

** VERGİLERİN VE VERGİYLE İLGİLİ MİKTARLARIN
BÜTÇE KANUNU İLE ARTIRILMASI***
(*INCREASING THE TAXES AND THE TAX-RELATED AMOUNTS WITH THE
BUDGET LAW*)

Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN^{†}**

ÖZ

Vergi ile ilgili oranların ve miktarların artırılması sürekli inceleme konusu yapılan bir husustur. Bu konuda anayasada da Bakanlar Kuruluna yetki veren hüküm bulunmaktadır. Ancak bu yetkinin yürütme organına tanınmış olması, vergilerin kanunîliği ilkesi karşısında hep tartışmaya açık bir konu olarak bulunmuştur.

Bütçe Kanunu ile yapılacak değişikliklerin özü itibariyle vergilerin kanunîliği ilkesine daha uygun olacağı aşikârdır. Anayasada yapılacak bir değişiklikle, Bakanlar Kuruluna tanınan yetkinin yanı sıra, vergilerin oranları ile vergilerin ve vergilerle ilgili maktu miktarlardaki artışların Bütçe Kanunu ile gerçekleştirilebilmesine yönelik bir düzenleme yapılması düşünülebilir. Anayasada bu şekilde yapılacak bir düzenleme, vergilerin kanunîliği ilkesi ile daha uyumlu olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergilerin Kanunîliği İlkesi, Bütçe Kanunu, Vergi Oranı, Maktu Vergiler, Bakanlar Kurulu.

ABSTRACT

Increasing the tax rates and the amounts related to tax have always been a subject of examination. In this respect, Turkish Constitution also includes provisions that authorizing the Council of Ministers.

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 15.12.2018 tarihinde Yayinevimize ulaşmış olup, 12.01.2018 tarihinde birinci hakem; 12.01.2018 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir (ORCID ID: orcid.org/0000-0003-0710-3312).

** Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Malî Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

However, the recognition of this authority to the Council of Ministers has always been subject of debate through the legality principle of taxation.

It is obvious that the amendments about taxation made by the Budget Law will be more appropriate in terms of the legality principle of taxation in essence. An arrangement may be considered to increase the taxes and amounts related to taxes by the Budget Law with a Constitutional amendments. This arrangement will be more suitable with the legality principle of taxation.

Keywords: *The legality principle of taxation, The Budget Law, tax rate, fixed tax amount, the Council of Ministers.*

I. VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİ

Temsilsiz vergi olmaz veya rızasız vergi olmaz olarak da adlandırılan vergilerin kanunîliği ilkesi, vergilendirme alanında yasama organının yetkili olmasını ve yürütme organına kural olarak yetki tanınmamasını ifade etmektedir. Yasama organının vergiler alanında münhasır, tekel niteliğinde yetkisi bulunmaktadır. Nitekim Anayasanın vergi ödevini düzenleyen 73. maddesinin 3. fıkrasında bu husus, “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” şeklinde ifade edilmektedir.

İktidarların vergilendirme yetkilerini zaman zaman keyfî olarak kullanmalarına tepki olarak ortaya çıkmış bulunan vergilerin kanunîliği ilkesi, günümüzde tartışmasız bir şekilde vergi hukukunun bir anlamda en önemli ilkesini oluşturmaktadır. Bu ilke günümüzde sadece vergi hukukunun değil anayasa hukukunun da temel ilkelerindedir¹.

Vergi ve vergi ile ilgili temel konuları düzenleme, değiştirme ve kaldırma yetkisi, esas itibarıyla yasama organlarına bırakılmıştır. Vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından kullanılmasını ifade eden vergilerin kanunîliği ilkesi, vergilerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasını ve bu konularda yürütme ve yargı organlarının kural olarak yetkisiz olmalarını ifade eder. Nitekim vergilerin kişilerin temel hak ve özgürlükleriyle yakından ilgili olması da vergilendirme yetkisinin kanunla kullanılmasının başlıca sebeplerinden birini teşkil

¹ ÖNCEL Muallâ – KUMRULU Ahmet – ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, Ankara 2010, s. 7.

etmektedir². Bu itibarla vergilerin kanunîliği ilkesi, -vergi ile ilgili temel öğelerin kanunda düzenlenmek ve idareye bu konularda yetki tanınmak suretiyle- idarenin keyfî ve takdirî uygulamalarının önlenmesini de kapsamaktadır. Bir bakıma kişilerin özgürlüklerini devlete karşı koruyan hukukî güvenlik alanının sınırlarını çizmektedir³.

II. VERGİLERİN KANUNÎLİĞİ İLKESİNİN İSTİSNASI

Anayasanın 73. maddesinin son fıkrasında Bakanlar Kuruluna [Yeni Anayasa değişikliği sonrasında –Cumhurbaşkanlığına-] vergilerle ilgili olarak yetki tanıyan hüküm bulunmaktadır: “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir*”. Vergilerin kanunîliği ilkesinin istisnası niteliğinde kabul edilebilecek olan bu hüküm, aslında kanunîlik ilkesinin bir nevi yumuşatılmasını niteliğinde olup, ülkemiz bakımından kanunîlik ilkesinin kapsamını teşkil etmektedir. Bu hüküm, Bakanlar Kuruluna tanınan takdir yetkisinin de anayasal dayanağını oluşturmaktadır. Bakanlar Kurulu, vergilendirme (vergilerin temel öğelerinde anayasada belirtilen sınırlı alan içinde değişiklik yapma) konusunda kökü anayasaya dayanan bir takdir yetkisine sahiptir⁴.

Vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince, vergilendirmeye ilişkin temel öğelerin mutlaka kanunla düzenlenmesi (Anayasanın ifadesiyle kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması) gerekir. Ancak Anayasanın 73/4. maddesinde sayılan dört temel öğede (muafiyet, istisna, indirim ve oranlarda) değişiklik yapma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilebilmektedir. Maddede sayılan bu dört temel öğenin konulması ve kaldırılmasının yanı sıra, maddede sayılmayan diğer temel öğelerin düzenlenmesinde yasama organının münhasır yetkisi bulunmaktadır.

Anayasanın 73/4. maddesinde düzenlenen takdir yetkisi çeşitli açılardan sınırlandırılmıştır. Örneğin, bu yetki sadece Bakanlar Kuruluna tanınabilmekte ve yetki tanınırken mutlaka kanunda değişiklik yapılacak aşağı ve yukarı sınırlar belirtilmelidir. Aksi halde tanınacak yetki anaya-

² ÇAĞAN Nami, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982, s. 3, 100.

³ GÜNEŞ Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul 1998, s. 14.

⁴ Vergi idaresinin takdir yetkisi konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. ÜSTÜN Ümit Süleyman, Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Ankara 2007, s. 50-54, 61.

saya aykırı olacaktır⁵. Anayasa Mahkemesi verdiği kararlarda bu duruma her zaman dikkat etmektedir: “Anayasa Koyucunun, akçalı yükümlerin kanunla konulmasını buyururken keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması gerektiği yolunda bir yönerge verdiği kuşku yoktur. Kanun Koyucunun yalnızca konusunu belli ederek bir vergi, resim, harç veya benzeri paranın alınmasına izin vermesi bunun kanunla konulmuş sayılması için yeterli değildir. Malî yükümlerin yükümlülükleri, matrah ve oranları, tarh, tahakkuk, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bunlar kişilerin sosyal ve iktisadî durumlarını, üstelik temel haklarını etkileyecek uygulamalara yol açabilirler. Onun içindir ki kanunla düzenlenmeleri zorunludur. ... malî yükümlerin yukarı ve aşağı hadlerinin, ölçü ve esaslarının, muafiyet ve istisnalarının kanunda belli edilmesine açık işaret vardır”⁶.

Vergilendirme konusunda idareye değişiklik yapma yetkisi tanınmasının en önemli sebeplerinden biri enflasyondur. Enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde muafiyet, istisna, indirimlerin yanı sıra çeşitli bazı hadler, vergi dilimleri ve diğer maktu miktarlar aşınmış, bunların reel tutarları azalmıştır. Enflasyon, vergi kanunlarında yer alan maktu hadlerin ve mevcut oranların yeniden gözden geçirilmesini zorunlu hale getirmektedir⁷. Gerek enflasyonun miktar ve oranları aşındırması ve gerekse ekonomide meydana gelen hızlı değişimler, özellikle vergi oran ve miktarları konusunda hızlı düzenlemelerin yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

Vergi kanunlarında Bakanlar Kuruluna çeşitli maktu had ve miktarlarla ilgili olarak değişiklik yapma yetkisi verilmektedir. Bir görüşe göre, Anayasanın Bakanlar Kuruluna verdiği yetki sadece muafiyet, istisna, indirim ve oranlara ilişkin olduğu için, vergi kanunlarının maktu

⁵ ŞENYÜZ Doğan – YÜCE Mehmet – GERÇEK Adnan, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), s. 24-25; ÜSTÜN, s. 50 vd; GÜNEŞ, s. 156; Bu yetkilerin değerlendirilmesi için bkz. YALTI Billur, “Anayasa Mimarisinde Yeni Bir Yapıtaş: Mahalli İdarelerin Tali Vergilendirme Yetkisi Üzerine Değerlendirmeler”, Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler, İstanbul 2012, s. 356 vd.

⁶ AYM, 26.03.1974 gün ve E. 1973/32, K. 1974/11; AYM, 26.06.1996 gün ve E. 1996/5, K. 1996/26; AYM, 27.01.1981 gün ve E. 1980/27, K. 1981/9.

⁷ KARAMAN Gülser, “Vergi Kanunlarında Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkiler”, Maliye Dergisi, S. 66, Kasım – Aralık 1983, s. 3; YALTI, s. 356.

miktarlarda değişiklik yapma yetkisi veren hükümleri, anayasada belirtilen sınırları aşmaktadır⁸.

1961 Anayasasının 61. maddesinde Bakanlar Kuruluna vergilerle ilgili verilen yetkiler arasında ‘had’ler de sayılmaktaydı. 1982 Anayasasında bu ibarenin yer almaması, doktrinde maktu miktarlarda takdir yetkisinin bulunup bulunmadığı hakkında görüş ayrılıklarına yol açmıştır. Ancak her iki anayasa döneminde de maktu miktar ve hadler konusunda vergi kanunlarıyla aşağı yukarı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna tanınmıştır. Bakanlar Kuruluna tanınmış olan takdir yetkisi özü itibariyle maktu miktar ve hadlerde değişiklik yapmayı kapsamaktadır⁹.

III. BÜTÇE KANUNU İLE VERGİ MİKTARLARINDA DEĞİŞİKLİK YAPILABİLMESİ SORUNU

Bütçe, devletin gelirlerini toplamasına izin veren ve giderlerini yapmasına yetki tanıyan bir kanun olarak tanımlanabilir¹⁰. 5018 sayılı Kanunda “*belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konan belge*” olarak tanımlanmaktadır. Kısaca devletin gelir ve gider dengesidir¹¹.

Anayasamızın mevcut düzenlemesi kapsamında vergilerle ilgili değişikliklerin Bütçe Kanunuyla yapılması mümkün değildir. Nitekim Anayasanın 161/4. maddesinde “*Bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz*” hükmü yer almaktadır.

Vergilerin kanunîliği ilkesiyle, maddî anlamda kanun olan vergi kanunları kastedilmektedir. Anayasanın 73. maddesinde belirtilen kanunların bütçe kanunları değildir¹². Çünkü bütçe kanunu genel, soyut

⁸ ÖZDEN T. Murat, Gelir Vergisi Kanunu’nun Mükerrer 123. Maddesinin Yürütme Organına Tanıdığı Yetkilerin Vergilendirme Yetkisi Açısından Değerlendirilmesi”, GÜİİBFD, C. 6, yıl 1990, S. 1, s. 285; “İlkesel olarak, tali-türev yetkinin sadece vergi oranları ile sınırlandırılması gerekir. Vergi kanunlarındaki miktarların yıllık güncellenmesi ise zaten sistemde yeniden değerlendirme oranı aracılığıyla gerçekleştirilmektedir”. YALTI, s. 362.

⁹ ÜSTÜN, s. 202.

¹⁰ AKDOĞAN Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Ankara 2009, s. 329.

¹¹ PEHLİVAN Osman, Kamu Maliyesi, Trabzon 2017, s. 204.

¹² AYM., 07.10.1998 gün ve E. 1998/29, K. 1998/60; SARAÇOĞLU Fatih, “Bütçe Kanunu İle Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılabilir mi?”, GÜİİBFD, yıl 1999, S.

hukuk kuralları içeren maddî bir kanun niteliğinde değildir, şeklî bir kanundur¹³. Bütçe kanunlarıyla diğer maddî kanunların birbirlerini değiştirecek şekilde kullanılabilmesi mümkün değildir¹⁴.

Bütçe kanununda bütçe ile ilgili hükümler dışında vergi kanunlarına ilişkin hükümlerin yer alması, hem Anayasanın 161. maddesine ve hem de Anayasanın 73. maddesine aykırılık oluşturacaktır¹⁵. Ancak anayasadaki düzenlemelere aykırı nitelikte bir kurala 1980 yılı Bütçe Kanununda yer verilmiştir. Buna göre, 1980 yılında Bütçe Kanununa konulan hükümle, Maliye Bakanlığına emlak vergisi mükelleflerini genel beyana çağırmaya, beyanname verme süresinin başlangıç ve bitimiyle ödeme sürelerini belirleme yetkisi tanınmıştır¹⁶. 1990 yılı Bütçe Kanununda da hayat standardıyla ilgili düzenleme getirilmiş, fakat bu hüküm Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir¹⁷.

3, s. 61; Şeklî kanunlar subjektif (öznel) bir karaktere sahiptir. Özel, somut, devamlılık arz etmeyen (bir kere uygulanmakla tükenen veya süreli nitelikte olan) şahsî hükümler içerir. Bkz. DÜLGER İbrahim (Editör), Hukuka Giriş, Konya 2010, s. 43.

¹³ Bkz. AKDOĞAN, s. 315, dn. 2; YERLİKAYA Gökhan Kürşat, “Bütçe Kanunu İle Vergi Kanunlarında Düzenleme Yapılması”, e-akademi (internet dergisi), <http://www.e-akademi.org/makaleler/kursat-pr.htm>, pr. 31, 38.

¹⁴ ERDEM Tahir, “Bütçe Dışındaki Konuların Yöntem Olarak Bütçe Kanunu Çerçevesinde Yasalaştırılması Sorunu”, Vergi Sorunları, S. 200, Mayıs 2005, s. 143.

¹⁵ Anayasa Mahkemesine göre, “yasa konusu olabilecek bir kuralı kapsamaması koşuluyla, “bütçe ile ilgili hükümler” ifadesi bütçeyi açıklayıcı, uygulanmasını kolaylaştırıcı nitelikte düzenlemeler olarak değerlendirilmelidir. Bir kuralın, bütçeden harcamayı ya da bütçeye gelir sağlamayı gerektirir nitelikte bulunması, mutlak biçimde “bütçe ile ilgili hükümlerden” sayılmasını gerektirmez. Her yasada değişik türde gidere neden olabilecek kurallar bulunabilir”, AYM, 07.10.1998 gün ve E. 1998/29, K. 1998/60.; Ayrıca bkz. AYM. 02.11.1978 gün ve E. 1978/38, K. 1978/49; AYM, 15.11.1984 gün ve E. 1984/11, K. 1984/11; KANETİ Selim, “Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri (I)”, İktisat ve Maliye Dergisi, C. XXXVI, S. 8, İstanbul 1989, s. 326; ERDEM, Bütçe, s. 142.

¹⁶ Ancak aynı yıl Emlak Vergisi Kanununda yapılan bir değişiklik ile, Bütçe Kanunu gereğince yapılan beyana davet, EVK’ya göre yapılmış genel beyana davet hükmünde kabul edilerek anayasaya aykırılık giderilmiştir. Bkz. ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 105-106.

¹⁷ AYAZ Garip, “Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları”, Vergi Dünyası, S. 181, Eylül 1996, s. 67-68; “Dava konusu 60. maddenin (b) fıkrasındaki düzenleme Gelir Vergisi Yasası’nın konuyu düzenleyen mükerrer 116. maddesini hem değiştirmekte, hem bu maddeye yeni hükümler getirmekte (dir). Oysa ... bütçe yasalarına ancak bütçenin uygulanmasına ilişkin açıklayıcı kurallar konulabilir. Bütçenin uygulanmasına ilişkin bir kural da olsa, yürürlükteki yasaları doğrudan kaldırıp ve yasa konusu olacak hususları içeremez. Başka yasalarla yapılması gereken

Doktrinde, Anayasanın 73/4. maddesi hükmü olmasa bile, her yıl Bütçe Kanunu aracılığıyla vergiye ilişkin oran ve miktarların ayarlanabilmesi gerektiği ileri sürülmüştür¹⁸. Buna göre, örneğin bütçenin C cetveli doğrultusunda yıllık tasdike tâbi olan Gelir Vergisi Kanunu, aslında ilk kanunlaştığı zamandaki şartlara göre belirlenmiştir. Dolayısıyla enflasyon sebebiyle ortaya çıkan artışların giderilebilmesi, bütçe kanununu ile yapılabilir. Buna benzer nitelikteki bir başka görüşe göre ise, anayasanın bütçe ile ilgili hükümlerinin değiştirilmesi şartıyla idareye fiyatlar genel düzeyindeki artışın belli bir yüzdesi veya tamamı ölçüsünde vergi tarifelerinde, muaflik, istisna, indirim ve cezalarında artırma yapma yetkisi sağlanabilir¹⁹.

Çeşitli ülkelerde bütçe vasıtasıyla vergiler konusunda değişiklik yapılabilmektedir. Örneğin İngiltere’de bütçenin önemli bir yeri vardır ve belli vergi kanunlarında bütçe vasıtasıyla önemli değişiklikler yapılabilmektedir²⁰.

Nitekim doktrinde Birleşik Krallık örneği de vurgulanmak suretiyle bütçe kanunu ile (veya Malî Kanun adı verilecek bir başka özel kanunla) sene başında artışların yapılabileceği de haklı olarak ileri sürülmektedir²¹.

düzenlemeleri, üstelik geriye dönük biçimde, kapsayan ve bütçeyle ilgili hüküm niteliği taşımayan (c) fıkrası da Anayasa’nın 161. maddesine aykırıdır”. Bkz. AYM, 28.06.1990 gün ve E. 1990/6, K. 1990/17; YERLİKAYA, pr. 64.

¹⁸ OCAKÇIOĞLU Bora, s. 452-453, 464.

¹⁹ Bu görüşü ileri süren yazar, 1971 yılında Hollanda’da geçilen uygulamayı örnek olarak göstermektedir. Orada Maliye Bakanına her yıl tüketici fiyat endekslerindeki artışın % 80 - % 100’lük bir kısmını gelir vergisi indirimlerine ve matrah dilimlerine yansıtma yetkisi verilmiştir. Böylece enflasyonun etkisinin giderilmesi amaçlanmaktadır. Bkz. ÇAĞAN Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, AÜHFD, C. XXXVII, S. 1-4, 1980, s. 135.

²⁰ İngiltere’de damga vergisi, veraset vergisi gibi bazı vergiler sürekli olarak uygulanmak üzere kanunla konulur ve tekrar kanulla değiştirilinceye veya kaldırılıncaya kadar yürürlükte kalırlar. Gelir, kurumlar, katma değer vergisi gibi bazı vergiler ise malî yılda (6 nisan – 5 nisan) uygulanmak üzere Bütçe Kanunu ile konulurlar. Bu yıllık vergiler bütçe izin ve yöntemleriyle yönetilip düzenlenir ve daimi kanunlarıyla (örneğin 1988 tarihli Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu gibi) uygulanırlar. Bu vergiler her yılın bütçe kanunu ile yeniden yürürlüğe konur. Vergilerin oranlarında da gerekli durumlarda ilgili bütçe yılında uygulanmak üzere, bütçe kanunlarıyla değişiklikler yapılır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. ALDER John, Constitutional and Administrative Law, London 1994, s. 177; ÇAĞAN Nami, Vergilendirme Yetkisi, s. 79.

²¹ “...Bütçe Kanunu’yla konulabilir mi veya başka bir kanunla konulabilir mi? 2005 yılında bir çalışma yapmıştık Vergi Konseyi’nde, hatta bu çalışma çok da geniş katılımlı değildi. Sayın Uysal benden rica etmişti. Yine bu Vergi kanunlarının bütün bir

Enflasyon dolayısıyla aşınan miktarların –yeniden değerlendirme oranının yanı sıra- her yıl Bütçe Kanunu ile artırılabilmesi yönünde Anayasada düzenleme yapılması yerinde olacaktır. Bu düzenlemeyi sadece enflasyonla sınırlı tutmak da gerekmeyecektir. Ekonominin gerektirdiği müdahalelerin yapılması, gerekli artışların sağlanması da yine Bütçe Kanunu ile yapılabilmelidir. Ancak bütçe vasıtasıyla maktu vergilerin ve vergi ile ilgili diğer miktarların artırılmasının Türkiye’de uygulanabilmesi için anayasada bir değişikliğin yapılması şarttır. Anayasadaki mevcut düzenleme karşısında, Türkiye’de vergi ile ilgili miktarlarda Bütçe Kanunuyla değişiklik yapılabilmesi mümkün değildir.

Bütçe Kanunu vasıtasıyla bu şekilde yapılacak değişikliklerin önünün açılması, vergilerin kanunîliği ilkesinin de özüne daha uygun olacaktır. Bu sayede, vergilerdeki artışlar, doğrudan milletın temsilcisi konumundaki meclis tarafından gerçekleştirilmiş olacaktır. Elbette böyle bir düzenleme, Anayasanın 73/4. maddesinde belirtilen temel öğelerde (veya sadece vergi oranları ve vergiyle ilgili had ve miktarlarda) sınırlı değişikliğe yönelik olmalıdır.

Bütçe hakkı, aynen vergilendirme yetkisi gibi büyük bir önem taşımaktadır. Her ikisi de tarih içinde yoğun mücadeleler sonucunda meclisle geçmiştir. “*Vergiler halk tarafından ödendiğine göre, hangi verginin ne kadar toplanacağına da halkın temsil makamı olan parlamentonun karar vermesi esas hale getirilmiştir*”²². Vergi oranlarında veya maktu miktarlarda yapılacak artışların Bakanlar Kurulu (yürütme organı) yerine bizzat meclis tarafından gerçekleştirilmesi, hukukî güvenlik ilkesini gerçekleştireceği gibi, tarih içinde verilen çetin mücadeleler sonucunda kazanılan temsilsiz vergi olmaz ilkesinin de özüne de çok daha uygun olacaktır.

SONUÇ

Bütçe Kanunu ile değişiklik yapılması, yürütme organının idarî işlemlerle değişiklik yapmasına nazaran, vergilerin kanunîliği ilkesinin

sene değişmeden ne şekilde düzenlenmesi gerektiğini sormuştu ben de o zaman yine Birleşik Krallık örneğini vermiştim. Orada sene başında Mali Kanun’da bütün sene uygulanacak kurallar belirleniyor. O nedenle bütçe yerine belki Mali Kanun adı altında bir başka özel kanunla...Tabii uygulanmıyor çok pratik gelmiyor şu andaki vergi sistemimiz bakımından, hiçbir hükümle de pratik olmuyor”. UZELTÜRK Hakan, IV Oturumun Bant Çözümleri, Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler, İstanbul 2012, s. 327.

²² BİLİCİ Nurettin – BİLİCİ Adem, Kamu Maliyesi, Ankara 2016, s. 112.

özüne çok daha uygun olacaktır. Bütçe Kanunuyla vergi oranları ve miktarlarında yapılacak değişiklikler, milletin temsilcisi niteliğinde olan yasa organı tarafından gerçekleştirilmiş olacaktır. Bu da temsilsiz (rızasız) vergi olmaz ilkelerini ihtiva eden vergilerin kanunîliği ilkesiyle de tamamen uyum içinde olacaktır.

Bütçe Kanunu ile yapılacak değişiklikler, idarî işlem niteliğinde olan Bakanlar Kurulu kararlarıyla yapılacak değişikliklere kıyasla, hukukî güvenlik ilkesinin gereklerine daha uygundur. Kişilerin hukukî güvenlikleri bakımından, vergilerle ilgili değişikliklerin şekli nitelikli olsa dahi bir kanunla gerçekleştirilmesi daha yerinde olacaktır.

Bu bakımdan Anayasada yapılacak değişikle, Anayasanın 161/4. maddesinde yer alan “*Bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz*” hükmünün “*Bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler **ile kendi kanunlarında belirtilen yukarı ve aşağı sınırlar dâhilinde vergi oranları ve vergiyle ilgili had ve miktarlarda değişiklikler** dışında hiçbir hüküm konulamaz*” şeklinde değiştirilmesi, vergide hukukun üstünlüğünü sağlama hususunda önemli bir adım teşkil edecektir.

Elbette şekli bir kanunla maddî kanunların değiştirilmesine yönelik eleştiriler gelebilecektir. Ancak –şekli kanun olan- Bütçe Kanunu ile –maddî- vergi kanunlarında değişiklik yapılabilmesine yönelik Anayasada yer verilecek hüküm, muhtemel eleştirileri önleyecek nitelikte olacaktır. Ayrıca, şekli dahi olsa bir kanunla yapılan düzenlemenin, idarî düzenlemelere kıyasla tartışmasız bir şekilde, vergi hukukunda kişilerin hukukî güvenliğini azamî ölçüde sağlamaya hizmet edeceği açıktır. Bütün bunlara ilaveten, bütçe kanunu ile yapılan değişikliklerde, geçmişe yürüme sorunun ortaya çıkmayacağı da tabiidir. Nitekim son torba Kanun olan, 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun²³, da bile gerçek olmayan geçmişe yürüme örneği olarak, bazı maddelerin 1.1.2017 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceğine ilişkin hükümler bulunmaktadır. Bütçe Kanunlarıyla yapılacak artışlarda bu şekilde geçmişe yürüme durumları da söz konusu olmayacaktır.

²³ RG, 05.12.2017, S. 30261.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN Abdurrahman: Kamu Maliyesi, Ankara 2009.
- ALDER John: Constitutional and Administrative Law, London 1994.
- AYAZ Garip: “Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları”, Vergi Dünyası, S. 181, Eylül 1996, s. 60-68.
- BİLİCİ Nurettin – BİLİCİ Adem, Kamu Maliyesi, Ankara 2016.
- ÇAĞAN Nami: “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, AÜHFD, C. XXXVII, S. 1-4, 1980, s. 129-151.
- ÇAĞAN Nami: Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982.
- DÜLGER İbrahim (Editör): Hukuka Giriş, Konya 2010.
- ERDEM Tahir: “Bütçe Dışındaki Konuların Yöntem Olarak Bütçe Kanunu Çerçevesinde Yasalaştırılması Sorunu”, Vergi Sorunları, S. 200, Mayıs 2005, s. 138-151.
- GÜNEŞ Gülsen: Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul 1998.
- KANETİ Selim: “Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri (I)”, İktisat ve Maliye Dergisi, C. XXXVI, S. 8, İstanbul 1989.
- KARAMAN Gülser: “Vergi Kanunlarında Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkiler”, Maliye Dergisi, S. 66, Kasım – Aralık 1983, s. 3-15.
- OCAKÇIOĞLU Bora: “Bütçe Hakkının Kapsamına ve Gerçekleşmesine İlişkin Sorunlar (Yorum)”, Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler (Uluslararası Seminer), İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, İstanbul 5-6-7 Şubat 1982, s. 449-465.
- ÖNCEL Muallâ – KUMRULU Ahmet – ÇAĞAN Nami: Vergi Hukuku, Ankara 2010.
- ÖZDEN T. Murat: “Gelir Vergisi Kanunu’nun Mükerrer 123. Maddesinin Yürütme Organına Tanıdığı Yetkilerin Vergilendirme Yetkisi Açısından Değerlendirilmesi”, GÜİİBFD, C. 6, yıl 1990, S. 1, s. 279-288.
- PEHLİVAN Osman, Kamu Maliyesi, Trabzon 2017.
- SARAÇOĞLU Fatih: “Bütçe Kanunu ile Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılabilir mi?”, GÜİİBFD, yıl 1999, S. 3, s. 59-63.
- ŞENYÜZ Doğan – YÜCE Mehmet – GERÇEK Adnan: Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Bursa 2016.
- UZELTÜRK Hakan, “IV Oturumun Bant Çözümleri”, Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler, İstanbul 2012.

ÜSTÜN Ümit Süleyman: Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Ankara 2007.

YALTI Billur, “Anayasa Mimarisinde Yeni Bir Yapıtışı: Mahalli İdarelerin Tali Vergilendirme Yetkisi Üzerine Değerlendirmeler”, Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler, İstanbul 2012, s. 345-364.

YERLİKAYA Gökhan Kürşat: “Bütçe Kanunu İle Vergi Kanunlarında Düzenleme Yapılması”, e-akademi, <http://www.e-akademi.org/makaleler/kursat-pr.htm>.