

VERGİ HUKUKU

Vergi Hukukunun Tanımı ve Kapsamı

Mali hukuk, kamu gelirlerinin toplanmasına ve giderlerin yapılmasına ilişkin hukuk kurallarını içeren bir daldır. Kamu maliyesindeki analiz biçimine paralel olarak (kamu harcamaları- kamu gelirleri), malî hukukun giderlere ilişkin kuralları gider hukukunu; kamu gelirleri ise gelir hukukunu (**vergi hukukunu**) oluşturur. Gider Hukuku terimine benzer biçimde, kamu gelirlerinin hukukî yönünü Gelir Hukuku biçiminde adlandırma yaygın değildir. Bunun yerine, “Vergi Hukuku” terimi kullanılır.

Vergi hukuku, devletin kamu gücüne dayanarak elde ettiği tüm kamu gelirlerini içerir. Vergilerin yanı sıra, resim, harç ve şerefiye gibi kamu gücüne, cebre dayanan diğer kamu gelirleri de **geniş anlamıyla vergi hukuku** içinde yer alır. Devletin piyasa ekonomisine katılmaktan sağladığı gelirler ve mülk gelirleri “cebir unsuru” ölçütü dışında kaldıklarından, geniş anlamıyla vergi hukukunun içinde yer almazlar. Bir tanım vermek gerekir ise, **“Vergi Hukuku, vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğması ve ortadan kalkmasına ilişkin maddî ve şeklî hukuk kuralları bütünüdür”.**

Vergi Hukukunun Hukuk Bütünü İçindeki Konumu

Devlet vergiler alanında bir işleme girdiğinde doğrudan bireyin malvarlığına el atmakta, onun gelirine, hatta servetine ortak olmaktadır. Bir başka ifade ile akçalı bir ilişki olan vergilendirme ilişkisinde devlet ile birey karşı karşıya gelmektedir. Vergi ilişkisinin alacaklısı sıfatıyla harekete geçmek devlet açısından bir hak, bir zorunluluk ya da bir yetkidir. Belli kamu hizmetlerini yürütme ödevini üstlenen devletin, bu hizmetlerin finansmanını sağlamasının da bir görev olduğu açıktır.

Birey açısından ise kamu hizmetlerinin finansmanına, vergiler aracılığıyla katılmak hem teknik bir zorunluluk hem de anayasalarla bireylere yüklenen bir ödevdir. Vergi ödevinin 1982 Anayasasında siyasal haklar ve ödevler bölümünde düzenlenmesi de bunun açık göstergesidir. Vergi ilişkisinin, bu ilişkinin tarafları açısından belli düzenlemelere bağlanması bir hukukî gerekliliktir. Bu düzenlemeler bir yandan vergi alacaklısının, yani devletin kamu hizmetlerini yürütmek için gerekli fonları toplamasını güvenceye bağlarken öte yandan vergi borçlusuna akçalı konularda, devlet karşısında belli güvenceler sağlamakta; vergi ilişkisi tümüyle, belli bir hukukî çerçeveye oturtulmaktadır.

Tarafların eşit durumda olmadığı vergilendirme ilişkisinde özel hukukta olduğu gibi yatay ilişkiler değil, dikey hukukî ilişkiler söz konusudur. Bu nedenle vergi hukuku, kamu hukuku-özel hukuk ayrımı çerçevesinde kamu hukuku içinde yer alır. Vergilendirme işlemine girerken devletin egemenlikten kaynaklanan otoritesini kullanması, vergi hukukunun kamu hukukunun bir dalı olduğunu göstermektedir.

Vergi Hukukunun Diğer Hukuk Dallarıyla İlişkisi

Vergi hukuku, kamu hukuku içinde yer alan diğer hukuk dallarıyla, özellikle anayasa hukuku, idare hukuku, devletler umumi hukuku, ceza hukuku, yargılama ve takip hukuklarıyla yakın ilişkiler içindedir.

Anayasa Hukuku-Vergi Hukuku

Anayasal gelişmelerde önemli bir yeri olan yasadışı vergi olmaz (vergilerin yasallığı- temsilsiz vergi olmaz) ilkesi vergi hukukunun olduğu kadar anayasa hukukunun da temel bir kuralıdır. Anayasa hukuku - vergi hukuku ilişkisinin en somut göstergesi 1982 Anayasasında yer alan hükümlerin yaklaşık üçte birinin vergilerle doğrudan ya da dolaylı bağlantı içinde olmasıdır.

İdare Hukuku-Vergi Hukuku

Vergi hukuku idare hukuku ile içiçedir. Bireysel vergi işleminin idarî işlem niteliğinde olması, Vergi Usul Kanununun tarh işlemini bir idari işlem olarak tanımlaması; idari işlemlerin unsurlarındaki sakatlıklar ve bunların düzeltilmesine dair esasların vergilendirme işlemleri için de büyük ölçüde geçerli olması bu içiçeliği net biçimde ortaya koymaktadır. Türkiye’de vergi yargısının idarî yargı bünyesinde yer alması, vergi uyuşmazlıklarında uygulanacak usul hükümlerinin İdarî Yargılama Usulü Kanununda düzenlenmesi de idare hukuku - vergi hukuku ilişkilerinin yoğunluğunu göstermektedir.

Devletler hukuku- Vergi hukuku

Devletin vergilendirme açısından egemenlik alanının saptanması, vergi yasalarının uygulanması, yasaların şahsiliği ve mülkiliği ilkeleri çerçevesinde belirleneceğinden, birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin çakışması halinde sorun, ilgili devletlerin iç mevzuatı ile birlikte, uluslararası hukuk ilkelerine göre çözümlenir. **Özellikle çifte vergilendirme konusunda ortaya çıkan bu çakışmalar, ikili ya da çok taraflı uluslar arası anlaşmalarla çözümlenmeye çalışılmaktadır.** Yine uluslar arası kuruluşlara üye olma durumunda ödenmesi gereken katılma payları ve uluslarüstü kuruluşlara ortaklık durumlarının vergilendirme yetkisi bakımından yüklediği sınırlandırmalar, devletler hukuku ile vergi hukukunun kesişme alanını oluşturmaktadır.

Ceza Hukuku- Vergi Hukuku

Vergi hukukunun, vergi ceza hukuku olarak adlandırılan alt dalı bu iki hukuk alanı arasındaki ilişkilerin yoğunluğunun göstergesidir. Vergi ceza hukukunda, bir kısım vergi suç ve cezaları vergi hukuku ilkeleri çerçevesinde, idarî kabahat niteliği taşıyan malî ihlaller esasına göre düzenlenirken, diğer bir kısmının doğrudan Türk Ceza Kanunu anlamında suç ve ceza niteliği taşıması, özellikle suçun oluşması, cezanın tayini ile yargılama usulü açısından ceza hukuku ve ceza yargılaması hukuku hükümlerinin vergi hukukunda da uygulama alanı bulması sonucunu doğurur (Örn: iştirak, tekerrür, içtima).

Vergi Hukukunun Özel Hukuk ile İlişkisi

Vergi hukuku ile özel hukuk arasındaki ilişkileri hukukî biçimler ve kavramlar yönünden oldukça girifttir. **Vergilendirmenin ödeme gücü ilkesi dikkate alınarak yapılmak zorunda olmasına ilişkin anayasal kurallar gereği, vergilendirme özel hukuka göre biçimlenen iktisadi sonuç ve durumlar üzerine kurulur. Her iktisadi sonucun veya durumun dış dünyaya yansımalarının özel hukuk formlarında olması, vergilendirmede verginin bağlandığı olay ve olgular tanımlanırken özel hukuk kurum ve kavramlarının kullanılması sonucunu doğurur. Vergi hukuku ya doğrudan iktisadi ilişkileri ya da iktisadi ilişkinin sonuçlarını veya iktisadi ilişkiye ilişkin hukuki muamelenin belgelendirilmesini vergilendirme konusu yapar.**

Türk vergi sisteminde vergiler, Gelir-Servet-Harcama üzerinden alınır. **Vergi hukuku normlarında birçok özel hukuk kavramına yer verir.** Bu hem vergi hukukunun **genç bir hukuk dalı olmasının** hem de **iktisadi ilişkilerin dış dünyaya özel hukuk formlarında yansımalarının** sonucudur. Verginin kamu hizmetlerinin finansmanı için özel ekonomiden kamu ekonomisine karşılıksız aktarım niteliği, bu aktarımın ödeme gücü ölçütüne göre gerçekleşmesini öngören tarihsel ve anayasal ilkelerin (AY. m. 73) varlığı, iktisadi ilişkilerin özel hukuk formlarında dış dünyaya yansımaları, vergi hukuku - özel hukuk ilişkilerini giriftleştiren temel nedenler olarak sayılabilir.

Henüz gelişimini tamamlamamış, görece genç bir hukuk dalı olan vergi hukukunda özel hukuk kavramlarının yoğunluklu olarak kullanılması, gelişen iktisadi ilişkilerde irade özgürlüğünün sunduğu olanaklardan yararlanılarak kamu hukuku karakterli vergilendirme ilişkisinin etkilenmeye çalışılması olgusunu karşımıza çıkarmaktadır. Yukarıda da değinildiği gibi bireylerin mali gücünü, dolayısıyla olası vergi

yüklerini negatif ya da pozitif anlamda etkileyen iktisadi olgular ve olaylar günlük yaşamda ağırlıklı olarak özel hukuk formlarında dış dünyaya yansımaktadır. Ekonomik değerlerin (*mülkiyet, ipotek, intifa, borç veya ortaklık ilişkilerinden kaynaklanan haklar vb.*) ve ekonomik olayların (*satış, kira, istisna, vekâlet vb.*) neredeyse tümünün özel hukuk kavramlarıyla ifade edilmesi de bu saptamayı doğrulamaktadır. Kişilerin mal varlığını etkileyen tüm faaliyetlerin özel hukuk tarafından düzenlenmiş alanlarda gerçekleşmesi, vergilendirmenin doğrudan ya da dolaylı olarak özel hukuk ilişkilerine bağlanması sonucunu da beraberinde getirir.

Yasa koyucunun tekelinde bulunan kanun (norm) koyma yetkisini normun konulması esnasında etkileme olanağından yoksun potansiyel vergi yükümlülükleri, kendi bünyelerinde gerçekleşecek somut maddi olayı farklı formüle ederek normun uygulanması sırasında norm üzerinde etkide bulunmaya çalışırlar. Bu çerçevede bireylerin yasal vergi yükünü etkileme gayretlerinin özel hukuk işlemlerinde odaklanmasının üç temel nedeni bulunduğu saptanabilmektedir. Bunlardan ilki, yasa koyucunun vergi normunu oluştururken verginin doğumunu bağladığı olgu veya olayların tanımında özel hukuk kurum ve kavramlarını doğrudan ya da dolaylı olarak kullanmasıdır. İkincisi, özel hukuk işlemlerinin vergi normunun uygulanma sürecinde somut maddi olayı -vergiyi doğuran olayı- oluşturmalarıdır. Üçüncü ve son neden ise, normdaki soyut tanımda yer alan özel hukuk kurum ve kavramlarının temsil ettikleri iktisadi sonuçlara, irade özgürlüğünün -sözleşme özgürlüğünün- sunduğu olanaklardan yararlanılarak farklı veya yeni özel hukuk işlemleri ile ulaşılmasının mümkün olmasıdır. Bu durum bireyleri sözleşme özgürlüğünün sunduğu olanaklardan yararlanarak normdaki soyut tanımla örtüşen ya da örtüşmeyen özel hukuk işlemleri oluşturmak suretiyle yasal vergi yükünü kaldırma ya da azaltma çabası içine sokar.

Mali gücün göstergelerini oluşturan unsurların -gelir, servet-harcama- dış dünyaya yansımaları sırasında özel hukuk formlarına bürünmeleri, özel hukuk işlemlerinin vergilendirme ilişkisinde somut maddi olayı -vergiyi doğuran olayı- oluşturmaları sonucunu doğurur. Burada vergi hukuku bakımından özellik taşıyan ve vurgulanması gereken, bir özel hukuk işleminin ait olduğu alandaki tekemmülünün çoğu kez vergi hukukunu ilgilendirmede hususudur. **Aslolan özel hukuk işlemiyle hedeflenen iktisadi sonucun, taraflarca üstlenilen edimlerin ifası suretiyle eylemli olarak yerine getirilmesidir. Bir başka ifadeyle ayrıksı düzenlemeler -örn. hukuki muamele vergileri- dışında vergi hukukunun özel hukuk işlemlerini vergilemede esas alması iktisadi sonuçları açınsındandır. İlke olarak özel hukuk bakımından tekemmül etmiş, ancak öngörülen edimleri taraf veya taraflarca ifa edilmemiş bir özel hukuk ilişkisinden vergisel sonuçlar doğmaz. Yine özel hukuk açısından değişik nedenlerle batıl sayılan veya iptal edilebilir işlemlerde, taraflar üstlendikleri edimleri yerine getirmişlerse vergisel sonuçlar doğacağına işaret etmek gerekir.** Öngörülen edimleri taraflarca ifa edilmiş bir özel hukuk işlemi vergi normundaki soyut tanıma uygunsa, bu durum tek başına verginin doğumu için yeterlidir. Örneğin bir bağışlama işleminde bağış konusu mameleki değer, bağışlanana aktarılmış ise -diğer koşulların da bulunduğu varsayılarak- veraset ve intikal vergisi borcunun doğduğundan söz etmek gerekir. **Kısa bir biçimde ifade etmek gerektiğinde, özel hukuk işlemleri çoğu kez somut maddi olayı, dar anlamda vergiyi doğuran olayı oluşturur.**

Vergileme konusu edilen iktisadi olgu ve olayların dış dünyaya özel hukuk formlarında yansımaları nedeniyle özel hukuk işlemleri vergi borcunun doğumu bakımından somut maddi olayı -vergiyi doğuran olayı- oluşturur.

Vergi Hukukunun Bölümlenmesi

Genel Vergi Hukuku- Özel Vergi Hukuku

Genel vergi hukukunda, vergi hukukunun tümüne ilişkin ve bütün vergilerde uygulanacak temel ilkeler ve kurallar, vergi borcu ve vergi ilişkisinin niteliği, vergi borcunun doğması ve sona ermesi, vergilendirme alanında

çıkan uyuşmazlıklar ve bunların çözüm yolları incelenir.

Özel vergi hukukunda ise konularına göre tek tek vergiler ve bunları düzenleyen yasalar incelenir. Örneğin Türk Vergi Sisteminin tek tek vergiler itibarıyla ele alınması, işlenmesi özel vergi hukuku içine giren bir inceleme biçimi olmaktadır. “Türk Vergi Sistemi” denildiğinde Türk Özel Vergi Hukuku olarak anlaşılmalıdır.

Maddî Vergi Hukuku-Şeklî Vergi Hukuku

Maddî vergi hukuku, vergi borcu ilişkisinde hak ve ödevlerin doğumunu, sona ermesini ve bunların içeriğine ilişkin hukukî ilkeleri inceleyen daldır.

Şeklî vergi hukuku ise, içeriği maddî hukukça belirlenen vergi ilişkisinde hak ve yükümlülüklerin gerçekleştirilme usullerini düzenleyen daldır.

Yukarıdaki ayrım çerçevesinde maddî vergi hukukunun bir bütün olarak özel vergi hukukunun yanısıra genel vergi hukukunun bir kısmını, şeklî vergi hukukunun ise genel vergi hukukunun geri kalan kısmını kapsadığı görülür. Bir başka ifade ile **maddî vergi hukuku, vergi borcunun doğumuna vücut veren tüm vergi normlarını, şekli vergi hukuku da bu borcun doğumu ve sona ermesi sürecinde izlenecek kuralları belirleyen vergi normlarını ifade eder.**

Vergi hukuku, konuları itibarıyla bazı alt dallara da bölünmektedir. Vergi usul hukuku, vergi icra hukuku, vergi yargılama hukuku ve vergi ceza hukuku olarak adlandırılan dallar, yukarıda verilen dörtlü ayrım içinde: vergi usul hukuku, vergi icra hukuku ve vergi yargılama hukuku şeklî vergi hukukunun, vergi ceza hukukunun belli konuları ise maddî vergi hukukunun kapsamına girmektedir. Yapılan tüm bölümlenme çabaları çok büyük ölçüde öğretiseldir.

Vergi Hukukunun Tarihsel Gelişimi

Batı Demokrasilerinde

Mutlakiyetçi dönemde iktidar sahipleri, ülkeleri üzerindeki mülkiyet haklarına dayanarak üstün yetkilere sahipti; vergi koyma güçleri de egemenlikleri ölçüsünde mutlak ve sınırsızdı. Mutlak iktidarın halk tarafından sınırlandırılmak istenen ilk yetkisi, vergilendirme yetkisi olmuştur. Tarihte ilk demokrasi mücadelesi, iktidarların keyfi vergi koymalarına tepki olarak başlamıştır. Günümüzde batılı ülkelerin anayasalarında yer alan **“yasadışı vergi olmaz” kuralının kökeninde onyedinci ve onsekizinci yüzyılların “temsilsiz vergi olmaz” ve “rızasız vergi olmaz” sloganları bulunmaktadır. Bu sloganların anlamı, yükümlü temsilcilerinden oluşan parlamentoların onayı bulunmaksızın vergi alınamayacağı, aksi halde söz konusu vergilere halkın rıza göstermemiş sayılacağıdır.**

Kralın keyfi olabilen mutlak vergilendirme yetkisine karşı ilk tepki 1215 yılında İngiltere’de ortaya çıkmıştır. İmzalanan Büyük Özgürlük Fermanı (Magna Carta Libertatum) ile kralın vergilendirme yetkisi soylular ve din adamları yararına sınırlandırılmıştır.

Amerika Birleşik Devletleri’nde ulusal bağımsızlığın kazanılmasında ve demokratik rejimin kurulmasında hareket noktasını anavatan İngiltere’nin uyguladığı ağır vergilere karşı gösterilen tepkiler oluşturmuştur.

1789 Fransız Devriminin önemli nedenlerinden biri de kralın keyfi vergiler koymasındır. Devrimden sonra ilân edilen İnsan ve Vatandaş Hakları Bildirgesinde (m.13, 14) vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkeleri ile vergilerin yasallığı ilkesine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Türkiye’de

İslâm dininin ilkelerine dayanan ve teokratik bir devlet olan Osmanlı Devletinde İslâm dininin vergilendirmeye ilişkin bazı kuralları vardı. Bu kurallar uyarınca alınan vergilere **ser’i vergiler** (*zekât, öşür, haraç, cizye*) adı veriliyordu. Öte yandan ülke üzerinde mutlak egemenliğin sahibi olan padişahın da tebaayı

sınırsız vergilendirme gücü bulunmaktaydı. Şeriat kuralları uyarınca alınan vergiler dışında padişah tarafından konulan vergilere **örfi vergiler** adı verilmişti; bu vergiler konulurken örf ve gelenekler göz önüne alınarak bölgesel farklılaştırmalara gidilebiliyordu. Osmanlı devleti gelirleri düzenli ödenen vergilere dayanan bir devlet, bir başka deyişle vergi devleti değildi. Bunun başlıca nedeni Osmanlı Vergi Sisteminin, toprak düzeni ve askerî düzenle iç içe geçmesidir. Tımar sistemi çerçevesinde vergi gelirlerinin önemli bir bölümü belli kamu görevlilerine (*vali, sipahi, kadı, subaşı vb.*) ayrılmıştı. Tımar sistemi dışında kalan vergiler ise iltizam yöntemi ile tahsil ediliyordu. Bu yöntemde belli bölgelerin vergilerini toplama hakkı, ihaleyle mültezim adını alan kişilere devrediliyordu. İltizam yönteminin kapsamı onyedinci yüzyıldan sonra genişledi; mültezimler daha fazla vergi tahsil edebilmek için halka baskı yaptılar. 1804 yılında Sened-i İttifak olarak adlandırılan belge ile padişahın vergilendirme gücü sınırlandırılmaya çalışıldı. Bir halk hareketi sonucunda gerçekleşmeyen Sened-i İttifak, etkileri yönünden Magna Carta ile yakın benzerlik göstermektedir.

Türkiye’de demokratik gelişim batılı ülkelere göre oldukça geç başlamıştır. 1839 yılında ilân edilen Gülhane Hatt-ı Hümayunu ile padişah, tek taraflı iradesi ile vergilendirme gücünü sınırlandırmıştır. Daha sonra padişah, 1856 ve 1875 yıllarında ilân edilen Islahat ve Adalet Fermanları ile vergilendirme konusunda yabancı ülkelerin baskısı ile belli ilke ve kurallara uymayı üstlenmiştir.

Osmanlı İmparatorluğunda ilk parlamento 1876 yılında ilan edilen ilk Anayasa olan Kanun-u Esasî ile kurulmuştur. Kanun-u Esasî, yasaya dayanmadıkça vergi ve diğer malî yükümlülükler konulmasını yasaklıyordu. Daha sonraları Osmanlı imparatorluğu bir yandan kapitülasyonlar, öte yandan dış borçlara iç kamu gelirlerinin güvence olarak gösterilmesi nedeniyle malî egemenliğini giderek yitirmiştir. 1881 yılında Osmanlı Devleti dış borçlarını ödeyemez duruma gelince siyasal ve malî egemenlikten ödünler verilmesi sonucunu yaratan “Muharrem Kararnamesi” ilân edildi. Bu kararname ile bazı vergilerin tarh ve tahsil yetkileri alacaklı temsilcilerinden oluşan ve devlet içinde ikinci bir maliye bakanlığı gibi görev yapan Düyunu Umumiye İdaresine verildi. Osmanlı Devleti Birinci Dünya Savaşından yenik çıktıktan sonra, 1920 yılında Sevr Anlaşmasını imzaladı. Bu anlaşma, Düyunu Umumiye İdaresinin yetki alanı dışında kalan kamu gelirlerini İngiliz, Fransız ve İtalyan temsilcilerinden oluşan bir malî komisyonun yönetimine bırakıyordu. Böylece Osmanlı İmparatorluğu malî egemenliğini tümüyle yitirmişti.

Türkiye’de gerçek anlamda vergi hukuku Cumhuriyetle doğmuştur. Türkiye Cumhuriyeti kurulduktan sonra Osmanlı Vergi Sistemi tasfiye edilerek Batı Avrupa ülkelerinin çağdaş vergi yasaları model alındı. Aşarın kaldırılmasından doğan boşluk temettü vergisi, kazanç vergisi, veraset ve intikal vergisi ve umumi istihlak vergisi ile doldurulmaya çalışıldı. Dünya ekonomik buhranının ve İkinci Dünya Savaşının etkisi ile malî yükümlülüklerle yapılan zamların yanı sıra 1942 ve 1943 yıllarında antidemokratik hükümler taşıyan varlık vergisi ve toprak mahsulleri vergisi gibi olağanüstü vergiler kabul edildi.

Türkiye Cumhuriyeti tarihinde en önemli vergi reformu 1949 ve 1950 yıllarında gerçekleştirilmiştir. Bu tarihlerde Federal Almanya Cumhuriyeti yasaları esas alınarak Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunları kabul edildi. 1953’te Tahsili Emval Kanununun yerine Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun çıkartıldı. 1960’lı ve 1970’li yıllarda yeni bazı vergiler (*motorlu taşıtlar vergisi, işletme vergisi, gayrimenkul kıymet artışı vergisi vb.*) getirildi; mevcut vergilere zamlar yapıldı. 12 Eylül 1980’den sonra hemen hemen bütün vergi yasalarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Bunlar arasında reform niteliği taşıyan en önemlisi 1.1.1985’ten itibaren uygulamaya konulan katma değer vergisidir.