

**TÜRK HUKUKU'NDA  
VERGİ KANUNLARININ ANAYASA YA UYGUNLUĞUNUN  
YARGISAL DENETİMİ**

**Yrd. Doç. Dr. Yusuf KARAKOÇ(\*)**

**GİRİŞ:**

Çağdaş toplum düzeninde, devlet tüzelkişiliğine gerçek kişilere verilmeyen üç temel yetki tanınmıştır. Bunlar, vergi salma, zor kullanma ve para basma yetkisidir. Bu üç yetki sayesinde «devlet egemenliği» veya «devletin üstün iradesi» gerçekleşmektedir\* 1. Devletin egemenliğini sürdürebilmesi için düzenli malî kaynaklara ihtiyacı vardır. Bu açıdan, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukukî ve fiilî gücü anlamına gelen vergilendirme yetkisinin<sup>2</sup> kullanılması siyasal bir zorunluluktur. Çünkü, devletin kendinden beklenen kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için, bu hizmetlere karşılık olan kaynakları, vergilendirme yetkisini kullanarak sağlaması gerekmektedir, işte, devlete tanınmış olan bu temel yetkilerden vergilendirme yetkisinin vergi kanunları ile kullanılması ve yerine getirilmesi gerekir. Vergi kanunlarının kabulü ve yürürlüğe girmesinde Anayasa'da ve Meclis içtüzüğü'nde belirtilen usullere uyulması şarttır. Usulüne uygun olarak kabul edilip yürürlüğe girmesine rağmen, «doğrudan bireyin 'kese sine el atmak, gelirine ve hatta servetine ortak olmak<sup>3</sup>»

---

(\*) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı Başkanı.

1. AMK. 27.9.1988 gün ve E. 1988/7. K. 1988/27. (RG. 27.12.1988-20031).
2. Bkz. Blumenstein, s. 32; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 3; öncel-Kumrulu-Çağan, s. 33; Uluatam, Vergi Hukuku, s. 17. Vergilendirme yetkisinin anlam ve kapsamı hakkında geniş bilgi için bkz. Tipke-Lang f 6; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 3 vd.
3. Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 2; Kumrulu, Gecikme Faizi, s. 243.

anlamına gelen vergilendirme yetkisinin kullanılması aracı olan kanunlar Anayasa'da ifadesini bulan bir takım ilkelere aykırılıklar taşıyabilir. Bu tür aykırılıkların belirlenip, Anayasa'ya aykırı vergi kanunlarının hukuk âleminde çıkarılmasının sağlanabilmesi, vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun denetlenmesi ile mümkündür ve gerçekleştirilmektedir.

Diğer kanunların Anayasa'ya uygunluğunun denetiminde olduğu gibi, vergi kanunlarının denetiminde de denetimi hangi makamın ya da kişilerin yapacağı hususu önem arz etmektedir. Bu konuda, bazı farklılıklara rağmen, hemen tüm parlamenter demokrasiyi benimsemiş ülkeler Anayasa'ya uygunluk denetiminde öncelikle siyasal denetimi kabul etmişlerdir. Siyasal denetim, daha çok kanunların yürürlüğe girmesinden önce yapılmaktadır. Çift meclis, meclis ihtisas komisyonları, Cumhurbaşkan'ın/Devlet Başkanı'nın (geciktirici) vetosu, bir kanunun kabulü, değiştirilmesi veya yürürlükten kaldırılması yönünde baskı gruplarının ve kamuoyunun baskı ve yönlendirmeleri, kanunların ve bu arada vergi kanunlarının Anayasa'ya uygun olarak çıkarılmalarının sağlanmasında önemli rol oynamaktadır. Özellikle vergi hukukuna ilişkin düzenlemeler geniş kitleleri doğrudan ilgilendirdiğinden, vergi kanunlarının hazırlanması ve meclis komisyonları ile genel kurulunda görüşülmesi sürecinde Anayasa'ya uygunluğun siyasal denetimi daha bir önem arz etmektedir. Vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun siyasal denetimi ayrı bir çalışmaya konu olabilecek genişliktedir. Bu bağlamda, vergi kanunlarının bürokrat-teknisyenlerce hazırlanması; tasarımın kamuoyunun değişik kesimlerince tartışılması; meclis komisyonlarınca görüşülüp kabul edilmesi; meclis genel kurulunda görüşülüp oylanması; Cumhurbaşkan'nca imzalanıp yayınlanması aşamalarının her biri, vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun siyasal denetiminin birer halkasını oluşturmaktadır.

Ülkemizde, kanunların ve dolayısıyla vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi, bu konuda özel olarak kurulmuş olan Anayasa Mahkemesince yapılmaktadır. Bir kanunun Anayasa'ya aykırılık İddiası ile Anayasa Mahkemesinin önüne gelmesi çeşitli yollardan gerçekleşmektedir. Bu hususta, ülkemizde iki yol benimsenmiştir. Birincisi, kanunun yürürlüğe girmesinden sonra belirli bir süre içinde yetkili organ ya da kişilerin dava açmasıdır. Kanunun herhangi bir uyuşmazlıkta uygulanması söz konusu olmadan Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'nin önüne getirilmesi nedeniyle, bu yola **soyut norm denetimi** denilmektedir.

İkincisi ise, bir kanunu bir uyuşmazlığa uygulamak durumunda olan mahkemenin, bu kanunun Anayasa'ya aykırı olduğu kanaatma varması ya da taraflardan birinin Anayasa'ya aykırılık iddiasını ciddi bulması nedeniyle, konuyu Anayasa Mahkemesine intikal ettirmesidir. Bu yola da, itiraz yolu ya da **somut norm denetimi** denilmektedir.

Kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi konusunda verilen kararlar, ilişkin oldukları kanunları olumlu ya da olumsuz biçimde etkilemekle kalmazlar. Ayrıca, genel olarak yasa- ma işlemlerini değerlendirme ölçütleri içermeleri dolayısıyla Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin faaliyetlerini yönlendirme ve mahkemele- rin Anayasa'ya aykırılık itirazlarını belirleme bakımından geniş kap- samlı ve önemli sonuçlar da taşırlar<sup>4</sup>. Ülkemizde, vergi kanunları- nın Anayasa'ya uygun olarak yürürlüğe konulup uygulanması ve ver- gi hukukunun bir takım ilkelerinin gelişip yerleşmesi bakımından, Anayasa Mahkemesi'nin vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğu- nun yargısal denetimi çerçevesinde verdiği kararların anlam ve öne- mi büyüktür.

«Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğu- nun Yargısal Denetimi» başlığı altında sadece 1961 Anayasası'nın 61'inci ve 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesi kapsamındaki vergi ödevine ilişkin konulan düzenleyen kanunların yargısal denetimi üzerinde durulacaktır. Bütçe kanunlarının Anayasaya uygunluğu- nun yargısal denetimi özellikle inceleme dışında tutulmuştur. Ülke- mizde özellikle son yıllarda Anayasal ilkelere aykırı olarak kabul edilen bütçe kanunlarının çoğalmasa, konunun ayrı bir çalışmaya konu olabilecek genişliğe ulaşması sonucunu doğurmuştur.

Bu çalışma, vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yar- gısal denetimi hakkında genel bir çerçeve çizmeyi, şimdilik var olanı tespit etmeyi amaçlamaktadır. Bu çalışmada esas üzerinde durul- mak istenen husus, vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetiminde hangi ölçü norm ve ilkelerden yararlanıldığı- dır. Kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetiminde baş- vurulan ölçü normlar olarak Anayasa, uluslararası sözleşmeler ve hukukun genel ilkeleri üzerinde durulacaktır. Vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetiminde Anayasa Mahkeme- si'nce göz önünde bulundurulması gereken ilkeler olarak, hukuk

---

4. Bkz. Duran, Türkiye'nin Hukuk Düzeni (I), s. 3-4.

devleti ilkesi, hukukî güvenlik ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesi, vergi adaleti İlkesi ve vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi ele alınacaktır. Ancak, açıklamalar daha çok ilkelerin Anayasa Mahkemesi'nce nasıl anlaşıldığının ortaya konulmasına yönelik olduğundan, ayrıntıdan çok ana hatların belirtilmesiyle yetinilecektir. Çünkü, bu çalışma ne sözü edilen ilkelerin ayrıntılarının ortaya konulmasını ne de vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimine ilişkin olarak verilmiş Anayasa Mahkemesi kararlarının ayrıntılı bir biçimde irdelenmesini ve eleştirilmesini amaçlamaktadır. Bu çalışmada yapılmak istenen, vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimine bir «kuşbakışı» bakmak, ya da başka bir ifade ile konunun şimdilik bir «fotoğraf»ını çekmektir.

Konunun daha kolay anlaşılması ve incelemenin bütünlük sağlanması bakımından, kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi hakkında genel açıklamalara yer verilmesinde yarar vardır. Bu bağlamda, kanunların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetiminin kapsamı ve sınırları, denetim biçimleri, denetimin sonuçları ve Anayasa Mahkemesi kararlarının etkisi ele alınmaktadır.

Çalışmanın belki en orijinal yanı İse, Anayasa Mahkemesinin faaliyete başlamasından bu yana, vergi ödevine ilişkin konularda verdiği kararların sayısal analizinin yapılmasıdır. Kaç Anayasa'ya aykırılık iddiası, hangi yollarla Anayasa Mahkemesi'ne intikal etmiştir? Bu iddialara karşı, kaç iptal, kaç ret kararı verilmiştir? Kaç karar oybirliği ile, kaç karar oy çokluğu ile çıkmıştır? Somut norm denetimine konu itirazlar daha çok hangi mahkemelerden gelmiştir? gibi sorulara verilecek cevaplar çalışmayı zenginleştirecektir.

Anayasa Mahkemesi'nin 1961 Anayasası ile kabul edilmiş olması nedeniyle, daha öncesinde özel bir mahkeme aracılığıyla Anayasaya uygunluğun yargısal denetimi yapılamamıştır. Dolayısıyla, ülkemizde vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimini 1961 Anayasası ve buna dayanarak çıkarılan 22.4.1962 tarihinde kabul edilen ve 25.4.1962'de yürürlüğe giren 44 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'la kurulup 28.8.1962 gününde göreve başlayan Anayasa Mahkemesinden başlatmak yerinde olacaktır. Ancak, açıklamalar daha çok 1982 Anayasası esas alınarak yapılacaktır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### KANUNLARIN ANAYASA'YA UYGUNLUĞUNUN YARGISAL DENETİMİ

#### I. GENEL AÇIKLAMA :

insanların toplum halinde yaşamaları zarureti, birbirleri arasında meydana gelecek sosyal ilişkilerin belirli bir düzen içinde gelişmesi ve devamını gerektirmektedir. Bu düzene, sosyal düzen denilmektedir. Sosyal düzen kuralları içinde en kapsamlı ve etkili olanı şüphesiz hukuk kurallarıdır. Hukuk kurallarının kendi aralarında bir hiyerarşiye tâbi oldukları, yani bir hukuk kuralının kendinden üstün olan kurala uygun olması gerektiği hususu öteden beri bilinmektedir. Anayasa, normlar hiyerarşisinde en üstün norm olarak kabul edilir. Bu üstünlük, kendinden sonra gelen normların Anayasa'ya uygun olmasını gerektirmektedir. Bu gereklilik, yaptırıma bağlanmadıkça bir anlam ifade etmemektedir. Bu nedenle, kanunların Anayasaya uygunluğunun denetlenmesine ihtiyaç vardır. Bu ihtiyacın karşılanmasında değişik yöntemlere başvurulduğu bilinmektedir. Bunların başında, denetimin hangi organ tarafından gerçekleştirileceği gelmektedir. Bir düşünceye göre, kanun millet iradesinin bir ürünüdür, siyasal süreçten geçerek son şeklini almaktadır; o halde, kanunların Anayasa'ya uygunluğunun siyasal organlarca denetlenmesi gerekir. Bu denetim, çift meclis, meclis komisyonları, meclis genel kurulu, Cumhurbaşkanı/Devlet Başkanı, hatta baskı grupları ve kamuoyu tarafından gerçekleştirilebilir. Nitekim, bu tür bir denetimin uygulamada kısmen de olsa gerçekleştiği söylenebilir. Ancak, etkili bir yaptırım içermeyen siyasal denetimin çok sağlıklı işlemesi ve amaca elverişli olması mümkün değildir. Meclis çoğunluğu, bu tür denetimi hiçe sayarak, bertaraf ederek hem Anayasa'ya aykırı düzenlemelere gidebilir hem de kişi ve grupların hak ve özgürlüklerini zedeleyebilir.

Bu tür olumsuzlukların ortaya çıkmasını önlemek için, zaman içinde kanunların Anayasa'ya uygunluğunun siyasal organ ve kişiler dışında bağımsız yargı organlarınca denetlenmesinin uygun olacağı yönünde gelişmeler olmuştur. Ancak, bu denetimin genel mahkemelerce mi, yoksa sadece bu denetimle görevli özel mahkemelerce mi gerçekleştirilmesi gerektiği hususunda benimsenen sistemler

farklılaşmaktadır. Amerika Birleşik Devleti eri'nd e genel mahkemelerce yapılan kanunların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, Kıt'a Avrupası hukuk sistemlerinde ve bu arada ülkemizde Anayasa Mahkemesince gerçekleştirilmektedir.

«Anayasa'nın üstünlüğü ve bağlayıcılığı» ilkesi Anayasa'nın 11'inci maddesinde ifadesini bulmuştur. Buna göre, «Anayasa'nın hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır./Kanunlar Anayasa'ya aykırı olamaz.» Anayasa Mahkemesi, yürürlüğe girmiş bulunan kanunların Anayasa'ya aykırılık iddiası ile önüne getirilmesi halinde, bunların Anayasa'ya uygun olup olmadığı denetlenmektedir.

## **II. KANLIKLARIN ANAYASA'YA UYGUNLUĞUNUN YARGISAL DENETİMİNİN KAPSAMI VE SINIRLARI**

### **A. Kanunların Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetiminin Kapsamı**

Anayasaya göre (m. 148/1) Anayasa Mahkemesi, kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün «Anayasa'ya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu» denetler. Şu halde, denetime tâbi normların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi, şekil ve esas yönünden olmak üzere iki tür denetimi içermektedir<sup>1</sup>. İnceleme konumuz vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun denetimi olduğundan, burada sadece kanunlar bakımından Anayasa'ya uygunluk denetimine ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

1982 Anayasası, kanunların Anayasa'ya uygunluğunun şekil bakımından denetiminin, yalnızca «son oylamamn öngörülen çoğunlukla yapılıp yapılmadığı» (m. 148) ölçütüne bağlı olacağı kuralını getirmiştir. Ayrıca, şekil yönünden denetimin, kanunun Resmî Gazete'de yayınlanmasından başlayarak on gün içinde yapılması gerekir ve şekil bozukluğuna dayalı Anayasaya aykırılık iddiası İtiraz yoluyla ileri sürülemez (Any. m. 148, f.2). Nihayet, şekil bozukluğuna dayalı iptal davaları, Anayasa Mahkemesi'nce Öncelikle incelenip

---

1. Bu konuda geniş bilgi için bkz.. Soysal, s. 374-375; Teziç Anayasa Hukuku, s. 183-201; Esas Açısından Denetim, s. 21-38; özbudun.s. 359-368; Kuzu, 1032 Anayasası, s. 175-186.

karara bağlanır (Any. m. 149). Bu bakımdan, kanunların Anayasa'ya uygunluğunun şekil bakımından denetimi sonucu, kanunun iptal edilebilme ihtimalinin hemen hemen kalmadığı, bu konuda herhangi bir sorunun olmayacağı söylenebilir<sup>2 3</sup>.

Esas yönünden denetim, kanunun içeriğinin Anayasa'ya uygun olup olmadığı ile ilgili olup, buna maddî açıdan denetim ya da «öz» açısından denetim de denilmektedir<sup>1</sup>. Doktrinde, kanunların Anayasa'ya uygunluğu denetlenirken sebep, amaç ve konu unsuru ayırımı göz Önüne alınarak, denetlemenin bu unsurlar itibarıyla yapılabileceği belirtilmektedir. Sebep unsurunu, kanunun çıkarılmasındaki etkenler oluşturur ve genel olarak da kanun koyucunun takdirine bağlıdır<sup>4</sup>. Anayasa koyucunun öngördüğü sebeple kanun koyucunun bağlı olması, bu konularda bir düzenleme zorunluluğunu ifade etmez. Ancak, kanun koyucu takdir yetkisini kullanırken, Anayasa'da öngörülen sebeple bağlıdır<sup>5</sup>. Amaç unsuru, genel olarak kamu yararı şeklinde ifade edilir<sup>6</sup>. Kanun koyucu, kendi siyasal tercihine göre neyin kamuya yararlı olup olmadığını takdir etmekte serbesttir. Anayasa Mahkemesi, denetimi yapılan kanunun kamuya yararlı olup olmadığını değil, fakat kanunun gerçekten kamu yararı amacı ile yapılıp yapılmadığını denetleyebilir. Çünkü, kanunun kamuya yararlı olup olmadığı bir siyasal tercih ya da bir yerindelik sorunu olduğundan Anayasa Mahkemesi'nin denetimi dışındadır<sup>7</sup>. Ancak, kanun koyucu, takdirine bırakılmış konularda tamamen serbest olmayıp, «Anayasa kuralları ile kamu yararı ve kamu düzeninin gereklerine bağlı kalmak zorundadır<sup>8</sup>.» Konu unsuru da, kanunun konusuna, yani düzenlediği hukukî durum ya da hukukî sonuca, içeriğe tekabül etmektedir<sup>9</sup>. Sebep unsurunun denetimi yerindelik

---

2. Bu düzenlemenin irdelenmesi ve eleştirisi için bkz. Teziç, Esas Açısından Denetim s. 24-25

3. Bkz. Teziç. Esas Açısından Denetim. s. 26.

4. Bkz., Özbudun, s. 359; Teziç, Anayasa Hukuku, s. 192; Esas Açısından Denetim, s. 28-29.

5. Bkz., Teziç, Esas Açısından Denetim, s. 29.

6. Bkz., Özbudun, s. 360-361; Teziç, Anayasa Hukuku, s. 192. Ayrıca bu konuda geniş bilgi için bkz. Teziç. Esas Açısından Denetim. s. 29-32.

7. Bkz., Teziç, Esas Açısından Denetim, s. 30. Ayrıca bkz. AMK. 16.2.1978 gün ve E. 1977/123, K. 1978/16, (AMKD.. S. 16. s. 60).

8. AMK. 29.4.1980 gün ve E. 1980/1. K. 1980/25. (AMKD.. S. 18. s. 162).

9. Bkz., Özbudun, s. 361-362; Teziç, Anayasa Hukuku, s. 197. Ayrıca bu konuda geniş bilgi için bkz. Teziç, Esas Açısından Denetim, s. 32-35.

denetimine yol açmaktadır. Konu unsuru bakımından ise, kanun koyucunun takdir yetkisi hukukîlik denetimine tâbi tutulabilir. Anayasa, bir konunun kanunla düzenlenmesinde belli bir «esas »m veya «unsur»un göz önünde bulundurulmasını, örneğin vergilendirmede «malî güç» esasım (Any. m. 73) öngördüğü halde, kanun bu esasa aykırı bir düzenlemede bulunmuşsa, konu unsuru bakımından Anayasa'ya aykırılık söz konusudur<sup>10</sup>.

## **B, Kanunların Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetiminin Sınırları**

Anayasa Mahkemesi, kanunları, kanun hükmünde kararname-leri, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nü, Anayasa değişikliklerini (sadece şekil yönü ile sınırlı), meclis kararlarını (Any. 148, 84, 85)<sup>11</sup> denetleyebilir. Ancak 1982 Anayasasına göre, «denetlenemez işlemler» de bulunmaktadır. Bunların başında, olağanüstü hal kanun hükmünde kararname-leri gelmektedir<sup>12</sup>. Ayrıca, Anayasanın geçici 15'inci maddesiyle 12 Eylül 1980 gününden ilk genel seçimler sonucunda toplanacak Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin Başkanlık

---

10. Bkz., Teziç, Kanun Kavramı, S. 114-115. Ayrıca bkz. AMK. 26.10.1965 gün ve E. 1965/25. K. 1965/57. (AMKD.. S. 3. s. 268-275) -

11. Parlamento kararlarının denetimi, Anayasa Mahkemesi'nin istisnai yetkisi olarak gözükmektedir. Bunlar, yasama dokunulmazlığının kaldırılması veya Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeliğinin düşmesine ilişkin kararlarıdır (Any. m. 85).

12. «Ancak, olağanüstü hallerde, sıkıyönetim ve savaş hallerinde çıkarılan kanun hükmünde kararnamelerin şekil ve esas bakımından Anayasa-ya aykırılığı İddiasıyla, Anayasa Mahkemesi'nde dava açılmaz» (Any. m. 148/f. 1 son cümle). Bu kararnameler, olağanüstü hal ya da sıkıyönetim süresince Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu tarafından, olağanüstü halin ya da sıkıyönetim halinin gerekli kıldığı konularda çıkarılan kanun hükmünde kararnamelerdir. (Any. m. 121, 122). Bu kararnameler, Anayasa'nın 91'inci maddesi çerçevesinde ancak bir yetki kanunu ile çıkarılan (olağan) kanun hükmünde kararnamelerden tamamen farklıdır. Çünkü, kaynağını doğrudan Anayasa'dan almakla birlikte Yasama organını devre dışı bırakmaktadır. Bu yönüyle, olağanüstü hal kanun hükmünde kararnameleri hukuk devletinden önemli bir sapma olarak nitelendirilmektedir. Bkz., Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 68, dñn. 47. Olağanüstü hal kanun hükmünde kararnamelerinin Anayasa Mahkemesi'nce denetimi hakkında geniş bilgi için bkz. E. Yasemin Özdek, «Olağanüstü Hal Kanun Hükmünde Kararnamelerinin Anayasa Mahkemesi'nce Denetimi», (Amme İdaresi Dergisi, C. 25, S. 2, Haziran 1992), s. 169-186; Yılmaz Aliefendioğlu, «Anayasa Yargısı Açısından Olağanüstü Yönetim Usulleri», (Amme İdaresi Dergisi, C. 25, S. 2, Haziran 1992), s. 25-46.



Divanı oluşuncaya kadar (6.12.1983) çıkan kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve Anayasa Düzeni Hakkında Kanuna göre alman karar ve yapılan işlemlerin Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülememektedir. Öte yandan, Meclis kararlarının Anayasa'ya uygunluk denetiminin yapıp yapılmaması bir sorun olarak varlığını sürdürmektedir". Son olarak, Anayasa'ya uygunluk denetiminin itiraz yoluyla yapılmasına engel olan yargısal denetim yasakları bulunmaktadırl<sup>13</sup> 14.

«Denetim alanı» dışında tutulan her işlem ya da kuralın hukuk devleti ilkesini zedelediği düşünülürse, Anayasa Mahkemesi'nce denetlenemez işlemler kategorisinin yol açtığı sakıncaların boyutları daha iyi anlaşılacaktır<sup>15</sup>. Anayasa Mahkemesi kararlarından ve giderek denetiminden sıyrılmaya yol açabilecek tutumlar, Anayasasının öngördüğü «Hukuk Devleti» (m. 2) ilkesini zamanla «Kanun Devletime dönüştürebilme İhtimalini çagırıştırılmaktadır<sup>16</sup>.

Burada, Anayasa'nın geçici 15'inci maddesi kapsamına giren denetim yasağının süre yönünden uygulanması sorunu üzerinde durulmasında yarar vardır. Geçici 15'inci maddenin Anayasal denetim alanında önemli bir boşluk yarattığından söz edilebilirse de, bu konuda bir «kanun boşluğu»ndan çok geçici maddenin geçerlik ve etkinlik süresi tartışma konusu olabilir<sup>17</sup>. Nitekim, sözü edilen yasaklamanın, 6.12.1983 tarihine kadar mı, yoksa sürekli mi olacağı yolunda öğretilerdeki tartışma Anayasa Mahkemesi'nce sona erdirilememiştir. Çünkü, Anayasa Mahkemesi oy çokluğu ile verdiği ka-

---

13. Seçimlerin geri bırakılmasına (Any. m. 78); savaş hali ilânına ve Türk Silâhlı Kuvvetlerinin yabancı ülkelere gönderilmesine veya yabancı silâhlı kuvvetlerin Türkiye'de bulundurulmasına izin verilmesine (Any. m. 92); olağanüstü halin veya sıkıyönetim ilânına dair kararın onaylanmasına ilişkin (Any. m. 121, 122) gibi kararların Anayasal denetim dışı kalması sorunudur. Belirtilen kararların kanun hüküm ve etkisinde kararlar olarak, Anayasal denetim açısından tartışılması önerilmektedir. Bkz. Aliefendioğlu, Temel Hak ve Özgürlükler, s. 43.

14. Bunlar arasında Cumhurbaşkanı'nın tek başına yaptığı işler. Yüksek Askeri Şûra Kararları, memurlar hakkında verilen uyarma ve kınama cezaları, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu kararları, yargı denetimi dışında tutulduğundan, bu işlemlerin dayanağı yasal düzenlemelere karşı Anayasa Mahkemesi'ne itiraz voluyla başvuru önlenmektedir.

15. Bkz., Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 69. Bkz. ve karşı. Tanör, tki Anayasa, s. 116, 119; Duran, Anayasa Yargısının tşlevi, s. 3-27; M. Turhan, s. 66-68.

16. Bkz.. Tezic. Anayasa'va Uygunluk Denetimi. s. 208.

17. Bkz., Aliefendi oğlu. Anayasal Yargıda Yorum, s. 20.

rarlarda geçici 15'inci madde yasağını uygulamıştır. Azınlık görüşü ise, 1982 Anayasası'nın Geçici 15'inci madde yasağının Anayasa ya uygunluk denetiminde aşılması gerektiği yönündedir.

Anayasa Mahkemesi, kararlarında geçici 15'inci madde yasağını uygulayıp, bu kapsama giren norm ve işlemleri denetim dışı tutarken, hem Anayasa koyucunun amacını, hem de kanunların «sözü ile uygulanma» ilkesini mutlak bir biçimde Öne çıkarmaktadır. Anayasa Mahkemesi'ne göre, Anayasa koyucu, ilgili dönemde kabul edilen bütün kanunlar ve kanun hükmünde kararnameler, alman karar ve yapılan işlemleri «Anayasa Mahkemesi'nin denetimi dışında tutmak amacında»dır. «Geçici 15. maddenin de bir Anayasa kuralı olarak, Anayasa'da yer almış bulunan diğer kurullarla etki ve değer bakımından eşit olduğunda kuşku yoktur... Yasalar herşeyden önce, sözü ile uygulanır... Yasa kuralının, günün sosyal ve ekonomik gerekleriyle çeliştiği sanılsa bile yürürlükte kaldığı sürece uygulanması, hukukun gereğidir... Anayasa, geçici 15. maddesi ile bir dönemin yasal işlemlerinin Anayasaya aykırılığı savında bulunulmasını uygun görmemiş, bir anlamda yasaklamıştır...»<sup>18</sup> 19. Buna karşılık azınlık görüşü, geçici 15'inci madde engelinin aşılabileceği yönündedir. Nitekim, bu kararda karşı görüşü savunan Güven DİNÇER'e göre, geçici 15'inci madde, «...olağanüstü dönem aşıldıktan ve demokratik ve normal anayasal döneme geçildikten sonra, 1980-1983 yılları arasında çıkan kanunların uygulanması nedeni ile mahkemelerin itiraz yoluyla yaptıkları Anayasa'ya aykırılık başvurularını önlemeye yönelik değildir» «1961 Anayasası'nın geçici 4 üncü maddesi ile başlayan ve 1982 Anayasası'nın geçici 15 inci maddesi ile sürdürülen bu durum, pek çok konuda Türkiye'yi Anayasası ile değil Anayasa'nın yasaklayıcı geçici hükümleri ile yönetilen bir ülke olma yükü altında bırakmaktadır. Anayasal yorumlarda anayasal hakların eksiksiz kullanılması ve anayasal müesseselerin bütünüyle çalışması temel yorum kuralı olmalıdır. Anayasa kurallarında belirsizlik ve uyumsuzluk hallerinde Anayasa hükümlerinin bu yönde yorumlanması ve Anayasa'nın geçici 15 inci ve 177 nci maddelerinin bu anlayışla ele alınarak Anayasa'ya uygunluk denetiminin yapılması gerekir»<sup>20</sup>.

.....

18. AMK. 17.3.1992 gün ve E. 1992/21, K. 1992/19, (AMKD., S. 28, C. 1, s. 227-229).

19. AMK. 17.3.1992 gün ve E. 1992/21, K. 1992/19, (AMKD., S. 28, C. 1, s. 230-231). Bu konuda benzer görüşleri için bkz. AMK. 10.7.1992 gün ve E. 1991/2, K. 1992/1, (AMKD., S. 28, C. 2, s. 819-820). Geçici 15'inci madde engelinin yorum yoluyla aşılabileceği görüşü için bkz. Aliefendioğlu, Anayasal Yargıda Yorum, s. 20.

Öğreti, Anayasa Mahkemesi'nde karşıoylar doğrultusunda geliştirilen görüşlere daha yakındır. Anayasa Mahkemesi'nin «ihmal» yolunu işleterek konuyla doğrudan doğruya ilgili Anayasa hükmünü uygulaması yönündeki tercih<sup>20</sup> yanında, geçici 15 inci maddenin 6.12.1983 tarihinde yürürlükten kalktığı yönünde daha radikal bir görüş de ileri sürülmektedir<sup>21</sup>. Anılan yasak hükmünün olağan dönemde de (6.12.1983'ten sonra) uygulanması gerektiği yönündeki görüşün mutlak olarak sürekli kılınması, olağandışı dönemde (12.9.1980-6.12.1983) çıkarılan yüzlerce kanunun denetim dışı kalması sonucunu doğuracağından, Anayasa yargısının varlık nedeni ve işlevi de tartışılabilir hale gelir<sup>22</sup> 23. Başka bir deyişle, Anayasa'nın geçici 15 inci maddesiyle getirilen «denetim yasağı», Anayasa Mahkemesi'nin temel hak ve özgürlükleri koruma ve Anayasaya uygunluğu sağlama temel işleviyle çatışmaktadır<sup>2</sup>. Yapılması gereken, bir Anayasa değişikliği ile bu yasağa son vermektir. Bu gerçekleştirilinceye kadar, olağandışı dönemde yürürlüğe konulmuş kanunlarda değişiklik yapılmış olmasının, kanunun yeni bir kanun olması sonucunu doğurduğunu ve denetim yasağı kapsamında çıktığını kabul ederek, bu gibi kanunların Anayasa ya uygunluklarının yargısal denetiminin yapılması sağlanmalıdır.

Ayrıca üzerinde durulması gereken bir diğer husus, Anayasa Mahkemesi'nin işin esasına girerek verdiği ret kararının Resmî Gazete'de yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe, aynı kanunun

---

20. Özbudun'a göre, «...sorunun kökten çözümü, ancak bir Anayasa değişikliği ile mümkün görülmektedir. O ana kadar ise Anayasa Mahkemesi, her ikisi de pozitif hukuk açısından tam anlamıyla tatmin edici olmayan iki çözümden birini benimsemek zorundadır. Ya Anayasa hükmüyle çatışan fakat geçici 15 inci madde ile korunduğu için iptal edilemeyen kanun hükmünü uygulayacak ve bu takdirde Anayasa'nın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ilkesiyle çelişecek; yahut da Anayasa'da açık bir pozitif temeli bulunmayan «ihmal» yolunu İşleterek konuyla doğrudan doğruya ilgili Anayasa hükmünü uygulayacak ve bu takdirde de bir bakıma geçici 15 inci maddeyi gözardı etmiş olacaktır.» (özbudun, s. 391). Ayrıca bkz. ve karş. M. Turhan, s. 67, 68.

21. «Profesör Aldıkaçtı'nın bilirkişi raporu», (Yeni Gündem, S. 30, «Demokrasilerde» Eki, S. 9), s. 84; Tanör, İki Anayasa, s. 196.

22. Bkz. M. Turhan, s. 66; Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 72.

23. Bkz. Aliefendioğlu, Anayasal Yargıda Yorum, s. 21.

Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda bulunulamayacağıdır (Any.nı. 152, f.4)<sup>24 25</sup>.

Bu on yıllık süre ya da «somut norm denetim yasağı» çok uzun olup, somut norm denetiminin amacım ortadan kaldırmaktadır, Somut norm denetiminin genel olarak üstünlüğü, Anayasa'ya uygunluk değerlendirmesi ile toplumun evrimi arasında uyum sağlama olduğuna ve kişilere temel haklarını sürekli savunma araçlarını sunduğuna göre, on yıllık yasak, bu denetimden beklenen üstünlüğü ortadan kaldırmaktadır<sup>23</sup>. Bu nedenle Anayasa Hukuku öğretisinde adı geçen hüküm haklı olarak eleştirilmektedir<sup>26</sup>. Gerçekten, toplumsal anlayış ve değer yargılarındaki değişim, yeni yorum yöntemlerinin geliştirilmesi, belli bir dönemde Anayasa'ya aykırı bulunmayan bir normu belli bir süre geçtikten sonra farklı değerlendirmeyi gerekli kılabılır. Bu nedenle Anayasa Mahkemesi içtihadını değiştirebilmelidir. Çünkü, Anayasa'ya uygunluk denetimi yapan Anayasa Mahkemesi'nin, zaman içinde, şartların değişmesi ile içtihadını değiştirmesi hukuku statik olmaktan çıkaracaktır. İctihatlar, belli bir toplumda, belli bir dönemdeki hukuk anlayışım yansıtmaları bakımından Önemli olup, yaşayan hukuku ortaya koymaktadır. İctihat değişikliklerinin belli bir süre ile sınırlanmasını «ictihadı hukuk» kavramı ile bağdaştırmak mümkün değildir. İctihat değişikliğini, Önceden belirlenecek bir süre ile engellemek yerine, olayların akışına, toplumsal şartlara bağlı olarak ortaya çıkmalarını ve zaman içinde değişmelerini beklemek, hukuk mantığına daha uygundur. Nitekim, içtihadı hukukun oluşmasından da bu anlaşılmalıdır<sup>27</sup>. İctihatların değişmesini belli bir süre ile sınırlamanın en büyük sa-

---

24. On yıllık süre, 1982 Anayasası hükümlerine göre verilmiş ret kararları için bağlayıcı olup, 1961 Anayasası uyarınca verilmiş olanları kapsamamaktadır. Bkz. AMK. 26.4.1983 gün ve E. 1983/1, K. 1983/5, (RG. 15.4.1984- 18373); AMK. 20.12.1983 gün ve E. 1982/4, K. 1983/17, (RG. 13.12.1984- 18604).

25. Bkz. Kaboğlu. Anayasa Yaresı. s. 61.

26. Bkz. ve karşı. Aliefendloğlu, Temel Hak ve Özgürlükler, s. 44; Kuzu, 1982 Anayasası, s. 188; Özbudun. s. 379-380; Teziç, Anayasa Hukuku, s. 212-214.

27. Bkz. Teziç, Esas Açısından Denetim, s. 36. «Bir dava veya itiraz redle sonuçlanırsa aynı konu gelecekte başka davaların ve itirazların incelemeyeceği yolunda bir görüş kimi yasa kurallarına dokunulmazlık tanımak, bu kurallar üzerinde özellikle yargı yerlerinin yetkilerini kullanmalarını önlemek, hukukî görüşleri dondurup kalıplaştırmak olur.» AMK. 30.9.1969 gün ve E. 1969/24, K. 1965/50, (AMKD., S. 7, s. 405).

kıncası, Anayasa Mahkemesini iptal karar verme yönünde, böyle bir yasağa karşı, daha atak bir tutum almağa teşvik edebilmesidir<sup>28\*</sup>. Ülkemiz açısından, 1971 ve 1995 değişiklikleri bir «ara-Anayasa» şeklinde nitelenirse, 1961'den 1996'ya, yani otuzbeş yıllık zaman diliminde Türkiye «dört ayrı Anayasa» rejimini tanımış olmaktadır. Ancak Anayasa koyucu, Anayasa Mahkemesi'ne içtihat değiştirme imkânını hem de anayasal düzeyde kapatmış bulunmaktadır<sup>25</sup>. Bunun hukukun gelişimi ve insan haklarının yargısal korunmadan yararlanması önünde önemli bir engel oluşturduğu söylenebilir.

### III. KANUNLARIN ANAYASA'YA UYGUNLUĞU NUN YARGISAL DENETİMİ BİÇİMLERİ

Kanunların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetiminde iki ayrı yöntem uygulanmaktadır : Bunlardan birincisi, Anayasa Mahkemesi kurulması suretiyle denetimdir. Nitekim, Türk hukukunda Anayasa'ya uygunluk denetimi, Anayasa Mahkemesi tarafından yapılmaktadır. İkincisi ise, genel yargı yerlerince, görülmekte olan bir davada, Anayasa'ya aykırılığın ileri sürülmesi halinde, Anayasa'ya uygunluğun genel mahkemelerde karara bağlanmasıdır. Bu sonuncu halde, ayrı bağımsız bir Anayasa Mahkemesi yoktur. Bu sistemin tipik örneği Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanmaktadır.

1982 Anayasası uyarınca Kanun'ların, Kanun Hükmünde Kararnamelerin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi Anayasa Mahkemesi'nce, iptal davası veya diğer mahkemelerce intikal ettirilen Anayasa'ya aykırılık itirazı yoluyla gerçekleştirilmektedir (m. 148 vd.).

#### A. Soyut Norm Denetimi

Ülkemizde gerek 1961 (m. 149) gerek 1982 (m. 150) Anayasalarında «iptal davası» olarak adlandırılan denetim, Anayasa'da belirtilen kimi organların bir kanun aleyhinde Anayasa Mahkemesi'nde dava açmalarıyla gerçekleştirilmektedir. iptal davası yoluyla denetim, kendisine bu hak tanınmış kişiler veya makam yahut organlarca kanuna karşı doğrudan doğruya açılan ve belirli somut bir olayla ilgili olmayan bir davayla Anayasa'ya aykırı normun iptal-<sup>28 29</sup>

28. Bkz. Teçiz, Esas Açısından Denetim, s. 37.

29. Bkz. ve kars. K ab oğlu. Anayasa Yargısı. s. 61.

linin sağlanmasıdır, Bu yol, belirli bir somut olayla ilgili olmadığı için «soyut norm denetimi» olarak adlandırılmaktadır<sup>30</sup>".

## 1. Dava Açma Yetkisi

1961 Anayasasına (m. 149) göre, iki kategori kişi ve makam iptal davası açabiliyordu. Birincisi dava açma yetkisi sınırlandırılmamış organlardı: Cumhurbaşkanı, son milletvekili genel seçimlerinde geçerli oyların en az yüzde onunu alan veya Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde temsilcisi bulunan siyasi partiler veya bunların meclis grupları; yasama meclislerinden birinin üye tam sayısının en az altıda biri tutarındaki üyeleri Anayasa İkinci olarak, «kendi varlık ve görevlerini ilgilendiren alanlar»la sınırlı olmak üzere, Yüksek Hâkimler Kurulu, Yargıtay, Danıştay, Askerî Yargıtay ve üniversitelere dava açma yetkisi tanınmıştı<sup>30 31</sup>. Her iki kategori kişi, kurum ve organ, «kanunların, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüklerinin veya bunların belirli madde ve hükümlerinin Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesi'nde doğrudan doğruya iptal davası açabilirler »di.

Anayasa'da 1971 yılında 1488 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle, «Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde temsilcisi bulunan siyasî partiler» yerine, ancak «yasama meclislerindeki siyasî parti grupları ve Türkiye Büyük Millet Meclisinde grubu bulunan siyasî partilerin dava açabileceklerini belirterek dava açma hakkı belli ölçüde daraltılmıştı.

1982 Anayasası ise, soyut norm denetimi imkânını Özellikle dava açabilecek organları sınırlandırarak daraltmış, dolayısıyla Anayasa'ya uygunluk denetimini oldukça güçleştirmiş bulunmaktadır. Bir kere, «kendi varlık ve görevlerini ilgilendiren alanlarda» iptal davası açma yetkisi (— organ davası) bulunan organlar tamamen devre dışı bırakılmıştır. Ayrıca, genel olarak Anayasa Mahkemesini harekete geçirme konusunda, sadece Cumhurbaşkanının yetkisini koruyarak, siyasal partilerin bu hakkını, yalnızca iktidar ve

---

30. Bkz. özbudun, s. 368; Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 50 vd.; Cansel, s. 89 vd, Bu denetime «Dava (Actio) Yolu ile Denetim» de denilmektedir. Bkz, Tcziç, Anayasa Hukuku, s. 207 vd.

31. Ankara Üniversitesi'nin açtığı iptal davasına ilişkin karar için bkz. AMK. 11-14 ve 25.2.1975 gün ve E. 1973/37, K. 1975/22, (AMKD., S. 13, s. 58-213).

anamuhalefet partisi meclis grupları ile sınırlamış<sup>32</sup> <sup>33</sup>, milletvekilleri açısından ise Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tam sayısının en az beşte birinin dava açabilmelerine imkân tanımıştır, (Any. m, 150). Şekil bakımından denetleme ise, sadece Cumhurbaşkanı veya Türkiye Büyük Millet Meclisi üyelerinin beşte biri tarafından istenebilmektedir, (Any. m. 148/f,2)<sup>35</sup>.

1982 Anayasası ile, iptal davası açma yetkisi açısından «siyasal partiler» kısmen ya da tamamen devre dışı bırakılmak suretiyle yasama organındaki azınlık grupları Anayasa Yargısı güvencesi mekanizmasını işletme yetkisinden yoksun bırakılmışlardır. Aslında mecliste grubu bulunan partilere iptal davası açma yetkisinin tanınması daha yerinde olurdu. Grup kurmak için gerekli milletvekili sayısının 20 olduğu düşünülduğünde, mecliste bu sayıda milletvekili olan çok sayıda partinin olamayacağı açıktır. Nitekim, şu an mecliste grup kurabilmiş 5 parti bulunmaktadır. İktidar ve anamuhalefet partisi iptal davası açma yetkisine sahiptir. Ancak, iktidar partisinin iptal davası açtığı görülmemiştir. Çünkü, çıkarılan kanunların hemen hepsi, iktidarın önerisi ya da desteği ile çıkmaktadır. Üç partiye daha iptal davası açma yetkisi tanınması, her konunun iptal davası yoluyla Anayasa Mahkemesi'nin Önüne gideceği sonucunu doğurmaz. Anamuhalefet partisinin değişik gerekçelerle iptal davası açma yetkisini kullanmaması halinde, belki Anayasaya aykırı olduğuna karar verilebilecek bir kanun, daha işin başında iptal edilmek suretiyle hukuk âleminden silinecekken, çeşitli hak-sızlıklara yol açtıktan sonra uyuşmazlık konusu olup itiraz yoluyla denetlenmesinin beklenmesi kaçınılmaz olacaktır. Ayrıca, bazı ku-

---

32. İktidarda birden fazla siyasi partinin bulunması (koalisyon) durumunda, en çok üyeye sahip olan parti grubu İptal davası açabilecektir. (Any. m. 150). Koalisyonda eşit üyeli parti gruplarının bulunması halinde, hangisinin dava açma yetkisine sahip olacağı ayrı bir sorun olabilir. Bu durumda, genel seçimlerde en çok oy almış olan parti grubunun dava açma yetkisine sahip olduğunu kabul etmek gerekir. Bunun gibi, muhalefet parti gruplarının eşit üyelere sahip olmaları halinde, bunlar arasında, genel seçimlerde en çok oy almış parti, anamuhalefet partisi sayılmalıdır. Bkz. ve karşı. Teziç, Anayasa'ya Uygunluğun Denetimi, s. 202.

33. Esas ve şekil yönünden iptal davası açabilecekler arasında böyle bir ayrımın eleştirisi için bkz. Özbudun, s. 369. Ayrıca bkz. Kuzu, 1982 Anayasası, S. 177-178.

rum ve organlara. Örneğin üniversiteler ile sendika ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının üst organlarına «kendi varlık ve görevlerini ilgilendiren alanlarda» iptal davası açma yetkisinin tanınmasının yararlı olacağı düşünülebilir. Çünkü, iptal davası açma yetkisinin olabildiğince çok sayıda organ ya da kuruma tanınması, kanunların Anayasaya uygunluğunun daha yaygın bir şekilde denetlenmesini ve Anayasa'ya aykırı olan kanunların bir an önce hukuk âleminden çıkarılmasını sağlayacaktır.

## 2. Dava Açma Süresi

Yürürlükteki Anayasa, süreler yönünden de sınırlamalar getirmiştir: 1961 Anayasası'nda (m. 150) iptali istenen normun Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak doksan gün olan dava açma süresi, 1982 Anayasası (m. 151) ile altmış güne indirilmiştir. Bu süre içinde dava açılmazsa, dava hakkı düşer (Any. m. 151). Şekil bozukluğuna dayanan iptal davası, iptali istenen kanunun yayımlandığı tarihten itibaren ancak on gün içinde açılabilir (m. 148/f.2).

1982 Anayasası'nın, gerek dava açma yetkisine sahip olanların sayısını daraltarak ve gerek dava açma süresini kısaltarak Anayasa'ya uygunluk denetimini güçleştirmesi, hukuk devleti ilkesi açısından kuşkusuz bir geri adım niteliğindedir<sup>34</sup>.

## B. Somut Norm Denetimi

Somut norm denetimi, kanunun somut bir duruma uygulanması esnasında Anayasa'ya uygunluğunun incelenmesidir. Bu durumda bir kanunun Anayasa'ya uygunluğu sorunu bir dava sırasında, mahkemenin uygulamak durumunda olduğu kanun için söz konusu olmaktadır. Bu nedenle somut norm denetimi, soyut norm denetimine karşıt olarak kendini göstermekte ve zorunlu olarak sonradan yapılan (a posteriori) bir denetim niteliği taşımaktadır. Her mahkeme tarafından yerine getirilebilmesi ya da Anayasa Mahkemesi'nin harekete geçirilebilmesi nedeniyle bu denetim yoluna «yaygın denetim» de denir. Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülen kanun hükümleri, Anayasa Mahkemesi'ne gönderilip, ilke olarak, Yüksek Mahkeme kararına kadar ilgili dava askıya alındığından, so-

34. Bkz. Günay, s. 38.



mut norm denetimine «Anayasa'ya aykırılık itirazı» da denilmektedir<sup>35</sup>.

1982 Anayasası'na göre, bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak kanun hüküm veya hükümlerini Anayasa'ya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanaatine varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır. Mahkeme, Anayasa'ya aykırılık iddiasını ciddi görmezse, bu iddia temyiz merciince karara bağlanır (m. 152). Buna göre, somut norm denetiminin başlatılabilmesi için dört şartın biraraya gelmesi gerekmektedir : Bakılmakta olan bir «dava»mn bulunması, davaya bakmakta olan

- 
35. Bkz. Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 57. Ayrıca bkz. Özbudun, s. 371 vd. Anayasa 152'inci maddesinde, «Anayasa'ya aykırılığın diğer mahkemelerde İleri sürülmesinden söz etmiş, fakat bu yolu, özel olarak adlandırmamışım Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usûlleri Hakkında Kanun'un 28'inci maddesinde ise, «itiraz yoluyla mahkemelere gönderilen işler\* başlığına yer vermiştir. Buna karşılık. Anayasa m. 148'de «şekil bozukluğuyla ilgili olmak üzere, «def'i yoluyla ileri sürmek» deyimini kullanılmıştır. Bu yüzden, bilimsel alanda, bu tür denetim «def'i (= exceptio) yoluyla denetim\* (bkz. Teziç, Anayasa Hukuku, s. 201 vd.; Duran, Anayasa Yargısı'nın İşlevi, s. 15 vd.; Yayla, Anayasa Hukuku, s. 54); somut bir olayla İlgili olduğu İçin «somut norm denetimi» (bkz. Özbudun, s. 371 vd.) diye de adlandırılmaktadır. Ancak, «def'i yoluyla denetim» deyimini isabetli değildir. Çünkü, Anayasa'daki düzenleniş biçiminden, burada bir «itiraz davası»nın söz konusu olduğu söylenebilir. Nitekim, def'i halinde, bu kavramın önemli özelliği olarak, mahkemenin kendiliğinden (= ex officio = görevinden ötürü) hareket edememesi gerekirdi. Oysa, Türk hukukunda, bir davaya bakmakta olan mahkeme kendiliğinden, uygulanacak kanunu Anayasa'ya aykırı görürse, konuyu Anayasa Mahkemesi'ne götürebilmektedir, öte yandan, taraflardan birinin Anayasa'ya aykırılığı ileri sürmesi halinde dahi, konunun Anayasa Mahkemesi'ne intikal ettirilmesi mahkemenin, «iddiayı ciddi bulması»na bağlıdır. Bu da, def'i kavramıyla bağdaşmaz. Bu yüzden, Türk hukuk doktrininde, bu yolun «itiraz (davası) yolu» olarak adlandırılması gerektiği görüşü egemendir (bkz. Gözübüyük, Yönetim Hukuku, no. 88; Anayasa Hukuku, no. 354; Yayla, Anayasa Hukuku, s. 54; Duran, Anayasa Yargısı'nın İşlevi, s. 12; Aliefendioğlu, Denetim Yolu, s. 15 vd.). Bu konuda ayrıntılı çalışma için bkz. Metin Kıratlı, Anayasa Yargısı'nda Somut Norm Denetimi (İtiraz Yolu), Ankara 1966; Haşan Tunç, Türk Anayasa Yargısı'nda İtiraz Yolu, (Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını), Erzincan 1992.

merciin bir «mahkeme» niteliğini taşıması<sup>36</sup>; itiraz konusu kanım hükmünün o davada «uygulanacak» norm olması; dava mahkemesinin, söz konusu hükmün Anayasaya aykırılığına «re'sen kanaat getirmesi» veya taraflardan birinin İleri sürdüğü Anayasa'ya aykırılık iddiasının «ciddi» olduğu kanaatma varması<sup>37</sup>.

Vergi kanunlarını Anayasaya aykırılıkları nedeniyle Anayasa Mahkemesine intikal ettirebilecek mahkemelerin başında, şüphesiz vergi yargısı alanında görev yapan mahkemeler gelmektedir. Vergi yargısı organları, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'dan oluşmaktadır<sup>38</sup> 39. Anayasa'ya aykırılık itirazının mutlaka ilk derece mahkemesinde gündeme getirilmesi ya da ilk derece mahkemesince Anayasa Mahkemesine intikal ettirilmesi gerektiği yönünde bir sınırlama olmadığından, itiraz incelemesi aşamasında bölge idare mahkemelerince; temyiz İncelemesi aşamasında da Danıştay dava dairelerince veya Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nca Anayasa'ya aykırılık itirazında bulunulması mümkündür. Ayrıca, vergi kanunlarını uygulamak durumunda olan diğer yargı organları da, vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun denetlenmesi amacıyla, Anayasa'ya aykırılık itirazında bulunabilmektedirler<sup>59</sup>.

---

36. Anayasa Mahkemesi'ne göre bir davaya bakmakta olan mahkeme, «adli, askerî ve İdarî davalara bakan ve bu davalarda nihaî hüküm vermek suretiyle anlaşmazlıkları çözümleyen her derece mahkeme»dir. AMK. 12.1.1965 gün ve E. 1964/51, K. 1965/3, (AMKD., S. 3, s. 19-20). Bir başka kararda, «mahkeme», «bîr davaya bakmakta olan, hâkim niteliğinde kişilerden kurulu, yargı yetkisine sahip, taraflar arasındaki uyuşmazlığın esasını çözümleyen merci» şeklinde tanımlanmıştır. AMK. 30.5.1967 gün ve E. 1967/15, K. 1967/15, (AMKD., S. 5, s. 119). Anayasa Mahkemesi'ne göre. Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları «mahkeme» niteliğinde değildir. Bkz. AMK. 27.6.1967 gün ve E. 1966/16, K. 1967/28, (AMKD., S. 4, s. 172-174).

37. Bu şartların, Anayasa Mahkemesi kararları ile öğretideki tartışmaların da göz önüne alınarak ayrı ayrı açıklanması ve irdelenmesi hakkında geniş bilgi için bkz. özbudun, s. 372-378. Ayrıca bkz. Aliefendiođđı, Denetim Yolu s 15-23

38. Vergi yargısı organları hakkında geniş bilgi için bkz. Karakoç, Vergi Yararlanması Hukuku s 54-67

39. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Üçüncü Bölüm.

Yukarıda belirtilen şartların bir araya gelmesi, Anayasa'ya aykırılık «bekletici sonunu»nu oluşturmaktadır<sup>40</sup>. «Anayasa Mahkemesi, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar. Bu süre içinde karar verilmezse mahkeme davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandırır. Ancak Anayasa Mahkemesinin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır» (m. 152/f.3).

Bu düzenleme ile, 1961 Anayasası'nın düzenleme biçimi arasındaki başlıca fark, 1961 Anayasası'na göre altı ay içinde Anayasa Mahkemesi'nce Anayasa'ya aykırılık iddiası hakkında karar veril-

---

40. Anayasa'ya aykırılık iddiaları karşısında, meselenin çözümüne kadar davayı geri bırakmanın hukukî niteliği üzerinde durulabilir. Gerçekten, «geri bırakma» niteliği bakımından bir «bekletici sorun (— mesele-i müstehire) veya «ön sorun» olarak nitelendirilebilir. «Bekletici sorun», usul hukukunda, bir davanın incelenmesi sırasında ortaya çıkan, fakat olay mahkemesinin görevi dışında ve esas davanın çözümünde etkisi olan uyumsuzluktur. Geri bırakma bu nitelikte görülürse, davanın esasını çözmeye yetkili ve görevli mahkeme, Anayasa'ya aykırılık sorunuyla karşılaşınca, bu konuda bir karar vermez ve davayı durdurup, Anayasa'ya aykırılık hakkında yetkili organ veya mahkemece karar verilmesini bekler ve sonucuna göre davayı bitirir. Buna karşılık, «önsorun» ise, davanın esasını çözmeye yetkili olan mahkeme, Anayasa'ya aykırılık def'iyle karşılaştığında, Anayasa'ya aykırılık sorununu, bir önsorun» olarak kendisi çözer. Başka bir deyişle, davanın hâkimi ileri sürülen aykırılık def'inin de hâkimidir. Amerika Birleşik Devletleri'nde Anayasa'ya aykırılık iddiası, «önsorun» olarak kabul edilmektedir. Türk hukukunda ise durum farklıdır. Nitekim, 1982 Anayasası'na göre, esas davaya bakan mahkemenin, Anayasa'ya aykırılık iddiasını çözüme bağlama yetkisi yoktur, O Anayasa Mahkemesi'nin kararını belirli bir süre (beş ay) beklemek zorundadır. O halde, geri bırakma, niteliği bakımından bir «bekletici sorundur. Bununla birlikte, 1961 Anayasası, daha farklı bir düzenleme yapmıştı. Buna göre, esas davayı gören mahkeme, Anayasa Mahkemesi kararının belirli bir süre (6 ay) bekledikten sonra, bu süre içinde. Anayasa Mahkemesi bir karar vermemişse, Anayasa'ya aykırılığı kendi kanaatine göre çözüme bağlayabiliyordu. Burada, geri bırakma, belirli bir süre için «bekletici sorun», o sürenin bitiminden sonra «önsorun» niteliğinde kabul edilebilirdi. Bu konuda geniş bilgi için Teziç, Anayasa Hukuku, s. 202 vd.; Anayasa'ya Uygunluğun Denetimi, s. 205-207. Anayasa'ya aykırılık «Önsorumu oluşturduğu görüşü için bkz. Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 60.

mezse, davaya bakmakta olan mahkemenin, Anayasaya aykırılık iddiasını «kendi kanısına göre» çözerek davayı yürütmesidir (m, 151/1), Oysa 1982 Anayasasına göre, Anayasa Mahkemesi beş ay içinde karar vermediği takdirde dava mahkemesi davayı «yürürlükteki kanunun hükümlerine göre» sonuçlandırmak zorundadır. Böylece, 1961 Anayasası'nca genel mahkemelere şarta bağlı istisnaî bir durum olarak tanınmış bulunan Anayasaya uygunluk denetimi yapma yetkisi, 1982 Anayasası tarafından kaldırılarak, Anayasa Mahkemesinin tekeline bırakılmıştır.

Böyle bir düzenleme, aynı kanuna ilişkin farklı uygulamaların ortaya çıkmasını engellemesi bakımından yerinde olmuştur. Nitekim, 1961 Anayasası döneminde, dava mahkemeleri böyle önemli bir konuda tercih yapmanın güçlüğüne bildiklerinden genellikle beş aylık sürenin dolmasından sonra da Anayasa Mahkemesi'nin kararını beklemeyi tercih etmişlerdir<sup>41</sup>. Davaya bakan mahkemenin Anayasaya aykırılığı kanaatine vardığı bir kanunu uygulama zorunda olmaması gerektiği savunulabilirse de, «içtihatların istikrarına» öncelik verilmesinde yarar vardır. Çünkü, yurt düzeyinde değişik uygulamaların ortaya çıkması hukuka güven ve hukukî ilişkilerin istikrarı açısından arzu edilir bir sonuç değildir. Ayrıca, soyut norm denetimini kabul etmiş bir ülkede somut norm denetimi yolu ile dava mahkemelerine Anayasaya aykırı kanunları denetleme ve uygulamama yetkisinin verilmemiş olmasının Önemli bir sorun teşkil etmesi düşünülemez<sup>42</sup>.

#### **IV. KANUNLARIN ANAYASA'YA UYGUNLUĞUNUN YARGISAL DENETİMİNİN SONUCU**

##### **A. Anayasa Mahkemesi'nin Denetim Sonucu Vereceği Karar Türleri**

Anayasa'nın 149'uncu maddesine göre, «Anayasa Mahkemesi, Başkan ve on üye ile toplanır, salt çoğunluk ile karar verir. Ana-

---

41. Bkz. Kuzu, 1982 Anayasası, s. 187.

42. Bkz. Özbudun, s. 379; Kuzu, 1982 Anayasası, S. 187.

yasa değişikliklerinde iptale karar verilebilmesi için üçte iki oy çokluğu şarttır...»<sup>43</sup>.

Kanunların Anayasa'ya uygunluğunun Anayasa Mahkemesi'nce denetlenmesi sonunda, Mahkeme, üç türden birine karar vermektedir.

## 1. Ret Kararı

Anayasa Mahkemesi, kanunun Anayasaya aykırı olmadığı sonucuna varırsa, ret kararı vermektedir. Ret kararı, biçime veya esasa ilişkin olabilir. Esasa ilişkin ret kararları, o kanun ve/veya kanun hükmünün Anayasa'ya uygun olduğu anlamına gelir. Esasa ilişkin ret kararları, yayımlanmalarından sonra on yıl geçmedikçe, aynı kanun hükmünün Anayasaya aykırılığı iddiasıyla tekrar Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamaz (Any. m. 152 f.4; AyMK. m. 28 f.7).

Burada, esasa ilişkin ret kararının yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe, Anayasaya aykırılığın ileri sürülemeyeceği yolundaki kuralın (Any. m. 152/sf), iptal davası yoluyla denetimde de geçerli olup olmadığı hususunu belirtmekte yarar vardır. Gerçekten, on yıl süre ile Anayasa'ya aykırılığın ileri sürülememesi, yalnız Anayasa'nın «Anayasa'ya aykırılığın diğer mahkemelerde ileri sürülmesi» başlığını taşıyan 152'nci maddesinde yer almaktadır. Buna paralel olarak Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanununun 28'inci maddesinin 7'nci fıkrasında konuya «itiraz yoluyla mahkemelerden gönderilen işler» başlığı altında değinilmektedir. Buna karşılık, iptal yoluyla denetimi düzenle-

---

43. Danışma Meclisi'nce kabul edilen Anayasa tasarısında, Kanun, Kanun Hükmünde Kararname ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün veya bunların belli hükümlerinin iptaline karar verilebilmesi için, üçte iki çoğunluk şart koşulmuştu. Özbudun'a göre, bu hüküm, «Eğer kabul edilmiş olsaydı. Anayasa'ya uygunluk denetiminin etkinliğini pek büyük ölçüde azaltacak»tı, (özbudun, s. 392). Bununla birlikte, öğretilerde üçte iki çoğunluk yönünde öneriler bulunmaktadır. Yıldızhan Yayla'ya göre, «Halen Anayasa değişikliklerinin iptali için kabul edilen 2/3 çoğunluk, bütün «ESAS»tan iptal kararlarında şart koşulabilir.» (Yayla, Anayasa Yargısı ve Hukuk Devleti, s. 2). Mustafa Gönül, Anayasa Mahkemesi'nin çift «senato»lu yapılanmasını önerdikten sonra, dairelerin kararlarını üçte İki çoğunlukla vermeleri gerektiğini savunmaktadır. (Gönül, Anayasa Mahkemesi'nde Yapısal Bir Sorun, s. 2).

yen Anayasa'nın 150'nci maddesi ve iptal davasını düzenleyen Kuruluş Kanunu'nun 19 ve devamındaki maddelerinde, bu hususa değinilmemiştir. Buradan hareketle, iptal davası üzerine esasa ilişkin olarak Anayasaya aykırı bulunmadığı için ret kararı verilen hallerde, diğer mahkemelerde itiraz yoluyla Anayasaya aykırılık sorununun çözülmek üzere Anayasa Mahkemesi'ne gönderilebileceği sonucuna varılabilir<sup>44</sup>.

## 2. İptal Kararı

Anayasa Mahkemesi, kanun hüküm veya hükümlerinin Anayasa'ya aykırı olduğu görüşüne varırsa, iptale karar vermektedir. Anayasa Mahkemesi, ilke olarak, iptal davasında taleple, itiraz yoluyla gelen işlerde olaya uygulanacak hükümle bağlı ve sınırlı olmak üzere, Anayasa'ya aykırılık denetimi yapmaktadır. Bununla birlikte, bu kuraldan, istisnaî olarak ayrılmak mümkündür. Nitekim, Anayasa'da açıkça öngörülmüş olmamakla beraber, Kuruluş Kanunu m. 29 f-2'ye göre, «başvuru, kanunun, kanun hükmünde kararnamenin veya İçtüzüğü'nün sadece belirli madde veya hükümleri aleyhinde yapılmış olup da, bu belirli madde veya hükümlerin iptali kanunun, kanun hükmünde kararnamenin veya içtüzüğü'nün bazı hükümlerinin veya tamamının uygulanmaması sonucunu doğuruyorsa, Anayasa Mahkemesi, keyfiyeti gerekçesinde belirtmek şartıyla, kanunun, kanun hükmünde kararnamenin veya İçtüzüğü'nün bahis konusu öteki hükümlerinin veya tümünün iptaline karar verebilir»<sup>45</sup>.

## 3. İptal Kararı Verilmesine Mahal Olmadığı Kararı

Anayasa Mahkemesi, ilke olarak, yürürlükte olan bir kanunun Anayasaya uygunluğunu denetler. Ancak, Anayasa'da ve Kuruluş Kanunu'nda halen yürürlükte olmayan bir kanun veya kanun hükmünün Anayasa'ya uygunluğunun Anayasa Mahkemesi'nce denetlenip denetlenemeyeceği konusunda bir hüküm öngörülmemesi nedeniyle, iki durumun açıklığa kavuşturulmasında yarar vardır.

---

44. Bu hükmün anlamı ve eleştirisi için bkz. Aliefendioğlu, Denetim Yolu, s. 25; Özbudun, s. 380; Kuzu, 1982 Anayasası, s. 187-191.

45. Bu yönde verilmiş kararlar için bkz. AMK. 7.11.1989 gün ve E. 1989/8, K. 1989/42, AMKD, S. 25, s. 387-419); AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/4, K. 1995/28, (RG. 2.2.1996-22542, s. 30-40).

Bunlardan birincisi, daha Önce incelenip Anayasa'ya aykırılığı sonucuna varıldığı için iptal edilmiş bir kanunla ilgili olarak, o kanunun yürürlüğü sırasında meydana gelmiş bir olay dolayısıyla, Anayasa Mahkemesi'nin önüne Anayasaya aykırılık iddiası gelirse, bir daha iptale karar verilmesi gerekip gerekmediği konusudur. Anayasa Mahkemesi uygulamasına göre bu meselede, durum Anayasa Mahkemesi kararının gerekçesinde tespit edildikten sonra, hüküm fıkrasında, yalnız «karar verilmesine mahal olmadığı»na karar vermekle yetinilmektedir.

ikinci sorun, Anayasa Mahkemesi'nin, halen yürürlükten kalkmış ve fakat, mahkemede olaya uygulanması gereken bir kanun veya kanun hükmünün Anayasa'ya aykırılığının itiraz yoluyla önüne geldiğinde, denetleyebilip denetleyemeceği konusudur. Yapılacak iş, Anayasa Mahkemesi'nin, kararında konuyu irdelleyip, Anayasaya aykırılığı belirleyip açıkladıktan sonra, sadece halen o kanun veya kanun maddesinin yürürlükte olmaması nedeniyle artık iptaline karar verilmesine mahal olmadığı kararlaştırmasıdır<sup>46</sup>. Anayasa Mahkemesi, İncelemekte olduğu kanunu yasama organı değiştirse veya yürürlükten kaldırsa bile, Anayasa'ya aykırılık sorununu karara bağlamaktadır. Anayasa Mahkemesi'ne göre, böyle bir durumda Anayasa'ya aykırılık sorununu inceleyip karara bağlaması «kamu düzeni düşüncesine» dayanmaktadır<sup>47</sup>.

Anayasa Mahkemesi'nin bu tutumu yerindedir. Anayasa Mahkemesi'nin «konusu kalmadığı» gerekçesi ile Anayasa'ya aykırılık itirazını reddetmesi, o konuda, dava mahkemesinin kaldırılan ya da değiştirilen kuralı o olaya uygulaması demektir. Çünkü, bir kuralın Yasama Organınca kaldırılmasının ya da değiştirilmesinin sonuçları kural olarak geriye yürümez<sup>48</sup>.

---

46. Anayasa Mahkemesi, itiraz konusu Kanunun 1971 Yılı Bütçe Kanunu oluşu dolayısıyla Şubat 1972 sonunda yürürlükten kalktığı, ancak yürürlükte olduğu süre içinde bir kimsenin subjektif haklarını etkilemiş bulunduğu, halen yürürlükte olmayan bir Kanunun ise iptal edilemeyeceği gerekçesiyle, olayla sınırlı ve yalnız tarafları bağlayıcı karar vermiştir. AMK. 27.6.1972 gün ve E. 1972/26, K. 1972/38, (AMKD., S. 10, s. 514-515).

47. Bkz. AMK. 18.12.1967 gün ve E. 1966/31, K. 1967/45, (AMKD., S. 5, c. 205)

48. Bkz. Azrak, İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği, s. 165-166; özbudun, s. 377; Kuzu, 1982 Anayasası, s. 195.

## B. Anayasa Mahkemesi'nin Verdiği Kararların İçeriği

Anayasa Mahkemesi, denetime tâbi hukukî metinlerin Anayasa'ya uygunluğu ya da aykırılığı biçiminde karar vermenin yanında, ara kararlar, hatta yasama organına çağrı niteliğinde kararlar da verebilmektedir.

### 1, «Basit» Kararlar

Bu karar türünün ilk kategorisini, incelenen kanunun Anayasa'ya uygun olmadığı bildirimi, yani iptal kararı oluşturmaktadır. Basit kararlar kategorisinin ikincisi, Anayasa'ya uygunluk bildirimi ya da denetlenen kanunun Anayasa'ya aykırı olmadığı, yani davanın reddi kararıdır. 1982 Anayasası'na göre, somut norm denetiminde bu tür kararın esastan verilmesi durumunda, yeni bir Anayasa'ya aykırılık itirazı on yıllık süre içinde ileri sürülemez (m. 152/sf).

### 2. «Ara» Kararlar

Türk Anayasa Mahkemesi iki tür ara kararı geliştirmiştir<sup>49</sup> ; Birincisi, yorumlayıcı ya da açıklayıcı kararlardır. Mahkeme, bu kararlarla kanunu iptal etmeden, onu Anayasa'ya uygunluk açısından yorumlamaktadır<sup>50</sup>. Bu tür yorum kararları, söz konusu kanunu uygulayacak başka mahkemelerin yorum ve uygulamalarıyla, yürütme makamlarını etkilemektedir<sup>51 52 53</sup>, ikinci tip ara kararlar®. Anayasa'ya aykırılık içermesine karşın Mahkeme'nin, kanunu iptal etme yerine, ihmal etmesi ve Anayasa kuralının, görülmekte olan davada doğrudan uygulanmasıdır<sup>51</sup>.

Anayasa Mahkemelerince yorumlayıcı kararlar, yasama organı ile ihtilâfların çoğalmasının önüne geçmek ve bir iptal kararının

49. Avrupa Anayasa Mahkemeleri'nin verdikleri ara kararlar için bkz. Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 83-85.

50. Bkz. Özbudun-Aliefendioğlu, s. 187; Kaboğlu. Anayasa Yargısı, s. 85.

51. Yorumu ret kararlarının bağlayıcılığı üzerine bkz. iller, s. 525. Ayrıca bkz. AMK. 13.1.1987 gün ve E. 1985/22, K. 1987/2, (AMKD., S. 23. s. 46).

52. Bkz. Özbudun-Aliefendioğlu, s. 187-188.

53. Bkz. Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 85. Bu konuda tartışma ve İrdeleme için bkz. özbudun, s. 386-391.



yol açacağı hukukî güçlükleri önlemek amacıyla verilmektedir<sup>54</sup>. 1982 Anayasası'ndaki Anayasa Mahkemesi kararları yönünden yasaklama biçimindeki, «Anayasa Mahkemesi bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin tamamını veya bir hükmünü iptal ederken, kanun koyucu gibi hareketle, yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm tesis edemez» (m. 153/f.2) kuralın yerindeliği tartışılabilir<sup>55</sup>.

### 3. Yasama Organına Çağrı Kararları

Türk Anayasa Mahkemesi'nin yasama organına çağrı yetkisi bulunmamaktadır<sup>56</sup>. Ancak, Anayasa'nın «İptal kararının yürürlüğe

54. Bu konuda geniş bilgi için bkz. Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 86.

55. Anılan yasaklama kuralının irdelenmesi üzerine bkz Özden, s. 39-90. Özden'e göre, 153/f. 2, Mahkemenin çalışmasında gözeteceği, kararı ve tutumuyla yaşam hakkı vereceği bir tür «Önlem kuralıdır, bir «Anayasal uyamdır. (Bkz. Özden, s. 87). Buna karşılık, Aliefendioğlu'na göre, anılan kuralın pratik bir değeri bulunmaktadır. «Kaldırılması, ortaya çıkabilecek duraksamaları giredec ektir.» (Bkz. Aliefendioğlu, Temel Hak ve Özgürlükler, s. 44). Özbudun'a göre de, adı geçen kural, «yönelik olduğu amacı gerçekleştirme» imkânından yoksundur; «mevcut uygulamada herhangi bir değişiklik yapabilecek gibi görünmemektedir.» (Bkz. Özbudun, s. 382-383). «...Yüksek Mahkeme'nin üstünde bir yargı mercii ve kararlarına karşı başvurulabilecek bir yol bulunmadığından; yetkisinin dışına çıkıp, kanun koyucu gibi hareketle, yeni uygulamalara yol açan hükümler verdiğini saptamak hukuken mümkün değildir./Kaldı ki, Anayasa Mahkemesi'nin iptal hükmü bizatihi yeni bir düzenleme, yani yasama işlemi niteliğinde ve gücünde değildir; sadece yöneldiği kural ve kuralların yürürlükten kalkması sonucunu doğuran bir yargısal işlemdir (m. 153/3). ...Yüksek Mahkemenin iptal hükmü, hiçbir zaman kendiliğinden yeni bir uygulamaya yol açabilecek kapsama ve etkiye sahip olmayıp, belki yasama organı, tanman süre içinde yeni düzenleme yapmadığı için, istenmeyen sonuçlara meydan verebilir. Bu sonuçlar ise. Anayasa Mahkemesi, kanun koyucu gibi hareket etmiş olduğu için değil, aksine kanun koyucu, uyarıya rağmen, kendi görevini yerine getirmediğinden ötürü gerçekleşen hukukî boşluk veya karmaşada, öteki organ ve makamlarca yapılan uygulamalarla ortaya çıkmaktadır. Bu İtibarla, Yüksek Mahkeme'ye kanun koyuculuk izafe ederek, iptal hükümlerinin haiz olmadığı ve olamayacağı güç ve etkiler taşımasını yasaklamak, yasamanın sorumluluğunu yargıya yüklemek anlam ve sonucunu içermektedir.» (Duran, Anayasa Yargısı'nın İşlevi, s. 17-18). Ayrıca bkz. Kuzu, 1982 Anayasası, s. 199-205; Teziç, Anayasa'ya Uygunluğun Denetimi, s. 207-208.

56. Avrupa Anayasa Mahkemeleri arasında yasama organına çağrı kararı verme yetkisi olan hakkında bkz. Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 87-88.

girişinin ertelendiği durumlarda, Türkiye Büyük Millet Meclisi iptal kararının ortaya çıkardığı hukukî boşluğu dolduracak kanun tasarısı veya teklifini öncelikle görüşüp karara bağlar» (m. 153, f.4) kuralı, daha çok Anayasa Mahkemesi kararının etki ve sonucu ile ilişkili olması ve doğrudan bir Anayasal buyruk niteliği taşıması yanında, Anayasa Mahkemesi'nin yasama organına zımni bir çağrısı olarak da nitelenebilir.

## V. ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARININ ETKİSİ

### A. Kararların Hukukî Gücü

Kanunlar, Anayasa'ya uygunluk karinesinden yararlanır. Bu nedenle, kural olarak, kanunlar veya kanun hükümleri, Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilinceye kadar geçerlidir. Bu itibarla, idare veya yargı organları yürürlükteki bir kanunun Anayasa'ya aykırı olduğu görüşünde olsalar bile, bu kanun Anayasa Mahkemesi'nce Anayasa'ya aykırı bulunup iptal edilinceye kadar, bu kanuna uymak zorundadır. Aksini düşünmek, yani idarenin veya, yargı organının Anayasa'ya aykırı gördüğü kanunları uygulamama yetkisi olduğunu kabul etmek, Anayasa Mahkemesine ait olan bir görevi idareye veya yargı organına yüklemek anlamına gelir. Ayrıca, çeşitli idarî kuruluşların veya yargı organlarının aynı kanunu Anayasa'ya uygun ya da aykırı bulmalarına göre farklı uygulamaların doğmasına da yol açar<sup>57 58</sup>. Bununla beraber, hakkında Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülerek iptal davası açılmış ve fakat henüz iptal edilmemiş olan bir kanun hükmünün yürürlüğünün durdurulmasına Anayasa Mahkemesi'nce karar verilmiş ise, idare yürürlüğü durdurulmuş bulunan bu kanunun hükmünü uygulayarak işlem tesis edemez<sup>54</sup>.

Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen norm ortadan kalkar. İptal karar, dava konusu olan normu ortadan kaldırdığı için bu karar herkes için (**erga omnes**) hüküm ve sonuç doğurur<sup>59</sup>.

---

57. Bkz. Günday, s. 84.

58. Kanunların Yürürlüğünün Durdurulması İçin bkz. Birinci Bölüm, V, C.

59. 1982 Anayasası, 1961 Anayasası'nın aksine, Anayasa Mahkemesi'ne «olayla sınırlı ve yalnız tarafları bağlayıcı» (Inter partes) karar verme yetkisini (m. 152/f.4) tanımamıştır. 1961 Anayasası döneminde Mah-

1982 Anayasası'na göre, Anayasa Mahkemesi'nin kararları kesindir. İptal kararları gerekçesi yazılmadan açıklanamaz (m. 153, f. 1). Anayasa Mahkemesi kararlarının kesinliği yolundaki kural, ayrıca, bir başka hükümle de pekiştirilmiştir. Buna göre, «Anayasa Mahkemesi kararları ... yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlar» (Any. m. 153, f.6).

Anayasa Mahkemesi kararları, kesin hüküm otoritesinden yararlanırlar<sup>60</sup>. Bu kararlara karşı hiçbir başvuru yapılamaz. Bu hukukî güç, yalnızca kararın hüküm fıkrasıyla sınırlı kalmayıp, gerekçelerine<sup>61</sup>, sınırlı Anayasa'ya uygunluk kararları çerçevesinde

---

kemenin bu yetkisi, ancak somut norm denetiminde, yani «diğer mahkemelerden gelen Anayasa'ya aykırılık iddiaları üzerine» verilen hükümlerde söz konusu olabiliyordu. Yine somut norm denetiminde Anayasa Mahkemesi, herkes için iptal veya olayla sınırlı olarak uygulama yollarından birini tercih etmekte serbestti, özbudun'a göre, «çeşitli sebeplerle iptal hükmünün mümkün olmadığı durumlarda kişi haklarının korunmasını sağlayacak istisnâî bir yol olarak olayla sınırlı karar verme imkânının muhafaza edilmesi yerinde olurdu\* (özbudun, s. 382). Aynı görüş için bkz. Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 90 dnp. 93. Ayrıca bkz. ve karşı. Şekerci, Anayasa Mahkemesi Kararlarının Sonuçları, S.662-665.

60. Bkz. Armağan, s. 147; özbudun, s. 381; Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 90.

61. «... Anayasa Mahkemesi iptal kararlarının geriye yürümeceği kabul edilmiştir. Bu durumda Bakanlar Kurulu kararının dayanağı olan kanun hükmünün dava tarihinde yürürlükte bulunduğundan kuşku duyulamaz. Kanun hükmünün yürürlükte kalmasına karşın, Anayasa'ya aykırılığı Anayasa Mahkemesi kararı ile sabit olmuş ise, görülmekte olan davaların Anayasa Mahkemesi'nin bu yöndeki kararlarından etkileneceği ve Anayasa Mahkemesi kararlarının bu davalarda göz önünde bulundurulması gerektiği düşünülebilir. Ancak Anayasa Mahkemesi, 3505 sayılı Kanunun 18 İnci maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 32 nci maddenin Anayasa'ya aykırı olduğundan bahisle verdiği İptal kararının gerekçesini bu düzenlemenin, hayat standardı esasına göre vergilemede «İlgililerin tüm gelir açıklamalarına kapalı uygulama biçimiyle gerçek gelire yaklaşma olanağını ortadan kaldırmış olması» nedenine dayandırmaktadır. Diğer bir ifadeyle Anayasa Mahkemesi, mükelleflerin yıllık beyannamesinde toplanması zorunlu olmayan gelirleri bulunduğunu belgelendireseler dahi, hayat standardı esasına göre vergilendirilmelerine imkân sağlanmasını, Anayasa'ya aykırı görmüştür. Bununla beraber maddede yer alan hayat standardı göstergelerini artıran, Bakanlar Kurulu'nca temel gösterge tutarları ile hayat standardı göstergelerini artıran, Bakanlar Kurulu'nca temel gösterge tutarları ile hayat standardı gösterge tutarlarını artırıp, indirmeye yetki tanıyan hükümlerinde Anayasa'ya aykırı bir yön saptanmamıştır. ...Anayasa Mahkemesi'nin 3505 sayılı Kanunun

formüle edilen yorumlara kadar uzanmaktadır°.

İptal edilenle özdeş olan yeni kanun, kendiliğinden yok hükmünde veya Anayasa'ya aykırı sayılamaz. Nitekim, Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında, «Yönetim hukukunda yokluk, bir hukuksal İşlemin hiç doğmamış, hukuk âlemine çıkmamış sayılması sonucunu doğurur. Bu bağlamda, Anayasa Yargısı'nda yasama işlemlerin yok sayılabilmesi ancak yetki ve görev gasbı ya da çok ağır biçim eksikliği durumlarında söz konusu olabilir»<sup>62 63</sup> denilmektedir. Bu karara göre, Anayasa Yargısında da şartlar oluştuğunda «yokluk» hali söz konusu olabilir. Mahkeme, aynı kararda, bütçe kanunu tasarılarını görüşmeye ve kabule yetkili Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu'nun, daha önce reddetmiş olduğu Kültür Bakanlığı bütçesini, Başkanlık Divanı'nın ilk oylamada yanlışlık yapıldığı nedenine dayandırılan Önerisini benimseyerek bu kez kabul etmesinde yokluk durumu bulunduğu iddiasını yerinde bulmamıştır.

Anayasa Mahkemesi başka bir kararında «Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilerek Anayasaya aykırılığı belirlenen bir hükümle aynı ya da özdeş nitelikte olan bir başka kuralın yasalaştırılarak Anayasa Mahkemesi kararının etkisiz duruma düşürülmesi, kuşkusuz Anayasa'nın 153. maddesinin ağır ihlâli anlamına gelir»<sup>64</sup> demektedir<sup>65</sup>.

---

18 İnci maddesini tümüyle iptal etmiş olması, 18 inci maddenin ancak hayat standardı esasına göre belirlenen miktarın düşüklüğünü İzah imkânını ortadan kaldıran hükmünün uygulanması ile ilgili davalarda doğrudan etki edeceği, maddenin bunun dışında kalan Anayasa'ya aykırılığı saptanmamış kurallarının, ancak 18 inci maddenin Anayasa Mahkemesi kararı uyarınca «yürürlükten kalktığı» tarihten sonraki olaylara uygulanamayacağı sonucuna varılmaktadır. .. Kanun'larm zaman bakımından yürürlüğü ilkesine göre davanın işlem tarihinde yürürlükte bulunan 3505 sayılı Kanunun 18 inci maddesine uygunluk yönünden incelenmesi gerekmektedir.» Dş. 4.D. 11.12.1990 gün ve E. 1990/1&57, K. 1990/3694, (Dş. Der., S. 82-83, s. 296).

62. Bkz. Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 91.

63. AMK. 17.9.1992 gün ve E. 1992/26, K. 1992/48. (AMKD., S. 28, C. 2, s. 545).

64. AMK. 9.4.1991 gün ve E. 1990/36, K. 1991/8, (AMKD., S. 27, C. I, s. 306). Benzer gerekçeli bir başka karar için bkz AMK. 12.12.1991 gün ve E. 1991/27, K. 1991/50, (AMKD., S. 27, C. 2, s. 700).

65. Yeniden kanunlaştırmayı Anayasa'yı «ihlal eylemi» olarak nitelendirme ve yaptırım olarak «yokluğu tespit» etme önerisi üzerine bkz. Yıldırım, s. 24.

Anayasa Mahkemesi kararlarının bağlayıcılığı ilkesine aykırılık nedeniyle işlemin yok sayılabilmesi için, öncelikle Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilen bir kurala Özdeş ya da benzer nitelikte; başka bir kuralın kanunlaştırılması ve böylece Mahkeme kararının etkisiz duruma düşürülmesi ve bu durumun Anayasa'nın 153'üncü maddesinin son fıkrasına ağır aykırılık ya da ihlâl oluşturduğunun Anayasa Mahkemesi'nce belirlenmesi gerekir<sup>66</sup>. Buna göre. Anayasa Mahkemesi'nin Anayasa'nın 153'üncü maddesinin son fıkrasına göre verdiği iptal kararına karşın, daha önce iptal edilen kuralın düzenlediği konuda aynı ya da benzer nitelikte yeni bir yasama işlemi yapılması durumunda Anayasa'ya «açıkça ağır aykırılık» şartı gerçekleşir ve yasama işleminin «yok»luğu söz konusu olur. Anayasa Mahkemesi'nin bu durumda iptal kararı vermesine gerek yoktur. «Yok» işlemin iptali de söz konusu olamayacağına göre, Anayasa Mahkemesi, «yok»luğu belirleyip kuralın hükümsüzlüğünü belirtmelidir<sup>67</sup>.

Anayasa Mahkemesi'nin bir kanunun «yok»luğuna ilişkin kararının etkisi, Resmî Gazete'de yayımlandığı tarihten önceye, yani kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar geri gider ve kanun hukuk âlemine çıktığı andan itibaren «yok» kabul edilir. Yok sayılan kanun hükümlerine göre yapılan işlemler de, kendiliğinden yoklukla sakat olur<sup>68 69</sup>.

Anayasa Mahkemeleri, açık olarak ya da örtülü biçimde, kararlarıyla bağlı olmadıkları ve gerekçelerinden, yorumlarından ve daha önceki çözüm biçimlerinden vazgeçebileceklerini varsayarlar<sup>6\*</sup>. Anayasa, yaşayan bir hukukî işlem olduğuna göre, toplumun gelişip değişmesiyle uyumu sağlayabilmek için, mahkemelerin makul gerekçelerle daha önceki içtihatlarını değiştirebilmeleri olağan karşılanmalıdır. Bununla birlikte, itiraz yoluyla başvuruda, Anayasa Mahkemesi'nin ret kararından sonra «on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda bulunulama»ması (Any. m. 152/sf), hem Anayasa Mahkemesi'ni

---

66. Bkz. Aliefendioğlu, Anayasal Yargıda Yokluk, s. 9. Ayrıca bkz. Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 91.

67. Bkz. Aliefendioğlu, Anayasal Yargıda Yokluk, s. 9.

68. Bkz. Aliefendioğlu, Anayasal Yargıda Yokluk, s. 9.

69. Bkz. ve karşı. özbudun-Aliefendioğlu, s. 192. Karşı görüş için bkz. Yıldırım, s. 24.

hem de diğer yargı organlarını hukukun ve toplumun gelişmesinden koparma riskini taşımaktadır<sup>70</sup>.

## B, Kararların Zaman Yönünden Etkisi

Anayasa Mahkemesi kararlarının zaman yönünden etkisinin önemi, denetime tâbi normun yürürlüğe girmesinden sonra (**a posteriori**) gerçekleştirilen denetim sonucu verilen Anayasa'ya aykırılık kararlarında ortaya çıkmaktadır. Çünkü, uzun süre uygulanmış bir kanun hükmünün iptali. Anayasaya aykırılık karardan itibaren mi (**ex munc**), yoksa iptal edilen metnin yürürlüğe giriş tarihinden itibaren mi (**ex tunç**) etki yaratacağı sorusu ve sorununun cevaplandırılması gerekmektedir.

1982 Anayasası'na göre, «...iptal kararları... Resmî Gazete'de yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazete'de yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez./İptal kararları geriye yürümez» (m. 153/f.3, 5). Anayasa'da, kazanılmış hakları ve hukuk güvenliğini ortadan kaldırmaya ya da toplumun adalet anlayışını zedeleyici sonuçlar doğurmasından kaygı duyulması nedeniyle, Anayasa Mahkemesi'nce verilmiş iptal kararlarının «geçmişe yürümezliği» ilkesi kabul edilmiştir<sup>71</sup>. Bu itibarla, bu hükmün amacı, iptal edilen kanuna dayanılarak daha önce yapılan işlemlerin ve kazanılmış hakların geçerliliklerini korumasını sağlamaktır<sup>72</sup>. Başka bir deyişle, bu

70. Bkz. ve karşı. Teziç, Esas Açısından Denetim, s. 36-37; Aliefendioğlu, Denetim Yolu, s. 25; Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 92.

71. Bkz. Aliefendioğlu, İptal Kararlarının Zaman İçinde Etkisi, s. 3.

72. Bkz. Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 94. Ayrıca bkz. Gtınday, s. 86, «...Her ne kadar Anayasa'nın 153. maddesinin 5. fıkrası (nda) ... Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarının geriye yürümeyeceği hükmüne bağlanmış ise de; bu hükmün amacı, iptal karardan önce sonuçlarını doğurmuş ve ihtilaf konusu yapılmamış işlemleri iptal kararının etkisinden ayırık tutarak kamu düzeninin istikrarını sağlamaktır. Bir başka deyişle bu hükümle, iptal edilen Kanun hükmüne dayalı kazanılmış hakları ve kamu düzeninin istikrarını korumak amaçlanmıştır. Aksine bir anlayış, Anayasa'ya aykırılığı Anayasa Mahkemesi kararı ile sabit olan bir Kanuna dayalı işlemler daima ve doğal olarak iptal karardan önce tesis edilmiş olduğundan, davacıların hukukunu etkilememesi sonucunu doğurur./Bu durumda da Anayasa'nın 152. maddesinde yer alan, «Bir davaya bakmakta olan Mahkeme uygulanacak bir Kanun veya Kanun Hükmünde Kararname'nin hükümlerini Anayasa'ya aykırı görürse .....» hükmünün anlamı ve uygulama olanağı kalmaz./Bütün bunlar göstermektedir ki, ihtilaf ko-

kural, kanunların Anayasaya uygunluğu karinesine güvenmiş olmayı koruma amacına yöneliktir. Ancak, anılan hükmün anlam ve etkisi hakkında öğretilerde görüş birliği bulunmamaktadır.

**Günday'a** göre, «Anayasa Mahkemesi kararlarının «geriye yürümezliği» kuralı, soyut norm denetimi sonucu verilen iptal kararları bakımından geçerlidir. Buna karşılık, «geriye yürümezlik» kuralının, somut norm denetimi sonucu verilen iptal kararları bakımından, yani Anayasa'nın 152 nci maddesi uyanca bir davaya bakmakta olan mahkeme tarafından itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne götürülen konularda uygulanmasına olanak yoktur. Zira bir davaya bakmakta olan mahkeme, o davada uygulanacak olan kanun hükümlerini Anayasa'ya aykırı görür ya da taraflardan birinin ileri sürdüğü Anayasa'ya aykırılık savının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa'nın 152 nci maddesinin 1 inci fıkrası uyanca, dosyayı Anayasa Mahkemesi'ne göndererek, Anayasa Mahkemesi'nin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakmak zorundadır. Aynı maddenin 3 üncü fıkrasına göre ise, Anayasa Mahkemesinin kararı esas hakkında karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme Anayasa Mahkemesi'nin bu karara uymak ve bu karar doğrultusunda hüküm tesis etmek zorundadır, tşte bu nedenle, «geri yürümezlik» kuralının somut norm denetimi sonucu verilen iptal kararları bakımından da uygulanması halinde, Anayasa'nın 153 üncü maddesinin 3 üncü fıkrası hükmü anlamını yitirecektir. Dolayısıyla, somut norm denetimi sonucu verilen iptal kararının bu denetime yol açan davada da uygulanması ve iptal edilmiş olan kanun hükmüne dayanılarak yapılmış ve dava konusu yapılmış olan İdarî

---

nusu yapılan tasarrufun dayanağı Kanun veya Kanun Hükmünde Kararname Hükmü Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilirse söz konusu ihtilafı çözmek durumunda olan yargı yeri iptal kararını göz önünde tutmak ve ona uymak zorundadır. Anayasa Mahkemesi'nin ... iptal hükmünün yürürlüğe girmesini ileriki bir tarihe bırakmış olması da açıklanan hukuki durumu değiştirmez./Olayda olduğu gibi yerel mahkeme kararı temyiz edilmekle ihtilaf devam etmekte olmasına göre yukarıda açıklandığı üzere uygulanan Kanun Hükmünün Anayasa'ya aykırılığının ciddi görülmesi halinde temyiz merciince de konunun Anayasa Mahkemesi'ne intikal ettirilmesi ve Anayasa Mahkemesi'nce verilecek iptal kararına uyulması bir hukuki ve Anayasal zorunluluktur.» Dş. 3.D. 24.12.1992 gün ve E. 1991/3391, K. 1992/4040, Dş. Der., S. 87, s. 169). «...Anayasa Mahkemesi'nin İptal kararı kesinleşmiş hukuki durumların sonucunu ortadan kaldırmayacağı gibi, bu hususların yeniden ele alınıp incelenmesine de olanak sağlamaz...» Dş. 4.D. 24.9.1991 gün ve E. 1990/3122, K. 1991/3863, (Dş. Der., S. 84-85, s. 204). Aynı yönde başka bir karar için bkz. Dş. 4.D. 8.10.1992 gün ve E. 1992/54, K. 1992/4250, (Dş. Der., S. 87, 6. 249).

işlemin de hukuka aykırı bulunarak iptal edilmesi gerekir»". Hatta Danıştay, somut norm denetimi sonucu verilen iptal kararının, sadece bu denetime yol açan davada değil ve fakat iptal kararlarının verilmesinden Önce açılmış bulunan tüm davalarda da uygulanması gerektiğine karar vermektedir<sup>73 74</sup>.

**Özbudun'a** göre, kararların geriye yürütülmesi, iptal edilen kanuna dayanılarak «o tarihe kadar yapılmış yüzlerce, binlerce bireysel işlemi geçersiz kılacağı, bu yüzden kişilerin hukuki güvenliği ve hukuk düzeninin istikrar açısından sakıncalar doğuracağı orta-

---

73. Glinday, s. 86-87. «An ay as a'nın 153. maddesine göre, «iptal kararları geriye yürütmez» kurak, itiraz yoluyla yapılan başvurular sonucunda verilen iptal kararları «yönünden» geçerliğini yitirmektedir. Bu tür iptal kararları en azından başvuruda bulunan mahkemenin bakmakta olduğu dava ya da davalar yönünden geriye yürütür niteliktedir. Anayasa'da, «iptal kararları geriye yürütmez» genel kuralına ayırık kural getirilmemesi yasal boşluk sayılabilir.» (Aliefendioğlu, Anayasal Yargıda Yorum, s. 20).

74. Bkz. Dş. 8.D. 17.9.1968 gün ve E. 1967/153, K. 1968/2783, (Danıştay Kararları Dergisi, S. 127-130, s. 264); Dş. 5.D. 23.12.1992 gün ve E. 1992/1219, K. 1992/3872, (Dş. Der., S. 87, s. 277). «...28.5.1987 gün ve 19473 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Anayasa Mahkemesi'nin 31.3.1987 gün ve E. 1986/20, K. 1987/9 sayılı kararıyla 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 97. maddesine ... eklenen «... ve belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde yeraltı sularından kamu ve Özel kişiler tarafından elde edilen kullanma ve sanayi sulan...» ibaresi Anayasa'nın 73. maddesine aykırı bulunarak İptal edilmiştir./Her ne kadar Anayasa'nın 153. maddesinin 5. fıkrası ile ... 2949 sayılı Kanununun 53. maddesinin son fıkrasında, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarının geriye yürütülmeyeceği belirtilmişse de, bu hükmün iptal kararlarının ihtilaf haline getirilmemiş muamelelere tesir etmeyeceği manasında anlaşılması gerekir./Aksi halde Anayasa'nın 152. maddesindeki mahkemelerin itiraz yoluyla gönderdikleri işler hakkında Anayasa Mahkemesi'nin vereceği karara kadar davayı geri bırakacağı, ... itiraz yoluyla mahkemelere gönderilen İşlerde İşin gelişinden başlamak üzere beş ay içinde Anayasa Mahkemesi'nce karar verilmezse mahkemenin davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandıracağı, ancak Anayasa Mahkemesi kararının esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelmesi halinde, mahkemenin buna uymak zorunda olduğu yolundaki hüküm dayanaksız kalmaktadır./Anayasa Mahkemesi kararları genel nitelikte olduğundan ve Anayasa'nın 153. maddesinin son fıkrası uyarınca yürürlüğünden itibaren Yasama, Yürütme ve Yargı organları ile idare makamlarım, gerçek ve tüzel kişileri bağladığından bahsi geçen iptal kararının yalnız ilgili iş için hüküm ifade edeceği düşünülemez...» Dş. 9.D. 8.12.1987 gün ve E. 1987/3853, K. 1987/3612, (Ds. Der., S. 70-71, s. 464).



dadır»<sup>75</sup>. Buna karşılık **Teziç'e** göre, iptal kararının geriye yürümezliğini mutlak olarak anlamak ya da kabul etmek mümkün değildir. «iptal kararlarının kesin hüküm halini almış yargı ve idare kararları saklı kalmak koşulu ile geriye yürüdüğünü kabul etmek gerekir»<sup>76</sup>.

Gerçekten, iptal kararlarının geriye yürümesi de geriye yürümemesi de hukuk âleminde farklı sonuçların doğmasına yol açmaktadır. Ancak, iptal kararından önce tamamlanmış, kazanılmış hak halini almış durumların olumsuz yönde etkilenmemesi amacıyla yönelik olarak, iptal kararlarının geriye yürütülmemesi yerinde görülmeyle birlikte, aleyhe gerçekleşmiş durumların sürekliliğine yol açması bakımından eleştirilebilir, örneğin, iptal karardan önce, Anayasa'ya aykırılığı nedeniyle İptal edilen kanuna göre vergi borcunu ödeyen yükümlüler ile, iptal kararma kadar vergi borcunu ödemeyip iptal kararı ile bu borçtan kurtulan yükümlüler arasında doğan eşitsizlik ve adaletsizlik iptal kararının geriye yürümemesi nedeniyle sürekli hale gelecektir. Hukuka güven ve istikrar amacıyla kabul edilmiş olan iptal kararının geriye yürümemesi, böyle bir durumda tam aksi yönde bir işleve sahip olacaktır. Başka bir deyişle, hukuka güveni ve istikrarı zedeleyecektir. O halde, iptal kararlarının geriye yürümezliği ilkesinin yeniden gözden geçirilmesinde yarar vardır.

öğretide tartışmalı olan bir başka sorun da Anayasa Mahkemesi iptal kararlarının «gerekçesi yazılmadan açıklanamaması» (Any. m. 153, f.3) kuralından kaynaklanmaktadır. 1961 Anayasasının İlk metninde, «iptal kararlarının verildikleri tarihte yürürlüğe girmesi» esası kabul edilmişti (1961 Any. m. 152, f.2). O dönemde, bu kurala karşı, «iptal kararının verildiği tarihte gerekçe açıklanmadığından iptal sebepleri bilinmemekte ve parlamento Anayasa'ya uygun yeni bir kanunu hemen çıkaramamakta, böylece hukuksal bir boşluk oluşturmaktadır» görüşü ileri sürülmekteydi<sup>77</sup>. 1971 de Anayasa'da bu görüş doğrultusunda değişiklik yapılarak «İptal

---

75. özbudun, s. 384.

76. Bkz, Teziç, Anayasa Hukuku, s. 218. Aynı yönde bkz. Kıratlı, s. 180; Yıldırım, s. 21. örneklerle bu görüşün savunulması için bkz. Azrak, İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği, s. 151-168; Tiler, s. 515-538; Bilge, s. 359-368; Kuzu, Geriye Yürümezlik Sorunu, s. 185-226; Cansel, s. 93-102; Aliefendioğlu. İptal Kararlarının Zaman tçnde Etkisi. s. 4 vd.

77. Aliefendioğlu, Temel Hak ve özgürlükler, s. 44; Karar Alma Süreci, s. 186.

kararı, gerekçesi yazılmadan açıklanamaz. Resmî Gazete’de yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer» ilkesi kabul edildi (1961 Any. m. 152/f.1, 2). Bu kuralı 1982 Anayasası da devam ettirmekle, Anayasa’ya aykırı bulunarak iptal edilen kanunların, iptal hükmünün Resmî Gazete’de yayımlanmasına kadar yürürlükte kalmasına neden oldu.

«Resmî Gazete»de yayımlanma kriteri, yürürlük bakımından, şu iki sonucu ortaya çıkarmaktadır. Birincisi, iptal kararın gerekçesi yazılmadan açıklanamayacağına göre, karar tarihi ile Resmî Gazete’de yayımlanma tarihi arasındaki süre sorundur. Anayasa bu bakımdan en çok süreyi Öngörmediğinden, bu süre uzayabilmektedir. İkincisi, iptal hükmünün iptal kararlarının Resmî Gazete’de yayımlandığı tarihte yürürlüğe gireceği ilkesine şu istisna getirilmiştir : «Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazete’de yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez» (Any. m. 153, f.3).

İptal kararının yürürlüğe girmesinin ertelenmesi yoluyla, derhal yürürlüğe girmesiyle hukuk boşluğu doğurabileceği, bunun kamu düzenini tehlikeye düşürebileceği, kamu hizmetlerini aksatabileceği gerekçesiyle, kanun koyucunun gereken düzenlemeyi yapmasına imkân sağlanması amaçlanmaktadır<sup>78</sup>. Ancak, uygulamada Anayasa Mahkemesi tarafından verilen süre içerisinde gerekli düzenlemeyi yapmada kanun koyucunun duyarlı davranmadığı bilinmektedir<sup>79</sup>.

Uygulamada ortaya çıkan bir başka sorun, Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararının yürürlüğe girme tarihini ertelemesi durumunda idarenin iptal kararının yürürlüğe gireceği tarihe kadar iptal olunan kanunu uygulayıp uygulayamayacağıdır<sup>80</sup>. Başka bir deyişle, bir kanun hükmü Anayasa Mahkemesi’nce Anayasaya aykırı bulunarak iptal edildiğinde ve iptal kararının yürürlüğe girme tarihi de ertelendiğinde, idare iptal kararının yürürlüğe gireceği tarihe kadar iptal edilmiş bulunan bir kanun hükmünü uygulamaya devam edebilecek midir? Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu

---

78. Bkz. Kaboglu, Anayasa Yargısı, s. 95; özbudun, s. 383; Teziç, Anayasa Hukuku, s. 214.

79. Bkz. Teziç, Anayasa Hukuku, s. 215.

80. Bu konuda bkz. Aliefendioglu, İptal Kararlarının Zaman İçinde Etkisi, s. 10-11.

bir kararında, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı yürürlüğe girinceye kadar iptal edilen kanun hükmünün uygulanacağı görüşünü benimsemiştir<sup>81</sup>. Ancak daha sonraki bazı Danıştay kararlarında, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararının yürürlüğe gireceği tarihi ileriye dönük olarak ertelenmiş bulunmasının öncelikle Yasama Organına aynı konuda, iptal kararının gerekçesine uygun olarak yeni düzenleme için imkân tanımak olduğu kabul edilerek, iptal edilmiş bir kanun hükmünün iptal kararının yürürlüğe girmesinden önce de uygulanmasının mümkün olmadığı sonucuna varılmıştır<sup>82</sup>. öğretide de Uler, iptal kararının yürürlük tarihinin ertelenmesinin sadece Yasama Organına yönelik olduğunu, bu nedenle İdarenin iptal karar ile bağlı olacağı ve iptal edilmiş bulunan kanunu artık uygulayamayacağı görüşünü savunmaktadır<sup>83</sup>. Ancak Anayasanın 153'üncü maddesinin 3'üncü ve 4'üncü fıkraları karşısında bu görüşe katılmak mümkün değildir. Çünkü, Anayasa'nın 153'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası ile Anayasa Mahkemesine tanınmış bulunan iptal kararının yürürlük tarihini erteleme imkânının amacı, aynı maddenin 4'üncü fıkrasında da açıkça belirtildiği üzere, bir hukukî boşluk doğmasını önlemektir. Başka bir deyişle, Anayasa koyucu hukukî boşluğu önleme düşüncesine ağırlık vermiş ve salt hukukî boşluğun oluşmasını önlemek amacıyla iptal

---

81. «... Anayasa Mahkemesi'nin İptal kararı yürürlüğe girinceye kadar iptal edilen kanun hükmünün uygulanmasına devam edileceği açıktır ...» Dş. DDGK. 3.12.1982 gün ve E. 1982/128, K. 1982/446, (Dş. Der., S. 50-51, s. 150 vd.l.

82. özellikle 5. Daire, Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmiş olan bir Kanun Hükmünün, iptal karar henüz yürürlüğe girmemiş olsa dahi, yargı yerlerinin bakmakta oldukları davalarda uygulanamayacağı görüşündedir. 5. Daireye göre, «... Anayasa Mahkemesi'nce bir kanunun veya KHK'nin tümünün ya da bunlar m belirli hükümlerinin Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edildiği bilindiği halde, eldeki davaların Anayasa'ya aykırılığı saptanmış olan kurallara göre görüşülüp çözümlenmesi, Anayasa'nın Üstünlüğü prensibine ve hukuk devleti ilkesine aykırı düşeceği için uygun görülmez... Anayasa Mahkemesi'nin, iptal kararının yürürlüğe gireceği tarihi ileriye dönük olarak ertelemiş bulunması öncelikle yasama organına aynı konuda, iptal kararının gerekçesine uygun olarak yeni bir düzenleme için olanak tanımak ve ortada hukukî bir boşluk yaratmamak amacıyla yönelik olup yargı mercilerinin bakmakta oldukları uyuşmazlıklarda hukuka ve Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilmiş kuralları uygulaması ve uyuşmazlıkları bu kurallara göre çözümlenmesi sonucunu doğurmaz...» Dş. 5.D. 13.11.1989 gün ve E. 1989/779, K. 1989/1919, (Dş. Der., S. 78-79, s. 2621. Ayrıca bkz. Dş. 5.D. 23.12.1992 gün ve E. 1992/1219, K. 1992/3872, (Dş. Der., S. 87, s. 272 vd.).

83. Bkz. Uler, s. 527.

edilmiş bulunan bir kanun hükmünün iptal kararının yürürlüğe girmesine kadar uygulanmasına devam olunmasına göz yummuştur. Kuşkusuz Anayasa koyucunun bu tercihini Anayasanın Üstünlüğü ilkesi ile bağdaştırmak çok güçtür. Fakat Anayasa koyucunun bu tercihini yansıtan Anayasa'nın 153'üncü maddesinin 3'üncü ve 4'üncü fıkralarından hareketle Anayasa'nın Üstünlüğü ilkesi ile bağdaşabilecek bir sonuca ulaşmak da mümkün değildir. Özetle, İptal edilmiş bulunan bir kanun hükmü, Anayasanın Üstünlüğü ilkesi ile bağdaşmasa bile, iptal kararı yürürlüğe girinceye kadar idarece uygulanabilecektir\*1.

Anayasa Mahkemesi karar verdiği halde, gerekçe yazımı nedeniyle, Resmî Gazete'de yayımının gecikmesi, buna ek olarak yürürlük tarihinin bir yıl sonrası olarak kararlaştırılabilmesi, üstelik yasama organının bu süre içerisinde bile düzenleme yapmama ihtimali söz konusu olduğunda iptal edilmiş olan bir kanunun hukuk alanında iki yıl-üç yıl gibi uzun bir süreyle tutulması Anayasa Yargısı'nın amaç ve işleviyle bağdaşmaz\*5. Burada, iptal kararının karar tarihinde yürürlüğe girmesi önerisi\*6 yanında, Anayasa Mahkemesi'nin erteleme yetkisini «ancak çok istisnai olarak ve iptal kararının derhal yürürlüğe girmesi ile kamu düzeni bakımından gerçekten tehlikeli bir boşluğun doğabileceği durumlarda kullanma»sı gerektiği görüşüne\*57 işaret etmekte yarar vardır.

Bir kanun Anayasa Mahkemesince iptal edildiğinde, iptal olunan kanunun yürürlükten kaldırdığı kanunlar kendiliğinden yürürlük kazanamazlar. Bu nedenle, idare iptal edilen kanun ile yürürlükten kaldırılmış bulunan kanunları, iptal kararının yürürlüğe girmesinden itibaren uygulayamaz.

### C. Yürürlüğün Durdurulması

İptal kararlarının geriye yürümezliği İlkesi, Anayasaya uygunluk karinesine güveni ve özellikle kazanılmış hakları zedelememe düşüncesiyle konulmuştur. Ancak, ilkenin özellikle, yürütme ve yasa organı tarafından keyfilik gerekçesi olarak kullanılması da \*\*\*\*

84. Bkz. Giinday, s. 88-89.

85. Bkz. Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 96.

86. Bkz. AHefendioğlu, Kar.ar Alma Süreci, s. 186 ve diğer öneriler için bkz. s. 184-187.

87. Özbudun, s. 383.

mümkündür. Anayasa Mahkemesince iptal edilmesine rağmen, iptal tarihi ile iptal kararının yürürlüğe gireceği tarih arasında, geriye yürümezlik ilkesinin konuluş amacıyla çelişen tutum ve davranışların, Özellikle iptal kararına karşı hile (— dolanma) hallerinin korunmasına da Anayasa ve kanun koyucunun bilerek açık kapı bırakmak istediği de söylenemez.

Bu bağlamda, Anayasa Mahkemesi'nin, Anayasa'ya uygunluğunu denetlediği normun yürürlüğünü durdurup durduramayacağı sorunu gündeme gelmektedir. Bu konuda, ne Anayasa'da ne de Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluş Kanunu'nda açık bir hüküm bulunmaktadır. Konu önüne geldiğinde Anayasa Mahkemesi, «Yüksek Mahkeme'nin böyle bir karar verebilmesi ancak Anayasa ile bu yetkinin açıkça tanınmış olması ile mümkün olduğu» gerekçesiyle yürütmenin durdurulması talebini reddetmiştir<sup>69</sup>. Öğretide ise, bu görüşü paylaşanların<sup>88\*</sup> yanında Anayasa Mahkemesi'ne böyle bir yetki tanınmamış olmakla birlikte, kanunun uygulanmasını durdurmayı engelleyecek bir kuralın bulunmadığı; Anayasa'ya aykırı kanunları iptal etmeye yetkili olan Mahkemenin, yürürlüğünü geçici bir süre için durdurmaya da yetkili olduğu ve istisnai durumlarla sınırlı kalmak kaydıyla yürütmenin durdurulmasına karar verebileceği yönünde görüşler daha yaygın biçimde savunulmuştur<sup>88 89 90</sup>.

---

88. AMK, 6.4.1972 gün ve E. 1972/13, K. 1972/18, (AMKD., S. 10, s. 273 vd.); AMK 24.5.1977 gün ve E. 1977/60, K. 1977/81, (AMKD., S. 15, s. 358 vd.); AMK. Müteferrik Karar, 1.8.1985 gün ve E. 1985/659, K. 1985/4, (RG. 18.10.1985-18902).

89. Örnek olarak Gür an, Anayasa Yargısı'nda yürütmeyi durdurma yetkisinin gerekliliğini savunmakla birlikte, özellikle 1982 Anayasası'mın «kısıtlanmışa Anayasa Yargısı modelinde böyle bir yetkinin yorum yoluyla, hatta kanun koyucunun iradesiyle tanınmayacağını, bunun bir Anayasa değişikliğini gerektirdiğini ileri sürmektedir. Bkz, Güran, Yürütmenin Durdurulması, s. 158-159; Anayasa Mahkemesi'nin İşlevi, s. 196. Ayrıca bkz. özay, s. 347-362; Kuzu, 1982 Anayasası, s. 207-211; Odvakmaz s 152-180

90. Bkz. ve karşı. Aliefendioğlu, Karar Alma Süreci, s. 186; Anayasal Yargıda Yorum, s. 20, 21; Yürürlüğün Durdurulması, s. XXVIII, XXIX; Özbudun, s. 394-395; Teziç, Anayasa Hukuku, s. 219-221; Esas Açısından Denetim, s. 37-38; Boyacıoğlu, s. 208; Şekerci, Yürütmenin Durdurulması, s. 358-363. Cansel, s. 102-104; Gören, s. 240. Ayrıca öneri için bkz. Yayla, Anayasa Yargısı ve Hukuk Devleti, s. 2. Ayrıca bkz. Bilgen, s. 171-187.

Nihayet, Anayasa Mahkemesi, önceki kararlarından vazgeçerek Anayasa'ya uygunluğunu denetlediği kanunların yürürlüğünün durdurulmasına karar vermiştir<sup>91</sup>.

Anayasa Mahkemesi, içtihadi yetki yoluyla verdiği yürürlüğün durdurulmasına ilişkin kararının gerekçesini<sup>92</sup>, hukuk devleti, hak arama özgürlüğü ve hukukun üstünlüğü kavramları bağlamında formüle etmiştir. Anayasa'da ve 2949 sayılı Kanun'da açık ve doğrudan bir dayanağı bulunmamasına karşın, Yüksek Mahkeme'ye göre, «Dava» kavramı içinde yürütmenin durdurulması da bulunmaktadır. Yasamanın «üstün gücüne» karşı «anayasal denge aracı» olarak bu işlevin yerine getirilmesini, «yargılama kapsamı içinde gerekli Önlemleri alma» yetkisinin kullanılmasına bağlayan Anayasa Mahkemesi, yürürlüğü durdurmayı, yargısal denetimin etkinliğinin özünde var olan bir araç olarak görmektedir. Anayasa yargısını harekete geçirmenin amacı, Anayasa'ya aykırı olan kanunların bir an önce uygulanmasına son verilmesi olup, bu da yürürlüğün durdurulması ile gerçekleşir. Yürürlüğü durdurma yetkisine ilişkin bir kuralın bulunmamasını bir «boşluk» olarak nitelendiren Mahkeme, pozitif hukuk kurallarına yollama yaparak, genel ilkeler çerçevesinde yargıcın hukuk yaratma yetkisini vurgulamakta, içtihat yoluyla yürürlüğü durdurma kararı verme yetkisini kendisinde görmektedir. Aksi yönde bir düzenleme bulunmaması da, bu içtihadi yetkinin dayanağını oluşturmaktadır.

Ayrıca itiraz yoluna başvuran mahkemenin, davayı Anayasa Mahkemesi kararma kadar geri bırakabilmesini (Any. m. 152) bir tür yürürlüğün durdurulması olarak niteleyen Yüksek Mahkeme'ye göre bu yetkinin kendisine tanınmaması «düşünülemez». Uygunluk denetimleri sırasında, «insan yaşamının, Devlet'in ve Ulus'un yüksek çıkarlarının söz konusu olduğu durumlarda kararlarıyla gerekli önlemleri alma yükümlülüğü »nü, hukukîlik ölçütünü de aşarak belirten Anayasa Mahkemesi, «yasama organının, Anayasa Mahke-

---

91. AMK. 21.10.1993' gün ve E. 1993/33, K. 1993/40-1, (RG. 23 Ekim 1993 - 21737, s. 7-8). Anayasa Mahkemesi'nin yürürlüğün durdurulmasına ilişkin kararı üzerinde ilk olumlu değerlendirmeler için bkz. L. Duran, «Yasama İşleminin Askıya Alınması\*», (Cumhuriyet, 7 Kasım 1993); K. Yenice, «Anayasa Mahkemesi'nin Yerinde Kararı», (Cumhuriyet, (Olaylar ve Görüşler), 10 Ocak 1994).

92. AMK. 21.10.1993 gün ve E. 1993/33, K. 1993/40-2, (RG. 6.11.1993 - 21750).  
Metin için ayrıca bkz. Anayasa Mahkemesi Bülteni, Ocak 1994, S. I,

mesi kararlarına karşın, aynı konuyu, benzer içerikte yeniden yasaştırması» olgusuna işaretle yürürlüğün durdurulmasını gereklilik ve önemi açısından da ortaya koymaktadır”

Anayasa Mahkemesi, daha sonraki yürürlüğün durdurulması taleplerini çoğunlukla reddetmesine karşın<sup>93</sup> <sup>94</sup>, bazı davalarda yürürlüğün durdurulması kararları da vermiştir<sup>95</sup>.

Anayasa Mahkemesi kararları hakkında şimdilik şu tespitler yapılabilir : Birincisi, yürürlüğün durdurulması kararlarında önce çıkarılan ilke, ilgili hükmün «uygulanmasından doğabilecek ve ileride giderilmesi güç ve imkânsız durum ve zararları önlemek»tir. Oysa Yüksek Mahkeme'nin bu ilkeyi, ilgili hükmün «Anayasa'ya aykırılığı açıkça görülmesi» gerektiği ölçütüyle tamamlaması yerinde olacaktır. İkincisi, hepsi oyçokluğuyla ve daha çok Kanun Hükmünde Kararname üzerine verilen yürürlüğün durdurulması kararlarında dava hep iptal ile sonuçlanmış olmakla birlikte, kimi zaman her iki karar arasında pek zaman farkı bulunmamaktadır. Bu durumda yürürlüğün durdurulmasından kaçınmak yerinde olur. Üçüncüsü, sistemimizde ön denetim yolunun bulunmaması nedeniyle Anayasa Mahkemesi'nin yürürlüğün durdurulması yetkisini içtihat yoluyla kendisine tanımış olması olumlu bir aşamadır. Ancak bunun tamamen istisnai durumlara özgülenmesi gereği de açıktır<sup>96</sup>. Çünkü, yürürlüğünün durdurulmasına karar verilen fakat iptal edilmeyen bir kanun veya kanun hükmünün yürürlüğe girişini erteleme anlamına gelen böyle bir yetkinin kullanılması ayrı bir «kuvvetler ayrılığı» tartışmasını gündeme getirecektir.

---

93. Bkz. Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 100. Anayasa Mahkemesi'nin anılan ilke kararını, öğretilerdeki görüşleri ve Anayasa Yargısı pratiğini göz önüne alarak irdeleyen ve değerlendiren incelemeler için bkz. Sancar, s. 153-171; Korkut, s. 141-147.

94. 15.6.1994 günlü kararında, 3987 sayılı Kanunun yürürlüğünü durdurma talebini reddetti. Ayrıca, 530 ve 546 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'lerin yürürlüğünü durdururken, 527, 528, 529, 532, 534, 535 ve 536 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamelerin yürürlüğünü durdurma taleplerini reddetmiştir.

95. Anayasa Mahkemesi, 4061 sayılı 1995 Yılı Bütçe Kanunu'nun bazı maddelerinin Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla açılan iptal davasında da yürürlüğün durdurulmasına karar vermiştir. Bkz. AMK. 13.6.1995 gün ve E. 1995/2, K. YD. 1995/1, (RG. 17.6.1995-22316). Ayrıca bkz. 11. 4.1994 gün ve E. 1994/43, K. 1994/42-1, (RG. 15.4.1994-21906).

96. Bkz. Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 101; Aliefendioğlu, Yürürlüğün Durdurulması, s. XXIX.

Vergi ödevine ilişkin kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi çerçevesinde açılan davalarda yürürlüğün durdurulması talebinde bulunulmamıştır. Devletin genel ve süreklilik arzeden gelir kaynağı olan vergilere ilişkin kanunların yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmesi, devletin işleyişini önemli ölçüde aksatacağından, kural olarak bu yönde bir kararın verilmesi düşünülemez. Ancak, temel hak ve özgürlükleri kullanılamaz hale getiren bir vergi kanununun, Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi söz konusu olduğunda, yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmesi mümkündür.



## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ KANUNLARININ ANAYASA'YA UYGUNLUĞUNUN YARGISAL DENETİMİNDE YARARLANILAN ÖLÇÜ NORM VE İLKELER

#### I. GENEL AÇIKLAMA

Bireylerin kendilerine hizmet etmesi için kurdukları bir örgüt olan devletin, varlığını sürdürebilmesi için düzenli malî kaynaklara ihtiyacı vardır. Bu açıdan vergilendirme yetkisinin kullanılması siyasal bir zorunluluktur. Başka bir deyişle, vergilendirme, devletin üstlendiği görevleri yerine getirebilmesi için yapacağı harcamaların karşılanmasının vazgeçilmez aracıdır. Devletin, gelirleri düzenli vergilerle karşılanan bir «vergi devleti» haline gelmesinden bu yana vergilere yönelik düzenlemeler ve bu düzenlemelerin uygulanmasından ortaya çıkan sorunlar geniş kitleleri yakından ilgilendirmekte ve etkilemektedir. Vergilendirmenin, kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yöneltilen en etkin müdahalelerden biri olduğundan, Anayasa'larda düzenlenmesi ve bir takım güvence mekanizmalarına kavuşturulması gerekmektedir. Dolayısıyla, devlet organlarının vergilendirme ile ilgili düzenlemelerde bulunurlarken uymakla yükümlü oldukları İlkeler Anayasa'larda belirtilmektedir. Bu özelliği ve önemi nedeniyle, vergilendirme yetkisinin kanunlar aracılığıyla kullanılması gerekmektedir.

Aslolan, kanunların Anayasa'da ve İçtüzük'te belirlenen kuralara uygun olarak kabul edilmesi ve yürürlüğe girmesidir. Ancak çeşitli nedenlerle, Anayasaya aykırı olan ya da olduğu iddia edilen vergi kanunlarının yürürlüğe girmesi de mümkündür. İşte böyle bir durumda Anayasa Mahkemesi'nin, önüne gelen herhangi bir vergi kanununun Anayasa'ya uygunluğunun denetlenmesinde bir takım ölçü normlardan ve genel ilkelerden yararlanması gerekmektedir. Bu bölümde, Anayasa Mahkemesi'nin vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimini yaparken yararlandığı ölçü normlar ve genel ilkeler üzerinde anahatları ile durulacaktır.

## II. ANAYASA'YA UYGUNLUĞUN BELİRLENMESİNDE ESAS ALINAN ÖLÇÜ NORMLAR

### A. Genel Çerçeve

Bir kanunun Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, aynı zamanda Anayasa'nın da yorumlanması demektir. Bu yorumlama yapılırken, kanunun içeriğinin hangi yönlerden Anayasa'ya aykırı olduğunun belirlenmesi gerekir. Başka bir deyişle, Anayasaya uygunluk denetiminde, denetim konusu olan normun ne tür norm veya normlara uygun olması gerektiği araştırılmaktadır. O halde, denetim konusu normun kendisine uygun olması gerektiği norm veya normların, yani «ölçü normlar»ın neler olduğunun bilinmesi gerekir. Kanun'larm Anayasaya uygunluğunun yargısal denetiminde ilk akla gelen ölçü norm, elbette Anayasa'nın kendisidir<sup>1</sup>. Ancak, Anayasa dışında bazı ölçü normlara da ihtiyaç duyulmakta ve başvurulmaktadır. Nitekim, bazı ülkelerde Anayasalar kendileri dışında bir takım ölçü normlar belirledikleri gibi, bazı ülkelerde de Anayasa'nın açık hükümleri yanında bazı ölçü normlar da yargı kararları yoluyla oluşmaktadır<sup>2</sup>, işte, ister Anayasa'nın kendisiyle sınırlı olsun, ister ona Anayasa veya yargı kararları yoluyla eklenen diğer ilke ve kuralları da içine alsın, Anayasaya uygunluk denetiminde kullanılan ölçü normların tümü, «Anayasallık bloku»<sup>3</sup> adı verilen normlar kümesini oluşturmaktadır.

Ülkemizde 1982 Anayasası'na göre, Anayasa metninin kendisi dışında, Anayasallık blokuna dahil normların, uluslararası sözleşmeler, hukukun genel ilkeleri başlıkları altında incelenmesi mümkündür.

1. Duran, «Anayasa ve Kuruluş Kanunu yalın ve kesin biçimde «Anayasa'ya uygunluk» veya «aykırılık»tan söz ettiğine göre referans normlar Anayasa maddelerinden ibarettir» demektedir. (Duran, Anayasa Yargısı'nın İşlevi, s. 9).
2. Bu durumlara örnek düzenleme ve gelişmeler için bkz. özbudun, s. 354. Duran'a göre, «Yüksek Mahkemenin Anayasa'ya uygunluk yargılamasında, yürürlükteki Kanun'lardan, Yüksek Mahkemelerin içtihatlarından, milletlerarası metinlerden ve karşılaştırmalı hukuk verilerinden, esas hükmünü destekleyici ve doğrulayıcı nitelikte ve ek gerekçeler olarak yararlanabileceği kuşkusuzdur.» (Duran, Anayasa Yargısı'nın İşlevi, s. 9).
3. Bkz. Özbudun, s. 354. Bu konuda geniş bilgi için bkz. Necmi Yüzbaşıoğlu, Türk Anayasa Yargısı'nda Anayasallık Bloku, (İÜHF. Yayını), İstanbul 1993.

## B. Anayasa

Anayasa, denetimine tâbi kılınmış yasama işlemlerini denetlemek için Anayasa Mahkemesi'nce kullanılan ölçü normların başında gelmektedir. Çünkü, Anayasa hükümleri, Yasama, Yürütme ve Yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Ayrıca, kanunlar Anayasaya aykırı olamaz (Any. m. 11).

Anayasa, kamusal erklerin örgütlenmesine, Devlet organları ve Devlet organlarıyla yerinden yönetim organları arasında yetkilerin paylaşımına, normların hazırlanma sürecine ilişkin kurallar yanında bir takım ilkeleri, hakları ve özgürlükleri de kapsamaktadır. Hatta kimi Anayasa'Iann Başlangıç kısmı da referans metni ya da Ölçü norm sayılmaktadır. Nitekim 1982 Anayasasına göre, Anayasa'nın dayandığı temel görüş ve ilkeleri belirten başlangıç kısmı, «Anayasa metnine dahildir» (m. 176). Bu hüküm karşısında Anayasa Mahkemesi'nin Başlangıç ilkelerini referans norm olarak kullanması doğaldır<sup>4</sup>.

Kanunların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetiminde referans metninin geniş anlamda Anayasa olması, bundan her davada bütün olarak yararlanıldığı anlamına gelmemektedir. Çünkü, Anayasaya aykırılık iddiasına konu olan denetlenecek norm, her zaman Anayasa'nın tamamını ilgilendirecek nitelikte değildir. Başka bir deyişle, Anayasa'ya uygunluk denetiminde, Anayasa'nın belirli kural, ilke, kavram ve kuramlarından yararlanılmaktadır.

## C. Uluslararası Sözleşmeler

Anayasa, uluslararası hukukla iç hukukun ilişkisi hakkında genel bir kural koymamıştır<sup>5</sup>. Anayasa Mahkemesi, uluslararası hu-

---

4. Bkz. Özbudun-Aliefendioğlu, s- 186; Teziç, Esas Açısından Denetim, s. 27; Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 76. Bu konuda ayrıca bkz. Duran, Anayasa Yargısı'nın İşlevi, s. 9-12.

5. Bu konuda Anayasa'da mevcut olan tek hüküm, usulüne uygun olarak yürürlüğe konulmuş uluslararası andlaşmaların «kanun hükmünde» olduğunu belirten 90'mcı maddenin son fıkrasıdır. Bu hüküm karşısında Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası andlaşmaların hukuk kuralları hiyerarşisi içinde yeri doktrinde tartışmalı olmakla beraber, Türk pozitif hukukuna göre andlaşmaların kanunlardan, hele Anayasadan üstün değil, kanunlarla eşdeğerli olduklarıdır. «Kanun hükmün-

kuk kurallarını bağımsız ölçü norm değil, ancak «destek Ölçü norm» olarak kullanılmaktadır<sup>6</sup>, **özbudun'a** göre, Anayasa'da konuya ilişkin bir kural bulunmaması nedeniyle, «yürürlükteki Türk pozitif hukuku bakımından milletlerarası hukukun, Anayasaya uygunluk denetiminde genel ve bağımsız bir ölçü norm olarak kabul edilmesi mümkün» olmamakla birlikte, 1982 Anayasasının yollama yaptığı dört alanda (Any. m. 15, 16, 42 ve 92), ilgili uluslararası hukuk kurallarının ölçü norm olarak kullanılabilmesi mümkündür<sup>7 8</sup>.

Anayasa Mahkemesi'nin kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetiminde kullanacağı insan haklarına ilişkin uluslararası metinler ayrı bir öneme sahiptir. Uluslararası insan hakları sözleşmelerinin, Anayasa'ya uygunluk denetiminde genel olarak uluslararası andlaşmaları aşan özelliği, bunların Anayasal düzeyde referans metinler olarak kullanılmalarını gerekli kılmaktadır. Kaldı ki, Anayasa'nın 2'nci maddesinde Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılan «insan haklarına saygı» ilkesi, sadece insan haklarını koruyan iç hukuk kurallarına değil, Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası insan hakları sözleşmelerine de saygıyı içermektedir<sup>6</sup>.

Vergilendirme yetkisinin kullanılmasının ve dolayısıyla vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun denetlenmesinde ölçü norm

de» deyimini başka türlü yorumlamak mümkün değildir. Bu durumda bir kanunla, Türkiye'nin taraf olduğu bir uluslararası andlaşma hükmünün çatışması halinde, sorunun, öncel ik-sonralık ve özellik-genellik kuralları çerçevesinde çözülmesi gerekmektedir, (Bkz. özbudun, s. 355).

6. «Milletlerarası hukuku, Devletlerin taraf oldukları iki veya çok taraflı andlaşmalar, milletlerarası teamüller (örf ve âdet), medenî milletlerce kabul edilen ve temel hukuk prensiplerinden bulunan, iyiniyet, ahde vefa, kazanılmış haklara saygı, Devletler Hukukunun iç hukuka üstünlüğü İlkeleri ve yardımcı kaynak sayılan ilmi ve kazaî içtihatlar oluşturmaktadır...» AMK. 13.6.1985 gün ve E. 1984/14, K. 1985/7, (AMKD., S. 21, s. 168); AMK. 9.10.1986 gün ve E. 1986/18, K. 1986/24, (AMKD. S 22 e 255)
7. özbudun, s. 356. Ölçü norm üzerine uluslararası belgeler konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Yüzbaşıoğlu, s. 25-78. Ayrıca bkz, özbudun-Alifendioğlu. s. 187: Cağlar. s. 10.
8. Bkz. Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 79-80. Bu konuda daha ayrıntılı bilgi ve öğretilerdeki tartışma için bkz. özbudun, s. 356-357; Kaboğlu, Özgürlükler Hukuku, s. 132-133.

olarak uluslararası insan hakları<sup>9</sup> sözleşmelerinden yararlanabilmesine yönelik olarak şu örnekler üzerinde durulabilir. 10 Aralık 1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyanname'si'nin 17'nci maddesinde (f.2) «hiç kimse keyfi olarak mal ve mülkünden mahrum edilemez» hükmü getirilmiştir. 20 Mart 1952 tarihli İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmeye Ek Protokol'ün 1 'inci maddesinde de şu hüküm yer almaktadır : «Her gerçek ve tüzel kişi mallarının dokunulmazlığına riayet edilmesi hakkına sahiptir. Herhangi bir kimse ancak kamu yararı gereği olarak ve kanunun aradığı şartlar ve devletler hukukunun genel ilkeleri çerçevesinde mülkünden mahrum edilebilir. Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenleme veya vergilerin veyahut sair mükellefiyetlerin veyahut da para cezalarının tahsili için zorunlu gördükleri kanunları yürürlüğe koymak hususundaki sahip oldukları hukuka hâlel getirmez.»

Bu hükümlerle, devletlerin vergilendirme yetkilerine saygı gösterilmekle birlikte, bu yetkilerin keyfi olarak kullanılmasının insan haklarına ters düşeceği belirtilmektedir<sup>10</sup>.

Uluslararası sözleşmelerin Anayasa Mahkemesince referans metni olarak değerlendirilmesi sorunu, hukukun genel ilkelerinin ölçü norm olarak kullanılmasıyla sıkı bir ilişki içindedir. Çünkü, hukukun genel ilkeleri, evrensel nitelik taşıyan ilkelere<sup>11</sup>.

#### **D, Hukukun Genel İlkeleri**

1961 ve 1982 Anayasaları «hukukun genel ilkeleri»nden doğrudan doğruya söz etmemiş olmakla beraber, 1961 Anayasasının 132'nci ve 1982 Anayasasının 138'inci maddeleri, bu ilkelere hakim tarafından bir hukuk kaynağı olarak yararlanabileceğini ima etmektedir. 1982 Anayasası'nın 138'inci maddesine göre (f. 1), «hâkimler ... Anayasa'ya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanî

---

9. 1789 İnsan ve Vatandaş Hakları Beyanname'si'ne göre, «Kamu gücünün sürdürülmesi ve idare giderleri için ortak bir vergi zorunludur. Bu vergi tüm vatandaşlar arasında güçleriyle orantılı olarak dağıtılmalıdır» (m. 13). «Bütün vatandaşların bizzat ya da temsilcileri aracılığıyla, ortak verginin gerekliliğini belirlemek, buna özgürce rıza göstermek, kullanımını izlemek, miktarını, matrahını, tahakkuk biçimini ve süresini belirlemek hakları vardır» (m. 14).

10. Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 28.

11. Bkz. Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 80.

kanaatlerine göre hüküm verirler.» Burada Anayasa ve kanunun dışında «hpkuk»tan ayrıca söz edilmiş olması, salt kanuncu bir anlayışın benimsenmemiş olduğuna işaret eder. Bu hükme göre, anayasa yargısı da dahil olmak üzere her düzeydeki yargı organlarında görev yapan hâkimler, yazılı hukuk kurallarının yanında, hukukun genel ilkelerini de dikkate almak zorundadırlar. Ayrıca, hukukun genel ilkelerine bağlılığın, «hukuk devleti» kavramı içinde mevcut olduğu da söylenebilir. Başka bir deyişle, 138'inci maddede «hukuk» deyimini kullanılmış olmasaydı bile, hukuk devleti kavramından hareketle hukukun genel İlkelerinin uygulanması gene de mümkün olurdu<sup>12</sup>.

Hukukun genel ilkelerinin tam ve herkesçe kabul edilebilecek bir tanımını yapmak kolay olmamakla birlikte<sup>13 14</sup>, bu konuda pozitif bir temel olarak Milletlerarası Adalet Divanı Statüsü'nün 38'inci maddesinden yararlanılabilir. Bu madde, «uygar milletlerce tanınmış genel hukuk ilkelerini milletlerarası hukukun kaynakları arasında saymıştır. Anayasa Mahkemesi de, muhtemelen bu tanımdan esinlenerek, hukukun genel ilkelerini, «hukukun bilinen ve tüm uygar ülkelerin benimseyip uyduğu ilkeler» olarak tanımlamıştır".

Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti kavramından hukukun genel ilkelerini çıkarmakta ve hem 1961 hem de 1982 Anayasa'ları dönemlerinde verdiği çeşitli kararlarında hukukun genel ilkelerinden destek ölçü norm olarak yararlanmaktadır<sup>15</sup>. Hattâ zaman zaman bu ilkelerin Anayasal hükümlerinden de Önde önde geldiği yolunda ifadeler kullanmaktadır. Örneğin, bazı kararlarında «hukuk devletin, Anayasa'nm açık hükümlerinden önce hukukun bilmen ve

---

12. Bkz. Esen, Anayasa'nın Yorumları, s. 60; Özbudun, s. 96.

13. Fransız devletler hukukçusu Charles Rousseau hukukun genel ilkelerini, bir bölümü sadece milletlerarası hukuka Özgü olmak, bir bölümü de milletlerarası hukuk ve millî hukuk düzenlerinde ortak olmak üzere iki kategoriye ayırmıştır. Rousseau'ya göre iki hukuk düzeninde ortak olan ilkeler şunlardır : Ahde vefa, hakkın kötüye kullanılmaması, kazanılmış haklara saygı, sebepsiz zenginleşme, gecikme faizi, verilen zararın tazmini, kesin hükme saygı. Bunlara, kimsenin sahip olduğu haklardan fazlasını de vr edemem esi, kimsenin kendi davasında hâkim olamaması, mücbir sebep ve diğer bazı ilkeler de eklenebilir. Bkz. Özbudun, s. 97. Bu konuda geniş bilgi için bkz. Pazarıcı, s. 215 vd.

14. AMK. 22.12.1964 gün ve E. 1963/166' K. 1964/76, (AMKD, S. 2, s. 291); AMK. 27.3.1966 gün ve E. 1985/31. K. 1986/11. (AMKD.. S. 22. s. 119-120).

15. Bkz. Özbudun, s. 357; Kaboğlu, Hukukun Genel İlkeleri, s. 302-310; Çağlar, s. 15.

tüm uygar ülkelerin benimseyip uyduğu ilkelere uygun olması gerekir»<sup>16</sup> denildiği gibi, bazı kararlarında da denetim konusu olan kuralın «anayasa ilkelerine ve bu ilkelerin dayandığı üstün, genel hukuk kurallarına uygun olup olmadığını »nm araştırılacağı ifade edilmektedir<sup>17</sup>. Gene Anayasa Mahkemesinin diğer bazı kararlarına göre, «hukuk devleti ... Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasakoyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilinci»ne sahip bulunan devlettir<sup>18 19</sup>.

Anayasa Mahkemesi, bugüne kadar hiç bir kararında bir genel hukuk ilkesini bağımsız ölçü norm olarak kullanmamış”, onun yerine, hukukun genel ilkelerini «hukuk devleti» kavramının ayrılmaz unsurları olarak yorumlamıştır. Böylece, Türk Anayasa yargısında hukukun genel ilkelerinin ölçü norm olarak kullanılmasının pozitif temeli, Anayasanın 2'nci maddesindeki «hukuk devleti» ilkesi olmaktadır. Şüphesiz, bir ilkenin bir genel hukuk ilkesi olarak kabul edilmesinin şartı, Uluslararası Adalet Divanı Statüsü'nde de belirtilmiş olduğu gibi, onun «uygar milletlerce tanınmış» olmasıdır<sup>20</sup>.

Anayasa Mahkemesinin 1982 Anayasası döneminde vermiş olduğu kararlarda dayandığı genel hukuk ilkelerinin bazıları şunlardır : İyi niyet, ahde vefa, kazanılmış haklara saygı, kanunların geriye yürümezliği, kesin hükme saygı, devlete (ve kanunlara) güven, özel kural-genel kural çatışmasında özel kuralın uygulanması.

---

16. Örnek olarak bkz. AMK. 22.12.1964 gün ve E. 1963/166, K. 1964/76, (AMKD., S. 2, s. 288-291); AMK. 11.10.1963 gün ve E. 1963/124, K. 1963/243, (AMKD., S.1, s. 349); AMK. 27.3.1986 gün ve E. 1985/31, K. 1986/11, (AMKD., S. 22, s. 119-120).

17. AMK 15 3 1988 s̄m̄n ve E. 1987/30 K. 1988/5 (AMKD. S. 24 s. 77)

18. AMK. 27.3.1986 gün ve E. 1985/31, K. 1986/11, (AMKD., S. 22, s. 120); AMK. 3.7.1986 gün ve E. 1986/3, K. 1986/15, (AMKD., S. 22, s. 174-175); AMK. 11.10.1963 s̄m̄n ve E. 1963/124. K. 1963/243. (AMKD. S. 1. s. 429).

19. Bkz. Özbudun-Alişendioğlu, s. 186.

20. Bkz. Özbudun, s. 357. «Anayasa'nın da üstünde», «uygar uluslarca benimsenen» ve «bilinen» ilkelerin varlığını vurgulamakla birlikte bunların «hangi ilkeler» olduğunu açıklığa kavuşturmayan Anayasa Mahkemesi kararlarının bu yönden eleştirisi üzerine bkz. Kaboğlu, Hukukun Genel ilkeleri, s. 311, 312, 322.

Bu kararlar arasında kazanılmış haklara saygı ilkesine İlişkin olanlar özel bir yer tutmaktadır. Bu ilke Anayasa'da ayrıca belirtilmiş olmamakla beraber, Anayasa Mahkemesi, kazanılmış haklara saygı ilkesini hukuk devleti ve hukukî güvenlik ilkesinin doğal gereği olarak görmüştür. Gerçekten de, hukuk devletinin diğer unsurları gibi, kazanılmış haklara saygı ilkesinin de temel amacı, bireylerin hukuk güvenliğini sağlamaktır<sup>31</sup>. Anayasa Mahkemesi'ne göre, hukuk devletinde «devlete güven ilkesi vazgeçilmez temel Öğelerdendir. Devlete güven, hukuk devletinin sağlamak istediği huzurlu ve istikrarlı bir ortamın sonucu olarak ortaya çıkar. Yasaların Anayasa'ya uygunluğu karinesi asildir. Yasalara gösterilen güven ve saygıdan kaynaklanan oluşumların sonuçlarını korumak gerekir.»<sup>21 22 23</sup>

Anayasa Mahkemesi, kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için, (a) hakkın, edinildiği anda yürürlükte olan kurallara uygun şekilde, ve (b) bütün sonuçlarıyla fiilen elde edilmiş olması şeklinde iki şartın varlığını aramaktadır<sup>23</sup>. Bu bağlamda, Anayasa Mahkemesi, «...kazanılmış bir haktan bahsedilebilmesi İçin bu hakkın yeni yasadın önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla eylemli biçimde elde edilmiş olmasının aranacağım...» belirtmektedir<sup>24</sup>.

- 
21. Bkz. özbudun, s. 97. Anayasa Mahkemesi'ne göre, «kazanılmış hakların tanınması ve korunması hukuk devletlerinde benimsenen bir ana hukuk kuralıdır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda bu kuralı ortadan kaldıracak hiçbir hüküm yoktur; olabilmesi de düşünülemez.» AMK. 11.11.1963 gün ve E. 1963/106, K. 1963/270, (AMKD., s. 1, s. 473); AMK. 11.10.1963 gün ve E. 1963/124, K. 1963/243, (AMKD., S. 1, s. 430).
  22. AMK. 12.12.1989 gün ve E. 1989/11, K. 1989/48, (AMKD., S. 25, s. 434).
  23. AMK. 3.7.1986 gün ve E. 1986/3, K. 1986/15, (AMKD., S. 22, s. 175); AMK. 8.10.1991 gün ve E. 1991/9, K. 1991/36, (RG. 9 Mayıs 1992, s. 17). Ayrıca bkz. ve karşı. AMK. 25.2.1986 gün ve E. 1985/1, K. 1986/4, (AMKD., S. 22, s. 52); AMK. 14.3.1989 gün ve E. 1988/35, K. 1989/13, (AMKD., S. 25, S. 177-178); AMK. 18.9.1991 gün ve E. 1990/23, K. 1991/29, (RG. 23 Ocak 1992); AMK. 14.3.1989 gün ve E. 1988/35, K. 1989/13, (AMKD., S. 25, s. 177).
  24. AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/6, K. 1995/29, (RG. 10.2.1996-22550, s. 12); AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1994/80, K. 1995/27, (RG. 2 Şubat 1996-22542, s. 28).



### III. ANAYASA'YA UYGUNLUĞUN BELİRLENMESİNDE ESAS ALINAN İLKELER

#### A. Genel Çerçeve

Vergilendirme yetkisinin yasama organınca kullanılması aracı olan kanunların, Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetiminde Anayasa Mahkemesinin yararlandığı ilkeleri, öncelikle «vergi ödevinin düzenlendiği Anayasa hükmünden çıkarmak mümkündür»<sup>25 26 27</sup>.

Türkiye Cumhuriyeti'nin 1924<sup>28s</sup> ve 1961<sup>17</sup> Anayasalarında olduğu gibi 1982 Anayasası'nda da vergilendirme ile ilgili hükümler yer almaktadır. Anayasa'nın «Temel Haklar ve ödevler» başlığını taşıyan ikinci kısmında, «Siyasî Haklar ve Ödevler» olarak ayrılan

- 
25. Osmanlı İmparatorluğu döneminde, Senedi İttifak (1808), Gülhane Hattı Hümayunu (1839), Islahat Fermanı (1856) ve Adalet Fermanı (1875) da (1875) vergi ve diğer bazı yükümlülüklerle ilişkin hükümler yer almıştı. Ancak, Osmanlı İmparatorluğunun, içinde bulunduğu şartlar nedeniyle bu hükümler uygulama alanı bulamamıştır. Kaldı ki, bu belgeleri birer Anayasa mahiyetinde görmek de mümkün değildir (Bkz. Erginay, Mail Hükümler, s. 57). Bu bakımdan Anayasa olarak derli toplu mali hükümler içeren ilk belge 1876/1908 Anayasası (Kanuni Esasi) dir. 1876 Anayasası'nda yer alan vergi ödevine ilişkin hükümler şunlardır : «özel hükümlere göre kararlaştırılan yükümlülükler bütün teb'a arasında herkesin kudreti oranında tarh edilir ve dağıtılır» (m. 20). «Bir kanuna dayanmadıkça vergi ve resimler adıyla veya sair isimlerle hiç kimseden para alınamaz» (m. 25). «Devlet yükümlülüklerinden hiçbiri bir kanun ile belirlenmedikçe, konulamaz, bölüştürülemez ve alınamaz» (m. 96).
  26. 1924 Anayasası'nın konu ile ilgili hükümleri şöyledir. «Vergi, Devletin genel giderlerine halkın katılmasıdır. Bu esasa aykırı olarak gerçek ve tüzel kişiler tarafından veya bunlar namına resim, aşar ve sair yükümler alınması yasaktır» (m. 84). «Vergiler ancak bir kanunla salınır ve alınır. Devlet, il özel idareleri ve belediyelerce alınagelmekte olan resimler ve yükümler, kanunları yapıncaya kadar, alınabilir» (m. 85).
  27. 1961 Anayasası'nda yer alan vergi ödevine ilişkin hüküm şöyledir: «Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür./Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur./Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmağa Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir» (m. 61).

Dördüncü Bölümün «Vergi Ödevi» kenar başlığıyla yer alan 73'üncü maddesine göre;

«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 muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir.»

Dört fıkradan oluşan bu hüküm, sosyal hukuk devleti ilkesi doğrultusunda, vergi ödevine egemen olan temel Anayasal ilkeleri kapsamaktadır. Maddenin birinci, üçüncü ve dördüncü fıkraları, 1961 Anayasası'nın 20.9.1971 tarihli 1488 sayılı Kanunla değiştirilmiş 61'inci maddesinden alınmış bulunmaktadır. Buna karşılık, ikinci fıkra ise ilk defa 1982 Anayasasında yer almaktadır.

Anayasanın 73üncü maddesinin l'inci ve 2'nci fıkraları dar anlamda, 3'üncü ve 4'üncü fıkraları ise geniş anlamda vergi kavramından hareket etmiştir. Dar anlamda vergi, devletin kamu gelirleri içinde sadece bu türe ilişkin olduğu halde, geniş anlamda vergi, devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere koyduğu ve kamu gücünün kullanımına dayanan her çeşit mali yükümlülüğü kapsamına (vergi, resim, harç, parafiskal yükümlülükler, fon yükümlülükleri vb.) almaktadır. Dar anlamda vergi ile geniş anlamda vergi arasındaki en belirgin farklılık birincinin mali güç ilkesine dayanmasına karşılık, İkincinin yararlanma ve karşılığı da dayanabilmesidir<sup>28</sup> <sup>29</sup>. Nitekim, Anayasa Mahkemesi 1961 Anayasası döneminde verdiği kararlarda vergi dışındaki malî yükümlülüklerde malî güce göre vergileme ilkesinin geçerli olamayacağını kabul etmiştir<sup>39</sup>

28. Bkz. Çağan, Kamu Mâliyesi, s. 218; Vergilendirme, s. 70-71; Türk Anayasası Açısından. s. 172.

29. AMK.17.12.1968 gün ve E. 1968/12, K. 1968/65, (AMKD., S. 6, s. 352, 354); AMK. 24.10.1974 gün ve E. 1974/31, K. 1974/43, (AMKD., S. 12, s. 381).

Anayasanın 73'üncü maddesinde yer alan ilkeler, bazı ana başlıklar altında toplanabilir<sup>30</sup>: a) Vergi adaleti ilkesi (m. 73, f.1, 2); b) Vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi (m. 73, f.1); c) Vergilerin kanuniliği ilkesi (m. 73, f.3, 4).

Ancak, vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetiminde sadece bu ilkelerden yararlanıldığını söylemek doğru değildir. Çünkü, Anayasa'nın genelinden ve bazı özel hükümlerinden çıkarılan bir takım ilkelerden de vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetiminde yararlanılmaktadır. Örneğin, hukuk devleti ilkesi ile hukukî güvenlik ilkesi bunların en önde gelenlerindedir. Vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetiminde Anayasa Mahkemesi'nce göz önünde bulundurulması ya da bulundurulması gereken hem Anayasa'nın «vergi ödevi»-ne ilişkin hükmünden hem de genelinden ya da belirli hükümlerinden çıkarılan ilkelerin hangi başlıklar altında ve nasıl bir sıra izlenerek ele alınacağı hususunda farklı yaklaşımlar vardır<sup>31</sup>.

Vergi ödevine ilişkin ilkeler çeşitli başlıklar altında incelenebilir. Örneğin, hukuk devleti ilkesi ve sosyal devlet ilkesi ana başlıkları altında diğer ilkelere yer verilebileceği gibi, önemli ilkeleri ayrı başlıklar altında ele almak da mümkündür. Özellikle Almanca kaynaklarda, vergi ödevine ilişkin ilkeler vergi adaleti ilkesi<sup>32</sup>, hukuk devleti ilkesi<sup>33</sup> ve hukukî güvenlik ilkesi<sup>34</sup> ana başlıkları altında incelenmektedir. Bunlara bir de, vergilemenin insan haklarına etkisi ilâve edilmektedir<sup>35</sup>. Bu çalışmada, vergi ödevine ilişkin Anayasal ilkeleri daha farklı bir sistematik içinde sunma denenecektir. Çünkü, bazı çalışmalarda ikincil ilke olarak ele alınan bazı ilke-

30. Bkz. ve karşı. Kaneti, Vergi Hukuku, s. 30 vd.; Aliefendioğlu, Vergileme Yetkisi, s. 62 vd.; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 190 vd.

31. Bu yaklaşımlara örnek olarak bkz. ve karşı. Tipke-Lang. j 3; Hartmann-Walter, s. 82 vd.; Tipke, Steuergerechtigkeit, s. 65 vd.; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 95 vd.; Vergilendirme, s. 72 vd.; Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 133 vd.; Kamu Mâliyesi, s. 217 vd.; Kumru, Anayasal Temeller, s. 147 vd.; öncel-Kumru-Çağan, s. 34 vd.; Kaneti, Veröi Hukuku, s. 29 vd.

32. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Tipke-Lang. f 3. C; Tipke, Steuergerechtigkeit. s. 65 vd.; Hartmann-Walter. s. 86 vd.

33. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Tipke-Lang. f 3. B.

34. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Tipke, Steuergerechtigkeit, s. 122 vd.; Hartmann-Walter, s. 102 vd.

35. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Hartmann-Walter, s. 129 vd.

ler, vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetiminde çoğu zaman bağlı olduğu ana ilkeden daha ön plâna çıkabilmekte, daha bir önem arz edebilmektedir. Ele alman ilkelerin birbirleri ile olan ilişkilerine yeterince işaret edilerek, her birinin ayrı ayrı ele alınması, konunun daha iyi anlaşılabilmesine yardımcı olacaktır. Bu çalışmada, vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetiminde Anayasa Mahkemesi'nce göz Önünde bulundurulması gereken ilkeler, hukuk devleti ilkesi, hukukî güvenlik ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesi, vergi adaleti ilkesi ve vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi başlıklarıyla ele alınacaktır.

## **B. Hukuk Devleti İlkesi**

### **1. Kavram**

Hukuk devleti kavramı, siyasal iktidarın kişi hak ve özgürlükleri yararına sınıflandırılmaya başlanması ile birlikte ortaya çıkmıştır, Hukuk devleti, faaliyetlerinde hukuk kurallarına bağlı olan, yönetilenlere hukukî güvenceler sağlayan devlettir. Başka bir deyişle, hukuk devleti sadece yönetilenlerce uyulacak kurallar koyan devlet olmayıp, aynı zamanda koyduğu hukuk kurallarıyla kendini de bağlı gören devlettir<sup>36</sup>. Bu itibarla, hukuk devletinde, devletin bütün organlarının eylem ve işlemleri hukuk kuralları çerçevesinde yürütülür; kişi hak ve özgürlükleri anayasal güvence altındadır<sup>37</sup>. Anayasa Mahkemesi de, hukuk devletini «insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu âdil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam

---

36. Bkz. Günday, s. 35.

37. Bkz. Gözü büyük, Yönetim Hukuku, no. 32; Anayasa Hukuku, no. 204; özbudun, s. 89-90; Çağan, Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 137. Yazında hukuk devleti kavramının içerdiği başlıca şu ilkeler üzerinde durulmaktadır : Kanunî İdare ilkesi, kanunların genelliği ilkesi, kanun önünde eşitlik ilkesi, kazanılmış haklara saygı ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığının sağlanması, kanunların Anayasa'ya uygunluğunun sağlanması, İdarî eylem ve işlemlerin yargısal denetime tâbi tutulması, yasama organının yürütme organına yetki devrinin şartlarının önceden belirlenmiş olması ve devletin malî sorumluluğu. Bkz. Balta, s. 91 vd., 103 vd.; Onar, s. 139, 140; Soysal, s. 89, 245-248; Türk, s. 5, 6; Spanner, Rechtsstaat, s. 871; özbudun, s. 89-99; Gözübüyük, Yönetim Hukuku, no. 32; Anayasa Hukuku, no. 204; Özkan, s. 10-32; Günday, s. 35-48. Alman hukuku açısından vergi hukukunda hukuk devleti İlkesi hakkında geniş bilgi için bkz. Tipke-Lang, § 3, B.

ettirmekle kendisini yükümlü sayan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlet» şeklinde tanımlamaktadır<sup>3\*</sup>.

Hukuk devleti ilkesi, herşeyden Önce, devletin işlemlerinin hukuk kurallarına bağlılığını ifade eder. Hukuk kurallarına bağlılığı sağlayacak mekanizma ise, devletin eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tâbi olmasıdır. Bu itibarla,, hukuk devleti denilince, ilk olarak yürütmenin hukuka bağlılığı ve yürütme işlemlerinin yargı denetimi altında bulunması akla gelmektedir. Bunu, daha çok tarihsel sebeplerle açıklamak mümkündür. Hukuk devleti ilkesinin mücadelesinin yapıldığı geçen yüzyıllarda, kişi haklarına karşı saldırının ancak yürütme organından gelebileceği, dolayısıyla vatandaşların hukukî güvenliğinin sağlanabilmesi için yürütme organını hukuka bağlı kılmanın gerekli ve yeterli olduğu düşünülmüştür. \* s.

38. AMK. 25.5.1976 gün ve E. 1976/1, K. 1976/28, (AMKD., S. 14, s. 189). Ayrıca bkz. AMK. 11.10.1963 gün ve E. 1963/124, K. 1963/243, (RG. 4.12.1963-11572); AMK. 19.4.1966 gün ve E. 1966/1, K. 1966/21, (RG. 26.7.1966-12358); AMK. 29.11.1966 gün ve E. 1966/11, K. 1966/44, (RG. 27.12.1967-12787); AMK. 29.4.1969 gün ve E. 1968/61, K. 1969/23, (RG. 15.12.1970-13695); 23-25.10.1969 gün ve E. 1967/41, K. 1969/57, (RG. 12.3.1971-13776); AMK. 24.2.1972 gün ve E. 1972/4, K. 1972/4, (RG. 13.5.1972-14186); AMK. 25.5.1976 gün ve E. 1976/1, K. 1976/28, (RG. 16.8.1976-15679). «Yönetilenlere, en güçlü, en etkin ve en kapsamlı biçimde hukuksal güvenceyi sağlayan hukuk devleti, tüm devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu sayarak insan hakları, temel haklar ve özgürlükler yönünden Anayasal ilkeler düzeyine ulaşmış kurallara dayanır. Hukukun üstünlüğünü, toplumsal barışı ve ulusal dayanışmayı amaçlamayan, Anayasa'nın öncelik ve bağlayıcılığını gözetmeyen, hukukun evrensel kurallarına saygılı olmayan, adaletli bir düzeni gerçekleştirmeyen, kişilere değer vermeyen, çağdaş kurum ve kurallara uyum sağlamayan devletin hukuk devleti olduğundan söz edilemez. Yetkilerle güçlendirilen devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarısız kalmayacaktır. Gelir elde edilmesi amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçilemez.» AMK. 7.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, (AMKD., S. 25, s. 408). «Hukuk devleti, tüm İşlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu bilen, her alanda .adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, Anayasa ve hukuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan. Yasaların üstünde yasakoyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ile Anayasa'nın bulunduğu bilincinden uzaklaşmayan devlettir.» AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1994/80, K. 1995/27, (RG. 2.2.1996-22542, s. 28).

Kişi haklarının, millî iradeden doğan yasama organına karşı da korunmasının gerekebileceği, tarihsel bakımdan daha sonraları ortaya çıkan ve benimsenen bir düşüncedir. Nitekim, yasama işlemlerinin, yani kanunların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi bazı demokratik ülkelerde henüz kabul edilmemiş olduğu halde, yürütmenin yargısal denetimi, bütün demokratik ülkelerde yerleşmiş bir kuraldır<sup>39</sup>.

Hukuk devleti kavramı vergi hukuku açısından bir sınır özelliği taşımaktadır<sup>40</sup>. Çünkü devlet, vergilendirme yetkisi aracılığı ile kişilerin hak ve özgürlük alanlarına müdahale etmektedir. Başka bir deyişle, vergi hukuku devletin kişi hak ve özgürlük alanlarına müdahalesini düzenleyen hukuk kollarından biri olduğu için hukuk devleti kavramı ile yakın ilişki içindedir. Hukuk devletinde vergilendirme yetkisinin yasama ya da yürütme organı tarafından keyfi olarak kullanılması önlenmeye çalışılır. Bu konuda yargı organına önemli görevler düşmektedir<sup>41</sup>.

Burada, hukuk devletinin yasama organına, yani yasama işlemlerine yönelik olan boyutu ele alınacaktır. Dolayısıyla, kanunların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimine ve temel hak ve özgürlüklerin vergi kanunları ile sınırlandırılmasına yer verilecektir.

## **2. Kanunların Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi**

İdarenin eylem ve İşlemlerinin yargısal denetimi, hukuk devletinin temel ilkelerinden biri olmakla birlikte, tek başına hukukun üstünlüğünü ve vatandaşların hukukî güvenliğini sağlamaya yeterli değildir. Çünkü bu denetim, nihayet, yürütme işlemlerinin «kanunlara uygunluğunu» sağlayabilecektir. Oysa, kanunların kendisi Anayasa'ya aykırı olduğu takdirde, vatandaşların anayasal haklarının çiğnenmesi gene önlenemeyecektir. Bu bakımdan, hukuk devletinin tam anlamıyla gerçekleşmiş sayılabilmesi için, sadece yürütme organının işlemlerinin kanunlara uygunluğunun değil, kanunların da Anayasa'ya uygunluğunun yargı organlarınca denetlenebilmesi ge-

---

39. Bkz. özbudım, s. 90.

40. Bkz. Blumenstein, s. 9; Çağan, Vergilendirme, s. 6; Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 137.

41. Bkz. Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 40; Çağan, Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 137; Gözü büyük, Yönetim Hukuku, no. 32; Anayasa Hukuku, no. 204,

rekmedir<sup>42</sup>. Başka bir deyişle, kanun koyucunun temel hak ve özgürlükleri ölçüsüz bir biçimde sınırlamasını ve idareye bu hak ve Özgürlüklere dokunma konusunda Anayasa'ya aykırı yetkiler vermesini önlemek için, kanunların Anayasa'ya uygunluğu bağımsız ve tarafsız bir yargı organı tarafından denetlenmelidir.

Kanunların Anayasaya uygunluğunun yargı yolu ile denetlenmesi öngörülmemiş ise, temel hak ve özgürlüklerin tam anlamıyla güvence altına alınmış olmasından söz edilemez. Çünkü, yargısal denetimin bulunmaması, kanun koyucunun Anayasa'ya aykırı kanunlar çıkarmasına ve idareye Anayasa'ya aykırı ve keyfi bir biçimde kullanabileceği yetkiler vermesine yol açabilir. Böylece Anayasa'da düzenlenmiş ve güvence altına alınmış bulunan temel hak ve özgürlükler, idarenin keyfi müdahalelerine konu olabilir<sup>43</sup>. Kanunların Anayasa'ya uygunluğunu ve temel hak ve özgürlüklerin yasama organına karşı korunmasını sağlayan en önemli güvenceyi, kanunların Anayasa yargısınca denetlenmesi oluşturmaktadır.

Vergilendirme yetkisinin yasama organına geçmesi sonucu vergilerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasının kabulü ile vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğu ve bunun denetlenmesi ihtiyacı gündeme gelmiştir. Türk hukukunda vergi kanunları da diğer kanunlar gibi Anayasa Mahkemesi'nin yargısal denetimine tâbidir. 1924 Anayasası döneminde kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimini yapacak bir yargı organı öngörülmemişti. Gerçi, Anayasa'da yer alan vergilerin kanunla alınabileceği ilkesi (Any. m. 85) ve hiçbir kanunun Anayasa'ya aykırı olamayacağı kuralı (Any. m. 103) yürürlükteydi. Ancak, vergi kanunların Anayasa'ya uygunluklarının yargısal denetimi yapılamıyordu<sup>44</sup>. İdare, herhangi bir kanunî dayanak olmadan tüzük, yönetmelik vs. ile bir malî yükümlülük getirirse, Danıştay, Anayasa hükmünü uygulamak durumundaydı. Ancak, bir kanunun bir verginin yükümlüsü, matrahı, oranı gibi temel unsurlarının belirlenmesini idarenin takdirine bıraktığı durumlarda, bu kanunun Anayasa'ya uygun olup olmadığı tartışılmıyordu ve bunun uygulanması zorunluluğu var-

42. Bkz. Çağan, Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 143-144; özbudun, s. 94; M. Turhan, s. 67.

43. Bkz. Günday, s. 36.

44. Bkz. Sanca, s. 78; Soysal, s. 48; Bulutoglu, s. 4; Çağan, Vergilendirme Yetkisi. s. 51.

dı<sup>45</sup>. Nitekim, uygulamada Anayasa ve hukukun temel ilkelerine aykırılığı tartışılmayacak kadar açık olan, örneğin varlık vergisi gibi, bazı vergi kanunlarının çıkarıldığı görülmüştür<sup>46</sup>.

1961 Anayasası (m. 145 vd.) uyarınca kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimini yapmakla görevli olan Anayasa Mahkemesi (22.4.1962 tarih ve 44 sayılı Kanunla) kurulduktan sonra, devletin aldığı çeşitli vergilere ilişkin kanunların Anayasa'ya uygunluğunun denetimine başlanmıştır. 1982 Anayasası da (m. 146 vd.) Anayasa Mahkemesi'nin devamını sağlamıştır. Dolayısıyla, 25.4.1962 tarihinde yürürlüğe giren 44 sayılı Kanunla kurulan Anayasa Mahkemesi'nin göreve başladığı 28.8.1962 gününden bu yana kanunların ve bu arada vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi Anayasa Mahkemesi tarafından yapılmaktadır.

Anayasa Mahkemesi'nce, kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetiminin sınırlı durumlarda söz konusu olması nedeniyle (Any. m. 150-152) bu denetimin yaygın bir biçimde işleyemediği bilinmektedir. Anayasanın 150'nci maddesi kimlerin iptal davası açabileceğini belirtmiştir<sup>47</sup>. Bu hüküm uyarınca, bir vergi yükümlüsünün ya da vergi dairesinin iptal davası açma imkânı yoktur. 152'nci maddede düzenlenen Anayasa'ya aykırılığın itiraz yolu ile ileri sürülmesi vergi kanunları yönündende geçerlidir. Ancak, konunun Anayasa Mahkemesi'nin önüne gelebilmesi için, bir kanun hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğunun ya bir mahkemece re'sen düşünülmesi veya dava sırasında taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının davaya bakmakta olan mahkemece ciddi bulunması gerekmektedir. Anayasa'nın geçici 15'inci maddesi (f. 3), Millî Güvenlik Konseyi döneminde çıkarılan kanunların Anayasa'ya aykırılığının iddia edilemeyeceğini hükme bağlamıştır. Bu hüküm vergi kanunlarının yargısal denetimini önemli ölçüde etkileyecek niteliktedir. Çünkü, bu dönemde temel vergi kanunlarında (GVK., VUK., KVK., VİVK., EVK. vb.) köklü değişiklikler yapılmıştır. Dolayısıyla, bu dönemde getirilen hükümler anayasa yargısının kapsamı dışında kalmaktadır<sup>48</sup>. 1961 Anayasası'nda da

---

45. Bkz. Sarıca, s. 78, 144, 231; Bulutoğlu, s. 4, dp. 2; T, Feyzi oğlu, s. 318; Çaçan, Vergilendirme Yetkisi, s. 51--52; Uluatam, Vergi Hukuku, s. 30.

46. Bkz. Çaçan. Vergilendirme Yetkisi. s. 52; Uluatam. Verei Hukuku. s. 30.

47. Bkz. Birinci Bölüm, III, A, I.

48. Bkz. Öncel-Kumrulu-Çaçan, s. 51.



(geçici m. 4), Millî Birlik Komitesi döneminde çıkarılan kanunların Anayasa'ya uygunluklarının denetimini engelleyici bir hüküm vardı.

### 3. Temel Hak ve Özgürlüklerin Vergi Kanunları ile Sınırlanması

Hukuk devleti ilkesi, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını gerektirmektedir. Devletin vergilendirme yetkisini kullanırken kişilerin çeşitli hak ve özgürlüklerini sınırlandırması mümkündür. Vergilendirmenin temel hak ve özgürlüklerle ilgili olması vergilerin kanuniliğinin ana gerekçesini oluşturmaktadır. Başka bir deyişle, vergilerin kanuniliği ilkesinin batı demokrasilerinin temel ilkelerinden birisi olmasının nedeni, vergilerin kişilerin temel hak ve özgürlükleri ile yakından ilgili olması ve bunların önemli bir kısmını doğrudan doğruya sınırlandırmasıdır<sup>49</sup>. Bu itibarla, temel hak ve özgürlüklerin sınırı ve özü, vergilendirme yetkisinin de sınırını oluşturmaktadır. Vergi kanunları doğrudan doğruya çeşitli hak ve özgürlüklere yöneldiği için, kanun koyucunun bu anlamda duyarlı ve ölçülü davranması gerekmektedir<sup>50</sup>. Çünkü, temel hak ve özgürlüklerin vergi kanunları ile de olsa sınırlandırılması ölçüsüz ve aşırı boyutlara ulaştığı takdirde, bu hak ve özgürlükler kullanılamaz bir hale gelebilir<sup>51</sup> ya da bu hak ve özgürlükler konusuz kalabilir. Gerçekten günümüzde devlet vergilendirme yetkisini malî amaç dışında ekonomik, sosyal ve kültürel amaçlarla kullanabildiğinden<sup>52</sup>, vergilerin temel hak ve özgürlüklere uy-

---

49. Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 94.

50. Bkz. Çağan, Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 140; öncel-Kumrulu-Çağan, s. 44.

51. «Yükümlülerin ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirildiği savını hukuk devleti ilkesi yönünden değerlendirirken, getirilen yükümlülüğün ağırlığına bakmak gerekecektir. Getirilen yükümlülüğün ağırlığı, temel hak ve özgürlükleri kullanılmaz hale getiriyorsa. Anayasa'ya aykırılıktan söz edilebilir./Ekonomik denge vergisi, vergi yükü olarak gelir vergisine ek % 10 oranında yükümlülük öngörmektedir. Bunun temel hak ve özgürlükleri kullanılmaz ağırlıkta ve kişinin ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirdiği söylenemez.» AMK. 6,7,1995 gün ve E. 1995/6, K. 1995/29. (RG. 10.2.1996-22550. s. 13).

52. Bu konuda bkz. S. Turhan, s. 35 vd.; Yaşa, Vergi Sisteminin Gayeleri, s. 13-18; Sosyal Siyasetin Vasıtası Olarak Vergi, s. 46-57; Karakoç, Sosyal Malive, s. 63-70.

gunlukları daha güncel bir duruma gelmiştir. Düzenleyici, yönlendirici vergiler (Ordnungssteuern, Lenkungssteuern) adı verilen ekonomik ve sosyal amaçlı vergi kanunlarıyla bir kısım vergiyi doğuran olayların önlenmesi ya da caydırılması amaçlanabilmektedir. Bu kanunların uygulanması ile ortaya çıkan caydırıcı etki (erdrosselnde Wirkung) temel hak ve özgürlükleri zedeleyebilir<sup>53</sup>. Vergiyi doğuran olay caydırılmak istenirken temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunulabilir<sup>54</sup>.

1982 Anayasası'nda yer alan temel ve Özgürlükler arasında vergilendirme yetkisine karşı duyarlı olanlar özel hayatın gizliliği (m. 20), yerleşme ve seyahat Özgürlüğü (m. 23), mülkiyet ve miras hakkı (m. 35), çalışma ve sözleşme özgürlüğü (m. 48, 49)<sup>55</sup>, sosyal

---

53. Bkz. Benda-Kreuzer, s. 53; Tipke, Steuerrecht, j 3, 2, 61; Çağan, Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 140; Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 44.

54. Bir hakkın ya da özgürlüğün Özüne ne zaman ve hangi şartlar altında dokunulacağını önceden belirlemek mümkün olmamakla beraber Anayasa Mahkemesi önüne gelen olaylar bakımından bazı ölçütler kabul etmiştir. Buna göre, bir hakkın ya da özgürlüğün kullanılmasını yasaklayıcı, ciddi biçimde güçleştirici, imkânsız hale getirici, hak ve özgürlüğün etkisini ortadan kaldıracı, amacına uygun olarak kullanılmasını Önleyici hükümler hakkın özüne dokunmuş sayılır. Bkz. AMK, 4.1.1963 gün ve E. 1962/208, K. 1963/1, (AMKD, S. 1, s. 70-76); AMK, 8.4.1963 gün ve E. 1963/16, K. 1963/83, (AMKD., S. 1, s. 194-210); AMK, 26.9.1965 gün ve E. 1963/73, K. 1965/40, (AMKD., S. 4, s. 290-368)

55. vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesine 3505 ve 3418 sayılı Kanunlarla eklenen fıkra hükümleriyle getirilen «müteselsil sorumluluk» çalışma ve sözleşme hürriyetini kısıtlayıcı bir nitelik taşıdığından Anayasa'ya aykırıdır. Bkz. Kumrala, Teselsül, s. 437, 438. Ancak Anayasa Mahkemesi, bu hükümleri Anayasa'ya aykırı bulmamıştır. Bkz. AMK, 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, (RG. 12.11.1987-19632). Öte yandan, Türk Vergi Sisteminde, aile gelirlerinin vergilendirilmesinde kabul edilen «aile reisi beyanı»nm (GVK. m. 93) «çalışma hakkı»na olumsuz yönde bir etki yaptığı bilinmektedir. Bu konuda geniş bilgi için bkz. Soydan, Ailenin Vergilendirilmesi II. s. 105-107. Aile gelirlerinin vergilendirilmesinde uygulanan yöntemler ve aile reisi beyanının dayandığı gerekçeler hakkında bkz. Saban, s. 111-115; Soydan, Ailenin Vergilendirilmesi I, s. 72-79; Ailenin Vergilendirilmesi II, s. 95-98.

56. Bu konuda geniş bilgi için bkz. Saban, s. 111-122; Soydan, Ailenin Vergilendirmesi I, s. 72-91; Ailenin Vergilendirmesi U, s. 95-111. «Anayasa Mahkemesinin 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, K, 1987/7 sayılı «hayat standardı esasının Anayasa'ya aykırı olmadığı» yolundaki kararı İle 3505 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa getirilen geçici 32 nci maddeyi iptal eden 7.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42 sayılı kararı ve yine 3689 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa getirilen geçici 35 inci maddenin 3 üncü fıkrasını iptal eden 12.11.1991 gün ve E. 1991/7, K. 1991/43 sayılı kararın incelendiğinde görüleceği üzere; hayat standardı esasının, vergi yükümlüsünün ulaştığı yaşam düzeyini sağlayabilmesi için yaptığı gideri karşılayan gelirinin olabileceğini varsayarak gerçek gelire ulaşabilmek için getirilmiş bir vergi kontrol sistemi olduğu, ancak, bu esasın varsayımına dayanması nedeni ile haksızlık aracı olmaması için yükümlünün, belli bir gelirin karinesi sayılan giderlerini, vergilendirilmiş ya da vergiye tabi olmayan başka gelirlerle karşılandığını kanıtladığı miktarda sorumluluktan kurtulacağı, bu nedenle ilk Anayasa Mahkemesi kararı ile açıklamaya tam olarak yer veren metinlerin Anayasa'ya aykırı olmadığının belirlendiği, gelir açıklama hakkına yer vermeyen yasal düzenlemelerin ise daha sonraki kararlarla iptal edildiği, vergi güvenlik önlemi olarak öngörülen hayat standardı esasının açıklama hakkına yer verilmeyecek şekilde katı bir biçimde uygulanmasının kişilerin mali güçlerini aşan vergi yükümüyle karşı karşıya bırakılması sonucunu doğuracağı, bunun sosyal devlet ilkesiyle bağdaşmayacağı, Öte yandan elde edilen gelirlerin asgari gider düzeyinin altında kalamayacağı varsayımından kalkan düzenlemenin sert ve tüm gelir açıklamalarına kapalı uygulama biçimiyle gerçek gelire yaklaşma olanağını, uzaklaştırmaya çevirerek haksızlık aracı durumuna düştüğü, yükümlünün mali gücünü gözardı ederek hayat standardı esasını belirleyen tutarları, vergi matrahının saptanmasında ölçü olmaktan çıkarıp matrah düzeyine getiren değişikliklerin yerinde olmadığı, bu düzenlemelerin şimdiki vergilendirilmiş gelirleri yada vergi dışı bırakılan gelirleri ile geçinemeyen ve yaşantılarını sürdürebilmek için ek gelir elde etmek veya başka amaçlarını gerçekleştirmek isteyen serbest meslek mensuplarını, ya güçlerinin ötesinde vergi ödemek ya da meslek yaşamlarına son vermek gibi bir seçimle karşı karşıya bırakacağı, vergi ödemenin kişiyi çalışmaktan vazgeçiren bir yakınma nedeni haline getirmemesi gerektiği, bu durumun çalışma hak ve özgürlüğünü ortadan kaldıracığı tüm kararlarda gerekçe olarak belirtilmiştir ./Yukarıda esasları belirtilen kanun maddeleri göz önüne alındığında hayat standardı esasının aile reisi beyanında bir kere nazara alınabileceği açıktır./Ailenin ekonomik ve mal bir bütün olması ve bu nedenle fedakarlıkta eşitlik prensibinden hareketle gelir vergisi bakımından ailenin bir küle olarak ele alınması, böylece vergi adaleti yönünden de yüksek dilimlerden vergilendirmenin temin edilebilmesi için getirilen aile reisi beyanında, kanunda açık bir hüküm bulunmamasına karşın, hayat standardı temel göstergesinin, asgari bir vergi matrahı kabul edilerek ticari, zirai ve mesleki kazancı bulunan her bir aile bireyi için ayrı ayrı uygulanması; kanun hükümlerine uyarlık

hükümlerdir<sup>57</sup>. Bu temel hak ve Özgürlüklerden son üçü (m. 41, 48, 60) Anayasanın temel hak ve ödevlerle ilgili üçüncü bölümünde düzenlendiğinden devlete bu konuda yüklenen ödevler olumlu niteliktedir. Bu hak ve özgürlüklerin devlet tarafından sınırlandırılması değil, alınacak tedbirlerle güçlendirilmesi gerekir. Örneğin, devlet geçim indirimi ya da asgari ücretin vergi dışı bırakılması ile ilgili olarak yapacağı düzenlemelerle aileyi korumalıdır<sup>58</sup>. Ancak Anayasa-

---

göstermediği gibi hiçbir açıklamaya yer vermemesi ve ek gelir elde etmek veya mesleki amaçlarını tatmin etmek isteyen serbest meslek mensubu eşlerin varlığı nedeniyle aile birliğini mali gücü ötesinde vergi ödemeye zorlaması, ya da eşin bu yükten kurtulmak için çalışmamayı tercih etmesi sonucunu doğurması yönünden açıkça Anayasanın mali güce göre vergilendirme, çalışma özgürlüğü, sosyal devlet ilkelerine de aykırı olacaktır./Yürürlükte bulunan kanun hükümlerine göre, hayat standardı göstergelerinin kanunda düzenlenen en son miktarlarının azami hadleri aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulu'nca her yıl arttırılacağı da göz önüne alınırsa belirtildiği gibi hiç bir yasal düzenleme yok iken hayat standardı temel göstergesinin her bir aile ferdi için ayrı ayrı uygulanması, zaten gelirin toplanması nedeniyle üst dilimlerden vergilenen aile gelirinin ağır bir vergi yükü altına girmesi demek olacak ki, ne Anayasamız ne de gelir vergisi sistemimiz haksızlığa dönüşebilecek böyle bir uygulamaya cevap vermez.» Dş. İBK. 25.2.1993 gün ve E. 1990/4, K. 1993/1, (Dş. Der., S. 88, s. 48-62, özellikle s. 58-59).

57. Bu konuda geniş bilgi için bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 167-171.
58. Aile bireylerinin vergilendirilecek gelirlerinin «aile reisi beyanı» çerçevesinde vergilendirilmesi (GVK. m. 93), artan oranlı vergi tarifesinin uygulanması sonucu, aile bireylerinin bireysel ve ailenin toplam vergi yükünün artmasına yol açmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 93'üncü maddesi ve buna paralel hükümler içeren diğer maddeleri (GVK. m. 21, 107), Anayasa'ya aykırılık İddiası ile Anayasa Mahkemesi'nin önüne getirilmemiştir. Çünkü, 1961 Anayasası'nın Geçici 4'üncü maddesine göre, 27 Mayıs 1960, 6 Ocak 1961 tarihleri arasında çıkarılan kanunlar hakkında Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla, Anayasa Mahkemesi'nde iptal davası açılmayacağı gibi, itiraz yoluyla dahi mahkemelerde Anayasa'ya aykırılık iddiasında bulunulamaz. Ancak, daha sonra yeni Anayasa kabul edilmesine ve çeşitli vergi kanunlarında değişiklik yapılmasına rağmen, bu konu gündeme gelmemiştir. Oysa, Gelir Vergisi Kanunu'nun 93'üncü maddesi başta Anayasa'nın 41'inci maddesindeki «ailenin korunması» olmak üzere, 2'nci maddesindeki «kanun önünde eşitlik», 48'inci maddesindeki «çalışma ve sözleşme özgürlüğü» ve 73'üncü maddesindeki «malî güce göre vergilendirme» ve «vergi adaleti» ile ilgili ilkelere aykırıdır. Bu itibarla, «aile reisi beyanı» ile ilgili hüküm (GVK. m. 93)'ya itiraz yolu ile Anayasa Mahkemesi önüne getirilerek Anayasa'ya uygunluğunun denetimi sağlanmalı (Any. m. 152), ya da Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılacak bir değişiklik, Anayasa'da yer alan ilkelere uygun hale getirilmelidir. Bkz. ve karşı. Saban, s. 122; Soydan, Ailenin Vergilendirilmesi I, s. 77-78; Ailenin Vergilendirilmesi II, s. 99-111.

mn 65'inci maddesi, devletin bu görevlerini yerine getirmesini ekonomik istikrarın korunması ve mali kaynaklarının yeterliliği ile sınırlandırmıştır. Sosyal ve ekonomik haklar dışında kalan diğer hak ve Özgürlükler (m. 20, 23, 35) ise vergi kanunlarına karşı İncinebilir niteliktedir. Örneğin, taşınmaz gelirden malikin yararlanmasını engelleyecek ölçüde yüksek oranlı bir gelir vergisi; veraset yolu ile mirasçılara geçen mal varlığının tümüne yakın bir bölümünün devlete aktarılması sonucunu doğuran çok yüksek oranlı bir veraset vergisi; malik ile taşınmaz arasındaki ilişkiyi kesmeye yönelik ve kamu yararının haklı kılamayacağı kadar yüksek oranlı bir emlak vergisi; işletmeler arasındaki rekabet şartlarını ölçüsüz biçimde değiştiren vergi teşvik tedbirleri; bir sanat veya mesleğin sürdürülmesini ekonomik olarak caydıran ve önleyen vergiler, mülkiyet ve miras hakları ile çalışma ve sözleşme özgürlüklerine ters düşebilmektedir<sup>59</sup>. Anayasa Mahkemesi, Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan hayat standardı esasını iptal ederken, bu düzenlemenin çalışma özgürlüğüne (Any. m. 49) ve demokratik toplum düzeninin gereklerine (Any. m. 13) aykırı bulmuştur<sup>60</sup>. Ayrıca yine vergi kanunları ile Anayasa'nın seyahat özgürlüğüne, özel hayatın gizliliğine ilişkin hükümlerine de aykırı davranabilirler. Vergi kanunlarının temel hak ve özgürlüklerin anayasal sınırlarına uygunluğu ve «ölçülülüğü» ancak Anayasa yargısının varlığı halinde denetlenebilir<sup>61</sup>.

Anayasa'nın 13'üncü maddesi (f. 1, 2), temel hak ve özgürlüklerle ilgili genel sınırlama nedenlerini belirtmektedir. Bu nedenler devletin ülkesi ve milleti ile bölünmez bütünlüğünün, milli egemenliğin, Cumhuriyetin, millî güvenliğin, kamu düzeninin, genel asayişin, kamu yararının, genel ahlâkın ve genel sağlığın korunması gibi amaçlara ilişkindir. Görüldüğü gibi bu nedenler soyut niteliktedir; bunları somutlaştırmak görevi yasama organına düşmektedir. Anayasa'nın 13'üncü maddesi, gerek bu genel sınırlandırma nedenlerinin, gerek temel hak ve özgürlüklerle ilgili maddelerde yer alan özel sınırlandırma nedenlerinin Anayasa'nın sözüne ve ruhuna uygun olarak ve «kanun»la yapılmasını ve bu sınırlandırmanın demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olamaya-

---

59. Bkz. Çağan, Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 140; Öncel-Kumru'u-Çağan, s. 44-45.

60. AMK. 7.11.19Ö9 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, (RG. 6.4.1990-20484, s. 32-33).

61. Bkz. Çağan, Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, 3.141.

çağım ve Öngörüldükleri amaç dışında kullanılamayacağını hükme bağlamıştır. Böylece, amaç ve sınırlama orantısının korunması bir anayasal ilke sayılmıştır<sup>62</sup>. Dolayısıyla Anayasa'nın tümüne ege- men olan ilkelere ve öncelikle sosyal hukuk devleti ilkesine aykırı nitelikler taşıyan ve keyfilik içeren vergi kanunları Anayasa Mah- kemesi'nin takdir yetkisi çerçevesinde iptal edilebilecektir<sup>63</sup>. 1961 Anayasası'nda yer alan, «Kanun, temel hak ve hürriyetlerin özüne dokunamaz» (m. 11, f. 2) hükmü, 1982 Anayasası'nda yer almamış- tır. Ancak yukarıdaki ölçütler çerçevesinde öze varmayan ölçüsüz, keyfi sınırlandırmalar da iptal edilebilecektir<sup>64</sup>. Bununla beraber, Anayasanın temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasının durdurul- ması ile ilgili 15'inci maddesinde (f, 1) savaş, seferberlik, sıkıyö- netim veya olağanüstü hallerde milletlerarası hukuktan doğan yü- kümlülükler ihlâl edilmemek şartıyla durumun gerektirdiği ölçüde temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasının kısmen veya tamamen durdurulabileceği ya da bunlar için Anayasa'da öngörülen güven- celere aykırı tedbirler alınabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla bu şartların ortaya çıkması halinde temel hak ve özgürlüklerin vergi kanunları ile de sınırlandırılabilmesi mümkündür.

---

62. Bkz. Çağlar, s. 21.

63. «... Belli bir hak veya özgürlüğün ... (13. maddede sayılan) ... genel ■ ve. özel sınırlama nedenlerinden biri ya da birkaçı ile sınırlandırılabil- mesi mümkün bulunmakta dır./Genel nitelikteki bu sınırlama neden- lerinin herhangi bir hak veya hürriyet için hiç bir sınırlama nedeni gösterilmemiş olması o hak ve hürriyetin hiç bir nedenle sınırlana- mayacağı anlamına da gelmez. 13. maddenin birinci fıkrasında «ka- nunla» denilmek suretiyle hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasının münhasıran yasama tasarrufu ile olabileceğine İşaret edilmiştir. Başka bir anlatımla, bu genel sınırlama sebeplerinden hangilerinin hangi temel hak ve hürriyet için sınırlama nedeni olabileceğini kanun gös- termiş olacaktır. ... Yasa Koyucu kimi temel hak ve özgürlükler için gerektiğinde yukarıda sözü edilen sebeplere dayanmak suretiyle de- mokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı düşmeyecek sınırlamalar getirebilecektir ... demokratik toplum düzeni ile hiç kuşkusuz Ana- yasa'mızda gösterilen hürriyetçi demokrasi ve bunun icaplarıyla be- lirlenen hukuk düzeninin kastedildiğinden duraksamaya gerek yoktur.» AMK. 6.10.1986 gün ve E. 1985/21, K. 1986/23, (RG. 14.3.1987-19400).

64. «Hakkı ortadan kaldırıcı nitelikteki aşırı, ölçüsüz sınırlama, Anayasa- ya aykırı ve geçersizdir.» AMK. 7.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, (AMKD., S. 25, s. 410), Ayrıca bkz. Çağan, Vergilendirme, s. 77; Öncel- Kumrulu-Çağan, s. 45. Türkçe yazında temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında ölçülülük İlkesinin ayrıntılı bir irdelenmesi için bkz. Sağlam, s. .117 vd..• ..... • - -

## C. Hukukî Güvenlik İlkesi

### 1, Genel Olarak

Hukukî güvenlik ilkesi, herkesin bağ olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene koyabilmesi anlamına gelir. Kişilerin davranışlarını düzenleyen kurallar onlara güvenlik sağlamalıdır. Hukukî güvenlik ilkesinin gerçekleşebilmesinin ön şartı, devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasındır\*5.

Hukukî güvenlik ilkesi, hukuk devletinin temel gereklerinden- dir. Bu ilkenin vergi hukuku alanında özel bir anlamı vardır<sup>65 66</sup>. Çünkü, kişiler, devletin, hak ve özgürlük alanlarına vergilendirme yolu ile yaptığı müdahaleleri önceden görmeli ve durumlarını buna göre ayarlamalıdır<sup>67</sup>. Hukukî güvenlik ilkesi ile, hukuk düzeni içinde hukukî başın sağlanması amaçlanır<sup>68</sup>. Hukukî güvenlik ilkesi sayesinde, vergilendirmede keyfiliğin de önemli Ölçüde önüne geçilebilecektir. Bu ilke, hukuk devletine ilişkin diğer ilkelerle bir bütünlük arz etmektedir.

Vergilendirmede hukukî güvenlik ilkesinin kapsamına vergilendirmenin belirliliği, kıyas yasağı ve vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkeleri girer<sup>69</sup>. Ancak, hukukî güvenlik ilkesi kapsamında yer alan kıyas yasağı, vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimini değil, vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimini ilgilendirdiğinden burada üzerinde durulmayacaktır.

### 2. Vergilendirmede Belirlilik İlkesi

Geleneksel anlamda vergilendirmede belirlilik ilkesi vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil şekillerinin ve zamanlarının gerek

---

65. Bkz. Neumark, s. 345; Spanner, Rechtssicherheit, s. 870; Tipke-Lang, f 3, 2.2 vd.; Hartmann-Walter, s. 102 vd.; Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 46.

66. Bkz. Spanner, Rechtsfilcherheit, s. 870; Benda-Kreuzer, s. 53; Tipke-Lang, s. 33-43.

67. Bkz. Neumark, s. 345; Çağan, VergilendirmeYetkisi, s. 172.

68. Bkz, Spanner, Rechtssicherheit, S.1370.

69. Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 172.

idare, gerek vergi yükümlüleri açısından belli ve kesin olmasını ifade eder. Vergilere ilişkin işlem ve kuralların açık ve anlaşılabilir olması, vergilendirmede keyfiliğin önlenmesi amacıyla hizmet etmektedir<sup>70</sup>. Vergilendirmede belirlilik ilkesi, hukuk devleti kavramının hukukî güvenlik ilkesi çerçevesinde, geleneksel anlamını aşan bir içerik kazanmıştır. Vergilendirmede belirliliğin sağlanmasıyla, bir yandan vergi yükümlülerinin hukukî güvenliği, öte yandan da vergi İdaresinin istikrarı korunmaktadır<sup>70 71</sup>.

Vergilerin kanuniliği ilkesi ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağlantılı, belirlilik ilkesinin ön koşulu niteliğindedir. Buna göre, vergiyi doğuran olaylar kanunlarda kesin ve açık olarak belirlenmelidir<sup>72 73</sup>. Hukuk devleti ilkesi, vergi kanunlarında belirsiz, birden çok anlamı olan, içeriği bilinmeyen kavramların kullanılmasını engeller<sup>74</sup>. Çünkü vergi yükümlülerinin hukukî güvenliklerinin sağlanabilmesi için, kişisel vergi yükünün açık seçik bir biçimde önceden hesaplanabilir ve tahmin edilebilir nitelikte olması gerekir. Öte yandan vergilendirmede belirliliğin sağlanabilmesi için, vergi kanunları çok açık bir dille ve yalın bir biçimde hazırlanmalıdır. Böylece herkes vergi kanunlarının etki alanını açık olarak anlayabilecektir. Bu durum vergi uyuşmazlıklarını da en az düzeye indirecektir. Ayrıca bir vergi kanununda başka hukuk kurallarına yollama yapılıyorsa, bu kuralların çok açık bir biçimde gösterilmesinde yarar vardır<sup>74 75</sup>.

Belirlilik ilkesi, yasama organının yürütme organına devrettiği vergilendirme yetkisinin çerçevesinin, anayasal kurallar doğrultusunda çizilmiş olmasını gerektirir. Vergiyi doğuran olay konusunda idareye takdir yetkisi bırakılmamalıdır<sup>76</sup>. Vergilendirmede belirsizlik, çeşitli vergi yükümlülerini değişik ölçülerde etkileyeceği için,

---

70. Geleneksel anlamda belirlilik ilkesi için bkz. S. Turhan, s. 191-193. Bu ilkenin vergilerin «açıklığı ilkesi» şeklinde açıklanması için bkz, Neumark, s. 343 vd,

71. Bkz, Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 172,

72. Bkz, Bedi N. Feyzioğlu, s. 63, 89; Neumark, s. 41; Çağan, Vergilendirme Yetkisi s. 172

73. Bkz. Spanner, Rechtsstaat, s. 871; Benda-Kreuzer, s. 53; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 172-173.

74. Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi. s. 173.

75. Bkz. B.N. Feyzioğlu, s. 89; Neumark, s. 95, 344; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 173.



eşitlik ilkesi açısından da sakıncalar yaratır<sup>76</sup>, idarenin vergilendirme alanındaki bireysel, sübjektif işlemlerinde takdir yetkisine sahip olduğu hallerde, bu durum söz konusu olabilir. Örneğin, yatırımları, ihracatı ve turizmi geliştirmek için uygulanan vergi teşvik tedbirlerinde, bu tedbirlerden yararlanmak isteyen vergi yükümlüleri için bir belirsizliğin ortaya çıktığı ifade edilmektedir. Çünkü, teşvik tedbirlerinden yararlanmak isteyen kişiler talepte bulunurlarken, taleplerinin kabul edilip edilmeyeceğini kesin olarak bilememektedirler<sup>77 78 79</sup>. İdarenin bireysel, sübjektif işlemler bakımından takdir yetkisine sahip olduğu diğer durumlarda da, vergilendirmede belirlilik ilkesi sarsılmaktadır<sup>7\*</sup>.

Vergilendirmede belirlilik ilkesi, vergi yükümlülerinin «sürpriz» vergi yükleri ile karşılaşmalarını için hem vergi kanunlarının hem de bunlara dayanan vergilendirme işlemlerinin keyfi uygulamalara açık kapı bırakmayacak biçimde düzenlemeler yapılmasını gerektirir.

### 3. Vergi Kanunlarının Geçmişe Yürümezliği İlkesi

Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukukî eylem ya da davranışın, bir hukukî ilişkinin meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tâbi olmakta devam edeceğini ifade etmektedir. Bu itibarla, sonradan çıkan, kanun, kural olarak, yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların, özellikle malî yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukukî güvenlik ilkesi yönünden önem taşımaktadır. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan «vergilerin kanuniliği ilkesi» de, hukukî güvenliği sağlama amacına yöneliktir ve vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönemde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkân vermez<sup>TM</sup>. Gerçekten, vergilerin kanuniliği ilkesi ile birlikte hukuk devleti ilkesi çerçevesinde vergi kanunlarının geriye yürümezliğinin benimsenmesinin amacı, yükümlülerin eski tarihlere yönelik yeni, beklenmedik ve olağan dışı malî yükümlülüklerle

76. Bkz. Neumark, s. 345; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 173.

77. Bkz. Neumark, s. 347; Akgüner, s. 238; Üluatam, Vergi Politikası, s. 82; Çağan Vergilendirme Yetkisi, s. 174.

78. Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 136 vd.

79. Bkz. Dş. İBK. 3.7.1989 gün ve E. 1988/5, K. 1989/3, (Dş. Der., S. 78-79, s. 67).

karşı karşıya bırakılmamasıdır<sup>80 81 82 83</sup>. Çünkü, kişiler gelecek dönemlere ilişkin plânlarını yürürlükteki vergi kanunlarına göre yaparlar. Sonradan çıkartılan kanunlarla geçmiş dönemler İçin vergi yükünün arttırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsar; ekonomik ve ticarî hayatta bulunması gereken kararlılık ve belirlilik bundan olumsuz yönde etkilenir<sup>91</sup>.

Vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği İlkesi ile ilgili olarak «gerçek geçmişe yürüme-gerçek olmayan geçmişe yürüme» (echte Rückvirkung-unechte Rückvirkung) ayrımı yapılmaktadır. Gerçek geçmişe yürüme, bir vergi kanununun, eski kanun döneminde tamamlanmış ve hukukî sonuçlarını doğurmuş hukukî durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geçmişe yürüme ise, bir kanunun, eski kanun yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukukî durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelmektedir<sup>92</sup>. Bu ayrıma göre kural olarak gerçek geçmişe yürüme geçersiz, gerçek olmayan geçmişe yürüme ise geçerli sayılmaktadır. Ancak her iki kurala da istisnalar getirilmektedir. Yargı organları bir sonuca varırken yükümlülerin hukukî güvenliklerinin korunmaya değer olup olmadığını göz önüne almaktadır. Batılı demokratik devletlerin anayasalarında vergi kanunlarının geçmişe yürütülemediğine ilişkin hükümler bulunmamakla beraber, bu ülkelerde yargı organları geçmişe yürütülen vergi kanunları hükümlerini hukukî güvenlik ilkesi açısından yargısal denetime tâbi tutmaktadırlar<sup>\*3</sup>.

---

80. Bkz. **Kumrulu**, Gecikme Faizi, s. 247.

81. Bkz. **Tipke-Lang**, t 3, 2.31; **Bulutoğlu**, s. 25; **Erçin**, s. 34, 35; **Çağan**, Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 141; Vergilendirme, s. 77-78; Vergilendirme Yetkisi, s. 179, 180; **Öne el-Kumrulu-Çağan**, s. 47; **Kırbaç**, s. 55.

82. Bkz. **Benda-Kruezer**, s. 53-54; **Tipke-Lang**, t 3, 2.31.

83. Örneğin, Federal Alman Anayasa Mahkemesi gerçek geçmişe yürüme-yürütme ayrımını geçersiz saymakla beraber, bu konuda şu istisnaları kabul etmektedir : a) Kişiler şu veya bu şekilde kanun değişikliğini ve bu değişikliğin geriye yürüyeceğini tahmin edebiliyorlarsa, örneğin kanun değişikliğine ilişkin haberler basında yer almışsa, b) Eski kanun döneminde hukukî durum belirsiz, anlaşılmaz idi ise, c) Daha önce yürürlükteki kural yok hükmünde ise veya bu kuralın Anayasaya aykırılığı, bu konuda bir duraksamaya yol açmayacak kadar açık idi ise. Örneğin, yürütme organına eski kanunla Anayasa sınırları aşan ölçüde geniş yetki verilmiş ise, d) Kamu yararı geçmişe yürütülme zorunlu kılıyorsa ve bu neden, kişilerin hukukî güvenliklerinden daha baskınsa geçmişe, yürüme geçerlidir.. IBVerfGE 13, 206, 213; 13, 261, 272f.; 18, 429, 439; 19, 187, 196f.; 24, 75, 101; 27, 167, 173f.; 30,

Vergi kanunlarının bu çeşit hükümler taşımasının başlıca nedenleri, enflasyona ve ekonomik buhranlara karşı izlenen vergi politikası ve vergilerin tarh ve tahsil dönemleri gibi teknik özellikleridir<sup>34</sup>. Ülkemizde çeşitli dönemlerde ve değişik nedenlerle vergi kanunlarının geçmişe yürütüldüğü görülmüştür. Örneğin, kurumlar vergisinde 30.12.1960 tarih ve 192 sayılı Kanunla verginin oranı % 10'dan % 20'ye çıkartılmış ve yeni oranın 1960 yılı kazançlarına da uygulanacağı kabul edilmiştir. Bu oran da 27.3.1969 tarihinde 1137 sayılı Kanun'la % 25'e çıkartılmış ve yeni oranın, kurumların 1968 yılı kazançlarına uygulanacağı hükme bağlanmıştır. 24.12.1980 tarih ve 2362 sayılı Kanun da aynı şekilde, yeni vergi oranlarının kurumların 1980 takvim yılı kazançlarına da uygulanacağını belirtmiştir. Görüldüğü gibi bu değişikliklerle vergiyi doğuran olay zamanında yürürlükte olan vergi oranları yerine yeni kanunlarla getirilen oranlar geçerli kılınmıştır, öte yandan, 26.11.1980 tarih ve 2348 sayılı «197 sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun», motorlu taşıtlar vergisinin tarifelerini değiştirmiş ve verginin tarh zamanı (Mart ayı) geçmesine rağmen, ikinci taksidi ödeme süresi dolmadığı için, bu değişik tarifelerin ikinci taksit bakımından geçerli olmasını hükme bağlamıştır. 1980 yılı vergisinin iki taksidini birden ödeyenler de, ikinci taksit bakımından yeni tarifeye göre doğacak farkı Ödemekle yükümlü tutulmuşlardır. Motorlu taşıtlar vergisi tarifesinde 88/13038 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yapılan değişiklik gerçek geriye yürümenin en belirgin örneğini oluşturmuştur. 28.6.1988 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanan bu kararname Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 1, 2, 3 ve 4 sayılı tarifelerinde yer alan miktarların 1.7.1988 tarihinden itibaren bir kat artırıldığını belirtmiş, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, bu karara dayanarak çıkardığı 6 sayılı Genel Tebliğ ile verginin 1988 yılına ait bütününe yeni, yükseltilmiş tarifeyi uygulamak istemiştir. Konunun bir mükellef tarafından iptal talebiyle Danıştay'a götürülmesi üzerine Danıştay yürütmeyi durdurma kararı vermiş, daha sonra da -davanın aleyhte sonuçlanması ihtimalinin yüksek olduğunu anlayan- Ba- \*

---

367, 387f.; 390L; 37, 363, 397f.; 45, 142, 174; 48, I, 20; 50, 173, 193f.; 72, 200, 258f., 260. (Tipke-Lang, f 3, 2.31). Buna karşılık Federal Alman Anayasa Mahkemesi gerçek olmayan geçmişe yürüme hallerinde kişilerin mevcut hukukî duruma güvenlerini korumamakta, vergi kamuhlarındaki değişikliklerin verginin-tarh dönemi başına kadar yürütülmesini, gerçekleştirilen artışın ölçülü olması şartıyla geçerli saymaktadır. (BVerfGE 18, 135, 144. Tipke-Lang, r 3,2.31).

84. Bkz. AMK. 7.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, (AMKD.,S. 25, s. 414).

kanlar Kurulu, verginin 1988 yılı içinde de eski oranlarla alınmasına devam edilmesini kararlaştırmıştır. Bu örnekte, vergiyi doğuran olay ortaya çıktıktan, vergi borçları kanuna göre malî yılın ilk ayı içinde tahakkuk ettikten, yükümlülerin hemen hepsi ilk taksidi, bir bölümü vergi borcunun tamamını ödedikten sonra vergi arttırılmasına gidilmesi nedeniyle çok açık bir gerçek geriye yürütme teşebbüsü söz konusu idi.

Geçmişe yürütülen vergi kanunlarında kanun koyucu, yükümlülerin aleyhine olarak geçmişe yürüttüğü bu hükümlerde ve kurumlar vergisi ile ilgili oranlarda verginin «tarh zamanı»nın, motorlu taşıtlar vergisinde de «ödeme zamam»nın geçmediği gerekçelerine dayanmıştır. Bu vergiler bakımından, vergiyi doğuran olayların meydana gelmesinden sonra, yeni kanunların vergi oran ve tarifelerine ilişkin hükümleri uygulanacağı için, geçmişe yürümeyi, gerçek anlamda bir «geçmişe yürüme» olarak değerlendirmek gerekir<sup>85</sup>. Çünkü, Vergi Usul Kanunu'na göre, «Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar» (VUK. m. 19, f. 1). Bu hüküm dolayısıyla Türk Hukukunda vergi borcunun doğuş zamanı bakımından, verginin tarh ve tahakkuku değil, «vergiyi doğuran olay» ölçüt olarak kabul edilmiştir<sup>85 86</sup>.

Aynı şekilde, 1994 yılında bütçe açığını daraltmak amacıyla geçici nitelikte vergiler getiren 3986 sayılı Ekonomik Denge için Yeni Vergiler İhdas İle Diğer Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'da gerçek anlamda geçmişe yürüyen vergi düzenlemelerine yer verilmiştir. Bu kanun içinde yer alan «ekonomik denge vergisi», 1993 yılında elde edilen gelir ve kurumlar vergisine tâbi olan kazançlar üzerine % 10 ek vergi yükü getirmiştir. Aynı kanunun ikinci bölümünde yer alan ve seçenekli servet ve muamele vergisi niteliğinde olan «net aktif vergisi» de 1993 hesap dönemindeki gayrisafı hasılatı (ciro) vergilendirerek kanunun vergi yükü getiren hükümlerini gerçek anlamda geçmişe yürütmüştür<sup>87</sup>.

---

85. Bkz. **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 185-186; **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 49; **Uluatam**, Vergi Hukuku, s. 55.

86. Bkz. **Bulutoğlu**, s. 25; **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 186; **öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 90; **Kumrulu**, Gecikme Faizi, s. 247; **Karakoç**, Vergi Sorunlarının Cözümü, s. 168.

87. Bkz. **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 49. Ayrıca bkz. ve karş. **Tosuner**, s. 47; **Günes**, s. 73.

Türk Hukukunda «gerçek olmayan geçmişe yürüme» durumu- na, 1.1.1961 tarihinde yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanu- nunun tarh zamanaşımı süresini üç yıldan beş yıla çıkartması ve bu sürenin, eski kanunun yürürlüğü sırasında üç aylık süreyi dol- durmayan vergi alacaklarına uygulanması örnek gösterilebilir. Bu- rada yeni zamanaşımı süresi sadece eski kanun zamanında tamam- lanmamış hukukî ilişkilere uygulanmış, üç yıllık süreyi dolduran ver- gi alacakları eski kanun hükümleri uyarınca zamanaşımına uğramış- tır<sup>83</sup>. Aynı şekilde Gelir Vergisi Kanunu'na 24.12.1980 tarih ve 2361 sayılı Kanun'la eklenen Geçici 6'ncı madde de, bu kanunun yürür- lüğe girdiği tarihten önce taahhüde bağlanmış ve henüz bitme- miş veya bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce bitmekle be- raber henüz beyan edilmemiş olan inşaat ve onarma işlerine ait kazançların Gelir Vergisi Kanununun değişik 42'nci maddesine göre belirleneceği ve dağıtımına tâbi tutulmadan işin bittiği yılın geliri olarak beyan edileceği hükme bağlanmıştır.

Kanunların geriye yürümezliği, çoğu zaman kazanılmış hak kavramına bağlanmakta ise de, kazanılmış hak kavramına kamu hukuku alanında gittikçe daha az yer veren çağdaş yaklaşımlarda bu bağın bir hayli zayıfladığı söylenebilir. Nitekim, vergi kanun- larında yapılan bir takım değişikliklerin geriye yürütülmesi, an- cak, «vergi hukukunun kamu hukuku alanında yer aldığı ve bu alanda kamu yararının, kazanılmış hakka dayalı bir geriye yürü- mezlik ilkesini ortadan kaldırayabileceği» gibi başka gerekçelere da- yandı rılabilir<sup>88 89</sup>.

1982 Anayasası'nda vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilke- si ile İlgili bir hüküm bulunmamakla beraber<sup>90</sup> Anayasa Mahkemesi,

---

88. Bkz. **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 186; **Öncel-Kumnilu-Çağan**, s. 49.

89. Bkz. AMK. 7.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, (AMKD., S. 25, s. 414). Ayrıca bkz. **Ulutaam**. Verai Hukuku. s. 55.

90. **Erginay**, «... bir açıklık bulunmaması dolayısıyla, 1982 Anayasası'nın, vergilerin mali güce dayanması gerekliliği hakkındaki 73'üncü mad- desiyse, sosyal adalete ilişkin 5'inci maddesi karşısında, geçmişe yürür vergilerin konulup konulamayacağı tartışmalara yer verebilir... Eko- nomik yaşantı, herşeyden önce, belirlilik ister. Kaldı ki, eski yasama organlarının, kendi zamanlarında kullanmadıkları bir vergileme yet- kisinin, yeni organlarca kullanılması da uygun düşmez. Bu bakımdan vergi kanunlarının geçmişe yürütülmemesi gerekliliği meydana çı- kar» demektedir; ancak, «... Anayasamızın 73'üncü maddesinin mali güç ve kamu giderleri ile ilgili hükmü ve diğer ekonomik ve sosyal adalet kuralları göz önünde bulundurulmak, vergi kanunlarının geç-

son yıllarda önüne gelen bazı konularla ilgili olarak, kanunların geriye yürütülmesi sorununu da tartışmış, bu hususun yargı denetiminin bir parçası olarak ele alınabileceğini belirtmiştir”. Gerçekten, Anayasa Mahkemesi, geçmişe yürütülen vergi kanunlarını hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük açısından yargısal denetime tâbi tutabilir<sup>91 92</sup>. Keyfi ve geçmişe yürütüldüğü dönem açısından «Ölçü-

---

miş yürürlüğünün, Anayasa’ya aykırı düşmeyeceği ...», sonucuna varmaktadır. (Bkz. **Erginay**, Vergi Hukuku, s. 48). **Bulutoğlu** da, «Vergilerin geçmişe yürütülmesi Anayasa’ya aykırı değilse bile, yerleşmiş vergicilik İlkelerine ve vergi adaletine aykırıdır; büyük zor unluk olmadıkça, idare bu tür uygulamalardan kaçınmalıdır» demektedir. (Bkz. **Bulut oğlu**, s. 27, 28).

91. «... Başvuruda yer almamış olmakla birlikte, gerekçe İle bağlı olmayan Anayasa Mahkemesi, ‘gecikme faizi’nl, ‘yasaların geriye yürümezliği’ ilkesi dolayısıyla Anayasa’nın 38 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan «kimse işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz» hükmü ile «hak arama hürriyeti’ni düzenleyen 36 ncı maddesi yönünden de incelemeye tabi tutmuştur./... Vergi yükümlülüğü, vergi konusu olayın gerçekleşmesi ile doğar. Bu olayın gerçekleşmesi vergi yükümlülüğünün doğması için gerekli ve yeterlidir... Olaya bu şekilde bakmak hem devlet mâliyesini ve hem de kamu yararını korumak bakımından gerekli olduğu gibi; vergi ödeyenle ödemeyen yükümlüyü birbirinden ayırdetmek, ödeyeni korumak ve böylece vergilerin zamanında Ödenmesini sağlamak yönünden de gereklidir. Böyle bir yaklaşımın ‘kanunların geriye yürümezliği’ ilkesi ile çatışan bir yönü yoktur. Vergi geliri yaratan olayla doğduğundan; beyan, tarh, tahakkuk ve tahsil İşlemleri, kaçınılmaz bir şekilde birbirini izleyen dönemlerde ortaya çıkacaktır. Bu nedenle gecikme faizi uygulamasının, bu uygulamayı getiren kanunun yürürlüğe girmesinden sonra gerçekleşen gelir yaratıcı olaylara uygulanması durumunda; üzerinden ne kadar süre geçmiş olursa olsun, gelir yaratıcı olaya dönüş ve gecikme faizini bu olayın vade tarihinden başlatmak, «kanunların geriye yürümezliği» ilkesi ile çatışmaz» AMK, 27.9.1988 gün ve E. 1988/7, K. 1988/27, (RG. 26.12.1988-20031).
92. «... Vergi alanındaki düzenlemeler de yasalarla gerçekleştirildiğinden geriye yürümezlik, vergi yasaları için de doğal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğu kaçınılmaz kılan görüşler öğretilerde çoğunluk kazanmıştır. Devlete ve hukuk düzenine güven noktasında yoğunlaşan bu görüşler genelde (yöntem yasalarındaki zorunluluklar dışında) tüm yasalar için geçerli olan bir durumdur. Ayrıklık koşulları bir yana bırakıldığında, genel kural, geriye yürümezliğin her yasa için egemen bir özellik olduğudur. Zorunlu nedenlerle (örneğin kamu yararı gibi) geriye yürüme durumunda önceki etkileme söz konusu olabilir. ... Yükümlüler arasında eşitsizliğe yol açmayacak düzenlemeler, üstelik yükümlülerin yararına olunca, geriye yürütülmekle hukuksal güvenlik ilkesi çiğnenmiş sayılmaz. Türk hukukunda da, enflasyon, ekonomik buhranlar ve haksız kazançlara karşı uygulamalar nedeniyle geriye yürü-

süz» olduğu kabul edilen bir hüküm Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilebilir®. Türk hukukunda vergilendirme işleminin «sebeup» unsurunu oluşturan vergiyi doğuran olan (VUK. m. 19) meydana geldikten sonra vergi yükünü arttıran bir vergi kanunu hükmü, gerçek geriye yürüme olarak nitelendirilebileceğinden Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilebilecektir<sup>1</sup>. Buna rağmen, Ekonomik Denge Vergisinin Anayasaya aykırılığı itirazının Anayasa Mahkemesine intikal ettirilmesi üzerine Anayasa Mahkemesince, ekonomik denge vergisi, gelir ve kurumlar vergisi oranlarını % 10 artırmak suretiyle getirilen bir ilâve vergi olarak değil, ayrı, yeni ve bağımsız bir vergi<sup>93 94 95 96</sup> ihdası olarak kabul edildiğinden herhangi bir geçmişe yürümeden bahsedilemeyeceği gerekçesiyle, Anayasa'ya aykırılık iddiası reddedilmiştir<sup>^</sup>.

---

tülen vergi yasaları çıkartılmıştır. ... Geriye yürümezlik ilkesi hakkında Anayasa'da açık bir kural bulunmamasına karşın, Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük yönlerinden yargısal denetim yapar. Vergilendirme işleminin ögesini oluşturan vergiyi doğuran olaydan sonraki artışları içeren düzenlemeler geriye yürüme kapsarsa uygunluk denetimine bağlı tutulabilir.» AMK. 7.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, (RG. 6.4.1990-20484).

93. Bkz. **Çağan**, Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 142. Anayasa Mahkemesinin bir kararında, «... kanunun kamu yararına olarak geleceği düzenleyici, mücerret, şahsi olmayan, genel hukuk kuralları ...» koyması gerektiği belirtilmiş, kazanılmış hakları ortadan kaldıran, kişileri mal ve mülklerinden keyfi olarak yoksun kılmak amacını taşıyan kanunların kanun değil, «... hukukun ana prensipleri ve Anayasa hükümleri ile bağdaştırılması mümkün olmayan keyfi bir tasarruf ...» olduğu öngörülmüştür. Bkz. AMK. 11.10.1963 gün ve E. 1963/124, K. 1963/243, (AMKD., S. 1, s. 422, 430). Bu konuda ayrıca bkz. **Esen**, Türk Anayasa Mahkemesi'ne Göre ..., s. 45.
94. Anayasa Mahkemesi verdiği kararlarda, geriye yürümenin sınırı olarak vergiyi doğuran olayı esas almaktadır. Bkz. AMK. 27.9.1988 gün ve E. 1988/7, K. 1988/27, (RG. 26.12.1988-20031); AMK. 7.11.1989 gün ve E. 1989/6. K. 1989/42, (RG. 6.4.1990-20484).
95. Ekonomik denge vergisinin, devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergi olduğu görüşü için bkz. Güneş, s. 71.
96. «Vergi hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın tanımının yapılması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesine göre. Vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması iie doğar. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda yürürlükte olan yasa uygulanacaktır. Vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra, bu olaya ilişkin vergi yükünün artırılması geriye yürüme olarak nitelendirilebilir./... Ancak, ekonomik

Vergiye doğuran olayın tamamlanmasından önce vergi yükünü arttıran bir kanun hükmü gerçek olmayan geçmişe yürüme olarak nitelendirilecek ve gerek geçmişe yürütüldüğü dönemin uzunluğu, gerek getirdiği ek vergi yükü açısından ölçüsüz değilse hukukî güvenlik ilkesine ters düşmeyeceğinden geçerli sayılabilecektir. Anayasa Mahkemesi her somut olayı kamu yararı ile yükümlülerin hukukî güvenliklerini karşılaştırarak irdeleyecektir. Öte yandan vergi kanunlarında yükümlülerin yararına olarak yer alan geçmişe yürütülmüş hükümler hukuk devletinin hukukî güvenlik ilkesi açısından herhangi bir sakınca yaratmazlar. Ancak bu çeşit hükümlerde yükümlüler arasında eşitlik ilkesine aykırılık yaratabilecek uygulamalardan kaçınmak gerekir<sup>57</sup>.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, Vergi Usul Kanununun 3239 sayılı Kanun ile değişik 112'nci maddesinde (f. 3) öngörülen gecikme faizinin, bu kanunun yürürlüğe girdiği 1.1.1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ait tarhlara uygulanamayacağına karar vererek hukukî güvenlik ilkesinin gereğine uymuştur<sup>58</sup>.

---

denge vergisi ekonomik koşulların gerektirdiği finansman ihtiyacını karşılamak için Devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergidir. Bu anlamda gelir ve kurumlar vergisine ek olmayıp başlı başına bir vergidir. Bir yıl önceki kazançlara ilişkin matrahlar üzerinden alınması, geriye dönük vergi koyma anlamına gelmez. »AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/6, K. 1995/29, (RG. 10.2.1998-22550, s. 13); «Vergi Usul Yasası'na göre, vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Ekonomik Denge Vergisi'nde, vergiyi doğuran olay, kişinin 3986 sayılı Yasa'da yükümlülüğü belirleyen kapsam içine girmesi ve 2. maddedeki olayların meydana gelmesidir. Ekonomik Denge Vergisi, Devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergidir. Bu anlamda Ekonomik Denge Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisine ek bir vergi olmayıp başlı başına bir vergidir. Ancak, bir yıl önceki kazançlara göre beyan edilen matrah üzerinden alınmaktadır. Bu vergide vergiyi doğuran olay, beyanname verilmesi olduğuna ve beyannameler de 1991 yılında verildiğine göre geriye yürümeden (yürüme olacak) söz konusu değildir.» AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1994/80, K. 1995/27, (RG. 2.2.1996-22542, s. 28). Bu kararın irdelenmesi konusunda bkz. Güneş, s. 68-73.

97. Bkz. **Bulut oğlu**, s. 26: Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 187; **Öncel-Ktnnrulu-Çağan**, s. 50.

98. Dş. İBK. 3.7.1939 gün ve E. 1988/5, K. 1989/3, (Dş. Der., S. 78-79, s. 67 vd.).



Öte yandan, Anayasa Mahkemesi'nin bir kısım vergi kolaylıklarını iptal etmesi halinde, daha önce bu kolaylıklardan yararlanmış olanların durumları bu iptal kararından etkilenmemelidir". Çünkü, Anayasa'nın 153'üncü maddesinin 5'inci fıkrası Anayasa Mahkemesi'nin verdiği iptal kararlarının geriye yürümeceğini açık olarak hükme bağlamıştır.

#### **D. Vergilerin Kanuniliği İlkesi**

##### **1. Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Anlamı ve Kapsamı**

Vergilerin kanuniliği ilkesi, çağdaş demokratik ülkelerde «kuvvetler ayrılığı» veya «kuvvetler dengesi» ilkeleri çerçevesinde, vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olması demektir. Başka bir deyişle, kanun koyma yetkisine sahip olan organın vergilendirme yetkisini kullanmasıdır. Buna göre, yasama organı cebirlik unsuru içeren malî yükümlülükleri (geniş anlamda vergi) ya da vergi muafık ve istisnalarını mutlaka kanunla düzenlemek zorundadır. Nitekim, «kanunda yazılı olmadan vergi alınamaz»<sup>100</sup> kuralı birçok devletin Anayasası'nda hükme bağlanmıştır<sup>101</sup>. Verginin temel unsurları ile ilgili düzenlemeler, Anayasa'nın istisna hükümleri saklı kalmak şartıyla, ancak kanun ile yapılabilir. Bu bağlamda, vergiyi doğuran olayların kanunlarda açık olarak belirtilmesi gerekmektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak, iraderenin vergilendirmeye ilişkin tarh ve tahsil işlemleri de kanunlara uygun ve doğru olarak yapılmalıdır. Vergilerin kanuniliği ilkesinin temelinde, kişilerin gelirleri, mal varlıkları ve harcamaları üzerine konulacak vergilere, kendi temsilcilerinden oluşan yasama

---

S9. Danıştay Onikinci Dairesi, Anayasa Mahkemesi'nin, 933 sayılı Kanunun bazı hükümlerini iptal etmesinden önce Danıştay kararı ile gümrük muafığına hak kazanan kişilerin haklarının. Anayasa Mahkemesi'nin İptal karar ile ortadan kaldırılamayacağına karar vermiştir. Bkz. Dş. 12. D. 25.6.1971 gün ve E. 1971/885, K. 1971/1638, (Danıştay Onikinci Daire Kararları, 1. Kitap, C. I, s. 306).

100 «Nullum tributum sine lege; Keine Steuer ohne Gesetz.»

101. Çeşitli ülkelerin Anayasalarında vergilendirme yetkisinin düzenlenmesi için bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 57-93.

organını aracılığıyla nza göstermeleri düşüncesi yatmaktadır. (Temsilsiz vergi olmaz-rızasız vergi olmaz ilkeleri)<sup>1</sup>®.

Vergilerin kanuniliği ilkesi bir yönüyle vergilendirme yetkisini yasama organının kanun aracılığıyla kullanmasını gerektirirken, diğer yönüyle vergi yükümlülerini vergi idaresinin ve hatta yargı organlarının keyfi ve takdirî uygulamalarına karşı korumayı amaçlamaktadır<sup>102 103</sup>.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, Türk vergi hukukunda da kabul edilmektedir. Temel dayanağını Anayasalardan alan bu ilke, Türk Anayasa metinleri incelendiğinde açıkça görülmektedir<sup>104</sup>.

---

102. Bu konuda geniş bilgi için bkz. **Tipke-Lang**, t 3, 2.11; **Reid**, s. 52 54; **Kumrulu**, Anayasal Temeller, s. 148 vd.; **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 7; **Saygıhoğlu**, s. 67; **Karakoç**, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 70 vd. «İnsanlık tarihinde bir çok devrimlerin önemli etkenlerinden birisi olmuş bulunan bütçe ve vergi işlerine ilişkin Anayasal kuralların tarihi gelişim açısından değerlendirilmesi. Anayasa'nın 61. maddesinin temelinde yatan düşüncenin, vergiye ilişkin önemli konuların yasama meclislerince düzenlenmesini sağlamak olduğunu göstermektedir.» AMK. 23-25.10.1969 gün ve E. 1967/41, K. 1969/57, (AMKD., S. 8, s. 49-50).

103. Karş. **Kaneti**, Anayasal Temeller, s. 32; Vergi Hukuku, s. 36; **Saygıhoğlu**, s. 68; **Kumruhu**, Gecikme Faizi, s. 243. Anayasa Mahkemesi'ne göre; «Anayasa koyucu her çeşit mali yükümlü kanunla konulmasını buyururken, **keyfi ve takdirî uygulamaları önlemeyi** amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir malî yükümlü ilgili-lere yükletilmesi için yeterli neden olamaz. Malî yükümlülerin matrah ve oranları, tarih ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanlaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bu yönleri dolayısıyla, **yasayla yeterince çerçevelenmemişse** kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan, **mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek, yasalarla düzenlenmelidir.**» AMK. 31.3.1987 gün ve E. 1986/20, K. 1987/9, (AMKD., S. 23, s. 190). Aynı yönde kararlar İçin bkz. AMK. 29.3.1966 gün ve E. 1965/46, K. 1966/16, (AMKD., S. 4, s. 111-112); AMK. 18.4.1968 gün ve E. 1967/64, K. 1968/12, (AMK., S. 6, s. 124); AMK. 3.7.1969 gün ve E. 1969/23, K. 1969/41, (AMKD., S. 7, S. 537); AMK. 22.12.1970 gün ve E. 1970/29, K. 1970/48, (AMKD., S. 15, s. 574); AMK. 3.2.1977 gün ve E. 1976/54, K. 1977/8, (AMKD., S. 15, s. 141).

104. Osmanlı Döneminde 1876 Kanunu Esasîsi'nde vergilerin kanuniliği ilkesi iki ayrı maddede düzenlemiştir. 25'inci maddeye göre, «Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat nâmu ile ve nâmu aherle hiç kimseden bir akçe alınmaz» 96'ncı maddeye göre de, «Tekâlifî

1982 Anayasasıyla da vergilerin kanuniliği ilkesi benimsenmiş ve 73'üncü maddenin 3'üncü fıkrasında şu hükme yer verilmiştir; «Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla kanulur, değiştirilir veya kaldırılır.» Görüldüğü gibi bu düzenleme, 1961 Anayasasındaki düzenleme ile, bazı küçük farklılıklar dışında, paralellik arz etmektedir. Nitekim, her iki maddenin Anayasa sistematigi içindeki yeri de aynıdır. 1961 Anayasasından farklı olarak 1982 Anayasası'nda, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlerinin değiştirilmesinin veya kaldırılmasının yine kanunla olacağı hükmüne açıkça yer verilmiştir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli, gerek maddi anlamda kanunla yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Şekli anlamda kanun, Anayasa'da belirlenen kanun koyma usulüne uygun olarak, yasama organı tarafından çıkartılır. Maddi anlamda kanun ise, genel, soyut, kişisel olmayan hukuk kurallarını içeren bir işlemdir<sup>105</sup>. Maddi anlamda kanunun mutlaka yasama organı tarafından çıkartılması gerekli değildir. Bu çerçevede içinde vergilerin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisini genel, soyut, kişisel olmayan ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamına gelir<sup>106</sup>.

Anayasa her çeşit malî yükümlün kanun ile konulmasını emrederken, keyfi ve takdirî uygulamayı önleyecek ilkelerin kanunda yer alması amacını gütmüştür. Yürütmenin vergi uygulaması kanunlara bağlı kılınarak, kişisel hak ve özgürlükler açısından gü-

---

devletin hiçbirini bir kanun ile tayin olunmadıkça vâz ve tevzi ve tahsil olunamaz.» 1921 Anayasası'nda vergilerin kanuniliği ilkesine yer verilmemekle beraber, 1924 Anayasası'nda bix ilke açıkça benimsenmiştir. Nitekim, 1924 Anayasası'nın 85'inci maddesinde; «Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir» denilmektedir. Ancak, aynı maddenin ikinci fıkrası ile devlet, il özel idareleri ve belediyelerin geleneksel olarak topladıkları vergilerin, kanunları çıkarılmaya kadar tahsiline İzin verilmiştir. Ayrıca, bu Anayasa döneminde, vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı sayılabilecek çok sayıda kanun çıkarılmıştır. (Bkz. **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 52). Fakat bu durumu Osmanlı Devleti'nden Cumhuriyete geçiş döneminin bir gereği olarak değerlendirmek mümkündür. (Bkz. **Kumculu**, Anayasal Temeller, s. 150).

105. Maddi ve şekli anlamda kanun kavramı İçin bkz. **Teriç**, Kanun Kavramı, s. 33 vd.; 44 vd., 81.

106. Bkz. **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 103.

vence sağlanmıştır, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3 üncü fıkrasındaki kuralın temelinde yatan düşünce, vergiye ilişkin önemli konuların yasama organında düzenlenmesini sağlamaktır<sup>107 108</sup>.

Bir verginin kanun ile konulmuş sayılabilmesi için, onun yalnızca konusunun kanunla belirlenmesi yeterli değildir. Verginin konusundan başka, yükümlüsü, matrahı, oranı, indirim, istisna ve muafiyetleri, tarh, tahakkuk ve tahsil usulleri, yaptırım ve zamanlaşımı gibi hususların da kanunla düzenlenmesi ve yeterince belirlenmesi zorunludur<sup>TM</sup>. Vergiden indirim yapmak veya bağışık tutmak, vergi koyma ölçüsünde büyük bir önem taşıdığından, kanunilik ilkesinin kapsamının içindedir. Kanun bu öğelerden hiçbirini idarenin takdirine bırakamaz<sup>109</sup>.

Verginin kanunla konulması ilkesinin tabii sonucu olarak verginin yine kanunla değiştirilmesi veya kaldırılması gerekir. Başka bir deyişle, bir verginin adalet ve eşitlik gibi gerekçelerle dahi kanuna dayalı olmadan kaldırılması mümkün değildir. Bu yetki de yasama organına aittir. Dolayısıyla, yürütme organının kanunî dayanak olmaksızın bir idari işlemle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi yoktur.

Anayasa Mahkemesinin bir vergi kanununu Anayasaya aykırı bularak iptal etmesi ve dolayısıyla söz konusu verginin kalkması hali, yasama yetkisinin kullanılması anlamına gelmez. Anayasa Mah-

---

107. AMK. 15.6.1971 gün ve E. 1970/55, K. 1971/57. (RG. 15.6.1972-14109).

108. AMK. 23-25.10.1969 gün ve E. 1969/41, K. 1969/57, (RG. 12.3.1971-13776). «Anayasa koyucu her çeşit mali yükümlü kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdirî uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir malî yükümlünün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeterli neden olamaz. Malî yükümlülerin matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanlaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bu yönleri dolayısıyla, yasayla yeterince çerçevelenmemişse kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hattâ temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açılması mümkündür. Bu bakımdan, malî yükümlüler belli-baş öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek, yasalarla düzenlenmelidir.» AMK. 31.3.1987 gün ve E. 1936/20, K.

1987/9, (RG. 28.5.1987-19473, s. 24). Anayasa Mahkemesi bu karar ve ba gerekçe ile, 2644 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 97'nci maddesine 3239 sayılı Kanunun 125'inci maddesiyle eklenen yeraltı sularıyla ilgili hükmü iptal etmiştir.

109. AMK 29.3 1266 gün ve E. 1965/45, K. 1966/16, (RG. 12.5.1966-12297).

kemesi'nin kanunların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimini yapması ve Anayasa'ya aykırılığını belirlemesi halinde kanunun iptaline karar verme yetkisi, Anayasa'nın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ile hukuk devleti ilkesinin (Any. m. 2, 11) bir sonucudur ve Anayasa ile tanınan bir yargı yetkisinin kullanılmasından ibarettir. Anayasa Mahkemesi, Anayasaya aykırı bulduğu bir vergi kanununu iptal ederken, bu kanunla düzenlenen vergiyi kaldırmayı değil, Anayasaya aykırılığını belirlediği kanunun hukuk âleminde silinmesini amaçlamaktadır. Bu itibarla, verginin kaldırılması, Anayasa Mahkemesi'nin verdiği iptal kararının dolaylı bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Yasama organı, aynı vergiyi Anayasa'ya uygun bir kanunla yeniden düzenleyebilir.

Vergilerin konulması, değiştirilmesi, kaldırılmasının kanunla gerçekleştirilmesi yanında vergi cezalarının da «cezaların kanuniliği ilkesi»ne uygun olarak düzenlenmesi gerekir. Bu ilkeye aykırılık taşıyan kanunların Anayasa'ya uygunluk denetimi sonunda iptal edilmesi mümkündür<sup>110</sup>.

---

110. «1 - Anayasa'nın 2. Maddesi Yönünden İnceleme : -Ceza verme hakkının esasını, adaletle sınırlandırılmış toplumsal yarar düşüncesi oluşturur. Bunun doğal sonucu olarak da, bir düzenlemeye giderken yasakoyucu kamu yararını en az kişi yararı kadar düşünmek durumundadır. Kamu yararının takdiri ise Yasama Organı'nın yetkisindedir. Ne var ki yasakoyucu kamu yararın düşüncesiyle eylemlere dilediği miktarda ceza saptayamayacağı gibi, kişinin temel hak ve özgürlüklerini demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olarak sınırlayamaz. Yasakoyucunun ceza saptamadaki yetkisinin sınırını hukuk devleti ilkesi oluşturur. ... Hukuk devletinin öğeleri arasında, yasaların kamu yararına dayanması ve eşitlik ilkesi vardır. -Cezaların, suçların ağırlık derecelerine göre önleme ve iyileştirme amaçları da göz önünde tutularak adaletli bir ölçü içinde konulması, ceza hukukunun temel ilkelerindedir. ... 4 - Anayasa'nın 38. Maddesi Yönünden İnceleme: ... Anayasa'nın 38. maddesinde suç ve cezaların yasallığı ilkesi benimsenmiştir.- Yasakoyucunun ceza alanında yasama yetkisini kullanırken Anayasa'nın temel ilkelerine ve ceza hukukunun ana kurallarına bağlı kalmak koşuluyla, toplumda belli eylemlerin suç sayılıp sayılmaması, suç sayılırsa hangi tür ve ölçüdeki ceza yaptırımıyla karşılaşmaları gerektiği, hangi durum ve davranışların ağırlaştırıcı ya da hafifletici öge olarak kabul edileceği konularında takdir yetkisi vardır.- İptali istenen Yasa kuralı uyarınca kaçakçılığa teşebbüs nedeniyle hükmolunan hapis cezasının tutarının hesabında hapis cezasının her bir günü için sanayi sektörü için belirlenen yürürlükteki asgari Ücretin bir aylık tutarının yansı esas alınacağından kişiye suç İşlediği zaman o suç için öngörülen ceza suç gününden önce belirgindir. Bu düzenlemede cezaların yasallığı ilkesine ve Anayasa'nın 38. maddesine aykırı bir yön görülmemiştir.» AMK. 6.6.1991 gün ve E. 1990/35, K. 1991/13, (RG. 27.10.1994-22094).

Kanun koyucu vergi kanunu ile, vergiye ilişkin temel unsurları belirledikten sonra, uygulamaya, tekniğe veya uzmanlık isteyen hususlara ilişkin konuların düzenlenmesini yürütme organına bırakabilir. Yürütme organına bu hususlarda bırakılabilecek bir düzenleme yetkisi, vergilendirmeye ilişkin temel konularda olmadığı için 73'üncü maddenin son fıkrası ile sınırlı değildir. Ancak, burada temel unsurlar ile teknik konular ve ayrıntılar ayırımının nasıl yapılacağı sorunu ile karşılaşmaktadır. Bu konuda yasama ve yürütme organlarının düzenleme alanlarını ayıran daha elverişli bir ölçüt de bulunmamaktadır<sup>111</sup>. Vergilendirme usulüne ilişkin hususlarda, genellikle usul kanunlarında yürütme organına bir takım yetkiler verilmektedir (VUK. m. 11, mük. m. 257). Ancak, maddi vergi borcu getirmeyen düzenlemelerin yürütme organınca yapılabileceği yönündeki eğilim, her zaman doğru sonuçlar vermemektedir. Çünkü, yürütme organına ve bu arada Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiler, yükümlüler için ek malî yükümlülük getirici niteliktedir. Müteselsil sorumluların belirlenmesi ve beyannamelerin tasdiki mecburiyetinin getirilmesi bu tür uygulamalara örnektir. Böyle sonuçlar doğuran yetki devirlerinden olabildiğince kaçınması, devredilen yetkinin sınırlarının iyi belirlenmesi ve Anayasasının vergi ödevine ilişkin hükmüne (Any. m. 73) uygun olarak bu yetkinin Bakanlar Kurulu'na verilmesi daha uygun olacaktır.

## 2. Verginin Kanuniliği İlkesinin İstisnası

Vergilerin kanuniliği ilkesi vergi koyma yetkisinin yalnız yasama organı tarafından kullanılmasını gerektirir. Ancak, verginin, değişen durumlara göre hızla karar almayı gerektiren ekonomi politikasının bir aracı olması, yürütme organına, yasama organınca, sınırlı bazı yetkilerin verilmesini zorunlu kılmaktadır<sup>112</sup>. Ülkemizde, bu amaca yönelik ilk düzenleme, 1961 Anayasasının 61'inci maddesine, 22.9.1971 tarih ve 1488 sayılı Kanun'la 3'üncü fıkranın eklenmesi suretiyle gerçekleştirilmiştir. Bu düzenleme ile yasama ve yürütme organları arasında var olan vergilendirme konusundaki «kuvvetler ayrılığı ilkesi», yerini çağdaş kamu hukuku anlayışına uygun olarak «kuvvetler işbirliği ve dengesi ilkesi»ne bırakmıştır. Böylelikle Türk Vergi Sistemi içindeki bir çok hüküm, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilme tehdidinden kurtulmuştur<sup>113</sup>.

111. Bkz. **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 131; **Doğrusöz**, s. 70.

112. **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 7; **Aliefendioğiu**, Vergileme Yetkisi, s. 63.

113. Bkz, **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 95.

Yürütme organının vergilendirme konusundaki yetkisi, kural olarak «bağlı yetki»dir. Bu organın vergilendirme alanındaki istisnaî düzenleme yetkisinin kapsamı ve sınırları, Anayasa ile veya kanunlarla belirlenir<sup>11\*</sup>.

Anayasa'nın 73 üncü maddesi, 3'üncü fıkrasında (geniş anlamda) vergilerin kanuniliği ilkesini hükme bağladıktan sonra, 4 üncü fıkrasında istisnaî olarak hangi şartlar altında Bakanlar Kurulu'na yetki verilebileceğini belirtmektedir. Buna göre, Bakanlar Kurulu vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisine sahiptir. Bu hükmün kabul edilmesinin nedeni ekonomiye çabuk ve etkili müdahale etme zorunluluğudur<sup>114 115 116</sup>. Çünkü, kanunilik ilkesinin sert kalıbı içinde kalınması halinde, kamu mâliyesinin vergi aracının kısa vadeli ekonomi politikası amaçları yönünde kullanılması mümkün değildir. Bununla beraber Anayasa, kanun ile de olsa Bakanlar Kurulu'na, muafık, istisna, indirim ve oranlar dışındaki temel vergi unsurlarında, yani verginin yükümlüsü, sorumlusu, konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olayda değişiklik yapma yetkisi verilmesini kabul etmemiştir. Bu Anayasal düzenlemeye rağmen pek çok vergi kanununda, özellikle Katma Değer Vergisi Kanunu'nda bu sınırlara uyulmamıştır<sup>115</sup>. 1983 sonrası yapılan düzenlemelerde vergi kanunlarıyla Bakanlar Kurulu'na ve Maliye Bakanlığına gelişigüzel düzenleme yetkisi verilmesi «vergilerin karariliği ilkesi»nin doğmasına yol açmıştır<sup>117</sup>.

Öte yandan Anayasa'nın 167'nci maddesi (f. 2) Bakanlar Kurulu'na kanun ile, dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koyma ve bunları kaldırma yetkisinin verilebileceğini hükme bağlamıştır. Bu hüküm, Bakanlar Kurulu'na dış ticaret işlemlerinin gerektirdiği çabuk harekete geçme imkânını ve esnekliğini sağlamaktadır. Bu yetki, yasama yetkisinin devredilmezliğinin, yani yasama

---

114. **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 7; **Allef endi oğlu**, Vergileme Yetkisi, s. 63.

115. Bkz. **Çağan**, Kamu Mâliyesi, s. 218; **Kaneti**, Vergi Hukuku, s. 38; **Gündüz**, s. 110.

116. Bkz. ve kars. **Doğrusöz**, s. 72-74.

117. Bkz. **Karakoç**, Sosyal Maliye, s. 17-20.





kararname ile düzenlenemeyecek siyasi haklar ve ödevler arasında yer almaktadır. Buna rağmen Bakanlar Kurulu, 2977 sayılı İdari Usul ve İşlemlerin Yeniden Düzenlenmesi Hakkında Kanunun verdiği yetkiye dayanarak Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda (m. 19, f. 2) 194 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişiklik yapmıştır. Gerçekte bu değişiklik, vergi yükümlülerinin siyasî ödevlerinden sayılan vergi Ödevlerini, temel hak ve özgürlüklerini sınırlandırmamaktadır; aksine intikale konu olan taşınmazlarda tescil işlemini kolaylaştırmaktadır. Ancak, Anayasanın kanun hükmünde kararname ile ilgili 91'inci maddesi temel hak ve ödevlerle siyasî hak ve ödevlerin kanun hükmünde kararnamelerle sınırlandırılmasını değil, daha geniş bir kapsam içinde düzenlenmesini yasaklamaktadır. Dolayısıyla 194 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Anayasa'nın 91'inci maddesinin kapsamı dışına çıkmıştır<sup>130</sup>.

«Sıkıyönetim ve olağanüstü haller»de kanun hükmünde kararnamelerle düzenleme yapılmasına getirilen sınırlamanın dışına çıkılabileceğinden (Any. m. 91, f. 5), sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde, vergi konusunda da kanun hükmünde kararnamelerle düzenleme yapılabileceği sonucu çıkmaktadır. Nitekim, Anayasa'nın 121'inci maddesi (f. 2), Bakanlar Kurulu'na olağanüstü hallerde vatandaşlar için Olağanüstü Hal Kanununa uygun olarak kanun hükmünde kararnamelerle para, mal ve çalışma yükümlülükleri getirme yetkisini vermektedir. Bu kararnamelerin Resmi Gazete'de yayımlandığı gün Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin onayına sunulması gerekmektedir. Ancak, olağanüstü halde ve sıkıyönetimde kanun hükmünde kararnamelerle vergilere ilişkin düzenlemeler yapılabilmesi yetkisinin sınırları Anayasa'da çok açık olarak belirtilmiş değildir<sup>120 121 122</sup>. Ancak, vergi ödevine ilişkin olarak olağanüstü hal veya sıkıyönetim dönemlerinde kanun hükmünde kararnamelerle düzenleme yapma yetkisi sadece olağanüstü hal veya sıkıyönetim süresince söz konusu olmalıdır<sup>133</sup>.

Anayasa, mahallî idarelerle ilgili 127'incî maddesinde (f. 6), «...Bu idarelere görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır» hükmüne yer vermektedir. Ancak Anayasa bu görevlerin hangi kaynaklardan nasıl sağlanacağını, nasıl güvence altına alınacağını belirtmemektedir. Başka bir deyişle, Anayasa'da merkezî idare ve ma-

---

120. Bkz. **Çağan**, Kamu Mâliyesi, s.

121. Bkz. **Uluatam**, Vergi Hukuku, s.

122. Bkz. **Gündüz**, s. 111.

halli idareler arasında vergilendirme yetkisinin bölüşümüne ilişkin bir hüküm yer almamaktadır. Vergilerin kanuniliği İlkesi uyarınca mahallî idarelerin sahip olacakları gelir kaynakları, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından çıkarılan kanunlarla belirlenir. Ancak 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu (m. 96/B), belediye meclislerine meslek vergisi, ilân ve reklâm vergisi, tellâlık harcı gibi vergi ve harçların tarifelerini kanunda belirtilen alt ve üst sınırlar arasında değiştirme yetkisi vermektedir. Anayasa vergilerin kanuniliği İlkesinin istisnası olarak sadece belli şartlarda (m. 73, f. 4). Bakanlar Kurulu'na yetki devrini öngördüğünden belediye meclislerine kanun ile verilen söz konusu yetki anayasal dayanaktan yoksundur<sup>123</sup>. Belediye Gelirleri Kanunu, Millî Güvenlik Konseyi döneminde çıkartılan kanunlar arasında yer aldığından, Anayasa'nın geçici 15'inci maddesi nedeniyle, Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne götürülmesi mümkün değildir. Ancak, Anayasa'da yapılacak bir değişiklik, mahalli idare meclislerinin de malî yükümlülükler konusunda, Bakanlar Kurulunun bağlı olduğu şartlar çerçevesinde yetkili kılınması yararlı olacaktır.

### 3. Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilerin Kanuniliği İlkesi

Kanun koyucu ne tür vergiler ihdas edeceğini, anayasal sınırlara uymak şartı ile tespit etmekte serbesttir<sup>124</sup>. Anayasa'da öngörülen usullere uygun olarak çıkartılmış bir kanunla konulan vergi, ekonomik şartlara ve genel adalet düşüncelerine aykırı düşse de bu durum, onun kanunilik niteliğini etkilemez. Ancak bir vergi kanunu, Anayasa'nın diğer kurallarına uygunluğu açısından Anayasa Mahkemesi'nin yargısal denetimine tâbi tutulabilir<sup>125</sup>. Bununla be-

---

123. Bkz. **Çağan**, Kamu Mâliyesi, s. 219; **Doğrusöz**, s. 76. Anayasa Mahkemesi 1961 Anayasası'nda da mahallî idarelerin vergilendirme yetkisine ilişkin bir hüküm bulunmamasına rağmen, belli alt ve üst sınırlar arasında kalmak şartıyla belediye meclislerinin aynı Bakanlar Kurulu gibi bu yetkiye sahip olabileceğini kabul etmişti. Bkz. AMK. 22.10.1970 gün ve E. 1970/29, K. 1970/48, (AMK., S. 8, s. 493-496); AMK. 3.7.1969 gün ve E. 1969/23, K. 1969/41. (AMKD., S. 7, s. 384-387).

124. «Yasakoyucu, anayasal kurallara uymak koşuluyla, gelir, servet ya da harcamanın vergilendirilmesinde, konulara, nitelik ve miktarlara göre kimi değişik ölçütler getirebilir; gelirin unsurlarına ve miktarına göre ayrı yükümlülükler ve oranlar belirleyebilir.» AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/4, K. 1995/28, (RG. 2.2.1996-22542, s. 35); AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/6, K. 1995/29. (RG. 10.2.1996-22550, s. 12).

125. Bkz. **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 102.

raber, 1982 Anayasası'nın geçici 15'inci maddesinin 3 üncü fıkrasında, 12 Eylül 1980 tarihinden, ilk genel seçimler sonucu toplanacak Türkiye Büyük Millet Meclisinin Başkanlık Divanı oluşturuluncaya kadar geçecek süre (6,12.1983) içinde çıkarılan kanunlar, kanun hükmünde kararnamelemler ile 2324 sayılı Anayasa Düzeni Hakkında Kanun uyarınca alınan karar ve tasarrufların Anayasaya aykırılığının iddia edilemeyeceğini belirtmektedir. Dolayısıyla, sözü edilen dönem içinde çıkartılan vergi kanunları Anayasa Mahkemesi'nin yargısal denetimi dışında kalmaktadır.

Anayasa Mahkemesi'nin vergi ödevine ilişkin kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi sonucu verdiği kararların büyük çoğunluğu vergilerin kanuniliği ilkesine ilişkindir. Bu kararlarda, vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde, malî yüküm kavramı, kanunla konulup, değiştirilme ve kaldırılmanın kapsamı, yürütme organına devredilen vergilendirme yetkisinin sınırları ve aynı çerçevede mahallî idarelerin ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının vergilendirme yetkisine sahip olup olmaması konuları irdelenmektedir.

Bir kere, Anayasa'nın (1961 Anayasası m. 61; 1982 Anayasası m. 73) «vergi ödevi»ne ilişkin hükmünde yer alan, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması konusunda herhangi bir duraksama söz konusu değildir. Ancak «benzeri malî yükümlülükler» kavramının kapsamına ne gibi yükümler girer ise tartışmalara yol açacak niteliktedir. Anayasa Mahkemesi verdiği kararlarda bu konuya açıklık getirmeye çalışmaktadır. Anayasa Mahkemesi'ne göre, «salma»<sup>126</sup>, «çarşı ve mahalle bekçilerinin ücretleri»<sup>127</sup>, «levha resmi»<sup>128</sup>, «liman işgal resmi»<sup>129 130</sup>, «ilân resmi»<sup>120</sup>, «reklam resmi»<sup>131</sup>, meslek odalarına ve barolara «giriş ücreti ve yıllık üye aidatı»<sup>132</sup>, «munzam aidat»<sup>133</sup>,

---

126. AMK. 5.1.1965 gün ve E. 1963/198, K. 1965/1, (AMKD., S. 3, s. 3-15).

127. AMK. 26.10.1965 gün ve E. 1965/25, K. 1965/57, (AMKD., S. 3, s. 268-

128. AMK. 29.3.1966 gün ve E. 1965/45, K. 1966/16, (AMKD., S. 4, s. 109-113).

129. AMK. 18.4.1968 gün ve E. 1967/54, K. 1968/12, (AMKD., S. 6, s. 138-141).

130. AMK. 3.7.1969 gün ve E. 1969/23, K. 1969/41, (AMKD., S. 7, s. 384-388).

131. AMK. 22.12.1970 gün ve E. 1970/29, K. 1970/48, (AMKD., S. 8, s. 493-

132. AMK. 24.3.1970 gün ve E. 1969/65, K. 1970/16, (AMKD., S. 8, S. 220-225);

AMK. 3.2.1977 gün ve E. 1976/54, K. 1977/8, (AMKD., S. 15, s. 138-144).

133. AMK. 26.12.1972 gün ve E. 1972/40, K. 1972/61, (AMKD., S. 10, s. 585-

«vesika harçları»<sup>134</sup>, «muamele tescil ücreti»<sup>135</sup> birer malî yüküm Olarak kabul edilmektedir. Ancak, Anayasa Mahkemesi, Boğaziçi Köprüsü'nden alman «geçiş ücreti»ni «benzeri malî yükümlülük» kapsamında görmemiştir<sup>136</sup>. Buna karşılık. Anayasa Mahkemesi bir baş-

134. Anayasa Mahkemesi bu kararında şöyle demektedir: «... Yasanın 27. maddesi, tüzükte belli edilen belgelerden alınacak vesika harçlarının miktarlarını saptama yetkisini odalara bırakmaktadır. Bu düzenleniş biçimi maddenin (... ve verilecek diğer vesikalardan alınacak harçlar ...) bölümünü Anayasa'nın 61 inci maddesindeki buyruğa aykırı hale getirmektedir. Yasanın öteki hükümleri göz önüne alınmaksızın salt 27. maddesinin yazılış biçiminden «Mahiyetleri ve nitelikleri Tüzükte gösterilecek» hükmünün vesika harçlarını kapsamadığı düşünülebilir. Bir an için böyle bir olasılık varsayılsa dahi bu durumun Anayasa'ya aykırılığı, daha da belirgin hale getirdiği kabul edilmelidir.» AMK. 29.11.1977 gün ve E. 1977/109, K. 1977/131, (AMKD., S. 15, s. 568-582).
135. «... borsaya kaydolunmaları zorunlu bulunanların, borsaya dahil malların alım ve satımlarının borsaya tescil İşlemi nedeniyle muamele tescil ücreti adı altında bir ödemede bulunmaları gereklidir. Taşındığı bu anlam yönünden muamele tescil ücretinin, Anayasa'nın 61. maddesinin ikinci fıkrasında gösterilen benzeri malî yüküm niteliğinde bulunduğu açık tır./Anayasa Koyucunun, vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ancak kanunla konur ilkesini getirmekle, yükümlülük bakımından keyfi uygulamaları önlemek amacını güttüğü, yalnızca yükümlülüğün konusunun belli edilmesiyle ilgililere bir malî yüküm konmasını yeterli görmediği, malî yükümleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları ve zamanaşımı gibi çeşitli yönlerinin de yasada yer almasını ve yeterince belirlenmesini istediği açıktır./Oysa itiraz edilen 57. maddede, yalnızca malî yükümün konusu olan tescil ücreti ve bunun yükümlüsünün belirtilmesiyle yetinilmiş; matrah, oran, yukarı ve aşağı sınırlar gibi unsurlara yer verilmemiştir./Yasa maddesindeki bu esaslı eksikliğin ve boşluğun tüzük hükümleriyle doldurulmasına da olanak bulunmadığından, itiraz konusu 57. maddede yer alan (Mahiyetleri ve neveleri Tüzükte gösterilecek hizmetler karşılığı alınacak ücretler) kuralı, muamele tescil ücreti açısından Anayasa'nın 61. maddesine aykırı olduğuna ve iptaline ... oyçokluğuyla ... karar verildi.» AMK. 27.1.1981 gün ve E. 1980/27, K. 1981/9, (AMKD., S. 19, s. 24-41, özellikle s. 28-30).
136. «Vergi ödevinde kişinin, belirli bir hizmetten doğrudan doğruya yararlanması karşılığı olarak bir ödemenin bulunması değil, bütün kamu hizmetleri giderlerine karşı anonim bir katılma payını üstüne alması söz konusudur. Alt yapı tesislerinden doğrudan doğruya yararlanma karşılığı alınan paralar bu nitelikte olmadığından vergi ve benzeri yükümlülük olarak kabul edilemez./Karayollarından, köprülerden alınan geçiş parası, su, elektrik, havagazı, demiryolları, havayolları, kimi hastane ücretleri gibi, iktisadi şartlara göre oluşturulan ve hizmetin konusu tesislerin bakım ve idamesini, yeni yatırımlar yapılmasını sağ-

ka kararında ise, yeraltı sularını kullanma ve sanayi suyu olarak kullananlardan belediye meclislerinin düzenleyecekleri tarifeye göre alınan ücreti, karşılığa dayanmaması ve miktarının tek taraflı irade ile ve kamu gücüne dayanılarak belirlenmesi nedeniyle «vergi benzeri malî yükümlülük» niteliğinde görmüştür\*<sup>137 138</sup>. Anayasa Mahkemesi bu kararlar, daha önce değinilen kararına göre «vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük» kavramını daha geniş yorumlamıştır.

Anayasa Mahkemesi, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulmuş sayılabilmesi için, bu malî yükümlülükleri, matrah ve oranlar, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları ve zamanlaşımı gibi hususların mutlaka kanunla yeterince belirlenmiş olmasını aramaktadır<sup>13\*</sup>. Vergi koyma kavra-

---

lamak için belirlenen bir fiyattır ve belirtilen nitelikleri bakımından muayyen kamu hizmetleri karşılığı kişilerden alınan resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerden de sayılamaz.» AMK. 18.2.1985 gün ve E. 1984/9, K. 1985/4, (RG. 28.6.1985-18793, s. 9, 24). Bu kararın irdelenmesi ve eleştirisi için bkz. **Çağan**, Kamu Mâlîyesi, s. 218; Fonlar, s. 115-116, 119; **Tayla**, Sosyal Devletten İktisadi Devlete, s. 33-37; **Gür an**, Anayasa Mahkemesi'nin Kamu Malına Bakışı, s. 63-86; **Duran**, Türkiye'nin Hukuk Düzeni I, s. 9-10, 20-22; Türkiye'nin Hukuk Düzeni II, s. 4-11, 25-27.

137. AMK. 31.3.1987 gün ve E. 1986/20, K. 1987/9, (RG. 28.5.1987-19473, s. 18-28).

138. Anayasa'nın 61'inci maddesinin son fıkrasına göre (f. 2) vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur. Anayasa koyucunun her çeşit malî yükümlerin kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdirî uygulamaları önleyecek ilkeleri kanunda yer alması ereğini güttüğünde kuşku yoktur. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek ya da tüzükle belli ettirerek bir malî yükümlün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Malî yükümlerin yükümlülükleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları ve zamanlaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir malî yüküml bu yönleri dolayısıyla, kanunla yeterince çerçevesizlenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açılabilmesi olasıdır. Bu bakımdan yükümler bellibaşlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek kesinlikle kanunlarla düzenlenmelidir.» AMK. 29.11.1977 gün ve E. 1977/109, K. 1977/131, (AMKD., S. 15, s. 568, 574). Ayrıca bkz. AMK. 3.2.1977 gün ve E. 1976/54, K. 1977/8, (AMKD., S. 15, s. 138, 141, 142); AMK. 26.3.1974 gün ve E. 1973/32, K. 1974/11, (AMK., S. 12, s. 111, 124, 125); AMK. 26.12.1972 gün ve E. 1972/40, K. 1972/61, (AMKD., S. 10, s. 585, 589); AMK. 24.3.1970

minin içine vergi oranlarında değişiklik yapma, vergiyi artırma ve indirmenin de girdiğini kabul etmektedir<sup>139</sup>.

Anayasa Mahkemesi yasama organının vergilendirme yetkisinin içeriğini belirlerken, kavramın amacını göz önüne alınmıştır. Vergilendirme ve vergi muaflığı aym konunun olumlu ve olumsuz iki yönü olduğu için böyle bir sonuca varılmıştır<sup>140</sup>. Gerçekten açık bir yetkinin etkin bir biçimde kullanılması için gerekli olan diğer bütün yetkilere saklı yetki (implied power) denir<sup>141</sup>. Vergi koyma yetkisinin etkin olarak kullanılması için vergi tarife ve oranlarındaki değişikliklerle, vergi yükümlülüğünü etkileyen vergi muaflık ve istisnaları tanıma yetkisinin de bu yetkinin sınırları içinde düşünülmesi gerekmektedir<sup>142</sup>.

Anayasa Mahkemesi, belirli sınırlar dahilinde vergilendirme alanında yürütme organına devredilen düzenleme yetkisinin Bakanlar Kuruluna ait olduğu hususunu gözardı etmezken<sup>143</sup>, mahallî idareler<sup>144</sup> <sup>145</sup> ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının<sup>143</sup> da, malî yükümün esasa ilişkin unsurlarının kanunda açıkça belir-

---

gün ve E. 1970/29, K. 1970/48, (AMKD., S. 8, s. 495); AMK. 3.7.1909 gün ve E. 1969/23, K. 1969/41, (AMKD., S. 7, s. 385-386); AMK. 18.4.1968 gün ve E. 1967/54, K. 1968/12, (AMKD., S. 6, s. 124); AMK. 29.3.1966 gün ve E. 1965/45, K. 1966/16, (AMKD., S. 4, s. 111, 112); AMK. 26.10.1965 gün ve E. 1965/25, K. 1965/57, (AMKD., S. 3, s. 271, 272); AMK. 31.3.1987 gün ve E. 1986/20, K. 1987/9, (AMKD., S. 23, s. 190).

139. AMK. 15.6.1971 gün ve E. 1970/55, K. 1971/57, (AMK., S. 9, s. 533, 537, 538); AMK. 23, 24, 25.10.1969 gün ve E. 1967/41, K. 1969/57, (AMKD., S. 8, s. 18, 49).

140. Bkz. E. E. Anayasa'nın Yorumlanması. s. 77.

141. Bkz. **Akıllıoğlu**. s. 82.

142. Bkz. **Cağan**. Vergilendirme Yetkisi. s. 108.

143. AMK. 11, 14 ve 25.2.1975 gün ve E. 1973/38, K. 1975/23, (AMKD., S. 13, s. 214 vd.).

144. Bkz. AMK. 29.3.1966 gün ve E. 1965/45, K. 1966/16, (AMKD., S. 4, s. 109-113); AMK. 18.4.1968 gün ve E. 1967/54, K. 1968/12, (AMKD., S. 6, s. 122-125); AMK. 3.7.1969 gün ve E. 1969/23, K. 1969/41, (AMKD., S. 7, s. 384-388); AMK. 22.12.1970 gün ve E. 1970/29, K. 1970/48, (AMKD..

145. Bkz. AMK. 24.3.1970 gün ve E. 1969/65, K. 1970/16, (AMKD., S. 8, s. 223); AMK. 26.12.1972 gün ve E. 1972/40, K. 1972/61, (AMKD., S. 10, s. 585-590); AMK. 3.2.1977 gün ve E. 1976/54, K. 1977/8, (AMKD., S. 15, s. 138-144); AMK. 29.11.1977 gün ve E. 1977/109, K. 1977/131, (AMKD., S. 15, s. 568-582).

tilmesi şartıyla, düzenleme yetkisine sahip olduklarını benimsemektedir.

Anayasa Mahkemesi kararları genel bir değerlendirmeye tâbi tutulduğunda, Bakanlar Kurulu dışında kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarının ve mahallî idare meclislerinin de Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası (1961 Anayasası m. 61 f. 3) çerçevesinde düzenleme yetkisine sahip olabileceği kabul edilmektedir. Anayasa Mahkemesi bu kuruluş ve idareleri Anayasa'da Bakanlar Kurulu için konulmuş bulunan şartlarla da sınırlandırmaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin içtihatları ile geliştirilen bu yorumun vergilerin kanuniliği ilkesinin sınırlarını, Anayasa'nın öngördüğü istisnayı (1961 Anayasası m. 61, f. 3; 1982 Anayasası m. 73, f. 3) aşarak daha daraltmış olmasına<sup>1\*</sup> karşılık, yerinde bir uygulamaya kaynaklık ettiği söylenebilir.

## E. Vergi Adaleti İlkesi

### 1. Vergi Adaleti Kavramı

Adalet kavramı, toplumlara, bireylere, yere ve zamana göre farklı biçimlerde açıklanabilmektedir. Öğretide adalet kavramı, denkleştirici (düzeltici) adalet ve dağıtıcı adalet ayrımına gidilerek açıklanmaktadır. Denkleştirici adalet, daha çok bireyler arasındaki uyumsuzluklarda söz konusu olur ve hukuksal ilişkide taraf olanların eşit işlem görmesini gerektirir. Bu adalet türünde eşitlik, bağımsız bir değer olarak yer almaktadır. Dağıtıcı adaletin amacı ise, birey ile toplum ve devlet arasındaki ilişkileri düzenlemektir. Dağıtıcı adalette de eşitliğe yer verilmekle beraber, buradaki eşitlik, denkleştirici adalettaki kadar mutlak değildir. Bireyin haklarının ve ödevlerinin, yetenekleri ve toplumdaki konumuna göre farklı olması doğal karşılanmaktadır<sup>147</sup>.

Vergi adaleti, sosyo-ekonomik içeriği baskın olan, ideolojiye, yere ve zamana göre değişen nisbî bir kavramdır. Bu kavramın hukukî içeriğini anayasal kuralları belirlemektedir<sup>148</sup>. Vergi adaleti \*\*\*

---

146. Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 126.

147. Adalet kavramı hakkında geniş bilgi için bkz. İzveren, Hukuk Felsefesi, s. 152-163; Güriz, s. 11-20; Serim, s. 13-14.

148. Bkz. Çağan, Türk Anayasası Açısından, s. 177.

ilkesi, daha çok kapsamına giren ilkeler aracılığıyla somutlaşmaktadır. Vergi adaleti, eşit durumda olanlara eşit muamele yapılması, yani aynı mali güce sahip olanların aynı vergi yükünü taşımaları anlamına gelmektedir. Başka bir deyişle, vergi adaleti, bir yandan vergilerin genel olmasının yanısıra, eşit durumda olanlara eşit, eşit durumda olmayanlara eşitsizlikleri derecesinde farklı davranılması, öte yandan da vergilerin, ekonomik ve sosyal düzenleme aracı olarak ne yönde kullanılması gerektiğini belirler. Vergi adaletinin her iki yönü çoğu kez açık olarak belirlenebilirse de, Ölçüsü aynı açıklıkta belirlenemez<sup>149</sup>. Parlamento çoğunluğunun siyasal karar alma sürecinde egemen olduğu demokratik ülkelerde, vergi adaleti hukukî ve ekonomik bir sorun olmanın yanısıra, aynı zamanda siyasal bir sorundur<sup>150</sup>. Bu nedenle vergi adaletinin ölçüleri, siyasal gücü ellerinde bulunduran grupların değer yargılan doğrultusunda ortaya çıkar<sup>151</sup>. Anayasa'nın sosyal hukuk devletine (Any. m. 2) ve vergi Ödevine (Any. m. 73) ilişkin hükümlerinden vergi adaletinin geleneksel bir kısım ilkeleri çıkarılabilir. Bu ilkeler, sosyal hukuk devleti ilkesi ile birlikte düşünüldüğünde, çağdaş anayasal vergi adaleti kavramına ulaşılır. Sosyal hukuk devleti İlkesi (Any. m. 2), siyasal iktidarın vergileme yetkisini sınırlandırarak izlenecek vergi politikasının hukukî çerçevesini çizmektedir<sup>152 153</sup> \*.

Maliye ve vergi hukuku öğretisinde, vergi adaletini anlatmak amacıyla yatay adalet, dikey adalet ayrımı yapılmaktadır. Yatay adalet, vergilendirme bakımından benzer durumda (gelir, servet, gider, aile yükü vb.) bulunan kişilerin belli bir vergiyle ilgili olarak aynı işleme tâbi tutulmalarını ifade etmektedir. Dikey adalet ise, vergilendirme bakımından değişik şartlar taşıyan kişilerin farklı vergilendirilmelerini gerektirir<sup>155</sup>. Yatay adalet kanun önünde eşit-

---

149. Bkz. **Haller**, s. 450; **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 191.

150. Bkz. **Netunark**, s. 20; **R. Musgrave-P. Musgrave**, s. 203; **Çağan** Vergilendirme Yetkisi, s. 191.

151. Bkz. **Neumark**, s. 72.

152. Bkz. **Çağan**, Türk Anayasası Açısından, s. 177-178. «... Anayasa'da öngörülen verginin 'mali güce göre ödenmesi' 'herkesin vergi ödemesi' ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu ... sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır.» AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1994/80, K. 1995/27, (RG. 2.2.1996-22542, s. 26); AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/4, K. 1995/28, (RG. 2.2.1996-22542, s. 34); AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/6, K. 1995/29, (RG. 10.2.1996-22550, s. 11).

153. Bkz. **Musgrave-Musgrave**, s. 199; **Due**, s. 113; **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 148; **Kumrulu**, Anayasal Temeller, s. 157.



lik ilkesinin bir sonucu olup, hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir<sup>154</sup>. Dikey adalet ise, kanun koyucunun değer yargılarına ve sosyal devlet anlayışına göre biçimlenir<sup>155</sup>.

## 2. Vergilendirmede Genellik ve Eşitlik İlkeleri

Verginin genelliği ve eşitliği ilkeleri geleneksel vergi adaleti ilkeleridir<sup>156</sup>. Verginin genelliği ilkesi, bir toplumda yaşayan malî gücü olan herkesin vergi yükümlüsü olmasını gerektirir. Verginin herkesten alınması ya da verginin genelliği ilkesi, vergi yükünün olabildiğince adaletli bir biçimde tüm birey ya da gruplara yaygınlaştırılması, bazı toplum kesimleri üzerinde vergi yükünün birikmemesi çabasıdır. Anayasa Mahkemesine göre genellik ilkesi, «sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesi»dir<sup>157 158</sup>.

Günümüzde bu ilke herkesin şu veya bu şekilde geliri, serveti veya harcamaları üzerinden vergi ödemesi ile gerçekleşmektedir. Hukuk devleti kavramı açısından vergilendirmede genellik ilkesi ile kanun önünde eşitlik ilkesi çakışmaktadır. Anayasa'nın 10'uncu maddesine göre, herkes dil, ırk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir; hiçbir kimseye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz; devlet organları ve idare bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar. Anayasa'nın 73'üncü maddesine (f. 1) göre de, «Herkes,... vergi ödemekle yükümlüdür.» Bu hükümler uyarınca vergi kanunlarının genel nitelikte olması gerekir. Başka bir deyişle, bu kanunlar sadece şekli kanun değil, aynı zamanda maddi kanun özelliği de taşımaktadır<sup>155</sup>. Böylece yasama organı şekli anlamda kanun ile

---

154. Bkz. **Neumark**, s. 92; **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 148.

155. Bkz. **Cağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 148.

156. Bu konuda geniş bilgi için bkz. Tıpke, Steuergerechtigkeit, s. 24 vd.

157. AMK.6.7.1995 gün ve E. 1994/80, K. 1995/27, (RG. 2.2.1996-22542, s. 26); AMK.6.7.1995 gün ve E. 1995/4, K. 1995/28, (RG. 2.2.1996-22542, s. 34); AMK.6.7.1995 gün ve E. 1995/6, K. 1995/29, (RG. 10.2.1996-22550, s. 11).

158. Bu konuda bkz. **Teziç**, Kanun Kavramı, s. 47. Aynı şekilde vergi muaf-  
lık ve istisnalarının kanunla veya kanunun verdiği yetkiye dayanılarak düzenleyici İdarî işlemlerle kullanılması halinde, bu konudaki düzenlemelerin de genel nitelikte olması gerekir. Bkz. **Bulutoğlu**, s. 22; **Blumenstein**, s. 56.

kimliği belli kişilere malî yükümlülükler yükleyemez. Çünkü, hukuk devleti ilkesi, kişilerin temel haklarını etkileyen kanunların genel olmasını zorunlu kılar<sup>5</sup>.

Anayasa Mahkemesi'ne göre, «... (Kanun önünde eşitlik) ilkesi, herkesin her yönden aynı hükümlerle bağlı olması anlamına gelmez. Bu ilke ile güdülen amaç, benzer koşullar içinde olan. Özdeş nitelikte bulunan durumların yasalarca aynı işleme uyruk tutulmasını sağlamaktır...»<sup>159</sup> <sup>160</sup>. Vergide eşitlik ilkesi ise, «yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır... Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir»<sup>161</sup>. Ancak vergilendirme yönünden kişilerin durumlarının hangi şartlar altında eşit, benzer, özdeş veya aynı olduğunu belirlemek kolay değildir. Bu konuda kanun koyucu, anayasal sınırlara uymak kaydıyla takdir yetkisine sahiptir<sup>162</sup>.

Vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerini gerçekleştirme konusunda ilk görev yasama organına düşmektedir. Kanun koyucu vergi yükümlüleri veya vergi konuları bakımından ortaya çıkan fiili eşitsizlikleri göz önüne alarak farklı düzenlemeler yapabilir<sup>163</sup>. Bu-

---

159. Bkz. **Öncel-Kumr ulu-Çağan**, s. 41.

160. AMK. 13.4.1976 gün ve E. 1976/3, K. 1976/23, (AMKD., S. 14, s. 161, 162), «Yasa önünde eşitlik ilkesi, ancak hukuksal durumları ve nitelikleri benzer olanlar için söz konusudur.» AMK. 18.2.1992 gün ve E. 1991/5, K. 1992/9, (RG. 7,5,1992-21221). Kanun önünde eşitlik ilkesinin anlamı ve uygulama biçimi hakkında geniş bilgi için bkz. **Serim**, s. 13-25.

161. AMK.6.7.1995 gün ve E. 1994/80, K. 1995/27,(RG. 2,2,1996-22542, s. 26); AMK.6.7.1995 gün ve E. 1995/4, K. 1995/28, (RG. 2,2,1996-22542, s. 34); AMK.6.7.1995 gün ve E. 1995/6. K. 1995/29.(RG. 10,2,1996-22550. s. 11).

162. Bkz. Neumark, s. 100, 101 dpn. 15; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 149. «Yasakoyucu anayasal kurallara uymak koşuluyla, gelir servet ya da harcamanın vergilendirilmesinde, konulara, nitelik veya miktarlara göre kimi değişik ölçüler getirebilir; gelirin unsurlarına ve miktarına göre ayrı yükümlülükler ve oranlar belirleyebilir.» (AMK. 6,7,1995 gün ve E. 1995/4, K. 1995/28, (RG. 2,2,1996-22542, s. 35); AMK. 6,7,1995 gün ve E. 1995/6, K. 1995/29, (RG. 10,2,1996-22550, s. 12).

163. «Vergilendirmede genellik ilkesi, belirli kişi veya grupların dil, din, ırk, cinsiyet vs. gibi nedenlerle vergi dışı bırakılmasına izin vermez. Ancak, mali politika, sosyal ve ekonomik ve kimi teknik gerçekler, kimi durumlarda bazı grupların vergi kapsamı dışında bırakılmasını gerektirebilir. Bu durum genellik ilkesine aykırılık oluşturmaz.» AMK. 6,7,1995 gün ve E. 1994/80, K. 1995/27, (RG. 2,2,1996-22542, s. 27). Anayasa Mahkemesi, bu gerekçe ile ekonomik denge vergisinin genellik ilkesine aykırı olmadığına karar vermiştir,

nunla beraber kanun koyucunun fiili eşitsizliklerin tümünü göz önünde bulundurabilmeği mümkün değildir. Kanun koyucunun bu konudaki takdir yetkisi Anayasa Mahkemesinin yargısal denetimine tâbidir. Anayasa Mahkemesi, takdir yetkisinin keyfi olarak kullanılıp kullanılmadığını, eşitlik ilkesine aykırı görünen durumların haklı bir nedene dayanıp dayanmadığını denetleyecektir<sup>166\*</sup>. Ancak Anayasa Mahkemesi kanun koyucunun yerine geçerek kendi adalet anlayışını ortaya koymamalı, fakat Anayasa'nın eşitlikle ilgili kurallarına açıkça aykırı kanun hükümlerini iptal edebilir<sup>164 165</sup>.

Kanun koyucu, ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir<sup>166</sup>. Bu istisnalar Anayasa'nın diğer kurallarına dayanıyorsa eşitlik ilkesinden sapmalar geçerli sayılabilir<sup>167</sup>, örne-

---

164. Bkz. AMK. 24.12.1970 gün ve E. 1970/36, K. 1970/50, (AMKD., S. 8, S. 496-506); AMK. 24.10.1974 gün ve E. 1974/31, K. 1974/43, (AMKD., S. 12,

165. Bkz. **Öncel-Kuntrulu-Çağan**, s. 41.

166. «... herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmez ... Durum ve konularındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları haklı kılabılır, özelliklere, ayrılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılar... Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında, yasalarla konulan kurallarla değişik uygulamalar yapılamaz. Durumlarındaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar (a)... dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi durumunda Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılamaz.» AMK. 6.6.1991 gün ve E. 1990/35, K. 1991/13, (RG. 27 10 1994-77094)

167. «Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılmakla beraber bu yerler devletin hükümranlılık alanı dışında bırakılmamıştır. Bir devletin kendi toprakları üzerinde bazı yasaların uygulanmadığı yabancı ya da yerli girişimcilere çeşitli kolaylıkların gösterildiği hatta kimi bağımsızlıklar tanıdığı bölgeler kurması, devletin ülkenin o bölümünde egemenliğinden vazgeçtiği anlamında yorumlanamaz. Türkiye'de serbest bölgelerin diğer ülke serbest bölgeleriyle rekabet edebilecek bir iktisadi yapıya sahip olabilmesi için bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı ve bu hükümlerden serbest bölgelerde faaliyet gösteren yerli ve yabancı girişimcilerin hepsi yararlanacağı cihetle Anayasa'nın eşitlik ilkesinin ihlali iddiası varit değildir.» AMK, 6.10.1986 gün ve E. 1985/21, K. 1986/23, (RG. 14.3.1987-19400).

ğın, ekonomik kalkınmaya yönelik yatırımları ve ihracatı teşvik için getirilen düzenlemeler (Any. m. 166), tarımın ve çiftçinin korunmasına yönelik (Any. m. 45) düzenlemeler eşitlik ilkesinden ayrılmayı zorunlu kılmakla birlikte Anayasa'nın diğer hükümlerinde Öngörülen amaçların gerçekleşmesini hedef almışlardır. Bunun gibi vergi hukukunda kabul edilmiş olan tarh ve tahsil zamanlaşımı, vergi borçlarını zamanında ve düzenli ödeyen yükümlüler açısından eşitsizliğe neden olmaktadır. Bu eşitsizliğin kaynağı ise kamu yararı ve hukuk politikası düşünceleridir. Vergi tekniğine ilişkin nedenlerle de eşitlik ilkesine aykırı davranılabilir. Götürü usulde vergilendirme ve uzlaşma bu düzenlemelere örnek verilebilir. Bunlar yükümlüler arasında eşitliği bozarak vergi adaletini zedelemektedir<sup>168 169 170</sup>, Vergilendirme tekniğinin gerekli kıldığı başka bir eşitsizlik de bir kısım gelir sahiplerinin vergilerinin kaynağında kesilmesine karşılık diğerlerinin vergilerini izleyen takvim yılında ödeme imkânına sahip olmalarıdır. Örneğin ücret geliri elde eden yükümlüler vergilerini gelirin elde edildiği yılda ve aylık olarak; beyanname usulüne tâbi yükümlüler ise, vergilerini gelirin elde edildiği yıl izleyen yılda ve üç taksitte öderler. Bu durum beyanname usulüne tâbi yükümlülerin ücretlilere göre fiyatlar genel düzeyindeki artış ve ödeme süresinin uzun olması dolayısıyla yıllık faiz haddi kadar bir maddî çıkar sağlamalarına neden olmaktadır. Bu sakıncayı gidermek amacıyla vergi sistemlerinde «peşin vergi» yöntemleri geliştirilmiştir. Devletin gelir ihtiyacı, kolay kavranabilir ücret kaynağına yoğun biçimde yönelmesi için yeterli bir gerekçe sayılmamalıdır<sup>167</sup>. Devlet bu ihtiyacını eşitlik ilkesini bozmadan karşılamaya çalışmalıdır. Anayasa Mahkemesi, peşin verginin (geçici vergi) Anayasa'nın mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaleli ve dengeli dağılımı ilkelerine aykırılığı iddiasını yerinde görmemiştir<sup>\*70</sup>.

Öte yandan, kanun koyucu bir vergi ya da vergi muaflığı hükmü getirirken bu hükmün kapsamına girebilecek kişiler arasında eşitlik ilkesine aykırı düşebilecek ölçüde bir ayırım yapmışsa, vergi kanununda bir boşluktan veya eksiklikten söz edilebilir. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu (m. 31) sadece hizmet erbabı, yani ücret geliri

---

168. Bu konuda bkz. **öncel - Kum rulu-Çağan**, s. 42, 175; **Kara koç**. Sosyal Maliye, s. 81.

169. Bkz. **Öncel-Kum rulu-Çağan**, s. 42.

170. Bkz. AMK. 7.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, (RG. 6 Nisan 1990-20484, s. 25-26).

elde edenler için bir sakatlık indirimi kabul etmiştir. Bu indirim, aynı fiilî durumda bulunan fakat diğer kazanç ve irat türlerini elde eden vergi yükümlüleri için kabul edilmemiştir. Bunun gibi Gelir Vergisi Kanunu (m. 23, b. 6) «...apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan ... yerlerde...» çalıştırılan kapıcıların ücretlerini de vergiden muaf tutmuştur. Böylece ikametgâh olarak kullanılan apartmanlarda çalışan kapıcıların ücretleri vergiden muaf olduğu halde, işhanı gibi ticari işyerlerinde çalışan kapıcıların ücretleri vergiye tâbi tutulmaktadır. Bu iki çeşit kapıcının görevleri tamamen aynı olmamakla birlikte, bu ölçüde ayırımı gerektirecek bir farklılığın bulunduğunu ileri sürmek kolay değildir. Ayrıca kapıcıların ücretlerine vergi muaflığı tanınmasına karşılık, daha ağır işlerde çalışan bazı ücretlilere muaflık tanınmaması Anayasa'nın eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkelerine (Any. m. 10, m. 73, f. 1) ters düşebilecektir<sup>171</sup>.

Anayasa Mahkemesi yaptığı inceleme sonucunda yasal düzenlemenin kapsamını eşitlik ilkesine aykırı biçimde dar bulmuşsa bu eksik düzenlemeyi iptal edebilecek midir? İlk bakışta dar kapsamlı hükmün iptal edilerek kanun koyucu tarafından yeniden düzenlenmesine imkân tanınması uygun gözükmektedir. Çünkü, Anayasa Mahkemesi kanun koyucunun yerine geçerek kanunun eşitlik ilkesine uygun biçimde kapsamını genişletemeyecektir. Bununla beraber, bu çözümün özellikle sosyal amaçlı vergi muaflık ve istisnaları söz konusu olduğunda önemli bir sakıncası vardır. Dar kapsamlı kanun hükümlerinin iptali halinde muaflık ve istisnalardan yararlanmakta olanlar da bu imkândan yoksun kalacaklardır. Bu nedenle Anayasa Mahkemesinin, Anayasaya aykırılığını belirlediği eşitsizliği kararının gerekçesinde göstermesi, buna karşılık iptal kararı vermemesi sosyal amaca daha uygun düşecektir. Yasama organı da, Anayasa Mahkemesi'nin kararının gerekçesi doğrultusunda harekete geçerek eşitsizliği yasama süreci içinde gidermelidir<sup>172</sup>.

---

171. Bkz, **öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 43.

172. Bkz. **öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 43 «Anayasa Mahkemesi'nden, ancak Anayasa'ya aykırı olan bir yasa hükmünün uygulama alanından kaldırılmasını sağlamak için İptal karar istenebileceğine, Özde Anayasa'ya aykırı düşmeyen bir kuralın uygulama alanının genişletilmesi amacı ile iptal isteminde bulunulamayacağına göre, ... tanınan hakkı iptal kararıyla kaldırarak değil, ...aynı hakkı tanıyan tamamlayıcı yasama işlemleriyle düzeltilmesi, düzenleme eksikliklerinin bu yöntemle giderilmesi Anayasa'ya daha uygun ve daha tutarlı bir tasarruf olacaktır.» AMK. 24.11.1987 gün ve E. 1987/24, K. 1987/32, (AMKD,, S.

### 3. Sosyal Devlet İlkesi

#### a. Sosyal Devlet Kavramı ve Vergi Hukuku

1982 Anayasasının, 2'nci maddesi, Türkiye Cumhuriyeti'nin, yalnız «hukuk devleti» olarak değil, aynı zamanda «sosyal bir hukuk devleti» olarak da nitelendirmiştir. Sosyal devletin temel amaç ve görevleri sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasıdır<sup>173</sup>. Sosyal adalet, zenginliğin âdil dağılımını, sosyal re-

---

s. 427); «İtirazın gerekçesi açıklanırken de belirtilmiş olduğu üzere, itiraz yoluna başvuran mahkeme itiraz konusu kuralın, ikmaien, re'snen veya idarece yapılan tarhlyatlarda yükümlülere faiz ödenmesini kabul ettiğini, buna karşılık, Devleti, hatalı biçimde ya da yanlışlıkla tahsil ettiği vergileri iade ederken bu tür bir faiz ödemekle yükümlü tutmadığını ve böylece Devlet yararına ayrıcalık doğurduğunu iddia etmiştir./öncellikle belirtilmesi gereken nokta, bu tür bir gerekçe ile Anayasa'ya aykırılık iddiasında bulunmanın mümkün olmadığıdır. Anayasa Mahkemesi'nin daha önceki kararlarında açıkça belirtmiş olduğu üzere, Anayasa'ya uygunluk denetiminin yapılabilmesi için bu kanunun yasa koyucu tarafından düzenlenmiş olması gerekir. Bu bakımdan eksik düzenleme nedeniyle veya mevcut bir kuralın uygulama alanını genişletmek amacıyla Anayasa'ya aykırılık iddiası öne sürülemez./Mahkemenin başvurusunda öne sürülen «Devlet tahsil ettiği verginin bir kısmını veya tamamını geri verirken faiz ödemiyor» savı; bir eksik düzenleme iddiası olup, Anayasa'ya aykırılık nedeni olamaz. Yasa koyucu, dilediği zaman bu eksikliği giderebilir.» AMK. 27.9.1988 gün ve E. 1988/16, K. 1988/29, (RG. 26.12.1988-20031).

173. Anayasa Mahkemesi, bir kararında, sosyal hukuk devletinin özelliklerini şu şekilde belirtmiştir : «Sosyal hukuk devleti, insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ile toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve malî tedbirler olarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve millî gelirin adaletle uygun biçimde dağıtılmasını sağlayıcı tedbirleri alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı, kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlet »tir. AMK. 18.2.1985 gün ve E. 1984/9, K. 1985/4, (AMKD-, S. 21, s. 59). Aynı yönde başka bir karar için bkz. AMK. 26, 27.9.1967 gün ve E. 1966/336, K. 1967/29, (AMKD., S. 6, s. 26). Anayasa Mahkemesi bazı kararlarında, «sosyal hukuk devletin güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği, yani sosyal adaleti ve böylece toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet» olduğunu belirtmiştir. Bkz. AMK. 11, 12, 13, 14, 25.2.1975 gün ve E, 1974/38, K. 1975/23, (AMKD., S. 13, s. 260); AMK. 17.10.1972 gün ve E. 1972/16, K. 1972/49, (AMKD., S. 10, s. 539).

fah, millî gelirin arttırılması ve dengeli dağıtımını, sosyal güvenlik ise, bireylerin yarımlarından emin olmalarını ifade eder. Bu amaçlar çerçevesinde devlet bir yandan ekonomik bakımdan zayıfları koruyacak, vatandaşları sosyal güvenliğe kavuşturacak, diğer yandan da ekonomik kalkınmayı sağlayacaktır<sup>174</sup>. Hukuk devleti ilkesi, siyasal iktidarın, kişilerin temel hak ve özgürlükleri açısından sınırlandırılmasına yönelmekte; sosyal devlet ilkesi ise, sosyal barış ve kişilerin refahlarını ön plana alarak, devlete bir kısım olumlu görevler yüklemektedir<sup>175</sup>. Sosyal devletin amacı, toplumda ekonomik eşitliği sağlamak değildir. Fakat ekonomik eşitsizliklerin toplum hayatını dengesiz ve kişi hayatını da yaşanmaz duruma sokmasına engel olabilmektir<sup>176</sup>. Hukuk devletinin eşitlik anlayışının kanun önünde eşitlik olmasına karşılık sosyal devletin benimseydiği eşitlik anlayışı, sosyal adalete uygun fırsat eşitliğidir. Hukuk devleti, vergi adaletinin yatay adalet yönü ile ilgilenmekte; sosyal devlet ise gelir, servet, harcama, aile durumu vb. yönlerden farklı durumlarda olanların ne ölçüde farklı vergilendirilecekleri, yani dikey adalet sorunu ile ilgilenmektedir. Sosyal devlet, hukuk devletinin kişilere sağladığı hukukî güvencelere ek olarak ekonomik ve sosyal güvenceler sağlamaktadır. Hukuk devleti ilkesi ile sosyal devlet ilkesi arasında bir çatışma değil, birbirini tamamlama vardır<sup>177</sup>. Çatışma ise özellikle gelişmekte olan ülkelerde sosyal devlet

---

174. Bu konuda bkz. **Türk**, s. 8; **Göze**, s. 9-93; **Azrak**, Sosyal Devlet, s. 7 vd.; **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 190.

175. Bkz. **Türk**, s. 10-11; **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 190. «Sosyal hukuk devleti, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği, yani sosyal adaleti ve toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet demektir. Çağdaş devlet anlayışı, sosyal hukuk devletinin, tüm kurumlarıyla Anayasa'nın özüne ve ruhuna uygun biçimde kurulmasını gerektirir. Hukuk devletinin amaç edindiği kişinin korunması, toplumda sosyal güvenliğin ve sosyal adaletin sağlanması yoluyla gerçekleştirilebilir.» AMK. 26.10.1988 gün ve E. 1988/19, K. 1988/33, (BG. 11.12.1988-20016). Ayrıca bkz. AMK. 17.1.1991 gün ve E. 1990/27, K. 1991/2, (RG. 19.8.1991-20965); AMK. 19.4.1988 gün ve E. 1987/16, K. 1988/8. (RG. 23.8.1988-19908).

176. Bkz. **Göze**, s. 97.

177. Anayasa Mahkemesi'ne göre, sosyal hukuk devleti, «...güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği yani sosyal adaleti ve böylece toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü Devlet demektir. Çağdaş uygardık) görüşü ve Anayasa'nın temel yapı ve felsefesine göre gerçek hukuk devleti ancak toplumsal Devlet anlayışı içinde ise bir anlam kazanır. Hukuk devletinin amaç edindiği kişinin korunması, toplumda sosyal güvenliğin ve sosyal adaletin sağlanması yoluyla gerçekleştirilebilir.» AMK. 17.10.1972 gün ve E. 1972/16, K. 1972/49, (AMKD., S. 10, s. 529-539).

ilkesinin sosyal adalet ve kalkınma hedefleri arasında ortaya çık-  
maktadır<sup>173</sup>.

Sosyal hukuk devleti ilkesinin<sup>178 179 180 181 182 183 184 185</sup> vergi hukuku alanına yansı-  
ması olan «Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye poli-  
tikasının sosyal amacıdır» hükmü (m. 73, f. 2), vergilendirmenin sosyal amacı açısından yasama organını yönlendirici niteliktedir. Vergi adaletinin gerçekleştirilmesi yolu ile, sosyal adaleti, sosyal ya-  
rarı sağlamak, ekonomik ve sosyal dengeyi oluşturmak, Anayasanın devlete yüklediği görevlerdendir<sup>16</sup>. Ancak vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının ölçüsü konusunda parlamento çoğunluğunun görüşleri ve değer yargıları geçerli olmaktadır<sup>17</sup>».

Devletin, sosyal devlet ilkesinin kapsadığı görevlerini yerine getirebilmesi, özel kesimde yaratılan kaynaklardan bir bölümünün kamu kesimine, yani devlete aktarılmasını gerekli kılmaktadır. Ver-  
gi, kamu hizmetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak üzere başvurulan en Önemli araç olduğuna göre, «sosyal hukuk devleti» aynı zamanda bir «vergi devletidir<sup>132</sup>.

Vergi hukukunun genel yapısı sosyal hukuk devletinin gerek-  
lerine uygun olmalıdır. Bu açıdan «Edlnburg Kuralı» diye adlandırılan ve bireylerin göreceli ekonomik durumlarının vergilendirme ile değiştirilmemesi gerektiğini belirten ilke (leave them as you find them = onları bulduğunuz gibi bırakınız), sosyal devlet ilkesi ile bağdaşmaz<sup>163</sup>. Sosyal hukuk devleti anlayışında, vergilendirme ile gelir ve servetin yeniden dağıtılması da öngörülmektedir<sup>134</sup>. Bu-  
nun gibi artan oranlı vergi tarifeleri, gelir vergisindeki özel indirim ve sakatlık indirimi (GVK. m, 31) ve özel gider indirimi (GVK.

---

178. Bkz. **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 52; **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 191.

179. **Bu** ilkenin tarihi gelişimi hakkında geniş bilgi için bkz. **İzveren**, Sosyal Devlet, s. 34-40.

180. Bkz. **Kaneti**, Vergi, s. 36.

181. Bkz. **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 52.

182. Bkz. **Isensee**, s. 409; **Tipke-Lang**, j 1, 1; **Kaneti**, Vergi, s. I, 3. Bu konuda geniş bilgi için bkz. **Kaneti**, Vergi, s. 29-30.

183. **Tipke-Lang**, r 3, 2. 5; **Kaneti**, Vergi, s. 30.

184. **Tipke-Lang**, J 3, 2. 4.

185. Bkz. **Kaneti**, Vergi, s. 30. Karş. **Tipke-Lang**, f 3, 2. 4.



Herkesin, «malî gücüne göre» vergi ödemekle yükümlü olmasını öngören Anayasa'nın 73'üncü maddesi, sosyal devlet ilkesine uygun bir kural koymuştur. Öte yandan vergi politikası, ekonomik ve sosyal düzenleme aracı olarak kullanılabilir. Vergilendirme yetkisinin, gerek kişilerin mali güçlerine uygun bir biçimde vergilendirilmesinde, gerek servet ve gelir dağılımına araç olarak kullanılmasında, Anayasa'nın sosyal devlet ilkesi ile ne ölçüde sınırlandırıldığı veya yönlendirildiği vergi hukuku bakımından önem taşımaktadır<sup>186</sup>.

Sosyal devlet ilkesi açısından vergi adaletinin bir yönü, malî güce göre vergilendirme, diğer yönü de, vergilendirme yoluyla servetin ve gelirin âdil dağılımının gerçekleştirilmesine ve fırsat eşitliğinin sağlanmasına çalışılmasıdır. Bunlardan birincisi, vergi adaletinin «pasif», ikincisi ise «aktif» anlamına ilişkindir<sup>187</sup>.

Sosyal devlet, vergilendirme aracını bir yandan sosyal adaletin, gelirin ve servetin yeniden dağılımının gerçekleştirilmesinde, diğer yandan da plânlı kalkınma için gerekli özendirici tedbirleri alırken kullanmaktadır. Ancak bu hedefler birbirine ters düşen tedbirleri gerektirdiğinden çoğu kez çelişmektedir. Dolayısıyla sosyal devlet ilkesinin ne dereceye kadar hukukî bağlayıcılığa sahip olduğu sorunu ortaya çıkmaktadır<sup>188</sup>.

## **b. Malî Güce Göre Vergilendirme İlkesi**

Malî güce göre vergilendirme (Any. m. 73, f. 1) sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir. Çünkü, herkesin malî gücü ile orantılı bir vergi yükünü taşıması vergi adaletinin bir gereğidir. Vergilemede aslolan eşitlikten çok, adalettir. Malî güce göre vergilendirme ilkesi, vergi ödeme gücü az olandan az, çok olandan çok vergi alınması anlamına gelmektedir, Başka bir deyişle, geliri çok

---

186. Bkz. **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 192.

187. Bkz. **Uluatam**, Vergi Politikası, s. 93; **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 192.

188. Bkz. **öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 52.

olan geliri az olana göre daha fazla vergi ödemelidir<sup>189</sup>. Üst gelir gruplarının alt gelir gruplarına göre daha fazla vergi ödemeleri dikey vergi adaletinin sonucudur.

Malî güce göre vergilendirme, kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarının göz önüne alınarak vergilendirilmeleridir<sup>190</sup> <sup>191</sup>. Bu ilkeye uyulması ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanır. Malî güce göre vergilendirme ilkesi, dar anlamda vergi için geçerlidir. Vergilerin dışındaki mali yükümlülüklerde kısmen de olsa karşılık ve yararlanma ilkesi esas alınmaktadır. Çünkü bu yükümlülüklerle konu olan hizmetlerin kişiler yönünden özelleştirilmesi ve malî bir karşılığa dayandırılabilmesi imkânı vardır. Anayasa'nın 73'üncü maddesi de malî güce göre vergilendirme ilkesini sadece dar anlamda vergi için hükme bağlamıştır (f. D)<sup>1</sup>. Oysa aynı maddede (f. 3, 4) vergilerin kanuniliği ilkesi ve yürütme organının vergilendirme yetkisi ile ilgili olarak geniş anlamda vergiyi esas almıştır. Anayasa'nın 73'üncü maddesi vergilerin mali güce göre konulacağını hükme bağlamakla beraber, malî gücün tanımını yapmamış ve hangi göstergelere göre belirleneceğini öngörmemiştir. Kamu mâliyesinde kişilerin malî güçlerinin ana göstergelerinin gelir, servet ve harcama olduğu kabul edilmektedir. Kanun koyucu malî güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirmek üzere bu kaynakla-

---

189. «Mali güce göre vergilendirme, vergilerin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, mali gücü fazla olanın, mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Mali gücün tanımını Anayasa'da bulunmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmakta, kamu mâliyesi yönünden İse gelir, servet ve harcamalar mali gücün göstergeleri (sayı İm akta )dir, Verginin malî güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır.» AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1994/80, K. 1995/27, (RG. 2.2.1996-22542, s. 26); AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/4, K. 1995/28, (RG. 2.2.1996-22542, s. 34); AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/6, K. 1995/29, (RG. 10.2.1996-22550, s. 11).

190. Aile bireylerinin gelirlerinin aile reisi beyanı çerçevesinde vergilendirilmesinin «malî güce göre vergilendirme ilkesi» ile bağdaşmadığı bilinmektedir. Bu konuda bkz. **Saban**, s. 121; **Soydan**, Ailenin Vergilendirilmesi II. s. 103-105.

191. Bkz. **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 193; **öncel - Kum rulu-Çağan**, s. 53. Anayasa Mahkemesi bir kararında şöyle demektedir : «...harç, idarece yapılan bir hizmetin yararlananlardan, bu hizmet dolayısıyla alınan para diğer deyimle verginin özel ve ayrık bir türü olduğuna göre, o kamu hizmetinden yararlananlar m Ödeme güçlerine bakılmaksızın buna tabi tutulması asıldır.» AMK. 17.12.1968 gün ve E. 1968/12, K. 1968/65, (AMKD, S. 6, s. 352, 354),

ra kendi tercihleri çerçevesinde değişik yoğunluklarda yönelecektir. Mali güce göre vergilendirmeyi sağlamak için çeşitli araçlardan ve tedbirlerden yararlanılabilir. Örneğin, en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha hafif vergilendirilmesi (ayırma kuramı), sosyal amaçlı vergi muafık ve istisnaları ile vergi indirimleri<sup>192</sup>, veraset ve intikal vergisi, zorunlu ihtiyaç maddeleri tüketiminin hafif, lüks tüketimin ağır vergilendirilmesi bu tedbirlerin Önde gelenlerin dendir<sup>193</sup>. Bu tedbirler ile amaçlanan sonuçların sağlanabilmesi için «yansıma» gibi ekonomik ölçütlerin dikkatle göz önünde bulundurulması ve mali güce göre vergilendirme ilkesinin vergi sisteminin tümü bakımından değerlendirilmesi gerekir<sup>192 193 194</sup>.

#### e. Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetiminde Sosyal Devlet İlkesinin Hukukî Değeri

Sosyal devlet ilkesinin, vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetiminde ne ölçüde hukukî bağlayıcılığa sahip olduğu, bu ilkenin kendi içinde taşıdığı çelişkiler nedeniyle önem kazanmaktadır. Sosyal devlet ilkesi, hukuk devleti ilkesine göre hem daha az belirli Ölçütlere dayanmakta, hem de siyasal tercihe daha çok yer vermektedir. Bununla beraber, sosyal devlet ilkesinin hukukî değer taşımadığını söylemek mümkün değildir<sup>195 196</sup>. Kanun koyucu, vergi sistemini düzenlerken malî güce göre vergilendirme ilkesine uyacak (olumlu ödev) ve kişilere malî güçlerini aşan ölçüde vergi yükü yüklemeyecektir (olumsuz ödev, kaçınma ödevi)<sup>196</sup>. Malî güce göre vergilendirme ilkesi, yasama organına yük-

192. «Vergi kanunlarında sosyal amaçlı muafık ve istisnalar yer alabilir. Ancak hiçbir zaman gelir kanunları ile geliri olmayan veya menfi geliri olan (zarar eden) bir mükellefin vergi ödemesi zorunlu hale getirilemez. Çünkü vergiler kazanç, servet veya harcamalar üzerinden alınır. Geliri olmayan bir mükelleften vergi alınması, verginin mali güce göre alınması ilkesine ters düşer.» AMK. 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, (BG. 12.11.1987-19632).

193. Bkz. **Öne el-Kumrulu-Çağan**, s. 53; **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 195. Bu konuda ayrıca bkz. **Akdoğan**, s. 25 vd.

194. Bkz. **Neumark**, s. 130; **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 195; **öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 53.

195. Bkz. **Tanör**, Sosyal Haklar, s. 193; **Göze**, s. 119; **Türk**, s. 10; **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 201.

196. Sosyal hak ve ödevler bakımından yapılan bu ayırım için bkz. **Göze**, s. 118. Ayrıca bkz. **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 200; **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 55.

diği olumlu ödev açısından, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğunu belirten hükümle (Any. m. 73, f. 2) birlikte yön gösterici bir değere sahiptir<sup>197</sup>. Başka bir deyişle, malî güce göre vergilendirme ilkesi yasama organına yüklediği kaçınma ödevi açısından pozitif Anayasa hukukunda değeri taşımaktadır<sup>198</sup>.

Kanun koyucu kişilere malî güçlerini aşan Ölçüde vergi yükü yüklediğinde, ileri sürülecek Anayasaya aykırılık iddiası Anayasa Mahkemesi tarafından ne ölçüde yargısal denetime tâbi tutulabilecektir? Böyle bir denetimde hukukî denetim-yerindelik denetimi geniş çapta kendini gösterecek ve kanun koyucunun takdirine müdahale edilecektir. Ancak bu denetim çok açık ihlaller için sınırlı durumlarda yapılabilir ve yerindelik denetiminden ince bir çizgi ile ayrılır. Anayasa Mahkemesi, vergi kanunlarını malî güce göre vergilendirme ilkesi açısından denetlerken bir yandan yasama organının bu konudaki takdir yetkisini, diğer yandan da, İktisadî gelişme ve malî kaynakların yeterliliği ölçütlerini göz önünde bulunduracaktır. Yüksek Mahkeme yargısal denetim sırasında kendi sosyal adalet görüşlerini, kanun koyucunun görüşleri yerine koymamalıdır<sup>197 198 199</sup>. Buna karşılık, malî güce göre vergilendirme ilkesine çok açık bir biçimde aykırılık gösteren vergi kanunları, somut olayın özellikleri içinde iptal edilebilecektir<sup>200</sup>. Örneğin, artan oranlı bir vergi tarifesi getirmeyen bir gelir vergisi kanunu, bu ilkeye kesin bir biçimde uymadığından Anayasa'ya aykırı olarak nitelendirilebilecektir<sup>201</sup>. Bunun gibi yasama organının malî güç Ölçütünü göz Önüne almadan, vergi tekniğinin elverişli olması nedeniyle daha kolay kavranabilir kaynaklara, örneğin ücretlere, yoğun biçimde yönelmesi Anayasa'ya ters düşebilecektir<sup>202</sup>.

---

197. **Erem'e** göre, «... Vergiyi sosyal devleti ve sosyal adaleti gerçekleştirme aracı diye tanımlamakta yanılığı yoktur ...» Bkz. **Erem**, s. 9. Ayrıca bkz. **Tunaya**, s. 730; **Tanör**, Sosyal Haklar, s. 102; **öne el-Kumru ta-Çağan**, s. 55.

198. Bkz. **Öncel-Kumrulu-Çağan**, S. 55.

199. Bkz. **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 202.

200. Malî güç ölçütünü göz önüne almayan ve kamu yararına olmayan yani meşru bir sebebi olmayan giderleri karşılamak İçin kabul edilen vergi kanunları kevfî olarak nitelendirilebilir. Bkz. **Griziotti**, s. 131.

201. **Neumark'a** göre, malî güce göre vergilendirme ilkesine, kesin olarak aykırı vergilere rasyonel bir vergi sisteminde yer verilmemelidir. Bkz. **Neumark**, s. 130.

202. Bkz. **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 202.

Yapılacak denetimin yerindelik niteliği baskın olduğu takdirde bunun kamu yararı ölçütü ile güçlendirilmesi hukukîliğe geçişte bir araç olabilecektir. Kamu yaran kavramı da içeriği hukukî olmakla birlikte, belirlenme şekli bakımından toplumsal koşulların bir sonucu olarak belirecektir. Sosyal devlet ilkesi çerçevesinde devletin güdeceği kamu yararına ağırlık verilirken, kişisel yararın adaletsiz, haksız ve ölçüsüz bir biçimde zedelenmemesine dikkat edilmesi gerekmektedir<sup>203 204</sup>.

Otuzüç yıllık Türk Anayasa Hukuku ve Vergi Hukuku uygulamasında malî güce göre vergilendirme ilkesinin Anayasa Mahkemesi kararlarına gerekçe yapıldığı görülmektedir<sup>20\*</sup>.

---

203. Bkz. **öncel-Kumru lu-Çağan**, s. 55.

204. Anayasa Mahkemesi'ne göre, «... bekçi paralarının, herkesin malî gücüne göre alınmasını da kanun sağlamalıdır. Yani Anayasa'nın koyduğu prensibi nasıl uygulanacağını her malî yükümlün özelliğine göre kanun koyucu ana katlarıyla belli etmeli ve idareye yol göstermelidir.\*. AMK. 26.10.1965 gün ve E. 1965/25, K. 1965/57, (AMKD., S. 3, s. 268-271). Anayasa Mahkemesi başka bir kararda da şöyle demiştir ; «Anayasa Mahkemesi'nin vergi kanunlarında denetliyeceği konulardan birisi de kanunun malî güce (ü) saklı tutup tutmadığı keyfiyetidir. Vergi oranının tayini ve değiştirilmesi kararname ile olunca Anayasa Mahkemesi bu açıdan denetim yapamaz. 1267 sayılı Kanun bu yönden de Anayasa'nın 61. maddesine aykırıdır.» AMK. 15.6.1971 gün ve E. 1970/55, K. 1971/57, (AMKD., S. 9, s. 533-538). Anayasa Mahkemesi bir başka kararında şöyle demektedir ; «Her ne kadar salmaya ilişkin 3664 sayılı Kanun'da modern vergi prensipleri yer almamış ve malî gücü belirtecek maddi Ölçüler gösterilmemiş İse de bu kanunu uygulayacak olan köy ihtiyar meclislerinin okuma, yazma durumları ve köyde oturan yurttaşların her birinin mülkü ve arazisi, hayvanları ve tarımı yani gelir sağlayacak araçları hakkındaki kesin bilgileri göz önüne alındığı takdirde modern vergi prensiplerinin ve malî gücü belirtecek ölçülerin ayrıca kanunda gösterilmemiş olmasının uygulama bakımından bir eşitsizlik doğurmayacağı ve esasen en yüksek haddi yirmi lira gibi az bir miktarı geçmiyen bir vergi için modern vergi prensiplerinin öngörülmemiş olmasının ne insan haklarına, ne sosyal adalete, ne de hukuk devleti ve kanun önünde eşitlik ilkelerine bir aykırılık sayılamayacağı açıktır.» AMK. 5.1.1965 gün ve E. 1963/198, K. 1965/1, (AMK., S. 3, s. 11-12). Başka bir kararda şöyle denmektedir: «... gelir fazlasının Hâzineye irat kaydı sonunda. Sandık iştirakçilerinin hakkı olan ve hatta bir bölümü bizzat bu iştirakçilerden toplanan paraların Devletin genel giderleri için sarfedileceği ortadadır. Bunun neticesinde Sandık iştirakçileri, Devletin giderlerine, öteki yurttaşlardan ayrı olarak ve fazladan katılmaya zorlanmış olmaktadır. Bunun haklı bir nedeni olmadığı gibi sözü geçen iştirakçilerin bu biçimde özel ve fazla bir malî yüküm altına sokulmalarını

Malî güce göre vergilendirme ilkesine yükümlüler açısından bakıldığında ise, kamu giderlerine malî güç oranında katılma hakkı veya kamu giderlerine malî gücü aşan bir şekilde katılmaya zorlanmama ilkesinden söz edilebilir<sup>205</sup>. Malî güce göre vergilendirme, sosyal devlet kavramının bir uzantısı olduğundan, yargı organları için bir yorum kuralı özelliği de göstermektedir\*<sup>206</sup>.

Malî güce göre vergilendirme ilkesinin hukukî değeri ile ilgili bir sorun da sosyal amaç taşımayan vergi muaflık, istisna ve indirimlerinin Anayasa'nın sosyal devlet ilkesi ve 73'üncü maddesi ile ne derece bağdaşabileceğidir. Bir anlayışa göre, bu çeşit vergi kolaylıkları için tek ölçüt malî güçtür; dolayısıyla yatırımları ve ihracatı teşvike yönelik vergi kolaylıkları malî güç ölçütü ile çeliştiğinden Anayasa'ya aykırıdır. Gerçekten bu vergi tedbirlerinden daha çok yüksek gelirliler yararlanabileceğinden malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık ortaya çıkacaktır. Ancak teşvik tedbirleri sosyal refah devletinin plânlı kalkınmayı gerçekleştirme hedefi ile ilgili olduğundan kural olarak Anayasa'ya aykırı sayılmamalıdır. Bununla beraber, Anayasa Mahkemesi vergi teşvik tedbirleri bakımından her somut olayı kendi Özellikleri çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirmelidir. Örneğin, inşaat sektöründe lüks konut inşaatını özendirici vergi kolaylıkları sağlanması durumunda, bu düzenleme sosyal devletin sosyal adalet hedefine ve malî güce göre vergilendirme ilkesine açıkça aykırı olduğundan iptal edilebilir<sup>205 206 207</sup>. Anayasa Mahkemesi, ücret gelirinin gelir vergisinin artan oranlı tarifesine tâbi tutulmasına rağmen, stopaj oranlarının tek oranlı olmasını ve oranın sıfır olarak belirlenebilmesini malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırı görmemiştir<sup>208</sup>.

---

gerektiren üstün bir malî güce sahip buldukları da düşünülemez ...» AMK. 6.6.1972 gün ve E. 1971/44, K. 1972/29, (AMKD., S. 10, s. 414, 441). Ayrıca bkz. AMK. 12.11.1991 gün ve E. 1991/7, K. 1991/43, (AMKD., S. 27, C. 2, s. 654-655); AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1994/80, K. 1995/27, (RG. 2.2.1996-22542, s. 26); AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/4, K. 1995/28, (RG. 2.2.1996-22542, s. 34); AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/6, K. 1995/29, (RG. 10.2.1996-22550, s. 11).

205. Bkz. Tanör, Sosyal Haklar, s. 102. Bir yoruma göre sosyal adaletsizliklerin düzeltilmesine yönelik maddî ya da ekonomik içerikli bütün haklar sosyal haktır. Bkz. Tanör, Sosyal Haklar, s. 26, 50.

206. Bkz. Türk. s. 10: Cağan. Vergilendirme Yetkisi. s. 201.

207. Bkz. Öncel-Kumrulu-Cağan. s. 56.

208. AMK. 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, (AMKD., S. 23, s. 159, 160).

Buna karşılık, Anayasa Mahkemesi Gelir Vergisi Kanununun bazı yükümlüler yönünden hayat standardı esası ile getirdiği asgari götürü vergilendirmeyi sosyal devlet ilkesine ve malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırı bulmuştur<sup>209</sup>

Gelirin ve servetin yeniden dağılımı konusunda kanun koyucunun takdir yetkisi malî güce göre vergilendirme ilkesine göre daha serbest ve geniştir. Gelir ve servet dağılımını olumsuz etkileyen vergi kanunları öncelikle malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık taşıyacağından, bu yönü ile yargısal denetime tâbi tutulabilir<sup>210</sup>. Yasama oranı vergilendirme yetkisini gelirin ve servetin yeniden dağılımında kullanırken temel hak ve özgürlüklerin sınırlarına dikkat etmek, ölçülü olmak zorundadır. Aksi takdirde sosyal devlet ilkesinin bir gereğine uymaya çalışırken hukuk devleti ilkesinin ihlâl edilmesi ihtimali ortaya çıkabilir<sup>211</sup>.

#### **F. Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi**

Vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesinin anlamı, kamu giderleri gerektirmedikçe, kişiden vergi alınmaması ve vergi adı altında toplanan paraların kamu giderleri dışında harcanmamasıdır<sup>212</sup>. Bu ilke, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde, «Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür» biçiminde ifadesini bulmaktadır. Burada, dar anlamda vergi söz konusudur. Vergi yükümlülerinin kamu giderlerine katılması anonim bir nitelik göstermektedir. Vergi öde-

209. AMK. 7.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, (RG. 6 Nisan 1990-20484, s. 28-29).

210. Bkz. **öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 56.

211. Bkz. **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 204; **öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 56-57.

212. «61. madde vergi ödevi ile kişinin ilişkisini düzenlemektedir. Madde nin getirdiği ilke herkesi, malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlü kılmış, ancak yükümü kamu giderlerinin karşılanması koşuluna bağlamıştır. Bu, kamu giderleri gerektirmedikçe kişiden vergi alınmaması ve vergi adı altında toplanan paraların kamu giderleri dışında harcanmaması demektir. Görülüyor ki vergi ödevinde kişinin belirli hizmetten doğrudan doğruya yararlanma karşılığında bir ödemede bulunması değil, bütün kamu hizmetleri giderlerine karşı anonim bir katılma payını üstüne alması söz konusu ...» AMK. 26.3.1974 gün ve E. 1973/32, K. 1974/11, (AMKD., S. 12, s. 111, 122-124).

vinde, kişinin belirli bir hizmetten doğrudan doğruya yararlanma karşılığı olarak bir ödemede bulunması değil, bütün kamu hizmetlerinin giderlerine karşılık olmak üzere, bir katılma payını üstlenmesi söz konusudur<sup>213</sup>.

Sosyal devlette vergilendirmenin kamu giderlerini karşılamak olan geleneksel malî amacının yanısıra ekonomik ve sosyal amaçları da önem ve ağırlık kazanmıştır<sup>214</sup>, «Kamu giderleri» deyimini devletin ekonomik ve sosyal amaçlarla yaptığı giderleri de kapsayacak şekilde geniş yorumlamak gerekir. Dolayısıyla devletin plânlı kalkınmayı gerçekleştirmek (ekonomik amaç) ve gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri gidermek (sosyal amaç) amaçları ile yapacağı reel ve transfer harcamaları da geniş anlamda kamu gideri kavramına girecektir<sup>215</sup>.

Vergilerden oluşan kamu gelirleri yalnızca kamu giderlerine harcanabilir. Anayasa Mahkemesi vergi kanunlarıyla konulmuş malî yükümlerden elde edilen paraların ancak kamu giderlerinin karşılanması alanında kullanılmasının düşünülebileceğini göz önünde tutarak, birer kamu kurumu olarak kabul edilmelerine imkân bulunmayan siyasal partilere devletçe yardım edilmesinin, ilke olarak Anayasaya aykırı olduğuna karar vermiştir<sup>216</sup>.

---

213. «... vergi ödevinde kişinin belirli bir hizmetten doğrudan doğruya yararlanma karşılığı olarak bir ödemede bulunması değil, bütün kamu hizmetleri giderlerine karşı anonim bir katılma payını üstüne alması söz konusudur.» AMK. 26.3.1974 gün ve E. 1973/32, K. 1974/11, (RG, 21.6.1974-14922).

214. Bu konuda bkz. **Karakoç**, Sosyal Maliye, s. 11-15, 63-70; **Çağan**, Türk Anayasası Açısından, s. 173.

215. Bkz. **Çağan**. Türk Anayasası Açısından, s. 173.

216. «Partileri Devlet bütçesinden, yurttaşlardan alınan vergilerle besleyerek desteklik edilmesi Anayasa'nın açık hükümleriyle olduğu kadar ruhu ile de bağdaştırılmayacak bir tutum olur... Siyasal partiler kamu hizmeti gören veya kamu yararına çalışan kuruluşlar değildir. Bunlara Devletçe yapılacak para yardımının kamu giderleri arasında yeri olamaz. Anayasa'nın 61. maddesi İse herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğunu hükme bağlamıştır. Anayasa'nın bu maddesine dayanılarak kanunlarla konulmuş malî yükümlerden elde edilen paralardan bir bölümü ile siyasal partilere yardım edilebilmesinin olanağı ve anayasal desteği yoktur. Siyasal partilere Devletçe yardım edilmesi ilke bakımından Anayasa'ya aykırıdır.» AMK. 2.2.1971 gün ve E. 1970/12, K. 1971/13, (RG. 9.7.1971-13890). Anayasa Mahkemesi bu konuda daha önce de aynı Kanunun 22.2.1968 gün ve 1017 sayılı Kanunla değişik 73'üncü



Kamu işlerinin gerektirdiği giderlerin, esas itibariyle vergilerden oluşan devletin genel gelirleriyle karşılanması gerekir. Anayasa Mahkemesi, Sosyal Sigortalar Kurumu bütçesinden Gecekondu Kanunu'nda öngörülen hizmetlerin yürütülmesi için para ayrılmasının, bu nedenle Anayasa'ya aykırılığına karar vermiştir. Kamu hizmetlerinden bulunan gecekondu işlerine ilişkin giderlerin devletin genel gelirleriyle karşılanması Anayasa'dan doğan bir zorunluluktur. Gecekondu işleri giderlerinin bir bölümünün Sosyal Sigortalar Kurumu'nun işçi ve işverenlerin ödedikleri primlerden oluşan mal varlığından karşılanması bu ilkeye aykırıdır; çünkü böylece kamu giderlerinden bir bölümü vatandaşlardan yalnızca işçilere ve işverenlere yükletilmektedir<sup>217</sup>. Anayasa Mahkemesi, bir başka kararında, Emekli Sandığının gelir fazlasının genel bütçeye gelir yazılmasını ilke olarak Anayasa'ya aykırı saymıştır. Çünkü gelir fazlasının Hâzineye İrat olarak yazılması. Emekli Sandığı iştirakçilerinin hakkı olan ve bir bölümü bu iştirakçilerden toplanan paraların, <sup>217</sup>

---

maddesini ilke olarak Anayasa'ya aykırı bulmamakla birlikte para yardımlarının tümünün siyasî partilerin, kamu yararına olan iş ve giderlerine harcanmadığı gerekçesiyle iptal etmişti. Anayasa Mahkemesi bu kararında, «... siyasî partilere Devletçe yardım edilmesinin Anayasa'ya aykırı olmaması bu paraların kamu giderleri arasında yer alabilmesine bağlıdır. Bu da ancak yardım paralarının siyasî partilerin kamu yararına olan faaliyetlerine harcanması ile sağlanabilir. Siyasî partilerin çeşitli işleri ve giderleri vardır. Bunların hepsinde kamu yararı bulmak mümkün değildir ...» demektedir. Bkz. AMK, 19.2.1969 gün ve E. 1968/26, K. 1969/14, (AMKD., S. 7, s. 244, 250). Bununla birlikte, 27.6.1984 tarih ve 3031 sayılı Kanun, devletçe siyasal partilere yardım yapılmasını kabul etmiştir.

217. «Anayasa'nın 61. maddesi gereğince kamu giderlerini karşılamak üzere herkes malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür... Gerek bu maddenin yazılışına temel olan İlkeden, gerekse kamu işlerinin görülmesine değinen Anayasa'nın öbür kurallarından anlaşıldığı üzere, kamu işlerinin gerektirdiği giderlerin Devletin genel gelirleriyle karşılanması gerekir. Gecekondu İşlerinin kamu işlerinden bulunduğu 775 sayılı Yasa'nın 1. maddesinden açıkça anlaşılmaktadır. Bu durum karşısında gecekondu işlerine ilişkin giderlerin Devletin genel gelirleriyle karşılanması, Anayasa'dan doğan bir zorunluluktur. Oysa Anayasa karşısındaki durumu tartışılan 14. maddenin b bendinin Mahkemece İncelenen bölümü, gecekondu işleri giderlerinin bir bölümünün; Sosyal Sigortalar Kurumu'nun işçi ve işverenlerin ödedikleri primlerden oluşan mal varlığından karşılanmasını öngörmektedir. Böylelikle kamu giderlerinin bir bölümü yurttaşlar içinde yalnızca işçilere ve işverenlere yükletilmektedir. Bu durum Anayasa'nın 61. maddesiyle çelişmektedir... AMK, 29.6.1971 gün ve E. 1971/19, K. 1971/61, (RG. 10.2.1972-14095).

devletin genel giderlerine harcanacağı anlamına gelir. İştirakçilerin Bu biçimde özel ve fazla bir malî yüküm altına sokulması ve sandık iştirakçilerinin kamu giderlerine, öteki vatandaşlardan ayrı olarak ve fazladan katılmaya zorlanmaları Anayasaya aykırıdır<sup>37</sup>.

Anayasa Mahkemesi, vergilerin kamu giderlerini karşılamak üzere ödeneceği hükmünü çoğu kez dar biçimde yorumlamıştır. Bir giderin kamu gideri sayılabilmesini, «kamu yararına olan iş ve faaliyetlere», «kamu işlerine», harcanması gibi soyut ve çerçeveleri kesin sınırlarla belli olmayan ölçütlere bağlanmıştır.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında kanunla alınmaları hükme bağlanan, vergiler dışındaki resim, harç ve benzeri malî yükümler açısından sadece toplam kamu giderlerine karşılık olma ve malî güç ölçütleri değil, kısmen de olsa bir «kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığı» söz konusu olmaktadır<sup>38</sup>. Anayasa Mahkemesi bu düşünceye uygun bir kararında, «... Devletin yapmakla yükümlü bulunduğu bir kamu hizmeti için o hizmetten doğrudan doğruya yararlananlardan ...» para alınmasını uygun görerek, 14.6.1973 tarih ve 1739 sayılı Millî Eğitim Temel Kanununun 38'inci maddesindeki, «Yüksek öğretim paralıdır» hükmünü Anayasa'ya aykırı bulmamıştır<sup>39</sup>. Anayasa Mahkemesi bir kararında da, «... harç idarece yapılan bir hizmetten yararlananlardan, bu hizmet dolayısıyla alınan para, diğer bir deyimle verginin özel ve ayrı bir türü olduğuna göre, o kamu hizmetinden yararlananların ödeme güçlerine bakılmaksızın buna tabi tutulması ...» gerektiğini \*\*\*

---

218. AMK. 6.6.1972 gün ve E. 1971/44, K. 1972/29, (RG. 3.3.1973-14465).

219. Anayasa Mahkemesi, 15.5.1957 gün ve 6964 sayılı Ziraat Odaları ve Ziraat Odaları Birliği Kanunu'nun 31'inci maddesinde (Bent e) sayılan Ziraat Odaları Birliği'ne ait gelir kaynaklarının (a. Odaların her yıl tahsil edilen gelirlerinin yüzde onu, b. Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası'ndan, 800.000 liradan az olmamak üzere yapılacak yıllık yardım, c. Ticaret ve zahire borsalarının bir önceki yıl genel gelirleri tutarının yüzde beşi) vergi, resim, harç veya benzeri bir mali yüküm olmadığına dolayısıyla bu sorunun Anayasa'nın 61'inci maddesi ile ilgili olmadığına karar vermiştir. Yüksek Mahkeme kararında bu kaynağın «... ülkenin yasalarından öteden beri olagelmiş kanuni paylar kapsamı içinde bulunan bir ödeme» olduğuna hükmetmiştir. Bkz. AMK. 17.6.1970 gün ve E. 1968/60, K. 1969/36, (AMKD., S. 7, s. 354, 358).

220. AMK. 26.3.1974 gün ve E. 1973/32, K. 1974/11, (AMKD., S. 12, s. 111, 122-124). Anayasa Mahkemesi bu davada söz konusu Kanununun 38'inci maddesinin 2'inci fıkrası hükmünü «Kanunilik ilkesi» açısından iptal etmiştir.

belirtmiştir<sup>221</sup>. Yüksek Mahkeme başka bir kararında da harçlar-  
da karşılık ilkesini şu şekilde belirtmiştir : Anayasanın 61 inci  
maddesinde, Devletin, kanunlarla (harç) niteliğinde gelir sağlaya-  
bileceği açıkça gösterilmiş olduğuna idare hukukunun ve maliye  
biliminin genel kurallarına göre de, bazı kamu hizmetlerinden doğ-  
rudan doğruya yararlanan kişilerden kanunla belirtilen miktarlar-  
da alman ve özel nitelikte bir çeşit vergiden ibaret olan paralar  
(harç) olarak adlandırılmakta bulunduğu göre... Harçlar Kanu-  
nuyla, yargı çalışmalarından davalı ve davacı olarak doğrudan doğ-  
rudan yararlanmakta olan kişilerden (harç) adı altında bir para  
alınmasının kural olarak Anayasanın herhangi bir ilkesine aykırılı-  
ğından söz edilmesi mümkün değildir»<sup>222</sup>.

Vergilerin «kamu giderlerine karşılık olması» ilkesi, vergilen-  
dirmenin ekonomik ve sosyal amaçlı düzenlemelerin aracı olarak  
kullanılmasını engelleyecek bir biçimde yorumlanmamalıdır. Ana-  
yasa'nın 73'üncü maddesinin l'inci fıkrasında yer alan, «...kamu  
giderlerini karşılamak üzere...» deyimini verginin temel işlevini be-  
lirtmektedir. Vergilendirme yetkisi bu temel malî amaç ve işlev  
yanında ekonomik, sosyal ve kültürel amaçlar doğrultusunda da  
kullanılabilir. Bu amaçlar, temel malî işlev ve amaca göre çoğu  
kez ikincil nitelikte olmakla beraber, bazen temel amaç niteliğini  
de kazanabilir<sup>223</sup>.

---

221. AMK. 17.12.1968 gün ve E. 1968/12, K. 1968/65, (AMKD., S. 6, s. 852,

222. AMK. 24.10.1974 gün ve E. 1974/31, K. 1974/43, (AMKD., S. 12, s. 381).

223. Bkz. **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 99. Ayrıca bkz. **Karakoç**, Sosyal  
Maliye, s. 12-15, 63-70.

## GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Aşağıda listesi verilen kararlar<sup>1 2</sup> veri alınarak yapılan analize ilişkin olarak aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

### A. Anayasa Mahkemesi'nin Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi Kapsamında Verdiği Kararların Dönemler İtibariyle Sayısal Analizi

	1961 Anayasası Dönemi	1982 Anayasası Dönemi
<b>Karar Verilen Dava Sayısı</b>	<b>22<sup>1</sup></b>	<b>22</b>
İptal Davası	10	5
İtiraz Yolu	12	17
<b>Verilen Karar, Karar Sayısı<sup>4</sup></b>	<b>24</b>	<b>44</b>
İptal	16	10
Red	8	34
<b>İptal davası açan kişi/organ</b>		
Cumhurbaşkanı		—
Anamuhalefet Partisi	—	3
Meclis üyeleri	1	2
Siyasî Parti	8	—
İlgili kurum	1	—
<b>İtiraz yoluna başvuran</b>		
İlk derece mahkemesi	10	13
Denetim mahkemesi	2	4
<b>İtiraz Yoluna başvurmaın</b>		
Re'sen	4	9
İddianın Ciddi Bulunması	8	8
<b>Verilen Kararın hangi çoğunlukla verildiği</b>		
Oybirliği	: 10	21
Oyçokluğu	: 14	23
<b>Kararın Yürürlüğe girişinin belirlenmesi</b>		
Yayın tarihi	: 8	4
Daha sonraki bir tarih	8	6

1. Bkz. aşağıda Anayasa Mahkemesi'nin Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi Kapsamında Verdiği Kararlar.

2. 1961 Anayasası Döneminde Anayasa Mahkemesi'nce vergi kanunları-

Verilen iptal kararlarının, 1961 Anayasası döneminde 6'sı iptal davaları sonucu, 10'u Anayasa'ya aykırılık itirazı üzerine; 1982 Anayasası döneminde ise, 7'si iptal davaları sonucu, 3 u Anayasaya aykırılık itirazı üzerine verilmiştir. İptal kararlarının karara bağlanan davalara oranı, 1961 Anayasası döneminde % 68,18 iken 1982 Anayasası döneminde bu oran % 22,7'ye düşmüştür.

Verilen ret kararlarının, 1961 Anayasası döneminde 6'sı iptal davaları sonucu, 2'si Anayasaya aykırılık itirazı üzerine; 1982 Anayasası döneminde ise, 16'sı İptal davaları sonucu, 18'i Anayasa'ya aykırılık itirazı üzerine verilmiştir.

1961 Anayasası döneminde siyasî partiler tarafından açılan iptal davalarının 4'ü Türkiye İşçi Partisi, 2'si Cumhuriyet Halk Partisi, 1'i Birlik Partisi, 1'i de Milliyetçi Hareket Partisi tarafından açılmıştır. Yine 1961 Anayasası döneminde ilgili kuruluşlarca açılan tek iptal davası Ankara Üniversitesi tarafından açılmıştır.

1982 Anayasası döneminde açılan iptal davaları anamuhalefet partisi olarak 1'i Halkçı Parti, 2'si Sosyaldemokrat Halkçı Parti tarafından açılmıştır.

---

nın Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi nedeniyle karara bağlanan dava sayısı değişik kaynaklarda farklılık göstermektedir. Bkz. **Aykonu-özkul**, Anayasa Yargısı, C. 2, (Anayasa'ya Uygunluk Denetimi), m. 61, bu sayı 18 (onsekiz); **Alie fendi oğlu**, Anayasa Mahkemesi'nin İşlevsel Yönü, s. 31'de bu sayı 11 (onbir) olarak verilmektedir. Verdiğimiz sayı, vergi ödevine ilişkin kanunların Anayasa'ya aykırılık iddiaları üzerine karara bağlanan dava sayısıdır. Bu davaların tamamı, Anayasa'nın 61'inci maddesine aykırılık iddiası içermez. Fakat Anayasa Mahkemesi, aykırılık iddiası gerekçesi ile bağlı olmadığından, bazen konuyu re'sen 61'inci madde ile ilişkilendirmiştir. Ayrıca, vergi ödevine ilişkin kanunların Anayasa'ya aykırılık iddiaları Anayasa'nın başka ilke ve kurallarına da dayandırılmıştır. Bu çalışmada, düşük bir hata payı ile, vergi ödevine ilişkin kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi nedeniyle verilen kararlar esas alınmıştır. 1961 Anayasası'nın 61'inci maddesine aykırılık iddiası ile açılan dava sayısı 17 (on yedi) dir.

3. 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesine aykırılık iddiası ile açılan dava sayısı 13 (on üç) tür.
4. Özellikle açılan iptal davaları sonunda, bazı hükümlerin iptali, bazı hükümler için Anayasa'ya aykırılık iddiasının reddine karar verilmiş olduğundan, karara bağlanan dava sayısı ile verilen karar sayısında farklılık ortaya çıkmaktadır. Kısmî kabul-kısmî ret şeklinde bir ayırımda İhtiyaca cevap vermekten uzaktır. Değerlendirmede bunun göz önünde bulundurulması gerekir.

1961 Anayasası döneminde ilk derece mahkemesi olarak itiraz yoluna Danıştay 8. Dairesi 4; Danıştay 9'uncu Dairesi 3; İstanbul 12. Asliye Hukuk Mahkemesi, Mersin 2. Asliye Hukuk Mahkemesi, Rize İcra Tetkik Mercii tarafından birer defa başvurulmuştur.

1982 Anayasası döneminde ilk derece mahkemesi olarak itiraz yoluna Bursa 2. Vergi Mahkemesi tarafından 4, Gaziantep Vergi Mahkemesi tarafından 2; Trabzon Vergi Mahkemesi, Erzincan Asliye Ceza Mahkemesi, Trabzon Asliye 2. Hukuk Mahkemesi, Nevşehir Asliye Ceza Mahkemesi, Hatay Asliye 2. Ceza Mahkemesi, Edirne Vergi Mahkemesi ve Zonguldak Vergi Mahkemesi tarafından birer defa başvurulmuştur.

1961 Anayasası döneminde denetim mahkemesi olarak itiraz yoluna Danıştay Dava Daireleri Kurulu tarafından iki kez başvurulmuştur.

1982 Anayasası döneminde denetim mahkemesi olarak itiraz yoluna Danıştay 4. Dairesi üç, Danıştay 5. Dairesi bir kez başvurulmuştur.

1961 Anayasası döneminde Danıştay Dava Daireleri Kurulu, Danıştay 8. Dairesi, Danıştay 9. Dairesi ve Rize İcra Tetkik Mercii tarafından birer defa re'sen Anayasaya aykırılık itirazında bulunulmuştur.

1982 Anayasası döneminde Bursa 2. Vergi Mahkemesi dört, Danıştay 4. Dairesi İki, Erzincan Asliye Ceza Mahkemesi ve Hatay 2. Ceza Mahkemesi bir kere re'sen Anayasa'ya aykırılık itirazında bulunmuştur.

1961 Anayasası döneminde oybirliği ile verilen kararların 8'i iptal, 2'si ret kararıdır. 1982 Anayasası döneminde oybirliği ile verilen kararların 4'ü iptal, 17'si ret kararıdır.

1961 Anayasası döneminde oyçokluğu ile verilen kararların 8'si iptal, 6'sı ret kararıdır. 1982 Anayasası döneminde oyçokluğu ile verilen kararların 6'sı iptal, 17'si ret kararıdır.

## **B. Genel Değerlendirme ve Sonuç**

Vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi Anayasa Mahkemesince yapılmaktadır. Vergi kanunlarının Ana-

yasa'ya aykırılık iddiaları, iptal davası ya da Anayasa'ya aykırılık itirazı yoluyla Anayasa Mahkemesi önüne gelmektedir. Anayasa Mahkemesi yaptığı denetimde, Anayasaya, Uluslararası Sözleşmelere ve Hukukun Genel ilkelerine ölçü norm olarak başvurmaktadır. Anayasa Mahkemesi, vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetiminde hukuk devleti ilkesi, hukukî güvenlik ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesi, vergi adaleti ilkesi ve vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi gibi ana İlkelerden ve bu ilkelere bağlı diğer ilkelere yararlanmaktadır.

Anayasa Mahkemesinin, Anayasa'ya uygunluk denetimi yaparken, kural olarak «siyaseti hukukileştirme»si gerekir. Ancak, bazı kararları «hukuku siyasallaştırdığı» yönünde eleştirilere konu olmuştur. Anayasa Mahkemesi'nin yaptığı Anayasaya uygunluk denetimi, hukukîlik denetimi olmakla birlikte, çoğu zaman bu denetimin yerindelik denetimine yaklaştığı görülmektedir. Nitekim, Anayasa Mahkemesi denetimine tâbi normları yorumlarken, kanun koyucunun amacı ve gerekçesinden fazlaca yararlanması, dolayısıyla hukukîlik denetiminin bir anlamda yerindelik denetimine dönüşmekte olduğu izlenimi vermektedir.

Analize tâbi tutulan kararlar veri alındığında, çıkan sonuçlar şunlardır:

- Anayasa Mahkemesi 1961 Anayasası döneminde Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla Önüne getirilen konularda daha çok iptal kararı verirken, 1982 Anayasası döneminde daha çok ret kararı vermiştir. Özellikle 1982 Anayasası döneminde verilen kararlar incelendiğinde, iptal kararlarının yaratacağı olumsuz etkilerin, devlete ve hukuka olan güvensizliği daha fazla artırmasına yol açmaması için öze! gayret sarfedildiği anlaşılmaktadır.

- 1982 Anayasası döneminde daha az iptal davası açılırken, Anayasa'ya aykırılık İddialarının itiraz yoluyla intikali ciddi bir artış göstermektedir.

- Vergi kanunlarının şekil bozukluğu nedeniyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmamıştır.

- Vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi başvurularında yürürlüğün durdurulması talebinde bulunulmamıştır.

Anayasa'ya aykırılık itirazına re'sen başvurma sayısında, 1961 Anayasası dönemine göre 1982 Anayasası döneminde, bir artış gözlenmektedir.

- itiraz yoluna daha çok ilk derece mahkemeleri ve özellikle küçük illerde bulunan mahkemeler başvurmaktadır. Kıdemli hâkimlerin görev yaptığı üç büyük ilde bulunan mahkemelerden Anayasa'ya aykırılık itirazıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurunun olmaması ilginçtir.

- Anayasa Mahkemesi kararlarında, bilimsel görüşlerden yararlanılmakla birlikte, bilimsel çalışmalara yollama yapıldığına rastlanmamaktadır<sup>5</sup>.

Anayasa Mahkemesi, bir kanunun Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetiminde bağımsız hareket etmeli, yani kanunu kendi anlayışına göre yorumlamaktır. Bu itibarla, Anayasa Mahkemesi bir kanun veya kanun hükmünün yorumunu yaparken, o kanun veya kanun hükmünün yasama organında hazırlanması ve varlık kazanması sırasında ortaya atılmış bulunan düşüncelerden ve kanun gerekçelerinden yararlanmalı, fakat kendini bunlarla bağlı saymamalıdır. Çünkü, denetim, denetlemeyi yapanın, denetlenmekte olan bağımsız hareket edebilmesi ve bağımsız düşünebilmesi halinde söz konusu olabilir<sup>6</sup>.

Kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetiminde, hem Anayasa hükümlerinin hem de denetlenen kanun hükümlerinin «biçimlilerinden çok «öz»lerine bakılması, bunların zaman içinde kazandıkları anlamların araştırılması gerekir.

Anayasa'ya uygunluğu denetlenen hukuk kurallarının çok çeşitli ve Özel uzmanlığı gerektiren konulara ilişkin olması nedeniyle, verilen kararlarda bazan konunun iyi kavranmadığı anlaşılmaktadır. Çok yönlü ve özel uzmanlık alanlarına ilişkin kanunların

---

5. Buna gerekçe olarak, Anayasa Mahkemesi üyelerinin bilimsel eserlerden yararlanarak kendi kazanımlarını haline getirdikleri bilgileri kararlarına yansıtılmaları nedeniyle bilimsel eserlere yollama yapmaya gerek olmadığı ifade edilmiştir. Bkz. Anayasa Mahkemesi Başkanı Yekta Güngör özden in 27-28 Mayıs 1996 tarihinde Antakya'da düzenlenen Anayasa Yargısı Sempozyumu'nun son oturumunun tartışmalar bölümünde yaptığı konuşma.

6. Bkz. ve karşı. Esen, Anayasa'nın Yorumlanması, s. 44, 45.



Anayasaya uygunluğunun «olması gereken» titizlikle denetlenebilmesinin sağlanması bakımından, üyelerin seçiminde uzmanlığa öncelik verilmesinde ve sosyal bilimlerin değişik alanlarından üniversite temsilcisi olarak birden çok üyenin seçilmesine imkân tanınmasında yarar vardır. Ayrıca, «birlikçilik» ve «uzman hukukçuluk» hizmetinden raportörlerin ve üyelerin yararlanması «kurumsallaştırılması» yoluna gidilmesi yerinde olacaktır<sup>7</sup>.

Anayasa Mahkemesi'nin, bazı kararlarındaki yaklaşımı nedeniyle eleştirilebilirse de, genel olarak, Türk Vergi Hukukunun temel İlkelerinin yerleşmesinde olumlu katkılarda bulunduğu bir gerçektir. Ancak, vergilendirme konusunda yürütme organına devredilen yetkilerin «**vergilerin kararîliği ilkesi**»ne varmaması İçin, vergilerin kanuniliği ilkesi konusunda daha titiz davranılmasında yarar vardır. Anayasa Mahkemesi'nin, hukuk devleti olmanın olmazsa olmaz şartı olan hukuka bağlılığın gerçekleştirilmesinde, vergi adaletinin sağlanmasında ve devlete ve hukuka güvenin sarsılmasında önemli bir işleve sahip olduğu asla unutulmamalıdır.

---

7. Bkz. ve karşı. Akalın, s. 74.

**ANAYASA MAHKEMESİ NİN  
VERGİ KANUNLARININ ANAYASA'YA UYGUNLUĞUNUN  
YARGISAL DENETİMİ KAPSAMINDA VERDİĞİ KARARLAR**

**A. 1961 ANAYASASI DÖNEMİ**

1. KARAR : AMK. 5.1.1965 gün ve E. 1963/198, K. 1965/1, (AMKD., S. 3, s. 3-15) (Salma parasının köy ihtiyar meclisince belirlenmesi)

2. KARAR : AMK. 26.10.1965 gün ve E. 1965/25, K. 1965/57, (AMKD., S. 3, s. 268-275). (Çarşı ve mahalle bekçileri ücretlerinin mahalli idare meclislerince belirlenmesi).

3. KARAR: AMK. 29.3.1966 gün ve E. 1965/45, K. 1966/16, (AMKD., S. 4, s. 109-113). (Levha resmi).

4. KARAR: AMK. 18.4.1968 gün ve E. 1967/54, K. 1968/12, (AMKD., S. 6, s. 122-125). (Liman işgal resmi).

5. KARAR: AMK. 18-19.2.1969 gün ve E. 1968/26, K. 1969/14, (AMKD., S. 7, s. 244-268). (Siyasi partilere Devletçe yardım yapılması).

6. KARAR: AMK. 17.6.1969 gün ve E. 1968/60, K. 1969/36, (AMKD., S. 7, s. 354-365). (Ziraat Odaları Birliğine Ticaret Borsakırının gelirlerinden pay ayrılması).

7. KARAR : AMK. 3.7.1969 gün ve E. 1969/23, K. 1969/41, (AMKD., S. 7, s. 384-388). (ilân resmi).

8. KARAR : AMK. 23-25.10.1969 gün ve E. 1967/41, K. 1969/57, (AMKD., S. 8, s. 18-133). (933 sayılı Kalkınma Plânının Uygulanması Esaslarına Dair Kanun).

9. KARAR : AMK. 30.9.1969 gün ve E. 1969/38, K. 1969/47, (AMKD., S. 7, s. 393-396). (1137 sayılı Kanununun 34'üncü maddesi).

10. KARAR: AMK. 243.1970 gün ve E. 1969/65, K. 1970/16, (AMKD, S. 8, s. 220-225). (Ziraat Odaları Aidatı).
11. KARAR: AMK. 22.12.1970 gün ve E. 1970/29, K. 1970/48, (AMKD, S. 8, s. 493-496). (Reklâm Resmi).
12. KARAR : AMK. 2.2.1971 gün ve E. 1970/12, K. 1971/13, (AMKD, S. 9, s. 281-303). (Siyasi partilere Devletçe para yardımı yapılması).
13. KARAR : AMK. 15.6.1971 gün ve E. 1970/55, K. 1971/57, (AMKD, S. 9, s. 533-541). (Vergi oran ve sınırlarında değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilmesi).
14. KARAR : AMK. 29.6.1971 gün ve E. 1971/19, K. 1971/61, (AMKD, S. 9, s. 560-567). (SSK Bütçesinden Gecekondu Yasası'nda öngörülen hizmetlerin yürütülmesi için para ayrılması).
15. KARAR : AMK. 6.6.1972 gün ve E. 1971/44, K. 1972/29, (AMKD, S. 10, s. 414-454). (Emekli Sandığının gelir fazlasının Genel Bütçeye gelir kaydolunması).
16. KARAR: AMK. 26.12.1972 gün ve E. 1972/40, K. 1972/61, (AMKD, S. 10, s. 585-590). (Ticaret ve Sanayi Odalarınca Alman Munzam Aidatlar).
17. KARAR : AMK. 26.3.1974 gün ve E. 1973/32, K. 1974/11, (AMKD, S. 12, s. 111-141). (Yüksek öğretimin paralı olması).
18. KARAR : AMK. 11-14 ve 25.2.1975 gün ve E. 1973/37, K. 1975/22, (AMKD, S. 13, s. 58-213). (Yükseköğretim Kurulu'nca Üniversite harçlarının belirlenmesi).
19. KARAR : AMK. 11-14 ve 25.2.1975 gün ve E. 1973/38, K. 1975/23, (AMKD, S. 13, s. 214-294). (Üniversite öğrencilerinden öğrenim karşılığı harç alınması).
20. KARAR : AMK. 3.2.1977 gün ve E. 1976/54, K. 1977/8, (AMKD, S. 15, s. 138-144). (Baro aidatlarının baro genel kurulunca belirlenmesi).
21. KARAR: AMK. 29.11.1977 gün ve E. 1977/109, K. 1977/131, (AMKD, S. 15, s. 568-582). (Vesika Harçları).
22. KARAR : AMK. 27.1.1981 gün ve E. 1980/27, K. 1981/9, (AMKD, S. 19, s. 24-41). (Muamele Tescil Ücreti).

## B. 1982 ANAYASASI DÖNEMİ

1. KARAR : AMK. 18.2.1985 gün ve E. 1984/9, K. 1985/4, (AMKD, S. 21, s. 35-85). (Tasarrufların teşviki ve kamu yatırımlarının hızlandırılması).
2. KARAR: AMK. 6.10.1986 gün ve E. 1985/21, K. 1986/23, (AMKD., S. 22, s. 197-233). (Serbest bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mevzuatının uygulanmaması).
3. KARAR : AMK. 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, (AMKD., S. 23, s. 133-178). (3239 sayılı Kanunun çeşitli maddeleri).
4. KARAR : AMK. 31.3.1987 gün ve E. 1986/20, K. 1987/9, (AMKD., S. 23, s. 184-192). (Yeraltı sularından yararlananlardan belediyelerce ücret alınması).
5. KARAR: AMK. 24.11.1987 gün ve E. 1987/19, K. 1987/31, (AMKD., S. 23, s. 407-418). (Harcamalara katılma paylan).
6. KARAR: AMK. 24.11.1987 gün ve E. 1987/24, K. 1987/32, (AMKD., S. 23, s. 419-430). (Hazine avukatlarına yol tazminatı verilmesi).
7. KARAR : AMK. 27.9.1988 gün ve E. 1988/7, K. 1988/27, (AMKD., S. 23, s. 413-424). (Gecikme faizi).
8. KARAR: AMK. 27.9.1988 gün ve E. 1988/8, K. 1988/28, (RG. 26.12.1988-20031, s. 25-33). (Gecikme faizi).
9. KARAR: AMK. 27.9.1988 gün ve E. 1988/16, K. 1988/29, (RG. 26.12.1988-20031, s. 33-44). (Gecikme faizi).
10. KARAR : AMK. 7.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, (AMKD., S. 25, s. 387-419). (3505 sayılı Kanun-geçici vergi, hayat standardı vb.).
11. KARAR : AMK. 6.6.1991 gün ve E. 1990/35, K. 1991/13, (AMKD., S. 30, C. 1, s. 1-12). (Kaçakçılığa teşebbüs cezası).
12. KARAR: AMK. 19.7.1991 gün ve E. 1991/28, K. 1991/26, (AMKD., S. 27, 2. Cilt, s. 487-490). (Katma değer vergisinde faiz).
13. KARAR: AMK. 15-10.1991 gün ve E. 1990/29, K. 1991/37, (AMKD., S. 27, C. 2, s. 609-626). (Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın düzenleme yetkisi).

14. KARAR: AMK. 12.11.1991 gün ve E. 1991/7, K. 1991/43, (AMKD, S. 27, C. 2, s. 645-656). (Hayat standardı esası).
15. KARAR : AMK. 4.3.1992 gün ve E. 1991/30, K. 1992/18, (AMKD., S. 28, C. 1, s. 211-220). (VUK. m. ll'e eklenen Maliye Bakanlığının verilen yetki hükmü),
16. KARAR: AMK. 17.3.1992 gün ve E. 1992/21, K. 1992/19, (AMKD, S. 28, C. 1, s. 221-231). (Ceza mahkemelerinde yargılanacak suçlar).
17. KARAR: AMK. 25.5.1993 gün ve E. 1993/3, K. 1993/20, (RG. 28.11.1995- 22477, s. 21-34). (VUK. m. ll'e eklenen Maliye Bakanlığının müteselsil sorumlu tutma yetkisi).
18. KARAR: AMK. 18.7.1994 gün ve E. 1994/46, K. 1994/57, (RG. 14.12.1995- 22493, s. 47-58). (VUK. m. ll'e eklenen müteselsil sorumluluk hükmü).
19. KARAR: AMK. 20.6.1995 gün ve E. 1995/26, K. 1995/13, (RG. 28.12.1995- 22507, s. 33-38). (Ödeme kaydedici cihaz kullanmayanların kaçakçılığa teşebbüs suçu işlenmiş sayılacağı).
20. KARAR: AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1994/80, K. 1995/27, (RG. 2.2.1996- 22542, s. 21-29). (Kurumlar vergisi yükümlüleri için ekonomik denge vergisi).
21. KARAR: AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/4, K. 1995/28, (RG. 2.2.1996- 22542, s. 30-40). (Ücretliler için ekonomik denge vergisi).
22. KARAR: AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/6, K. 1995/29, (RG. 10.2.1996- 22550, s. 7-18). (Serbest meslek erbabı için ekonomik denge vergisi).

**Kitaplar**

- AKDOÖAN**, Abdurrahman; Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, (AİTİA. Maliye Fakültesi Yayını), Ankara 1980.
- AKGÜNER**, Tayfan; Özel Girişim Özgürlüğü ve Yatırımları Teşvik Tedbirleri, İstanbul 1979.
- ARMAĞAN**, Servet; Anayasa Mahkememiz’de Kazaî Murakebe Sistemi, (İÜHF. Yayını), İstanbul 1967,
- AYKONU**, Mustafa S./**ÖZKUL**, E. **AYDIN**; Anayasa Yargısı, C. 2, (Anayasa Uygunluk Denetimi), (Anayasa Mahkemesi Yayınları: 2), Ankara 1981.
- BALTA**, Tahsin Bekir; İdare Hukuku, C. 1, Genel Konular, (AÜSBF, Yayını), Ankara 1972.
- BLUMENSTEIN**, Ernst; System des Steuerrechts, Dritte von irene Blumenstein neu bearbeitete Auflage, Schulthess, Polygraphisscher Verlag AG., Zürich 1971.
- BULUTOĞLU**, Kenan; Türk Vergi Sistemi, C. I, 6. Baskı, İstanbul 1978.
- ÇAĞAN**, Nam i; Vergilendirme Yetkisi, (Kazancı Yayınlan), İstanbul 1982, (Vergilendirme Yetkisi).
- DUE**, John (Çev. Sevim GÖRGÜN/İzzetln ÖNDER); Maliye Bir İktisadî Analiz, 3, Baskı, (İÜİF. Maliye Enstitüsü Yayını), İstanbul 1967.
- ERÇİN**, Cezmi; Malî Kanunlarda Makable Şümül ve Müruruzaman, (Maliye Vekâleti Neşriyatı), Ankara 1936.
- ERGİNAY**, Akif; Vergi Hukuku, 15. Baskı, (Savaş Kitabevi), Ankara 1995, (Vergi Hukuku).
- ESEN**, Bülent Nuri; Anayasa Mahkemesi’ne Göre Türk Anayasa Hukuku Anlayışı, (AÜHF. Yayını), Ankara 1966, (Anayasa Mahkemesi’ne Göre).  
: Anayasa’nın Anayasa Mahkemesi’ne Yorumlanması, (AÜHF. Yayını), Ankara 1972, (Anayasa’nın Yorumlanması).
- FEYZİOĞLL**, Turhan; Kanunların Anayasa’ya Uygunluğunun Kazaî Murakebesi, (AÜSBF. Yayını), Ankara 1951.
- GÖZE**, Ayferi; Sosyal Devlet Sistemi, (İÜHF. Yayını), İstanbul 1976.
- GÖZÜBÜYÜK**, A. Şeref; Yönetim Hukuku, 7. Baskı, (Turhan Kitabevi), Ankara 1994, (Yönetim Hukuku).

---

(\*) Dipnotlarda geçen eserler, yazarların soyadları ile anılmıştır. Aynı yazarın birden fazla eserine yapılan atıflar, kısaltılmış şekilleriyle parantez içerisinde gösterilmiştir.

----- - ---- - • : Anayasa Hukuku, 5. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 1995, (Anayasa Hukuku).

**GÜNDAY**, Metin; İdare Hukuku Dersleri, (İmaj Yayıncılık), Ankara 1996.

**HALLER**, Heinz (Çev, Salih **TURHAN**); Maliye Politikası Teorik Esasları ve Temel Problemleri, (İÜİF. Maliye Enstitüsü Yayını), İstanbul 1974.

**HARTMANN**, Bernhard/WALTER, Nobert; Auslegung **und** Anwendung von Steuergesetzen, Berlin 1984.

**İZ VEREN**, Adil; Hukuk Felsefesi, 2. Bası, (**DEÜHF**. Döner Sermayesi İşletmesi Yayınları No. 45). Ankara 1994, (Hukuk Felsefesi).

**KABOGLU**, İbrahim ö.; Özgürlükler Hukuku (İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı Üzerine Bir Deneme), (Afa Yayınları), İstanbul 1993, (Özgürlükler Hukuku).

— -- --- ----- ; Anayasa Yargısı, (İnge Kitabevi), Ankara 1994, (Anayasa Yargısı).

**KANETİ**, Selim; Vergi Hukuku, 2. Bası, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1989, (Vergi Hukuku).

**KARAKOÇ**, Yusuf; Sosyal Maliye, (**DÜEHF**. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No ; 61), İzmir 1995, (Sosyal Maliye).

----- —----- ; Vergi Yargılaması Hukuku, (Alfa Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 1995, (Vergi Yargılaması Hukuku).

— ----- —----- ; Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü, (**DÜEHF**. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No : 69), İzmir 1996, (Vergi Sorunlarının Çözümü).

**KIRATLI**, Metin; Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi : İtiraz Yolu, (AÜSBF. Yayını), Ankara 1966.

**KIRBAŞ**, Sadık; Vergi Hukuku, 6. Baskı, (Siyasal Kitabevi), Ankara 1994,

**KUMRULU**, Ahmet; Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, Ankara 1989, (Yargılama).

**KUZU**, Burhan; 1982 Anayasası'nın Temel Nitelikler ve Getirdiği Yenilikler, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1990, (1982 Anayasası).

**MUSGRAVE**, Richard A./**MUSGRAVE**, Peggy B.; Public Finance in Theory and Practice, Mc. Graw-Hill Co. New York 1973.

**NEUMARK**, Firtz; Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen 1970.

**ONAR**, Sıddık Sami; İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. I, 3. Baskı, (İsmail Akgün Matbaası), İstanbul 1966.

**ÖNCEL**, Muallâ/**KUMRULU**, Ahmet/ÇAĞAN, Nami; Vergi Hukuku, 3. Baskı, (Savaş Yayınları), Ankara 1995.

**ÖZAY**, İl Han; İkinci Bine Kavuşurken Günışığında Yönetim, (Alfa Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 1994.

**ÖZBUDUN**, Ergun; Türk Anayasa Hukuku; 5. Baskı, (Yetkin Yayınlan), Ankara 1995.

**ÖZKAN**, Gürsel; Hukuk Devleti ve Yargı Denetimi, Ankara 1995,

**PAZARCI**, Hüseyin; Uluslararası Hukuk Dersleri, I. Kitap, 2. Baskı, (Turan Kitabevi), Ankara 1989.

**REID**, Gordon; The Politics of Financial Control (Ed. W.A. Robson), Hutcinson and Co. Publishers Ltd. New York 1966.

**SAĞLAM**, Fazıl; Temel Hakların Sınırlanması ve özü, (AÜSBF. Yayınları), Ankara 1982.

**SARICA**, Ragıp; Türkiye’de İcra Uzununun Tanzim Selâhiyeti, İstanbul 1943.

**SAYGILIOĞLU**, Nevzat; Vergi Hukukunda Yorum, (MGB. APK. Kurulu Başkanlığı Yayın No. 1987/288), Ankara 1987.

**SOYSAL**, Mümtaz; 100 Soruda Anayasa’nın Anlamı, 7. Baskı, (Gerçek Yayınevi), İstanbul 1987.

**TANÖR**, Bülent; Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar, (May Yayınlan), İstanbul 1978, (Sosyal Haklar).

----- —\_----- - ; İkj Anayasa : 1961 ve 1982, (Beta Yayınları), İstanbul 1986, (İki Anayasa).

**TEZİÇ**, Erdoğan; Türkiye’de 1961 Anayasası’na Göre Kanun Kavramı, (İÜHF. Yayını), İstanbul 1972, (Kanun Kavramı).

----- — ---- — ; Anayasa Hukuku, (Beta Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 1986, (Anayasa Hukuku).

**TIPKE**, Klaus; Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Köln 1981, (Steuergerechtigkeit).

----- ----- ; Steuerrecht, Ein systematischer Grundri/j, 10. Auflage, Köln 1985, (Steuerrecht).

**TIPKE**, Klaus/LANG, Joachim; Steuerrecht, Ein systematischer Grundri/f, 13. Auflage, Köln 1991.

**TUNAYA**, Tarık Zafer; Siyasal Kurumlar ve Anayasa Hukuku, 5. Bası, (Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları), İstanbul 1982.

**TUNÇ**, Haşan; Türk Anayasa Yargısında İtiraz Yolu, (Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını), Erzincan 1992.

**TURHAN**, Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, 5. Baskı, İstanbul 1993.

**ULUATAM**, özhan; Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası, (AÜSBF. Yayını), Ankara 1971, (Vergi Politikası).

— — ———— ; Vergi Hukuku, (Seçkin Yayınevi), Ankara 1995, (Vergi Hukuku).



**YAYLA**, Yıldızhan; Anayasa Hukuku Ders Notları, 2. Baskı, (Filiz Kltabevi), İstanbul 1986, (Anayasa Hukuku).

**YÜZBAŞIOĞLU**, Necini; Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku, (tÜHF. Yayını), İstanbul 1993,

### Makaleler

**AKALIN**, Güneri; «Anayasa Mahkemesi'nin özel Okullarda % 10 Ücretsiz öğrenci Okutulmasına ilişkin Kararının Eleştirisi ve Düşündürdükleri», (Amme İdaresi Dergisi, C. 26, S. 3, Eylül 1993), s. 61-75.

**AKILLIOĞLU**, Tekin; «Saklı Yetki Kavramı», (Amme idaresi Dergisi, O. H, S. 3, Eylül 1978), s. 73-83.

**ALİFENDİOĞLU**, Yılmaz; «Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası», (Dş. Der., S. 50-51), s. 62 vd., (Vergileme Yetkisi),

■ ; «Türk Anayasa Yargısında Denetim Yolu», (Dş. Der., (1984), S. 54-55), s. 3-30, (Denetim Yolu).

; «Anayasa Mahkemesi'nin işlevsel Yönü», (Amme İdaresi Dergisi, C. 19, S. 1, Mart 1986), s. 23-54, (Anayasa Mahkemesi'nin işlevsel Yönü),

; «Türk Anayasa Mahkemesi'nin İç İşleyişi ve Karar Alma Süreci», (Bahri SAVCI'ya Armağan, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları 7, Ankara 1988), s. 173-191, (Karar Alma Süreci),

; «Anayasa Mahkemesi Kararlarının Zaman içinde Etkisi», (Amme İdaresi Dergisi, C. 23, S. 3, Eylül 1990), s. 3-11, (İptal Kararlarının Zaman İçinde Etkisi).

; «Temel Hak ve özgürlükler Açısından Anayasa Yargısı», (Amme İdaresi Dergisi, C. 24, S. 3, Eylül 1992), s. 27-46, (Temel Hak ve Özgürlükler).

; «Türk Anayasal Yargısında Yürürlüğün Durdurulması», (Dş. Der., S. 89, (1995), s. I-XXIX), (Yürürlüğün Durdurulması).

; «Yönetmelik ve Anayasal Yargıda Yokluk», (Amme İdaresi Dergisi, C. 28, S. 2, Haziran 1995), s. 3-10, (Anayasal Yargıda Yokluk).

; «Anayasal Yargıda Yorum», (Amme idaresi Dergisi, C. 28, S. 3, Eylül 1995), s. 3-26, (Anayasal Yargıda Yorum).

**AZRAK**, Ülkü; «Sosyal Devlet», (Reşat KAYNAR'a Armağan, İİTİA., Siyasal Bilimler Fakültesi Yayını, İstanbul 1981), s. 7-16, (Sosyal Devlet).

; «Anayasa Mahkemesi iptal Kararlarının Geriye Yürümezliği», (Anayasa Yargısı (1), Ankara 1984), s. 151-168, (İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği).

- BENDA, Ernst/KREUZER**, Kari; «Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung», (DStZ, No. 4, Februar 1973), s. 49-57.
- BİLGE**, Necip; «Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği Sorunu», (Ankara Barosu Dergisi, S. 1990/3), s. 359-368.
- BİLGİN**, Pertev; «Kanunların Uygulanmasının Anayasa Mahkemesi Tarafından Durdurulması», (Anayasa Yargısı-12, (Anayasa Mahkemesi Yayını), Ankara 1995), s. 171-191.
- BOYACIOĞLU**, Ahmet H.; «Anayasa Mahkemesi Kararlarının Bağlayıcılığı ve Yürürlüğe Girişi», (Bahri SAVCI'ya Armağan, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları 7, Ankara 1988), s. 198-209.
- CANSEL**, Erol; «Anayasa Mahkemesi'nin Verdiği İptal Kararından Doğan Kimi Sorunlar» (Anayasa Yargısı (9), Ankara 1993), s. 87-104.
- ÇAĞAN**, Nami; «Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme», (AÜHFD., C. XXXVII, 1980, S. 1-4), s. 129-151, (Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme).
- ; «1982 T.C. Anayasası'nda Vergilendirme», (Prof. Dr. Fadıl H. SUR'un Anısına Armağan AÜSBF, Yayınları No : 522, Ankara 1983), s. 69-81, (Vergilendirme).
- ; «Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi», (Anayasa Yargısı (1), Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara 1984), s. 171-183, (Türk Anayasası Açısından).
- ; «Anayasa Yönünden Fonlar», (Anayasa Yargısı (3), Ankara 1987), s. 107-124, (Fonlar).
- ■ ■ ■ — ; «Kamu Mâlîyesinin Anayasal Çerçevesi», (Bahri SAVCI -ya Armağan, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları 7, Ankara 1988), s. 210-221, (Kamu Mâlîyesi).
- ÇAĞLAR**, Bakır; «Anayasa Yargısında Yorum Problemi Karşılaştırmalı Analizin Katkıları», (İHİD., Yıl : 5, S. 1-3, Aralık 1984, s. 3-34.
- DOĞRUSÖZ**, Bumin; «Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü», (İHİD., Yıl ; 6, S. 1-3, Aralık 1983), s. 65-76.
- DURAN**, Lütfi; «Türkiye'de Anayasa Yargısının İşlevi ve Konumu», (Amme İdaresi Dergisi, C. 17, Ş. 3, Eylül 1984), s. 3-27, (Anayasa Yargısının İşlevi).
- ; «Anayasa Mahkemesine Göre Türkiye'nin Hukuk Düzeni (I)», (Amme İdaresi Dergisi ,C. 19, S. 1, Mart 1986), s. 3-22, (Türkiye'nin Hukuk Düzeni (I)).
- ; «Anayasa Mahkemesi'ne Göre Türkiye'nin Hukuk Düzeni (II)», (Amme İdaresi Dergisi, C. 19, S. 2, Haziran 1986), s. 3-28, (Türkiye'nin Hukuk Düzeni (II)).
- ; «Yasama İşleminin Askıya Alınması», (Cumhuriyet, 7 Kasım 1993), (Yasama İşleminin Askıya Alınması).

- EREM**, Faruk; «Ekonomik (Demokratik) Kamu Düzeni Açısından Sosyal Güvenlik», (Dş. Der., S. 18-19, 1975), S. 3-14.
- ERGİNAY**, Akif; «Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri», (Prof. Dr. Fadıl H. SUR'un Anısına Armağan, AÜSBF. Yayınlan No : 522, Ankara 1983), s. 57-67, (Mali Hükümler).
- FEYZİOĞLU**, Bedî N.; «Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiye Doğuran Hadise), (AÜSBFD., C. VII, S. 1-4, 1952), s. 52-90.
- GÖNÜL**, Mustafa; «Anayasa Mahkemesi'nde Yapısal Bir Sorun», (Cumhuriyet (Olaylar ve Görüşler), 7 Temmuz 1992).
- GÖREN**, Zafer; «Türk ve Alman Anayasa Hukukunda Anayasa Yargısının Sınırları ve Yürürlüğü Durdurma Kararları», (Anayasa Yargısı (12), Ankara 1995), s. 199-243.
- GRIZIOTTI**, Benvenuto (Çev. İl Han **ÖZAY**); «Kamu Mâlîyesinin Muhtar Olarak İncelenmesinde Malî İktidar ve Malî Hukuk», (MET., 3. Ser., 1967, İÜİF. Maliye Enstitüsü Yayını, İstanbul 1967), s. 126-143.
- GÜNDÜZ**, N. Kemal; «Verginin Anayasal Çerçevesi», (Vergi Sorunları, Mart 1995, S. 78), s. 101-111.
- GÜNEŞ**, Gülsen; «Anayasa Mahkemesi'nin Ekonomik Denge Vergisine İlişkin Bir Kararında 'Geriye Yürümezlik İlkesi' Yaklaşımına Eleştirel Bakış», (Yaklaşım, Yıl : 4, S. 42, Haziran 1996), s. 68-73,
- GÜRAN**, Sait; «Anayasa Mahkemesi'nin Kamu Malına Bakışı», (İHİD., Yıl: 5, S. 1-3, Aralık 1984), s. 63-86, (Anayasa Mahkemesi'nin Kamu Malına Bakışı).
- ; «Anayasa Yargısında Yürütmenin Durdurulması», (Anayasa Yargısı (2), Ankara 1986), s. 143-159, (Yürütmenin Durdurulması).
- ----- — ; «Anayasa Mahkemesi'nin İşlevi ve Bu Bağlamda Yürürlüğün Durdurulması», Anayasa Yargısı (12), (Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara 1995), s. 193-197, (Anayasa Mahkemesi'nin İşlevi).
- GÜRİZ**, Adnan; «Adalet Kavramı», (Anayasa Yargısı (7), Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara 1990), s. 11-20.
- ISENSEE**, Josef; «Steuerstaat als Staatsform», (Festschrift für H.P. Ipsen, Tübingen 1977), s. 409 vd.
- İZVEREN**, Adil; «Toplumsal Bir Aşama Olarak Sosyal Devlet», (Dş. Der., S. 18-19), s. 32-43.
- KABOĞLU**, İbrahim Ö.; «Hukukun Genel İlkeleri ve Anayasa Yargısı» (Anayasa Yargısı-8, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara 1991), s. 291-322, (Hukukun Genel İlkeleri).
- KANETİ**, Selim; «Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri», (İktisat ve Maliye, C. XXXI, S. 1, Nisan 1984, s. 27-33), (Anayasal Temeller).

- KORKUT**, Levent; «Anayasa Mahkemesi'nin Verdiği Yürürlüğün Durdurulması Kararları Üzerine Bir Değerlendirme», (Amme İdaresi Dergisi, C. 27, 8. 3, Eylül 1994), s. 140-147.
- KUMRULU**, Ahmet G.; «Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri», (AÜHFD., C. XXXVI, (1979), S. 1-4, s. 147-162), (Anayasal Temeller).
- ~ ■— ----; «Anayasa Mahkemesi'nin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül», (Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Yıl : 1988, S. 3, s. 412-439), (Teselsül).
- - - ; «Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler», (AÜHFD., C. XL, (1988), S. 1-4, s. 237-250), (Gecikme Faizi).
- KUZU**, Burhan; «Anayasa Mahkemesi'nin İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği Sorunu», (İÜHFM. L. UI, (1986-1987), S. 1-4 (Sulhi DÖNMEZEB'e Armağan), s. 185-229, (Geriye Yürümezlik Sorunu).
- ODYAKMAZ**, Zehra; «Yürürlüğü Durdurma», (Anayasa Yargısı (12), Ankara 1995), s. 143-170.
- OZBUDUN**, Ergun/ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz; «Türkiye Raporu», (Anayasa Yargısı, - 7. Avrupa Mahkemeleri Konferansı -, 27 Nisan 1987 Lizbon, Anayasa Mahkemesi Yayını), Ankara 1988, s. 181-206.
- ÖZDEN**, Yekta Güngör; «Kanun Koyucu Gibi Hareketle, Yeni Bir Uygulamaya Yol Açacak Biçimde Hüküm Tesisi'nin Anlamı», (Anayasa Yargısı, 2, Anayasa Mahkemesi Yayını), Ankara 1986, s. 39-90,
- SABAN**, Nihal; «Anayasa Hukuku Açısından Geiir Vergisinde Aile Reisi Beyanı», (Yaklaşım, Yıl: 2, S. 14, Şubat 1994), s. 111-122.
- SANCAR**, Mithat; «Yürütmenin Durdurulması Kurumu ve Anayasa Yargısı», (Amme İdaresi Dergisi, C. 26, s. 4, Aralık 1993), s. 153-171.
- SERTM**, Bülent; «'Yasa Önünde Eşitlik' tikesi», (Amme İdaresi Dergisi, C. 27, S. 3, Eylül 1994), s. 13-25.
- SOYDAN**, Billur Yaltı; «Gelir Vergisinde Tartışmalı Bir Vergi Statüsü : Aile Vergilendirmesi -I (Kadının Konumu Açısından Bir Değerlendirme)», (Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 1995, S. 81), s. 72-91, (Ailenin Vergilendirilmesi -I).
- ; «Gelir Vergisinde Tartışmalı Bir Vergi Statüsü : Aile Vergilendirmesi - II (Kadının Konumu Açısından Bir Değerlendirme)», (Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 1995, S. 82), s. 95-111, (Ailenin Vergilendirilmesi - II).
- SPANNER**, Hans; «Rechtssicherheit», (Handvörterbuch des Steuerrechts und der Steuerrwissenschaften, C. II, L-Z, München 1972), s. 870, (Rechtssicherheit).
- ; «Rechtsstaat», (Handvörterbuch des Steuerrechts und der Steuerrwissenschaften, C. II, L-Z, München 1972), s. 871, (Rechtsstaat).

**ŞEKERCİ**, Ersin; «Anayasa Yargısında Yürütmenin Durdurulması», (Ankara Barosu Dergisi, S. 1988/3), s. 358-353, (Yürütmenin Durdurulması).

— — — — ; «Anayasa Mahkemesi Kararlarının Sonuçları», (Ankara Barosu Dergisi, S. 1988/5-6), s. 657-681, (Anayasa Mahkemesi Kararlarının Sonuçları).

**TEZİÇ**, Erdoğan; «Kanunların Anayasa'ya Uygunluğunun 'Esas' Açısından Denetimi», (Anayasa Yargısı (2), Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara 1986), s. 21-38, (Esas Açısından Denetim).

; «1982 Anayasası'na Göre Anayasa'ya Uygunluğun Denetimi», (İHİD., Yıl: 3, S. 1-3, (SARICA'ya Armağan), 1982), s. 199-208, (Anayasa'ya Uygunluğun Denetimi).

**TOSUNER**, Mehmet; «Vergi Hukuku tikelere ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi», (Yaklaşım, Yıl : 2, S. 20, Ağustos 1994), s. 46-50.

**TURHAN**, Mehmet; «Anayasa Hukukumuzda «thmal» Sorunu», (Amme İdaresi Dergisi, C. 26, S. 4, Aralık 1993), s. 59-68.

**TÜRK**, Hikmet Sami; «Sosyal Hukuk Devleti», (Halkevleri Dergisi, Mayıs 1974, S. 91), s. 5-13,

**ULER**, Yıldırım; «Anayasa Mahkemesi tptal Kararları Geri Yürür», (Bahri SAVCI'ya Armağan, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları 7, Ankara 1988), s. 515-534.

**YAŞA**, Memduh; «Vergi Sisteminin Zamanımızdaki Gayeleri», (İktisat ve Maliye, C. I, S. 12, 15 Mart 1955), s. 13-18, (Vergi Sisteminin Gayeleri).

————— — ; «Modern Sosyal Siyasetin Bir Vasıtası Olarak Vergi», (İÜİF. Sosyal Siyaset Konferansları, 8. Kitap, İstanbul 1956), s. 46-57, (Sosyal Siyasetin Vasıtası Olarak Vergi).

**YAYLA**, Yıldızhan; «Sosyal Devletten İktisadi Devlete (Veya Kamu Hizmetinin Sonu)», (Hukuk Araştırmaları (MÜHF. Yayını), C. 1, S. 1, Ocak-Nisan 1986), s. 33-37, (Sosyal Devletten İktisadi Devlete).

————— — ; «İktidar ve Yargı Veya Anayasa Yargısı ve Hukuk Devleti», (Kamu Hukuku Bülteni, S. 3, Mart 1990), s. 1-2, (Anayasa Yargısı ve Hukuk Devleti).

**YENİCE**, Kâzım; «Anayasa Mahkemesi'nin Yerinde Kararı», (Cumhuriyet (Olaylar ve Düşünceler), 10 Ocak 1994).

**YILDIRIM**, Turan; «Anayasa Mahkemesi Kararlarının Bağlayıcılığı», (Amme İdaresi Dergisi, C. 26, S. 4, Aralık 1993), s. 69-80.; (İnsan Hakları Merkezi Dergisi, Mayıs 1994, C. II, S. 1), s. 19-25.