

# VERGİLENDİRME YETKİSİ VE 1982 ANAYASASI

Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI\*  
Öğr. Grv. Hakkı ODABAŞ\*\*

## ÖZET

Devlet, kamusal ihtiyaçlar doğrultusunda kamusal mal ve hizmet üretmek zorundadır. Kamusal mal ve hizmetlerin finansmanında en etkin yol vergilemedir. Devlet vergiyi vergilendirme yetkisini kullanarak toplar. Ancak bu yetki sınırsız değildir.

Bu çalışma, vergilendirme yetkisini 1982 Anayasasına göre incelemektedir. Çalışmamızda 1982 Anayasasında, sosyal ve hukuk devleti anlayışı doğrultusunda, vergilendirme yetkisinin nasıl sınırlandırılmaya çalışıldığı üzerinde durulmaktadır.

## ABSTRACT

The government is endowed with duties. One of duties is supplying public goods and services to meet public needs. The most effective way of financing public expenditures is taxation. The government collects taxes based on its 'power to tax'. This power is, however, not limitless.

This study investigates 'power to tax' in the Turkish Constitution (1982). This study concludes that the Constitution constrains 'power to tax' according to the principles of welfare state. It is also found that however, these limits are not sufficient.

## GİRİŞ

Kamusal ihtiyaçlar doğrultusunda devletlerin mal ve hizmetler üretme zorunluluğu vardır. Bu mal ve hizmetlerin üretilmesi için gerekli olan kaynakların temininde en etkin yöntem vergilendirmedir. Anayasal demokratik rejimin sağlıklı bir şekilde idare edilebilmesi,

---

\* Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü.

\*\* Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü.

devletin vergilendirme yetkisi aracılığı ile sağlayacağı düzenli mali kaynaklara bağlıdır.

Demokratik devlette vergilendirme yetkisi, egemenliğin içerdiği bütün yetkiler gibi anayasal bir yetkidir. Bu yetki devlete, üretmek zorunda olduğu mal ve hizmetlere bir karşılık bulma olanağı verir. Ayrıca vergilendirme yetkisi mali amaçlar yanında, ekonomik ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için de kullanılabilir. Ancak, demokratik gelişimle birlikte farklı bir görünüm ve boyut kazanan ve devletin vergi alma konusunda hukuki ve fiili gücünü ifade eden vergilendirme yetkisi sınırsız değildir.

Vergilendirme yetkisinin niteliği ve kapsamı anayasal kurallar ile belirlenir. Bu yetkinin kullanılma biçimi ve sınırları yine anayasalarda düzenlenir.

Bu çalışmada devletin vergilendirme yetkisi, 1982 Anayasası doğrultusunda incelenmekte ve vergilendirme yetkisinin sınırları irdelenmeye çalışılmaktadır.

## I. VERGİLENDİRME YETKİSİ

Devletin en temel varlık nedeni, kamusal ihtiyaçlar doğrultusunda kamusal mal ve hizmetleri üretmektir. Kamusal mal ve hizmetlerin üretilmesinde kamusal finansman araçlarının kullanılması bir zorunluluktur. Bunun için, toplum adına devletin, kamu finansman araçlarını temin etmesi ve uygulaması hususundaki hukuki ve fiili gücüne vergilendirme yetkisi denir<sup>1</sup>.

Devlet, kamusal ihtiyaçların finansmanında sahip olduğu hukuki cebir gücü ile vergi alma yetkisine sahiptir. Bu sahipliğin esas kaynağı devlet egemenliğinde yatmaktadır. Egemenlik, devletin gerek toplum içinde gerekse dışında herhangi bir güçten izin veya emir almaksızın, ülkesindeki fiili ve hukuki emretme ve yaptırabilme gücüdür. Egemenlik keyfi ve sınırsız bir güç değildir. Hukuki bir güç olması nedeniyle doğal ve evrensel hukukla sınırlıdır<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Hasan Hüseyin BAYRAKLI, *Vergi Hukukunun Temel İlkeleri*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No:8, Afyon, 1997, s.27.

<sup>2</sup> BAYRAKLI, s.28.

Egemenlik devletin varlık şartlarından biridir. Egemen, kamu gücüne sahip, hukuksal bir tüzel kişilik olan devlet bu gücünü en iyi bir şekilde kullanması gerekmektedir. Çünkü bu güç devletin varlık nedeni olan tüm yetkileri bünyesinde toplamaktadır<sup>3</sup>.

Vergilendirme yetkisinin hukuki niteliği ve sınırları zaman içerisinde devlet anlayışına ve biçimine göre değişiklik göstermiştir. Jandarma devlet anlayışı içerisinde vergilendirme yetkisi, egemenlik gibi mutlak ve sınırsız bir yetkidir. Liberal devlette ise, vergilendirme, karşılık ve mübadele ile açıklanmaya çalışılmıştır. 19. yüzyılda ortaya çıkan kollektivist devlet anlayışı içinde ise vergilendirme yetkisi kavramı, fedakarlık ve milli görev kavramı ile açıklanmaya çalışılmıştır. Günümüzde ise vergilendirme yetkisi kavramı, devlet egemenliği temeline dayandırılmaktadır<sup>4</sup>.

Kısaca vergilendirme yetkisi; devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü göstermektedir. Demokratik ülkelerde devlet, kamu harcamalarının finansmanını vergilendirme yetkisini kullanarak karşılamaya çalışır. Vergileme yetkisinin kullanımı siyasi bir zorunluluktur<sup>5</sup>.

Kamu tercihi teorisyenlerinden James McGill Buchanan'a göre vergilendirme yetkisi, devletin zor kullanma gücünün en belirgin göstergesidir. Bu yetki ile devlet bireylere ve kurumlara kaynaklarının bir kısmını devlete transfer etmeleri konusunda bir zor kullanma hakkına sahiptir<sup>6</sup>.

Çağdaş anayasaların çoğunda vergilendirme yetkisinin çerçevesi çizilmeye çalışılmıştır. Bu anayasalara bakıldığında vergilendirme yetkisini sınırlayan hükümlerin var olduğu görülür. Bu

---

<sup>3</sup>Zeynep ARIKAN, "Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi), *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 1994. s.5.

<sup>4</sup>Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN - Ahmet KUMRULU, *Vergi Hukuku*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi yayınları No:494, Ankara 1992, s.53.

<sup>5</sup>ARIKAN, s.6.

<sup>6</sup>Geoffrey BRENNAN, James M. BUCHANAN, *The Power To Tax - Analytical Foundations of A Fiscal Constitution*, Cambridge University Press, Cambridge 1980, s.9.

hükümler, doğal olarak her ülkenin siyasi, iktisadi ve idari yapısından ve geleneklerinden etkilenmektedir.

#### A) VERGİLENDİRMENİN AMACI

Anayasa, vergilendirme yetkisinin “...kamu giderlerini karşılamak üzere..” kullanılabileceğini ifade eder.

Vergilerin en temel mali fonksiyonları kamu harcamalarını karşılamalarıdır. Buna verginin geleneksel fonksiyonları da denilmektedir. Günümüzde müdahaleci devlet anlayışının benimsenmesi ile birlikte vergilerin mali fonksiyonları yanında ekonomik, sosyal ve kültürel fonksiyonları da vardır<sup>7</sup>.

Devletin zamanla ekonomiye müdahaleci bir karakter kazanmaya başlaması, geleneksel hizmetlerin yanında ekonomik, sosyal ve kültürel bazı fonksiyonların yüklenmesine yol açmış ve vergilendirme yetkisinin istikrar sağlamak, gelir dağılımı düzenlemek, ekonomik kalkınmayı ve büyümeyi gerçekleştirmek, kaynak dağılımını düzenlemek gibi amaçlarla kullanılması gereği ortaya çıkmıştır.<sup>8</sup>

#### B) VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASI

Vergilendirme yetkisinin kullanımında sorun, bu yetkinin kullanılıp kullanılmaması değil; yetkinin ne ölçüde kullanılması gerektiği üzerindedir. Bu nedenle yetki sınırının çok iyi belirlenmesi ve çizilmesi gerekmektedir.

Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması hem ulusal düzeyde, hem de uluslararası düzeyde olabilir. Vergilendirme yetkisi ulusal düzeyde hukuk devletinin bir takım ilkeleri açısından sınırlandırılabilir gibi, uluslararası birleşme faaliyetleri ile de sınırlandırılabilir.

---

<sup>7</sup> Halil NADAROĞLU, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Yayınları, 10. Baskı, İstanbul 1998, s. 217.

<sup>8</sup> ARIKAN, s.9.

## **1. Ulusal Hukuk Açısından Sınırlandırma**

Vergileme yetkisinin sınırlandırılması birçok ülkenin anayasalarında var olan bir sınırlamadır. Anayasalar devletin sahip olduğu yetkilerin sınırlarını çizerler. Devlet organları bu çizilen yetki sınırını aşamazlar.

Ulusal hukuk açısında hukuk devleti ilkesi, kanunilik ilkesi, genellik ilkesi, eşitlik ilkesi temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, hak arama özgürlüğü, geriye yürümezlik ilkesi, sosyal devlet ilkesi vergilendirilme yetkisinin sınırlandırılmasında kullanılan en etkin ilkeleridir. Bu ilkeler çerçevesinde ulusal düzeyde vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması gerçekleştirilmeye çalışılır.

Vergilendirme yetkisinin ulusal düzeyde anayasa ile sınırlandırılması konusunda James Buchanan ve bir çok anayasal iktisat teorisini savunan iktisatçı “vergi anayasası” önerisi getirmişlerdir.

## **2. Uluslararası Hukuk Açısından Sınırlandırma**

Vergilendirme yetkisinin uluslararası alanda sınırlandırılması ise uluslararası birleşme faaliyeti ile gerçekleşmektedir. Birleşme sonrası ülkelerin vergileme ile ilgili yetki kullanımlarında bir sınırlama söz konusu olur. Çünkü topluluk hukukunun üstünlüğü gündeme gelir. Günümüzde devletlerin ekonomik veya siyasi entegrasyona girme çabaları, vergilendirme yetkilerinin de sınırlandırılması sonucunu doğurmaktadır. Türkiye'nin gümrük birliğine girmesi buna bir örnek olarak gösterilebilir.

Gümrük birliğinde, üye devletler arasında gümrük vergilerinin eş etkili vergilerin ve dış ticarete konulmuş sınırlandırmaların kaldırılması gerekmektedir. Gümrük birliği sadece kendi aralarında değil, üçüncü ülkelere karşı da ortak bir gümrük tarifesi uygulanması şeklindedir. Böylece üye devletler arasında dış ticarete konu olan ürünlerin serbest dolaşımı ve dış ticareti etkileyen gümrük vergilerinin ve eş etkili vergilerin kaldırılması sonucunu doğurmaktadır.

## II. TÜRKİYE'DE 1982 ANAYASASINA GÖRE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLARI

1982 Anayasası tıpkı 1961 Anayasası gibi “sosyal hukuk devleti” olma özelliğini taşımaktadır. Anayasanın başlangıç kısmında her Türk vatandaşının bu anayasadaki temel hak ve hürriyetlerden eşitlik ve sosyal adalet gereklerince yararlanarak, milli kültür, medeniyet ve hukuk düzeni içerisinde onurlu bir hayat sürdürme, maddi ve manevi varlığının bu yönde geliştirme hak ve yetkisine doğuştan sahip olduğundan söz ederek sosyal niteliğini belirlemiştir; sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler ile ilgili üçüncü bölümünde de bunun kapsamını göstermiştir. Sosyal devlet kamu yararı için çalışır. Eğitim ve öğrenim hakkı, sendika kurma hakkı, grev hakkını temin ve ekonomik kalkınmayı gerçekleştirmeye çalışır. Sosyal kişi de kendine tanınan haklar karşısında bazı kanuni ödevlerini yerine getirmek üzere Anayasanın 73 üncü maddesinde yer alan vergi ödevini gerçekleştirmek mecburiyetindedir.

1982 Anayasasında vergilendirme yetkisi asli olarak yasama organına verilmiştir. Anayasanın 73 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasında “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır” hükmüne yer vermiştir. Anayasanın bu maddesini göz önünde bulundurduğumuzda, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin sadece TBMM tarafından konulacağını, değiştirileceğini ve kaldırılacağını söyleyebiliriz. Bu hüküm 1982 Anayasasının genel bir hükmü olmasına rağmen, bu hüküm yumuşatılarak yürütme organına bazı istisnalar getirilmiştir. Yürütme organına getirilen bu istisna, olağanüstü zamanlarda kanun hükmünde kararname ile vergi yükümlülüğü getirebilme yetkisidir.

### A)ANAYASAL İLKELER AÇISINDAN VERGİLENDİRME YETKİSİNİN İRDELENMESİ

#### 1. Hukuk Devleti İlkesi

Hukuk devleti ilkesi, Anayasamızın dayandığı önemli bir ilke olarak herkesin istisnasız olarak, Anayasa başta olmak üzere,

kanunlara ve yürürlükteki diğer hukuk kurallarına uymasını gerektirir<sup>9</sup>.

Bir Anayasa Mahkemesi Kararında hukuk devleti şöyle tanımlanmaktadır<sup>10</sup>; "*Hukuk devleti, her eylem ve işlemi hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kalacağını bilen devlettir.*"

Anayasal bir ilke olarak hukuk devleti ilkesi, vergilendirme yetkisine sahip olan devlete yasaklayıcı bir alan çizmektedir. Diğer yandan ise, bireylere, çizilen sınırın aşılmayacağı şeklinde güvence vermektedir.

Bu ilkeyi benimseyen bir devlet, vergileme yetkisini kullanırken Anayasa ve kanunlara, daha genel bir ifadeyle hukuk kurallarına uymak zorundadır. Hukuk devleti ilkesi devletin vergilendirme yetkisini kullanarak kişilerin hak ve özgürlük alanına müdahale etmesini sınırlandırmaktadır<sup>11</sup>.

Anayasa Mahkemesi bir kararında<sup>12</sup> "*yetkilerle güçlendirilen devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarsız kalmayacaktır. Gelir elde edilmesi amacıyla hukuk devleti ilkesinden vazgeçilemez*" diyerek devletin vergilendirme yetkisini kullanırken anayasal ilkelere uyması gereğinden bahsetmiştir.

<sup>9</sup> Selçuk ÖZÇELİK, "Anayasamızın Dayandığı Temel İlkeler", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Ernst Hirsch' e Armağan*, Yıl 1979, S. 1-4, s. 25.

<sup>10</sup> 27.3.1986 tarih, E. 1985/ 31, K.1986/ 11, *Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi*, s.22, s. 120.

<sup>11</sup> Nami ÇAĞAN, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", *Anayasa Yargısı Anayasa Mahkemesi Yayınları* No; 4, Ankara 1984, s.178.

<sup>12</sup> 7.11.1989 tarih, E. 1989/6, K. 1989/42, *Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi* S. 25., s.408.

#### a) Kanunilik İlkesi

Vergilerin kanuniliği ilkesi, her tür mali yükümlülüğün yasayla konulmasını ifade eder. Bu ilkenin amacı, hükümlerin keyfi ve takdire dayalı uygulanmasının önlenmesidir. Günümüzde vergilerin kanuniliği ilkesi bazı istisnalar dışında bütün anayasalarda yer alır.

Batı demokrasilerinde olduğu gibi ülkemizde de vergilerin kanuniliği ilkesi uzun bir süreç içerisinde şekillenerek günümüze ulaşmıştır. Bugün bu ilke vazgeçilmesi mümkün olmayan bir ölçü olarak çağdaş anayasalarda yerini almıştır.

Kanunilik ilkesinden söz edebilmek için öncelikle bir vergi yasasının varlığı gereklidir. Bu yasa demokratik bir devletin yasama organının ürünü olmalıdır (*temsilsiz vergi olmaz ilkesi, no taxation without representation*). Vergileme yetkisinin ulusun temsilcisi olan yasama organınca kullanılması halkın kendi iradesiyle kendisini vergilendirilmesi anlamını taşır. Ayrıca, "*yasasız vergi olmaz ilkesi*" gereğince vergiler yalnızca yasalarla düzenlenebilecektir.

Kanunilik ilkesi vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin halkın ön rızasına dayalı olması anlamını taşır. Vergilerin halk temsilcilerinin katıldığı parlamentolarca konulabilmesi sonucu, vergilendirmede keyfilik yerini hukukun üstünlüğüne bırakmıştır.

#### b) Genellik ve Eşitlik İlkesi

1982 Anayasası'nın 10 uncu maddesinde "*Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar*" hükmü ile kanun önünde eşitlik ilkesi düzenlenmiştir.

Kanunların genelliği ilkesi hukuk devletinin temellerinden biridir. Bu ilke Anayasaya eşitlik ilkesi ile birlikte yansır. O halde, bu iki ilke birlikte değerlendirilmelidir. Çünkü vergilendirmenin genelliği ilkesi verginin eşitliği ilkesinin sağlanmasında bir önkoşuldur. Hukuk devleti ilkesi gereğince, kişilerin temel haklarını düzenleyen kanunlar



genel olmalıdır. Hukuk devleti açısından vergilemenin genel olması ile geleneksel genellik ilkeleri birbirinden farklıdır<sup>13</sup>.

Neumark vergi hukuku açısından genellik ilkesini şu şekilde tanımlamıştır; "*Vergilemenin genellik prensibi, bir taraftan vergi ödeme gücüne sahip olan ve kanunlarla belirlenen vergi mükellefiyeti sebeplerinden biri, kendilerine isabet eden bütün (gerçek ve tüzel) kişilerin, (hukuki) tabiyet, seviye sınıf, din, ırk vs. gibi iktisatla ilgisiz durumları nazarı itibara alınmaksızın vergiye tabi tutulmalarını talep eder, diğer taraftan bir münferit vergi çerçevesinde subjektif veya objektif vergi mükellefiyetinden muaf tutulmaya ancak tüm iktisadi-sosyal-kültürel ve sağlık politikası veya vergi tekniği sebepleri bakımından gerekli görüldüğü zaman izin verir*"<sup>14</sup>.

Genellik ilkesi, istisnasız herkesin vergi vermesi demek değildir. Mali gücü yeterli olmayanlar vergi dışı bırakılabilirler. Bu durumda genel vergi yükü, mali gücü vergi ödemeye elverişli kimseler arasında dağıtılacaktır. İstisna, muafiyet ve matrahtan yapılacak indirimlerin objektif gerekçelere ve anayasal ilkelere dayanması yanında verginin yapısına da uygun olmalıdır.

Hukuki yönüyle eşitlik ilkesi, vergi kanunları önünde eşitlik anlamındadır. Vergilemede eşitlik ilkesi vergileme açısından, gelir, gider, servet ve aile durumu gibi konularda benzer durumdakilerin eşit işleme tabi tutulması anlamındadır ve yatay eşitlik ilkesi olarak nitelendirilir. Mali açıdan eşitlik ilkesi ise ödeme gücünde eşitlikle ilgilidir<sup>15</sup>.

#### c) Temel Hak ve Özgürlükler Açısından Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması

1982 Anayasasının 12 inci maddesinde "*Temel hak ve hürriyetlerin niteliği*" başlığı altında şu düzenleme yer almaktadır;

---

<sup>13</sup> ÇAĞAN, s.178.

<sup>14</sup> NEUMARK, Fritz, (Tercüme eden; CANKOREL İclal,) *Vergi Politikası*, Filiz Kitapevi, İstanbul 1975, s. 82.

<sup>15</sup> Ahmet, KUMRULU, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XXXVI, Sayı 1-4, Ankara 1979, s. 156.

" Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder."

Devlet, vergilendirme aracılığıyla gerek mali kaynak sağlarken, gerekse ekonomiye müdahale ettiğinde kişilerin çeşitli temel hak ve özgürlüklerini sınırlandırır. Sınırlama, yasaya dayanarak yapılsa da, ölçüsüz ve aşırı boyutlara ulaşırsa, sınırladığı hak ve özgürlükler kullanılamaz hale gelebilir ya da konuları ortadan kalkabilir.

Anayasamızda vergilendirme yoluyla sınırlandırılmaya elverişli bir kısım temel hak ve özgürlükler olarak, öncelikle, özel hayatın gizliliği (m.20), yerleşme ve seyahat özgürlüğü (m.23) ile mülkiyet ve miras hakkını (m.35) ayarabiliriz. Örneğin; yasama organı emlak vergisi ile veraset ve intikal vergisi oranlarını çok yüksek tutarak anayasal haklardan olan mülkiyet ve miras haklarını konusuz bırakabilir. Yine aynı şekilde bir mesleğin ya da sanatın sürdürülmesini engelleyecek şekilde ekonomik açıdan ağırlaştırıcı ve dolayısıyla caydırıcı nitelik kazanmışsa çalışma özgürlüğünü ihlal ettiğinden sözedebiliriz<sup>16</sup>.

## 2. Sosyal Devlet İlkesi

Sosyal devlet düşüncesi, devletin sosyal barış ve adaleti sağlamak amacını güderek, sosyal ve ekonomik hayata aktif olarak müdahale etmesini meşru ve gerekli sayan bir devlet anlayışından doğmuştur<sup>17</sup>.

1982 Anayasasının 2 nci maddesinde Türkiye Cumhuriyetinin bir sosyal hukuk devleti olduğundan söz edilmektedir. Maddenin gerekçesinde ve bir çok Anayasa Mahkemesi kararında sosyal hukuk devleti kavramının ne anlama geldiği açıklanmıştır.

Bu kavram Anayasa Mahkemesi kararlarında özellikle vergi kanunları açısından önemli bir denetim getirmektedir. Anayasa Mahkemesinin bir kararında sosyal hukuk devletinden sözederken şu

<sup>16</sup> ÇAĞAN, s. 179.

<sup>17</sup> Ergun ÖZBUDUN, *Türk Anayasa Hukuku*, 2. Baskı, Ankara 1990, s. 25.

özelliklerden bahsedilmektedir; "sosyal hukuk devleti, insan hak ve özgürlüklerine saygı gösteren ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ve toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içerisinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler alarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin adalete uygun biçimde dağılmasını 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" şeklinde özelliklere yer verilmiştir.<sup>18</sup>."

Anayasal bir ilke olarak sosyal hukuk devleti ilkesi devlete, sahip olduğu vergilendirme yetkisini nasıl kullanacağı yönünde bir direktif vermektedir. Vergilendirme yetkisi kullanılırken mali amaç dışında zaman zaman öne geçen bir amaç da sosyal nitelikli hedeflerdir.

Günümüzde sosyal devlet, vergilendirmeyi gelir dağılımındaki adaletsizliklerin giderilmesi ve ekonomik kalkınmanın gerçekleştirmesi amaçlarına ulaşmada bir araç olarak kullanmaktadır. Örneğin, sosyal devlet ilkesinin bir sonucu olarak artan oranlı vergi tarifeleri, sosyal hukuk devletinin, sosyal adaleti sağlamak ödevinden kaynaklanır. Bunun için, gelirlerin yeniden dağıtılmasında bir araç olarak yararlanılır

#### a) Vergi Yükünün Dengeli ve Adaletli Dağılımı

1982 Anayasasının 73 üncü maddesinin 2 inci fıkrasında düzenlenen bu ilke sosyal hukuk devleti ilkesinin doğal bir sonucudur. Bu ilke, devletin vergilendirme alanında da sosyal ödevlerini göz önünde tutması gerektiğini belirtir. Anayasanın devlete yüklediği görevler arasında vergi adaletinin gerçekleştirilmesi yoluyla sosyal adaleti, sosyal yararı sağlamak, ekonomik ve sosyal dengeyi oluşturmak da yer alır. Sosyal devlette maliye politikasının amaçları arasında vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinin yanısıra,

---

<sup>18</sup> 18.2.1985, E.84/9, K.85/4 sayılı kararı, R.G. 26.6.1985-18793.

vergiler aracılığıyla milli gelir ve servetin adaletli bir şekilde dağılımının sağlanması da gözetilmelidir.

Bu ilke ile, vergi oranlarının, mükelleflerin mali gücüne göre saptanması ve dolayısıyla yüksek gelir tabakalarından yüksek oranlarda, düşük gelir tabakalarından ise düşük oranlarda vergi alınması yoluyla gelir eşitsizliklerinin azaltılması hedeflenmektedir.

#### b) Mali Güç ile Orantılı Olma

Mali güç, vergi ödeyebilme gücü olarak tanımlanabilir. Mali güç özel kişilerde iktisadi güçle aynı anlamı taşır.

Anayasamızda mali güç kavramı esas alınmış olmasına rağmen, ilgili maddede kavramın bir tanımına yer verilmediği gibi bu gücün hangi göstergelere göre saptanacağı konusunda bir hüküm de yer almamaktadır.

Anayasamızın bugünkü haliyle en önemli eksikliklerinden biri mali güç kavramının tanımlanmamış olmasıdır. Bu durum değişik anlayışlara göre farklı yorumlara yol açmaktadır.

Anayasanın 73 üncü maddesinden de anlaşılacağı gibi, vergi mükelleflerinin kamu harcamalarına katılmaları anonim niteliktedir. Bir başka deyişle, katılma belirli hizmetlerden yararlanma karşılığı değil, kamu giderlerinin tümü bakımındandır. Fakat bu katılım, mali güçle orantılı olacaktır. Bu halde mükellefler, kamu hizmetlerine, hiç yararlanmasalar da mali güçleriyle orantılı olarak katılmak zorundadırlar.

Bu ilke, bir ideali dile getirmektedir. Bu amaca ulaşabilmek için çeşitli teknik ve araçlardan yararlanılmaktadır. Örnek olarak, vergi sisteminin beyan esasına dayalı olması, gelir vergisi açısından özel indirim, sakatlık indirimi, özürlü indirimi, ayırma kuramı ve artan oranlılık uygulamaları sayılabilir.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi sosyal devletin vergi adaleti kavramı ile yakından ilgilidir. İlkenin amacı kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre vergilendirilmeleridir. Mali güç arttıkça vergi yükünün de artması gerekir.

Yükümlüler açısından, mali güçle orantılı olarak vergilendirmeyi talep etme bir haktır. Diğer yandan, yükümlünün mali gücünü aşan bir şekilde kamu giderlerine katılmaya zorlanamama ilkesinden söz edebiliriz<sup>19</sup>.

### c) Gelir ve Servetin Yeniden Dağıtılması

Sosyal devlet vergilendirme ile ekonomiye müdahale edebilir. Bu müdahalenin amaçlarından biri de gelir ve servet bölüşümündeki adaletsizlikleri gidermektir. Serbest rekabetin temel olduğu piyasa ekonomisinde kişiler arasında fırsat ve rekabet eşitsizliği ortaya çıkabilmektedir. Bu durumun nedeni ise tekelleşme, ekonomik açıdan üstün bir durumda olma gibi nedenlerle başarıya bağlı olarak gelir ve servet dağılımı gerçekleşmemektedir.

Gelir ve servetin yeniden dağıtılması konusunda yasama organı, mali güçle orantılı olma ilkesine göre daha geniş bir takdir yetkisine sahiptir. Gelir ve servetin yeniden dağılımını olumsuz yönde etkileyen vergi kanunları aynı zamanda mali güçle orantılı olma ilkesi ile de çelişeceğinden yargısal denetime tutulabilir. Bu durum, iki hedefin birbirini tamamlayıcı olmasından kaynaklanmaktadır.

Sosyal devletin, sosyal adaleti sağlama, gelir ve servetin yeniden dağıtılması hedefleri, sosyal devletin bir başka hedefi olan planlı kalkınma hedefi ile çelişebilir. Örneğin; sosyal adalet gözetilerek yüksek gelir sahiplerinin tasarruf ve yatırımına engel olunur ve düşük gelir grupları tüketime yöneltirse benzeri bir sonuç ortaya çıkar.

### **3. Vergilerin Kamu Giderlerine Tahsis Edilmesi İlkesinin Vergilendirme Yetkisine Etkisi**

Vergilerin alınmasından amaç, kamu giderlerinin karşılanması olmalıdır. Vergi adı altında toplanan gelirler, ancak kamu giderlerine harcanabilecektir. Ayrıca, hiç kimseden kamu giderleri gerektirmedikçe vergi alınamayacaktır. Burada öncelikle açıklığa kavuşturulması gereken iki kavram kamu gideri ve kamu hizmeti kavramlarıdır. Çeşitli gider kanunlarında belirtilen ve özellikle Bütçe

---

<sup>19</sup> Nami ÇAĞAN, *Vergilendirme Yetkisi*. Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 200.

Kanununda, karşılığında ödenek konulan hizmetler kamu hizmeti sayılacak ve karşılıksız bir yardım bile bütçeye konulmuş ise kamu hizmeti niteliği taşıyacaktır. Sonuç olarak, bütçede bir iş veya hizmet karşılığında ödenek ayrılması bunun kamu hizmeti, dolayısıyla kamu gideri olarak sayılmasını gerektirir. Vergilerin alınmasında kamu giderlerine kaynak sağlamak dışındaki amaçlar ikincil nitelikli amaçlardır.

Bu ilke vergilendirmenin mali amacını oluşturur. Esasen vergi, kamu hizmetleri giderlerine karşı bir katılma payıdır. Yoksa, belirli hizmetlerden doğrudan yararlanma karşılığı bir ödeme değildir.

1982 Anayasanın 73 üncü maddesinde yer alan ilkelere biri olarak vergilerin kamu giderlerini karşılamaya özgülenmesi ilkesi vergilemenin amacını tespit etmektedir. Bu ilke açısından vergilendirme yetkisine bir sınırlandırmanın varlığından söz etmek güçtür. Çünkü, bu ilke vergilendirme yetkisinin kullanımından ve sınırlandırılmasından çok, sonuçta tahsil edilmesinden sonra toplanan verginin nereye harcanacağı konusunu ilgilendirmektedir.

Devlet, gerçek kişilerin sahip olmadığı üç temel yetkiyi elinde tutar. Bunlar vergi salma yetkisi, zor kullanma yetkisi ve para basma yetkisidir. Bu yetkilerden ilki olan vergilendirme yetkisi devletin vergi alma konusundaki hukuki ve fiili gücünü oluşturur. Bu yetki, devletin veya bu yetkiyi devletten devralmış kamu tüzel kişilerinin vergi koyma konusundaki yetkilerini de içerir. Aynı zamanda, kamu giderlerinin karşılanması amacıyla gerçek ve tüzel kişiler üzerine konulan her tür mali yükümlülükle ilgili yetkiyi ifade eder. Vergilendirme yetkisi, fert ve kurumlar üzerinde devletin zorlama gücüne dayanarak yükümlülükler koyması anlamına gelir.

Vergi gelirlerinin kamu giderlerine harcanması ilkesi vergilendirme yetkisinin kullanımından ve sınırlandırılmasından çok, sonuçta tahsil edilmesinden sonra toplanan verginin nereye harcanacağı konusunu ilgilendirmektedir. Bu nedenle vergilendirme yetkisinin kullanılması açısından bir sınır oluşturmamaktadır.

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bu çalışmada devletin vergilendirme yetkisi, 1982 Anayasası açısından incelenmeye çalışılmıştır. Demokrasinin daha çok yaygınlık kazandığı günümüzde hem birey özgürlüklerine saygı, hem de anayasal olarak sınırlandırılmış ve belirlenmiş yetkiler dolayısıyla vergilendirmenin de bir sınırı olmalıdır. Çünkü devletin vergi toplama hakkı varsa bireylerin de başkalarına devredilemez ve vazgeçilemez bireysel hakları mevcuttur. Bu yüzden devlet vergilendirme yetkisini ancak kişilerin hak ve özgürlüklerini koruyarak kullanabilmelidir.

Demokratik rejime giden yolda atılan ilk adım iktidarın mali yetkilerinin sınırlandırılması yolunda olmuştur. İktidarın vergilendirme yetkisinin sınırları ve biçimi bu nedenle çoğunlukla anayasalarda belirlenmeye çalışılmıştır. Bu yetkinin kapsamı, özellikleri ve niteliği anayasal kurullarla saptanır. Vergilendirme yetkisi, devlet organlarının mali alandaki faaliyetleri anayasa yanında yasalarla da sınırlandırılır. Bu sınırlamaların genel olarak nedeni, iktidarın vergilendirme sahasındaki keyfi ve aşırı tutumlarını engellemektir.

## KAYNAKLAR

ARIKAN, Zeynep, *Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 1994.

BAYRAKLI, H: Hüseyin, *Vergi Hukukunun Temel İlkeleri*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No:8, Afyon, 1997.

BUCHANAN James M., Geoffrey BRENNAN, *The Power To Tax - Analytical Foundations of A Fiscal Constitution*, Cambridge University Press, Cambridge, 1980.

ÇAĞAN, Nami, *Vergilendirme Yetkisi*. Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

ÇAĞAN, Nami, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, Anayasa Yargısı Anayasa Mahkemesi Yayınları No; 4, Ankara 1984.

HALICI, Özgül, *Maliye Tarihi*, Ege Üniversitesi İktisat Fakültesi yayınları No:1980.

KUMRULU, Ahmet, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XXXVI, Sayı 1-4, Ankara 1979.

NADAROĞLU, Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Yayınları, 10. Baskı, İstanbul 1998.

NEUMARK, Fritz, (Tercüme eden; CANKOREL İclal,) *Vergi Politikası*, Filiz Kitapevi, İstanbul 1975.

ÖNCEL, Mualla - Nami ÇAĞAN - Ahmet Kumrulu, *Vergi Hukuku*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi yayınları No:494, Ankara 1992.

ÖZBUDUN, Ergun, *Türk Anayasa Hukuku*, 2. Baskı, Ankara 1990.

ÖZÇELİK, Selçuk, “Anayasamızın Dayandığı Temel İlkeler”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Ernst Hirsch'e Armağan, Yıl 1979.