



**Ankara Üniversitesi
Hukuk Fakültesi
Adalet MYO
HBYS Programı**

**Mali Hukuk Bilgisi
Dersleri**



ÜNİTE III

VERGİ HUKUKUNUN TEMEL KAVRAMLARI

Hukukta Kaynak Kavramı ve Vergi Hukukunun Kaynakları

- Hukukta kaynak iki farklı anlama gelir. Bunlardan ilki hukuk kuralını koyan merci diğeri ise hukuk kurallarının aldığı biçimlerdir. Hukuk kurallarını doğrudan doğruya veya dolaylı biçimde devlet koyar. Devletin koyduğu hukuk kuralları ise uygulamada çeşitli ad ve biçimlerde görülür.
- Vergi hukukunun kaynakları asli-bağlayıcı kaynaklar ve tali-yardımcı kaynaklar olarak ikiye ayrılabilir.
- Asli-bağlayıcı kaynaklar yeni bir hukuk kuralı getiren uyulması zorunlu olan kaynaklardır.
- Tali-yardımcı kaynaklar ise yeni bir hukuk kuralı getirmeyip sadece mevcut hukuk kurallarını açıklayan ve uyulması zorunlu olmayan kaynaklardır.
- Vergi hukukunda keyfiliğin önlenmesi ve yükümlülerin hukuki güvenliklerinin sağlanması için hukuk kurallarının yazılı kaynaklar biçiminde olması esastır. Bu nedenle örf ve adetler, idari teamüller ve hukukun genel ilkeleri gibi yazısız kaynaklara çok ender durumlarda başvurulur.

A. Vergi Hukukunun Asli Kaynakları:

- Anayasa, uluslararası anlaşmalar, kanunlar, kanun hükmünde kararnameler (sadece olağanüstü hal KHK'leri!), yürütme organının AY m. 73 son fıkra uyarınca yaptığı bakanlar kurulu kararı biçiminde özel düzenleyici işlemler, tüzük ve yönetmelik gibi düzenleyici idari işlemler, Anayasa Mahkemesi Kararları, Danıştay ve Yargıtay İçtihadı Birleştirmeye Kararlarından oluşur.

Anayasa

- Devletin yönetim biçiminin, temel yapısını ve orglarını, bunların yetki ve görevleri ile birbiri ile ilişkilerini, kişilerin devlete karşı devletin kişilere karşı olan hak ve yükümlülüklerini düzenleyen ve hukuk normları hiyerarşisi içinde en üst düzeyde yer alan üstün ve temel yasadır. Anayasa vergi hukukunun en üst düzey kaynağıdır. Vergi yükümlülüğü ve vergilendirme yetkisi anayasada düzenlenmiştir (AY m. 73). Vergi hukukunun temel ilkesi olan vergilerin yasallığı ilkesi bizzat anayasada hükme bağlanmıştır (AY m. 73/III).
- Vergilendirmenin bu hüküm ve diğer anayasa ilke ve kuralları (hukuk devleti, sosyal devlet, temel hak ve özgürlüklerin korunması, yargısal denetim vs.) gözetilerek yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde anayasal kural ve ilkelere aykırı olarak çıkarılmış bir vergi kanunu Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilir.

Yasa-Kanun

- Yasama organı tarafından kanun adı altında ve kanunlaştırma için Anayasada öngörülen usuller izlenerek çıkarılan genel, sürekli, soyut ve yazılı hukuk kurallarıdır. Vergi hukukunun temel kaynağı kanunlardır.
- Anayasada düzenlenmiş olan vergilerin yasallığı ilkesi halkın özgür iradesi ile seçerek iş başına getirdiği temsilcilerden oluşan parlamento tarafından çıkarılmış yasalara dayanılarak vergilendirmenin yapılmasını gerektirir. Yasaya dayanmayan bir vergi tahsil edilemez. Vergi yükümünün yasa ile getirilmesi, değiştirilmesi veya kaldırılması gerekir.
- Vergilerin yasallığı ilkesinin 4 gereği vardır:
- 1. Vergi yükümlülüğü yasa ile konulmalı, değiştirilmeli ve kaldırılmalı ve çıkarılan vergi yasasında da verginin temel unsurları (verginin konusu, yükümlüsü, matrahı, oranı, muafiyet ve istisnaları, ödeme zamanı ve yeri, vergi borcunun doğuran olay vb) açıkça belirtilmelidir.
- 2. Vergi idaresi ve vergi yargısı organları yasal vergi yükünü kıyas yoluyla değiştiremez, bu yöntem aracılığıyla vergi yükümlülüğünün kapsamını daraltamaz veya genişletemez (kıyas yasağı).
- 3. Taraflar yaptıkları sözleşmeler ile yasal vergi yükünü değiştiremezler ve böyle sözleşmeler yapılırsa dahi vergi hukukunda hüküm ifade etmez, vergi idaresini bağlamaz.
- 4. Bütçe Kanunu'nun ekli cetvellerinden C cetvelinde düzenlenen devlet gelirlerinin dayandığı temel hükümler arasında vergi kanunlarına yer verilmedikçe yasal mali dayanaktan yoksunluk nedeniyle bu yasalarda yer alan vergiler o mali yılda toplanamaz.

Uluslararası Anlaşma

- İki veya daha çok sayıda devletin yetkili temsilcilerinin hukuki sonuçlar elde etmek amacıyla bağladıkları yazılı sözleşmelerdir.
- Uluslararası anlaşmalar kural olarak TBMM tarafından onaylandıktan sonra Resmi Gazete'de yayımlanmak suretiyle yürürlüğe girer ve böylece iç hukukun bir parçası olur.
- Anayasada (AY m. 90/V), usulüne göre onaylanarak yürürlüğe giren uluslararası anlaşmaların kanun gücünü taşıyacağı öngörülmüştür. Hatta bir adım öteye geçilmiş ve uluslararası uyuşmazlık ve çatışmaları önlemek amacıyla bunlar aleyhinde AY Mahkemesine başvurulamayacağı hükme bağlanarak uluslararası anlaşmalara yasalara göre üstünlük kazandırılmıştır.
- Çifte vergilendirmeyi önleme hususunda yapılmış iki ve çok taraflı uluslararası anlaşmalar vergi hukuku kaynakları arasında önem taşır. Vergilendirme yetkisi bu anlaşma hükümlerine uygun olarak kullanılır.

Kanun Hükmünde Kararname

- Acil hukuki düzenleme gerektiren toplumsal ve ekonomik sorunların uzun zaman alan yasama süreci dışında yürütme organı tarafından pratik bir şekilde çözüme kavuşturulması için getirilmiş istisnai bir düzenleme yöntemi yöntemidir. Yasama yetkisinin asıl sahibi TBMM'dir ancak yasalaştırmanın uzun zaman alması kimi zaman düzenleme gereksinimin aciliyet göstermesi nedeniyle AY bakanlar kuruluna KHK ile düzenleme yapma yetkisi tanımıştır. KHK'lerin vergi hukukunda kaynak oluşturması konusu incelenirken ikili bir ayırım yapmak gerekir.
- Olağan dönem KHK'leri vergi hukukunda kaynak değildir zira AY'da temel hak ve özgürlükler ile siyasi hakların olağan dönem KHK'ları ile düzenlemeyeceği açıkça hükme bağlanmıştır. Vergi ödevi AY'da siyasi haklar ve ödevler kısmında düzenlenmiştir. Bu nedenle olağan dönemlerde vergilendirmeye ilişkin yükümlendirici (vergi yükü getiren vergi yükünü ağırlaştırıcı) ya da yararlandırıcı (vergi yükümünden bağışıklık sağlayan veya vergi yükünü kaldıran ya da azaltan) nitelikte düzenlemeler KHK ile yapılamaz.
- Buna karşılık olağanüstü hal, sıkıyönetim hali, seferberlik ve savaş hali gibi olağanüstü dönemlerde Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan bakanlar kurulunun çıkardığı OHAL KHK'leri ile vergilendirme alanında da her türlü düzenleme yapılabilir. Bu nedenle vergi hukukunda sadece olağanüstü dönem kanun hükmünde kararnameleri bir kaynak oluşturur.

Yürütme Organının Vergilendirme Alanındaki Özel Düzenleyici İşlemleri

- Anayasa'nın vergi ödevi ile ilgili 73. maddesinin son fıkrasında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin muaflık, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebileceği hükme bağlanmıştır.
- Bakanlar kurulu kendisine AY ile verilmiş bu sınırlı düzenleme yapma yetkisine dayanarak yasal sınırlar içinde ekonomik ve sosyal koşulların gerekli kıldığı düzenlemeleri bir kararname çıkarmak ve Resmi Gazete'de yayımlamak suretiyle yapabilir.
- Devredilmiş olan bu sınırlı düzenleme yetkisi kullanılırken anayasa ve yasada yer alan sınırlar dışına çıkılmamalıdır.

Danıştay Ve Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararları

- Vergi dava ve uyuşmazlıklarına ilişkin olarak vergi mahkemeleri kararları arasında ortaya çıkan aykırılık ve uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulması ve hukuk uygulamasında yeknesaklığın sağlanması için Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu ile vergi suçları ile ilgili olarak ceza mahkemelerinde açılmış olan ceza davalarında verilen yargı kararları arasında ortaya çıkan aykırılık ve uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulması ve hukuk uygulamasında yeknesaklığın sağlanması için Yargıtay Büyük Kurulu tarafından verilen içtihadı Birleştirme Kararları tüm yargı organları ile idareyi bağlar.

Düzenleyici İdari İşlemler

- İdarenin yasaları açıklamak ve hükümlerinin uygulanma esas ve usullerini göstermek amacıyla yasaya aykırı olmamak koşuluyla çıkardığı çeşitli düzenleyici işlemler (Bakanlar Kurulu kararları, bakanlık kararları, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ vb.) vergi hukukunun bağlayıcı kaynakları arasında yer alır.
- İdarenin yasallığı ilkesi uyarınca düzenleyici idari işlemler aracılığı ile yasada yer almayan ve yasaya aykırı düşen kural ve düzenlemeler getirilemez.

Anayasa Mahkemesi Kararları

- Anayasa mahkemesinin vergilendirme ile ilgili yasaların kanuna aykırılığı nedeniyle açılan iptal ve itiraz davalarında vermiş olduğu kararlar tüm devlet organlarını ve özel kişiler ile kuruluşları bağlar.

B. Vergi Hukukunun Tali Kaynakları

- Maliye Bakanlığının (Gelir İdaresi Başkanlığı) kendi örgütüne yönelik çıkardığı iç düzenlemeler (bazı genel tebliğler ile genelge, sirküler, izah ve görüşler), vergi ve ceza mahkemeleri kararları, vergi hukukçularının yazıp yayımladıkları eserler, şekli ve usuli konulardaki boşlukların doldurulmasında hâkimin hukuk yaratmasından oluşur.

Maliye Bakanlığının kendi teşkilatına yönelik olarak yaptığı iç düzenlemeler

- Bu kaynaklar bazı genel tebliğler ile genelge, özelge, sirküler, mukteza, izah ve açıklamalar gibi Maliye Bakanlığının yürürlükteki mali mevzuatın açıklanması için kendi teşkilatına yönelik olarak yaptığı iç düzenlemelerden oluşur. Bunlar mükellefler açısından kural olarak bağlayıcı değildir.

Vergi ve ceza mahkemelerinin kararları

- Vergi ve ceza mahkemelerinin görmekte oldukları vergi davalarında ve vergi suçları ile ilgili ceza davalarında vermiş oldukları kararlardır. Bunlar sadece davanın taraflarını bağlar, diğer mahkemeler açısından uyulması zorunlu bir emsal teşkil etmez.

Vergi Hukuku Doktrini-Öğretisi

- Vergi hukukçularının vergi hukuku ile ilgili yaptığı bilimsel araştırma ve incelemelerin yayımlanması ile ortaya çıkan bu eserler vergi hukukunu uygulayanlar açısından sadece yol gösterici-yardımcı işleve sahiptir.

Vergi Yargısında Hukuk Yaratma

- Vergi hukukunda şekli ve usuli konularda ortaya çıkan yasa genel hukuk ilkelerinden yararlanmak veya hâkimin hukuk yaratması suretiyle doldurulabilir. Getirilen bu çözümler sadece o somut olaya ilişkin olup diğer olaylar açısından bağlayıcı değildir.

Ders sonu

