

## TÜRK ANAYASASI AÇISINDAN VERGİLEME YETKİSİ

Doç. Dr. Nami ÇAĞAN\*

Sayın Başkan, Değerli dinleyenler;

Tebliğimin konusu, « Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi » dir. Demokratik ülkelerde devlet, kamu harcamalarının gerektirdiği gelirleri vergileme yetkisini kullanarak karşılar. Vergileme yetkisi, demokratik rejimin işleyişinde olduğu kadar doğmasında da önemli bir rol oynamıştır. Tarihte ilk demokrasi savaşımı mutlak iktidarın vergileme erkini sınırlandırmak amacı ile başlamıştır. İngiltere'de Magna Carta Libertaturri'dan (Bü-yük Özgürlük Fermanı, 1215) başlayarak Petition of Right (Hak-lar Dilekçesi, 1628) ve Bill of Rights'a (Haklar Demeci, 1688) ka-dar uzanan gelişmeler, kralın vergileme iktidarının halk temsilcilerinin oluşturduğu parlamentolar yararına sınırlandırılma-sı ile sonuçlanmıştır. Siyasal tarih parlamentoların kazandıkları ilk yetkinin vergileme alanında olduğunu ortaya koymaktadır. Tanzimattan bu yana Osmanlı Devleti'nin ve Türkiye Cumhu-riyeti'nin anayasal belgelerinde de vergi ile ilgili hükümlere rast-lıyoruz.

Anayasalar vergi ile ilgili hükümler konması sadece tari-hi nedenlere dayanmamaktadır. Vergilendirme, devletin kişi-lerin hak ve özgürlük alanlarına yönelttiği etkin müdahale-lerden biri olduğu için bu müdahalenin sınırları ve koşulları anayasal kurallara bağlanarak kişilere güvence verilmektedir.

Kavramsal Açıklama Vergileme yetkisi devletin, egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanım-lanabilir. Vergileme yetkisi devletin mali egemenliğinin bir gö-rünümüdür. Vergileme yetkisi deyimini dar anlamda kullanıldı-ğında devletin kamu gelirleri içinde sadece vergi koymaya ilişkin

---

\* A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Öğretim üyesi.

yetkisini içerir. Geniş anlamda vergileme yetkisi ise devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere koyduğu ve kamu gücünün kullanılmasına dayanan her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkiyi kapsamına alır. Bu geniş çerçeve içine dar anlamda verginin yanı sıra resimler, harçlar parafiskal gelirler ile deği-şik isimler altında konulan mali yükümlülükler girmektedir. Dar anlamda vergileme ile geniş anlamda vergileme arasındaki ayırım Türk Anayasası yönünden önem taşımaktadır. Çünkü Ana-yasa'nın vergi ödevini düzenleyen 73'üncü maddesi, 1'inci fıkrasında herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür » ve 2'nci fıkrasında « ver-gi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının Sosyal amacıdır » hükümlerini getirirken dar anlamda vergileme kavramını kullanmıştır. Oysa aynı maddenin 3'üncü ve 4'üncü fıkralarında vergilerin yasallığı ilkesi ve Bakanlar Kurulu-nun vergileme alanındaki yetkisinin koşulları ve sınırları düzenlenirken geniş anlamda vergi kavramı, yani vergiler dışındaki resim, harç ve benzeri mali Yükümlülükler düzenlenmeye temel alınmıştır. Dar anlamda vergileme ile geniş anlamda vergileme arasındaki en önemli fark, birincinin mali güç (ödeme gücü) ilkesine dayanmasına karşılık ikincide somut bir karşılığın ve yararlanmanın söz konusu olmasındadır. Nitekim 1961 Anayasası döneminde Anayasa Mahkemesi de vergi dışındaki mali yükümlülüklerde mali güce göre vergileme ilkesinin geçerli olamayacağını kabul etmiştir.<sup>1</sup>

Kamu maliyesi biliminde sadece kamu kesimi tarafından üretilmeye elverişli kamusal mal ve hizmetlerin (iç güvenlik, ulusal savunma vb.) finansmanı dar anlamda vergi ile gerçekleştirilebilir; çünkü söz konusu mal ve hizmetlerden bireysel yararlanmayı ölçme olanağı bulunmamaktadır. Buna karşılık kamu kesimi yanında özel kesim tarafından da üretilebilen eğitim, sağlık gibi yarı - kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı vergilerin yanı sıra bireysel yararlanma karşılığı olan harç ve diğer mali Yükümlülükler ile de sağlanabilir. Kuramsal planda yapılan bu ayırma rağmen, bütçe hukukunda döner sermayeli idarelerin uygulamaları dışında belli kamu gelirlerinin belli kamu giderlerine ayrılmasını önleyen « ademi tahsis » ilkesi geçerlidir. Genel, katma ve özel bütçeli idarelerin gelirleri ayrı ayrı havuzlarda toplanır ve kamu harcamaları gelir çeşitleri ile ilişkilendirilir.

---

<sup>1</sup> Ays. Mahk. E. 1968/12, K. 1968/65, 17.12.1968 (AMKD, S. 6, s. 352, 354); E. 1974/31, K. 1974/43, 24.10.1974 (AMKD, S. 12, s. 381).

dirilmeksizin bu havuzlardan yapılır. Anayasanın, vergilerin kamu giderlerini karşılamak üzere ödeneceğini hükme bağla-yan 73'üncü maddesinin 1'inci fıkrası hükmü bu çerçeve içinde değerlendirildiğinde vergilemenin mali amacını belirtmektedir. Acaba bu hükme pozitif anayasa hukuku açısından bazı sonuç-lar bağlanabilir mi? Anayasa Mahkemesi, vergilerin kamu gi-derlerini karşılamak üzere ödeneceği hükmünü çoğu kez dar biçimde yorumlayarak bir giderin kamu gideri sayılabilmesini « kamu yararına olan iş ve faaliyetlere », « kamu işlerine » har-canması gerektiğini ve bu giderlerin ancak vergi gelirleri ile karşılanması zorunluluğunu belirtmiştir.<sup>2</sup> Günümüzde vergi-lemenin kamu giderlerini karşılamak olan geleneksel mali ama-cının yanı sıra ekonomik ve sosyal amaçları da önem ve ağırlık kazanmıştır. Kamu giderleri deyimini devletin ekonomik ve sos-yal amaçlarla yaptığı giderleri de kapsayacak biçimde geniş yo-rumlamak gerekir. Dolayısıyla devletin planlı kalkınmayı ger-çekleştirmek (ekonomik amaç) ve gelir dağılımındaki adaletsiz-likleri gidermek (sosyal amaç) amaçları ile yapacağı reel ve transfer harcamalar yukarıdaki geniş anlamda kamu gideri kavramına girecektir.

#### Vergileme Alanında Yasama - Yürütme ilişkileri

1982 Anayasasına yasama - yürütme ilişkilerinde egemen olan genel mantık vergileme alanında da gözlemlenmektedir. 1982 Anayasası, 1961 Anayasasından farklı olarak yürütmeyi sadece yasama yetkisine bağlı, ondan türetilen bir görev olarak değil, aynı zamanda bir yetki olarak da belirtmiştir. Yürütme organı bütün yetkilerini yasadan almamaktadır; yasa aracılığı ile de olsa Anayasa'dan aldığı kanun hükmünde kararname çı-karma (m. 91), olağanüstü hal ilanı (m. 120), sıkıyönetim ilanı (m. 122) gibi yetkilerle donatılmıştır .Yürütme organı belli sınırlara ve koşullara bağlı olsa da vergileme alanında düzenle-me yetkisine sahiptir (m. 73, f. 4). 1961 Anayasasının 1971 deği-şikliğinden önceki metninde, bu yetkilerin önemli bir bölümü yer almıyordu. 1982 Anayasasının yürütmeyi bir görev olma-sının yanı sıra yetki olarak da nitelendirmesi, bu organın güçlen-dirilmiş olması nedenine dayanmaktadır.

---

<sup>2</sup> Ays. Mahk. E. 1971/19, K. 1971/61, 29.6.1971, (AMKD, S. 9, s. 560, 566); E. 1970/12, K. 1971/13, 2.2.1971 (AMKD, S. 9, s. 281, 289); E. 1968/26, K. 1969/14, 19.2.1969 (AMKD, S. 7, s. 244, 250).

Anayasanın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası, « vergi, re-sim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, de-ğiştirilir veya kaldırılır » hükmü ile vergilerde yasallık ilkesi-ni öngörmektedir. 1961 Anayasası, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin yasa ile konulacağını hükme ha-ğlıyordu, an-cak de-ğiştirmenin ve kaldırmanın da' yasa ile yapılacağını be-irtmemiştir. Gerçekte yasama organının vergi koyma yetkisini tam ve etkin' olarak kullanabilmesi için vergilerde de-ğişiklik yapma ve kaldırma yetkisine de sahip olması doğaldır. Yasama organının bu konularda saklı yetkisi olduğu kabul ediliyordu. Görüldüğü gibi, 1982 Anayasası vergilerin yasallığı ilkesini da-ha açık bir dille ifade etmektedir. Öte yandan 1982 Anayasası, çağdaş demokratik gelişime uygun olarak Bakanlar Kuruluna belirli bir çerçeve içinde vergileme alanında düzenleme yetkisi vermiştir. Anayasanın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasına gö-re, Bakanlar Kurulu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde de-ğişiklik yapmak yetkisine sahiptir. Böyle bir hükmün kabul edilmesinin nedeni, ekonomiye etkin ve çabuk müdahale etme zorunluluğudur. Ancak, yasa ile Bakanlar Kurulu'na muafık, istisna, indirim ve oranlar dışındaki temel vergi öğelerinde (ver-ginin yükümlüsü, konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olay) de-ğişiklik yapma yetkisi verilemeyecektir. Bu açıdan yararlı bir uygulama getirdiğine inandığım 2978 sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanununun vergi iadesinin konusuna giren mal ve hizmet çeşitlerini saptama, bunların kapsamını genişletme, daraltma; kapsama girmeyen yükümlüleri kapsam içine alma, kapsam dışına çıkarma yetkisini veren hükmü (m. 1, f. 3) ana-yasal yetki devri koşullarına uygun düşmemektedir. Buna kar-şılık Bakanlar Kuruluna gelir vergisinde özel indirim tutarları, gelir ve kurumlar vergilerinde yatırım indirimi oranını ve bazı vergi tevkifat oranlarını belli sınırlar içinde de-ğiştirme yet-kisini veren 2970 sayılı yasa, Anayasanın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası hükmüne uygundur. Bununla beraber 2970 sa-yılı yasanın Bakanlar Kuruluna gelir ve kurumlar vergisinde vergi tevkifat oranlarını sıfıra kadar indirme yetkisini verme-sinin Anayasanın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası çerçeve-sinde vergi kaldırmak yetkisi anlamını taşıyıp taşımadığı tartışılabilir. 2970 sayılı yasa, Bakanlar Kuruluna bir vergi tevkifat oranını sıfıra kadar indirme yetkisini verirken, aynı oranı ye-niden yasadaki sınıra yükseltme yetkisini de beraberinde getir-

mektedir. Bir vergi oranının sıfıra indirilmesi durumunda, o vergi kaldırılmış olmamaktadır; sadece sıfır olarak belirlendiği süre için uygulanmamaktadır. Bunun gibi 2971 sayılı yasa ile Bakanlar Kuruluna Vergi Usul Kanunu'nda yer alan (m. 177, 344, 347) bir kısım maktu hadleri artırma yetkisini veren hükümler verginin yükümlüsü, konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olay gibi temel öğelerinde değişiklik gerektirmediğinden Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasına aykırı değildir.

1961 Anayasasında olduğu gibi 1982 Anayasası da Bakanlar Kuruluna vergileme alanında kanun hükmünde kararname çı-karma yetkisi vermemiştir. çünkü Anayasanın vergi ödevi ile ilgili 73'üncü maddesi, kanun hükmünde kararname ile düzen-lenemeyecek siyasi haklar ve ödevler arasında yer almıştır. Bu-nunla beraber Bakanlar Kurulu 2977 sayılı İdari Usul ve İşlem-lerin Yeniden Düzenlenmesi Hakkında Kanunun verdiği yetkiye dayanarak Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda (m. 19, f. 2) 194 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişiklik yapmıştır. Bu değişiklik, yükümlülerin siyasi ödevlerinden sayılan vergi ödevlerini, temel hak ve ödevlerini sınırlandırmamaktadır; ter-sine intikale konu olan taşınmazlarda tescil işlemini kolaylaş-tırmaktadır. Ancak, Anayasanın kanun hükmünde kararname ile ilgili 91'inci maddesi temel hak ve ödevlerle siyasi hak ve ödevlerin kanun hükmünde kararnamelerle sınırlandırılması-nı değil daha geniş bir kapsam içinde düzenlenmesini yasakla-maktadır. Dolayısıyla 194 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Anayasanın 91'inci maddesinin kapsamı dışına çıkmıştır. Anayasanın 121'inci maddesi (f. 2, 3) Bakanlar Kuruluna olağanüstü hallerde vatandaşlar için olağanüstü hal yasasına uy-gun olarak kanun hükmünde kararnamelerle para, mal ve ça-lışma yükümlülükleri getirme yetkisini vermektedir. Bu karar-namelerin Resmi Gazete'de yayımlandığı gün Türkiye Büyük Millet Meclisinin onayına sunulması gerekmektedir. Bu hüküm doğrultusunda çıkarılan 2935 sayılı Olağanüstü Hal Kanunu ile Bakanlar Kuruluna vergileme alanında geniş yetkiler verilmiş-tir. Anayasanın 122'nci maddesi (f. 5) savaş halinde veya savaşı gerektirecek bir durumun baş göstermesi halinde vatandaşlar için getirilecek yükümlülüklerin yasa ile düzenleneceğini hük-me bağlamıştır. Bu hüküm uyarınca çıkarılan 2941 sayılı Sefer-berlik ve Savaş Hali Kanunu savaş ve seferberlik koşulları bu-lunduğu takdirde mali yükümlülükleri de içermek üzere her çe-şit yükümlülüğü belirleme yetkisini Bakanlar Kuruluna vermiş-

tir (m, 5, 11). Anayasanın 168 nci maddesinin 2'nci fıkrası Bakanlar Kuruluna yasa ile, dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlem-leri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koyma ve bunları kaldırma yetkisinin verilebilece-ğini hükme bağlamıştır. Bu anayasa hükmü ile gümrük ve dış ticaret mevzuatımızda yer alan bir kısım hükümler (1615 s.K. m. 20, 21, 691 s.K) anayasal geçerlilik kazanmıştır. Ayrıca 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun çıkarılarak Bakanlar Kuruluna ithalat, ihracat veya dış ticaret işlemleri üzerine konulacak ek mali yükümlülüklerin nevi, miktan, tah-sili, takibi ve iadesi konularında geniş yetkiler verilmiştir. Bu düzenleme, Anayasanın 167'nci maddesine (f 2) uygun olduğu gibi Bakanlar Kuruluna dış ticaret işlemlerinin gerektirdiği ça-buk harekete geçme olanağını ve esnekliğini sağlamaktadır. Türkiye'nin ileride Avrupa Topluluğu'na tam üye olarak katıl-ması söz konusu olduğu takdirde, Topluluk düzenlemelerine da-ha kolay uyum kurabilmek yönünden bu esneklik gerekli hale gelebilecektir. Ancak 2976 sayılı yasa, Bakanlar Kuruluna söz konusu mali yükümlülüklerle bütçe dışında oluşacak fonları kullanma yetkisini vermektedir. Bakanlar Kurulunun bütçede yer alan ödenekler dışında harcama yetkisine sahip kılınması Anayasanın, « Devletin ve kamu iktisadi teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamaları, yıllık bütçelerle yapılır » (m. 161, f. 1) hükmü açısından tartışılabilir niteliktedir.

Görüldüğü gibi 1982 Anayasası yürütme organını vergileme alanında yasama organına karşı önemli ölçüde güçlendirmiş bu-lunmaktadır.

### ***Yerel İdarelerin ve Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşlarının Yetkileri***

1982 Anayasası yerel idarelerle ilgili 127'nci maddesinde (f.6) « ... Bu idarelere görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağ-lanır » hükmünü getirmektedir. Ancak Anayasa bu gelirlerin hangi kaynaklardan ve nasıl sağlanacağını ve güvence altına alınacağını belirtmemiştir. Başka bir deyişle Anayasada mer-kezi idare ile yerel idareler arasında vergileme yetkisi bölüşü-müne ilişkin herhangi bir hüküm yer almamıştır. Bununla be-raber, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu (m. 96/B), beledi-ye meclislerine çeşitli vergi ve harçlara (meslek vergisi, ilan ve reklam vergisi, tellallık harcı vb.) ilişkin tarifelerde yasada ön-

görülen alt ve üst sınırlar arasında değişiklik yapma yetkisi vermiştir. Yerel idarelerin vergileme konusunda nisbi de olsa böy-le bir yetkiye sahip olmaları demokratik ilkelere uygundur. An-cak bu yetki anayasal dayanaktan yoksundur. Çünkü Anayasa (m. 73, f. 4) vergi oranlarında belli sınırlar içinde değişiklik yap-ma yetkisinin ancak Bakanlar Kuruluna verilebileceğini hükme bağlamıştır. Bakanlar Kurulu dışında herhangi bir merciin - ve belediye meclislerinin - bu yetkiye sahip olması Ana-yasaya uygun değildir. Ancak 2464 sayılı Belediye Gelirleri Ka-nunu, Milli Güvenlik Konseyi döneminde çıkarılan yasalardan olduğu için Anayasanın geçici 15'inci maddesi uyarınca Anaya-sa yargısının denetimi dışında kalmaktadır. Bununla beraber, Anayasa Mahkemesi, 1961 Anayasası'nda da yerel idarelerin vergileme yetkisine ilişkin bir hüküm bulunmamasına rağmen, belirli alt ve üst sınırlar içinde kalmak koşuluyla belediye mec-lislerinin ayın Bakanlar Kurulu gibi, bu yetkiye sahip olabilece-ğini kabul etmişti.<sup>3</sup>

Anayasanın 135'inci maddesinin 5'inci fıkrasında kamu ku-rumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, yasada gösterildiği şekilde devletin idari ve mali denetimine tabi olduğu belirtilmiş, bu kuruluşların organlarına toplayacakları parafiskal gelirler-le (aidat, ücret ve harçlar) ilgili tarifeleri ve matrahları de-ğiş-tirme yetkisi verilmemiştir. Vergilerin yasallığı ilkesi (Ays. m. 73, f. 3) bu çeşit mali yükümlülükleri de içerdiğinden bu kuru-luşlarla ilgili yasalarda bu konularda ayrıntılı düzenlemelere yer verilmek gerekecektir.<sup>4</sup>

### ***Anayasada Vergi Adaleti***

Vergi adaleti sosyo - ekonomik içeriği baskın olan, ideoloji-ye, yere ve zamana göre de-ğiş-en nisbi bir kavramdır. Bu kavra-mın hukuki içeriğini anayasa kuralları belirler. Anayasanın ver-gi ödevini düzenleyen 73'üncü maddesinden vergi adaletinin ge-leneksel bir kısım ilkeleri çıkarılabilir. Bu ilkeler, sosyal hukuk devleti ile birlikte düşünül-düğünde çağdaş anayasal vergi ada-leti kavramına ulaşılır. Sosyal hukuk devleti ilkesi (Ays, m. 2),

---

<sup>3</sup> Ays. Mahk. 1970/29, K. 1970/48, 22.10.1970 (AMKD, S. 8, s. 493 - 496): E. 1969/23, K. 1969/41, 3.7.1969 (AMKD, S. 7, s. 384 - 387): E. 1967/54, K. 1968/12, 18.4.1968 (AMKD, S. 6, s. 138 - 141): E. 1965/45, K. 1966/16, 29.3.1966 (AMKD, S. 4, s. 109 - 113).

<sup>4</sup> Anayasa Mahkemesi 1961 Anayasası döneminde bu yönde karar ver-miştir. Ays. Mahk. E. 1980/27, K. 1981/9, 27.1.1981 (AMKD, S. 19, s. 24- 41): E. 1976/54, K. 1977/8, 3.2.1977 (AMKD, S. 15, s. 138 - 144).

siyasal iktidarın vergileme yetkisini sınırlandırarak izlenecek vergi politikasının hukuki çerçevesini çizmektedir.

Devlet, vergileme yetkisini kullanarak kişilerin hak ve özgürlük alanlarına müdahale ettiği için hukuk devleti ilkesi ver-gi hukuku yönünden bir sınır özelliği taşımaktadır. Hukuk devleti ilkesinin çeşitli öğelerinin vergileme yetkisinin kullanılma-sını nasıl ve ne ölçüde etkilediğini gözden geçirelim :

Yasal idare ilkesi, vergi hukukunda vergilerin yasallığı il-kesi dolayısıyla daha açık bir anlam kazanmaktadır. Bu ilke sa-dece vergilerin yasa ile konulmasını değil aynı zamanda bu ya-saların tam ve doğru uygulamasını da gerektirmektedir. Vergi-yi doğuran olayın yasada açık olarak düzenlenmesi zorunlulu-ğu (VUK. m. 19) ve vergi hukukunda idarenin kural olarak bağlı yetkiye sahip olması, yasal idare ilkesini daha da sertleştir-mektedir.

Hukuk devleti ilkesinin bir ögesi olarak yasaların genelli-ği ilkesi, vergi yasalarının yalnız biçimsel anlamda değil, mad-di anlamda da yasa özelliği taşımasını gerektirmektedir. Buna göre bir vergi yasası genel, nesnel ve kişisel olmayan düzenle-meler içermelidir. Görüldüğü gibi hukuk devleti ilkesi çerçeve-sinde vergilemenin genel olması, herkesin vergi ödemesi anlamına gelen geleneksel genellik ilkesinden farklıdır. Hukuk devleti ilkesi kişilerin temel haklarını etkileyen yasaların genel ol-masını zorunlu kılar. Dolayısıyla yasa koyucu biçimsel anlamda bir yasa ile kimliği belirli kişilere mali yükümlülükler yük-leyemeyecektir. Vergi yasalarının genel olması, eşit olmasının da ön koşuludur. Ancak vergilemede eşitlik ilkesi genellik ilke-sinden daha geniştir. Bu ilke vergileme yönünden benzer du-rumda (gelir, gider, servet, aile durumu vb.) bulunan kişilerin eşit işleme tabi tutulmasını gerektirir. Eşitlik ilkesinin bu yönü Anglo - Amerikan yazınında « yatay eşitlik » olarak adlandırıl-maktadır ve hukuk devletinin yasa önünde eşitlik anlayışını yansıtır. Buna karşılık benzer durumda olmayan, vergileme yö-nünden farklı koşullar taşıyan kişilere farklı işlem yapılması, « dikey eşitlik » olarak isimlendirilmektedir. Eşitlik ilkesinin bu ikinci yönü sosyal devlet ilkesinin eşitlik anlayışı ile ilgili olup siyasal tercihe daha fazla yer vermektedir. Yasa koyucu ekono-mik, sosyal, kültürel, vergi tekniğinin gerekleri vb. nedenlerle eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir. Bu konuda yasama organı kural olarak takdir yetkisine sahip olmakla birlikte, anayasal



sınırların aşıp aşılmadığı, takdir yetkisinin keyfi kullanılıp kul-lanılmadığı ve eşitlik ilkesinden ayrılmayı gerektiren düzenle-melerin haklı bir nedene dayanıp dayanmadığı Anayasa Mah-kemesi tarafından yargısal denetime tabi tutulmaktadır.<sup>5</sup>

Devlet vergileme yetkisini kullanırken kişi hak ve özgürlük-lerini sınırlandırabilir. Vergi yasaları bu hak ve özgürlükleri ölçsüz ve aşırı sınırlandırdığı takdirde, kişiler anayasal güven-celerinden yoksun kalabilirler. Çağımızda devletin vergileme yetkisini mali amaç dışında ekonomik ve sosyal amaçlarla kul-lanması, vergi yasalarının temel hak ve özgürlüklere uygunlu-ğu konusunu tartışma alanına getirmiştir. 1982 Anayasası'nın düzenlediği temel hak ve özgürlükler arasında vergileme yet-kisine karşı duyarlı olanlar özel yaşamın gizliliği (m. 20), yer-leşme ve seyahat özgürlüğü (m. 23) , mülkiyet ve miras hakkı (m. 35), çalışma ve sözleşme özgürlüğüne ilişkin lm. 48, 49), hü-kümlerdir. Örneğin yasa koyucunun emlak vergisi ya da vera-set ve intikal vergisi alanında kabul edeceği çok yüksek bir ver-gi oranı, mülkiyet ve miras haklarının konularını ortadan kal-dırabilecektir. Bunun gibi bir mesleğin ya da sanatın sürdürül-mesini ekonomik olarak caydıran bir vergi, çalışma özgürlüğü-nü ihlal edebilecektir. Anayasanın 13'üncü maddesi (f. 1, 2) te-mel hak ve özgürlükler'le ilgili olarak genel sınırlama nedenle-rini belirtmektedir. Bu nedenler, devletin ülkesi ve milleti ile bölünmez bütünlüğünün, milli egemenliğin, Cumhuriyetin, mil-li güvenliğin, kamu düzeninin, genel asayişin, kamu yararının, genel ahlakın ve genel sağlığın korunması gibi amaçlara iliş-kindir. Aynı madde, sınırlandırmanın, bu genel nedenlerle ya da temel hak ve özgürlüklerle ilgili özel nedenlerle Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olarak « yasa » ile yapılmasını ve bu sınırlandırmaların demokratik toplum düzeninin gereklerine ay-kırı olamayacağını, öngörüldükleri amaç dışında kullanılama-yacağını hükme bağlamaktadır. Dolayısıyla Anayasanın bütü-nüne egemen olan ilkelere - öncelikle sosyal hukuk devleti il-kesine - aykırı antidemokratik nitelik taşıyan keyfi vergi ya-saları, Anayasa Mahkemesince iptal edilebilecektir. 1961 Anaya-sası'nda yer alan, « Kanun, temel hak ve hürriyetlerin özüne do-kunamaz » (m. II, f. 2) hükmü, 1982 Anayasası'nda yer alma-

---

<sup>5</sup> Ays. Mahk. E. 1970/36, K. 1970/50, 24.12.1970 (AMKD, S. 8, s. 496 - 506) ; E. 1974/31, K. 1974/43, 24.10.1974 (AMKD. S. 12, s. 382, 383).

mıştır. Ancak yukarıdaki ölçütler çerçevesinde öze varmayan ölçüsüz keyfi sınırlandırmalar da iptal edilebilecektir. Temel hak ve özgürlüklerin özünü zedeleyen vergi yasalarının iptali konusunda herhangi bir duraksamanın bulunmaması gerekir. Bununla beraber, Anayasanın temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasının durdurulması ile ilgili 15'inci maddesinde (f. 1) sa-vaş, seferberlik, sıkıyönetim veya olağanüstü hallerde millet-lerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlal edilmemek koşu-luyla durumun gerektirdiği ölçüde temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasının tamamen veya kısmen durdurabileceği ya da bunlar için Anayasada öngörülen güvencelere aykırı tedbirler alınabileceği belirtilmiştir. Bu koşulların ortaya çıkması halin-de temel hak ve özgürlükler vergi yasaları ile de sınırlandırılabilir.

Anayasada sosyal ve ekonomik hak ve ödevler arasında düzenlenen hak ve özgürlükler açısından devlete olumlu bir kısım görevler düşmektedir. Çalışma ve sözleşme özgürlüğü (m. 48, 49), sosyal güvenlik hakkı (m. 60) ve ailenin korunmasına ilişkin (m. 41) hükümler bu grup içine girmektedir. Devlet, bu hak ve özgürlükleri zedelemeyeceği gibi getireceği düzenlemelerle güçlendirmek durumundadır. Örneğin devlet vergileme alanında aileyi koruyucu tedbirler alacaktır; çalışanların sosyal güven-liğini sağlayacaktır. Geçim indirimi ile ilgili olarak yapılacak düzenlemeler bu tedbirler arasındadır. Bununla beraber, Ana-yasanın 65'inci maddesi, devletin bu görevlerini yerine getir-mesini ekonomik istikrarın korunması ve mali kaynakların ye-terliliği ile sınırlandırmıştır.

Hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi, kişilerin tâbi ola-cakları hukuk kurallarını önceden bilmeleri ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmeleri anlamını taşır. Bu ilke vergi hukuku açısından çok önemlidir. Kişiler devletin vergile-me yolu ile hak ve özgürlük alanlarına yaptığı müdahaleleri önceden tahmin edebilmeli ve geleceğe yönelik planları ill bu-na göre yapmalıdırlar. Vergilemede hukuki güvenlik vergi ya-salarının açık, yalın ve anlaşılabilir olması ile sağlanabilir. Ya-sa koyucu tipleştirme yaparken belirsiz ve soyut kavramlar kul-lanmamalıdır; aksi halde vergi hukukunda geçerli bir yöntem olarak kabul edilmeyen kıyas yolu ile yoruma başvurmak kaçı-nılmaz olur. Bu durum da hukuki güvenlik ilkesine ters düşer. Öte yandan güvenlik ilkesi vergi yasalarının geriye yürütülme-mesini gerektirir. Kişiler gelecekle ilgili planlarını yürürlükteki

vergi yasalarına göre yaparlar. Sonradan çıkarılan yasalarla geçmiş dönemler için vergi yükünün artırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini zedeler, ekonomik ve ticari yaşamda bulunması gereken kararlılık ve belirlilik bundan olumsuz etkilenir. Türkiye Cumhuriyetinin eski Ana-yasalarında ve 1982 Anayasasında vergi yasalarının geriye yürümezliği ile ilgili bir hüküm yer almamıştır. Batılı demokratik devletlerin anayasalarında da böyle bir hüküm bulunmamak-tadır; ancak bu ülkelerde anayasa yargısı organları geriye yürütülen vergi yasaları hükümlerini hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi açısından yargısal denetime tabi tutmaktadırlar. 1982 Anayasası çerçevesinde Anayasa Mahkemesi, geriye yürütülen vergi yasası hükümlerini hukuk devleti ilkesi ve ölçülü-lük açılarından yargısal denetime tâbi tutabilir. Vergi doğurucu olay tamamlandıktan sonra vergi yükünü arttıran bir vergi ya-sası hükmü gerçek geriye yürüme (echte Rückwirkung) olarak nitelendirilebileceğinden Anayasa Mahkemesince iptal edilebi-lecektir. Buna karşılık vergiyi doğuran olay başlamakla birlik-te tamamlanmadan önce çıkarılan ve vergi yükünü geriye doğ-ru arttıran bir yasa hükmü gerçek olmayan geriye yürüme (unechte Rückwirkung) olarak nitelendirilecektir. Böyle bir hü-küm gerek geriye yürütüldüğü dönemin uzunluğu, gerek getir-diği ek vergi yükü açısından ölçsüz değilse hukuki güvenlik il-kesine aykırı olmayacağından geçerli sayılabilecektir. Ancak Anayasa Mahkemesi, her somut olayın özelliklerini kamu yara-rı ile yükümlülerin hukuki güvenliklerini karşılaştırarak irde-leyecektir. Vergi yasalarında yükümlülerin yararına geriye yü-rütülen hükümler, hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi aç-sından herhangi bir sakınca yaratmazlar. Ancak bu hükümler, yükümlüler arasında eşitlik ilkesini zedeleden uygulanmalıdır.

Kişilerin hukuk devleti ilkesinin getirdiği güvencelerden yararlanabilmeleri için idari ve yargısal başvuru olanaklarına sahip olmaları gerekir. Anayasa hak arama özgürlüğünü ve başvurma hakkını (m. 36, f. 1, m. 40) güvence altına almıştır. Hak arama özgürlüğü ve yargısal denetim aynı zamanda hukuk dev-leti ilkesinin önemli öğelerini de oluşturmaktadır. 1982 Anaya-sası gerek idari eylem ve işlemleri yasalara uygunluğunun ge-rek yasaların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi ka-bul etmiştir (m. 146 vd., m. 155). İdarenin vergileme işlemleri-nin yargısal denetimi vergi mahkemeleri, bölge idare mahke-meleri ve Danıştay tarafından yapılmaktadır. Anayasa koyucu

vergileme alanında Danıştay ve Sayıştay kararları arasında uyumsuzluklar ortaya çıkabileceğini düşünerek bu uyumsuzluklarda Danıştay kararlarının esas alınacağını hükme bağlamıştır (m. 166, f. 2). Vergi yasalarının Anayasa Mahkemesince de-netimi yaygın bir şekilde işleyememektedir. Bunun nedeni bir yandan Anayasa Mahkemesinin denetiminin sınırları durum-larda söz konusu olması (Ays. m. 150 - 152) , diğer yandan da Anayasanın geçici 15'inci maddesi (f.3) uyarınca Milli Güven-lik Konseyi döneminde çıkarılan yasaların Anayasaya aykırılı-ğının iddia edilememesidir. Temel vergi yasalarında bu dönem-de köklü değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler anayasa yar-gısının dışında kalmaktadır. 1961 Anayasası (geçici m. 4) da Milli Birlik Komitesi döneminde çıkarılan yasaların anayasaya uygunluklarının denetimini engellemiştir.

Sosyal hukuk devletinde vergileme yetkisinin sınırlarının sadece hukuk devleti ilkesi yönünden değil, sosyal devlet ilkesi yönünden de belirlenmesi gerekir. Sosyal devlet, sosyal adaletin sosyal refahın ve sosyal güvenliğin gerçekleştirilmesini hedef alan devlettir. Sosyal devlette vergilemede eşitlik ilkesi, hukuk devletinin yatay eşitlik ya da yasa önünde eşitlik ilkesini aş-maktadır. Sosyal devlet gelir, servet, harcama, aile yükü vb. yönlerden farklı durumlarda olan kişilerin ne ölçüde farklı ver-gilendirilecekleri konusu ile yani dikey eşitlik sorunu ile ilgile-nir. Anayasanın 73'üncü maddesi (f. 1), herkesin kamu gider-lerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yü-kümlü olduğunu hükme bağlamıştır. Mali güce göre vergileme, sosyal devletin vergi adaletine ilişkin ilkesidir. Yasa koyucu vergi sistemini düzenlerken bu yönergeye uyacak (olumlu ödev) ve kişilere mali güçlerini aşan ölçüde vergi yükü yüklemeye-ctir (olumsuz ödev, kaçınma ödevi) . Mali güce göre vergile-me ilkesi, bu ikinci yönü ile - yüklediği kaçınma ödevi ile - po-zitif anayasa hukukunda değer taşımaktadır.<sup>6</sup> Öte yandan 1961 Anayasasında yer almayan 1982 Anayasasındaki, « Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sos-yal amacıdır » hükmü (m. 73, f. 2), vergilemenin sosyal amacı açısından yasama organına yön gösterici (program - hüküm) niteliktedir.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının ölçüsü konusunda siyasal tercih önemli bir rol oynayacaktır. Yasama organının kişilere mali güçlerini aşan ölçüde vergi yükü yüklemesi durumunda Anayasa Mahkemesi mali güce göre vergileme ilkesine uygunluğu yargısal denetime tabi tutabilecektir. Örneğin artan oranlı olmayan bir gelir vergisi tarifesi ya da lüks konut inşaatını özendiren bir vergi kolaylığı Anayasa Mahkemesince iptal edilebilecektir. Buna karşılık Anayasanın 166'ncı maddesinde düzenlenen planlı kalkınmayı gerçekleştirmek amacı ile kabul edilebilecek vergi teşvik tedbirleri, vergilemenin mali ve sosyal amaçlarına ters düşse de ekonomik amacına uygun sayılacağından Anayasaya aykırılığı söz konusu olmayacaktır.

Görüldüğü gibi, anayasal vergi adaleti hukuk devleti ilkesi yönünden belirli ölçütlere dayandığı halde sosyal devlet ilkesi siyasal tercihe daha çok yer vermektedir. Anayasa açısından vergi adaletinin içeriğinin belirlenmesinde yasama organına ve Anayasa Mahkemesine önemli görevler düşmektedir.

---

<sup>6</sup> Nitekim Anayasa Mahkemesi mali güce göre vergilendirme ilkesini çe-şitli kararlarının gerekçelerinde kullanmıştır. E. 1965/25, K. 1965/57. 26.10.1965 (AMKD, S. 3, s. 268, 271), E. 1970/55, K. 1971/57, 15.6.1971 (AMKD, S. 9, s. 533, s. 538).