

**VERGİLEMENİN ANAYASAL TEMELLERİNİN ÇEŞİTLİ
ÜLKELER AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI VE TÜRKİYE
İÇİN ÇIKARIMLAR#**

*Comparison of Taxation's Constitutional Foundations in Various Countries
and Inferences for Turkey*

Adnan GERÇEK*
Feride BAKAR**
Fulya MERCİMEK**
Erdem Utku ÇAKIR***
Semih ASA****

ÖZET

Vergileme ilkeleri, ülkelerin tarihsel gelişim sürecinde oluşmuş ve daha sonra anayasal normlar haline gelmiştir. Çeşitli ülke anayasalarında; vergilemede kanunilik, geriye yürümezlik, ödeme gücü, eşitlik, adalet, genellik, genel karşılıklılık ve vergilendirme yetkisinin devriyle ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemeler ülkelerin kültürü, yönetim şekli ve hukuk sistemlerine bağlı olarak farklı şekilde yapılmıştır. Türkiye'de 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde de vergileme ilkelerinin düzenlendiği

Bu makale Uludağ Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Komisyon Başkanlığı tarafından desteklenen Proje No: KUAP(i) 2012/68 kapsamında hazırlanmıştır. Desteğinden dolayı Uludağ Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Komisyon Başkanlığı'na teşekkür ederiz.

* Prof. Dr. Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı.

** Araş. Gör. Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı.

** Araş. Gör. Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı.

*** Araş. Gör. Uludağ Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı.

**** Araş. Gör. Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Ali Fuad Başgil Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı.

görülmektedir. Ancak maddenin “Vergi Ödevi” kenar başlığı ve “Siyasal Haklar ve Ödevler” bölümü içindeki yeri uygun değildir. Diğer taraftan vergileme ilkelerini düzenleyen hükümlerin ifade biçimleri konusunda ciddi sorunlar bulunmaktadır.

Türkiye’nin daha çağdaş bir anayasaya sahip olabilmesi için; mükellef haklarını koruyan ve güvence altına alan vergileme ilkeleri “Kişinin Hak ve Ödevleri” bölümünde düzenlenmelidir. Çeşitli ülke anayasalarındaki düzenlemelere uygun olarak, madde hükmünün yazılmasında evrensel ifadeler yer verilmelidir. Ayrıca vergilendirme yetkisinin sınırlı olarak Bakanlar Kurulu’na devrini sağlayan hüküm anayasa metninden çıkartılmalıdır. Diğer taraftan “yerel özerklik ilkesi” gereği mahalli idarelere vergilendirme yetkisi verilmesiyle ilgili düzenleme anayasaya eklenmelidir.

Anahtar Sözcükler: Vergi, Vergilendirme yetkisi, Vergileme İlkeleri, Kanunilik, Anayasa.

ABSTRACT

The principles of taxation had occurred in process of historical development of countries and later transformed into constitutional norms. Constitutions of various countries contain certain norms regarding the legality, retroactivity, ability to pay, equality, justice, generality, general reciprocity in taxation and subsidiarity of taxation power. These regulations varied depending on the culture, regime and legal systems of those respective countries. The Article 73 of the 1982 Constitution sets forth the principles of taxation in Turkey. However, the Title of Article (“Duty to pay taxes”) and its location under the “Political Rights and Duties” section are not appropriate. On the other hand, there are serious problems about the wording of provisions related to the principles of taxation.

In order to achieve a more modern Constitution in Turkey, the principles of taxation, protecting and guaranteeing the rights of the taxpayers, should be regulated in the section devoted to the “Rights and Duties of the Individual”. In accordance with the constitutional regulations of various countries, universal expression must be utilized in drafting of the article. Also, the provision about limited subsidiarity of taxation power to Council of Ministers should be removed from the constitution. Also, a regulation about delegation of taxation power to local administrations by “the principle of local autonomy” should be added to the constitution.

Keywords: Tax, Taxation Power, Principles of Taxation, Legality, Constitution.

I. GİRİŞ

İktidarın mutlak vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ile anayasal metinlerin ortaya çıkışının tarihsel süreçte aynı eksende birleştiği görülmektedir. Bunun sebebi vergilemenin temel hak ve özgürlüklerle olan yakın bağlantısıdır. Demokratik ülkeler anayasalarında vergilemenin temeli olan ilkeleri belirleyerek, vergi sistemine bir altyapı ve mükelleflere bir koruma alanı yaratırlar. Bu sebeple vergilemenin anayasal temellerinin açık bir şekilde belirlenmesine ihtiyaç vardır. 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde somutlaşan devletin vergilendirme yetkisinin dayanağı ve sınırının yeni bir metinde ne şekilde yer alması gerektiğinin ortaya konulması, karşılaştırmalı bir inceleme ve değerlendirmeye mümkündür. Daha önce yapılan çalışmalarda karşılaştırmaların sınırlı ve karmaşık olduğu görülmektedir. Bu çalışmada söz konusu eksikliklerin giderilmesine yönelik olarak çeşitli ülke anayasalarında yer alan vergileme ilkelerinin karşılaştırmalı değerlendirilmesi ve farklı görüşler doğrultusunda ülkemizde vergi hukuku ve sisteminin dayanağını oluşturacak alanın belirlenmesi amaçlanmıştır.

Çalışmada öncelikle vergileme ilkelerinin gelişimine değinilmiş olup, bu kapsamda evrensel bildirgelerin anayasal metinlere dönüşümünde ve Türk anayasal gelişmelerinde bu ilkelerin durumu ortaya konulmuştur. Sonra vergileme yetkisinin kullanımını belirleyen temel ilkelerden; kanunilik, ödeme gücü, eşitlik, adalet, genellik, genel karşılıklılık ilkeleri ile vergilendirme yetkisinin kullanımını etkileyen genel ilkelerden; hukuk devleti, sosyal devlet, kanun önünde eşitlik, ölçülülük ilkeleri ele alınmıştır. Daha sonra ise başta Avrupa Birliği ve OECD ülkeleri olmak üzere, yazılı anayasası bulunan ve yerleşmiş bir anayasa hukuku geleneğine sahip otuz ülke anayasasında yer alan vergileme ilkelerinin durumu karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiştir. Yapılan bu değerlendirmelerden yola çıkarak 1982 Anayasası'nın 73. maddesindeki düzenlemelerle ilgili somut çıkarımlar yapılmaya çalışılmış ve bu maddenin yeniden kaleme alınmasına yönelik bir öneride bulunulmuştur.

II. VERGİLEMENİN ANAYASAL TEMELLERİNİN GELİŞİMİ

A. EVRENSEL BİLDİRGELERDEN ANAYASALARA GEÇİŞ

Vergi, tarihi ve sosyal niteliğiyle devlet kavramıyla ilintili bir olgudur. Devletin egemenliğinin hukuki ve fiili gücünün bir göstergesi olan vergilendirme yetkisi, onun varlığıyla birlikte ortaya çıkmasına rağmen, bu yetkinin sınırlandırılarak günümüzdeki anayasal vergileme ilkeleri şeklinde

somutlaşması demokratikleşme hareketlerine paralel olarak gerçekleşmiştir¹.

İngiltere’de Magna Carta ile başlayan, ABD ve Fransa’da gelişen demokratikleşme hareketlerinin temelinde geniş ölçüde adil olmayan ve yasal dayanağı bulunmayan vergiye karşı gösterilen tepkiler yatmaktadır². İngiltere’de anayasal gelişmelerin başlangıcı olarak nitelendirilen Magna Carta Libertatum (*Great Charter of English*) anayasacılığın ilk adımı olduğu gibi, vergilemenin yasal altyapısının oluşumunu da sağlayan ilk belgedir³. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasının ilk örneğini oluşturan Magna Carta’nın 12. maddelerinde kralın, vergi salmadan önce konseyin (Common Council) rızasını almak zorunda olduğu belirtilmektedir⁴. Böylece ilk defa “vergiye rıza” ilkesi veya “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi kabul edilerek parlamento kurulmuş ve siyasi olarak parlamentonun kazandığı birinci yetki vergilendirme alanında ortaya çıkmıştır⁵. Dolayısıyla “temsilsiz vergi olmaz” prensibi çerçevesinde günümüzdeki anayasal vergileme ilkelerinin en önemlisi olan vergilerin kanuniliği ilkesinin temeli atılmıştır⁶.

Magna Carta ile fiiliyata geçirilemeyen bu ilkeler 1628 tarihli Haklar Dilekçesi (Petition Of Rights) ve 1689 tarihli Haklar Bildirgesi (Bill Of

¹ Akif Erginay, *Kamu Maliyesi*, 14. b., Ankara: Savaş Yayınları, 1992, ss. 30-31; Şafak Ertan Çomaklı, Mehmet Gödekli, *Modern Vergilemede Anayasal Prensipler*, Erzurum: Savaş Yayınevi, 2011, ss. 10-11.

² David F. Burg, *A World History of Tax Rebellions*, New York: Taylor & Francis Books, 2004, s. 85.

³ Jane Frecknall Hughes, Lynne Oats, “John Lackland: A Fiscal Re-evaluation”, *Studies in the History of Tax Law*, (Ed. John Tiley), Portland Oregon: Hart Publishing, 2004, s. 225; Tülin Canbay, *Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan Günümüze)*, Bursa: Dora Yayınları, 2009, s. 41. Anayasal vergileme ilkelerinin başlangıç noktasını oluşturan Magna Carta, İngiltere Kralı I. John tarafından 15 Haziran 1215’te imzalanmıştır.

⁴ “Kendimiz için kurtuluş akçesi, büyük oğlumuzun şövalye olması ve yalnızca bir kere büyük kızımızın evlenmesi için toplananlar istisna ve bu amaçlar için de yalnızca makul bir yardım olması koşuluyla krallığımız ortak konseyi (common council) tarafından getirilenler hariç krallığımızda hiçbir vergi ya da yardım yükü getirilemeyecektir”; Bkz. Mehmet Semih Gemalmaz, *Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukun Genel Teorisine Giriş*, İstanbul: Beta Basım, 1997, s. 13.

⁵ Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *AÜHFD*, 37 (1-4), 1980, s. 131; Kemal Gözler, “İngiltere’de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı: Malî Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme”, *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan*, C. I, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 2009, s. 365.

⁶ Ahmet G. Kumrulu, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri” *AÜHFD*, 36 (1-4), 1979, s. 148; Söz konusu ilkeyi değerlendiren ve İngiltere’nin anayasa tarihini yazmış olan William Stubbs’a göre Magna Carta’da yer alan bu maddeler anayasa hukuku bakımından en kayda değer olanlarıdır. Bkz. William Stubbs, *The Constitutional History of England, in its Origin and Development*, New York: Cambridge University Press, 2011.

Rights) ile somut ve geleneksel hale gelmiştir⁷. Haklar Dilekçesi'nin X-XI. bölümlerinde kralın keyfi vergileme yetkisine yönelik sınırlayıcı hükümlere yer verilmiştir⁸. Ayrıca bu Dilekçe'nin getirdiği en önemli yenilik, Kral'ın parlamentonun onayı olmadan uygulamaya koyduğu vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere karşı cezalandırma yetkisinin hukuksuzluğunu kabul etmesidir. Böylece parlamentonun vergi konusundaki yetkisi bir kez daha ayrıntılı olarak vurgulanarak, temsilsiz vergi alınamayacağı ve parlamento onayı olmadan konulan vergilere karşı gelenlerin kovuşturulamayacağı açıkça belirtilmiştir⁹.

Haklar Dilekçesi'ne rağmen kralın parlamento tarafından onaylanmamış vergiler koymaya devam etmesi sonucunda hazırlanan Haklar Bildirgesi, parlamentonun sadece vergiler alanında değil diğer konulardaki yetkisini de güvence altına almayı amaçlayan ve parlamento izni olmadan kanun konulamayacağı ve kaldırılamayacağını vurgulayan, parlamentonun ve yasaların üstünlüğü ilkesini kabul eden bir bildirgedir¹⁰. İngiliz hukuku ve vergi yasaları bu belgelerde yer alan ilkeler göz önüne alınarak oluşturulmuştur¹¹. İngiltere'de yaşanan bu süreç, Amerika ve Fransa'daki demokratikleşme ve aydınlanma hareketlerine dayanan anayasal gelişmelere de kaynaklık etmiştir.

Kökeninde vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması yatan Amerikan bağımsızlık savaşına giden süreç, özellikle İngiliz hükümetinin sömürgelerine yeni vergiler koymasından sonucunda 1773 yılında Boston Çay Partisi isyanı ile başlamıştır¹². Bağımsızlık savaşının anayasal uzantısı olan Virginia Haklar Bildirgesi 1776'da kabul edilmiş olup, eşit özgürlük ve vazgeçilmez haklar ilkelerine dayanmıştır. Bildirge'nin 6. maddesinde mülkiyet hakkının korunması güvence altına alınmış ve vergilemede

⁷ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, Özgür Saraç, *Vergi, Zulüm ve İsyân*, Ankara: Phoenix Yayınevi, 2002, s. 256.

⁸ “Parlamentonun onayı bulunmadıkça hiç kimse ödünç para, bağış, vergi, herhangi bir armağan vermeye ya da buna benzer ödemede bulunmaya zorlanmamalıdır”; Gemalmaz, s. 39.

⁹ Hakan Üzeltürk, “Vergilerin Kanuniliği - Kanunların Meşruluğu: Yüzyılların Serüveni”, 25. *Türkiye Maliye Sempozyumu: Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi*, Ankara: Gazi Üniversitesi Maliye-Vergi Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2011, s. 121.

¹⁰ Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 2. b., İstanbul: XII Levha Yayıncılık, 2008, s. 35; Üzeltürk, s. 124.

¹¹ Philip Baker, “United Kingdom”, *The Principle of Equality in European Taxation*, (Ed. Gerard T.K. Maussen), London: Kluwer Law International, 1999, s. 165.

¹² Burg, s. 249; Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, ss. 22-23.

kanunilik ilkesi kabul edilmiştir¹³. Hukuk devletini güvence altına almak amacıyla başlayan anayasacılık geleneğinin bir yansıması olan Virginia Haklar Bildirgesi 1789 yılında Amerikan bağımsızlık hareketinin anayasal hale gelmesini sağlayarak dünyada anayasa geleneğini başlatmıştır¹⁴.

İngiltere’de başlayan ve Amerika’da devam eden bu anayasal gelişmeler Avrupa’da da etkisini göstermiştir. Aydınlanma Dönemi insan hakları düşüncesinin bir sonucu olan Fransız İhtilali’nin sebepleri arasında iktisadi ve mali bunalımın yanı sıra, devletin adil ve eşit olmayan vergileme yetkisini de görmek mümkündür¹⁵. Bu kapsamda Fransız İhtilali’nden sonra ilan edilen ve eşitlik, adalet, özgürlük düşüncesinin gelişimini sağlayan 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi’nde de vergileme yetkisinin sınırlandırılmasıyla ilgili düzenlemelere yer verilmiştir¹⁶. Bildiri’nin 13. maddesinde vergilemede genellik ve eşitlik, 14. maddesinde ise kanunilik ve belirlilik ilkeleri nitelendirilerek günümüz modern anayasal vergileme ilkelerinin temelleri atılmıştır¹⁷.

Ayrıca uluslararası antlaşmalar ve beyannameler de anayasal normların ulusalüstü düzeyde kabul görmesini ve korunmasını sağlamıştır¹⁸. 1948’de Birleşmiş Milletler tarafından ilan edilen İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi ve bu beyannameden yararlanılarak hazırlanan İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile düzenlenen temel hak ve özgürlüklerin kökeninde

¹³ “Hiç kimse kendilerinin ya da seçilmiş bulunan temsilcilerinin rızaları olmaksızın vergiye tabi tutulamaz ya da kamusal kullanım için mülkünden yoksun bırakılamaz ve aynı biçimde kamunun yararı için onay vermemiş bulunduğu herhangi bir yasa ile bağlı değildir”; Gemalmaz, s. 43.

¹⁴ Ömer Çaha, “İdeoloji ile Hukuk Arasında Devlet”, *Doğu-Batı Düşünce Dergisi*, Yıl 4, S. 13, Kasım Aralık 2000, Ocak 2001, s. 111. Bu bildirgenin on maddesi 1791 yılında ABD Anayasası’nda yapılan değişikliklerle anayasanın başına konularak temel haklar listesi anayasallaştırılmıştır.

¹⁵ Kevin Outterson, “Slave Taxes”, *Studies in the History of Tax Law*, (Ed. John Tiley), Portland Oregon: Hart Publishing, 2004, s. 281; Jocelyn Hunt, *French Revolution*, Florence: Routledge, 1998, s. 4.

¹⁶ İsmail Doğan, *Modern Toplumda Vatandaşlık Demokrasi ve İnsan Haklarının Kültürel Temelleri*, 3. b., Ankara: Pegem A Yayıncılık, 2002, s. 243.

¹⁷ “Kamu gücünün sürdürülmesi ve yönetimin giderleri için bir genel vergi kaçınılmazdır; bu vergi tüm yurttaşlar arasında gelirlerine uygun olarak eşit bir biçimde bölüşülmelidir.” “Bütün yurttaşlar bizzat ya da temsilcileri aracılığı ile kamusal giderlere vergilere katılmanın gerekliliğini vergiye rızalarını özgür serbest şekilde göstermek, verginin nerde kullanıldığının takipçisi olmak ve miktarını, takdir edilen değerini, toplanmasını ve süresini belirlemek suretiyle kesinleştirme hakkına sahiptirler”, Bkz. Gemalmaz, s. 51.

¹⁸ Utrecht University Centre for Taxation and Public Governance (CTPG), *Constitutional Effects On The Tax System*, Netherlands, 2006, s. 6.

daha önce yayınlanan bildirelerin etkisi görülmektedir¹⁹. İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nde mülkiyet hakkı (md. 17) temel hak olarak güvence altına alınmıştır. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nde de vergilendirmeye ilgili doğrudan düzenleme içeren 1 No'lu Protokolün 1. maddesinde²⁰, mülkiyet hakkına müdahale teşkil eden ve vergi ödenmesini içeren tedbirlerin ancak yasayla konulabileceği vurgulanarak mülkiyet hakkının korunması sağlanmıştır²¹.

Bu gelişmelerin sonucunda devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına yol açan anayasal vergileme ilkeleri, anayasal normlar haline gelerek günümüzdeki anlamına kavuşmuştur.

B. TÜRK ANAYASALARINDA VERGİLEME İLKELERİNİN GELİŞİMİ

1. Osmanlı Dönemindeki Gelişmeler

Osmanlı Devleti'nden alınan kültürel ve coğrafi miras, Devletin son dönemlerinde kendini gösteren ilerici metinlerle birlikte vergi alanına da yansarak günümüzdeki düzenlemelerin temelini oluşturmuştur²². Türk anayasa tarihinde vergileme ilkeleri ile ilgili gelişmeler, anayasal hareketlerin miladı kabul edilen Sened-i İttifak'la başlamıştır. 1808'de imzalanan Sened-i İttifak'la birlikte, çeşitli alanlarda padişahın mutlak otoritesine sınırlama getirilmiş, vergileme alanında ise halkın aşırı vergi yükü altında kalmaması için; ahaliden, fakirlerden ve köylülerden alınacak vergilerde adalete riayet ilkesine uygun davranılacağı; vergi konulurken ayanlarla görüşüleceği ve bu görüşmeler sonucunda ortaya çıkan karara uyulacağı açıklanmıştır²³. Bu belgedeki iktidarın yetkilerini sınırlayan

¹⁹ Münci Kapani, *İnsan Haklarının Uluslararası Boyutları*, 3. b., Ankara: Bilgi Yayınevi, 1996, s. 23.

²⁰ “Mülkiyetin korunması: Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasadaki öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez”.

²¹ Şeref Gözübüyük, Feyyaz Gölcüklü, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi*, 9. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s. 423.

²² Çomaklı, Gödekli, s. 18.

²³ Güneş, *Verginin Yasalılığı İlkesi*, s. 78; Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 34; İlham Küsmenoğlu, *Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi*, 1. Kitap, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010, s. 13.

adalete uyma anlayışı “verginin yasallığı ilkesinin” ve halkın temsilcileri olmamalarına karşın ayanların onaylayıcı görevi üstlenmeleri “temsilsiz vergi olmaz” kuralının oluşumuna bir adımdır²⁴. Dolayısıyla Sened-i İttifak anayasa niteliği taşımasa da Türk tarihinde ilk kez devlet iktidarını sınırlayan bir düşüncenin ortaya çıkması bakımından önemlidir²⁵.

Anayasacılık düşüncesinin diğer bir adımı 1839 yılında ilan edilen Tanzimat Fermanı ile atılmıştır. Yargılamanın aleniliği, can güvenliği, mülkiyet hakkı, ırz ve namus dokunulmazlığı gibi bir kısım temel hak ve hürriyetlerin düzenlenmesi, fermanın Türklerin ilk “temel haklar beyanamesi” olarak kabulünü beraberinde getirmiştir²⁶. Tanzimat Fermanı’nda ayrıca vergilemede ödeme gücü ilkesi, eşitlik ilkesi ve kanunilik ilkesine yer verilmiştir²⁷.

Vergileme alanında geçerliliğini sürdüren ilkelerin temellendiği diğer bir belge de 1856’da yayınlanan Islahat Fermanı’dır. Fermanı’nın önemi, çeşitli alanlarda olduğu gibi vergi alanında da eşitlik ilkesine vurgu yapılmasıdır. Ayrıca Ferman, iltizam usulünün kaldırılmasına yönelik bir düzenleme de içermektedir²⁸. Bununla birlikte 1875 yılında ilan edilen Adalet Fermanı’nın da odak noktasının mali konulara ve özellikle vergilere yönelmesi, dönemin şartlarında vergileme ilkelerinin çeşitli belgelere yansıtılma çabalarının önemli bir görünümüdür²⁹.

Tarihteki ilk Türk anayasası olan 1876 tarihli Kanun-i Esasi’de kanun önünde eşitlik, ödeme gücüne göre vergileme ve vergilemede kanunilik ilkeleri açıkça düzenlenmiştir³⁰. Böylece Tanzimat’taki vergileme için

²⁴ Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, ss. 78-79; Bu durum Batıdaki demokrasi mücadelesinin temelinde benzer bir nitelik taşımaktadır. Sina Akşin, “Sened-i İttifak’la Magna Carta’nın Karşılaştırılması”, 6. Osmanlı Devleti ve Türkiye’nin İktisadi ve Toplumsal Tarihi Kongresi, 1-4 Temmuz, 1992, s. 118.

²⁵ Kemal Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 2000, s. 11.

²⁶ Coşkun Üçok, Ahmet Mumcu, *Türk Hukuk Tarihi*, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1976, s. 313; Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 16.

²⁷ “Her ferdin emlak ve kudretine göre bir vergi-i münasip tayin olunarak kimseden ziyade şey alınmaması”; Verilen haklardan din ayrımı olmaksızın istisnasız bütün Osmanlı tebaasının yararlanacağı yolunda tam güvence; Kanunların hazırlanmasında “kurullara danışma” ve “kurullarla çalışma” ilkesine göre kanunların üstünlüğü ve bağlayıcılığı çok açık bir şekilde vurgulanmaktadır. Bkz. Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, ss. 3-12.

²⁸ Bkz. Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, ss. 19-23.

²⁹ Küsmenoğlu, s. 5.

³⁰ “Ahval-i diniye ve mezhebiyeden maada” bütün Osmanlıların “huzuru kanunda (kanun önünde)” hakları ve ödevleri bakımından eşit olduğu (md. 17); “Herkesin kudreti nispetinde tarh ve tevzi” olunacağı (md. 20); “Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile

belirlenen temel anlayışın Anayasa hükmü altına alındığı görülmektedir³¹. Bununla birlikte, Kanun-i Esasi’de vergilemede kanunilik ilkesi düzenlense de, II. Meşrutiyetin ilanına kadar vergileme alanındaki değişikliklerin padişahın iradesiyle yürürlüğe giren nizamnamelerle yapılması vergileme yetkisinin halen padişahta olduğunun bir kanıtıdır³². II. Meşrutiyetin ilanıyla birlikte meclisin gücünün daha da artmış olması vergileme açısından “temsilsiz vergi olmaz” ilkesini pekiştiren bir durumdur³³.

2. Cumhuriyet Dönemindeki Gelişmeler

TBMM’nin toplanmasından sonra oluşturulan ilk anayasa olan 1921 tarihli Teşkilat-ı Esasiye Kanunu, dönemin içinde bulunduğu koşullara uygun olarak hazırlanan çerçeve bir anayasa niteliğindedir³⁴. Bu nedenle 1921 Anayasası’nda vergilendirmeye ilişkin hükümlere yer verilmemiştir.

Kişi hak ve özgürlüklerini düzenlemeyen 1921 Anayasası’nın aksine, 1924 Anayasası “Türklerin Hukuku Âmmesi” başlığı altında bu hak ve özgürlüklere yer vermiştir. Günümüzdeki sınıflandırmadan farklı olarak tek bir başlık altında düzenlenen kamu hakları arasında sayılan vergi, anayasal statüde ilk ve son kez 84. maddenin ilk fıkrasında “*devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir*” şeklinde tanımlanmıştır³⁵. Ayrıca 85. maddede “*Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır*” hükmüyle vergilemede kanunilik ilkesi düzenlenmiştir.

Türk Anayasa tarihinde Sened-i İttifak’la başladığı kabul edilen “hukuk devleti”ne gidiş süreci, 1961 Anayasası’yla somutlaşmıştır³⁶. Bu Anayasa’nın getirdiği en önemli yeniliklerden biri Türkiye Cumhuriyeti’nin, insan haklarına ve anayasada belirtilen temel ilkelere dayanan, milli, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devleti olduğunun kabul edilmesidir. Ayrıca bu anayasa ile kurulan Anayasa Mahkemesi tarafından kanunların anayasaya uygunluk denetiminin yapılması, vergileme ilkelerinin

ve nam-ı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz” (md. 25). Bkz. Gözler, Türk Anayasa Hukuku, ss. 23-43.

³¹ Abdullah Mutlu, *Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*, Ankara: Maliye Bakanlığı SGB Yayınları, 2009, s. 144.

³² Abdüllatif Şener, *Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi*, İstanbul: İşaret Yayınları, 1990, s. 79.

³³ Mutlu, s. 126.

³⁴ Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, ss. 48-49.

³⁵ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 4. b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2013, s. 19.

³⁶ Sıddık Sami Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, I. C., 3.b., İstanbul: Hak Kitabevi, 1966, s. 147.

somutlaşmasına katkı sağlamıştır. 1961 Anayasası'nın getirdiği yeni durumlardan biri de, vergileme konusunu “Siyasi Haklar ve Ödevler” bölümü içinde “Vergi Ödevi” başlığı altında 61. maddede düzenlemesidir³⁷. Bu maddede vergilemede genellik, karşılıklılık, mali güç ve kanunilik ilkelerine yer verilmiştir. Ayrıca 1971 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile 61. maddeye eklenen son fıkra uyarınca Bakanlar Kurulu'na belirli şartlar altında muafiyet ve istisnalarla nispet ve hadlere ilişkin değişiklik yapma yetkisi getirilerek, anayasal temelde yürütme organına vergilendirme yetkisi devredilmiştir³⁸.

1982 Anayasası'nda vergileme konusu 1961 Anayasası'na benzer bir şekilde “Siyasal Haklar ve Ödevler” içinde “Vergi Ödevi” başlığıyla 73. maddede düzenlenmiştir. Madde metninde açıkça vergilemede genellik, karşılıklılık, mali güç, kanunilik ilkelerinin düzenlendiği görülmektedir. Ayrıca Anayasa'nın kabul ettiği “sosyal hukuk devleti” olma anlayışının bir uzantısı olarak vergilemede adalet ilkesi bir yenilik olarak ortaya çıkmıştır³⁹. Bunun yanında 1961 Anayasası kanunilik ilkesini sadece vergilerin konulmasında kabul etmişken; 1982 Anayasası kanunilik ilkesinin vergilerin değiştirilmesi ve kaldırılmasında da aranacağını vurgulamıştır⁴⁰.

III. ANAYASALARDA YER ALAN VERGİLEME İLKELERİ

A. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN KULLANIMINI BELİRLEYEN TEMEL İLKELER

1. Vergilemede Kanunilik İlkesi

Kanunilik ilkesi; ceza hukukunda “suç ve cezada kanunilik ilkesi”, idare hukukunda “idarenin kanuniliği ilkesi”, vergi hukukunda “verginin kanuniliği ilkesi” olarak yansıyan ve temel hak ve özgürlükler ile meşruiyet çerçevesinde, birey-kamu gücü ilişkisinde her iki tarafa da haklar ve ödevler yükleyen bir ilkedir⁴¹. Vergilemeye yönelik düzenlemelerin gerek şekli gerek

³⁷ “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur”.

³⁸ “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 yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir”; Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s. 160; Tamer Budak, *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, İstanbul: XII Levha Yayıncılık, 2010, s. 17.

³⁹ Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, 5. b., İstanbul: Beta Yayınları, 2009, s. 23.

⁴⁰ Ömer Faruk Batırel, “Anayasalarda Vergi Hakkı ve Ödevi, AB Uygulaması ve Türkiye”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl 10, S. 2, Güz 2011, s. 21.

⁴¹ Aziz Taşdelen, “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, *AÜHFD*, 59 (4), 2010, s. 770; Kumrulu, s. 150.

maddi anlamda kanunla yapılmasını sağlayan verginin kanuniliği ilkesi, “devletin vergilendirme yetkisini genel, soyut, kişisel olmayan ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlar ile kullanması⁴²”, “verginin kanuna uygun ve doğru alınması⁴³” olarak tanımlanabilir. Bir başka ifade ile verginin kanuniliği ilkesi idarenin sınırsız güce sahip olamayacağını, vergileme yetkisinin sınırının mükelleflerin hak ve özgürlükleri ile evrensel hukuk normlarına uygun olması gerekliliğinin, vergi istisna ve muafiyetlerinin yasal çerçevesinin çizilmesinin ve yargısal denetiminin bir gerekçesi olarak ele alınabilir⁴⁴.

Vergilemede kanunilik ilkesinin temel çerçevesi mali yük konulması, değiştirilmesi, kaldırılması kapsamında hukuk devletinde anayasal bir güvence sunarken, aynı zamanda vergiden doğan ödev ve yöntem ilişkilerinin de yasal bir alt yapıda işlemlerini sağlamaktadır⁴⁵. Vergilemede kanunilik ilkesi verginin kurucu öğelerini de kapsadığından; verginin konusunun, matrahının, yükümlüsünün, oranının, vergiyi doğuran olayın, ödeme zamanının, muafiyet ve istisnaların ve bunların alt ve üst sınırlarının kanunla saptanmasını ve idarenin vergileme sürecine yönelik işlemlerinin kanuna uygunluğunu içermektedir⁴⁶. Böylece bu ilke yürütme organının bağlı yetkisinin kaynağını oluşturarak ve vergi hukuku alanında kanuni idare ilkesinin anlamını somutlaştırarak keyfi ve sınırsız ölçülere dayalı bir uygulamanın önlenmesini sağlamaktadır⁴⁷.

Günümüzde vergilemede kanunilik ilkesi ve bunun sonucu olarak ortaya çıkan; belirlilik, kıyas yasağı ve geriye yürümezlik ilkeleri anayasal ve uluslararası bir boyuta kavuşmuştur⁴⁸. Belirlilik ilkesi gereği vergilendirme yetkisi hukuki esaslara dayanmalı ve verginin temel unsurları kanunla düzenlenerek, keyfi ve muğlak hükümlerden uzak olmalıdır⁴⁹.

⁴² Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 103.

⁴³ Kumrulu, s. 151.

⁴⁴ Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, The Netherlands: Kluwer Law International, 2003, s. 71.

⁴⁵ Selim Kaneti, “Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri”, *Makaleler*, İstanbul: XII Levha Yayıncılık, 2011, s. 225; Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s. 17.

⁴⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 18. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2010, s. 14; Ersan Öz, *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2004, s. 111.

⁴⁷ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s. 133; Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s. 12; Adnan Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s. 9.

⁴⁸ Roderick Munday, “İngiliz Hukukunda ve Common Law Ülkelerinde Kanunilik İlkesi”, (Çev: Zeynel T. Kangel), *İÜHFM*, 61 (1-2), 2003, ss. 452-462.

⁴⁹ İlhan Özer, *Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, 1977, s. 72.

Dolayısıyla belirlilik ilkesine uyulması vergi kanunlarında verginin matrahının, tarifesinin, ödeme zamanlarının ve biçiminin saptanması ile söz konusu olmaktadır⁵⁰.

Vergilemede kanunilik ilkesi, yorum veya benzetme yoluyla vergilemede yeni mükellefiyetler, istisnalar, muafiyetler yaratılamayacağı noktasında önem arz eden kıyas yasağının da sınırını çizmektedir⁵¹. Vergi hukukunda kıyas yapmanın önündeki en büyük engel tipikliklerdir. Hukukta somut olayın soyut hukuk kuralına uygun olması anlamına gelen tipiklik, soyut hukuk kuralını ortaya koyan kanunilik ilkesinin bir sonucudur⁵². Vergi kanunlarının yorumlanmasında ve uygulanmasında tipiklik esas alındığından, kıyas yapılarak “vergi kalıbı”nın genişletilmesi mümkün değildir⁵³.

Vergilemede kanunilik ilkesinin bir tamamlayıcısı niteliğinde olan geriye yürümezlik ilkesi, kanunların geçmişte meydana gelen vergiyi doğuran olaylara uygulanmamasını ifade etmektedir⁵⁴. Geriye doğru vergileme daha önceki dönemleri kapsayan yeni vergi ve mali yükümlülük getirilmesi veya mevcut olanların oranlarında artış yapılması anlamına gelmektedir⁵⁵. Geriye yürümezlik ilkesinin sebebini oluşturan hukuki güvenlik ile kazanılmış hakların korunması prensibi gereğince, sonra çıkarılan aleyhte kanunun; tamamlanmış, kesinleşmiş ve hukuki sonuçları doğmuş olaylara uygulanamayacağı kabul edilmektedir⁵⁶. Diğer taraftan vergi yükünü arttırıcı hükümlerin geriye yürütülememesi özellikle hukuki güvenlik ilkesi açısından da bir zorunluluktur⁵⁷.

⁵⁰ Aykut Herekman, *Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı)*, C. II, Ankara: Sevinç Matbaası, 1987, s. 26; AYM, 15.10.2009, E: 2006/124, K: 2009/146.

⁵¹ Selahattin Tuncer, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, ss. 6-9. Nevzat Saygılıoğlu, Vergi Hukukunda Yorum, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı APKK Yayın No: 288, 1987, s. 36.*

⁵² Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 14.

⁵³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 63.

⁵⁴ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s. 142.

⁵⁵ Coşkun Can Aktan, Ufuk Gencel, “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5 (1), 2003, s. 2.

⁵⁶ Billur Yaltı, “Anayasa Mahkemesi’nin Vergi Konulu Kararları Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: Ex Tunc-Ex Nunc-Pro Futuro Etki Üzerine Değerlendirmeler”, *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-1*, (Ed: Billur Yaltı), İstanbul: Beta Basım, 2011, ss. 181-182.

⁵⁷ Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s. 137.

2. Vergilemede Ödeme Gücü İlkesi

Mükelleflerin asli anayasal haklarından biri vergilerin ödeme gücüne göre oransal olarak dağıtılmasını istemektedir⁵⁸. Çünkü vergilemede ödeme gücü ilkesiyle aynı durumda olanlar belirlenerek, eşitlik sağlanabilmektedir⁵⁹. Ödeme gücü ilkesinin uygulanması, verginin ekonomik bir değer üzerine oturtulması ve mükelleflerin ödeme güçlerinin dikkate alınması anlamına gelir. Yani bir verginin ödeme gücüne göre alınması demek; verginin, kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına bakılarak eşit olmayanlar arasında bir denge gözetilerek toplanması demektir⁶⁰. Ödeme gücü fazla olanın az olana kıyasla daha fazla vergi ödemesi, sosyal devletin vergileme alanındaki görünümüdür⁶¹.

Ödeme gücünün başlıca göstergeleri; gelir, servet ile harcama olarak kabul edilmektedir. Kişilerin ödeme gücünü tespit etmenin güçlüğü her ne kadar tartışmalı bir konu olsa da, bu tespiti yapabilmek için kişiselleştirilebilen vergilerde; en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma kuramı kullanılmaktadır⁶².

3. Vergilemede Eşitlik İlkesi

Vergilemede eşitlik, genel anlamda eşitlik ilkesinin vergi hukuku alanına yansması olup, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken eşitliği gözetmesini ifade eder⁶³. Anayasada korunan eşitlik ilkesi gereği; kanun koyucu vergi yükünün adil ve makul dağılımını kanunlar aracılığıyla sağlamakla, idare vergi kanunlarının adil uygulanmasını gerçekleştirmekle, mahkemeler ise iç hukukta eşitlik ilkesini yorumlamakla sorumludur⁶⁴. Eşitlik ilkesi, vergi mükelleflerine yönelik farklı vergi muamelelerine izin verilmemesi şeklinde ortaya çıkarak, ayrımcılık yapılmamasının bir sonucunu oluşturur. Oluşturulan bu alana aykırı düzenlemeler, ancak objektif ve makul bir amaca ulaşmak için ve ölçülü olarak kullanıldığında kabul edilebilmektedir⁶⁵.

⁵⁸ Daniel Deak, "Right to Right Tax Laws", *Intertax*, 28 (3), 2000, s. 111

⁵⁹ Abdullah Tekbaş, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, Ankara: Maliye Bakanlığı SGB Yayını, 2009, s. 231.

⁶⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 17.

⁶¹ Bkz. Budak, ss. 104-114.

⁶² Bkz. Herekman, ss. 35-47.

⁶³ Leyla Ateş, *Vergilendirmede Eşitlik*, İstanbul: Derin Yayınları, 2006, s. 1.

⁶⁴ Dieter Birk, "The Limited Impact of the Principle of Equality on Tax Law", *Legal Protection Against Discriminatory Tax Legislation*, (Ed. Hans L.M. Gribnau), London: Kluwer Law International, 2003, s. 45.

⁶⁵ Utrecht University CTPG, s. 9.

Vergilemede eşitlik ilkesi, vergi kanunları önünde şeklen eşit olan kişilerin, fiili ve maddi durumlarındaki farklılıkların da göz önüne alınmasını gerektirir⁶⁶. Hukuk devletinin temellerinden olan kanunların genelliği ilkesi anayasaya eşitlik ilkesi ile yansır; bu iki ilke birlikte düşünülmelidir⁶⁷. Bu görünüm vergilemede “şekli hukuki eşitlik” gereğidir. Vergilemede “maddi hukuki eşitlik” ise mükelleflerin kendi aralarındaki eşitsizliklerin dikkate alınarak onlara, mutlak değil nispi olarak eşit davranılmasını gerektirir⁶⁸. Bu eşitliği gerçekleştirmede kullanılacak yöntem; ödeme gücü aynı olanlardan aynı verginin alınması (yatay eşitlik), farklı olanlardan ise farklı verginin alınmasıdır (dikey eşitlik). Dolayısıyla ödeme gücü eşitlik ilkesinin gerçekleştirilmesinde kullanılan temel ölçüt olarak karşımıza çıkmaktadır⁶⁹.

4. Vergilemede Adalet İlkesi

Vergilemede adalet ilkesi, kaynağını sosyal hukuk devletinden alır⁷⁰. Batı demokrasilerinin günümüzde ulaştığı devlet tipi olarak demokratik sosyal hukuk devletinde anayasal kurallar, devletin vergileme ile güttüğü amaçları belirler. Vergilemede adalet de demokratik sosyal hukuk devletinde somutlaşır ve siyasal iktidarın politikalarının hukuki çerçevesini oluşturur⁷¹. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı esası, güçsüzlerin güçlüler karşısında korunmasını ifade eden sosyal devlet ilkesinin en etkin uygulama alanlarından birisidir⁷². Bu ilke aynı zamanda, vergi kanunlarının adaletli düzenlenmesi ile yakından ilgilidir. Buna göre, vergi kanunları soyut olmalı, şahsa yönelik düzenlemelerle vergi yükü adaleti belli kesimler lehine bozulmamalıdır. Herkes, koşulları nispetinde adil bir ölçü ile vergilendirildiğinde vergilemede adalet sağlanmış olacaktır. Devlet, vergi ödeme bilincini topluma yerleştirmek istiyorsa, mükellefler arasında vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılmasını sağlamak durumundadır⁷³.

⁶⁶ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 148.

⁶⁷ Kumrulu, a.g.m., s. 155.

⁶⁸ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 148.

⁶⁹ Mustafa Erkan Üyümez, *Yüksek Mahkeme Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2010, s. 161; Ülkemizde Anayasa Mahkemesi kanun önünde eşitlik ilkesini vergilendirme işlemleri bakımından mali güce göre vergilendirme ilkesiyle ilişkili olduğunu vurgulamakta ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının bu ilkelere uyularak gerçekleştirileceğini belirtmektedir. Bkz. AYM, 13.7.1995, E:1994/85, K:1994/32.

⁷⁰ Billur Yaltı Soydan, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Adalet Kavramı ile Okumak”, *Vergi Sorunları*, S. 119, Ağustos, 1998, s. 99.

⁷¹ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s. 129.

⁷² Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 17.

⁷³ Öz, ss. 71-72.

Hukuk; adaleti gerçekleştirmek için vardır, bu sebeple vergi hukukunun amacı da vergilemede adaleti sağlamak olmalıdır⁷⁴. Genel adalet gibi vergilemede adalet de; yere, zamana, değer yargılarına ve ideolojiye göre değişebilen, çeşitli felsefi düşüncelerden etkilenebilen soyut bir kavramdır. Bu sebeple kavramsal içeriği sağlayacak ölçüt, uygun normla doldurulmaktadır⁷⁵. Vergilemede adalet ilkesi eşitlik ve ödeme gücüne göre vergileme ilkelerinin bileşiminin bir sonucudur⁷⁶. Adaletin iki türü bulunmaktadır: denkleştirici adalet ve dağıtıcı adalet. Denkleştirici adalet, hiçbir ayırım yapmadan herkese eşit uygulama yapılmasını ifade eder. Dağıtıcı adalet ise; ayırıcı özellikler dikkate alınarak, aynı özelliklere sahip olanlara aynı, farklı özellikleri olanlara farklı işlem yapılmasını gerektirir. Dağıtıcı adalet fikrinin gelişimine paralel olarak, kişilerin sosyal durumlarını göz önüne alan vergi adaleti anlayışı kabul edilmiştir⁷⁷.

5. Vergilemede Genellik İlkesi

Demokrasilerin gelişimine paralel olarak imtiyazlı sınıf farklılıklarına bir tepkinin sonucunda ortaya çıkan vergilemede genellik ilkesi, sosyal sınıf ve uyruk farkı gözetmeksizin gerçek ve tüzel kişileri kapsayarak herkesin kendi ödeme gücü oranında vergi ödemesini ifade etmektedir⁷⁸. Genellik ilkesi, ödeme gücüne sahip gerçek ve tüzel kişilerin hukuki, sınıfsal, dinsel, ırksal ayırma tutulmaksızın vergilendirilmesini ifade etmektedir. Ancak günümüzde iktisadi, sosyal, kültürel, sağlık politikası ve vergi tekniği bakımından gerekli görülen hallerde getirilen muafiyet ve istisnalarla bu ilkenin uygulama alanı daraltılmıştır⁷⁹. Dolayısıyla vergi kanunlarında vergiyi doğuran olayla ilişki içerisine giren herkesin ayırım gözetilmeksizin vergi ödemesi anlamına gelen genellik ilkesi, belirli kişilere ayrıcalıklar sağlayan istisna, muafiyet ve indirimlerin anayasal doğrultuda gerekçelendirilmesi zorunluluğunu da beraberinde getirmektedir⁸⁰.

⁷⁴ Yaltı Soydan, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta ...”, s. 98; Ateş, s. 7.

⁷⁵ Joachim Lang, “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, (Çev. Funda Başaran), *13. Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen*, 14-16 Mayıs, Bodrum, 1998, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, 2000, s. 3; Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 191; Yaltı Soydan, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta ...”, s. 98.

⁷⁶ Çomaklı, Gödekli, s. 57.

⁷⁷ Tekbaş, s. 221.

⁷⁸ Erginay, s. 44.

⁷⁹ Fritz Neumark, *Vergi Politikası: Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri*, (Çev: İclal Cankorel), İstanbul: Filiz Kitabevi, 1975, s. 82; Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, *Kamu Maliyesi*, 5. b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2013, s. 239.

⁸⁰ Kaneti, ss. 219-220; Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 20.

6. Vergilemede Genel Karşılıklılık İlkesi

Kökleri 17. ve 18. yüzyılların tabiî hukuk anlayışına dayanan faydalanma teorisi vergileme alanına eşitlik düşüncesinden hareketle vergide bir karşılık veya bedel aranması şeklinde yansımıştır. 19. yüzyıldan itibaren ise vergi anlayışındaki görüş değişmiş ve vergi “bireysel (özel) bir karşılık” yerine, devlet tarafından gerçekleştirilen tüm kamu hizmetlerini kapsayan “genel bir karşılık” olarak ifade edilmiştir. 19. yüzyılın sonlarında ise otorite (egemenlik) teorisi vergileme alanına hakim olarak⁸¹, devletin egemenliğine dayanan ve gücünü anayasadan alan vergilerin ölçüsü kamu hizmeti ve karşılığı da kamu gideri olarak nitelendirilmeye başlanmıştır⁸². Kamu hizmetlerinde devamlılık ilkesi, bir ülkede kamu hizmetlerinin kesintisiz ve düzenli yürütülmesini öngörmektedir⁸³. Vergilemenin temel amacı kamu hizmetlerinin devamlı şekilde sürdürülmesi için yapılan kamu giderlerinin karşılanmasıdır. Anayasal çerçevede “*kamu giderlerinin karşılığı*” olarak ifade edilen verginin bu fonksiyonu “genel karşılıklılık ilkesi” olarak nitelendirilebilir. Ancak mükelleflerin ödediği vergilerin özel bir menfaate dayanmaması veya belirli bir kamu hizmeti karşılığı olmaması noktasında bu ilke bir anlamda “özel karşılıksızlık ilkesi” şeklinde dolaylı bir anlam da taşımaktadır⁸⁴.

B. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN KULLANIMINI ETKİLEYEN GENEL İLKELER

1. Hukuk Devleti İlkesi

En temel tanımıyla hukuk devleti, faaliyetlerinde hukuk kuralları ile bağlı olan, vatandaşlarına hukuki güvenlik sağlayan devlettir⁸⁵. Hukuk

⁸¹ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, ss. 141.

⁸² Erginay, s. 37; Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s. 98.

⁸³ Kemal Gözler, *İdare Hukuku Dersleri*, 9. b., Bursa: Ekin Kitabevi, 2010, s. 537.

⁸⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 20.

⁸⁵ Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, 8. b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2005, s. 113; Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 173; Anayasa Mahkemesi hukuk devletini, “*her işlem ve eylemin hukuka uygunluğunu başlıca geçerlilik koşulu bilen, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, anayasa ve hukukun üstün kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleriyle Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaşmayan devlettir*” şeklinde tanımlamıştır. Bkz. AYM 02.06.1989, E: 1988/36, K: 1989/24; AYM 03.04.2001, E: 1999/50, K: 2001/67; AYM 25.03.2001, E: 2001/478, K: 2004/38; AYM 28.02.2008, E: 2006/71, K: 2008/69; AYM 23.07.2009, E: 2006/65, K: 2009/114; AYM 28.01.2010, E: 2008/70, K: 2010/21.

devleti kavramı ilk kez Almanya’da 19. yüzyıl başlarında ortaya çıkmış ve 1946 tarihli Bavyera Anayasası’nda kullanmıştır⁸⁶. Hukuk devleti ilkesinin hayata geçmesinin birtakım gerekleri bulunmaktadır. Bu gerekler yasama, yürütme ve yargı organının hukuka bağlılığı, idarenin yargısal denetime tabi olması, idari faaliyetlerin önceden bilinebilir olması, hâkimlerin bağımsız ve teminatlı olması, hukuki güvenlik ilkesinin mevcut olması ve idarenin mali sorumluluğunu bulunması olarak sıralanabilir⁸⁷.

Vergi hukuku, devletle kişiler arasındaki vergi ilişkilerinden doğan hak ve ödevleri düzenleyen bir hukuk dalı olarak tanımlandığından, hukuk devleti kavramı ile yakın bir ilişki içindedir. Nitekim vergi hukuku, kanuni düzenlemelerin en kapsamlı olduğu hukuk kollarından birisidir. Hukuk devletinde vergilendirme yetkisi, hukuk kurallarının tanıdığı sınırlar içerisinde kullanılmakta olup, bu yetkinin yasama veya yürütme organı tarafından keyfi olarak kullanılması önlenmektedir⁸⁸.

Demokratik bir hukuk devletinde vergilendirme yetkisinin kanunla sınırlandırılması ve kullanılması, verginin mülkiyet hakkı başta olmak üzere temel hak ve özgürlüklerle doğrudan ilişkili olmasının bir sonucudur⁸⁹. Dolayısıyla hukuk devletinin bir unsuru olan kanunilik ilkesi, idarenin anayasaya ve temel evrensel hukuk normlarına uygun olarak hazırlanan yasalara bağlılığını, norma uygun işlem kuramıyla da idarenin tüm eylem ve işlemlerinin yargısal denetimini olanaklı kılmaktadır⁹⁰.

2. Sosyal Devlet İlkesi

Sosyal devlet, devletin toplumsal barış ve adaleti sağlamak amacıyla sosyal ve ekonomik hayata aktif müdahalesini gerekli ve meşru gören bir anlayış olarak tanımlanır⁹¹. Sosyal devlet kavramı, 19. yüzyılda hâkim olan

⁸⁶ Hüseyin Hatemi, *Hukuk Devleti Öğretisi*, İstanbul: İşaret Yayınları, 1989, s. 7.

⁸⁷ Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, ss. 173-178.

⁸⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 39; Nitekim AYM 12.11.1991, E: 1991/7, K: 1991/43 sayılı kararında “gelir elde etmek amacıyla da olsa vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeler yapılırken hukuk devleti niteliklerinin göz ardı edilemeyeceği” hususunun altını çizmiştir.

⁸⁹ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 103; Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s. 43.

⁹⁰ Yılmaz Aliefendioğlu, “Hukuk, Hukukun Üstünlüğü, Hukuk Devleti”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2001-2, s. 32.

⁹¹ Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 155; AYM 05.10.1995 tarih, E:1995/15, K:1995/55 sayılı kararında sosyal devleti, “*Hukuk devletini belirleyen ilkelere koşut olarak, insan hak ve özgürlüklerine saygı gösteren, kişinin huzur ve refahını gerçekleştiren ve bunları güvence altına alan, kişi ile toplum yararları arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli biçimde düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması, çalışması ve kendini geliştirmesi için sosyal,*

ve liberal felsefeden esinlenen; devletin görevlerini savunma, güvenlik ve adalet hizmetlerinden ibaret gören jandarma devlet anlayışının tersi olarak ortaya çıkmıştır⁹². Sosyal devletin temel amaçları; adaleti, refahı ve sosyal güvenliği sağlamaktır. Bu amaçlar doğrultusunda devlet bir taraftan ekonomik anlamda zayıf olanları korumalı, diğer taraftan vatandaşları sosyal güvenliğe kavuşturmalı ve ekonomik kalkınmayı sağlamalıdır. Sosyal devleti gerçekleştirmeye yönelik araçlardan en etkili ve önemli olanlardan birisi de vergilendirme dir. Sosyal devlet, vergilendirme aracını hem sosyal adaletin, gelirin ve servetin yeniden dağılımının gerçekleştirilmesinde, hem de planlı kalkınma için gerekli özendirici tedbirleri alırken kullanmaktadır⁹³.

Sosyal devlet anlayışının vergileme alanında hayata geçirilmesinde kullanılan temel araç ödeme gücüdür. Nitekim yüksek düzeydeki ödeme gücüne sahip olanları daha fazla vergilendirmek için artan oranlı vergi tarifelerinin kullanılması, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha hafif vergilendirilmesini içeren ayırma ilkesi, vergi kanunlarında sosyal amaçlı muaflık ve istisnalara yer verilmesi, zorunlu gereksinim maddelerinin düşük, lüks tüketimin yüksek oranlarda vergilendirilmesi gibi uygulamalar sosyal devletin doğal bir sonucudur⁹⁴.

3. Kanun Önünde Eşitlik İlkesi

Kanun önünde eşitlik ilkesi anayasalarda düzenlenen temel ilkelerden biri olup, değişik anlamlar taşıyabilmektedir. Kanun önünde eşitlik, her şeyden önce kişilerin ortak bir hukuk sistemine eşit bağlılığını ifade eder. Bu durum ise, temel hukuk düzeninin birliğini ve tekliğini anlatmakta ve aynı zamanda hiçbir kişi veya sınıfın kanunların ve hukukun “üstünde” olmadığı anlamına gelmektedir. Diğer taraftan kanun önünde eşitlik, esas itibariyle idari makamlar tarafından kanunların herkese eşit uygulanmasıyla ilgili usulî bir kavramdır. Ayrıca kanun önünde eşitlik, özellikle hukuk devleti anlayışı içinde, herkesin bağımsız mahkemelere başvurabilme ve yargı işlerinde tarafsız işlem görme konusunda eşit haklara sahip olduğunu ifade eder⁹⁵.

ekonomik ve mali önlemler alarak adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeyi amaç edinen devlettir” şeklinde tanımlamaktadır.

⁹² Özbudun, s. 123.

⁹³ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 52.

⁹⁴ Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, 2. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010, ss. 252-253; AYM, 11.06.2003, E: 2001/375, K: 2003/61; AYM 15.10.2009, E: 2006/95, K: 2009/144.

⁹⁵ Merih Öden, *Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2003, ss. 136-137.

Eşitliğin, biri mutlak ve diğeri nispi olmak üzere iki değişik anlamı vardır. Mutlak eşitlikten kastedilen şey kanunların herkese eşit olarak uygulanmasıdır. Nispî eşitlikten kastedilen şey ise, aynı durumda bulunan kişilerin aynı işleme tabi tutulması, farklı durumlarda bulunan kişilerin ise farklı işlemlere tabi tutulmasıdır⁹⁶. Dolayısıyla nispî eşitlik ilkesinin uygulanması, her zaman herkese aynı biçimde muamele edilmesi sonucunu doğurmamakta; hatta bu biçimdeki bir uygulama eşitlik ilkesi bağlamında daha büyük haksızlıklara neden olabilmektedir⁹⁷. Bu durum vergi hukuku bakımından da geçerlidir.

4. Ölçülülük İlkesi

Anayasaların özünü oluşturan temel hak ve özgürlüklerin tanınması ve korunması, demokrasinin “olmazsa olmaz” şartıdır. Ancak bu temel hak ve özgürlükler bazı kamusal amaçları gerçekleştirmek için belirli koşullar çerçevesinde sınırlandırılabilir⁹⁸. Genel olarak ölçülülük ilkesi, sınırlamada başvurulan aracın sınırlama amacını gerçekleştirmeye *elverişli* olması; bu aracın sınırlama amacı açısından *gerekli* olması ve araçla amacın ölçülü bir *oran* içinde bulunması şeklinde tanımlanmaktadır. Dolayısıyla bu ilke; *elverişlilik*, *gereklilik* ve *oranlılık* şeklinde üç alt ilkeye ayrılmaktadır⁹⁹.

Ölçülülük ilkesinin hukuksal temeli tartışmalı olmakla birlikte, bu ilkenin daha çok hukuk devleti ekseninde geliştiği ve hukuk devletinde çok fazla anlam ifade eden “*temel hakların özü*” ifadesinden türediği belirtilmektedir¹⁰⁰. Bu ilkenin esas uygulama alanı ve işlevi temel hak ve

⁹⁶ Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 182.

⁹⁷ Yusuf Şevki Hakyemez, *Hukuku ve Siyaset Ekseninde Anayasa Mahkemesinin Yargısal Aktivizmi ve İnsan Hakları Anlayışı*, Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2009, s. 198; Nitekim Anayasa Mahkemesi de verdiği kararlarında “*nispî eşitlik*” anlayışını benimsediğini şu şekilde ifade etmiştir: “*Yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmez. Yasaların uygulanmasında dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilmesi ve bu nedenlerle eşitsizliğe yol açılması Anayasa katında geçerli görülemez. Bu mutlak yasak, birbirinin aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını ve ayrıcalıklı kişi ve toplulukların yaratılmasını engellemektedir. Kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz*”, Bkz. AYM, 12.1.1989, E:1988/4, K:1989/3; AYM 15.12.2006, E:2006/111, K:2006/112; AYM 12.2.2004, E:2001/349, K:2004/14.

⁹⁸ Yusuf Şevki Hakyemez, “Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanmasında Ölçülülük İlkesi”, *Hayri Domaniç’e Armağan*, C. 2, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2001, s.1287.

⁹⁹ Bkz. Fazıl Sağlam, *Temel Hakların Sınırlanması ve Özü*, Ankara: AÜ SBF Basın ve Yayın Yüksek Okulu Basımevi, 1982, ss. 110-128; Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, ss. 258-259.

¹⁰⁰ Yücel Oğurlu, *Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002, s. 25.

özgürlüklerin sınırlanması ve bunun sınırları ile ilgilidir¹⁰¹. Vergilendirme işleminin en başta kişilerin mülkiyet hakkına bir müdahale olduğu dikkate alındığında, vergilendirme yetkisinin mükellefler üzerinde nasıl kullanılacağını belirleyen ödeme gücüne göre vergileme ilkesi esas olarak “ölçülülük ilkesi” ile bağlantılıdır. Bu açıdan ölçülülük ilkesi, genel olarak vergilendirme yetkisinin aşırı ölçüde kullanılmasını önlemek amacıyla, bu yetki üzerinde bir marjinal sınırlama aracı olarak değerlendirilmektedir¹⁰².

IV. ÇEŞİTLİ ÜLKE ANAYASALARINDA YER ALAN VERGİLEME İLKELERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI VE TÜRKİYE İÇİN ÇIKARIMLAR

A. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİLEME İLKELERİNİN GENEL GÖRÜNÜMÜ

Başta Avrupa Birliği ve OECD ülkeleri olmak üzere, yazılı anayasası bulunan ve yerleşmiş bir anayasa hukuku sistemine sahip, Dünya'nın tüm kıtalarından seçilen otuz ülke (Türkiye dahil) anayasasında düzenlenen vergileme ilkelerinin durumu aşağıdaki Tablo 1'de gösterilmiştir.

¹⁰¹ Yüksel Metin, *Ölçülülük İlkesi: Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002, s. 193.

¹⁰² Üyümez, s.164.

Tablo 1. Ülke Anayasalarında Bazı Vergileme İlkelerinin Görünümü

Ülkeler	Kanunilik	Geriye Yürümezlik	Ödeme Gücü	Eşitlik	Adalet	Genellik	Genel Karşılıklık	Vergilendirme Yetkisinin Devri	
								Federe Devlet	Mahalli İdare
ABD	Var	Var	-	Var	-	Var	-	Var	Var
Almanya	Var	Var	-	Var	Var	-	Var	Var	Var
Arjantin	Var	Var	Var	Var ²	-	Var	Var	Var	Var
Avustralya	Var	-	-	Var	-	-	-	Var	Var
Avusturya	Var	Var ¹	Var	Var	Var	-	Var	Var	Var
Azerbaycan	Var	Var	-	Var	-	Var	-	-	Var
Belçika	Var	-	-	Var ²	-	Var	-	Var	Var
Brezilya	Var	Var ¹	Var	Var ²	-	Var	Var	Var	Var
Bulgaristan	Var	Var	Var	Var	-	Var	-	-	-
Çek Cum.	Var	-	-	Var	-	-	-	-	-
Danimarka	Var	-	-	Var	-	-	-	-	Var
Endonezya	Var	Var	-	Var	-	-	Var	Var	-
Fransa	Var	Var	Var	Var	-	Var	Var	-	Var
G Afrika	Var	Var	-	Var	-	-	-	Var	Var
G Kore	Var	Var ¹	-	Var	-	Var	-	-	-
Hindistan	Var	Var	-	Var	-	Var	-	Var	Var
Hırvatistan	Var	Var	Var	Var ²	Var	Var	Var	-	Var
Hollanda	Var	Var	-	Var	-	-	-	-	Var
İspanya	Var	Var	Var	Var ²	Var	Var	Var	Var	Var
İsveç	Var	Var ¹	-	Var	-	-	-	-	Var
İsviçre	Var	-	Var	Var ²	-	Var	-	Var	Var
İtalya	Var	Var	Var	Var	-	Var	Var	-	Var
Japonya	Var	Var	-	Var	-	Var	-	-	-
Kanada	Var	Var	-	Var ²	-	-	Var	Var	Var
Kazakistan	Var	Var	-	Var	-	-	-	-	-
Polonya	Var	Var	-	Var	-	-	-	-	Var
Portekiz	Var	Var ¹	Var	Var ²	Var	Var	Var	Var	Var
Rusya	Var	Var ¹	-	Var	-	Var	-	Var	Var
TÜRKİYE	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var	- ³	-
Yunanistan	Var	Var ¹	Var	Var	-	Var	Var	-	-

Notlar: 1. Vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesinin özel olarak düzenlendiği ülkeler “1” ile belirtilmiştir. Diğer ülkelerde genel geriye yürümezlik ya da cezalarda geriye yürümezlik ilkesi düzenlenmiştir.

2. Vergilemede eşitlik ilkesinin özel olarak düzenlendiği ülkeler “2” ile belirtilmiştir. Diğer ülkelerde genel eşitlik ya da kanun önünde eşitlik ilkeleri incelenerek tabloya dahil edilmiştir.

3. Üniter bir devlet olan Türkiye’de diğer ülkelerden farklı olarak vergilendirme konusunda Bakanlar Kurulu’na şartlı ve sınırlı yetki devri vardır.

Kaynak: İlgili ülkelerin anayasalarına <http://confinder.richmond.edu/> adreslerinden ulaşılmış olup, yukarıdaki tablo tarafımızca oluşturulmuştur.

Vergileme alanında geçerli olan “kanunsuz vergi olmaz” prensibine uygun olarak incelenen tüm ülke anayasalarında kanunilik ilkesine özellikle vurgu yapılmıştır. Diğer taraftan ele alınan ülkelerin önemli çoğunluğunda geriye yürümezlik ilkesinin de düzenlendiği görülmektedir. Buna göre yedi ülkede özellikle vergi kanunlarının geriye yürümezliğine yer verilmiş iken, beş ülkede tüm kanunların geriye yürümezliği vurgulanmış, on üç ülkede ise sadece ceza kanunlarının geriye yürümezliğine ilişkin hükümler düzenlenmiştir. İncelenen ülke anayasalarının on ikisinde ise vergilemede ödeme gücü ilkesine açıkça yer verilmiştir. Ayrıca söz konusu ülke anayasalarında eşitlik ilkesinin yaygın bir şekilde düzenlendiği görülmektedir. Sekiz ülke anayasasında vergilemede eşitlik ilkesine özel olarak vurgu yapılmış iken, diğer anayasalarda genel eşitlik ya da kanun önünde eşitlik ilkeleri düzenlenmiştir. Buna karşılık ele alınan ülke anayasalarının sadece altısında vergilemede adalet ilkesine açıkça vurgu yapılmıştır. İncelenen anayasaların on sekizinde vergilemede genellik ilkesine yer verildiğinden, bu ilkenin de çoğu anayasada düzenlendiği söylenebilir. Diğer taraftan ele alınan anayasaların on üçünde genel karşılıklılık ilkesine açıkça vurgu yapıldığı görülmüştür. Ayrıca incelenen ülkelerin on beşi federal devlet sistemine sahip olduğundan, bunlarda federe devlete veya yerel hükümete vergilendirme yetkisinin devri ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Günümüzde ön plana çıkan yerel yönetimlerin özerkliği anlayışına paralel olarak yirmi iki ülke anayasasında mahalli idarelere özellikle yerel vergiler koyma ve toplama yetkilerinin verildiği görülmüştür.

B. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİLEME İLKELERİNİN İNCELENMESİ

1. Kanunilik İlkesinin Karşılaştırmalı Değerlendirmesi

Günümüzdeki anayasal vergileme ilkelerinin en önemlisi olan vergilemede kanunilik ilkesi ilk kez “vergiye rıza” veya “temsilsiz vergi

almaz” ilkesi çerçevesinde Magna Carta ile anayasal gelişimine başlamıştır¹⁰³. Ardından gelen süreçte kanunilik ilkesi, Haklar Dilekçesi’nin X. ve XI. bölümleri, Haklar Bildirgesi’nin 1. maddesi, Virginia Haklar Bildirgesi’nin 6. maddesi ve Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi’nin 14. maddesi ile düzenlendikten sonra anayasalarda temel ilke olarak yerini almıştır.

Vergilemede kanunilik ilkesi çeşitli ülke anayasalarının farklı bölümlerinde düzenlenmiştir. Bu ilkeye; “Genel Hükümler”¹⁰⁴, “Mali Hükümler”¹⁰⁵, “Yasama Yetkileri”¹⁰⁶, “Vatandaşın Hak ve Görevleri”¹⁰⁷ veya hem “Mali Hükümler” hem de “Vatandaşların Hak ve Görevleri”¹⁰⁸ bölümleri içerisinde yer verildiği görülmektedir.

Bazı ülkelerde vergilemede kanunilik ilkesinin içeriği vergi matrahı, oran, istisna, indirim, muafiyet, tahsil biçimlerini kapsayacak şekilde daha spesifik olarak belirlenmiştir¹⁰⁹. Örneğin Fransa Anayasası md. 34’de “*Yasalar, aşağıda belirtilen konulara ilişkin kuralları belirler; ... Her türlü vergilerin matrah, oran ve tahsil biçimleri*”; Belçika Anayasası md. 170’de “*Devletin menfaatine olan vergiler ancak kanunla konulabilir ... vergilerle ilgili olarak gerekli görülen istisnalar kanunla belirlenir*”; Polonya Anayasası md. 217’de “*Vergi tarhiyle birlikte diğer kamu harçları, vergiye tabi olanların belirlenmesine ve vergi oranları ve ayrıca vergi mükelleflerinin vergi muafiyeti kategorilerinin yanı sıra, vergi iadeleri ve vergi affına ilişkin esaslar kanunla düzenlenir*”; Portekiz Anayasası md. 103/2’te “*Vergiler, uygulanabilirliğini ve oranını, mali faydaları ve mükelleflere tahakkuk eden teminatları belirleyen kanunlarla oluşturulur*”; Yunanistan Anayasası md. 78/1’de “*Vergilendirmenin konusunu ve gelirini, mülkiyet türünü, harcamaları, verginin ilişkili bulunduğu kategorileri ve*

¹⁰³ Gözler, “İngiltere’de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı ...”, s. 366; Kumrulu, s. 148.

¹⁰⁴ Bkz. Avusturya Anayasası md. 10/1.4 ve İsveç Anayasası Bölüm 1/4.

¹⁰⁵ Bkz. Belçika Anayasası md. 170, Almanya Anayasası md. 105, Polonya Anayasası md. 217, Portekiz Anayasası md. 103, Brezilya Anayasası md. 145, Endonezya Anayasası md. 23/A, Hindistan Anayasası md. 265, İsviçre Anayasası md. 127/1, Kanada Anayasası md. 53, Yunanistan Anayasası md. 78/1.

¹⁰⁶ Bkz. ABD Anayasası Madde I Bölüm 8/1, Arjantin Anayasası md. 17, Avustralya Anayasası md. 51/2, Danimarka Anayasası md. 43, Fransa Anayasası md. 34, Hırvatistan Anayasası md. 80, Güney Afrika Anayasası md. 77, Hollanda Anayasası md. 104.

¹⁰⁷ Bkz. İtalya Anayasası md. 23, Azerbaycan Anayasası 73 md, Bulgaristan Anayasası md. 60, Çek Cumhuriyeti Anayasası md. 3, Kazakistan Anayasası Bölüm II, Rusya Anayasası md. 57.

¹⁰⁸ Bkz. Japonya Anayasası md. 30 ve 84, İspanya Anayasası md.31/3 ve 133/3, Güney Kore Anayasası md. 38 ve 59.

¹⁰⁹ Utrecht University CTPG, s. 9.

işlemleri belirten, Parlamento tarafından yürürlüğe konulan bir kanun olmaksızın vergi tarh edilemez” hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer ülkelerde ise vergilemede kanunilik ilkesi genel olarak ifade edilmiştir. Örneğin ABD Anayasası Madde I, Bölüm 8’de “*Kongre, aşağıdaki yetkilere sahip olacaktır: Vergi, harç, gümrük, üretim ve tüketim vergisi belirlemek ve toplamak*”; Hollanda Anayasası’nın 104. maddesinde “*Devletin koyduğu vergiler kanun uyarınca toplanır*”; İspanya Anayasası md. 31/3’te “*Kamu amaçlı kişisel veya mülkiyet katkıları sadece kanun çerçevesinde konabilir*” hükümlerine yer verilerek vergilerin yasama organı tarafından “kanun” kullanılarak konulacağı belirtilmiştir.

2. Geriye Yürümezlik İlkesinin Karşılaştırmalı Değerlendirmesi

Geriye yürümezlik ilkesi cezalar açısından ilk kez 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi’nin 8. maddesinde¹¹⁰ temel bir hak olarak yer almış, anayasal metin olarak ise 1791 tarihli değişiklik ile ABD Anayasası’nda düzenlenmiştir. Daha sonra geriye yürümezlik ilkesi diğer ülke anayasalarında ve ulusalüstü belgelerde de yaygın bir şekilde hüküm altına alınmıştır. Örneğin İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi’nin 11. maddesi ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 7. maddesinde¹¹¹ cezalar açısından geriye yürümezlik ilkesi somut bir şekilde vurgulanmıştır.

İncelenen anayasalarda geriye yürümezlik ilkesi; vergi kanunları bakımından geriye yürümezlik, tüm kanunlar açısından genel geriye yürümezlik ve ceza kanunları itibarıyla geriye yürümezlik olmak üzere üç farklı şekilde düzenlenmiştir.

Vergi kanunları bakımından geriye yürümezliğin düzenlendiği ülkeler Avusturya, Brezilya, Güney Kore, İsveç, Portekiz, Rusya ve Yunanistan’dır. Brezilya Anayasası md. 150/III’te “*Kanunlar yürürlüğe girmeden önceki dönemlerde meydana gelen olaylardan vergi almak yasaktır. Aynı mali yıl içinde vergi tesis eden veya artıran kanun yayınlandığı günden itibaren yürürlüğe girer*”; İsveç Anayasası md. 2/10’da “*Devlet yürürlüğe girdiği zaman öncesini etkileyecek şekilde hiçbir vergi veya harçla ilgili sorumluluk getiremez*”; Portekiz Anayasası md. 103/3’te “*Kimse, Anayasaya uygun olarak oluşturulmayan, geriye dönük olarak, ya da kanun tarafından*

¹¹⁰ “*Yasa ancak açık ve zorunlu olarak gerekliliği beliren cezaları koymalıdır ve bir kimse ancak suçun işlenmesinden önce kabul ve ilan edilmiş olan ve usullüne göre uygulanan bir yasa gereğince cezalandırılabilir*”.

¹¹¹ “*Hiç kimse işlendiği sırada ulusal ya da uluslararası hukuka göre bir suç oluşturmayan herhangi bir eylem veya ihmalden dolayı suçlu sayılamaz. Kimseye suçun işlendiği sırada uygulanabilecek olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez*”.

konulmayan veya toplanmayan vergileri ödemek zorunda değildir”; Rusya Anayasası md. 57’de “*Yeni vergiler belirleyen veya vergi mükelleflerinin durumunu ağırlaştıran kanunların geriye yürümez*”; Yunanistan Anayasası md. 78/2’de “*Bir önceki mali yılın öncesine etkili olacak biçimde, geçmişe yürüyecek kanunlarla vergi veya diğer mali yükümlülükler yaratılamaz*” hükümleri ile özellikle vergi kanunlarının geriye yürümezliği açıkça düzenlenmiştir. Güney Kore Anayasası md. 13/2’de ise “*Vatandaşların siyasi hakları üzerinde herhangi bir kısıtlama getirilemez ve geriye yürüyen bir yasa ile herhangi bir kişi mülkiyet haklarından mahrum bırakılamaz*” hükümlerine yer verilerek vergi kanunlarının geriye yürümezliği dolaylı olarak vurgulanmıştır. Diğer taraftan Avusturya Anayasal Finans Kanunu’nun md. 9/4’te “*Kanunlar yürürlüğe girmeden önce, Federal hükümet açıkça kabul ederse duyuru yapıldığı süreye kadar geri yürütülmesine izin verilir*” hükmüne yer verilerek Federal hükümetin açık onayı ve duyurusu ile henüz yürürlüğe girmeyen kanunların geriye yürütülmesinin sınırları belirlenmiştir.

Bazı ülke anayasalarında tüm kanunlar açısından genel geriye yürümezlik ilkesi düzenlenmiştir¹¹². Dolayısıyla bu ülkelerde vergi kanunları açısından da geriye yürümezlik ilkesinin geçerli olduğu söylenebilir. Diğer birçok ülke anayasasında ise sadece ceza kanunlarının geriye yürümezliğine ilişkin hükümlere yer verilmiştir¹¹³. İfade etmek gerekir ki, anayasalarda vergi kanunlarının geriye yürümezliğinin açıklıkla belirtilmemesi, vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesinin olmadığı anlamına gelmez. Çünkü vergi hukukunda kanunilik ilkesinin bir sonucu olarak geriye yürümezlik ilkesi geçerlidir¹¹⁴. Ayrıca çeşitli ülkelerin Anayasa Mahkemeleri içtihatlarında geriye yürümezlik ilkesi, vergi hukuku açısından da geçerli olacak şekilde yorumlanmıştır¹¹⁵.

¹¹² Bkz. ABD Anayasası Madde I Bölüm 9/3, Endonezya Anayasası md. 28I/1, Hırvatistan Anayasası md. 90, İspanya Anayasası md. 83/b ve Kazakistan Anayasası md. 77/5.

¹¹³ Bkz. Almanya Anayasası (md.103/2), Arjantin Anayasası md. 18, Azerbaycan Anayasası md. 71, Bulgaristan Anayasası md. 5/3, Fransa Anayasası (Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi md.8’e yapılan atıf), Güney Afrika Anayasası md. 35, Japonya Anayasası md. 39, Hindistan Anayasası md. 29, Hollanda Anayasası md. 16, İtalya Anayasası md. 25/1, Kanada Anayasası md. 92/6, Polonya Anayasası md. 42/1.

¹¹⁴ Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, ss. 135-144; A. Volkan Özgüven, *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, ss. 108-109.

¹¹⁵ Belçika ve İspanya Anayasa Mahkemeleri geriye yürümezlik ilkesini belirlilik ilkesi temelinde değerlendirmektedir; Fransa Anayasa Mahkemesi’nin geriye dönük vergileme açısından nihai kararında geriye yürümezlik ilkesi değil, kamu yararı ilkesi etkilidir; ABD Yüksek Mahkemesi kararları ise ancak anayasal sınırları aşan çok sert ve baskıcı geriye dönük vergilemenin anayasaya aykırı olduğu yönündedir; İtalya Anayasa Mahkemesi,

3. Ödeme Gücü İlkesinin Karşılaştırmalı Değerlendirmesi

Vergilemede ödeme gücü ilkesinin anayasal gelişimi, 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nin 13. maddesine dayanmaktadır¹¹⁶. Bildiride vergilemede eşitlik anlayışı çerçevesinde kabul edilen ödeme gücü ilkesi, daha sonra ilk defa anayasal hüküm olarak 1947 tarihli İtalyan Anayasası'nda düzenlenmiş ve çeşitli tartışmalara rağmen başka anayasalar tarafından da benimsenmiştir¹¹⁷. Günümüzde bu ilkenin açıkça düzenlenmediği ülke anayasalarında ise genel ve eşit vergileme ilkeleri geniş yorumlanarak, ödeme gücüne göre vergilemeyi de içerdiği kabul edilmektedir¹¹⁸.

Anayasalarında ödeme gücü ilkesinin açıkça düzenlendiği ülkelere örnek olarak Avusturya Anayasal Finans Kanunu md. 4'deki "*Kamu gelirleri kişilerin ödeme gücüne uygun alınacaktır*", Bulgaristan Anayasası md. 60/1'deki "*Vatandaşlar gelir ve servetleriyle orantılı olarak kanunla konulmuş vergi ve diğer yasal yükümlülükleri ödeyeceklerdir*", Hırvatistan Anayasası md. 51/1'deki "*Herkes, kendi ekonomik gücü ölçüsünde kamu giderlerinin ödenmesine katılır*", İspanya Anayasası md. 31/1'deki "*Herkes kendi mali olanaklarına göre, kamu harcamalarına katkıda bulunur*", İsviçre Anayasası md. 127/2'deki "*verginin özelliği izin verdiği ölçüde ... ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi uygulanır*", İtalya Anayasası md. 53'deki "*herkes, kendi kapasitesi ölçüsünde kamu harcamalarına katkıda bulunur*" ve Yunanistan Anayasası md. 4/5'deki "*Yunan vatandaşları hiçbir ayırım gözetmeksizin kamu giderlerine ödeme gücüne göre katkıda bulunur*"

genel bir geriye yürümezlik yasağı olmadığı için geriye dönük vergilemeyi ödeme gücü ilkesine aykırı olup olmadığına göre değerlendirmektedir (Bkz. Utrecht University CTPG, ss. 13-65); Almanya Anayasa Mahkemesi ise 1960 tarihli kararı (BVerfGE 11, 139) ile gerçek geriye yürüme – gerçek olmayan geriye yürüme ayırımına 1983 tarihli kararından (BVerfGE 72) bu yana son vererek; gerçek geriye yürüme yerine "hukuki sonuçların geriye yürümesi" ve gerçek olmayan geriye yürüme yerine de "vergiyi doğuran olay bakımından geriye bağlama" ayırımı ile geriye yürümezlik ilkesini yorumlamaktadır Bkz. Funda Başaran Yavaşlar, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi", *Hukuk Güvenliği*, Kamu Hukukçuları Platformu, Ankara, 8-9 Kasım 2013, s. 5, http://www.kamuhukukculari.org/?sayfa=toplantı_bildiriler&id=3 (25.11.2013).

¹¹⁶ Lang, s. 9.

¹¹⁷ Budak, ss. 9-10.

¹¹⁸ Utrecht University CTPG, s. 9; Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 194. Aynı zamanda ödeme gücü ilkesinin açık bir şekilde düzenlenmediği anayasalarda, Anayasa Mahkemeleri tarafından eşitlik ilkesinin ödeme gücünü de kapsadığı şeklinde yorum yapılmaktadır Örneğin Almanya'da Federal Anayasa Mahkemesi ödeme gücü aynı olanların aynı (yatay eşitlik); ödeme gücü farklı olanların da farklı vergilendirilmesi (dikey eşitlik) gerektiğini ortaya koymuştur (BVerfGE 82, 60 (86); 61, 319 (343)'den aktaran Birk, s. 46, 51).

düzenlemeleri gösterilebilir. Ayrıca Arjantin Anayasası md. 4'deki “*Federal hükümet, ... nüfusa ölçülü olarak alınan vergilerden kamu harcamalarını sağlar*” hükmü, Brezilya Anayasası md. 145'deki vergi mükelleflerinin, ekonomik kapasitelerine göre sınıflandırılacağı düzenlemesi ve Portekiz Anayasası md. 104/1'deki gelir vergisinin artan oranlı olacağı, ayrıca aile ihtiyaçlarını ve gelirlerini dikkate alacağı hükmü ödeme gücü ilkesini uygulamak bakımından önemlidir.

4. Eşitlik İlkesinin Karşılaştırmalı Değerlendirmesi

Eşitlik, adalet ve özgürlük düşüncesinin gelişimini sağlayan, eşit olmayan vergilerin artmasına karşı direnişin de bir sonucu olarak ortaya çıkan 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nin 13. maddesinde vergilemede eşitlik ilkesi anayasal bağlamda ilk kez açıkça nitelendirilmiştir¹¹⁹. Vergilemede eşitlik uzun yıllardır ekonomik, sosyal, hukuki çerçevede tartışılmış; hukuki perspektifte de günümüz modern devletlerinin neredeyse tümünde anayasal ya da yasal görünüme bürünmüştür¹²⁰.

Vergilemede eşitlik ilkesi ile ilgili anayasasında doğrudan düzenleme bulunan ülke sayısı sınırlıdır. Bunlara örnek olarak Arjantin Anayasası md. 16'daki “*Eşitlik vergilendirmenin temelidir*”; Hırvatistan Anayasası md. 51/2'deki “*Vergilendirme sistemi eşitlik ve adalet ilkelerine dayalıdır*”; İspanya Anayasası md. 31/1'deki “*Herkes eşitlik ilkeleri temelinde kamu harcamalarına katkıda bulunur*”; İsviçre Anayasası md. 127/2'deki “*Verginin özelliği izin verdiği ölçüde ... eşitlik ilkesi ... uygulanır*”; Kanada Anayasası md. 36/2'deki “*Kanada parlamento ve hükümeti makul düzeyde kamu harcamalarını sağlamak için eşitlik ilkesine uygun olarak yeterli geliri toplamaya yönelik vergilendirme yetkisine sahiptir*” düzenlemeleri verilebilir. Portekiz Anayasası md. 104/1'deki “*Kişisel gelir vergisi, eşitsizlikleri azaltmayı amaçlar...*” ve yine aynı maddenin 3. fıkrasındaki “*Varlıkların vergilendirilmesi vatandaşlar arasında eşitliğe katkıda bulunur*” hükümleriyle ise gelir ve servet vergilerinin eşitlik prensibine dayandığı görülmektedir. Bazı ülkelerin anayasalarında ise ayrımcılık yasaklanarak vergilemede eşitlik prensibine vurgu yapılmaktadır¹²¹. Belçika Anayasası md. 172'deki “*Vergiler bağlamında imtiyaz tanınmaz*”, Brezilya Anayasası md. 151/I'deki ayrımcı vergi teşvik yasağı ve 151/II'deki eşdeğer durumda olan mükelleflere farklı muamele yasağı buna örnek olarak gösterilebilir.

¹¹⁹ Outtersson, s. 281.

¹²⁰ Çomaklı, Gödekli, s. 13.

¹²¹ Özer, s. 68.

İncelenen ülke anayasalarında temel insan haklarından olan genel eşitlik ve kanun önünde eşitlik¹²² ilkelerinin düzenlenmiş olması, vergilendirme açısından da sonuç doğurmaktadır. Nitekim bazı ülkelerin Anayasa Mahkemeleri tarafından eşitlik ilkesinin vergi mevzuatı üzerindeki etki denetimi yorumlanarak açıkça vurgulanmakta iken¹²³, bazı ülkelerde Anayasa Mahkemesinin sınırlı kontrol yetkisine rağmen, eşitlik ilkesinin keyfi vergilemeyi önleme açısından anayasal bir koruma alanı yarattığı kabul edilmektedir¹²⁴.

5. Adalet İlkesinin Karşılaştırmalı Değerlendirmesi

Vergilemede adalet ilkesinin tarihi, vergilendirmenin anayasal temellerinin gelişimini sağlayan Magna Carta'ya kadar gitmektedir. Bu belge, temel hak ve özgürlükleri güvence altına almışsa da, büyük ölçüde adaletsiz ve kanunsuz vergilere karşı gösterilen direncin bir sonucudur¹²⁵. Magna Carta'nın 12. maddesinde yer alan vergilerin "*makul olması*" ifadesi vergilemede adalet normuna vurgu yapmaktadır¹²⁶. Evrensel bildirgelerden ulusal düzenlemelere geçiş ile birlikte adalet normunun izleri ABD'de Virginia Haklar Bildirgesi'nde, Avrupa'da ise Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nde adalet ilkesini somutlaştıran eşitlik ve ödeme gücü

¹²² ABD Anayasası XIV Değişiklik Bölüm 1, Almanya Anayasası md. 3/1, Azerbaycan Anayasası md. 25, Çek Cumhuriyeti Anayasası md. 1, Danimarka Anayasası md. 74, Hollanda Anayasası md. 1, Belçika Anayasası md. 10, Bulgaristan Anayasası md. 6, Endonezya Anayasası md. 27, Fransa Anayasası md. 1, Güney Afrika Anayasası md. 9, Güney Kore Anayasası md. 11, Hindistan Anayasası md. 14, İtalya Anayasası md. 3/1, Japonya Anayasası md. 14, Kazakistan Anayasası md. 14/1, Polonya Anayasası md. 32, Rusya Anayasası md. 19 ve Yunanistan Anayasası md. 4/1'de kanun önünde eşitlik ilkelerine yer verilmiştir.

¹²³ Örneğin Avustralya'da eşit koruma ve ayrımcılık yapmama parlamento ve yargı tarafından garanti altına alınmıştır. ABD'de ise olası bir meşru devlet çıkarı tarafından haklı kılınan eşitsiz muamelelerin anayasal endişeleri de beraberinde getirmemesi için Yüksek Mahkeme tarafından "rasyonel bir temel" yaklaşımı benimsenmiştir. Bkz. Utrecht University CTPG, ss. 7-10.

¹²⁴ Örneğin Belçika'da Cour D'arbitrage sadece eşitlik ilkesinin ihlali ile ülkenin ekonomik ve parasal birlik sebebiyle yetkilerinin anayasal dağılımının hukuk ihlallerine bakmaktadır. Bkz. Frans Vanistendael, "Legal Framework for Taxation", *Tax Law Design and Drafting*, (Ed. Victor Thuronyi), Vol. 1, International Monetary Fund, 1998, s. 19; Yine İngiltere'de yazılı bir anayasanın ve anayasal eşitlik normunun olmaması anayasa hukukunun olmadığının kabulü anlamına gelmemektedir. Anayasal nitelikteki Magna Carta ile oluşturulan haklar ve Haklar Bildirgesi ile ortaya konan keyfi vergilemeyi önleme düzenlemesi anayasal bir koruma alanı yaratmaktadır. Bkz. Baker, s. 165.

¹²⁵ Burg, s. 85.

¹²⁶ Feride Bakar, Adnan Gerçek, Fulya Mercimek, "Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü", VI. Yönetim ve Ekonomi Bilimleri Konferansı, Kuşadası, 5 Ekim 2013, s. 6.

ilkelerinde görülmektedir¹²⁷. Günümüz anayasalarında ise genellikle vergilemede adalet ilkesine sınırlı olarak yer verilse de, ödeme gücü ve eşitlik ilkelerinin vergilemede adaleti sağlamada önemli olduğu söylenebilir¹²⁸.

Genel adalet kavramı gibi vergilemede adalet de kesin bir şekilde tarif edilemeyen ve net olarak içi doldurulamayan, tartışmalı bir konudur¹²⁹. Bu nedenle ülke anayasalarında, vergilemede adalet normunun açık olarak düzenlendiği hükümlere nadiren rastlanmaktadır. Örneğin Hırvatistan Anayasası md. 51/2’de “*Vergilendirme sistemi eşitlik ve adalet ilkelerine dayalıdır*” ve İspanya Anayasası md. 31/1’de “*Herkes adil bir vergi sistemi aracılığıyla kamu harcamalarına katkıda bulunur*” şeklinde vergilemede adalet ile ilgili hükümler yer almaktadır. Ayrıca bazı ülkelerde vergilemede adalet normunun dolaylı olarak düzenlendiği anayasa maddeleri de mevcuttur. Buna örnek olarak Almanya Anayasası md. 106’daki “... *vergi yükümlülerinin haddinden fazla yük altında bırakılmaması ...*”; Avusturya Anayasal Finans Kanunu md. 4’deki “... *vergi yükü kamu yönetimi ve bakım yükünün dağılımı ile uygun olmalıdır*” hükümleri gösterilebilir. Bununla birlikte, bazı ülke anayasalarında genel adalet veya sosyal adalet normuna yer verilmesi vergileme açısından da önemlidir¹³⁰.

6. Genellik İlkesinin Karşılaştırmalı Değerlendirmesi

Vergi kanunlarında vergiyi doğuran olayla ilişki içerisine giren herkesin ayırım gözetilmeksizin vergi ödemesi anlamına gelen genellik ilkesi¹³¹ orta çağda ruhban sınıfı ve asillerin vergisel imtiyazlardan yararlanmasına bir tepki olarak doğmuştur¹³². Daha sonra ise demokrasilerin gelişmesine paralel olarak bu ilke anayasalarda yerini almıştır.

İncelenen ülke anayasalarında, vergilemede genellik ilkesinin açık olarak düzenlendiği hükümlere sıklıkla rastlanmaktadır. Örneğin Azerbaycan Anayasası md. 73’de “... *vergileri ... zamanında ödemek herkesin*

¹²⁷ Gemalmaz, s. 51.

¹²⁸ Bakar, Gerçek, Mercimek, s. 6.

¹²⁹ Gıyasettin Akdeniz, “Az Gelişmiş Memleketler ve Vergi Adaleti”, *Maliye Enstitüsü Konferansları*, S. 42, 1969, s. 46.

¹³⁰ Bu bakımdan Endonezya Anayasası’nın 33. maddesindeki ulusal ekonominin adaletle yönetilmesi, Japonya Anayasası’nın 25. maddesinde düzenlenen sosyal refah anlayışı; Polonya Anayasası’nın 2. maddesinde yer alan “sosyal adalet” ve Portekiz Anayasası’nın 81/1-b. maddesinde “sosyal adaleti teşvik etmek” ve 103. maddesinde “bütçenin gelir ve servetin adil dağılımını sağlama amacı” örnek olarak verilebilir.

¹³¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 20.

¹³² Erginay, s. 44.

borcudur”; Hırvatistan Anayasası md. 51/1’de “*Herkes, kendi ekonomik gücü ölçüsünde kamu giderlerinin ödenmesine katılır*”; İspanya Anayasası md. 31/1’de “*Herkes kamu harcamalarına katkıda bulunur*”; İtalya Anayasası md. 53/1’de “*Her kişi, kendi kapasitesi ölçüsünde kamu harcamalarına katkıda bulunur*”; Kazakistan Anayasası md. 35’de “*Kanunla konulan vergi, harç ve diğer yükümlülüklerin ödenmesi herkesin ödev ve sorumluluğudur*”; Polonya Anayasası md. 84’te “*Herkes, ... vergileri ödemek de dahil olmak üzere, sorumlulukları ve görevlerine uyar*”; Rusya Anayasası md. 57’de “*Herkes kanunla belirlenen vergi ve resimleri ödemekle yükümlüdür*” şeklinde düzenlemelere yer verilmiştir. Görüldüğü gibi bazı ülke anayasalarında genellik ilkesi “herkes” ifadesi ile vurgulanmıştır¹³³. Diğer taraftan genellik ilkesinin bizzat zikredildiği ülke anayasaları da mevcuttur. Buna örnek olarak İsviçre Anayasası md. 127/2’de “*Verginin özelliği izin verdiği ölçüde, genellik ilkesi ... uygulanır*” ile Brezilya Anayasası md. 153/II’de “*Vergileme, yasanın koşulları altında, genellik, evrensellik ve artan oranlılık kriterlerine göre olacaktır*” hükümleri gösterilebilir.

7. Genel Karşılıklılık İlkesinin Karşılaştırmalı Değerlendirmesi

Faydalanma teorisinin bir sonucu olarak 19. yüzyıla kadar vergi, devletten sağlanan hizmet ve faydanın bir karşılığı olarak görülmüştür¹³⁴. Bu tarihten itibaren vergi anlayışı şekil değiştirerek, vergiler devlet tarafından yapılan tüm kamu giderlerinin karşılığı olarak kabul edilmiş ve “genel karşılıklılık ilkesi” birçok ülke anayasasında yer almaya başlamıştır. Örneğin Almanya Anayasası md. 106/3’te “*... Federasyon ve eyaletler eşit olarak kendilerine düşen gerekli giderlerinin karşılanma hakkına sahiptirler*”; Avusturya Anayasal Finans Kanunu md. 6/3’te “*Devlet vergileri tüm ülke harcamaları için tahakkuk eder*”; Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi md. 13’te “*... idarenin masraflarını karşılamak için herkesin bir vergi vermesi kaçınılmazdır*”; Hırvatistan Anayasası md. 51/1’de “*Herkes, kendi ekonomik gücü ölçüsünde kamu giderlerinin ödenmesine katılır*”; İspanya Anayasası md. 31/1’de “*Herkes kamu harcamalarına katkıda bulunur*”; İtalya Anayasası md. 53/1’de “*Her kişi, kendi kapasitesi ölçüsünde kamu harcamalarına katkıda bulunur*”; Kanada Anayasası 36/2’de “*... kamu harcamalarını sağlamak için ... vergilendirme yetkisine sahiptir*”;

¹³³ Bazı ülke anayasalarında ise “herkes” ifadesi yerine “vatandaşlar” (Bulgaristan Anayasası md. 60/1, Güney Kore Anayasası md. 38), “tüm yurttaşlar” (Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi md. 13), “millet” (Japonya Anayasası md. 30), “tümünde” (ABD Anayasası Madde I Bölüm 8) kavramları kullanılmıştır.

¹³⁴ Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 9. b., İstanbul: Beta Basım, 1996, ss. 222-223.

Yunanistan Anayasası 4/5’de “... kamu giderlerine mali güçleri oranında katkıda bulunur” hükümlerine yer verilerek genel karşılıklılık ilkesine vurgu yapılmıştır. Bazı ülke anayasalarında ise genel karşılıklılık ilkesi kamunun mali ihtiyaçlarının karşılanması şeklinde ifade edilmiştir. Buna örnek olarak Brezilya Anayasası md. 155/VII’deki “Ödenen vergiler ... mal ve hizmet sunulması için kabul edilecektir”; Portekiz Anayasası md. 103/1’deki “Bütçe sistemi Devletin ve diğer kamu kuruluşlarının mali ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlar” hükümleri gösterilebilir.

8. Vergilendirme Yetkisi Devrinin Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi

Devlet, egemenlik hakkından kaynaklanan vergilendirme yetkisini bizzat kendisi kullanabileceği gibi belirli sınırlar içinde yerel yönetimlere de devredebilir. Yerinden yönetim ilkesinin güçlendirilmesi anlayışına uygun olarak birçok ülke anayasasında yerel yönetimlere geniş ölçüde mali özerklik verilmesi ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır¹³⁵. Federal devletlerde merkezi yönetim ile federe devletler arasında vergilendirme yetkisinin paylaşımı rutin bir uygulama olduğundan, genellikle bununla ilgili hükümler anayasalarda açıkça düzenlenmiştir. Üniter devletlerde ise vergilendirme yetkisi genellikle merkezi yönetimin elinde toplanmış olup, mahalli idarelere sadece yerel nitelikli bazı vergiler ile ilgili sınırlı yetkiler devredilmiştir¹³⁶. Temsilsiz vergi olmaz prensibine uygun olarak hiçbir ülke anayasasında Bakanlar Kuruluna veya Hükümete vergilendirme yetkisinin herhangi bir şekilde devrine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

İncelenen ülkelerden federal sisteme sahip olanların bazılarının anayasalarında vergilendirme yetkisinin federe devletlere açıkça devri ile ilgili hükümlere yer verilmiş iken, diğer ülke anayasalarında ise prensip olarak federe devletlerin vergilendirme yetkisinin olduğu kabul edilmiş ve bunların sınırları belirlenmiştir. Örneğin Almanya Anayasası md. 105/2a’da “Eyaletler, bölgesel federal yasayla düzenlenen vergilerle aynı cinsten olmayan tüketim ve sarf vergileri konusunda yasama yetkisine sahiptirler”, Avusturya Anayasal Finans Kanunu md. 8/6’da “... yerel bazı gereksinimleri karşılamak için bazı vergi koyma veya yükseltme görevleri eyalet hükümetine verilebilir”, Brezilya Anayasası md. 150/VI’da “Herhangi bir vergi istisnası ya da muafiyeti, sadece özel bir federal, eyalet veya belediye kanunu ile verilebilir”, İspanya Anayasası md. 133/2’de “Özerk topluluklar ve yerel

¹³⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, ss. 37-38.

¹³⁶ Aykut Tavşancı, “Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkisi”, *Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar*, (Ed. Figen Altuğ, Özhan Çetinkaya, Selçuk İpek), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2010, s. 65.

kurumlar, Anayasa ve kanunlarla uyum içinde vergi koyabilir”, Portekiz Anayasası md. 227/1-i’de “*Özerk bölgeler ... kanunda belirtildiği üzere, kendi vergi koyma yetkisine sahiptirler*” hükmüne yer verilerek vergilendirme yetkisinin eyaletlere devri açıkça vurgulanmıştır. Diğer taraftan ABD Anayasası Madde I Bölüm 10’da “... *hiç bir eyalet, Kongre’nin rızası olmadan, ithalat veya ihracat üzerine herhangi bir vergi ya da resim koymayacak, ... tonaj vergisi koyamayacak*” ve İsviçre Anayasası md. 134’de “*Federal yasalarca katma değer vergisine, özel tüketim vergilerine, damga vergisine veya stopaj vergisine tabi olduğu veya bunlardan muaf olduğu ilan edilen her türlü ürün için kantonlar veya komünler benzer vergiler getiremez*” hükmüne yer verilerek eyalet veya kantonların vergilendirme konusundaki sınırları belirlenmiştir.

Mahalli idareler, devlet sınırları içinde yerleşmiş irili ufaklı insan topluluklarının (köy, kasaba, kent vs.) ortak ve yerel ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla belli bir hukuk düzeni içinde oluşturulmuş anayasal kuruluşlardır¹³⁷. İncelenen ülkelerin yirmi ikisinin anayasasında özellikle yerel vergiler koyma yetkisinin mahalli idarelere devredildiği görülmüştür. Örneğin Alman Anayasası md. 106’da “*Mahalli idareler yasalar çerçevesinde yerel vergiler (emlak vergisi, yerel ticaret vergisi, yerel sanayi vergisi) koyma yetkisine sahiptirler*”, Arjantin Anayasası md. 75/30’da “*İl ve belediye idareleri vergi koyma yetkisine sahiptirler*”, Avusturya Anayasası md. 116/2’de “*Belediye, federasyon ve eyalet kanunlarının mutlak sınırları çerçevesinde ... vergiler koyabilir*”, Belçika Anayasası md. 170/4’de “... *belediyeler ancak kendi meclislerinin kararıyla harç veya vergi koyabilir*”, Fransa Anayasası Başlık VII md. 72/2’de “*Yasanın belirlediği sınırlar içinde, mahalli idarelere, vergilerin matrah ve oranının tespitine yasayla izin verilebilir*”, Güney Afrika Anayasası Bölüm 13 md. 229’da “*Belediyeler emlak vergisi ve belediye tarafından verilen hizmetlerden vergi alabilirler*”, İsveç Anayasası Bölüm 1 md. 7’de “*Yerel idareler kendi işlerinin yönetimi için vergi koyabilirler*”, İtalya Anayasası Bölüm V md. 119/3’de “*Komünler, iller ... Anayasaya uygun olarak ... vergi koyabilir ve kendi gelirlerini toplayabilirler*”, Kanada Anayasası md. 92/2’de “*İlin amaçları doğrultusunda il idaresi doğrudan vergi koyma yetkisine sahiptir*”, Portekiz Anayasası md. 254/2’de “*Belediyeler, kanunun ortaya koyduğu şekilde, kendi vergi gelirlerine sahiptirler*”, Rusya Anayasası md. 132’de “*Yerel yönetim idareleri ... yerel vergi ve resimleri belirler*” hükümlerine yer verilerek mahalli idarelerin vergilendirme yetkisi vurgulanmıştır.

¹³⁷ Halil Nadaroğlu, *Mahalli İdareler*, 7. b., İstanbul: Beta Yayınları, 2001, s. 3.

C. TÜRKİYE’DE VERGİLEME İLKELERİ İLE İLGİLİ ÇIKARIMLAR

1. “Vergi Ödevi” Madde Kenar Başlığı ve Yeri

1982 Anayasası’ndaki vergileme ilkeleri “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddede düzenlenmiştir. Anayasa’daki bu madde başlığı, vergi yükümlülükleri açısından bir “ödev” oluşturmakla birlikte, kişinin hak ve ödevlerine karşılık, devletin vergilendirme yetkisinin sınırlarını da belirlemektedir¹³⁸. Geçmişte bir vatandaşlık ödevi ve ulusal bir görev olarak kabul edilen vergi yükümlülüğü, bugün gelinen noktada demokratik toplumlarda hak ve özgürlüklerin maliyetine katılma bedeli veya devlet giderlerinin karşılanması yoluyla yönetime katkıda bulunma olarak nitelendirilmektedir¹³⁹. İncelenen ülke anayasalarının çoğunda madde başlıkları bulunmayıp sadece bölüm başlıkları vardır. Madde başlığı bulunan ülke anayasalarında ise, vergileme ilkeleri ile ilgili hükümler ya “Vergiler”¹⁴⁰ ya da “Vergilendirme”¹⁴¹ başlığı altında yer almaktadır. Verginin artık bir ödev olmaması ve maddede devletin vergilendirme yetkisini sınırlandıran hükümlere de yer verilmesinden dolayı, “Vergi Ödevi” kenar başlığının “Vergilendirme” şeklinde yeniden isimlendirmek sadece terminolojik değil, aynı zamanda kavramsal bir yaklaşım değişikliği anlamında daha doğru olacaktır¹⁴².

Diğer taraftan “Vergi Ödevi” başlıklı 73. madde 1982 Anayasası’nın “Siyasal Haklar ve Ödevler” bölümü içinde yer almaktadır. Oysa Anayasa’da düzenlenen siyasi haklar ve ödevler kural olarak sadece vatandaşlara tanınmasına rağmen, vergileme ile ilgili hükümler vatandaş yabancı ayrımı yapılmaksızın şartları taşıyan herkese uygulanmaktadır¹⁴³. Bu nedenle vergilendirme ile ilgili maddenin siyasi haklar ve ödevler bölümünün altında olması tartışma yaratmaktadır. Ülkelerin hukuk sistemlerine bağlı olarak vergileme ilkeleri çeşitli ülke anayasalarının farklı bölümlerinde düzenlenmiş olmakla birlikte, bu ilkelerin ağırlıklı olarak vatandaşın hak ve

¹³⁸ Benzer bir yaklaşım için bkz. Saban, *Vergi Hukuku*, ss. 19-20.

¹³⁹ Billur Yaltı Soydan, “İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği”, *Vergi Dünyası*, S. 254, Ekim 2002, s. 100.

¹⁴⁰ Bkz. Portekiz Anayasası md. 104, Bulgaristan Anayasası md. 60, Azerbaycan Anayasası md. 73.

¹⁴¹ Bkz. Brezilya Anayasası VI. Kısım, Kanada Anayasası VIII Bölüm.

¹⁴² Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s. 149; Nihal Saban, “Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi”, 10.04.2012, <http://www.vmhk.org.tr/?p=3576>, (05.12.2013).

¹⁴³ Gülsen Güneş, “Anayasadan Sistemik Kavramsal ve İlkesel Bazı Vergisel Beklentiler”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, (Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z. Ertunc Şirin), İstanbul: XII Levha Yayıncılık, 2012, s. 269.

görevleri veya mali hükümler bölümlerinde yer aldığı görülmektedir. Verginin artık demokrasinin bir bedeli olarak nitelendirildiği günümüzde, “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddedeki düzenlemelerin kesinlikle siyasi haklar ve ödevler bölümünün altında yer almaması gerekmektedir. Peki, en uygun yer neresidir? Bununla ilgili iki görüş ön plana çıkmaktadır. Birincisi, vergilemenin ekonomik ve mali yönünün de bulunduğu gerekçesiyle, maddenin “Mali ve Ekonomik Hükümler” arasında düzenlenmesi gerektiği görüşüdür¹⁴⁴. Ancak bu kısımda yer alan hükümlerin Kanun Hükümünde Kararname ile düzenlenebilir alanda olmasından dolayı, vergileme ile ilgili maddenin buraya alınması pek uygun değildir¹⁴⁵. İkinci görüşe göre ise vergilendirmenin kişilerin mülkiyet hakkına müdahale anlamına geldiği hususu dikkate alınarak, söz konusu maddenin düzenlenmesinde hak eksenli bir yaklaşım benimsenmesi gerektiği ileri sürülmüştür¹⁴⁶. Günümüzde vergileme, demokrasinin bedeli olarak görüldüğü ve kişilerin mülkiyet hakkına müdahale anlamına geldiği kabul edildiğinden, vergileme ilkelerini düzenleyen “Vergilendirme”¹⁴⁷ başlıklı yeni maddenin “Kişinin Hak ve Ödevleri” bölümünün altına “Mülkiyet Hakkı” maddesinden sonra gelecek şekilde düzenlenmesinin daha doğru olacağı kanaatindeyiz.

2. Genellik ve Genel Karşılıklılık

1982 Anayasası’nın 73. maddesinin 1. fıkrasında “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere ...*” ifadesine yer verilerek “genellik” ve “genel karşılıklılık” ilkeleri düzenlenmiştir¹⁴⁸. İncelenen ülke anayasalarının büyük bir çoğunluğunda genellik ilkesi “herkes” kavramı ile vurgulanmıştır. “Herkes” kelimesi sadece vatandaşları değil, vatandaş yabancı ayırımı yapmaksızın ödeme gücü olan kişileri kapsadığından doğru bir ifadedir.

¹⁴⁴ Batırel, s. 25; İsmail Can, “Türk Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri ve Yeni Anayasa İçin Öneriler”, *Vergi Sorunları*, S. 292, Ocak 2013, s. 105.

¹⁴⁵ Yusuf Karakoç, “Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükümünün Değerlendirilmesi”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, (Ed. Feridun Yenisey, Gülşen Güneş, Z. Ertunç Şirin), İstanbul: XII Levha Yayıncılık, 2012, s. 95.

¹⁴⁶ Aynı görüş için bkz. Saban, *Vergi Hukuku*, s. 23; Güneş, “Anayasadan Sistemantik Kavramsal ve İlkesel Bazı Vergisel Beklentiler”, s. 269; Gülşen Gedik, “Çağdaş Anayasa Hazırlık Sürecinde Vergi Ödevinin Yeniden Tasarlanması”, *Vergi Dünyası*, S. 334, Haziran 2009, s. 147.

¹⁴⁷ Aynı görüş için bkz. Saban, “Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi”; Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, ss. 149-151.

¹⁴⁸ Cemal Reşit Eyüboğlu’nun 1961 Anayasasının yazım aşamasında dile getirdiği üzere, bu ilkeler İtalyan Anayasasının 53. maddesinden (“*Herkes, vergi ödeme gücü nispetinde kamu hizmetlerine katılır.*”) esinlenilerek kaleme alınmıştır. Bkz. Kazım Öztürk, *İzahatlı, Gerekçeli, Anabelgeli ve Maddelere Göre Tasnifli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*, C.II, Ankara: İş Bankası Kültür Yayınları, 1966, s. 2206.

Bununla birlikte “herkes vergi vermekle mükelleftir” prensibini aynı fıkrada yer alan mali güce göre vergileme ilkesi tamamladığından, bu ifade aynı zamanda bazı kişilerin mükellefiyet dışında tutulabilmesine de izin vermektedir¹⁴⁹. Dolayısıyla yeni anayasada “herkes” ifadesinin aynen kalmasında yarar vardır.

İncelenen ülke anayasalarında genel karşılıklılık ilkesi; ağırlıklı olarak “kamu giderlerini” veya “kamu harcamalarını” karşılamak sözcükleriyle ifade edilmektedir. Ülkemizde de gerek 1961 Anayasası’nda, gerekse 1982 Anayasası’nda “*kamu giderleri*” ifadesine yer verilmiştir¹⁵⁰. Kamu harcamaları kavramı, kamu hizmeti ve kamu mallarını kapsamaktadır. Buna karşılık kamu giderleri kavramı ise bunların yanı sıra; sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, ekonomik, malî ve sosyal transferler gibi diğer giderleri de kapsamaktadır¹⁵¹. Toplanan vergi gelirleri ile tüm bu giderlerin karşılanması zorunluluğu göz önüne alındığında, yeni anayasada “kamu giderleri” ifadesinin aynen kalması yerinde olacaktır.

3. Mali Güç – Eşitlik – Adalet

1982 Anayasası’nın 73. maddesinin 1. fıkrasında “*Herkes, ... malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*” ifadesi ile mali güç ilkesine vurgu yapılmıştır. Yukarıda ele alınan ülkelerin birkaç tanesinde ödeme gücü ilkesinin açıkça düzenlendiği görülmektedir. Bazı ülke anayasalarında ise; ekonomik güç veya kapasite gibi farklı ifadeler kullanılmasına rağmen, bunlar esas itibarıyla ödeme gücü temelinde birleşmektedir. Anayasamızda ise ödeme gücü ilkesi yerine “mali güç” kavramı kullanılmıştır. Ancak Anayasa Mahkemesi birçok kararında, mali güç kavramının ödeme gücü ilkesinin dayanağı olduğunu vurgulamaktadır¹⁵². Anayasa’da “ödeme gücü” ilkesi yerine “mali güç” kavramına yer verilmesi ile ilgili tartışmaların 1961 Anayasası’nın hazırlık sürecinde de yapıldığı ve “mali güç” ilkesinin ödeme gücünü de içerecek şekilde daha geniş yorumlanarak kabul edildiği görülmektedir¹⁵³. Ancak “mali güç” kavramı “bir kimsenin mal ve eşyasını” ifade ettiğinden, gelir ve servet üzerinden alınan dolaysız vergilerde elverişli bir araç olarak kullanılabilir, buna karşılık dolaylı vergilerde bunun zor

¹⁴⁹ Öztürk, s. 2208.

¹⁵⁰ 1961 Anayasası görüşmelerinde “vergi, herkesin *kamu giderlerine katılma payıdır* ve kanunla konulur” hükmü de komisyon tarafından verilen öneriler içinde yer almaktadır. Bkz. Öztürk, s. 2211.

¹⁵¹ Saban, “Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi”; Ayrıca kamu gideri tanımı için bkz. 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, md. 3/h.

¹⁵² Bkz. Gerek, Aydın, ss. 56-100.

¹⁵³ Bkz. Öztürk, ss. 2203-2233.

olduğu görülmektedir. Oysa ödeme gücü kavramı; gelir ve servetin yanı sıra harcamayı da kapsadığından “doğrudan doğruya vergi açısından bir kapasiteyi ifade etmektedir”¹⁵⁴. Yani “ödeme gücü” kavramı vergi adaletini açıklamada daha uygun ve daha kapsamlı bir ibaredir¹⁵⁵. Diğer taraftan literatürde de ödeme gücü kavramı yerleşik olup, birçok ülke anayasasında da bu kavrama yer verilmektedir. Dolayısıyla yeni Anayasa’da evrensel bir yapı oluşturmak “ödeme gücü” ilkesine vurgu yapılmasıyla mümkün olacaktır.

1982 Anayasa’sında vergilemede eşitlik, genel eşitlik ilkesi ile yorumlandığından Anayasa’nın 10. maddesi vergilemede eşitliğin de temel dayanağıdır. Anayasa’nın 73. maddesinde ise, eşitlik ile ilgili bir kavrama yer verilmemiş olup¹⁵⁶; genellik, mali güç ve adalet ilkelerinin birlikte yorumlanması sonucunda eşitlik ilkesine ulaşıldığı görülmektedir¹⁵⁷. Dolayısıyla vergilemede eşitlik ilkesinin açıkça vurgulanması için bazı ülke anayasalarında olduğu gibi madde metnine “vergi sistemi eşitlik ilkesine dayanır” ifadesinin eklenmesi gerekmektedir.

1982 Anayasası’nın 73. maddesinin 2. fıkrasında yer alan “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” şeklindeki düzenleme, hem hukuki nitelendirmeden yoksun, hem de muğlak ve belirsiz bir tanımlamayı içermektedir. Keza Anayasa’da yer alan genel eşitlik ilkesi ve sosyal devlet ilkesi bu ilkeyi zaten kapsamaktadır¹⁵⁸. Ayrıca madde hükmünde vergilemede adalet ilkesi sadece vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını vurgulamakta olup, idare ile mükellef arasındaki ilişkilerde esas alınması gereken adalet anlayışını ifade etmemektedir. Bu nedenle anayasada vergilemede adalet ilkesine açıkça yer verilmesi isteniyorsa, “vergi sistemi adalet ilkesine dayanır” şeklinde bir ifadenin eklenmesinde yarar vardır¹⁵⁹.

4. Kanunilik ve Geriye Yürümezlik

1982 Anayasası’nın 73. maddesinin 3. fıkrasında “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*”

¹⁵⁴ Akif Erginay, *Danışma Meclisi Tutanakları Dergisi*, Birleşim 137-146, Yasama Yılı 1, Ankara, 1982, s. 545; Saban, “Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi”.

¹⁵⁵ Bkz. Öztürk, s. 2232.

¹⁵⁶ Ateş, s. 3; Saban, “Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi”.

¹⁵⁷ Gerek, Aydın, ss. 119-127.

¹⁵⁸ Saban, “Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi”; Cenker Göker, “Yeni Anayasa Yapım Çalışmaları Kapsamında Vergilendirme Yetkisinin Düzenleniş Üzerine”, *Vergi Sorunları*, S. 292, Ocak 2013, s. 124.

¹⁵⁹ Bakar, Gerçek, Mercimek, s. 13.

ifadesi ile vergilemede kanunilik ilkesi düzenlenmiştir. İncelenen diğer ülke anayasalarının tümünde olduğu gibi, ülkemiz anayasasında da her çeşit mali yükümlülüğün kanun ile konulması kabul edilerek, keyfi ve takdiri uygulamaların önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Dolayısıyla yeni anayasada da böyle bir hükme mutlaka yer verilmelidir. Ancak günümüzde “resim” adı altındaki düzenlemelerin bir bölümünün kaldırıldığı, bir bölümünün ise vergi olarak yeniden düzenlendiğinden¹⁶⁰, yeni anayasada “resim” kelimesinin çıkartılması gerekmektedir. Diğer taraftan “benzeri mali yükümlülük” kavramının kapsamı Anayasa Mahkemesi içtihatlarında belirlenmiştir¹⁶¹. Bu nedenle fıkra da vergi dışındakileri sayma usulü yerine “vergi ve benzeri yükümlülükler” şeklinde bir ifadenin kullanılması yeterlidir. Böylece adı vergi olmayan, ancak günün şartlarına göre konulabilen; harç, katkı payı, ücret, kesenek, katılma payı gibi mali yükümlülükler açısından da kanunilik ilkesi egemen kılınmış olacaktır.

1982 Anayasası’nda geriye yürümezlik ilkesi sadece ceza hukuku açısından 38. ve 15. maddelerde düzenlenmektedir¹⁶². Dolayısıyla Anayasa’da vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili doğrudan bir düzenleme bulunmamaktadır¹⁶³. Oysa vergilendirme alanında kanunilik ilkesi esas olduğundan, geriye yürümezlik vergi kanunları için de doğal bir zorunluluktur¹⁶⁴. Nitekim incelenen bazı ülke anayasalarında özellikle vergi kanunlarının geriye yürümezliğine ilişkin hükümlere yer verildiği görülmektedir. Ülkemizde de 1961 Anayasası hazırlığı sürecinde vergilendirme alanında geriye yürümezlik ilkesinin düzenlenmesi tartışılmış, ancak kabul edilmemiştir¹⁶⁵. Esasında 1982 Anayasası’nın 73. maddesindeki kanunilik ilkesinin sonucu olarak vergilendirme alanında geriye yürümezliğin varlığı kabul edilmektedir¹⁶⁶. Ancak, İnsan Hakları Avrupa

¹⁶⁰ Saban, *Vergi Hukuku*, s. 5; Gedik, s. 147.

¹⁶¹ Bkz. AYM, E: 1995/24, K: 1995/52; AYM, 1997/62, K: 1998/52. Gerek, Aydın, ss. 32-33.

¹⁶² Dolayısıyla vergi suç ve cezaları ile ilgili aleyhe hükümler de geriye yürütülemeyecek, TCK md. 7/2 gereğince lehe olan hükümler ise geriye etkili olarak uygulanabilecektir. Bkz. Yrg. 11. CD., 12.03.2011, E: 2001/1403, K: 2001/1960; Yrg. 9. CD., 10.12.1996, E: 1996/3115, K: 1996/7714.

¹⁶³ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 180.

¹⁶⁴ Bkz. AYM, 7.11.1989, E: 1989/6, K: 1989/42.

¹⁶⁵ Komisyonunda anayasaya eklenmesi önerilen metin şu şekildedir: “*Kimse vergi borcunu doğuran olayın vukuundan önce yürürlükte bulunmayan kanuna göre vergilendirilemez*”. Bkz. Öztürk, ss. 2219-2233.

¹⁶⁶ Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, ss. 135-138; Vergi hukuku alanında geriye yürümezlik ilkesinin hukuksal kaynağı olarak AYM, 7.11.1989, E: 1989/6, K: 1989/42, bağlayıcı içtihat olarak kabul edilmektedir. Bu karar özetle “... *Geriye yürümezlik ilkesi hakkında Anayasa’da açık bir kural bulunmamasına karşın, Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesi*

Mahkemesi günümüzde vergileme ile ilgili mevzuatın öngörülebilirliğini ve anlaşılabilirliğini bir hukukilik denetimi unsuru olarak kullandığından¹⁶⁷, yeni anayasada vergilendirme alanında geriye yürümezlik ile ilgili “*vergi ve benzeri yükümlülüklerle ilgili kanunlar hiçbir şekilde geriye yürütülemez*” hükmüne açıkça yer verilmesinde yarar vardır¹⁶⁸.

5. Vergilendirme Yetkisinin Devri

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 4. fıkrasındaki “*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 Kuruluna verilebilir*” hükmü ile vergilemede kanunilik ilkesinin istisnası olan bir alan yaratılmıştır. Bu hükme yer verilmesinin gerekçesi olarak “Vergi yükünün muaflığı ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek”¹⁶⁹ ve “ekonomiye etkin ve çabuk müdahale edebilmek için esneklik ve çabukluk getirmek”¹⁷⁰ gösterilmiştir. O dönemin yüksek enflasyon koşulları altında Bakanlar Kurulu'na böyle bir yetki devri belli ölçüde anlayışla karşılanabilir. Ancak demokrasiyi ve hukukun üstünlüğünü benimsemiş bir ülkede “temsilsiz vergi olmaz” temel prensibinden sapmalara yol açabilecek hiçbir hükmün kabul edilmesi düşünülemez. Yukarıda incelenen ülke anayasalarında Bakanlar Kurulu'na doğrudan yetki veren herhangi bir düzenlemenin olmadığı görülmektedir¹⁷¹. Oysa ülkemizde Bakanlar Kurulu'na vergi konusunda devredilen yetkiler, hiçbir ülkede bulunmayan kapsam ve

ve ölçülülük yönlerinden yargısal denetim yapar. Vergilendirme işleminin ögesini oluşturan vergiyi doğuran olaydan sonraki artışları içeren düzenlemeler geriye yürümeyi kapsarsa uygunluk denetimine bağlı tutulabilir...” şeklindedir. Ayrıca bkz. AYM, 26.01.2012, E: 2011/74, K: 2012/15; AYM, 22.12.2011, E: 2010/7, K: 2011/172; AYM, 28.4.2011, E: 2009/39, K: 2011/68.

¹⁶⁷ Burak Gemalmaz, “Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlandırılması Rejimi – Sınırlama ve Güvence İlkeleri”, *Yeni Anayasa Raporu*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Rektörlüğü, 19 Mayıs 2012, s. 372, <http://istanbuluniversitesi.hukukfakultesi.gen.tr/anayasaRaporu.pdf>, (09.12.2013).

¹⁶⁸ Benzer görüş için bkz. Karakoç, s. 98; Güneş, “Anayasadan Sistemik Kavramsal ve İlkesel Bazı Vergisel Beklentiler”, s. 283; Gedik, s. 148; Aktan, Gencel, s. 20.

¹⁶⁹ Danışma Meclisi 73. Madde Gerekçesi, *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası Madde Gerekçeli*, Ankara: TBMM, 2011, s. 145, https://yenianayasa.tbmm.gov.tr/docs/gerekceli_1982_anayasasi.pdf, (10.12.2013).

¹⁷⁰ Mehmet E. Palamut, “Ulusal Egemenlik Bağlamında Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye'nin AB Karşısındaki Konumu”, *17. Türkiye Maliye Sempozyumu: Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu*, Ankara: TÜRMÖB Yayınları No:185, 2002, s. 223.

¹⁷¹ Aynı görüş için bkz. Saban, “Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi”.

genişliktedir. Bu düzenleme ile yasallık ilkesi zedelenecek şekilde Bakanlar Kurulu'na vergi oranını sıfıra indirme yetkisi verilerek, verginin fiilen uygulanmaması imkânı sağlanmıştır¹⁷².

Ekonomik istikrarın sağlandığı ve enflasyonun makul seviyelerde olduğu günümüzde, ekonomiye etkin ve çabuk müdahale edebilme ihtiyacından ziyade, vergilemede hukuki güvenlik ve belirlilik ön plana çıkmaktadır¹⁷³. Bu nedenle ülkemizde çağdaş hukuk devleti anlayışının egemen kılınabilmesi için verginin kanuniliği ilkesini zedeleyen, vergilemede istikrar ve belirliliği ortadan kaldıran Bakanlar Kurulu'na yetki devri ile ilgili hüküm Anayasa metninden çıkarılmalıdır¹⁷⁴.

Diğer taraftan Anayasa'nın 167. maddesinin 2. fıkrasında “*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir*” ifadesine yer verilmiştir. Bu düzenlemenin herhangi bir gerekçesi bulunmamakta, daha çok ticaret politikası önlemlerini süratle uygulamaya geçirebilmek amacına yönelik olarak konulduğu kabul edilmektedir¹⁷⁵. İncelenen bazı ülke anayasalarında benzer bir yaklaşımın da olduğu görülmektedir. Bu nedenle madde metninin “*ek malî yükümlülükler*” ile ilgili olması sebebiyle aynen korunabileceği kanaatindeyiz¹⁷⁶.

Ülkemizde mahalli idarelere vergilendirme alanında yetki verilip verilemeyeceği konusunda çeşitli tartışmalar yaşanmıştır ve yaşanmaktadır¹⁷⁷. Mevcut Anayasa'da mahalli idarelere vergilendirme

¹⁷² Batırel, ss. 24-25; Anayasa Mahkemesi bu konuyu birçok kararında tartışmış olup, “ret” ve “iptal” şeklinde farklı sonuçlara varacak yorumlar yapmıştır. Bkz. Gerek, Aydın, ss. 172-189.

¹⁷³ Nitekim birçok Avrupa Birliği ülkesi özellikle vergi oranları ile ilgili değişiklikleri birkaç yıl önceden yürürlüğe koyarak duyurmaktadırlar.

¹⁷⁴ Benzer görüş için bkz. Batırel, s. 25; Vural Fuat Savaş, “Yeni Anayasa İçin Ekonomik Anayasa Önerileri”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 11, 1994, s. 219.

¹⁷⁵ Bkz. A. Bumin Doğrusöz, “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, *13. Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen*, 14-16 Mayıs, Bodrum, 1998, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, 2000, s. 145.

¹⁷⁶ Batırel, s. 16, 25.

¹⁷⁷ Bu tartışmaları 1991'de yayınlanan TODAİE'nin Kamu Yönetimi Araştırma Raporu ve 2000'de yayınlanan TOBB'un yerel yönetimler raporlarında görmek mümkündür. Bkz. Billur Yaltı, “Anayasa Mimarisinde Yeni Bir Yapıtışı: Mahalli İdarelerin Tali Vergilendirme Yetkisi Üzerine Değerlendirme”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, (Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z. Ertunç Şirin), XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, s. 346.

alanında verilmiş herhangi bir yetki yoktur. İncelenen diğer ülke anayasalarında ise gerek federal sisteme sahip olanlarda, gerekse üniter devletlerde yerel yönetimlere vergilendirme yetkisinin devrine ilişkin düzenlemelerin yaygın olduğu görülmektedir. Dolayısıyla üniter devletlerde mahalli idarelere yetki verilemeyeceğine yönelik bir yaklaşım yanlıştır¹⁷⁸. Nitekim Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nın benimsediği “yerel özerklik ilkesi” gereği mali kaynaklarının bir bölümünü karşılamak üzere yerel vergi alma yetkisinin yerel yönetimlere bırakılmasına imkan sağlanmış¹⁷⁹. Bu şart ile kendi alanları içinde sunulan hizmetlerin fayda maliyet ölçümleri çerçevesinde kısmen de olsa yerel finansman kaynaklarının yaratılmasında seçilmiş yerel temsilcilere yetki verilmiştir. Sonuçta mahalli idarelerin karar organları seçimle oluştuğundan, bunlara vergilendirme yetkisinin devri, kanunilik ilkesinin özü olan “temsil” ve “rıza dayalı” vergilendirmeye uygundur¹⁸⁰. Ayrıca mahalli idarelerin artan sorumluluklarına paralel olarak, kendi mali kaynaklarını yaratmalarına imkân sağlamak üzere kanunla belirlenmiş alanlarda vergi koyabilmeleri esası benimsenmelidir¹⁸¹. Bu nedenle Anayasa'nın “Mahalli İdareler” kenar başlıklı maddesine “*Mahalli idarelerin seçimle oluşan karar organları, kanunla belirlenen sınırlar içinde yerel vergiler koyabilirler*” şeklinde bir hükmün eklenmesinde yarar vardır¹⁸².

V. SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergileme ilkelerinin anayasal norm olarak somutlaşması, ülkelerin demokratikleşme sürecine paralel olarak uzun mücadeleler sonucunda gerçekleşebilmiştir. Ülkelerin kültürü, yönetim şekli ve hukuk sistemlerine bağlı olarak vergileme ilkeleri anayasaların farklı bölümlerinde düzenlenmiş

Ayrıca 29.05.1981 tarih ve 17354 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 60. ve 90. maddelerinde belediye meclislerine yetki veren hükümler, Anayasa Mahkemesi'nin 19.05.2012 tarihli 28297 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 29.12.2011 tarihli ve E: 2010/62 K: 2011/175 sayılı Kararı ile kaldırılmış ve 24.5.2013 tarih ve 6487 Sayılı Kanun'un 16. maddesiyle düzenlenene kadar varlığını devam ettirmiştir.

¹⁷⁸ Saban, “Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi”.

¹⁷⁹ Ülkemiz 21.05.1991 tarih ve 20877 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3723 Sayılı Kanun ile bu şartın bazı maddelerini kabul etmiştir. Yaltı, “Anayasa Mimarisinde Yeni Bir Yapıtaşı ...”, s. 349; Gedik, s. 145.

¹⁸⁰ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s. 177; Yaltı, “Anayasa Mimarisinde Yeni Bir Yapıtaşı ...”, ss. 355-356.

¹⁸¹ Oktay Uygun, *Yeni Anayasada Yerel ve Bölgesel Yönetim için Öneriler*, İstanbul: TESEV Yayınları, 2012, s. 17.

¹⁸² Benzer görüşler için bkz. Yaltı, “Anayasa Mimarisinde Yeni Bir Yapıtaşı ...”, s. 355; Saban, “Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi”; Uygun, s. 17. Ülkemizde vergilendirme yetkisinin devri, esas itibarıyla Belediye Meclislerine verilmesi düşünülmelidir.

ve bunlara değişik şekillerde vurgu yapılmıştır. Vergilemenin temelini oluşturan “kanunsuz vergi olmaz” ve “temsilsiz vergi olmaz” prensiplerine uygun olarak tüm ülke anayasalarında kanunilik ilkesi açıkça düzenlenmiştir. Diğer vergileme ilkelerine ise bazı ülke anayasalarında açıkça yer verilirken, bazılarında bu ilkeler arasındaki etkileşimden yararlanılarak veya birbirini kapsayacak şekilde yorumlanarak düzenlenmesi yoluna gidilmiştir.

Katı ve kazuistik bir anayasaya sahip olan ülkemizde ise vergileme ilkelerinin mümkün olduğu kadar anayasal norm haline getirilmeye çalışıldığı görülmektedir. Ancak gerek bu düzenlemelerin yer aldığı maddenin başlığı ve anayasa bölümleri içindeki yeri, gerekse hükümlerin ifade biçimleri konusunda ciddi tartışmalar bulunmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti'nin 21. yüzyıla yakışır, hukukun üstünlüğünü özümsemiş ve hukuk devletinin tüm unsurlarını kapsayan, çağdaş bir anayasaya sahip olabilmesi amacıyla; çeşitli ülke anayasalarında vergileme ilkeleri ile ilgili düzenlemeleri de dikkate alarak aşağıda belirtilen önerilerin değerlendirilmesi ve kabul edilmesinde yarar vardır:

- “*Vergi Ödevi*” kenar başlığı “*Vergilendirme*” şeklinde yeniden isimlendirilerek, “*Kişinin Hak ve Ödevleri*” bölümünün altına aktarılmalıdır.
- “*Herkes*” ve “*kamu giderleri*” ifadesi metinde aynen korunmalıdır.
- “*Mali güç*” kavramı yerine “*ödeme gücü*” ifadesi benimsenmelidir.
- Vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerine açıkça vurgu yapılması için “*vergi sistemi eşitlik ve adalet ilkelerine dayanır*” ifadesi madde metnine eklenmelidir.
- Hukuki nitelendirmeden yoksun olan “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” fıkrası anayasa metninden çıkartılmalıdır.
- “*Resim, harç*” kelimeleri ile benimsenen sayma usulü yerine “*vergi ve benzeri yükümlülükler*” ifadesine yer verilerek metin sadeleştirilmelidir.
- “*Vergi ve benzeri yükümlülüklerle ilgili kanunlar hiçbir şekilde geriye yürütülemez*” şeklinde bir düzenleme yapılmalıdır.
- “*Temsilsiz vergi olmaz*” prensibine aykırı olan ve kanunilik ilkesini zedeleyen “*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 Kuruluna verilebilir*” hükmü anayasa metninden çıkartılmalıdır.

• Mahalli idarelerin güçlendirilmesi anlayışına ve kanunilik ilkesinin özü olan “temsil” ile “rıza dayalı” vergilendirmeye uygun olarak Anayasa'nın “Mahalli İdareler” kenar başlıklı maddesine “*Mahalli idarelerin seçimle oluşan karar organları, kanunla belirlenen sınırlar içinde yerel vergiler koyabilirler*” hükmü eklenmelidir.

Bu öneriler doğrultusunda yeni anayasada yer alması gereken vergileme ilkelerine ilişkin madde metni şu şekilde kaleme alınabilir:

MADDE ...: Vergilendirme

Vergi sistemi, eşitlik ve adalet ilkelerine dayanır. Herkes, ödeme gücü ölçüsünde kamu giderlerine katılır.

Vergi ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi ve benzeri yükümlülüklerle ilgili kanunlar hiçbir şekilde geriye yürütülemez.

KAYNAKÇA

- Akdeniz, Gıyasettin (1969). “Az Gelişmiş Memleketler ve Vergi Adaleti”, *Maliye Enstitüsü Konferansları*, S. 42, 1969, ss. 45-59.
- Akşin, Sina (1992). “Sened-i İttifak’la Magna Carta’nın Karşılaştırılması”, 6. Osmanlı Devleti ve Türkiye’nin İktisadi ve Toplumsal Tarihi Kongresi, 1-4 Temmuz 1992, ss. 115-123.
- Aktan, Coşkun Can, Dileyici, Dilek, Saraç, Özgür (2002). *Vergi, Zulüm ve İsyân*, Ankara: Phoenix Yayınevi.
- Aktan, Coşkun Can, Gencel, Ufuk (2003). “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5 (1), 2003, ss. 1-21.
- Aliefendioğlu, Yılmaz (2001). “Hukuk, Hukukun Üstünlüğü, Hukuk Devleti”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2001-2, ss. 29-68.
- Ateş, Leyla (2006). *Vergilendirmede Eşitlik*, İstanbul: Derin Yayınları.
- Bakar, Feride, Gerçek, Adnan, Mercimek, Fulya (2013). “Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü”, VI. Yönetim ve Ekonomi Bilimleri Konferansı, Kuşadası, 5 Ekim 2013.
- Baker, Philip (1999). “United Kingdom”, *The Principle of Equality in European Taxation*, (Ed. Gerard T.K. Maussen), London: Kluwer Law International.
- Batirel, Ömer Faruk (2011). “Anayasalarda Vergi Hakkı ve Ödevi, AB Uygulaması ve Türkiye”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl 10, S. 2, Güz 2011, ss. 13-25.
- Birk, Dieter (2003). “The Limited Impact of the Principle of Equality on Tax Law”, *Legal Protection Against Discriminatory Tax Legislation*, (Ed. Hans L.M. Gribnau), London: Kluwer Law International, ss. 45-53.
- Budak, Tamer (2010). *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, İstanbul: XII Levha Yayınları.
- Burg, David F. (2004). *A World History of Tax Rebellions*, New York: Taylor & Francis Books.
- Can, İsmail (2013). “Türk Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri ve Yeni Anayasa İçin Öneriler”, *Vergi Sorunları*, S. 292, Ocak 2013, ss. 94-108.

- Canbay, Tülin (2009). *Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan Günümüze)*, Bursa: Dora Yayınları.
- Çağan, Nami (1980). “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *AÜHFD*, 37 (1-4), ss. 129-151.
- Çağan, Nami (1982). *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çaha, Ömer (2000-2001), “İdeoloji ile Hukuk Arasında Devlet”, *Doğu-Batı Düşünce Dergisi*, Yıl 4, S. 13, Kasım Aralık 2000, Ocak 2001, ss. 87-113.
- Çomaklı, Şafak Ertan, Gödekli, Mehmet (2011), *Modern Vergilemede Anayasal Prensipler*, Erzurum: Savaş Yayınevi.
- Danışma Meclisi 73. Madde Gerekçesi, *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası Madde Gerekçeli*, Ankara: TBMM, 2011, https://yenianayasa.tbmm.gov.tr/docs/gerekceli_1982_anayasasi.pdf, (10.12.2013).
- Deak, Daniel (2000). “Right to Right Tax Laws”, *Intertax*, 28 (3), 2000, ss. 110-119.
- Doğan, İsmail (2002), *Modern Toplumda Vatandaşlık Demokrasi ve İnsan Haklarının Kültürel Temelleri*, 3. b., Ankara: Pegem A Yayıncılık.
- Doğrusöz, A. Bumin (1998). “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, *13. Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen*, 14-16 Mayıs, Bodrum, 1998, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, 2000, ss. 135-160.
- Edizdoğan, Nihat, Çetinkaya, Özhan, Gümüş, Erhan (2013), *Kamu Maliyesi*, 5. b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Erginay, Akif (1982). *Danışma Meclisi Tutanakları Dergisi*, Birleşim 137-146, Yasama Yılı 1, Ankara, 1982.
- Erginay, Akif, (1992). *Kamu Maliyesi*, 14. b., Ankara: Savaş Yayınları.
- Gedik, Gülşen (2009). “Çağdaş Anayasa Hazırlık Sürecinde Vergi Ödevinin Yeniden Tasarlanması”, *Vergi Dünyası*, S. 334, Haziran 2009, ss. 142-151.
- Gemalmaz, Burak (2012). “Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlandırılması Rejimi – Sınırlama ve Güvence İlkeleri”, *Yeni Anayasa Raporu*,

- İstanbul: İstanbul Üniversitesi Rektörlüğü, 19 Mayıs 2012, <http://istanbuluniversitesi.hukukfakultesi.gen.tr/anayasaRaporu.pdf>, (09.12.2013).
- Gemalmaz, Mehmet Semih (1997). *Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukun Genel Teorisine Giriş*, İstanbul: Beta Basım.
- Gerçek, Adnan (2006). *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Gerek, Şahnaz, Aydın, Ali Rıza (2010). *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, 2. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Göker, Cenker (2013). “Yeni Anayasa Yapım Çalışmaları Kapsamında Vergilendirme Yetkisinin Düzenlenişi Üzerine”, *Vergi Sorunları*, S. 292, Ocak 2013, ss. 116-125.
- Gözler, Kemal (2000). *Türk Anayasa Hukuku*, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.
- Gözler, Kemal (2009). “İngiltere’de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı: Malî Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme”, *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan*, C. I, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, ss. 365-374.
- Gözler, Kemal (2010). *İdare Hukuku Dersleri*, 9. b., Bursa: Ekin Kitabevi.
- Gözübüyük, Şeref, Gölcüklü, Feyyaz (2011). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi*, 9. b., Ankara: Turhan Kitabevi.
- Güneş, Gülsen (2008). *Verginin Yasallığı İlkesi*, 2. b., İstanbul: XII Levha Yayıncılık.
- Güneş, Gülsen (2012). “Anayasadan Sistemik Kavramsal ve İlkel Bazı Vergisel Beklentiler”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, (Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z. Ertunç Şirin), İstanbul: XII Levha Yayıncılık, 2012, ss. 267-283.
- Hakyemez, Yusuf Şevki (2001). “Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanmasında Ölçülülük İlkesi”, *Hayri Domaniç’e Armağan*, C. 2, İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Hakyemez, Yusuf Şevki (2009). *Hukuku ve Siyaset Ekseninde Anayasa Mahkemesinin Yargısal Aktivizmi ve İnsan Hakları Anlayışı*, Ankara: Yetkin Yayıncılık.

- Hatemi, Hüseyin (1989). *Hukuk Devleti Öğretisi*, İstanbul: İşaret Yayınları.
- Herekman, Aykut (1987). *Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı)*, C. II, Ankara: Sevinç Matbaası.
- Hughes, Jane Frecknall, Oats, Lynne (2004), “John Lackland: A Fiscal Re-evaluation”, *Studies in the History of Tax Law*, (Ed. [John Tiley](#)), Portland Oregon: Hart Publishing, 2004, ss. 201-226.
- Hunt, Jocelyn (1998). *French Revolution*, Florence: Routledge.
- Kaneti, Selim (2011). “Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri”, *Makaleler*, İstanbul: XII Levha.
- Kapani, Münci (1996). *İnsan Haklarının Uluslararası Boyutları*, 3. b., Ankara: Bilgi Yayınevi.
- Karakoç, Yusuf (2012). “Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükmünün Değerlendirilmesi”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, (Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z. Ertunç Şirin), İstanbul: XII Levha Yayıncılık, 2012, ss. 83-98.
- Kumrulu, Ahmet G. (1979). “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri” *AÜHFD*, 36 (1-4), ss. 147-162.
- Küsmenoğlu, İlham (2010)ç *Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi*, 1. Kitap, Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Lang, Joachim (1998), “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, (Çev. Funda Başaran), *13. Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen*, 14-16 Mayıs, Bodrum, 1998, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, 2000, ss. 3-64.
- Metin, Yüksel (2002). *Ölçülülük İlkesi: Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Munday, Roderick (2003). “İngiliz Hukukunda ve Common Law Ülkelerinde Kanunilik İlkesi”, (Çev: Zeynel T. Kangal), *İÜHFM*, 61 (1-2), 2003, ss. 441-464.
- Mutlu, Abdullah (2009). *Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*, Ankara: Maliye Bakanlığı SGB Yayınları.
- Nadaroğlu, Halil (1996). *Kamu Maliyesi Teorisi*, 9. b., İstanbul: Beta Basım.
- Nadaroğlu, Halil (2001). *Mahalli İdareler*, 7. b., İstanbul: Beta Yayınları.

- Neumark, Fritz (1975). *Vergi Politikası: Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri*, (Çev: İclal Cankorel), İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Oğurlu, Yücel (2002). *Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Onar, Sıddık Sami (1966). *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, I. C., 3.b., İstanbul: Hak Kitabevi.
- Outterson, Kevin (2004). “Slave Taxes”, *Studies in the History of Tax Law*, (Ed. [John Tiley](#)), Portland Oregon: Hart Publishing, 2004, ss. 263-282.
- Öden, Merih (2003). *Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2003, ss. ***.
- Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan, Nami (2010). *Vergi Hukuku*, 18. b., Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öz, Ersan (2004). *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özbudun, Ergun (2005). *Türk Anayasa Hukuku*, 8. b., Ankara: Yetkin Yayınları.
- Özer, İlhan (1977). *Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları.
- Özgüven, A. Volkan (2007). *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Öztürk, Kazım (1966). *İzahatlı, Gerekçeli, Anabelgeli ve Maddelere Göre Tasnifli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*, C.II, Ankara: İş Bankası Kültür Yayınları.
- Palamut, Mehmet E. (2002). “Ulusal Egemenlik Bağlamında Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye'nin AB Karşısındaki Konumu”, *17. Türkiye Maliye Sempozyumu: Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyum*, Ankara: TÜRMOB Yayınları No:185, 2002, ss. 219-245.
- Saban, Nihal (2009). *Vergi Hukuku*, 5. b., İstanbul: Beta Yayınları.
- Saban, Nihal (2012). “Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi”, 10.04.2012, <http://www.vmhk.org.tr/?p=3576>, (Erişim: 05.12.2013).
- Sağlam, Fazıl (1982). *Temel Hakların Sınırlanması ve Özü*, Ankara: AÜ SBF Basın ve Yayın Yüksek Okulu Basımevi.

- Savaş, Vural Fuat (1994). “Yeni Anayasa İçin Ekonomik Anayasa Önerileri”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 11, 1994, ss. 215-226.
- Stubbs, William (2011). *The Constitutional History of England, in its Origin and Development*, New York: Cambridge University Press.
- Şener, Abdüllatif (1990). *Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi*, İstanbul: İşaret Yayınları.
- Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet, Gerçek, Adnan (2013). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 4. b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Taşdelen, Aziz (2010). “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, *AÜHFD*, 59 (4), 2010, ss. 767-795.
- Tavşancı, Aykut (2010). “Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkisi”, *Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar*, (Ed. Figen Altuğ, Özhan Çetinkaya, Selçuk İpek), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2010, ss. 63-96.
- Tekbaş, Abdullah (2009). *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, Ankara: Maliye Bakanlığı SGB Yayını.
- Thuronyi, Victor (2003). *Comparative Tax Law*, The Netherlands: Kluwer Law International.
- Tuncer, Selahattin (1987). *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları*, Ankara, 2003, ss. 6-9. Nevzat Saygılıoğlu, *Vergi Hukukunda Yorum*, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı APKK Yayın No: 288.
- Utrecht University Centre for Taxation and Public Governance (CTPG) (2006). *Constitutional Effects On The Tax System*, Netherlands.
- Uygun, Oktay (2012). *Yeni Anayasada Yerel ve Bölgesel Yönetim için Öneriler*, İstanbul: TESEV Yayınları.
- Üçok, Coşkun, Mumcu, Ahmet (1976). *Türk Hukuk Tarihi*, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Üyümez, Mustafa Erkan (2010). *Yüksek Mahkeme Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Üzeltürk, Hakan (2011). “Vergilerin Kanuniliği - Kanunların Meşruluğu: Yüzyılların Serüveni”, 25. *Türkiye Maliye Sempozyumu: Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi*, Ankara: Gazi

Üniversitesi Maliye-Vergi Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi,
2011, ss. 116-140.

Vanistendael, Frans (1998). “Legal Framework for Taxation”, *Tax Law Design and Drafting*, (Ed. Victor Thuronyi), Vol. 1, International Monetary Fund.

Yaltı Soydan, Billur (1998). “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Adalet Kavramı ile Okumak”, *Vergi Sorunları*, S. 119, Ağustos, 1998, ss. 98-118.

Yaltı Soydan, Billur (2002). “İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği”, *Vergi Dünyası*, S. 254, Ekim 2002, ss. 85-102.

Yaltı, Billur (2011). “Anayasa Mahkemesi’nin Vergi Konulu Kararları Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: Ex Tunc-Ex Nunc-Pro Futuro Etki Üzerine Değerlendirmeler”, *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası*, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-1, (Ed: Billur Yaltı), İstanbul: Beta Basım, 2011, ss. 173-208.

Yaltı, Billur (2012). “Anayasa Mimarisinde Yeni Bir Yapıtışı: Mahalli İdarelerin Tali Vergilendirme Yetkisi Üzerine Değerlendirme”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, (Ed. Feridun Yenisey, Gülşen Güneş, Z. Ertunç Şirin), XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, ss. 345-364.

Yavaşlar, Funda Başaran (2013). “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, *Hukuk Güvenliği*, Kamu Hukukçuları Platformu, Ankara, 8-9 Kasım 2013, http://www.kamuhukukculari.org/?sayfa=toplantı_bildiriler&id=3 (Erişim: 25.11.2013).

AYM 02.06.1989, E: 1988/36, K: 1989/24; AYM 03.04.2001, E: 1999/50, K: 2001/67; AYM 25.03.2001, E: 2001/478, K: 2004/38; AYM 28.02.2008, E: 2006/71, K: 2008/69; AYM 23.07.2009, E: 2006/65, K: 2009/114; AYM 28.01.2010, E: 2008/70, K: 2010/21; AYM 05.10.1995 tarih, E:1995/15, K:1995/55; AYM 12.11.1991, E: 1991/7, K: 1991/43; AYM, 11.06.2003, E: 2001/375, K: 2003/61; AYM,15.10.2009, E: 2006/95, K: 2009/144; AYM, 12.1.1989, E:1988/4, K:1989/3; AYM, 15.12.2006, E:2006/111, K:2006/112; AYM, 12.2.2004, E:2001/349, K:2004/14; AYM, 13.7.1995, E:1994/85, K:1994/32; AYM, 15.10.2009, E: 2006/124, K: 2009/146; AYM, 26.01.2012, E: 2011/74, K: 2012/15;

AYM, 22.12.2011, E: 2010/7, K: 2011/172; AYM, 28.4.2011, E: 2009/39, K: 2011/68; AYM, 7.11.1989, E: 1989/6, K: 1989/42; AYM, 7.11.1989, E: 1989/6, K: 1989/42; AYM, E: 1995/24, K: 1995/52; AYM, 1997/62, K: 1998/52.

Yrg. 11. CD., 12.03.2011, E: 2001/1403, K: 2001/1960; Yrg. 9. CD., 10.12.1996, E: 1996/3115, K: 1996/7714.

<http://confinder.richmond.edu/>. (Erişim: 15.11.2013).