ve kaçakçılık suçlarını düzenleyen 359'ncü maddesinin (a) bendinin son paragrafında yer alan ve bu bentte sayılan suçları işleyenlere verilecek olan hapis cezasının paraya çevrilmesinde kullanılacak olan katsayının belirlenmesi ile ilgili "...hüküm tarihinde ..." sözcüklerinin Anayasa'nın 2, 10, 11 ve 38'nci maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemiyle açılan davalardır.

Bu hükmün iptali için çok sayıda ağır ceza mahkemesinin Anayasa Mahkemesi'ne itiraz başvurusu yaptığı görülmektedir.<sup>2</sup>

İtiraz başvurusunda bulunan mahkemelerin başvurularında ve Anayasa Mahkemesi'nin kararında Anayasa'nın ve ceza hukukunun; suç ve cezanın kanuniliği ilkesine dikkat çekildiği görülmektedir. Bu bakımdan bu konuda bazı bilgileri aktarmak yerinde olacaktır.

İtiraz başvurusu dilekçesinden bir kesit: *"Kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında, yasalara konulan kurullarla değişik uygulama yapılması Anayasanın amaçladığı hukuksal eşitlik ilkesine açık aykırılık oluşturmaktadır. Zaten Anayasa eylemli değil, hukuksal eşitliği tanımlamaktadır. Yoksa bazı vatandaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurullara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Anayasa Mahkemesi'nin konuyla ilgili istikrar kazanmış görüşleri bu şekildedir."*(...)

Anayasa Mahkemesi kararından bir kesit: *"Yasama organı kamu düzeninin korunması için ceza hukuku alanında düzenleme yaparken, anayasal sınırlar içinde hareket etmek ve ceza hukukunun genel ilkelerine bağlı kalmak zorundadır. Suç işleyenin suçu işlediği tarihte ne kadar ceza ile karşılaşacağını bilmesi gerekir. Daha sonra cezanın azaltılması durumu hariç, herkes suçu işlediği günde yürürlükte olan kurala göre cezalandırılır. Bu, kişiler için Anayasa ile teminat altına alınmış bir haktır.(...) Bu nedenlerle, itiraz konusu sözcükler Anayasa'nın 38. maddesine aykırıdır."*

Sonuç olarak, ilgili madde hükmünün Anayasa'nın 2, 10, 11 ve 38'nci maddelerine aykırı olan itiraz konusu sözcüklerinin iptal edilmesine oybirliği ile karar verilmiştir.<sup>3</sup>

4369 sayılı kanunla ilgili diğer bir iptal başvurusu da yine aynı konuda, bazı kaçakçılık suçlarını düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 359'ncü maddesinin a/2 bendinde yer alan ve hapis cezalarının para cezasına çevrilmesinde esas alınacak katsayısı belirleyen "...sanayi sektöründe çalışan on altı yaşından büyük işçiler için yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır..." bölümünün, Anayasa'nın 2, 7, 8 ve 38'nci maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemidir.<sup>4</sup>

Anayasa Mahkemesi bu konuda, oyçokluğu ile başvurunun reddine karar vermiştir. Ancak ret kararının gerekçesi ile karşı oy veren üyenin gerekçesinden bazı cümleler dikkat çekmektedir. Ret kararının bir bölümünde *"Ceza siyasetinin konusu, hangi eylemlerin suç olacağı ve suç olarak kabul edilen eylemlere ne tür ve miktarda ceza verileceğinin tespitidir. Dolayısıyla kısa süreli özgürlüğü bağlayıcı cezaların para cezasına çevrilmesinde suçların cinsine göre farklı düzenlemeler yapmak yasa koyucunun takdir yetkisi içindedir."* denilmiştir.

Oysa karşı oy veren üye karşı oy gerekçesinde; *"İptali istenen kuralla vergi kaçakçılığı nedeniyle hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan on altı yaşından küçük işçilerin, yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınacaktır. Bu şekildeki düzenleme ile yürütme tarafından belirlenen asgari ücret ceza tayininde esas alınmaktadır. Oysaki suç ve cezaların yasama organınca ve yasayla belirlenmesi Anayasa'nın 38. maddesinin buyruğu olup bu şekildeki düzenleme ile ceza miktarını belirleme dolaylı yoldan yürütme organınca yapılmaktadır. Bu nedenle iptali istenen Yasa kuralı Anayasa'nın 38. maddesine aykırı olup iptali gerekir. Bu nedenle aksi yönde oluşan çoğunluk görüşüne karşıyım."* Demmiştir.

Burada karşı oy veren üyenin dikkat çektiği ve çekince belirttiği husus, cezaların kanuniliği ilkesine rağmen cezanın belirlenmesi konusunda yürütme organının yetkili kılınmasının getireceği sakıncalardır. Bu sakıncayı ifade eden başka kararlar da bulunmaktadır.

<sup>2</sup> Sahte fatura kullanıldığı savıyla, sanıkların Vergi Usul Kanunu'nun 359'ncü maddesine göre cezalandırılmaları istemiyle açılan kamu davasında Mahkeme, maddede yer alan "...hüküm tarihinde..." sözcüklerinin Anayasa'ya aykırılığı savıyla iptali için Bitlis Ağır Ceza Mahkemesi doğrudan başvurmuştur. Ayrıca Sarıcakaya Asliye Ceza Mahkemesi, Seydişehir Asliye Ceza Mahkemesi Denizli 1. Asliye Ceza Mahkemesi, Atabey Asliye Ceza Mahkemesi, Ceyhan Asliye Ceza Mahkemesi, Karacasu Asliye Ceza Mahkemesi, Tarsus Ağır Ceza Mahkemesi, Trabzon 2. Asliye Ceza Mahkemesi, Mersin 2. Asliye Ceza Mahkemesi'nin de itiraz başvurusunda bulunduğu görülmektedir.

<sup>3</sup> AYMK, 7.6.1999, E: 1999/10, K: 1999/22; R.G. 12.10.2000-24198 )

<sup>4</sup> Ankara 20. Asliye Ceza Mahkemesi ve Bergama Asliye Ceza Mahkemesi itiraz başvurusunda bulunmuştur.

### 2.1.2.2. Vergi Ziyai Cezası İle İlgili Olarak 4369 sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler

4369 sayılı kanunun vergi ceza hukuku alanında yaptığı önemli değişikliklerden birisi de bu kanundan önceki dönemlerde vergini aslına uygulanan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarını kaldırarak bunların yerine vergi ziyai cezasının ihdas edilmesidir. Ancak vergi ziyai cezasının hesaplanması ile ilgili hükümde “*Vergi ziyai suçu işleyenlere vergi ziyai cezası kesilir ve bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanunun 112 nci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur.*” şeklindeki ifadenin Anayasaya aykırı olduğu iddiası ile Anayasa Mahkemesi’ne itiraz başvurusunda bulunulduğu görülmektedir.

Vergi Mahkemesince yapılan itiraz başvurusunda “*vergi ziyayına bağlı olarak verilen vergi ziyai cezasının miktarının hesabında esas alınan gecikme faizi oranının 6183 sayılı Yasa’nın 51. maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından belirlendiği, bu oranların vergilendirme ve tahsil dönemleri itibarıyla değişebildiği, ceza ve ceza yerine geçen tedbirlerin yasayla konulabileceği, vergi ziyai suçunu işleyenler için öngörülen vergi ziyai cezası miktarının yasama organı yerine yürütme organı olan Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen gecikme faizi oranı esas alınması nedenleriyle kuralın Anayasa’nın 2, 10, 11, 38 ve 73’ncü maddelerine aykırılık oluşturduğu*” nu ileri sürülmüştür.

Vergi Mahkemesi’nin başvuru tarihi 2001 yılı olarak görünmektedir. Ancak bu tarihin öncesinde ve sonrasında vergi hukukçuları bu hükmün getirdiği sakıncalara dikkat çekmiş ve Anayasaya aykırı olduğu görüşleri ileri sürülmüştür. (Seviğ, 2000; Çelen, 2001, Doğrusöz, 2001(B) ve 2002, Gerçek, 2005, Güzel, 2001, Yerci, 2005, Çakıcı: 2004, Maç, Turgut, 2001)

Anayasa Mahkemesi ise başvuru üzerine verdiği kararda, “*(...)bu ceza, ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanunun 112 nci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur*” bölümünün, Anayasa’ya aykırı olduğuna ve iptaline, iptal hükmünün doğuracağı hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edici nitelikte görüldüğünden, Anayasa’nın 153’üncü maddesinin üçüncü fıkrasıyla 2949 sayılı Yasa’nın 53. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları gereğince iptal hükmünün, kararın Resmi Gazete’de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesine, 6.1.2005 gününde oybirliğiyle” karar vermiştir.

Bu karar yorumlandığında şu kısa sonuç ortaya çıkmaktadır: “Vergi ziyai cezası yaklaşık olarak altı yıl boyunca Anayasa’ya aykırı olarak uygulanmış olmaktadır.”

Anayasa mahkemesinin bu kararları, yasama sürecinde yaşanan “teknik” bazı aksaklıklar olarak yorumlanabilir. Ancak küçük gibi görünen bu teknik aksaklıkların uygulamada yarattığı sorunlar büyük olmuş ve ancak yargı yolu ile çözülebilmiştir. Anayasa Mahkemesi’ne pek çok mahkemeden itiraz yoluyla anayasaya aykırılık başvurusu yapılmıştır. Bu durum vergi ceza hukuku alanında düzenlemeler yapılırken ceza hukukunun genel ilkelerini de her zaman göz önünde tutulması gerektiğini göstermektedir.

### 2.1.3. Bazı Özel Usulsüzlük Fiilleri ve Cezaları İlgili Yapılan Düzenlemeler

1999-20011 yılları arasında en çok değişiklik yapılan bir madde de Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 355’nci maddesidir. Vergi Usul Kanunu’nun “*Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257 nci madde hükmüne uymayanlar için ceza*” başlıklı mükerrer 355’nci maddesi dikkatlice analiz edildiğinde, bu maddenin 1999 yılından sonraki yıllar içinde sürekli genişletildiği, maddeye fıkralar, cümleler şeklinde eklemeler yapıldığı görülmektedir. Madde başlığı ceza öngören bir hüküm özelliği taşımamaktadır ve çok sayıda başka maddelere atıf yapmaktadır. Bu nedenle kesilecek özel usulsüzlük cezasının bağlandığı fiillerin açık değildir. Örneğin, muayenehanesinde kredi kartı pos cihazı bulundurmayan bir doktora, Vergi Usul Kanunu’nun 353’ncü maddesine göre mi; yoksa pos cihazı kullanma zorunluluğunun Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 257’nci maddesinin verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı tarafından zorunlu hale getirilmiş olması nedeniyle, mükerrer 355’nci maddeye göre mi ceza kesileceği tartışmalıdır.

Ancak bu madde hükmünün yarattığı en büyük sorun, özellikle elektronik ortamda verilmesi gereken beyanname ve bildirimlerin verilmemesi halinde uygulanacak ceza ile ilgilidir. Bu maddeye 5398 sayılı kanunla eklenen bir bentle, elektronik ortamda beyanname ve bildirim vermeyenlere özel usulsüzlük cezası kesileceği hükmüne bağlanmıştır. 5398 sayılı kanun “torba kanun” olarak adlandırılan bir kanundur. Bu “torba kanunun” ilgili madde gerekçelerinde ise, Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 355’nci maddesiyle ihdas edilen ve kesilecek cezanın dayanağı olabilecek açıklıkta, akla yatkın bir ifade yer almamaktadır. Madde metninde yer alan; “*elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası*” ifadesinden kanun koyucunun ne kastettiği açık değildir.

Ayrıca, "...beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması..." ifadesi farklı şekillerde yorumlanabilecek anlamlar taşımaktadır. Öte yandan, elektronik ortamda verilmesi gereken beyannamelerin verilmemesinden dolayı bu maddeye göre kesilmesi öngörülen özel usulsüzlük cezasına ilişkin hükmün, kanunla ihdas edilmiş gibi görünmesine rağmen, Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 257'nci maddesinde eş zamanlı olarak yapılan kanun değişikliğine dayandırıldığı ve bir genel tebliğ (346 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği) ile ceza uygulamasına yön verildiği görülecektir. (Somuncu, 2009)

Bu madde ile ilgili itiraz başvurusunda bulunan vergi Mahkemesi, Anayasa Mahkemesi'ne Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'nci maddesinin birinci fıkrasının Anayasa'nın 2, 10, 13, 38 ve 125'nci maddelerine aykırılığı iddiası ile anayasaya aykırılık başvurusunda bulunmuştur.

Başvuru gerekçesinde şu ifadeler yer almıştır:

*"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrasının açık bir düzenleme içermemesi nedeniyle yasal beyanname verme süresini izleyen 30'ncü günden sonra elektronik ortamda beyanname verenlere de özel usulsüzlük cezası kesilmesi, uygulamada idarenin (dava konusu olayda olduğu gibi) kıyas yoluyla ceza takdir etmesi gibi hukukun temel ilkelerine aykırı sonuçların doğmasına yol açtığı gibi, farklı uygulamalara ve farklı kararların verilmesine de sebep olmaktadır.*

*İtiraz konusu kural, para cezasının belirlenmesine ilişkin olduğundan bunun suç ve cezadaki yasallık ilkesi gereği objektiflik ve genellik esaslarına göre kesin ve açık bir biçimde düzenlenmesi gerekmektedir. Dava konusu olayda, davalı idarece davacı adına 'Bilgi Vermekten Çekinenler ile 256, 257 ve Mükerrer 257 nci Madde Hükmüne Uymayanlar İçin Ceza' başlıklı mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrası uyarınca ceza uygulanmışsa da anılan fıkra hükmünde elektronik ortamda beyanname verilmemesi durumunda özel usulsüzlük cezası kesileceğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Ceza hukukunun temel ilkelerinden olan belirlilik ilkesi, yani, suç tanımlarında esnek ve yoruma yer veren ifadeler kullanılmasını yasaklayan ilke, kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinin vazgeçilmez tamamlayıcısıdır. İdarenin keyfi davranmasını önleyen bu ilkenin idari yaptırımlarda da geçerli kılınması, hukuk devleti iddiasındaki her ülke için vazgeçilmez bir zorunluluktur. Aynı şekilde, yasallık ilkesinin doğal bir sonucu olarak, kıyas yoluyla yeni bir suç öngörülemeyeceği gibi, idari yaptırımı gerektiren davranışlar da kıyas yoluyla uygulanamayacaktır.*

*Bu nedenlerle, itiraz konusu fıkra Anayasa'nın 38. maddesine aykırıdır."*

Bu madde ile ilgili olarak ülke genelinde pek çok dava açılmış ve mahkemelere Anayasaya aykırılık iddiaları iletilmiş olduğu, bu hükmün Anayasaya aykırılık teşkil ettiği ileri sürülmüştür. (Sakal, Alpaslan, 2006, Somuncu, 2009) Ancak ilgili hüküm oyçokluğu ile Anayasa'ya aykırı bulunmamış ve itiraz başvurusu reddedilmiştir.

Anayasa Mahkemesi kararında<sup>5</sup>, "213 sayılı Yasa'nın mükerrer 355. maddesinin itiraz konusu birinci fıkrasında, bu Yasa'nın mükerrer 257. maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uyulmaması durumunda kesilecek olan özel usulsüzlük cezalarına yer verilmiştir. Kuralda, cezalar belirlenmiş, cezaya tabi tutulan eylemler ise mükerrer 257. maddeye göre getirilen zorunluluklara uymama olarak gösterilmiştir. Mükerrer 257. maddede, Maliye Bakanlığı'nın hangi konularda düzenleme yapacağı belirlenmiştir.

*Maliye Bakanlığı'na yetki yasayla verilmiştir. Bu yetkiye dayanılarak, genel nitelikte olan tebliğlerle yapılan düzenlemeler Resmi Gazete'de yayımlanmakta, mükelleflere hangi zorunlulukların getirildiği duyurulmakta ve güvence sağlanmaktadır.*

*Suç sayılan eylem ve cezası yasada gösterildikten sonra yasama organının uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konularda önlemler alınması amacıyla yürütme organına yetki vermesi, suçun idari düzenlemelerle ortaya konulması anlamına gelmez. Demiştir.*

Bu karara karşı oy veren üyelerin karşı oy gerekçeleri dikkatle incelenecek olursa; Anayasa Mahkemesi'nin daha önce vermiş olduğu bir kararda<sup>6</sup>, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesinin anayasaya aykırı bulunmayan ve oy çokluğu ile verilen kararında karşı oy veren üyelerin gerekçeleri ile benzer anayasal ihlallere dikkat çekildiği görülecektir. Buradaki anayasal ihlal, yürütme organının bir parçası olan Maliye Bakanlığı'na ceza ihdas etme yetkisi verilmesidir. Her iki karar arasında yaklaşık yirmi yıl vardır. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin 1991 yılında Vergi Usul Kanunu 'nun mükerrer 257'nci maddesinin iptali için açılan davada verdiği ret kararını, yaklaşık yirmi yıl sonra Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'nci maddesi için tekrarlamış olduğu ve eski kararının arkasında durduğu söylenebilir.

<sup>5</sup> AYMK, 13.1.2011 tarih ve E: 2009/21, K:2011/16, R.G., 02.04.2011-27893

<sup>6</sup> AYMK 15.10.1991 tarih ve E:1990/29; K:1991/37, R.G., 05.02.1992-21133.

### 2.2. 1999 Yılında Meydana Gelen Depremler Sonrasında Yapılan Vergisel Düzenlemeler Konusunda Anayasa Aykırılık İddiaları ve Sonuçları

1999 yılında Marmara Bölgesinde meydana gelen depremler sonrasında yapılan vergi düzenlemeleri bugün dahi tartışılmaya devam etmektedir. Bilindiği üzere bu vergilerin bir kısmı geçmiş dönemlere ait vergi konularına konulan ek vergiler, bir kısmı ise, yeni ihdas edilmiş vergilerdir.

1999 yılında meydana gelen depremler sebebiyle 26.11.1999 tarih ve 4481 sayılı "17.8.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremın Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" çıkartılmıştır.

Bu kanunun 1, 6, 7 ve 9'ncü maddelerinin, Anayasa'nın 2'nci ve 73'ncü maddelerine aykırılığı savıyla iptali ve yürürlüğünün durdurulması istemiyle ana muhalefet partisi tarafından Anayasa Mahkemesi'ne iptal başvurusunda bulunulmuştur.

İptal başvurusunda ileri sürülen Anayasaya aykırılık iddiaları Anayasanın çeşitli ilkelerini esas almaktadır. Dava dilekçesinde; "Kısaca, 4481 sayılı Kanun'un 6. maddesi, vergilendirilmiş bina, arsa ve arazilerin ek vergilerle bir daha vergilendirilmesi, ek emlak vergisinin geçmişe dönük olarak alınması, ek vergilemede; mükelleflerin ödeme güçlerinin hiç dikkate alınmaması; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinin ihlâl edilmesi; bakımından Anayasa'nın 73. maddesine aykırıdır." savlarının ileri sürüldüğü görülmektedir.

Ayrıca ek motorlu taşıtlar vergisiyle ilgili düzenlemelerin de hem kanunların geçmişe yürümezliği ilkesine hem de ödeme gücü ve adalet ilkelerine aykırılığı ileri sürülmüştür.

Anayasa Mahkemesi kararında davada ileri sürülen aykırılık iddialarını, "kamu yararı" gerekçesiyle reddetmiştir. Anayasa Mahkemesi kararında bu durum şöyle ifade edilmiştir: (...) Ancak, Yasa'nın genel gerekçesinde de belirtildiği gibi, deprem nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması gibi sosyal ve ekonomik koşulların zorunlu kıldığı nedenlerle, ek vergi getirilmesinde kamu yararının gözetildiği açıktır. (...)

(...)Açıklanan nedenlerle, dava konusu düzenleme Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir."

Anayasa Mahkemesi'nin bu davada oyçokluğu ile iptal başvurusunun reddine karar vermiştir. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin daha önceki Ekonomik Denge Vergisi kararı<sup>7</sup> hatırlanacak olursa, yüce mahkemenin yine daha önce verdiği bir kararının arkasında durduğu ve "ikinci defa bir defaya mahsus olarak" karar verdiği söylenebilir. Karardan şu alıntıyı yapmakla yetinelim:

"Ekonomik denge vergisinin, gelir ve kazançlar üzerinden bir kez kabul edilebilir bir oranda alınan bağımsız bir vergi olması ve malî gücü daha zayıf olan ücretlilerin çok büyük kesimini kapsam dışında bırakması nedeniyle sosyal devlet ilkesine de aykırı düştüğü söylenemez."

Bu davada verilen ret kararına karşı oy veren bir üyenin ek gelir vergisi ile ilgili ifadeleri, vergi yasaları yapılırken yasa koyucunun ne derece hassas davranması gerektiğine işaret etmektedir:

"Mükelleflerin 1998 yılında beyan ettikleri matraha dayalı bu ek vergilendirmeyi vergide yasallık ilkesiyle bağdaştırmak olanaklı değildir. Hukuksal güvenlik vergi yasalarının da geçmişe uygulanmamasını gerektirir. 1998 yılı vergi matrahlarının esas alınarak bunun % 5 oranında yeniden vergilendirilmesi verginin müterakkiliği, malî güce göre alınması ilkeleriyle de bağdaşmamaktadır."

### 2.3. Motorlu Taşıtlar Vergisi İle İlgili Yapılan Bazı Düzenlemelere Karşı Açılan İptal Davaları ve Sonuçları

Bugün yürürlükte olan Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu 1963 tarihlidir. Yıllar içinde çok kapsamlı olmayan değişiklikler yapılsa da kanunun genel yapısı çok fazla değişmemiştir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda 2000 yılında yapılan bazı düzenlemeler çalışmamızın kapsamı ve amacı bakımından önem arz etmektedir. Söz konusu kanun, 30.11.2000 tarih ve 4605 sayılı "Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Finansman Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu İle 4306 Ve 4481 Sayılı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Kurumlar Vergisi Kanununa Bir Geçici Madde Eklenmesi Hakkında Kanun" dur.

<sup>7</sup> AYMK, 6.7.1995 tarih ve E:1994/80, K: 1995/27, R.G.,02.02.1996-22542.



Bu kanun ile Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10'ncu maddesinin Bakanlar Kurulu'na vergi miktarlarını üç şekilde artırma yetkisi verilmiş ve bu yetkinin kullanımında bazı kriterler belirlenmiştir.

Bu yetkiye göre Bakanlar Kurulu;

- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda yer alan vergi miktarlarını doğrudan yirmi katına kadar,
- Her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan vergi miktarlarının o yıl için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edilip ilân olunan yeniden değerlendirilme oranına göre artırılmasıyla bulunan vergi miktarlarını yirmi katına kadar,
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10'ncu maddesinin 4605 sayılı Kanun ile değişik üçüncü fıkrasının (a) bendi uyarınca, yeniden değerlendirilme oranının % 50 fazlasını geçmemek, % 20'sinden az olmamak üzere saptayacağı yeni oranlar uygulanarak belirlenmiş olan vergi miktarlarını ayrıca yeniden yirmi katına kadar artırılabilecektir.

Bu düzenlemeler hakkında da ana muhalefet partisi tarafından Anayasa Mahkemesi'ne iptal davası açılmıştır. İptal davası dilekçesinde, getirilen düzenlemenin, vergilerin kanunla konulmasını, değiştirilmesini ve kaldırılmasını ifade eden vergilerin kanuniliği ilkesini, mükelleflerin vergileme dönemi başlamadan hangi matrah üzerinden ne kadar vergi ödeyeceklerini bilmeleri için gerekli olan vergilerin belirliliği ilkesini zedelediği, TBMM'ye ait olan vergi miktarının kanunla arttırılması yetkisinin Bakanlar Kurulu'nca kullanılmasının ise, hiçbir devlet organının Anayasa'dan aldığı yetkiyi başka bir organa devredemeyeceği ilkesiyle bağdaşmadığı, mükellefin ödeyeceği vergi borcunun miktarını bilememesinin de keyfiliğe yol açacağı ileri sürülerek kuralın, Anayasa'nın 2, 5, 7 ve 73'ncü maddelerine aykırılığı savıyla iptali istenilmiştir.

Anayasa Mahkemesi bu kararında başvurunun Anayasaya aykırılık sorunu bakımından değerlendirilmesi ile ilgili açıklamalarında çok önemli tespitler yapmıştır:<sup>8</sup>

*"Dava dilekçesinde, getirilen düzenlemenin, vergilerin kanunla konulmasını, değiştirilmesini ve kaldırılmasını ifade eden vergilerin kanuniliği ilkesini, mükelleflerin vergileme dönemi başlamadan hangi matrah üzerinden ne kadar vergi ödeyeceklerini bilmeleri için gerekli olan vergilerin açıklığı ilkesini zedelediği, Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ait olan vergi miktarının kanunla arttırılması yetkisinin Bakanlar Kurulu'nca kullanılmasının ise, hiçbir devlet organının Anayasa'dan aldığı yetkiyi başka bir organa devredemeyeceği ilkesiyle bağdaşmadığı, mükellefin ödeyeceği vergi borcunun miktarını bilememesinin de keyfiliğe yol açacağı ileri sürülerek kuralın, Anayasa'nın 2., 5., 7. ve 7'ncü maddelerine aykırılığı savıyla iptali istenilmiştir.(...)*

*(...)Hukuk devletinde kuşkusuz ki, devlete kaynak sağlamak amacıyla da olsa vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve böylece hukuk güvenliğinin sağlanması gerekir.*

*Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanlaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir. Ancak, yasa ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idarî işlem yapma yetkisi verilebilir.*

*Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında, "vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir" denilmektedir. Buna göre, Bakanlar Kurulu, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki istisnai bir yetkidir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Nitekim 73. maddenin son fıkrasına ilişkin gerekçede vergi yükünün muafliği ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesinin kabul edildiği belirtilmiştir. Ancak Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkinin çok geniş olması, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemez.*

*Motorlu taşıtlar vergisinde vergiler maktu olarak belirlendiğinden zamanla vergi tutarlarının aşındığı bir gerçektir. Verginin bu şekilde azalmasını önlemek amacıyla vergi yasalarında bazı düzenlemeler yer almaktadır. Ekonomik koşulların vergi gelirlerini azaltıcı etkilerinin giderilebilmesini sağlamak amacıyla motorlu taşıtlar vergisi de yeniden değerlendirilme yöntemine bağlanmıştır.*

<sup>8</sup> AYMK, 16.01.2003 tarih ve E. 2001/36, K. 2003/3, R.G. 21.11.2003-25296.

## 27. TÜRKİYE MALİYE SEMPOZYUMU

VERGİ KANUNU YAPMA SANATI: 1999-2011 DÖNEMİNDE VERGİ HUKUKU ALANINDA YAPILAN BAZI DÜZENLEMELERİN ANAYASAL VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE VERGİ REFORMU İHTİYACINA BAKIŞ

*Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun yetki başlıklı 10. maddesine göre, vergi miktarları yeniden değerlendirilmesinde her yıl artmakta ve bu usulle maktu vergilerin zamanla aşınması önlenmektedir. Ancak, dava konusu kuralla belirtilen artışın yeterli olmaması veya değişen ekonomik koşullara uygunluğun sağlanması amacıyla Bakanlar Kurulu'na yeniden değerlendirilmesinin %50 fazlasını geçmemek, %20'nden az olmamak üzere yeni oranlar belirleme yetkisi de verilmiştir. Buna ek olarak Bakanlar Kurulu'na bir de bu tutarları yirmi katına kadar artırma yetkisinin verilmiş olması, yasama yetkisinin devrine yol açan ve vergi adaleti ile bağdaşmayan ölçüsüz bir düzenlemedir.*

*İptali istenilen kuralla vergi miktarının, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri, kullanım amaçlarına göre ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar artırılabilmesi için Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi, keyfi bir uygulamaya neden olabileceğinden hukuk güvenliği ilkesi ile de bağdaşmamaktadır.*

*Açıklanan nedenlerle, Anayasa'nın 2 ve 73'ncü maddelerine aykırı olan kuralın iptali gerekir."*

Sonuç olarak 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10'ncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline, oybirliğiyle karar verilmiştir.

Bu karar okunduğunda şöyle bir soru akla gelmektedir. İptal edilen bu kanun maddesinin kanunlaşma sürecinde nasıl gelişmeler yaşanmıştır? Yasma organındaki süreçte, Anayasa'nın 73'ncü maddesinin 4'ncü fıkrasında yer alan en temel anayasal ilke konusunda uyarıda bulunulup bulunulmadığı da merak uyandırmıştır.

Konuyla ilgili olarak incelenen TBMM tutanaklarından şu tespitler yapılmıştır. 21'nci Dönem Meclis Plân ve Bütçe Komisyonunda yapılan görüşmeler sırasında bazı muhalefet milletvekillerinin, Bakanlar Kurulu'na böyle bir yetki verilmesinin Anayasaya aykırı olacağı gerekçesiyle tasarıya muhalefet şerhi koydukları görülmektedir. Buna rağmen Bakanlar Kurulu'na vergi miktarını artırma yetkisi veren bu tasarı kanunlaşmıştır.<sup>9</sup>

Bu gelişmeleri yine bir soru ile değerlendirmek yerinde olacaktır. Anayasal kurallara, hatta bu konudaki uyarılara rağmen yasama organında Anayasa'ya açıkça aykırılık teşkil eden bu tür vergisel düzenlemelerin yapılması; "vergide dayatma" veya "vergide inatlaşma" olarak kavramlaştırılabilir mi?

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda, 2004 yılında 5035 sayılı kanunla yapılan düzenleme ile vergi matrahına esas olacak tarifelerde önemli değişiklikler yapılmıştır. Örneğin, binek otomobili, arazi taşıtı ve kaptıkaçtı olarak tanımlanan araçların vergi matrahı, düzenlemeden önce araçların kilogram olarak ağırlığına ve yaşına göre belirlenmekteydi. 2004 yılında yapılan bu değişiklik ile bu araçların vergi matrahı motor hacimlerine ve yaşlarına göre hesaplanmaya başlanmıştır. Bu değişiklik için de ana muhalefet partisi tarafından Anayasa Mahkemesi'ne iptal başvurusunda bulunulmuştur. Ancak Anayasa Mahkemesi bu tarife değişikliklerini Anayasaya aykırı bulmamıştır.<sup>10</sup>

2009 yılında açılan bir davada ise Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 2004 yılında değiştirilen (I) sayılı tarifesinde yer alan "Arazi Taşıtları" ifadesinin Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle vergi mahkemesi tarafından Anayasa Mahkemesi'ne itiraz başvurusu yapılmıştır.

Bu davada itiraz yoluna başvuran vergi mahkemesi, örnek bazı hesaplamalarla dava konusunu detaylı bir biçimde açıklamıştır. Buradan bir alıntı yapılacak olursa, aynı motor hacmine sahip, aynı marka ve model fakat sadece önden çekişli ya da arkadan itişli olan açık kasalı bir kamyonetin 2007 yılında ödenecek motorlu taşıtlar vergisinin 709,00 TL, bütün tekerlekleri motordan güç alan ve arazi taşıtı kavramına giren aynı motor hacmine sahip, aynı marka ve model açık kasalı kamyonet için 2007 yılında ödenecek motorlu taşıtlar vergisi 11.845,00 TL olduğu, bu durumun, Anayasanın mali güce göre vergi ödeme ve kanun önünde eşitlik ilkelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür. Ancak Anayasa Mahkemesi, Anayasa'nın 152'nci maddesi ile 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 28'nci maddesine göre, Anayasa Mahkemesi'nin işin esasına girerek verdiği ret kararının (2004 yılında verilen ret kararı) Resmî Gazete'de yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda bulunulamayacağı gerekçesiyle iptal başvurusunu reddetmiştir.

Sonuç olarak, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun, 25.12.2003 günlü, 5035 sayılı Yasa'nın 23. maddesiyle değiştirilen 5. maddesindeki (I) sayılı tarife'de yer alan "...arazi taşıtları ..." ibaresinin iptaline ilişkin itiraz başvurusunun, Anayasa'nın 152. ve 2949 sayılı Yasa'nın 28'nci maddesi gereğince reddine karar verilmiştir.<sup>11</sup>

<sup>9</sup> Muhalefet Şerhi: 13.11.2000 1/776 sayılı 197 sayılı Motorlu Taşıtlar, 1318 sayılı Finansman Kanunu, 4306 sayılı Eğitim Vergisi Kanunu, 4481 sayılı Marmara Depremi Vergi Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunlarında Değişiklik Yapan Kanun Tasarısına ait muhalefet şerhimiz aşağıda arz edilmiştir.

1. Motorlu taşıtlara uygulanacak verginin 20 katına kadar artırılma yetkisinin hükümete verilmesi, TBMM idaresine, vergi koyma yetkisine müdahaledir. Bakanlar Kurulu KHK çıkarma yetkisi ile dahi vergi koyamaz.

2. Motorlu taşıtlara uygulanan vergilerde farklılık makul ve haklı sınırlarda olması gerekir. Getirilen hükümler aynı teknik özelliklere sahip, aynı model iki taşıttan birine kullandığı yakıt farklılığı sebebiyle 20 kat vergi uygulanması hak ve adalet ölçülerine aykırıdır.

3. Dar gelirli aileler sahip oldukları taşıtları masraftan kaçmak için çok sınırlı kullanılmaktadırlar. Bu kanun çıkıp vergiler 20 kat artınca bu taşıtları satmak zorunda kalacaklardır. (<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem21/yil01/ss539m.htm>, Erişim tarihi, 20.02.2012)

<sup>10</sup> AYMK, 23.6.2004 tarih, E. 2004/14, K.2004/84, R.G. 22.10.2005-25974.

<sup>11</sup> AYMK, 20.1.2011 tarih ve E. 2009/65, K.2011/24, R.G.02.04.2011-27893.

Burada Anayasa'nın 152'nci maddesi ile 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 28'nci maddesine göre, Anayasa Mahkemesi'nin işin esasına girerek verdiği ret kararının Resmî Gazete'de yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe başvuruda bulunulamayacağı hükmünün ortaya çıkardığı teknik bir engel sebebiyle iptal başvurusunun reddedildiği görülmektedir. Ancak dava konusu olaydaki durum açıkça eşitlik ilkesi ve mali güce göre vergileme ilkesine aykırı görünmektedir. Bu durumda, Anayasa'nın 152'nci maddesi ile 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 28'nci maddesiyle düzenlenmiş olan on yıl geçmedikçe başvuru yapamama süresinin de tartışılması gerektiği söylenebilir.

Burada Motorlu Taşıtlar Vergisi ile ilgili bir tespit yapmak yerinde olacaktır. 1963 tarihli olan bu vergi günümüz koşullarında teknolojik gelişmeleri tam olarak kavrayabilen, adaletli bir vergi olma özelliğini kaybetmiştir. Ayrıca bu vergi zaman zaman ülkedeki krizler veya deprem vb. olaylarda alınan bir ek kaynak yaratmak için başvurulmuş<sup>12</sup> bir gelir kaynağıdır. Artık daha modern bir vergileme ölçüsü ile Motorlu Taşıtlar Vergisi alınması zamanı gelmiştir. Motorlu Taşıtlar Vergisi için literatürde en adaletli vergileme ölçüsü olarak, emisyonla göre vergileme önerilmektedir.

#### **2.4. Motorlu Taşıtlardan alınan Özel Tüketim Vergisi İle İlgili Bazı Düzenlemelere Karşı Açılan İptal Davaları ve Sonuçları**

Özel Tüketim Vergisi Kanunu 2002 yılında yürürlüğe girmiştir. 06.06.2002 tarih ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun genel gerekçesinde, *"Özel tüketim vergisi uygulaması ile belirli ve az sayıda mal grubu kapsama alınarak bir yandan söz konusu malların vergilendirilmesine ilişkin oldukça karmaşık hale gelen mevcut yapının basitleştirilmesi sağlanmakta, diğer yandan ise basitleşen sistem yardımıyla yükümlülerin vergiye gönüllü uyumlarının katkı sağlanması hedeflenmektedir. Dolaylı vergiler alanında ciddi bir basitleştirme öngören bu Tasarıyla 16 adet vergi, harç, fon ve pay yürürlükten kaldırılmaktadır."* ifadeleri yer almaktadır.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte, motorlu taşıtlardan alınan Taşıtlar Alım Vergisi, Ek Taşıtlar Alım Vergisi ve Çevre Fonu, Trafik Tescil Harcı, Eğitime Katkı Payı ve Özel İşlem Vergisi kaldırılmıştır. Yeni uygulamaya göre Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (GTİP) numaraları itibarıyla tespit edilen ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli II sayılı listede sayılan motorlu araçlardan Karayolları Trafik Kanunu ve Karayolları Trafik Yönetmeliği uyarınca kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı verginin konusunu teşkil etmektedir.

Ancak bazı motorlu araçlar tescil yapıldıktan sonra bir takım tadilatlar yapılarak, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun II sayılı tarifesinde yer alan GTİP'ye giren ve başka bir araca dönüştürülmektedir. Bir başka anlatımla yük taşımak için imal edilmiş bir araç satın alındıktan sonra, yolcu taşımaya uygun bir araca dönüştürülmektedir. Bu durumda ödenmesi gereken Özel Tüketim farkı ortaya çıkmaktadır. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun ilgili hükmü, ortaya çıkan bu Özel Tüketim Vergisi farkının araç sahibi tarafından ödenmesi gerektiğini düzenlemektedir.

Bu konuda Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bir itiraz başvurusunda vergi mahkemesi, itiraz dilekçesinde şu gerekçeler ile anayasaya aykırılık iddiasında bulunmuştur:

*"4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 15. maddesinin 2 numaralı fıkrasının (b) bendinde yer alan "(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların, ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde 87.02 (Otobüs ve midibüs hariç), 87.03 veya 87.04 ("Diğerleri" grubu hariç) tarife pozisyonlarında yer alan mallara dönüştürülmesi halinde, daha önce ödenen vergi mahsup edilmek suretiyle bu malların ilk iktisabındaki matrah esas alınarak değişiklik uyarınca adına kayıt ve tescil işlemi yapıldandan, değişikliğin kayıt ve tescili tarihinde dönüştürülen mallar için geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınır." hükmünün, Anayasa'nın 2, 10, 73. maddelerine aykırı olduğu kanaati ile bu fıkranın iptali ve bakılan davalar açısından bu fıkraların uygulanmasından doğacak sonradan giderilmesi güç veya olanaksız durum ve zararların önlenmesi için iptali istenilen fıkraların yürürlüğünün durdurulması istemiyle..."*

İtiraz başvurusu incelendiğinde, Anayasaya aykırılık iddiasının teknik bir takım detaylara dayandığı ve tanımların anlaşılmasında güçlük olduğu görülmektedir. Ancak itirazın esası, araçların ilk iktisabındaki niteliklerinin daha sonra bir takım tadilatlar ve koltuk eklemesi yapılarak değiştirilmesi; buradaki koltuk sayısı sebebiyle ek Özel Tüketim Vergisi ödenmesinin Anayasaya aykırı olduğu hususudur. Anayasa mahkemesi bu konuda kararında şu tespitleri yapmıştır:

<sup>12</sup> 26.11.1999 günlü, 4481 sayılı "17.8.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremın Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 3.4.2003 günlü ve 4837 sayılı "Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun.

"İtiraz konusu kural ile 4760 sayılı Yasa'ya ekli (II) sayılı listedeki taşıtlardan kayıt ve tescile tâbi olanların, ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde 87.02 (Otobüs ve midibüs hariç), 87.03 veya 87.04 ("Diğerleri" grubu hariç) tarife pozisyonlarında yer alan taşıtlara dönüştürülmesi halinde, daha önce ödenen vergi mahsup edilmek suretiyle ve ilk iktisabındaki matrah esas alınarak değişiklik uyarınca adına kayıt ve tescil işlemi yapıldandan, değişikliğin kayıt ve tescili tarihinde dönüştürülen taşıtlar için geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınacağı hükme bağlanmıştır. Dava konusu kuralda, araçların belirtilen şekilde dönüştürülmesi halinde, ek özel tüketim vergisi ödenmesi öngörülmüştür. Bu kuralda, aynı nedenle birden fazla özel tüketim vergisi alınması öngörülmemektedir. Diğer bir deyişle mükerrer vergilendirme söz konusu değildir. Yasa'nın genel kuralına göre bahsi geçen listede yer alan kayıt ve tescile tabi araçların ilk iktisabı vergiyi doğuran olayı oluşturmakta iken, itiraz konusu kural genel kuraldan farklı olarak bu araçların belli süre içinde belirtilen araçlara dönüştürülmesini ek özel tüketim vergisi ödenmesini gerektiren durum olarak düzenlemiştir. Ayrıca Yasa'nın genel düzenlemesinden farklı olarak bu ek verginin mükellefi de, değişiklik uyarınca adına kayıt ve tescil yapılan kişidir. İtiraz konusu kuralda, ek özel tüketim vergisinin konusu, vergiyi doğuran olay, matrahı, oranı, mükellefi, alınma zamanı açıkça belirtilmiştir. Söz konusu verginin ne şekilde ve nereye beyan edilip ödeneceği hususu ise Yasa ile verilen yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı'na çıkarılan genelge ve tebliğlerde açıklanmıştır. Bu durumda, ödenecek ek özel tüketim vergisinin asli unsurlarının kuralda yer aldığı, beyan ve ödenme şekline ilişkin hususların yasa da yer almamasının yasallık ilkesini zedelediği ve idarenin keyfi ve eşitliğe aykırı uygulamalarına neden olabilecek bir belirsizliğe yol açmadığı anlaşıldığından, verginin yasallığı ilkesine aykırılık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 2., 10., ve 73. maddelerine aykırı değildir. (...) 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin (2) numaralı fıkrasının 16.7.2004 günlü, 5228 sayılı Kanun'un 23. maddesiyle değiştirilen (b) bendinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın reddine, oybirliğiyle karar verilmiştir.<sup>13</sup>

Anayasa Mahkemesi'nin bu iptal kararı elbette yerindedir. Ancak Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli listede yer alan ve otomobillerle aynı özelliklere sahip diğer bazı araçların; otomobillerden daha düşük oranda Özel Tüketim Vergisi'ne tabi olmasının yarattığı vergi adaletsizliği devam etmektedir. Söz konusu araçların Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli II sayılı tabloda "eşya taşımaya mahsus araçlar" şeklinde nitelendirilerek, otomobillerden daha düşük oranda Özel Tüketim Vergisi'ne tabi tutulması ile ilgili yasal düzenlemeler, vergi tarihinde eşine az rastlanır bir süreç içinde cereyan etmiştir.

Şöyle ki; GTİP, gümrük idaresi tarafından ithal edilen malların tabi olacakları gümrük vergisini hesaplamak için kullanılan uluslararası geçerliliği olan bir tarifedir. Bu tarifinin Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun ve dolayısıyla konumuzla ilgili olan söz konusu araçların pozisyon numaraları: 87.03 (otomobiller) ve 87.04 (Yük taşımaya mahsus araçlar) dir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun bu değişiklik yapılmadan önceki ilk halinde, panelvan olarak adlandırılan ancak kapalı kasa kamyonet olarak trafiğe tescil edilen araçların ilk iktisabından sonra 5 yıl içinde kapalı olan arka kısımlarına cam ve koltuk takılarak binek otomobiline dönüştürülmesi halinde; motor hacimlerine göre aradaki ÖTV farkı aracın sahibinden tahsil edilecekti. Ancak Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda yer alan geçici bir maddeyle 31.07.2003 tarihine kadar Özel Tüketim Vergisi farkı ödemeden; kamyonet olarak iktisap edilen araçların binek otomobiline dönüştürülmesine izin verilmiştir. (ÖTV yasası 15/2 ve 19/b maddesi). Bu uygulama 1.8.2003-3.8.2004 tarihleri arasında kanun hükmüne de uygun şekilde devam etmiştir. Dolayısıyla 03.08.2004 tarihinden sonra kamyonet satın alanlar eğer bu araçlarını binek otomobiline dönüştürmek isterlerse, aradaki Özel Tüketim Vergisi farkını ödemek zorundaydılar.

Ancak ödenmesi gereken Özel Tüketim Vergisi farkı sebebiyle bu araçların fiyatları, binek otomobilleriyle aynı seviyede; hatta bazı modellerde binek otomobilinden bile fazla olabiliyordu. Bu durumda bu araçların satışları yavaşladı ve imalatçı, ithalatçılardan bu araçların Özel Tüketim Vergisi'nin azaltılması yönünde talepler gelmeye başladı. Bu konuya çözüm olarak bir yasal düzenleme yapılması gerekiyordu. Bu düzenleme 5398 Sayılı Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 28'nci maddesiyle, yani doğrudan vergi yasalarında düzenleme yapmayan bir kanunun içinde yapıldı. (Bu tür kanunlara kamuoyunda "torba kanun" denilmektedir.)

Yapılan yasal düzenlemeyi anlayabilmek için sistematik bir yol takip etmek gerekmektedir.

### **Birinci aşama: Önce yasal değişiklik ile ilgili yasa maddesini oku:**

Özel Tüketim Vergisi Kanunu **Madde 28-** "6.6.2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listedeki 87.03 ve 87.04 G.T.İ.P. numaralarında yer alan mallar ve vergi oranları ekli (1) sayılı cetvelde gösterilen şekilde değiştirilmiştir."

<sup>13</sup> AYMK, 10.2.2011 tarih ve E: 2007/114K. 2011/36, R.G. 14.04.2011-27905.

### İkinci aşama: Sonra değiştirilen tarifeye git:

87.04"Yük taşımada kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi (Yolcu taşıma kapasitesi sürücü dâhil toplam yolcu sayısının 70 kilogramla çarpılması suretiyle hesaplanır. Bu hesaplamada koltuk olmasa dahi, koltuk montajı için bulunan sabit tertibatlar da koltuk olarak dikkate alınır) istiap haddinin (bir aracın güvenle taşıyabileceği sürücü ve yolcu dâhil toplam yük ağırlığı) % 50'sinin altında olan motorlu araçlar" % 10 Özel Tüketim Vergisi'ne tabi olacaktır.

### Son aşama: Yapılan değişikliği anla ve uygula

Son derece karmaşık ve hiçbir vergi matrahı hesaplama tekniğine uygun olmayan bu düzenleme ile Özel Tüketim Vergisi'ne tabi motorlu taşıtlar arasında farklı bir sınıf yaratılmıştır. Böyle olunca da yukarıda verilen hesaplamadaki ağırlıkları teknik olarak tutturabilen ancak otomobiller ile aynı özelliklere sahip araçlar otomobillerden daha düşük Özel Tüketim Vergisi'ne tabi tutulabilir hale getirilmiştir.

Özel Tüketim Vergisi ile ilgili Anayasa Mahkemesinin yasaya uygun bularak iptal etmediği Özel Tüketim Vergisi farkının ödenmesi gerektiğine ilişkin düzenleme, başka tür araçlar için aynı yasa içinde uygulanmayacak şekilde düzenlenmiştir. Bu tür araçlar tadilat veya dönüşüm şöyle dursun, artık otomobil özellikleri ile üretilmekte ya da ithal edilmektedir. Ancak tabi oldukları Özel Tüketim Vergisi otomobillerden düşüktür. (13 Ekim 2011 tarihinden bu tip araçlar için itibaren % 15, binek otomobili ve arazi taşıtları için motor hacmine göre %37, %80 ve %130 olarak Özel Tüketim Vergisi alınmaktadır. ) Bu durum anayasanın eşitlik ve vergi adaleti ilkelerine ve verginin belirliliği ilkesine açıkça aykırı olduğu halde, bu sorunun nasıl çözüleceği belirsizdir.

Motorlu araçlara uygulanan Özel Tüketim Vergisi ve Katma Değer Vergisi konusunda 2009 yılında yapılan bir düzenleme de dikkat çekicidir. Bu düzenleme, 5904 sayılı Gelir Vergisi ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yapılmıştır. Yapılan düzenleme, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (II) sayılı listede yer alan malların, (otobüs, minibüs, binek otomobilleri, arazi taşıtları, uçak, yat gibi malların) Başbakanlık merkez teşkilatına teslimi işlemlerinin Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi'nden istisna edilmesine ilişkindir. Bu düzenlemenin kanunlaşma süreci ve sonrasındaki gelişmeler ile Anayasa Mahkemesi'ne yapılan iptal başvurusu ve Anayasa Mahkemesi'nin kararı çalışmamızın kapsamı ve amacı açısından önem arz etmektedir.

Bu kanun değişikliği ile ilgili TBMM Plân ve Bütçe Komisyonundaki görüşmelerde, tasarıya karşı oy veren üyelerin ifadeleri tutanaklarda şöyle yer almıştır:

"Devlet bu vergileri öderse "bir cepten öbür cebe gitmiş olur, sonuç değişmez" şeklindeki bir yaklaşımın da kabul edilmesi mümkün değildir. 10/12/2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun "Bütçe ilkeleri"ni düzenleyen 13/f Maddesinde yer alan "tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde gösterilir" ilkesi bu düzenleme ile ortadan kaldırılmaktadır. Saydamlığa aykırı olan bu düzenleme ile ayrıca bütçe disiplini de ortadan kaldırılmaktadır. Böylece Hükümet anılan vergi tutarları kadar daha fazla ödenek kullanma olanağına kavuşmaktadır. Bu tutum toplam bütçe gelirlerinin özellikle de vergi gelirlerinin ciddi biçimde azaldığı bir süreçte hükümetin mali disiplin kaygısının olmadığını göstermektedir.(...) Bu düzenlemeleri gereksiz ve anlamsız buluyoruz. Burada dikkat çekici olan husus, Türkiye Büyük Millet Meclisine sevk edilen bazı tasarılar da mutlaka Başbakanlığa bir istisna ve muafiyet getiren veya imtiyaz tanıyan düzenlemelerin bulunmasıdır. Bu anlayışı doğru bulmuyoruz. Başbakanlık tüm devlet kurumlarına örnek bir tutum içinde olmalıdır. Ayrıca, kurumların ve kuralların işleyişini, uygulama birliğini sağlayacak şekilde koordinasyonunu sağlaması gerekmektedir." (http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss385.pdf, Erişim: 24.02.2012)

Görülebileceği gibi, yasama sürecinde, yapılacak düzenlemenin yaratacağı sakıncalara dikkat çekilmektedir. Ancak buna rağmen tasarı kanunlaşmış ve Başbakanlık teşkilatına yapılacak araç teslimleri, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi'nden istisna edilmiştir. Daha sonra kanunun ilgili hükümleri için ana muhalefet partisi tarafından Anayasa Mahkemesi'ne iptal başvurusunda bulunulmuştur.

Anayasa Mahkemesi iptal başvurusunu oy çokluğu ile reddetmiştir. Anayasa mahkemesi gerekçeli kararında<sup>14</sup> bu konuda şu ifadelerle yer verilmiştir.

"Vergilendirmede genel kural, yasayla belirlenmiş konu ve kişilerden vergi, resim ve harç alınmasıdır. Yasa koyucu, kimi durumlarda vergi kapsamına alınan konuyu, kimi durumlarda kişileri vergi dışında tutabileceği gibi, verginin tümünden ya da bir bölümünden de vazgeçebilir. Vergi, resim ve harç yasalarında sosyal, ekonomik, mali ve kültürel amaçlı birtakım muaflık, istisna ve indirimler getirilmesi, yasa koyucunun takdirine bağlı bir konudur.

<sup>14</sup> AYMK, 9.6.2011 tarih ve E:2009/62, K.2011/96, R.G.21.10.2011-28091.

*Verginin, devletin egemenlik gücüne dayanarak ve kamu giderlerini karşılamak amacıyla kişi ve kurumlara yüklenen bir kamu alacağı olduğu gözetildiğinde, iptali istenen kurullarla, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (II) sayılı listede yer alan malların devlet tüzel kişiliği içinde yer alan Başbakanlığın merkez teşkilatına teslimi işleminin katma değer vergisinden ve bu malların Başbakanlık merkez teşkilatı tarafından ilk iktisabının özel tüketim vergisinden istisna edilmesi yolunda getirilen düzenleme, yasa koyucunun vergilendirme alanındaki takdir yetkisine dayanmakta ve Anayasa'ya aykırı bir yönü bulunmamaktadır."*

Bu karara karşı oy veren üyenin karşı oy gerekçesinin de dikkatle okunması, vergileme ilkeleri açısından önem taşımaktadır:

*"Her iki kurulla, Başbakanlık merkez teşkilatı için alınacak binek aracı, uçak ve yat gibi lüks ve pahalı birtakım taşıtların ilk iktisabında ve tesliminde vergi muafiyeti getirilmiştir. Buna göre, Başbakanlık merkez teşkilatı diğer kamu kurumlarına ve gerçek kişilerin yanı sıra özel hukuk tüzel kişilerine kıyasla aynı değerdeki araçları çok daha ucuza edinme olanağına kavuşturulmuştur."*

*Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti bütün faaliyetlerini hukuk kurallarına uygun yürüten ve kendisini hukuk kurallarıyla bağlı sayan devlettir. Anayasanın 73. maddesinde yer alan vergi ödevi, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemesini gerektirir."*

*Her ne kadar yasa koyucu kamu yararını gözeterek bazı durumlarda belli konu veya kişilerden vergi alınmamasını öngörebilir, muafiyet ve istisnalar tanıyabilir ise de iptali istenen kurulların sağladığı şekilde Başbakanlık merkez teşkilatına diğer kamu kurumlarına ve kişilere oranla ayrıcalık tanımının haklı bir gerekçesi bulunmamaktadır. Başbakanlık merkez teşkilatının sağlık, eğitim, adalet gibi alanlarda kamu hizmetini yaparken aynı tür araçları vergili olarak almak durumunda bulunan diğer devlet birimlerine göre neden böyle bir avantaja sahip olması gerektiğine dair haklı bir neden olmaksızın getirilen kural, Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırıdır."*

### 2.5. Gelir Vergisi Kanunu İle İlgili Yapılan Bazı Düzenlemelere Karşı Açılan İptal Davaları ve Sonuçları

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yıllar içerisinde en fazla değişiklik menkul sermaye iratlarını düzenleyen 75'nci maddede yapılmıştır. Bu değişikliklerin dışında, geçici maddelerle de bazı düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca bu iratların tevkif yoluyla vergilendirilmesi sırasında uygulanacak tevkifat oranları da Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin verdiği yetkiye dayanarak Bakanlar Kurulu tarafından değiştirilebilmektedir. Hâl böyle olunca, menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi konusunda verginin kanuniliği ilkesi ve bu ilkede anlamını bulan verginin belirliliği ilkesi önemli ölçüde zedelenmiş, menkul sermaye iradı gelirlerinin vergilendirilmesi başlı başına uzmanlık isteyen bir alan haline gelmiştir.

Bu konuda 2004-2009 yılları arasında yaşanan bir dizi hukuki gelişmeyi irdelemek çalışmamızın kapsamı bakımından yerinde olacaktır.

30.12.2004 tarih ve 5281 sayılı "Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun" 30'uncu maddesi ile 193 sayılı Kanuna eklenen geçici madde 67'nin (1) numaralı fıkrasında;

*"Bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;*

*a) Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,*

*b) Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,*

*c) Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan), üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yaparlar."* hükmüne yer verilmiş, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici madde 67'nci maddesinin 14 numaralı fıkrasında da, "Bu madde kapsamına girmeyen ve 1.1.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır." hükmü yer almıştır.

Bu hükümler uyarınca 1.1.2006 tarihinden itibaren dar mükellef-tam mükellef ayrımı yapılmaksızın gerçek kişilerin tüm finansal yatırımlarından elde ettiği iratların gelir vergisi tevkifat oranı yüzde 15 olarak uygulanması gerekmektedir.

Ancak 27.6.2006 tarih ve 5527 sayılı Kanun'un 1'nci maddesinin (a) bendi ile eklenen bu maddeye "Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %0 olarak uygulanır" cümlesi eklendi. Böylece tam mükellef gelir sahipleri % 15 tevkif yoluyla gelir vergisi ödemek zorunda kalırken, dar mükellef olanların hiç vergi ödememesi yönünde bir kanuni düzenleme yapılmış oldu.

Bu düzenlemeye karşı hem TBMM üyesi 118 milletvekili tarafından, düzenlemenin Anayasa'nın başlangıç hükümleri ile 2, 10, 11 ve 73'ncü maddelerine aykırılığı iddiası iptal davası açılmış hem de bir Vergi Mahkemesi tarafından itiraz başvurusu yapılmıştır.

İptal başvurusunda Türkiye'de yerleşik olmayan dar mükellef, gerçek kişi ve kurumların, Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlara uygulanacak stopaj oranı sifıra indirilerek kanun önünde eşitlik ilkesinin zedelendiği ileri sürüldüğü görülmektedir.

Anayasa Mahkemesi bu davadaki Anayasaya aykırılık sorununu şu ifadelerle ele almıştır:

*"193 sayılı Yasa'nın geçici 67. maddesiyle gelir vergisi uygulamasında genel ilkelere ayrı, "özel nitelikte bir vergilendirme" rejimi getirilmiştir. Geçici 67. maddenin yürürlüğe girdiği tarihte mükellefiyet yönünden bir ayırım yapılmaz iken (1) numaralı fıkranın sonuna eklenen tümceyle, tam mükellefler için %15 olan tevkifat oranı dar mükellefler için %0 olarak belirlenmiş, aynı gelir unsurundan aynı nitelikte elde edilen gelirlere uygulanan vergi tevkifat oranında değişiklik yapılarak tam ve dar mükellefler arasında farklılık yaratılmıştır. Anayasa'nın 73. maddesindeki temel ayırım ve karşılaştırma ölçütü mükellef türü değil "malî güç" ve "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" ilkelere aittir. Vergi sistemimizde dar ve tam yükümlülük arasında elde edilen gelirin niteliği ve unsurları yönünden herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Vergi yükü farklılaştırması mükellefin tam ya da dar olmasına göre değil, ödeme güçlerinin durumuna göre yapılabilir. Vergilendirmede, verginin konusu, matrahı kadar oranı da vergi yükünü, vergilendirmenin adaletli, dengeli ve malî güce göre olması ilkesini doğrudan etkilemektedir."*

Sonuç olarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna 27.6.2006 günlü, 5527 sayılı kanunun 1'nci maddesinin (a) bendi ile eklenen "Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır." biçimindeki cümlenin Anayasa'ya aykırı olduğuna oy çokluğu ile karar verilmiş ve iptal kararının Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak dokuz ay sonra yürürlüğe girmesi uygun görülmüştür.<sup>15</sup>

Yapılan bu tür düzenlemeler ve ortaya çıkan istikrarsızlık, yeni hukuk ihlallerine (Uras, 2006) yol açmıştır. Bütün bunların sebebi, içinde hukuk olmayan düzenlemeler olarak değerlendirilmiştir. (Üzeltürk, 2011:117 )

### 3. Yasama Organı'nın Anayasal Vergileme İlkelerine Uyumu Konusundaki Değerlendirmeler ve Öneriler

1999-2011 yıllarını kapsayan dönemde 4369 sayılı kanundan başlayarak 6111 sayılı kanuna kadar numaralanmış, doğrudan ya da dolaylı olarak vergi mevzuatını ilgilendiren yaklaşık doksan kanun değişikliği yapılmıştır. (www.gib.gov.tr/mevzuat) Ayrıca 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu da bu sayıya dâhil edilmelidir. Bu durumda on iki yıllık süreçte yasama organının vergi gündeminin oldukça yüklü geçtiği görülmektedir.

Bu kadar fazla sayıda kanun değişikliği yapılmış olması Türk Vergi Sisteminin daha iyi bir yapıya mı kavuştuğunu, yoksa daha karmaşık, içinden çıkılmaz bir hal mi aldığı sorusunu akla getirmektedir.

Bu soruya yanıt aramak üzere yaptığımız çalışmada, ilgili yıllarda yapılmış vergisel düzenlemelerden seçilenlerin, Anayasa Mahkemesi'ne iptal ve itiraz başvurusu yapılanlar irdelenmiştir. Bu irdelenmeler dışında, uygulamada görülen aksaklıklara da değinilmeye çalışılmıştır. Bu sayede yasama organında vergisel düzenlemeler yapılırken hangi Anayasal ilkelere dikkat edilmesi gerektiği belirginleştirilmeye çalışılmıştır. Buradan hareketle, Türk Vergi Sisteminin aksayan yönleri ve bu aksaklıkların giderilebilmesi için; bundan sonra yapılacak vergisel düzenlemelerde yasama organının anayasal ilkelere uyumuna ilişkin yapılan tespitler ve öneriler şu başlıklar altında toplanabilir:

Çalışmamız kapsamında incelenen vergisel düzenlemeler ve Anayasa Mahkemesi kararları analiz edildiğinde, yasama organının anayasal vergileme ilkelerine uyumu konusunda zayıflıklar bulunduğu, en temel ilkelerin bile yasama sürecinde zaman zaman göz ardı edildiği gözlenmiştir. Örneğin Anayasa'nın 73'ncü maddesinin 4'ncü fıkrasıyla Bakanlar Kurulu'na verilebilecek olan yetki; vergi ve benzeri mali yükümlüklerin muaflik, istisna, indirim ve oranlarıyla sınırlı olduğu halde, Motorlu Taşıtlar Vergisi ile ilgili olarak yapılan bir düzenlemede, Bakanlar Kurulu'na bu vergiyi yirmi katına kadar artırma yetkisi verilmiştir. Anayasa Mahkemesi kararlarının genellikle oyçokluğu ile vermiş olması da, yasama organının anayasal vergileme ilkelerine uyumunun tam anlamıyla gerçekleşmediği kanaatine yol açmaktadır.

Anayasa Mahkemesi'nin bazı kararlarında da, Anayasal ilkelere rağmen yürütme organına yetki aktarma şeklinde yapılan düzenlemelerin sakıncalarına dikkat çekilmektedir. (Vergi ziyai cezasının hesaplanması ile ilgili karar ve Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'nci maddesiyle ilgili karar) Anayasal ilkelere rağmen kanıksanmış gibi görünen bu yetki aktarma eğilimine uygulamada verilecek bir örnek; Vergi Usul Kanunu'nun kaçakçılık suçlarını düzenleyen 359'ncü maddesindeki bazı filler dolayısıyla vergi incelemesine yetkili olanlara bu suçların manevi unsurunu değerlendirme yetkisi veren 306 sayılı Vergi Usul Kanunu genel tebliğidir.

<sup>15</sup> AYMK 15.10.2009 tarih, E: 2006/119, K: 2009/145, R.G 08.01.2010-27456.

199-2011 vergi ceza hukuku alanında çok sık değişiklik yapılmıştır. Ancak bu değişiklikler yapılırken, kabahatlerin ve suçların tanımında ceza hukukunun genel ilkelerine aykırılıklar görülmektedir. Bu konuda en başta 4369 sayılı kanunla yapılan düzenlemeler konusunda bilgi verilmiştir. Ayrıca bazı özel usulsüzlük fiillerini ve cezalarını düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'nci maddesinin defalarca değişikliğe uğramıştır. Bu maddede yapılan pek çok değişikliğin ilgili maddenin anayasaya ve ceza hukuku ilkelerine uyumunu sağlamak yerine, bu cezalar dolayısıyla açılan davaları vergi idaresinin kazanmasına yardımcı olacak biçimde değişiklikler getirdiği görülmektedir. Bu nedenlerle vergi ceza hukukuna ilişkin hükümler Anayasal ilkeler ve ilgili Anayasa Mahkemesi kararları ışığında dikkatle okunmalıdır.

Genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük fiilleri mevcut haliyle çok dağınıktır ve bazı fillere ceza uygulanması olanağı kalmamıştır. Bu hükümler yenilenmelidir. Kabahatlerin ve suçların tanımında; ceza uygulamasında mükellef hakları gözetenmelidir.

Son yıllarda yapılan vergisel düzenlemelerin "torba kanun" olarak adlandırılan ve başka alanlarla ilgili düzenlemelerle birlikte kanunlaştığı görülmektedir. Bunun yerine, yalnızca vergiye ilişkin hükümler içeren yasalarla düzenleme yapılması yolu tercih edilmelidir. Bu sayede verginin belirliliği ilkesine daha da yaklaşmış olunacak, belirsizlikler ve mevzuattaki karmaşa giderilmiş olacaktır.

Yine son yıllarda yapılan ve çalışmamızın kapsamında yer alan kanuni düzenlemelerin genel ve madde gerekçeleri yasama organını ve toplumu inandırıcı olmaktan uzak, basmakalıp ifadelerden ibarettir. Oysa vergi sisteminde köklü reformlar yapan 1949, 1960, 1980 yıllarındaki büyük çaplı vergisel düzenlemelerin gerekçeleri incelendiğinde, bunların son derece kapsamlı birer bilimsel çalışma nitelik taşıdığı görülecektir. Dolayısıyla, vergi kanunu tasarılarının daha kapsamlı ve vergileme ilkelerine uygun gerekçelerle hazırlanması; gerek yasama organındaki kanunlaşma sürecinde ve gerekse toplum nezdinde vergisel düzenlemelere olan uyumu güçlendirebilecektir. Bu sayede, vergisel düzenlemeler toplumda destek bulan bir nitelik kazanabilecektir.

Bu tespitler değerlendirildiğinde, vergi kanunlarının kanunlaşma sürecinin, yasama organında oldu-bittiye getirildiği eğilimi sezilmekte; hatta bazı düzenler yapılırken "vergide dayatma" veya "vergide inatlaşma" denilebilecek bir tutum içinde bulunduğu gözlenmektedir. Bu dayatma sonucunda çıkartılan vergi kanunlarının Anayasal denetiminin başlayabilmesi (eğer Anayasaya göre iptal başvurusu yapabilecek makam ve mercilerden başvuru yapan olursa) ve sonuçlanması uzun yıllar alabilmektedir. Bu durum uygulamada haksızlığa ve aksamalara neden olabilmektedir. Çıkartılan vergi kanunları verginin kanuniliği ilkesine "şeklen" uygun olabilmekte; ancak "meşruiyet" tartışmasını da beraberinde getirmektedir. Vergi idaresi ve yargı organları gereksiz yere meşgul edilmektedir.

Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73'ncü maddesinde köklü bir değişikliğe gidilmesine gerek yoktur. (Karakoç, 2008: 307) Ancak ve bazı ifadelerin (73'ncü maddenin 4'üncü fıkrasındaki "muafık" ifadesi gibi) çıkartılması; kanunların geçmişe yürütülmesini engelleyecek belirgin bir hüküm konulması yerinde olacaktır.

Vergi yasalarındaki ek madde ve geçici maddeler mümkün olduğunca azaltılmalıdır. Birbirine atf yapan madde hükümleri açık ve anlaşılır hale getirilmelidir. Mevcut maddelerin de ek fıkra, ek bent, ek cümle gibi düzenlemelerle sürekli genişletilmesi önlenmelidir.

Mükerrer madde oluşturulması ve yürürlükten kaldırılan (mülga) maddelerin yeniden diriltilerek, bu maddelerle yeni hüküm tesis edilmesi de kanun yapma tekniğine uygun değildir. Kanunlar yazılırken u usul kullanılmamalıdır.

Motorlu araçlarla ilgili Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda emisyonu dayalı vergilendirme esasına geçilmelidir.

Gelir vergisi konusunda ise, bütün gelirlerin beyana tabi olduğu, beyan edilen gelirleri mükelleflerin servet ve harcamaları yoluyla denetleyecek düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Her kazanç türüne ayrı vergileme rejimi terk edilmelidir.

### SONUÇ

Bu çalışmada 1999-2011 yılları arasındaki bazı vergisel düzenlemelere; Anayasal ilkeler ışığında, vergi tarihine bir not düşmek amacıyla bakılmaya çalışılmıştır. Geçen on iki yılda vergi hukuku alanında neler olduğu konusunda bir hatırlatma yapılmak istenmiştir. Doksan'dan fazla vergi kanunu değişikliğinin tamamına değilse bile bunlardan en dikkat çekenler, kamuoyunda en çok tartışılanlar ve Anayasa Mahkemesi denetimine tabi tutulmuş olanlar irdelenmeye çalışılmıştır.

Sonuç olarak, vergi hukuku alanında gerçek ve kapsamlı bir reforma ihtiyaç olduğu görülmektedir. Gelecek on yıllarda bu vergi mevzuatı ile vergi sistemini sağlıklı ve verimli bir şekilde yürütmek olanaklı değildir.

Vergi alanında yapılacak olan vergisel düzenlemelerde, Aynasal Vergileme İlkeleri, Anayasa Mahkemesi'nin geçmiş ve kararları vergi sistemin aksayan yönleri titizlikle incelenmelidir. Böylece yasama organının Aynasal Vergileme ilkelerine uyumu sağlanabilecektir. Anayasa Mahkemesi'nin vergi ödevine ilişkin oy çokluğu ile verdiği kararlarında karşı oy veren üyelerin karşı oy gerekçelerinin de dikkatle okunması; yapılacak vergisel düzenlemelerde önem taşıyacaktır.



## 27. TÜRKİYE MALİYE SEMPOZYUMU

VERGİ KANUNU YAPMA SANATI: 1999-2011 DÖNEMİNDE VERGİ HUKUKU ALANINDA YAPILAN BAZI DÜZENLEMELERİN ANAYASAL VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE VERGİ REFORMU İHTİYACINA BAKIŞ

### KAYNAKÇA

Akkaya, Mustafa, "Vergi Aslı ve Fer'ileri Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: "Haklılık" Ölçütü Üzerine Değerlendirmeler", Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası" (Editör: Billur Yalıtı), Beta Yayınları, İstanbul, Aralık, 2011.

Çakıcı, Ömer, "Vergi Ziyai Cezası Anayasaya Aykırı mıdır?", Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz, 2004, Sayı: 275.

Doğrusöz, Bumin, Anayasa ve Vergi, Dünya Gazetesi, 15.11.2001.(A)

Doğrusöz, Bumin, "Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Gelişmeler", Dünya Gazetesi, 25.01.2001.(B)

Doğrusöz, Bumin, "Anayasa Açısından Faize Bağlı Vergi Ziyai Cezası", Dünya Gazetesi, 9.5.2002.

Çelen, Mustafa "Vergi Ziyai Cezası ve Hesaplama Yöntemi Konusunda Karşılaşılan Sorunlar", Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 2001, Sayı: 151.

Gerek, Şahnaz, Aydın, Ali Rıza, Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.

Gerçek, Adnan, "Anayasa Mahkemesi'nin İptal Kararından Sonra Vergi Ziyai Cezasının Durumu", Yaklaşım Dergisi, Aralık, 2005, Sayı: 156.

Güneş, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Yayınları, İstanbul, 1998.

Güzel, Bayram, "Vergi Ziyai Cezasının Hesaplanmasında Bir Sorun", Vergi Sorunları Dergisi, Mart, 2001, Sayı: 150.

Kaneti, Selim, Vergi Hukuku, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.

Karakoç, Yusuf, "Vergi Hukuku Alanının Düzenleme, Uygulama ve Yargılama Sorunları", 23. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türk Vergi Sisteminin Küresel Bağlamda Değerlendirilmesi, Antalya, 2008.

Kütükçü, Abdullah "Bakanlar Kurulunun Vergi Yasalarında Anayasa 73/4'e Göre Sahip Olduğu Yetkiler", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 207, Kasım 1998.

Maç, Mehmet, Turgut, Şenol, "Vergi Ziyai Cezasının Gecikme Faizinin Yarıısı Olan Kısmının Hesaplanması", Vergi Dünyası Dergisi, Ocak, 2001, Sayı: 233.

Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan, Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 6. Bası, Ankara, 1998.

Öz, Ersan, Vergilemede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, Aralık, 2004.

Saban, Nihal, Vergi Ödevi: Pozitif Hukukta İlkeler Tasarımı, Ders notları, İstanbul, 1999.

Sakal, Mustafa, Alpaslan, Mustafa, "İnternet Ortamında Verilmeyen Vergi Beyannamelerine Ceza Kesilemeyeceği", Mali Çözüm Dergisi, (İSMMM Odası Yayını), Sayı: 2006/76.

Seviğ, Veysi "Vergi Ziyai Cezasının Hesaplanış Biçimi Anayasa'ya aykırıdır." Dünya Gazetesi, 17.10.2000.

Somuncu, Ahmet, "Elektronik Ortamda Beyanname Verilmemesi Halinde Kesilen Özel Usulsüzlük Cezasına Eleştirel Bakış", Erciyes Dergisi, (Kayseri SMMM Odası Yayını), Temmuz, 2009, Sayı: 1.

Somuncu, Ahmet, "Mükerrer Vergi Hukuku: Vergi Usul Kanununun Maliye Bakanlığı'na Yetkiler Veren "Yetki" Başlıklı Mükerrer 257'nci Maddesini, Tarihi Süreçte Anayasal İlkeler ve Yargı Kararları Işığında Yeniden Okumak, Legal Mali Hukuk Dergisi, Haziran, 2010, Yıl: 6, Sayı: 6.

Soydan Yalıtı, Billur, Vergi Adaletli Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak, 13. Maliye Sempozyumu: "Anayasal Mali Düzen", 1998, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, Yayın No: 12, İstanbul, 2000.

Taş, Metin, "Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi", 13. Maliye Sempozyumu: "Anayasal Mali Düzen", 1998, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, Yayın No: 12, İstanbul, 2000.

Tekbaş, Abdullah, Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Uygulaması, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara, 2009)

Uras, Güngör, "Otel Odasında Bankacılık", Milliyet, 07.12.2006.

Üzeltürk, Haçan, "Vergilerin Kanuniliği-Kanunların Meşruluğu: Yüzyılların Serüveni", 25. Maliye Sempozyumu: "Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi", 2010, Gazi Üniversitesi, Maliye-Vergi Hukuku Araştırma Uygulama Merkezi, Ankara, 2011.

Yalıtı, Billur "Anayasa Mahkemesi'nin Vergi Konulu Kararları Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: 'Ex Tunc-Ex Nunc-Pro Futuro Etki' Üzerine Değerlendirmeler", Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası (Editör: Billur Yalıtı), Beta Yayınları, İstanbul, Aralık, 2011.

Yerci, Cahit, "Vergi Ziyai Cezasının İptali", Vergi Sorunları Dergisi, Aralık, 2005, Sayı: 207).

### İnternet Kaynakları:

[www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr)

[www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)

### KISALTMALAR

AYMK: Anayasa Mahkemesi Kararı

E: Esas

K: Karar

R.G.:Resmi Gazete

TBMM: Türkiye Büyük Millet Meclisi