

VERGİ KANUNLARININ TABİ OLDUĞU ANAYASAL İLKELER*

*Yrd. Doç. Dr. Abdullah TEKBAŞ***

Çağımızın modern devletlerinde esas olarak yasama organı tarafından kullanılan vergilendirme yetkisi birtakım sınırlamalara tabi tutulmaktadır. Vergi kanunlarının içeriğinin oluşturulması sırasında dikkate alınması gereken çeşitli Anayasal ilkeler de bu sınırlamalar içinde yer almaktadır.

Devletin vergilendirme yetkisi, Anayasanın 73 üncü maddesinde yer alan kamu giderlerinin karşılanması, kanunilik, mali güç, genellik, eşitlik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri ile birlikte Anayasanın genelinden ve bazı özel hükümlerinden çıkarılan “hukuk devleti ilkesi”, “sosyal devlet ilkesi” ve “hukuki güvenlik ilkesi” gibi birtakım ilkelerle sınırlandırılmıştır. Vergi, Anayasanın öngördüğü bu ilkeleri gözeterek şekilde kanunla konulmalıdır¹. Vergilendirmeye ilişkin anayasa hukukundan kaynaklanan bu hukuki ilkeler, sistemi taşıyan vergi hukuku ilkeleri olarak isimlendirilebilir². Vergi ödevi ile temel hak ve özgürlükler arasındaki bağın

* Bu çalışmanın yapılmasında yazara ait “Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunu Yargısal Denetimi: Türkiye Uygulaması” adlı doktora tezinden geniş ölçüde yararlanılmıştır. Bkz. Abdullah Tekbaş, Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunu Yargısal Denetimi: Türkiye Uygulaması, (DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, İzmir 2007).

** Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü

¹ Şehnaz **Gerek**/Ali Rıza **Aydın**, Anayasa ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005, s. 149.

² Bkz. Klaus **Tipke**, Die Steuerrechtsordnung, Band I, Köln 1993, s. 111 vd.’dan aktaran Joachim **Lang**, “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, (Çev: Funda **Başaran**), **Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, s. 3.

önemi dikkate alındığında, vergilendirmenin anayasal ilkelerle sınırlandırılmasını anlamak daha da kolaylaşacaktır. Hukuk devletinde bireyler devletin müdahalelerinden korunmuş temel hak ve özgürlüklere sahiptirler. Anayasal hukuk devletinin sağladığı bu hukuki güvenlik belirtilen ilkelere uyulması sayesinde sağlanabilecektir. Vergi kanunlarının tabi olduğu Anayasal ilkeleri “genel ilkeler” ve “Anayasanın 73 üncü maddesinden kaynaklanan ilkeler” olarak ikiye ayırarak incelemek mümkündür.

I. GENEL İLKELER

Anayasanın tamamına hakim olan ve bütün hukuk dallarıyla ilgili olan genel Anayasal ilkeler aynı zamanda vergi hukukuyla da ilgili bulunmaktadır. Bu ilkelerden genel olarak bahsedildikten sonra vergi hukukuyla ilgileri ortaya konulmaya çalışılacaktır.

A. HUKUK DEVLETİ İLKESİ

Hukuk devleti kavramı, devlet iktidarının, kişi hak ve özgürlükleri yararına sınırlandırılmaya başlanması ile birlikte ortaya çıkmış ve demokrasi ile birlikte gelişmiştir. Hukuk devleti, temel anayasal bir ilke olarak, bütün devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olmasını ve kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını amaçlamaktadır³. Bu bağlamda hukuk devletinin kişi açısından temel konusu, insan hakları ve temel hürriyetler, devlet açısından ise kuvvetler ayrılığı ilkesidir⁴. Birey açısından hukuk devleti bireyin üç temel gereksinimine hizmet etmektedir: “Özgürlük”, “güvenlik” ve “eşitlik”⁵. Hukuk devletinde yasama, yürütme ve yargı organları, yalnız halkın sahibi ve kaynağı olduğu egemenliğin kendi alanlarına düşen bölümlerini kullanırlar. Anayasa, kanunlar ve “hukukun genel ilkeleri” bu alanlara ilişkin yetkileri belirler ve sınırlar. Böylece hukuk yoluyla karşılıklı denetlemeye dayanan bir kuvvetler ayrılığı

³ Nami Çağan, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 144.

⁴ Yaşar Karayalçın, “Hukukun Üstünlüğü (Kavram-Bazı Problemler)”, Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin Ökçesiz), HFSA - Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998, s. 132.

⁵ Hayrettin Ökçesiz, “Hukuk Devleti”, Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin Ökçesiz), HFSA - Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998, s. 31.

bilindiği gibi, yasama ve onun uzantısı olan hükümet, yani siyasal iktidarla yargı arasındadır⁶.

Hukuk devletinin öğelerini bir liste halinde verebilme imkanı yoktur. Bununla birlikte somut olay ve konularda hukuk devleti açısından çözümler yapılabilir⁷. Doktrinde hukuk devleti kavramının kapsadığı belli başlı şu ilkeler üzerinde durulmaktadır⁸:

- Kanuni idare ilkesi
- Kanunların genelliği ilkesi
- Kuvvetler ayrılığı ilkesi
- Kazanılmış haklara saygı gösterilmesi
- Temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması
- Mahkemelerin ve yargıçların bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanması
- İdarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetime tabi olması
- Yasama organından yürütme organına yetki devri koşullarının önceden belirlenmiş olması
- Devletin mali sorumluluğu
- Kanunların anayasaya uygunluğunun sağlanması

Hukuk devletine ilişkin bütün bu ilkeler diğer hukuk dallarıyla ilgili oldukları kadar vergi hukukuyla da ilgilidirler. Kuvvetler ayrılığı ilkesi çerçevesinde, vergilerin konulması, uygulanması ve denetlenmesi yetki ve

⁶ Artun **Ünsal**, Siyaset ve Anayasa Mahkemesi, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 443, S.B.F. Basın ve Yayın Yüksek Okulu Basımevi, 1980, s. 127.

⁷ **Çağan**, a.g.e., s. 144.

⁸ Bkz. Hayrettin **Ökçesiz**, “Hukuk Devleti Olgusu”, Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin **Ökçesiz**), HFSA - Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998, s. 45; Ernst Rudolf **Huber**, “Modern Endüstri Toplumunda Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet”, (Çev: Tuğrul **Ansay**), **Hukuk Devleti**, (Haz. Hayrettin **Ökçesiz**), HFSA - Hukuk Felsefesi ve sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998, s. 60; Klaus **Stern**, Der Rechtsstaat (Rektoratsrede), Krefeld, 1971, s. 7’den aktaran Hayrettin **Ökçesiz**, “İnsan ve Hukuk Devleti”, **Hukuk Devleti**, (Haz. Hayrettin **Ökçesiz**), HFSA - Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998, s. 41; **Karayalçın**, a.g.m., s. 134.

görevlerinin değişik organlara verilmesi, vergi kanunlarının herkese uygulanması, toplanan vergilerin ancak kanunlara uygun kamusal amaçlarla kullanılması⁹, idarenin kanunlarla bağlı olması ve kıyasın yasak olması, vergi konusunda yetki devrinin koşullarının belirlenmiş olması, yasama organınca çıkarılan vergi kanunlarının anayasa yargısına denetimine tabi tutulması şeklinde anayasalarda düzenlenen esaslar; hukuk devleti anlayışının anayasalara yansımalarının sonuçlarıdır. Dolayısıyla, anayasanın yukarıda belirtilen düzenlemelerine aykırı bir kanun, aynı zamanda hukuk devleti ilkesine de aykırılık oluşturacaktır.

Vergi hukukunda, hukuk devleti kavramının son derece geniş bir uygulama alanı vardır. Çünkü devlet vergilendirme yetkisi aracılığıyla kişilerin hak ve özgürlük alanlarına çeşitli müdahalelerde bulunmaktadır¹⁰. Gerçekten de vergi doğrudan doğruya bireylerin mülkiyet hakkına yönelik bir el atma olması yanında, yapmayı düşündükleri işten seyahat özgürlüklerine kadar pek çok hak ve özgürlük üzerinde etkili olabilecektir. Hukuk devletinde devlet vergilendirme yetkisini hukuk kuralları çerçevesinde kullanır. Vergilerin kanunilik yanında diğer anayasal ilkelere de uygunluğu sağlanır. Vergi hukuku, hukuk devleti kavramının sınırlarını belirlemek açısından en elverişli hukuk kollarından biridir¹¹. Hukuk devletinde yasama ve yürütme organlarının vergilendirme alanındaki yetkilerinin sınırlarının saptanmasında yargı organlarına önemli görev düşmektedir¹². Vergi hukukunun temel belirleyici işlemleri kanunlar olduğu için ve yasama organı AYM tarafından denetlendiğinden, vergi hukukunun hukuk devleti ilkesi çerçevesinde gelişiminin denetimi konusunda en önemli görev AYM'ne düşmektedir.

⁹ Frans **Vanistendael**, "Legal Framework for Taxation", Tax Law Design and Drafting, (Ed. Victor **Thuronyi**), Volume 1, Chapter 2, International Monetary Fund, 1996, s. 1.

¹⁰ **Çağan**, a.g.e., s. 144.

¹¹ Klaus **Tipke**, Steuerrecht, Ein Systematischer Grundriss, 3. Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 1975, s. 7'den aktaran Nami **Çağan**, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XXXVII, Sayı: 1-4, 1980, s. 137. Ancak, kanunilik ilkesi veya diğer vergi ilkelerinin hukuk devletinin zorunlu sonucu olduğu söylenemeyecektir. Zira hukuk devleti ilkesini kabul ettiği halde, verginin kanuniliği ilkesini kabul etmeyen ve vergisel düzenlemelerin (pek çok temel unsur itibarıyla) esas olarak yürütme tarafından yapılmasını öngören ülkeler de olabilecektir.

¹² **Çağan**, (1980) a.g.m., s. 137.

Devletin vergilendirme yetkisini mali amaç dışında, sosyal, ekonomik ve kültürel amaçlarla kullanması ile vergilerin son zamanlarda temel hak ve özgürlüklere uygunlukları daha da güncel bir duruma gelmiştir. Ekonomik ve sosyal yaşamı düzenlemeyi amaçlayan vergi kanunları, çeşitli ekonomik faaliyetlerin caydırılması gibi etkiler doğurabilecektir. Bu kanunların uygulanması ile ortaya çıkan caydırıcı etki temel hak ve özgürlükleri zedeleyebilir¹³. Çünkü temel hak ve özgürlüklerin vergi kanunları ile de olsa sınırlandırılması ölçsüz ve aşırı boyutlara ulaştığı takdirde, bu hak ve özgürlükler kullanılamaz hale gelebilir¹⁴. AYM bu konuda, “*getirilen yükümlülüğün ağırlığı temel hak ve özgürlükleri kullanılamaz hale getiriyorsa, Anayasaya aykırılıktan söz edilebilir*”¹⁵ demek suretiyle “kullanılabilirlik ölçütü”nü dikkate aldığını göstermektedir¹⁶. Hak ve özgürlüğü kullanılamaz hale getiren yükümlülük, artık o hak ve özgürlüğün özüne dokunmuş olacak ve yükümlülüğü getiren düzenlemenin iptal edilmesi gerekecektir¹⁷.

1982 Anayasası’nda düzenlenen sosyal güvenlik hakkı (m. 60), ailenin korunması (m. 41), özel hayatın gizliliği (m. 20), yerleşme ve seyahat özgürlüğü (m. 23) gibi hak ve özgürlüklerin yanısıra; vergi kanunlarına karşı en duyarlı olan hak ve özgürlüklerin başında, mülkiyet ve miras hakkı (m. 35) ile çalışma ve sözleşme özgürlükleri (m. 48, 49) gelmektedir. Vergi, özü itibarıyla mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlama oluşturduğu için, vergiden birinci derecede etkilenen hakkın mülkiyet hakkı olduğu görülmektedir. Zira vergiyle özel mülkün bir kısmı devlete aktarılmaktadır. Mülkiyet hakkı açısından yapılan incelemede esas olan, mülkiyet hakkına vergiyle ne kadar müdahale edileceğidir. Mülkiyet hakkı bakımından müsadere ölçüsüne vara-

¹³ Ernst **Benda**/Karl **Kreuzer**, **Verfassungsrechtliche**, Grenzen der Besteuerung, Deutsche Steuerzeitung, No. 4, Februar 1973, s. 53’den aktaran **Çağan**, (1980) a.g.m., s. 140.

¹⁴ AYM de aynı görüşü paylaşmaktadır. Bkz. 95/6 esas sayılı karar.

¹⁵ 95/6 esas sayılı karar.

¹⁶ Billur **Yaltı Soydan**, “Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, **Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, s. 99-100.

¹⁷ Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında “ölçülülük ilkesi” ile ilgili olarak bkz. Necmi **Yüzbaşıoğlu**, Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku, İstanbul, 1993, s. 286-287.

çak vergisel düzenlemelerden kaçınma yükümlülüğü söz konusu iken; bazı haklar bakımından devlete görevler yüklenmiş bulunmaktadır. Örneğin, devlet en az geçim indirimi ya da asgari ücretin vergi dışı bırakılması ile ilgili olarak yapacağı düzenlemelerle aileyi korumalıdır¹⁸. Bu anlayışa ters biçimde aile reisi beyanı uygulaması ile aile gelirlerinin toplanarak vergilendirilmesi söz konusu olmuş, bu uygulama 27 Mayıs 1960 - 6 Ocak 1961 tarihleri arasında GVK'na dahil edildiği için AYM'nce incelenememiştir¹⁹. Benzer şekilde, taşınmaz gelirlerinden malikin yararlanmasını engelleyecek ölçüde yüksek oranlı bir gelir vergisi, veraset yoluyla mirasçılara geçen malvarlığının tümüne yakın bir bölümünün devlete aktarılması sonucunu doğuran çok yüksek oranlı bir veraset vergisi, malik ile taşınmaz arasındaki ilişkiyi kesmeye yönelen ve kamu yararının haklı kılamayacağı kadar yüksek oranlı bir emlak vergisi, işletmeler arasındaki rekabet şartlarını ölçüsüz biçimde değiştiren vergi teşvik tedbirleri, bir sanat veya mesleğin sürdürülmesini ekonomik olarak caydıran ve önleyen vergiler temel hak ve özgürlüklerin özünü zedeleyebilir²⁰.

Gerek hakkı yerine getirmek, gerekse sınırlandırmak için vergi salındığında söz konusu düzenlemenin Anayasaya aykırı olmaması için, hem temel hak ve özgürlüklerin sınırlama nedenlerine, hem de vergilendirmenin anayasal ilkelerine uymak gerekmektedir²¹.

B. SOSYAL DEVLET İLKESİ

Bugün anayasalarda yer alan sosyal devlet ilkesinin herkesin üzerinde anlaşacağı bir tanımını vermek zordur. Bu nedenle bu kavramı devletin ulaşmak istediği amaçlara ve üstlendiği görevlere göre belirlemeye çalışmak daha doğru olur. Sosyal devlet, bir toplum içinde sosyal adaletin, sosyal

¹⁸ Yusuf **Karakoç**, “Türk vergi Hukuku’nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, Anayasa Yargısı 13, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1996, s. 308.

¹⁹ Bkz. Nihal **Saban**, “Anayasa Hukuku Açısından Gelir vergisinde Aile Reisi Beyanı”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 2, S. 14, Şubat 1994, s. 122.

²⁰ **Çağan**, a.g.e., s. 167-171.

²¹ Eser **Karakas/Elif Sonsuzoğlu**, “Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açından Değerlendirilmesi”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, s. 220.

refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasını amaç olarak benimsemektedir²². Böylelikle sosyal haklar sağlanmaya çalışılacaktır²³. Sosyal adalet, zenginliğin adil dağılımını; sosyal refah, milli gelirin artırılması ve dengeli dağıtımını; sosyal güvenlik ise, bireylerin yarından emin olmalarını ifade eder. Bu amaçlar çerçevesinde devlet bir yandan ekonomik bakımdan zayıfları koruyacak, vatandaşları sosyal güvenliğe kavuşturacak, diğer yandan da ekonomik kalkınmayı sağlayacaktır²⁴. Sosyal devlet bu amaçları gerçekleştirmek üzere devlete bir kısım olumlu görevler yüklemektedir. Sosyal devlet, görevlerini yerine getirebilmek için ekonomiye müdahale ederek gelir ve servet dağılımını adil bir duruma getirmeye çalışır, kalkınmayı plana bağlar²⁵. Bu bakımdan sosyal devlet ilkesi devletin ekonomiye müdahalesinin gerekçesini oluşturmaktadır. Ancak bir yandan da bu müdahaleler sonucu bozulan ekonomik dengelerin doğurduğu sosyal sorunlarla ilgili olarak sosyal devlet aynı zamanda bir sonuç olarak ortaya çıkmaktadır.

Kişiler sosyal devletin sosyal niteliği gereği, elde ettikleri sosyal haklar yanında bazı ödevleri yerine getirmek ve kanunların öngördüğü özverilere katlanmak zorundadırlar. Anayasanın siyasal hakları ve ödevleri düzenleyen dördüncü bölümünde yer almasına karşın, daha ziyade sosyal ve ekonomik nitelikte olan “vergi ödevi” bu türdendir²⁶. Devletin sosyal nitelik kazanması ile vergilendirmenin de geleneksel mali işlevi yanında ekonomik ve sosyal yaşamı düzenlemeye yönelik vergiler de ön plana çıkmıştır. Böylece sosyal devlet, vergilerin ekonomik bakımdan tarafsız olması gerektiğine ilişkin

²² T. Bekir **Balta**, İdare Hukuku, C. I, Genel konular, AÜSBF. Yayını, AÜ Basımevi, Ankara, 1972, s. 113.

²³ Sosyal haklar, “ekonomik bakımdan zayıf ve güçsüz olanların ve özellikle işçilerin haklarının ve çıkarlarının korunması, geliştirilmesi ve emekle sermaye arasındaki ilişkilerde bir güç dengesi kurulması için devletin gerçekleştirme sorumluluğunu üstlendiği ekonomik ve sosyal nitelikli ve özgürlükçü önlemlerin tümüdür”. Cahit **Talas**, “Sosyal Haklar ve Türk Anayasalarında Sosyal Hakların Evrimi”, İnsan Hakları Yılı, Yıl: 3-4, 1981-1982, s. 43.

²⁴ Ayferi **Göze**, Sosyal Devlet Sistemi, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s. 9-93; Ülkü **Azrak**, “Sosyal Devlet”, **Reşat KAYNAR’a Armağan**, İstanbul, 1981, s. 7; **Çağan**, a.g.e., s. 190; **Karakoç**, a.g.m., s. 343.

²⁵ **Çağan**, a.g.e., s. 190.

²⁶ Yılmaz **Aliefendioğlu**, “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, Danıştay Dergisi, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara, 1981, s. 70.

“leave them as you find them” (bulduğun gibi bırak) kuralını reddetmektedir²⁷. Sosyal gerekçelerle vergilerin düzenleyici şekilde kullanılması, çoğu zaman vergilendirmenin en önemli ilkelerinden biri olan “eşitlik ilkesi”nin ihlali sonucunu doğuracaktır.

Devletin ekonomiye müdahalesi esas olarak Keynesyen iktisadın hakim olmaya başladığı 1930’lu yıllarda başlamıştır ve böylece verginin mali amaç dışında ekonomik amaçla kullanılmaya başlanması söz konusu olmuştur. 1930’lu yıllarda, Başkan Roosevelt’le Amerikan Yüksek Mahkemesi arasındaki sürtüşme de esas itibarıyla, müdahaleci devlet anlayışına karşı Mahkemenin direnmesiyle ilgilidir. Bundan sonraki süreçte verginin sosyal amaçla kullanılması şeklinde gelişmeler yaşanmıştır. Sosyal devlet anlayışının II. Dünya Savaşı sonrası ortaya çıktığı görülmektedir. Türk düşünce hayatında ise 1960’da kesin çizgilerle çizilmiştir²⁸. 1961 Anayasası’nın yeni olan yönlerinden biri de “sosyal devlet ilkesi”ni benimsemiş olmasıdır. Sosyal ve iktisadi hakların ilk defa bu Anayasada öngörülmüş olması da bunu açıkça göstermektedir²⁹.

Sosyal devlette bir yandan sosyal adalete ve gelirin ve servetin yeniden dağıtılmasına, öte yandan da planlı kalkınmaya yönelik vergi tedbirleri önem kazanmaktadır. Ancak gelişmekte olan ülkelerde bu hedefler birbirine ters düşen tedbirleri gerektirdiğinden çoğu kez çelişmektedir³⁰. Nitekim vergi ile kalkınma yolunu seçen ülkeler için vergi politikası ile kalkınma yönünde ayarlamalar yapılır. Ancak vergi politikası ile kalkınmanın teşviki sağlanırken gelir dağılımı sorunu ihmal edilmiş, vergi politikasının gelir dağılımındaki adaletsizlikleri giderici şekilde kullanılması yoluna gidilememiştir. İstisna ve muafıkların sosyal amaçlarla kullanılmaması bunun en açık örneğini teşkil etmektedir³¹. Hukuk devleti ile sosyal devlet anlayışları

²⁷ Klaus **Tipke**, **Steuerrecht, Ein Systematischer Grundriss**, 3. Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 1975, s. 24’den aktaran **Çağan**, (1980) a.g.m., s. 145.

²⁸ Tarık Zafer **Tunaya**, **Siyasi Müesseseler ve Anayasa Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2047, 3. Baskı, İstanbul, 1975, s. 728.

²⁹ Mustafa **Erdoğan**, **Türkiye’de Anayasalar ve Siyaset**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Liberte Yayınları, 1999, s. 101.

³⁰ **Çağan**, (1980) a.g.m., s. 145.

³¹ Mehmet **Tosuner**, “Kurumlar Vergisinin Hukuki Yapısı ve Özellik Gösteren Uygulamalar”, Akademik Araştırmalar Dergisi, İzmir, 1998, s. 135.

arasındaki farklardan kaynaklanan bu çelişki sosyal devlet ilkesinin hukuki bakımdan ne ölçüde bağlayıcı olduğu sorununu ortaya çıkarır³².

Sosyal devlet ilkesi çerçevesinde, devletin ekonomik ve sosyal yaşama planlı olarak müdahale etmesi, sosyal adaleti gerçekleştirmek için gelirin ve servetin dağılımını adil bir duruma getirmesi gerekmektedir. Sosyal devlet kavramı hukuk devleti kavramından farklı olarak devlete olumlu bir kısım ödevler yüklemektedir. Hukuk devleti kavramının kanun önünde eşitlik anlayışı, sosyal devlette ekonomik ve sosyal bir içerik kazanarak fırsat eşitliğine dönüşmüştür. Hukuk devleti kavramı vergi adaletinin, kanun önünde eşitlik -ya da yatay adalet- yönü ile ilgilendiği halde sosyal devlet gelir, servet, harcama, aile yükü vb. yönlerden farklı durumlarda olanların ne ölçüde farklı vergilendirilecekleri, başka bir deyişle dikey adalet sorunu ile ilgilidir. Sosyal devlet kavramı açısından tek başına yatay adalet yeterli değildir³³.

Klasik haklar bakımından esas olan devlet müdahalesinin önlenmesi iken, sosyal haklar bakımından esas olan devletin müdahalesidir³⁴. Sosyal hukuk devleti olarak devletin gerçekleştirmek zorunda olduğu görevler aşağıda şekilde sıralanabilir:

- Ailenin korunması (m. 41)
- Eğitim hizmeti sunma (m. 42)
- Toprak reformunun gerçekleştirilmesi (m. 44)
- Tarım, hayvancılık ve bu üretim dallarında çalışanların korunması (m. 45)
- İşsizliğin önlenmesi (m. 49)
- Sağlık hizmetlerinin sunulması ve çevrenin korunması (m. 56)
- Konut sahibi olmanın desteklenmesi (m. 57)
- Gençliğin korunması (m. 58)
- Sporun geliştirilmesi (m. 59)
- Herkese sosyal güvenlik sağlanması (m. 60)

³² **Çağan**, (1980) a.g.m., s. 145.

³³ Mualla **Öncel**/Ahmet **Kumrulu**/Nami **Çağan**; Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 1999, s. 52.

³⁴ **Tunaya**, a.g.e., s. 279.

- Tarih, kültür ve tabiat varlıklarının korunması (m. 63)
- Sanatın ve sanatçının korunması (m. 64)
- Planlı kalkınmanın sağlanması (m. 166)
- Piyasaların denetimi ve dış ticaretin düzenlenmesi (m. 167)
- Orman köylülerinin korunması (m. 170)
- Kooperatifçiliğin geliştirilmesi (m. 171)
- Tüketicilerin korunması (m. 172)
- Esnaf ve sanatkarın korunması (m. 173)

Geçmiş yıllarda Türk Vergi Sistemi'ne dahil edilmiş ve uzun süre uygulanmış bazı kurumların sosyal devlet ilkesi ile bağdaştırılabilmesi mümkün değildir. Bunlardan biri "aile reisi beyanı"dır. Bu uygulamaya göre, aile reisi, eş ve çocukların gelirleri aile reisi tarafından tek bir beyanname ile beyan edilmekte ve ailenin toplam geliri üzerinden vergilendirilmektedir. Böylelikle ailenin geliri tek bir beyanname ile beyan edilmekte ve toplam gelir tarifenin daha yüksek dilimlerine girerek artan oranlı tarife yapısı dolayısıyla daha yüksek oranda vergilendirilmektedir. Bu düzenleme, Anayasanın 41 inci maddesiyle devlete yüklenmiş bulunan "ailenin korunması" yükümlülüğüne aykırı olmanın yanında, "ödeme gücü ilkesi", "eşitlik ilkesi" gibi temel vergilendirme ilkelerine de aykırılık oluşturmaktadır³⁵. Söz konusu düzenleme 1961 Anayasası'nın geç. 4 üncü maddesi gereğince AYM önüne getirilememiş, dolayısıyla Anayasaya aykırılık bir kararla tespit edilememiştir. Bu düzenleme nihayet 1998 yılında 4369 Sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmıştır.

Anayasaya aykırılığı söz konusu bir başka düzenleme ise, zaman zaman Türk Vergi Sistemi'ne dahil edilmiş olan "hayat standardı esası" uygulamasıdır. Bir çeşit götürü vergilendirme olan hayat standardı esası, uygulandığı vergi mükelleflerinin bir kısmının mesleği terk etmesine sebep olarak, Anayasanın çalışma özgürlüğüne ilişkin hükümlerini ihlal etmektedir. Bunun yanında, hayat standardı esası, vergilendirme ile ilgili "eşitlik ilkesi" ve "mali güce göre vergilendirme ilkesi"ni de ihlal etmektedir³⁶.

³⁵ Bkz. **Karakaş/Sonsuzoğlu**, a.g.m., s. 233-234; Zeynep **Arıkan**, Demokratik Gelişim sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi), (Yayımlanmamış Doktora Tezi), DEÜSBE, İzmir, 1994, s. 209.

³⁶ **Karakaş/Sonsuzoğlu**, a.g.m., s. 234.

Sosyal devlet ilkesinin vergi hukukuna yansımaları, sadece vergilerin toplanmasında sosyal adalete uygun davranılmasını değil, vergi gelirlerinin harcanmasında da sosyal devlet anlayışına uygun olarak güçsüzleri koruyucu harcamaların yapılmasını da gerektirmektedir. Bu durum verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi bağlamında, sosyal devlet anlayışına uygun kamu giderlerinin belirlenmesi ve bunların vergilerle finanse edilmesini de mümkün kılmaktadır.

Bugün anayasalarda yer alan “sosyal hukuk devleti” ifadesiyle birlikte değerlendirildiğinde; vergi kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları karşılamak üzere başvuru en önemli araç olduğundan³⁷, denilebilir ki, sosyal hukuk devleti aynı zamanda vergi devletidir³⁸.

C. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

Hukuk devleti kavramının başka bazı unsurlar yanında, kişilerin kendilerine uygulanacak kuralları bilmeleri, diğer bir deyişle hukuki bir güvenlik içinde bulunmaları gereğini de içerdiği çağdaş demokratik toplumlarda kabul edilmektedir³⁹.

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin tabi olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene koyabilmesi anlamına gelir. Kişilerin davranışını düzenleyen kurallar onlara güvenlik sağlamalıdır. Hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleşebilmesinin ön şartı, devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasındır⁴⁰. Bu bakımdan hukuki güvenlik ilkesi hukuk devleti ilkesinden doğmakta, hukuk devleti ilkesinin bireye bakan yönünü oluşturmaktadır. Bu ilke kapsamında “güvenlik”ten yararlanacak olan, Anayasa ile hak ve özgürlükleri güvence altına alınmış olan bireydir. Bu bağlamda düşünüldüğünde hukuki güvenlik ilkesi, bir üst ilke olan ve ideal durumu hedefleyen hukuk devleti ilkesinin birey düzeyinde daha da somutlaşmış hali olarak ortaya çıkmaktadır.

³⁷ Salih Turhan, *Vergi Teorisi*, İstanbul, 1982, s. 27.

³⁸ Tıpke, *Steuerrecht*, 10. Bası, Köln, 1985, § 1, 2’den aktaran Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987, s. 3.

³⁹ Özhan Uluatam/Yaşar Methibay, *Vergi Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Değişik Dördüncü Baskı, Ankara, 2000, s. 52.

⁴⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e., s. 46; Hans Spanner, *Rechtssicherheit, Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*, C. II, L-Z, München 1972, s. 870’den aktaran Çağan, a.g.e., s. 172.

Hukuki güvenlik ilkesinin en gerekli olduğu alanlardan biri, devletin birey hak ve özgürlüklerine en fazla müdahalede bulunabileceği alanlardan biri olan vergilendirme alanıdır. Vergi devletin gelişimi sonucu verginin gelişen fonksiyonları ve mali amaç dışındaki amaçlarla alınmaya başlamasıyla, devlet müdahaleciliğinin, başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel birey hak ve özgürlüklerine yönelmesi karşısında, bireyin gerek kanunların yapılması ve uygulanması ve gerekse denetimi alanlarında anayasal korunma altına alınması gerekmiştir. Kişiler, devletin vergilendirme yoluyla hak ve özgürlükler alanlarına yönelttiği müdahaleleri önceden tahmin edebilmeli ve geleceğe dönük planlarını buna göre yapmalıdırlar; böylece vergilendirmede keyfilik de önemli ölçüde önlenir⁴¹.

Hukuki güvenlik ilkesinin bir yönü, kanunların içeriği ve yürürlüğü ile ilgili olarak ortaya çıkmaktadır. Buna göre vergi kanunları açık, anlaşılır, kesin olacak; yoruma ve kıyasa imkan vermeyecektir⁴². Ayrıca geçmişe yürütülmeyecektir. Hukuki güvenlik ilkesinin diğer yönü ise, yasama organı ve idarenin vergi ile ilgili işlem ve eylemlerinin yargı denetimine tabi tutulmasıdır. Yargı denetimi yoluyla, vergi kanunlarının çıkarılmasından somut olaylara uygulanmasına kadar bütün aşamalarda anayasal ilkelere uygunluğun sağlanması amaçlanmaktadır. Vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesinin kapsamına verginin belirliliği, vergi kanunlarının geriye yürümezliği ve kıyas yasağı ilkeleri girmektedir⁴³.

1. Verginin Belirliliği İlkesi

Hukuk devletin bireylere bakan yönü olan hukuki güvenlik ilkesinin en önemli gereklerinden biri belirliliktir. Bu ilke kanun veya diğer düzenleyici işlemlerin içeriklerinin açık ve anlaşılır şekilde belli olmasını sağlayarak hukuk güvenliğini sağlamaktadır. Vergilendirmede belirlilik ilkesi, hukuk devleti kavramının hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde, geleneksel anlamını aşan bir içerik kazanmıştır. Vergilendirmede belirliliğin sağlanma-

⁴¹ Çağan, (1980) a.g.m., s. 141; Fritz Neumark, (Çev. İclal (Feyzioğlu) Cankorel), *Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1975, s. 375.

⁴² Çağan, (1980) a.g.m., s. 141.

⁴³ Çağan, a.g.e., s. 172.

sıyla, bir yandan vergi yükümlülerinin hukuki güvenliği, öte yandan da vergi idaresinin istikrarı korunmaktadır⁴⁴.

Vergi bakımından belirliliğin sağlanması, verginin esaslı unsurlarının ilgili düzenleyici işlemde gösterilmesini gerektirir. Geleneksel anlamda vergilendirmede belirlilik ilkesi, verginin konusunun, vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanları ve şekillerinin gerek idare, gerek vergi yükümlüleri açısından belli ve kesin olmasını ifade eder. Vergilere ilişkin işlem ve kuralların açık ve anlaşılabilir olması vergilendirmede keyfiliğin önlenmesi amacını gütmektedir⁴⁵. Bu amaca uygun olarak, örneğin, gelişmiş batı ülkelerinde olduğu gibi Türkiye’de de gelir vergisine tabi gelir unsurları sınırlayıcı yöntemle tek tek sayılmış ve tanımlanmış⁴⁶, bu konuda açıklık sağlanmaya çalışılmıştır.

Her ne kadar verginin kanuniliği ilkesinin verginin belirliliği ilkesinin önkoşulu olduğu belirtilmişse de⁴⁷, belirlilik ilkesi kanunilik ilkesi ile ilgili olmakla birlikte doğrudan bu ilkenin sonucu değildir. Zira kanunilik ilkesi olmamakla, yani yürütmeye vergilendirme yetkisi tanınmakla birlikte (167/2 deki gibi) belirlilik ilkesi de zorunlu tutulabilirdi. Bu doğrultuda, yürütme organının düzenleme yetkisinin bulunduğu durumlarda, yürütmenin işlemleri bakımından da belirlilik ilkesine uygun olarak gerekli unsurların açık ve anlaşılır şekilde, ilgili metinlerde gösterilmesi gerekmektedir. Böylece yükümlüler, katlanacakları yükümlülükler hakkında bilgilendirilmiş olurlar. Bu bilgilendirilmenin zamanı yükümlülüğün doğmasından önce olmalıdır. Bu durum, belirlilik ilkesi ile geriye yürümezlik ilkesi arasındaki bağlantıyı göstermektedir. Ancak bugün verginin kanuniliği ilkesi temel vergi ilkelelerinden biri olduğu için kanunlarda belirliliğin sağlanması gerekmektedir. Verginin kanuniliği ilkesini düzenleyen Anayasa 73/3 hükmü yanında, Bakanlar Kurulu’na yetki devrini düzenleyen 73/4 hükmü de iki açıdan

⁴⁴ **Çağan**, a.g.e., s. 172.

⁴⁵ **Çağan**, a.g.e., s. 172.

⁴⁶ Gülsen **Güneş**, “4369 Sayılı Yasa ile Getirilen Değişikliklerin Verginin Anayasal İlkeleri Açısından İrdelenmesi”, Prof. Dr. Adnan TEZEL’e Armağan, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, İstanbul, 2000, s. 263.

⁴⁷ Bedi Necmeddin **Feyzioğlu**, “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise), **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, C. VII, S. 1-4, 1952, s. 63, 89; **Çağan**, a.g.e., s. 172.

belirlilik ilkesine hizmet etmektedir. Öncelikle 4 üncü fıkrada sayılan temel unsurların alt ve üst sınırlarıyla vergi kanununda düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiş; bunun yanısıra, verginin ancak bu unsurları hakkında Bakanlar Kurulu'na vergilendirme yetkisi devredilebileceği belirtilmiştir.

Vergilendirmede belirliliğin sağlanabilmesi için vergi kanunları çok açık bir dille ve yalın bir biçimde hazırlanmalıdır; böylece herkes vergi kanunlarının etki alanını açıkça anlayabilecektir. Bu durum vergi uyumsuzluklarını da en az düzeye indirecektir⁴⁸. Nitekim Alman Anayasası vergi mevzuatının açık ve detaylı bir şekilde yazılması gerektiğini ifade etmektedir⁴⁹. Vergi kanunlarının karmaşıklığı mükellefler bakımından bazı olumsuz sonuçların doğmasına sebep olabilecektir. Vergi ödememesi gerektiği halde, bunun farkında olmayan kimselerin vergi ödemeye devam etmeleri buna örnek olarak verilebilir⁵⁰. Bunun yanısıra, belirsizlikler içeren vergi kanunlarının uygulamada istenen başarıyı sağlayamaması ve yürürlükten kaldırılması da söz konusu olabilmektedir⁵¹. Mükelleflerin zaman zaman ihtirazi kayıtlarla beyanname vermeleri, vergi idaresinden özelleştirilmesini alışkanlığının yaygınlığı gibi hususlar vergi kanunlarının karmaşıklığı ve belirlilik ilkesinin yeterince gerçekleştirilemediğinin göstergesidir. Bu konuda “yatırım indirimi” ile ilgili Türkiye’de yaşanan tartışmalar önemli bir örnektir. Ayrıca bir vergi kanununda başka hukuk kurallarına yollama yapılıyorsa, bu kuralların çok açık biçimde gösterilmesinde yarar vardır⁵².

Belirlilik ilkesi vergi kanunlarının istikrarlı olmasını, yani sık sık ve keyfi olarak değiştirilmemesini de gerektirmektedir. Vergi kanunlarının sık

⁴⁸ **Çağan**, a.g.e., s. 173.

⁴⁹ John Avery **Jones**, “Tax Law: Rules or Principles?”, Fiscal Studies, Vol. 17, No. 3, 1996, s. 68.

⁵⁰ Stanley S. **Surrey**, “Complexity and the Internal Revenue Code: The Problem of the Management of Tax Detail”, Law and Contemporary Problems, Vol. 34, No. 4, Tax Simplification and Reform, Autumn 1969, s. 693-694.

⁵¹ Türkiye’de 27.12.1980 tarih ve 2361 sayılı kanun ile GVK’na eklenen mük. 117 nci madde ile yürürlüğe konan “peşin ödeme sistemi”, çeşitli sorunların yanısıra ilgili kanuni düzenlemedeki belirsizlikler nedeniyle 31.12.1982 tarih ve 2772 sayılı Kanun’la yürürlükten kaldırılmıştır. Bkz. Mehmet **Tosuner**, “Peşin Ödeme (Dahili Tevkifat) Sistemi”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı 9, Mayıs-Haziran 1987, s. 8 vd.

⁵² **Karakoç**, a.g.m., s. 312.

sık ve özellikle keyfi gerekçelerle değiştirilmesi de, vergi hukukunda gerekli olan istikrarı bozacaktır⁵³.

Belirlilik ilkesi yasama organının yürütme organına devrettiği vergilendirme yetkisinin çerçevesinin anayasal kurallar doğrultusunda çizilmiş olmasını gerektirir⁵⁴. Aslında belirlilik ilkesi yürütmeye bırakılan yetkilerin kullanılmasında için gerekli şartların da belirlenmesini gerekli kılmaktadır. KHK düzenleme yetkisi veren yetki kanunlarının taşıması gereken şartlara benzer şartların Bakanlar Kurulu'na vergilendirme yetkisi veren kanunlarda da bulunması, bu konuda belirliliğin sağlanması yoluyla hukuki güvenlik ilkesine hizmet edecektir. Aksi takdirde, Bakanlar Kurulu'nun sık aralıklarla ve beklenmedik zamanlarda kullandığı yetkilerle vergisel yükümlülüklerde yapacağı değişikliklerin belirlilik ilkesini zedeleyerek, uzun vadeli planlar yapılmasını engellemesi söz konusu olabilecektir.

2. Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi

Kural olarak kanunların yürürlüğe girmelerinden sonraki olaylar için uygulanmaları, geriye yürümemeleri gerekmektedir⁵⁵. Kanunlar esas olarak, geleceğe yönelik hükümleri, emirleri ve yasakları kapsamaktadır. Bu sebeple geriye yürümemeleri hukukun genel bir kuralı haline gelmiştir. Bu kural hem akli, hem iktisadi, hem de siyasi düşüncelerle ve sebeplerle gerekçelendirilebilir. Kanun esas olarak bir emri içermektedir. Emirler ise geleceğe yönelik olarak verilirler. Bir emirden önce yapılan tasarruflar ya eski kanunun emrine dayanılarak ya da eski kanunda bunu yasaklayan bir hüküm bulunmamasından yararlanılarak yapılmıştır. Bu bakımdan, sonraki emrin eski tasarrufları ortadan kaldırması ve onları haksız bir duruma düşürmesi doğru olmayacaktır. Diğer yünden, iktisadi ve siyasi düşünceler, hareket ve ilişkilerde kesinlik ve istikrarın bulunmasını gerektirmektedir. Bireyler, hareketlerinin sonuçlarından, devam ve istikrarından emin olmalıdır ki, istenilen girişimlerde bulunabilsinler. Bugün iktisap ettiği durumun devamından emin olmayan bireyler korku ile hareket edecekler ve pek çok girişimden vazge-

⁵³ Ersan Öz, *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Aralık 2004, s. 60.

⁵⁴ Çağan, a.g.e., s. 173.

⁵⁵ Çağan, a.g.e., s. 179.

çeceklerdir. Bireyin cesaretini, girişim enerjisini kırmamak için onu kanunların gelecekteki hükümlerinin tehdidi altında bırakmamak gerekmektedir⁵⁶.

Geriyeye yürümeme kuralının temel amacı, özel sektörden kamu sektörüne kaynak aktarımı olan vergi kanunları bakımından daha da özenle uygulanması ve özellikle vergi yükünü artırıcı nitelikteki hükümlerinin geriye yürütülmemesinin sağlanmasıdır. Aksi takdirde, geriye yürüyen hükümler nedeniyle ortaya çıkan zamansal belirsizlik nedeniyle hukuk devletinin bireye bakan yönü olan hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmesi söz konusu olacaktır⁵⁷. Bu durum hukuki barışı tehdit edecek, ekonomik ve ticari hayatın istikrarını bozacaktır⁵⁸.

Geriyeye yürümezlik ilkesi, ceza kanunları dışında 1982 Anayasası'nda pozitif bir kural olarak düzenlenmemiş olup; ceza kanunları dışında, Anayasadaki kanun anlayışını açıklamakta bir ölçü olarak kullanılamaz⁵⁹. Buna karşın, Anayasanın temel ilkelerinden olan "hukuk devleti ilkesi" ve AYM kararlarıyla içeriği iyice geliştirilmiş bulunan ve 73 üncü maddenin 3 üncü fıkrasında ifadesini bulan "vergilerin kanuniliği ilkesi" gibi ilkeler hukuki güvenliği sağlama amacına yönelik olup, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönemde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkan vermemektedirler⁶⁰. Bu doğrultuda BULUTOĞLU, vergilerin geriye yürütülmesinin Anayasaya aykırı olmadığını, ancak yerleşmiş vergicilik ilkeleri ve vergi adaletine aykırı olduğunu ve önemli zorunluluklar olmadıkça vergi kanunlarının geriye yürütülmemesi gerektiğini belirtmiştir⁶¹.

Geriyeye yürümezlik ilkesine uygun vergisel düzenlemeler, kişilerin ileriye dönük planlarında hukuki güvenlik içinde kararlar almalarına hizmet

⁵⁶ Sıddık Sami **Onar**, İdare Hukukunun Umumi Esasları, I. Cilt, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966, s. 369-370.

⁵⁷ **Çağan**, a.g.e., s. 179.

⁵⁸ Mehmet **Tosuner**, "Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 20, Yıl: 2, Ağustos 1994, s. 47.

⁵⁹ Erdoğan **Teziç**, Türkiye'de 1961 Anayasası'na Göre Kanun Kavramı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1972, s. 46-47.

⁶⁰ Bkz. **Karakoç**, a.g.m., s. 313.

⁶¹ Kenan **Bulutoğlu**, Türk Vergi Sistemi, Cilt 1, Altıncı Basılış, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978, s. 27-28.

edecektir. Zira kişiler gelecek dönemlere ilişkin planlarını yürürlükteki vergi kanunlarına göre yaparlar. Sonradan çıkartılan kanunlarla geçmiş dönemler için vergi yükünün artırılması, mükelleflerin kararlarını verdikleri andaki sonuçlardan farklı sonuçlarla karşılaşmalarına neden olacaktır ki⁶², bu durum, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsar; ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken kararlılık ve belirlilik olumsuz yönde etkilenir⁶³. Özellikle, uluslararası sermaye hareketlerinin önemli ölçüde hızlandığı ve kalkınma yolundaki ülkelerin yabancı sermaye yatırımlarını çekmek için çeşitli unsurlar arasında vergiyi de rekabet unsuru olarak kullandıkları günümüzde, vergisel düzenlemelerin geriye yürütülmemesi yatırımcılara güven verilmesi ve ülkenin ihtiyaç duyduğu sermayenin çekilebilmesi bakımından da önemlidir.

Pozitif bir düzenleme olmamasına rağmen, geriye yürüme ile ilgili yasağın bulunmadığı çoğu durumda da kanun koyucular kural olarak geleceğe dönük kanunlar çıkarmaktadırlar. Böylece tamamlanmış işlemler üzerine vergi konulmaması suretiyle vergi mükelleflerine geniş kapsamlı bir koruma sağlanmak istenmektedir⁶⁴. Aslında, hukuk devleti kavramının “hukuki güvenlik ilkesi”, geriye yürütülen hükümlerin anayasa yargısı tarafından denetime tabi tutulabilmesine imkan vermektedir⁶⁵. Türk AYM incelemelerinde, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük yönlerinden yargısal denetim yapmaktadır⁶⁶. Geriye yürütülen vergi kanunlarının, kanunilik ilkesi ve geçmişe yürürlüğü haklı kılan neden açısından yargısal denetime tabi tutulması olanağı vardır. Keyfi ve geçmişe yürütüldüğü dönem açısından “ölçüsüz” olduğu kabul edilen bir hüküm anayasa yargısı organı tarafından iptal edilebilecektir⁶⁷. Tasarlandığı üzere⁶⁸, vergi kanunlarının geriye yürütmezliği

⁶² Bkz. Michael J. Graetz, *Retroactivity Revisited*, 98 *Harv. L. Rev.* 1820, 1822 (1985)’den aktaran Vanistendael, a.g.m., s. 9-10; Bulutoğlu, a.g.e., s. 25-26.

⁶³ Klaus Tipke/Joachim Lang, *Steuerrecht, Ein systematischer Grundriß*, 13. Auflage, Köln 1991, § 3, 2.31; ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 141.

⁶⁴ Vanistendael, a.g.m., s. 12.

⁶⁵ Nami Çağan, “Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri mali Yükümlülükler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 13, Eylül 1982, s. 37.

⁶⁶ 89/6 esas sayılı karar; Gerek/Aydın, a.g.e., s. 235.

⁶⁷ Çağan, (1980) a.g.m., s. 142. Ayrıca bkz. Gülsen Güneş, “Anayasa Mahkemesinin Ekonomik Denge Vergisine İlişkin Bir Kararında ‘Geriye Yürümelik İlkesi’ Yaklaşımına Eleştirel Bakış”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 4, Sayı: 42, Haziran 1996, s. 69.

ilkesi Anayasada yer alsaydı, istisnasız bütün durumlarda bu ilkenin geçerli olması zorunlu olacaktı. Bununla beraber Türk Hukuku'nda kanunların Anayasaya uygunlukları yargısal denetime tabi olduğu için, geçmişe yürüyen vergi kanunu hükümlerinin, her somut olayda, geçmişe yürürlüğü haklı kılan neden ve vergilerin kanuniliği ilkesi açılarından incelenmesine bir engel yoktur. Vergi kanununun keyfi ve ölçsüz olarak getirebileceği geçmişe yürüyen bir hüküm, AYM'nce iptal edilebilecektir⁶⁹. Nitekim, AYM bir kararında⁷⁰, kanunun niteliklerini belirtirken, “geleceği düzenleyici” olmasına ya da geçmişe uygulanmamasına işaret etmektedir⁷¹. Geriye yürüme ile ilgili uyuşmazlıklar uluslararası alana da taşınmış; Avrupa İnsan Hakları Komisyonu, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesindeki mülkiyet hakkı ile ilgili düzenlemeyi ihlal ettiği gerekçesiyle önüne getirilen, geçmişe etkili bir İngiliz vergi kanunu ile ilgili başvuruyu reddetmiştir⁷². Bu olayda, 1978 tarihli Mali Kanun’un 31 inci bölümü 6 Nisan 1976 tarihine kadar geri yürütülüyordu⁷³.

Vergi kanunlarının geriye yürümemesiyle ilgili gerekçelere rağmen, bu kuralın katı bir şekilde uygulanması, kanunlarda herhangi bir değişiklik yapılmasını engelleyecektir. Zira kural olarak kanunlar gelecekte etkili olsa bile, kişilerin mevcut servet durumlarını etkilemektedirler. Bu konudaki denge, vergi kanununun yürürlüğe girdiği tarihten önce gerçekleşmiş vergi yükümlülüklerine, yeni kanunun geriye yürür şekilde etkili olduğu tanımlamasının yapılmasıyla sağlanmaktadır. Bununla beraber, bu durum, varolan yatırımlar üzerindeki vergi değişikliklerinin ekonomik etkisi ile bu değişikliklerin görece geriye yürümesi arasında karşılıklı yakın ilişkinin olmaması nedeniyle keyfi bir çizgi gibi görünmektedir⁷⁴. Çünkü, neredeyse hemen

⁶⁸ 1982 Anayasası tasarısında, “Tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, sonra çıkartılan kanunla ağırlaştırılmaz. Hukuk devleti ilkelerine aykırı şekilde, önceye etkili kanunlar çıkartılmaz” hükümleri yer almış, ancak, hükümler yasalasmamıştır. Bkz. **Çağan**, (1982) a.g.m., s. 31.

⁶⁹ **Çağan**, a.g.e., s. 181.

⁷⁰ 63/124 esas sayılı karar.

⁷¹ Erdoğan **Teziç**, Anayasa Hukuku, Beta Basım A.Ş., Ekim 2001, s. 53.

⁷² Bkz. A., B., C. and D. v. The United Kingdom, App. No. 8531/79, 23 Eur. Comm'n H.R. Dec. & Rep. 203, 211 (1981). **Vanistendael**, a.g.m., s. 10.

⁷³ Bkz. **Vanistendael**, a.g.m., s. 10-11.

⁷⁴ Bkz. Michael J. **Graetz**, *Retroactivity Revisited*, 98 Harv. L. Rev. 1820, 1822 (1985)'den aktaran **Vanistendael**, a.g.m., s. 9-10.

hemen bütün vergi kanunu değişiklikleri, varolan yatırımlar üzerinde bir etkiye sahiptir. Bu durumda, geriye yürüme problemi, bir biçimsel kanuni kural problemi olarak değil, bir politika konusu olarak ele alınması gereken bir problemdir⁷⁵.

Çoğu ülkede, geriye yürümezlik ilkesi, bağlayıcı bir ilke olarak görülmemekte, gerekli görüldüğünde kanun koyucu tarafından izlenebilecek bir vergi politikası ilkesi olarak görülmektedir. Örneğin, ABD’nde, bazı vergi kanunu değişiklikleri (özellikle bazı teknik değişiklikler) geriye yürüyen içerikte olmuştur⁷⁶ ve Amerikan Yüksek Mahkemesi, geriye yürütülen vergi kanununun, rasyonel olarak meşru yasama amaçlarıyla bağlantılı olduğu sürece, Anayasaya aykırı olmayacağını belirtmiştir⁷⁷. Türkiye’de de çeşitli nedenlerle vergi kanunlarının geriye yürütüldüğü görülmektedir. Başlıca geriye yürüme nedenleri olarak, ağır ekonomik kriz dönemlerinde ve savaşlarda kazanılan ve haksız sayılan gelirlerin vergilendirilmek istenmesi, enflasyona karşı izlenen vergi politikası ve vergilerin tarh dönemleri gibi teknik özellikler sayılabilir⁷⁸. Bunun yanısıra bazı durumlarda, vergi geliri seviyesini korumak için geriye etkili kanunların çıkarıldığı görülmektedir⁷⁹.

Vergi yükümlülerinin lehine olan düzenlemelerin geriye yürütülebileceği, buna karşılık mali yükümlülükleri artıran düzenlemelerin geriye yürütülmemesi gerektiği belirtilmiştir⁸⁰. Ancak, lehe olan hükümlerin geriye yürütülmesinde “vergide eşitlik ilkesi”ne aykırılıklar ortaya çıkabilecektir. Gerçekten bu durumda, vergisini zamanında ödemiş, vergi idaresi ile uyumsuzluk yoluna gitmemiş olan dürüst yükümlüler cezalandırılmış buna karşılık ödemiş ve ihtilafı tercih etmiş olanlar ödüllendirilmiş olmaktadır⁸¹.

⁷⁵ **Vanistendael**, a.g.m., s. 10.

⁷⁶ Tax Reform Act of 1986, Pub. L. No. 99-514, § 1881, 100 Stat. 2085, 2914 (1986)’den aktaran **Vanistendael**, a.g.m., s. 10.

⁷⁷ United States v. Carlton, 129 L.Ed.2d 22, 31 (1994)’den aktaran **Vanistendael**, a.g.m., s. 11.

⁷⁸ **Çağan**, a.g.e., s. 181.

⁷⁹ **Vanistendael**, a.g.m., s. 12. Bu konuda Alman vergi uygulamasından örnekler için bkz. *Vertrauensschutz*. See 1 Klaus **Tipke**, *Die Steuerrechtsordnung*, s. 188 (1993)’den aktaran **Vanistendael**, a.g.m., s. 12.

⁸⁰ **Bulutoğlu**, a.g.e., s. 26.

⁸¹ Bkz. Yeyisi **Seviğ**, “Vergi Yasalarının Geriye İşlerliği”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 3, Sayı: 30, Haziran 1995, s. 67.

Bu sebepten, herhangi bir vergi hakkında hafifletici hükümler geriye yürütüldüğü takdirde, daha önceki dönemde alınmış bütün vergi farklarının da iadesi gerekir. Bunun bir örneği, Türkiye’de 1957’den 1959’a kadar uygulanmış olan değişik VİVK’nun vergiyi ağırlaştırıcı hükümlerini kaldıran kanundur. Bu kanunun hafifletici hükmü sadece henüz tahakkuk etmemiş veya kesinleşmemiş vergilere değil, kesinleşmiş ve ödenmiş vergilere de vergi iadesi hükmü konularak uygulanmıştır. 1959’da yapılan değişiklik (7338 sayılı Kanun) 1957’de yapılan ve vergiyi ağırlaştıran düzenlemelerin kaldırılarak, eski halin iadesini amaçlamaktaydı. Yükümlüler bakımından lehe olan düzenlemeleri geriye yürüten kanun, eşitlik ilkesine uygun olarak düzenlendiği için hukuka uygundu⁸².

Vergi kanunlarının geriye yürütülmesine izin verilen ülkelerde, genellikle, geriye yürütme yetkisinin aşırı kullanımını engellemeye yönelik sınırlar bulunmaktadır. Örneğin, Fransız Anayasa Konseyi, eğer cezai nitelik taşıyorsa geriye yürür nitelikte vergi kanunlarının uygulanamayacağını, buna karşın mahkemeler tarafından karara bağlanmış kişisel durumları etkilemeyen vergi kanunlarının geriye yürütülebileceğini belirtmiştir⁸³. Kanunların geriye yürütülmesi konusunu “eşitlik” ilkesi bağlamında değerlendiren Fransız Anayasa Konseyi, vergi yükümlülüğünde farklı kategoriler ve durumların varlığı halinde, vergi kanunlarının nihai amacının, “eşitlik ilkesi” ile çelişmeyeceğine karar vermiştir. Zira Konseye göre, eşitlik kavramının içeriği ödeme gücü olarak belirlenmiştir ve ödeme gücünü esas alan vergilerde geriye yürüme, eşitlik ilkesini ihlal etmeyecektir⁸⁴.

Federal Almanya Anayasası’nda vergi kanunlarının geriye yürümeyeceğine ilişkin bir hüküm yer almamakla birlikte, gerek Alman Vergi Hukuku Doktrininde ve gerekse Federal AYM kararlarında, vergi kanunlarının geçmişe yürütülmesi açısından, gerçek geriye yürüme - gerçek olmayan geriye yürüme ayrımı yapılmaktadır. Gerçek geriye yürüme, bir vergi kanununun,

⁸² Bulutoğlu, a.g.e., s. 26.

⁸³ Bkz. Judgment No. 86-223 of Dec. 29, 1986, Con. const., 1987 J.C.P. II, No. 20903; Judgment No. 95-369 of Dec. 28, 1995, Con. const., 1996 J.C.P. II, No. 67749 (court decisions may be overturned retroactively only for reasons based on the public interest)’den aktaran Vanistendael, a.g.m., s. 11.

⁸⁴ Nihal Saban, “Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik, Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik”, **Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, s. 71.

kanun koyucu tarafından, eski kanun döneminde tamamlanmış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geriye yürüme ise, vergi kanunlarının eski kanun yürürlükte iken başlamakla beraber henüz tamamlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelir⁸⁵. Doktrinde ve mahkeme kararlarında kural olarak gerçek geriye yürüme Anayasaya aykırı, gerçek olmayan geriye yürüme ise Anayasaya uygun sayılmaktadır. Ancak ana kural bu olmakla birlikte, her iki kuralın da istisnaları olduğu kabul edilmektedir. Bu istisnaların kabul edilmesinde ölçüt, yükümlülerin hukuki güvenliklerinin korunmaya değer olup olmasındır⁸⁶. Federal AYM, gerçek geriye yürümeyi Anayasaya aykırı kabul etmekle birlikte⁸⁷, bu kurala başlıca şu istisnaları getirmektedir⁸⁸:

- 1- Kişiler kanun değişikliğini ve bu değişikliğin geriye yürüyeceğini öngörmek durumunda iseler, örneğin kanun değişikliği basında haber olarak yer almışsa;
- 2- Yürürlükten kaldırılan kanun dönemindeki hukuki durum belirsiz ve anlaşılabilir idi ise; daha önce görünüşte bir hukuk kuralı bulunmasına rağmen, bu kural yok hükmünde ise, örneğin kuralın Anayasaya aykırılığı açık seçik belli idi ise;

⁸⁵ **Tipke**, a.g.e., s. 31-32'den aktaran **Çağan**, a.g.e., s. 182. Ayrıca Bkz. **Vanistendael**, a.g.m., s. 11. Gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme doktrinde farklı şekilde de anlaşılabilir. Gerçek olmayan geriye yürümenin gelir elde edildiğinde mevcut gelir vergisi kanununa göre vergilendirilmesi halinde söz konusu olduğu; buna karşılık, gerçek geriye yürümenin, bir vergi kanunun çıkarıldıktan sonra, yürürlük tarihinden önceki olaylara uygulanması halinde (gerek dönem başına ve gerekse daha öncesine kadar) söz konusu olacağı yolunda görüşler de mevcuttur. Charles Robinson **Smith**, Retroactive Income Taxation (So-Called), The Yale Law Journal, Vol. 33, No. 1 (Nov., 1923), s. 42. Diğer yandan, daha önce yürürlükte olmayan servet vergisi yeni bir kanunla düzenlenip yürürlüğe girdiğinde, bu yeni verginin daha önce vergilendirilmiş gelirin yeniden vergilendirilmesi şeklinde geniş anlamda geriye yürüme oluşturacağı da savunulmuştur. Coşkun Can **Aktan/Ufuk Gencel**, "Türkiye'de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2003, s. 3.

⁸⁶ **Çağan**, a.g.e., s. 182.

⁸⁷ **Tipke**, a.g.e., s. 31'den aktaran **Çağan**, a.g.e., s. 182.

⁸⁸ **Tipke**, a.g.e., s. 31'den aktaran **Çağan**, a.g.e., s. 182; Klaus **Tipke/Joachim Lang**, **Steuerrecht, Ein systematischer Grundriß**, 13. Auflage, Köln 1991, § 3, 2.31'den aktaran **Karakoç**, a.g.m., s. 314, dp. 83.

- 3- Kamu yararının zorlayıcı nedenleri kişilerin hukuki güvenliklerinden baskınsa;
- 4- Daha önce yürürlükte kural yok hükmünde ise veya bu kuralın Anayasaya aykırılığı, bu konuda bir duraksamaya yol açmayacak kadar açık idi ise; örneğin, yürütme organına eski kanunla Anayasal sınırları aşan ölçüde geniş yetki verilmiş ise.

3. Kıyas Yasağı İlkesi

TIPKE'ye göre kıyas; hukuk kuralından çıkarılması gereken ilkelerin kanunda düzenlenen olaya benzer, yani onlara karar nedeni için önemli olan kısımlarda yapısal benzerlik arz eden olaylara genişletici uygulamasıdır⁸⁹. Böylelikle kanunda düzenlenmeyen olaylara kanunda düzenlenen kuralların uygulanması söz konusu olacaktır⁹⁰. Vergi ilişkisinin eşit taraflar arasındaki ilişkiler gibi yatay bir ilişki olmayıp dikey bir ilişki olması ve bu ilişkide yükümlülükleri belirleme yetkisinin, egemenliği kullanan organlardan münhasıran yasama organına tanınmış olması, “verginin kanuniliği ilkesi”ni doğurmuştur. Bu ilkenin zorunlu bir sonucu olarak, kanun koyucu dışında egemenliği kullanan hiçbir organın vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkilerine sahip olabilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, münhasır yasama yetkisi olan verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması işlemleri, ne düzenleyici idari işlemlerle, ne de yargı organlarının yorum sınırlarını aşan kararlarıyla gerçekleştirilemeyecektir. Aksi halde idare ve yargı organlarının bu yoldan yeni vergiyi doğuran olaylar oluşturmaları veya vergi yükünü artırmaları imkanı doğabilir; bu da hukuki güvenliği ve barışı bozar. Kıyas, vergi hukukunda yorumun sınırını oluşturmaktadır. Vergi hukuku uygulamasında karşılaşılabilecek kanun boşlukları kıyasa varmayan yorum yöntemleri ile doldurulamıyorsa, bu boşlukların mutlaka yasama süreci içinde doldurulması gerekir⁹¹. Vergi hukuku kurallarının kıyas yöntemi ile yorumlanması,

⁸⁹ K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung Bd. III Föderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung*, Köln 1993, s. 1302'den aktaran Hakan Birsenoğlu, “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi”, *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cumhuriyetin 80 Kuruluş Yılına Armağan, Cilt: VII, Sayı: 3-4, Erzincan, 2003, s. 159.

⁹⁰ Doğan Şenyüz, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005, s. 30.

⁹¹ Çağan, (1980) a.g.m., s. 141.

hukuk devleti kavramının hukuki güvenlik ilkesine ve vergilerin kanuniliği ilkesine ters düşecektir. Vergilendirmede kıyas yasağı belirlilik ilkesini tamamlamaktadır⁹².

Hukuki güvenlik ilkesi ve vergilerin kanuniliği ilkelerinin sonucu olarak, idarenin ve vergi yargısı organlarının vergi kanunlarının anlamını belirlerken genişletici yorum ve kıyas yoluna başvuramamaları gerekmektedir. Hukuki güvenlik ilkesi açısından önemli olan, yeni vergi doğurucu olaylar meydana getiren veya vergi yükünü artıran kıyasın yöntem olarak yasaklanmasıdır. Ancak Türk Hukuku'nda vergilerin kanuniliği ilkesinin açık olarak hükme bağlanması nedeniyle kıyasın vergilendirmede bir yorum yöntemi olarak tümüyle reddedilmesi gerekmektedir⁹³. Vergi kanunlarındaki eksiklikler yasama süreci içinde doldurulacak, yasama süreci içinde eksikliklerin giderilmemesi halinde kuralların uygulanamaz hale gelmeleri söz konusu olacaktır⁹⁴. Aksi halde, kıyas yolu ile yeni vergi konuları ve matrahları oluşturulması tehlikesi ortaya çıkar⁹⁵. Bu sebeple, kıyas yasağı ilkesi belirlilik ilkesini de tamamlamaktadır. Belirlilik ilkesi, yargıcın kanuna ve hukuka bağlılığı ve devletin müdahale hakkı için geçerli olan kanunilik formülüne uyma zorunluluğunu beraberinde getirir; böylelikle yazılı hukuk ötesinde vergi hukuku ve kıyas yoluyla hukuk oluşturma imkanı ortadan kalkar⁹⁶. Aksi halde bu durum kamu hukukunda fonksiyon (işlev) gaspına yol açacaktır⁹⁷.

Kural olarak, hukuki güvenlik kapsamında bulunan kıyas yasağı, vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi değil, vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimini ilgilendirmektedir⁹⁸. Zira kıyas yasağı ilkesi yasama tarafından kabul edilmiş kanunların, idare tarafından uygulanması veya çıkan uyuşmazlıkların yargı organları tarafından çözülmesi sırasında dikkate alınabilecek bir ilkedir. İdarenin bu ilkeye aykırı ve yargı yoluna götürülmemiş işlemleri veya yargı yoluna götürülmekle birlikte,

⁹² **Çağan**, a.g.e., s. 174.

⁹³ **Çağan**, a.g.e., s. 176.

⁹⁴ **Jones**, a.g.m., s. 75.

⁹⁵ **Çağan**, a.g.e., s. 102.

⁹⁶ **Fischer**, "Grundlagen und Grenzen der Rechts(fort)bildung im Steuerrecht", StVj. 1992, s. 16'dan aktaran **Birsenoğlu**, a.g.m., s. 166.

⁹⁷ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, a.g.e., s. 29.

⁹⁸ **Karakoç**, a.g.m., s. 311.

yargı organınca kıyas yasağı ilkesine aykırı olarak verilmiş kararlara karşı AYM'ne başvurulamayacağından, bu ilke anayasa yargısı denetiminde işlevsel bir ilke değildir. Kanunla yapılan vergisel düzenlemenin, kıyas yasağı ilkesine aykırı olarak genişletilip genişletilemeyeceği ileriki aşamada idarenin ilgili kanunun uygulaması ve mahkemenin ilgili kanun maddesine göre uyumsuzluğu çözmesi sırasında söz konusu olacaktır. İtiraz yoluyla AYM'ne başvurma durumunda da aynı sonuç söz konusudur. Mahkeme uyumsuzluğun çözümünü AYM kararını verinceye kadar ertelese veya beş ay içinde karar verilmemesi nedeniyle beklemeksizin kararını verse; her iki durumda da mahkemenin vereceği (ve belki de kıyas yasağı ilkesine aykırı) karar AYM tarafından denetlenemeyecektir. Buna karşın, AYM kanunları denetlerken mevcut boşlukları göz önüne alarak, kıyasa meydan verebilecek boşlukların bulunması halinde, kanunilik ve hukuki güvenlik ilkelerine aykırılıktan iptal yoluna gidebilecektir. Buna göre esaslı unsurları eksik olan bir kanuni düzenleme, aynı zamanda kıyas tehlikesi söz konusu olduğu için AYM'nce iptal edilebilecektir.

Maddi vergi hukuku bakımından mümkün olmamakla birlikte, mali yükümlülük getirmeyen, usul kurallarını içeren VUK'nda yer alan boşlukların doldurulması için yorum ve kıyasa başvurulması mümkündür⁹⁹. Böylece vergilendirme ilişkisinin özüne, kurucu temel öğelerine kıyas yasağı ile dokunulmamakta, buna karşılık vergilendirme işlemleri ile vergi yargılamasına dair boşlukların kıyas yolu ile doldurulmasına kanunilik ilkesi engel oluşturmamaktadır¹⁰⁰.

Diğer pek çok ülkede de kıyas yasağı ilkesi mevcut olup, bu ilke vergi mükelleflerinin hukuki güvenliklerine hizmet etmektedir. İngiltere'de bir vergi borcu ancak bir kanunda öngörüldüğünde söz konusu olabilir. İngiliz Vergi Hukuku'nda kıyas için çok dar bir alan vardır. Uygulamada ne vergi koyucu, ne vergi ağırlaştırıcı, ne de vergi muafiyeti sağlayan kıyasa yer verilmez¹⁰¹. Alman Vergi Hukuku'nda baskın görüş, kıyasın hukuksal durumun ağırlaştırılmaması, yani vergi yükünün arttırılmaması koşulu ile uygula-

⁹⁹ Selim **Kaneti**, "Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 123, Kasım 1991, s. 38; **Şenyüz**, a.g.e., s. 30

¹⁰⁰ Ahmet **Kumrulu**, "Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatların Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim", **Danıştay Dergisi**, Sayı: 72-73, Ankara, 1989, s. 15.

¹⁰¹ **Birsenoğul**, a.g.m., s. 162.

nabileceği yönündedir. Alman AYM'nin 30.1.1985 tarihli kararında yer alan “yargı erki kıyas yoluyla vergi unsuru koyamaz veya ağırlaştırılmaz...; zira vergi hukuku kanun koyucunun iradesinde hayat bulur”¹⁰² ifadesiyle vergi ağırlaştırıcı kıyas yasağını kabul ettiği anlaşılır¹⁰³. ABD’nde vergi koyma erki Anayasal olarak kanun koyucuya aittir; ancak buna rağmen genel üst kuraldan somut olaya ilişkin kurala, kompleks realiteden nesnel tespit edilebilir altlanabilir olaya giden yolda, yani hukuku uygulamada mahkemelerin geniş takdir alanı bulunmaktadır¹⁰⁴.

II. ANAYASANIN 73 ÜNCÜ MADDESİNDEN KAYNAKLANAN İLKELER

Anayasanın 73 üncü maddesinin 1 ve 2 nci fıkraları, sadece dar anlamda vergiyi zikretmiş ve bu iki fıkrada ifadelendirilen vergilendirme ilkelerinin sadece dar anlamda vergi (ve vergi benzeri mali yükümlülük) ile ilgili olduğu belirtilmek istenmiştir. Buna karşın 3 üncü fıkrada verginin kanuniliği ilkesi düzenlenmiş ve bu fıkrada vergi dışında, resim ve harçlardan da bahsedilmiştir. Bu düzenleniş biçimi itibariyle, verginin kanuniliği ilkesi sadece dar anlamda vergilerle ilgili olmayıp; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle de ilgili bulunmaktadır.

A. VERGİ ADALETİ İLKESİ

Adalet kavramının kesin ve herkesçe kabul edilen bir tanımını yapmak imkansızdır. Değişik zamanlarda değişik kişiler tarafından farklı tanımlar yapılmıştır. Adaletin ne olduğunu ortaya koyabilmek bakımından, “herkese kendi payına düşeni vermek konusunda sonsuz ve sürekli çaba harcanması”, “söze bağlılık”, “herkese payına düşenin verilmesi” gibi tanımlar yapılmıştır. Adalet fikrinin mutlak olmayan bir eşitlik, kişiye uygulanacak kural- ların önceden belirlenmiş olması ve keyfiliğe yer verilmemesi şeklinde rasyonellik gibi unsurları bulunmaktadır¹⁰⁵.

¹⁰² BVerfG, NJW 1985, s. 1891’den aktaran **Birsenoğul**, a.g.m., s. 165.

¹⁰³ **Birsenoğul**, a.g.m., s. 165.

¹⁰⁴ **Walz**, “Berichte über auslaendisches Recht”, DStJB. 5, s. 382’den aktaran **Birsenoğul**, a.g.m., s. 161.

¹⁰⁵ Adnan **Güriz**, “Adalet Kavramı”, **Anayasa Yargısı 7**, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1990, s. 14-15.

Adaletin en gerekli olduğu alanlardan biri olan vergi alanında vergi adaleti, vergilendirmenin hakça olması şeklinde tanımlanmıştır¹⁰⁶. Neyin hakça olduğuna, zamana ve yere göre hukuk cevap verecektir ya da hukuk, hakça vergilendirmeyi gerçekleştirmek üzere belirlediği ölçülerle kavramın içeriğini dolduracaktır¹⁰⁷. Ancak baştan belirtilmesi gereken şey, adaletin mutlak içerikle olmamasına¹⁰⁸ paralel olarak, vergi adaleti kavramını da salt ve mutlak olarak ifade eden bir tanım yapmanın oldukça zor olduğudur¹⁰⁹. Bu tanımlama zorluğu nedeniyle adalet kavramının kanun koyucu bakımından yol gösterici olması da çok mümkün görünmemektedir. Çünkü hangi tür düzenlemelerin adalete uygun olacağı konusu belirsiz kalacak; kişilerin duyguları, sempati ve antipatileri neyin adaletli olduğu konusunda etkili olacaktır. Örneğin kendisini daha çok vergi ödemek sonucu ile karşı karşıya bırakan bir vergi kanununu, vergi yükümlüsü adalete aykırı saymakta bir sakınca görmeyecektir. Bunun tersi de söz konusu olmaktadır. Vergi yükümlüsünün daha az vergi ödemesini öngören yeni bir vergi kanunu, ilgili vergi yükümlüsünce adalete uygun ve haklı sayılacaktır¹¹⁰. Bu durum vergi adaleti kavramının sosyo-ekonomik içeriği baskın olan, ideolojiye, yere ve zamana göre değişen nisbi bir kavram olmasından kaynaklanmaktadır¹¹¹.

Adaletin iki türü bulunmaktadır. Denkleştirici adalet; hiçbir ayırıcı özelliğine bakılmaksızın, herkese eşit olanın verilmesini ifade etmektedir. Salt aritmetik bir eşitlik düşüncesine dayanmaktadır. Dağıtıcı adalet ise; orantılı eşitlik düşüncesinin temelinde bulunmaktadır. Ayırıcı özelliklerine göre bireylerin farklı işlemlere tabi tutulmasını; aynı özelliklere tabi olanlara aynı işlemin yapılmasını ifade etmektedir. Buradaki eşitlik, salt ve aritmetik bir eşitlik değil; bireylerin ihtiyaç, yetenek ve olanaklarına uyan orantılı bir

¹⁰⁶ Salih Şanver, "Vergi Ödevi", **Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler (Uluslararası Seminer)**, İstanbul, 1982, s. 399.

¹⁰⁷ Yalıt Soydan, a.g.m., s. 81; Nami Çağan, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", Anayasa Yargısı 1, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1984, s. 177.

¹⁰⁸ Adnan Güriz, "Adalet Kavramının Belirsizliği", **Adalet Kavramı**, Ed. Adnan Güriz, İkinci Baskı, Türkiye Felsefe Kurumu, Ankara 2001, s. 15.

¹⁰⁹ Cemil Rakıcı, "Vergi Adaleti ve Asgari Ücretin Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 276, Temmuz 2004, (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler.asp?ID=3409>; 05.02.2007).

¹¹⁰ Güriz, (1990) a.g.m., s. 16-17.

¹¹¹ Çağan, (1984) a.g.m., s. 177.

eşitliktir¹¹². Dağıtıcı adalet, daha çok sosyal devlet ilkesiyle ilgili görünmektedir.

Denkleştirici adalet anlayışına dayalı verginin genelliği ve eşitliği ilkeleri geleneksel vergi adaleti ilkeleridir¹¹³ ve vergi adaleti ilkesi, daha çok kapsamına giren bu ilkeler aracılığıyla somutlaşmaktadır. Buna göre, belli bir çerçeve içinde vergi adaleti, eşit durumda bulunanlara eşit muamele yapılması, yani aynı mali güce sahip olanların aynı vergi yükünü taşımaları anlamına gelmektedir. Başka bir deyişle, vergi adaleti, bir yandan vergilerin genel olmasının yanısıra, eşit durumda olanlara eşit, eşit durumda olmayanlara eşitsizlikleri derecesinde farklı davranılmasını gerektirmektedir¹¹⁴. Bu durum, “yatay adalet” ve “dikey adalet” kavramlarıyla ifade edilmektedir. Yatay adalet, vergilendirme bakımından benzer durumda (gelir, servet, gider, aile yükü vb.) bulunan kişilerin belli bir vergiyle ilgili olarak aynı işleme tabi tutulmalarını ifade etmektedir. Dağıtıcı adaletin gereği olan dikey adalet ise, orantılı adalet düşüncesinin ürünü olup¹¹⁵, vergilendirme bakımından benzer durumda olmayan kişilerin farklı vergilendirilmelerini ifade etmektedir¹¹⁶. Yatay adalet kanun önünde eşitlik ilkesinin bir sonucu olup, hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Dikey adalet ise, kanun koyucunun değer yargılarına ve sosyal devlet anlayışına göre biçimlenir¹¹⁷.

Dağıtıcı adalet anlayışının gelişimine paralel olarak, bugün, geleneksel vergi adaleti fikrinden sosyal adalet anlayışına uygun, kişilerin sosyal durumlarını göz önüne alan vergi adaleti fikrine geçilmiştir. Artık, vergi adaletinin anayasal temelini, genellik, eşitlik ve sosyal dayanışmadan oluşan ortak temel değerler üçlüsü oluşturmaktadır. Mali güce göre eşit vergilendirme, evlilik ve ailenin özel olarak korunması, özgürlük haklarının kamu

¹¹² Vecdi Aral, “Hukuki Değer Olarak Adalet”, HFSA - **Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları**: 1, AFA Yayıncılık, 1995, s. 352 vd.

¹¹³ **Tipke**, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Köln 1981, s. 24 vd.’dan aktaran **Karakoç**, a.g.m., s. 337.

¹¹⁴ **Çağan**, a.g.e., s. 191.

¹¹⁵ Tülin **Kıranoğlu**, “Vergi Adaleti”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 174, Mart 2003, s. 132.

¹¹⁶ **Çağan**, a.g.e., s. 148; Ahmet G. **Kumrulu**, “Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Atatürk’ün 100. Doğum Yılına Armağan, Cilt XXXVI, Sayı 1-4, 1979, s. 157.

¹¹⁷ **Çağan**, a.g.e., s. 148.

yararıyla ilişkilendirilmesi ve sosyal devlet ilkesi gibi anayasalarda yer alan ilkeler vergi adaletinin ortak temellerini oluşturmaktadır¹¹⁸.

Vergi adaleti, bir yandan vergilerin mali araç olarak kullanılmasında vergi yükünün kişiler arasında nasıl dağılacağını, öte yandan da ekonomik ve sosyal düzenleme aracı olarak ne yönde kullanılması gerektiğini belirler. Vergi adaletinin her iki yönü çoğu kez açık olarak saptanabilirse de, ölçüsü aynı açıklıkla saptanamaz¹¹⁹. Parlamento çoğunluğunun siyasal karar alma sürecinde egemen olduğu demokratik ülkelerde vergi adaleti hukuki ve ekonomik bir sorun olmanın yanı sıra, aynı zamanda siyasal bir sorundur¹²⁰. Sosyal devlet ilkesi yönünden önemli olan, vergilendirme koşulları farklı kişilerin vergi yüklerinin ne ölçüde farklılaştırılacağıdır (dikey adalet). Bunun belirlenmesinde bir ölçüde keyfilik kaçınılmazdır¹²¹.

Vergi adaletinin gerçekleştirilmesinde farklı ilkelere uygunluğun sağlanması gerekmektedir. Bunlar aşağıda belirtilmiştir.

1. Verginin Genelliği İlkesi

Verginin genelliği ilkesi, kamusal yükün herkese dağıtılması ile ilgili olmasının yanısıra, verginin kanuniliği kavramıyla ifade edilen verginin kanunla konulması zorunluluğu bağlamında, “kanunun genelliği” anlayışıyla da ilişkilidir. Maddi kanun anlayışının sonucu olan kanunların genelliği ilkesi, kanun konusunun elverişliliği ölçüsünde, uyulması gereken bir ilkedir. Anayasada yer alan “hukuk devleti” ve “eşitlik” ilkesi gibi ilkelerin bir sonucu olan genellik ilkesi, özellikle hakların tanınması ve yükümlülüklerin konulmasında uyulması gereken genel bir ilkedir. Bu bağlamda, vergi gibi yükümlülük getiren kanunların da, bu itibarla, genellik ilkesine uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla yasama organı şekli anlamda kanunla kimliği belli kişilere mali yükümlülükler yükleyemeyecektir¹²².

¹¹⁸ Lang, a.g.m., s. 4, 33.

¹¹⁹ Heinz Haller, (Çev. Salih Turhan), Maliye Politikası Teorik Esasları ve Temel Problemleri, İÜİF. Maliye Enstitüsü Yayını, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1974, s. 450.

¹²⁰ Çağan, a.g.e., s. 191.

¹²¹ Bkz. Richard A. Musgrave/Peggy B. Musgrave, **Public Finance Theory and Practice**, McGraw_hill Co., New York 1973, s. 192.

¹²² Bkz. Çağan, (1980) a.g.m., s. 138.

Genellik ilkesi egemenliğin halk tarafından kullanımının doğrudan sonuçlarından biridir. Her ferdin egemenliğin kullanımında söz sahibi olduğu (en azından teorik olarak) günümüz demokratik toplumlarında, bireyler hiçbir ayırım olmaksızın mali yükümlülüklere tabi olmakta, kamusal giderlerin karşılanması için genele yaygın yükümlülükler konularak, gerekli gelirler sağlamaya çalışmaktadırlar. Herkesin vergilendirilmesiyle ilgili kararlar da, herkesin temsil edildiği yasama organları tarafından konulmaktadır. Aynı şekilde, çeşitli gerekçelerle vergi dışı tutulacak olanları belirleme yetkisi de, bu yasama organlarına verilmiş bulunmaktadır.

Genellik ilkesi gerek 1961 Anayasası'nın 61 inci ve gerekse 1982 Anayasası'nın 73 üncü maddesinde "herkes" sözcüğü ile ifade edilmiştir. 73 üncü maddedeki "herkes" sözcüğünü "mali güç" kavramıyla birlikte değerlendirmek gerekir¹²³. Verginin genelliği ilkesi, bir toplumda yaşayan mali gücü olan herkesin vergi yükümlüsü olmasını gerektirir. Verginin herkesten alınması ya da verginin genelliği ilkesi, vergi yükünün olabildiğince adaletli bir biçimde tüm birey ya da gruplara yaygınlaştırılması, bazı toplum kesimleri üzerinde vergi yükünün birikmemesi çabasıdır. AYM'ne göre genellik ilkesi "sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesi"dir¹²⁴. Ancak, tüketim vergileri de dikkate alınır, hemen herkesin bir oranda vergi ödediği ve tüketim nedeniyle ödenen vergilerin mali güç ilkesine uygun olarak alınıp alınmadığını bilebilmenin çok halde mümkün olmadığı söylenebilir. Bu arada, vergi kanunlarındaki bağışıklık ve kimi gelirlerin vergiden ayrı tutulması sonucunda bazı kişilerin vergi ödeme yükümlülüğünden kurtulabilmesinin herkesin vergi ödeyeceği biçimindeki genel ilkeye aykırı düşüp düşmeyeceği tartışılabilir¹²⁵.

Genellik ilkesinden şu sonuçları çıkarmak mümkündür¹²⁶:

- Sadece belirli kimseleri kapsayacak biçimde vergi konulması mümkün değildir.

¹²³ Aliefendioğlu, a.g.m., s. 71.

¹²⁴ Karakoç, a.g.m., s. 337; Ömer Gören, "Türk Vergi Düzeninde Anayasal Yaklaşım ve Vergi Yargısı", Tartışmalı Toplantı, Kamu Gelirleri, Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi, Yıl 8, S. 50, Mayıs 1978, s. 76.

¹²⁵ Aliefendioğlu, a.g.m., s. 71.

¹²⁶ Kaneti, a.g.e., s. 28-29.

- Ödeme gücüne göre vergi yükünün dağıtılmasını sağlama amacı dışındaki bir nedenle vergi yükünün belirli toplumsal kesimler üzerinde yoğunlaştırılması, bu ilkeyle bağdaşmaz.
- Vergi kanunlarında uygulanacak olan istisna ve muafiyetlerle indirimlerin, verginin yapısına ve anayasal normlara uygun olması ve nesnel gerekçelere dayanması zorunludur.
- Vergi kanunlarında vergiyi doğuran olayın, verginin konuluş amacına uygun olarak kapsamlı biçimde tanımlanması gerekmektedir.
- Vergi oranlarının, ödeme gücü ilkesi saklı kalmak üzere, yükümlülerin bir kısmının vergi dışında kalmalarına neden olacak biçimde belirlenmemesi gerekmektedir.

Genellik ilkesinin yükümlüye ve yükümlülük konusuna bakan iki yönü bulunmaktadır. Yükümlüye bakan yönü “herkes” kavramıyla ifade edilmiş ve Anayasa çerçevesinde ayrık tutulabilecekler dışında herkesin vergi ödemekle yükümlü olduğunu ifade etmektedir. İlkenin yükümlülük konusuna bakan yönü ise, mali gücü oluşturan gelir, servet ve harcama gibi unsurların vergilendirmede temel alınmasını ifade etmektedir.

Diğer ilkelere olduğu gibi genellik ilkesinin de mutlak olarak uygulanabilmesi mümkün değildir. Genellik ilkesi sosyal adalet ve ekonomik kalkınma amaçlarına ulaşmak amacıyla belirli yumuşatmalarla uygulanmaktadır. Devletin temel görevleri kaynak dağılımında etkinlik, gelir dağılımında adalet ve ekonomik istikrar olduğuna göre, bu görevlerin yerine getirilmesi için vergisel bağışlıkların uygulanması genellik ilkesine ters düşmemektedir. Bu genelleme, ekonomik ve sosyal amaçlarla tanınan vergisel bağışlıkların Anayasaya tamamen uygun olduğu anlamına gelmez¹²⁷. Vergisel bağışlıkların genellik ilkesine aykırılığı yönündeki kaygılar, ancak bu bağışlıkların amaçları karşılamasıyla giderilebilir¹²⁸. Bu bakımdan, vergi muafiyet ve istisnaları genellik ilkesine aykırı gibi görünse de, bunlar, iktisadi, sosyal, kültürel politika nedenleriyle ve vergi tekniğinin

¹²⁷ Metin Taş, “Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi”, **Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, s. 279-280.

¹²⁸ Bkz. Abdurrahman Akdoğan, **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Genişletilmiş İkinci Baskı, Gazi Ün. İİBF Yayını, Ankara, 1996, s. 37.

gerektirdiği ölçüde geçerlidir¹²⁹. Dolayısıyla genellik ilkesine uygun olarak, mali yükümlülüğe tabi tutulacak yükümlü grubu, zaman zaman herkes kavramının mutlak anlamına göre daha dar bir çerçeveye içinde belirlenmekte, bu grup içindekilerin mali güçlerine göre vergilendirilmesinde “eşitlik ilkesi” işlev görmektedir.

2. Vergide Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesi, özgürlükçü demokratik düzen içinde, adalet düşüncelerinden geliştirilmiştir¹³⁰. Genellik ilkesi ile birlikte eşitlik ilkesi, onsekizinci yüzyıldan başlayarak geliştirilmiş geleneksel vergilendirme ilkeleridir¹³¹.

Eşitlik ilkesinin şekli ve maddi iki anlamı bulunmaktadır. Şekli anlamda eşitlik ilkesi; hiçbir kişinin özellik dikkate alınmaksızın kanunların tam anlamıyla ve tarafsız bir şekilde uygulanmasıdır. Maddi anlamda eşitlik ilkesi ise; aynı durumda bulunanların aynı işleme tabi tutulmasıdır. İlkenin bu anlamı, kişilerin çeşitli özelliklerine göre sınıflandırılmalarını ve buna göre farklı muameleye tabi tutulmalarını gerektirmektedir. Bugün genellikle kişilerin sınıflandırılmasında ve farklı muameleye tabi tutulmasında kabul edilmeyen ölçütler; etnik köken, din, cinsiyet gibi özelliklerdir¹³². Bu özellikler farklı muamele için kabul edilmeyecek, ancak başka bazı özellikler kişilere farklı muamele yapılabilmesi için kullanılabilir. Kabul edilen farklılıklarına göre kişiler sınıflandırılacak ve bu sınıflar itibarıyla eşit durumda bulunanlara eşit muamele yapılacaktır.

Acaba vergilendirmede kimler eşit sayılacaktır ya da vergilendirme bakımından eşitliğin ölçütü (aynı durumda olma ve farklı durumda olmanın ölçütü) nedir? Vergi ehliyeti temelde kişilerin mali güçlerine dayalı olduğu için, diğer bir deyişle, vergi ödemek için mali güce sahip olmak gerektiği için, eşitlik ilkesinin uygulamasında aynı muameleye tabi tutulacak olanlar için kriter olarak kabul edilen “aynı durumda olmak” ifadesinin vergi hukukundaki görünümü “aynı mali durumda olmak” ya da “aynı mali güce sahip olmak” şeklinde anlaşılacaktır. Buradan çıkan sonuca göre; aynı mali güce

¹²⁹ Çağan, a.g.e., s. 147.

¹³⁰ Heinz Paulik, Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, Carl Heymans Verlag, Köln, 1971, s. 9’den aktaran Çağan, a.g.e., s. 147.

¹³¹ Çağan, a.g.e., s. 147.

¹³² Vanistendael, a.g.m., s. 5; Arıkan, a.g.t., s. 209.

sahip olanların aynı vergi yüküne, farklı mali güce sahip olanların ise farklı vergi yüküne tabi tutulmaları Anayasanın emrettiği eşitlik ilkesinin bir gereğidir ve farklı mali güce sahip olma, daha zengin olanların daha fakir olanlara göre, daha fazla vergi ödemeleri Anayasa'nın 11 inci maddesinde belirtilen eşitlik ilkesine aykırı olmayacaktır. Bu durumda, mali güce göre vergilendirme ilkesi, eşitlik ilkesinin gerçekleştirilmesinde karşılaştırma kriteri olarak işlev görecektir¹³³. Bu doğrultuda genellik ve eşitlik ilkeleriyle birlikte “mali güce göre vergilendirme ilkesi”nin vergi adaletini sağlamaya yönelmiş ilkeler olduğu söylenebilecektir¹³⁴.

Eşitlik ilkesinin ölçütü olarak mali güç baz alındığında, bu ölçütün değişik vergiler bakımından uygulanmasında farklı sonuçlar ortaya çıkabilecektir. Bu bağlamda, verginin üzerinden alındığı gelir, harcama ve servet unsurları bakımından değerlendirme yapılabilir. Örneğin, ilke servet vergileri bakımından değerlendirildiğinde ve bu vergilerinin, motorlu taşıtlar, gayrimenkul ve servet transferlerini vergilendirdiği düşünülünce; gelirini bu unsurlar dışındaki unsurlar aracılığıyla servete dönüştürenler bakımından eşitlik ilkesi uygulanamayacaktır. Örneğin, gelir fazlasını altın, menkul kıymet, yabancı para vb. unsurlar olarak servete dönüştürenlerle gayrimenkul ve motorlu araç olarak servete dönüştürenler bakımından bir eşitsizlik ortaya çıkabilecektir.

Eşitlik ilkesi yasama gücünün sınırlanmasında, farklı ülkelerin mahkemelerinde farklı şekillerde anlaşılmıştır¹³⁵. Vergi kanunları, vergi adaletine uygun olup olmadıkları bakımından dünyanın başka hiçbir ülkesinde Almanya'daki kadar sık anayasal denetime tabi tutulmamaktadırlar. Bu durum, Almanya'da, maddi hukuk devletinin anayasa gerçeği haline gelmesini sağlamıştır. Federal Alman AYM, vergi adaleti ilkesini temel olarak eşitlik ilkesinden çıkarmaktadır. Mahkeme, genel eşitlik kuralını “keyfilik yasağı” şeklinde yorumlamaktadır: Eşitlere keyfi olarak eşit olmayan şekilde ve eşit olmayanlara da keyfi olarak eşit şekilde davranmak yasaktır¹³⁶. ABD Yüksek Mahkemesi kanun önünde eşitlik ilkesini (equal protection clause) açıklarken şöyle demiştir: “... eşitlik ilkesi, bütün bireylerin haklarının, ben-

¹³³ Lang, a.g.m., s. 9.

¹³⁴ Çağan, a.g.e., s. 147.

¹³⁵ Vanistendael, a.g.m., s. 6.

¹³⁶ Lang, a.g.m., s. 4, 5, 9.

zer koşullar altında, aynı kurala tabi olması zorunluluğunu ortaya koyar ve vergilendirme yetkisi de dahil olmak üzere, bireyi ve servetini etkileyebilecek bütün devlet yetkileri kullanırken uygulanır”¹³⁷. “Fakat bu hüküm, eşitliğin katı bir şekilde uygulanması anlamına gelmez”¹³⁸. “(Bu ilke), sınıflandırmaları yasaklamaz ve devletin vergilendirme bakımından sınıflandırma yetkisi, geniş bir alana yayılır ve esnekler. Ancak sınıflandırma, benzer koşullar altındaki herkesin aynı muameleye tabi tutulmasını sağlayacak şekilde, keyfi değil meşru olmalı ve kanunun amacını adil ve önemli kılan bir farklılığa dayanmalıdır”¹³⁹. Böylelikle, Amerikan Yüksek Mahkemesi, eşitlik ilkesini bütüncül bir bakışla ele almış, bireylerin servetlerini etkileyecek her türlü devlet müdahalesinin (bu arada vergilendirmenin) birlikte değerlendirileceğini ve eşit davranılıp davranılmadığına bu bütüncül değerlendirme sonucunda karar verileceğini belirtmiştir. Eşitlik ilkesini kanunilik ilkesi ile birlikte değerlendiren¹⁴⁰ Fransız Anayasa Konseyi verdiği bir kararında, harcamalar esas alınarak gelir vergisi tarh ettirilmesi durumunda, geliri belli miktarı aşan mükellefler bakımından harcamaların başka kaynaklardan yapıldığını ispatlama imkanını ortadan kaldıran kanuni düzenlemeyi, anayasal eşitlik prensibine aykırı bularak iptal etmiştir¹⁴¹.

Eşitlik ilkesi Türk Pozitif Hukuku’nda 1961 Anayasası’nın 12 nci, 1982 Anayasası’nın 10 uncu maddesinde düzenlenmiştir. 10 uncu maddenin 1 inci fıkrasına göre, “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir”. Vergi ödevinin düzenlendiği 73 üncü maddenin 1 inci fıkrasına göre ise, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”. Bu iki fıkra hükmü birlikte değerlendirildiğinde, vergi

¹³⁷ U.S. Supreme Court, Louisville Gas & Electric Co. V. Coleman, 277 U.S. 32 (1928)’den aktaran **Yalıtı Soydan**, a.g.m., s. 85, dp. 16.

¹³⁸ U.S. Supreme Court, Lehnhausen v. Lake Shore Auto Parts Co., 410 U.S. 356 (1973)’den aktaran **Yalıtı Soydan**, a.g.m., s. 85, dp. 16.

¹³⁹ U.S. Supreme Court, Louisville Gas & Electric Co. V. Coleman, 277 U.S. 32 (1928); Kahn v. Shevin, 416 U.S. 351 (1974)’den aktaran **Yalıtı Soydan**, a.g.m., s. 85, dp. 16.

¹⁴⁰ Nihal **Saban**, “Vergi Hukukunda ‘Ölçü Normlar Bloku’ Üzerine Bir Deneme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 117, Haziran 1998, s. 97.

¹⁴¹ Judgment of Dec. 27, 1973, Conseil constitutionnel (Con. Cons.), 1974 La Bemaîne juridique (Juris Classeur Périodique) (J.C.P.) II, No. 17691’den aktaran **Vanistendael**, a.g.m., s. 6, dp. 19.

ödemek bakımından herkese kanun önünde eşit davranılacak, vergi yükümlülüğü bakımından, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebepler farklı muamele için gerekçe olamayacaktır. Ancak 10 uncu maddenin başlığının “kanun önünde eşitlik” olarak düzenlenmiş olması, kimlerin eşit ve kimlerin farklı kabul edileceklerinin takdirinin yasama organına bırakıldığını göstermektedir. Bu durumda, vergilendirmede eşitliği gerçekleştirecek olan makam yasama organıdır¹⁴². Kanun koyucu, vergi yükümlüleri veya vergi konuları bakımından ortaya çıkan fiili eşitsizliklere göre ayrımlar yapabilir ve buna göre değişik düzenlemeler getirebilir¹⁴³. Kanun koyucu, ekonomik, kültürel, sosyal ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir. Bu istisnalar, Anayasanın diğer kurallarına dayanıyorsa eşitlik ilkesinden sapmalar geçerli sayılabilir¹⁴⁴.

Eşitlik ilkesinin gözetilmesi vergi sistemini kuran yasama organının takdirinde olunca, yasama organının tabi olduğu etkiler de eşitsizliklerin ortaya çıkmasına sebep olabilecektir. Çağdaş demokratik ülkelerde ve Türkiye’de vergilendirmede eşitlik ilkesinin bozulmasına neden olan çok önemli bir olgu da baskı gruplarıdır. Yasama organınca çıkarılan bazı kanunlarla belirli kesimlere avantajlar sağlanması, bu avantajlardan yararlanamayan kesimler bakımından eşitsizlik olarak ortaya çıkacak ve bu kesimler benzer avantajlardan yararlanabilmek için bir araya gelerek baskı grupları oluşturacaklardır¹⁴⁵. Ortak ekonomik çıkarlarını gerçekleştirmek için örgütlenerek siyasal karar organlarını etkileyen (dolaysız baskı grubu) ya da örgütlü olmamalarına rağmen, oy potansiyelleri bakımından varlıkları ile etkili olan (dolaylı baskı grubu) baskı grupları¹⁴⁶ vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerini bozucu etkide bulunabilirler¹⁴⁷. Vergilendirmede eşitlik ilkesinin baskı gruplarına karşı bir ölçüde de olsa korunabilmesi için, vergi

¹⁴² Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, 13. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s. 47.

¹⁴³ Klaus Tipke, **Steuerrecht, Ein Systematischer Grundriss**, 3. Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 1975, s. 37’den aktaran Çağan, a.g.e., s. 150.

¹⁴⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e., s. 41. Bkz. 90/35, 85/21 esas sayılı kararlar.

¹⁴⁵ Hakan Ay, **Vergi Politikaları ve Baskı Grupları**, Birinci Baskı, İzmir, 1998, s.

¹⁴⁶ Münci Kapani, **Kamu Hürriyetleri**, 7. Baskı (Tıpkı Basım), Yetkin Yayınları, Ankara, 1993, s. 275-276.

¹⁴⁷ Çağan, a.g.e., s. 164.

kanun-larının hazırlanmasında, politik yönleri baskın olmayan bürokrat kadrolara görev verilmesi gerekir¹⁴⁸.

Eşitlik ilkesine aykırı düzenlemeler yapılabilmesinin bazı koşulları bulunmaktadır. Ancak, bu koşullara uygun olarak yapılan düzenlemeler halinde eşitsizlikler anayasal olarak kabul edilebilecektir. Yasama organının eşitlik ilkesine aykırı düzenleme yapabilmesinin koşulları aşağıdaki şekilde belirtilebilir¹⁴⁹:

1- Hükümler genel nitelikli olmalı, yani kimlikleri önceden belli kişilere yönelmemeli ve aynı hukuki durumda bulunan kişilere ayırım yapılmaksızın uygulanmalıdır. Örneğin, istisna ve muaflıkların isim belirtilerek belirli bir takım kişilere tanınması, Anayasada vergi eşitliği ilkesine aykırı bir ayrıcalık olur ve Anayasanın ruhuna aykırıdır. Aynı şekilde muaflık ve istisnaların yükümlülerin idareye müracaatları üzerine durumlarının incelemesi bir idari kararla tanınması da Anayasaya aykırıdır. Bu sebeple, Türkiye’de uzun süre uygulanmış olan yatırım indirimi istisnasından yararlanmak için teşvik belgesi alınması zorunluluğunun Anayasaya aykırı olduğu ifade edilmiştir¹⁵⁰.

2- Ayrıca ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikaları ve vergi tekniğine ilişkin basitleştirici nedenlerle de eşitlik ilkesine istisnalar getirilebilir. İstisna ve muaflıklar ile anayasal ilkeler arasında dolaylı da olsa bir ilişki varsa, bu hükümlerin anayasal geçerliliğini kabul etmek gerekir. Böylece, devletin iktisadi kararları özendirme, aile kurumunu koruma, iktisaden güçsüzleri koruma amaçlarıyla koyduğu istisna ve muaflıklar Anayasanın ruhuna aykırı sayılmayacaktır.

3- Devletin salt mali gereksinimi nedeniyle kolay vergilendirilebilir kaynaklara yönelmesi, eşitlik ilkesine istisna getirilebilmesi için yeterli bir neden sayılmamalıdır. Devlet, mali gereksinimi eşitliğe uygun vergilerle karşılamalıdır¹⁵¹.

Eşitlik ilkesine aykırı vergisel uygulamalar çeşitli sebeplerle ortaya çıkabilmektedir. Bunlardan bazıları anayasal temele dayalı olarak ortaya

¹⁴⁸ **Haller**, a.g.e., s. 454.

¹⁴⁹ Bkz. **Çağan**, a.g.e., s. 151; **Bulutoglu**, a.g.e., s. 7.

¹⁵⁰ **Bulutoglu**, a.g.e., s. 7.

¹⁵¹ **Tipke**, a.g.e., s. 38’den aktaran **Çağan**, a.g.e., s. 155.

çıkabileceği gibi, bazıları da, hukuk politikası ve vergi tekniği gereği ortaya çıkabilmektedir. Bunların yanısıra, yasama organının ihmali nedeniyle de eşitsizliklerin ortaya çıkabilmesi mümkündür. Aşağıda bu sebeplere dayalı eşitsizlik hallerinden bazıları sayılmaktadır¹⁵²:

- 1- Ekonomik kalkınmaya yönelen yatırımları ve ihracatın teşvik edilmesi, tarımın ve çiftçinin korunması gibi çeşitli sektörlerin ve kesimlerin korunması amacıyla yapılan düzenlemeler
- 2- İç borçlanma zorunluluğunun gerektirdiği düzenlemeler
- 3- Yabancı sermaye yatırımlarının çekilmesi için yapılan düzenlemeler
- 4- Çok düşük miktarlardaki vergilerin tahakkukundan vazgeçilmesi
- 5- Zamanaşımına uğrayan vergilerin tahsilinden vazgeçilmesi
- 6- Bazı gelir unsurlarının götürü usulde veya tevkifat yoluyla vergilendirilmesi
- 7- Tarh ve tahsil zamanında farklılıklar oluşturulması
- 8- Sosyal gerekçelerle farklılıklar oluşturulması
- 9- Uzlaşma uygulaması

Yasama organının bilinçli olarak ortaya çıkardığı eşitsizlikler belli amaçlara yönelmişken, ihmali nedeniyle ortaya çıkardığı eşitsizliklerin belli bir amacı bulunmamaktadır. Kanun koyucu bir vergi ya da vergi muaflığı hükmü getirirken, bu hükmün kapsamına girebilecek kişiler arasında eşitlik ilkesine aykırı düşebilecek ölçüde bir ayırım yapmışsa, vergi kanununda bir boşluktan veya eksiklikten söz edilebilir. GVK'nun 31 inci maddesinde düzenlenmiş bulunan sakatlık indirimi uygulaması bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Bu indirim başlangıçta sadece ücret geliri elde edenler için kabul edilmiş ve diğer gelir unsurlarını elde eden ve sakat olan yükümlüler aleyhine bir eşitsizlik oluşturulmuştu. 4369 sayılı Kanun'un 46 ncı maddesiyle GVK'nun 89 uncu maddesine eklenen bentle, sakatlık indirimi uygulamasından basit usule tabi ticaret erbabı ve serbest meslek erbabının da yararlanması kabul edilmiştir. Böylece yasama organı, sakat mükellefler arasındaki eşitsizliği kısmen ortadan kaldırmış bulunmaktadır. Ancak hala, bu üç grup dışında kalan ve sakat olan mükellefler bakımından eşitsizlik devam etmektedir.

¹⁵² Çağan, a.g.e., s. 153 vd; Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e., s. 41-42.

Fransız Anayasa Konseyi, eşitlik ilkesinin içeriğinin ne olacağı konusundaki tartışmada, “verginin kanuniliği” ilkesinin önüne “eşitlik ilkesi”ni koyarak, vergilendirme alanındaki tartışmayı “eşitlik” eksenli bir tartışmaya dönüştürmüştür. Eşitlik kavramının içeriğini ise, neyin eşitlik olup olmadığını tespit ederek, anayasaya uygunluk denetimi ile belirlemeye çalışmaktadır¹⁵³.

AYM, yaptığı inceleme sonucunda kanuni düzenlemenin kapsamını eşitlik ilkesine aykırı biçimde dar bulmuşsa bu eksik düzenlemeyi iptal edebilecek midir? Eksik düzenlemelerin iptali halinde bazı sakıncaların ortaya çıkabileceği belirtilmiştir. Özellikle sosyal amaçlı bağışıklıklarla ilgili düzenlemelerin iptal edilmesi halinde bu bağışıklıklardan yararlananların bu imkanlardan yoksun kalmaları önemli bir sakınca olarak görülmüştür¹⁵⁴. Ancak sosyal amaçlı ve eksik düzenlenmiş bağışıklıkların gerekliliği ile bu düzenlemelerin eşitlik ilkesine uygunluğunun gerekliliği arasındaki tercihlerin tamamen yasama organının insiyatifine bırakılması daha da önemli sorunlar doğurabilir. Bu yüzden eksik düzenlemelerin iptal edilmesi ve yasama organının eksikliği giderici düzenlemeler yapmaya zorlanması daha uygun bir çözüm yolu olarak görünmektedir.

3. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Vergi hukukunun önemli ilkelerinden biri olan “mali güce göre vergilendirme ilkesi” eşitlik veya eşitsizlik ölçütü olarak işlev görmektedir. Vergilendirmede hukuksal durumun aynılığını belirleyen temel ölçü, mali güçlerin aynılığıdır. Hukuksal durumdaki farklılık ise mali güçteki farklılıkla ölçülür. Buradan şöyle bir sonuç çıkarılabilir: Mali gücü aynı olanlar “eşit durumda olanlar”ı, mali gücü farklı olanlar da “eşit durumda olmayanlar”ı ifade eder. Ancak, yükümlülerin sadece mali güçlerine bağlı olarak yapılan bu ayırım, vergilendirmede eşitlik ilkesinin mutlak bir biçimde uygulanması anlamına gelir. O zaman, sorulması gerekir: Vergilendirmede mutlak eşitliğin sağlanması mümkün müdür? Vergilendirmede eşitliği basit bir denklem şeklinde değerlendirmek, AYM kararları çerçevesinde pek mümkün görünmemektedir¹⁵⁵. Mali güç mutlak eşitliğin ölçütü olarak kabul edilmekle bir-

¹⁵³ Saban, (2000) a.g.m., s. 70.

¹⁵⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e., s. 43.

¹⁵⁵ Yaltı Soydan, a.g.m., s. 87.

likte, mutlak eşitlik her zaman mümkün olamayacağından, bazı haklı nedenlerle eşit olmayan uygulamalar söz konusu olabilecektir.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergilendirme yetkisinin, yükümlüler üzerinde ne ölçüde kullanılabileceği ile ilgili vergi hukuku ilkesidir ve esas olarak “ölçülülük ilkesi” ile bağlantılıdır. Ölçülülük ilkesi, Türkiye’de olduğu gibi, her geçen gün artan oranda, Batı Avrupa mahkemeleri ve özellikle de Avrupa Adalet Divanı’na kullanılmaktadır. Buna göre, yasama organınca hedeflenen amaçlarla kullanılan araçlar arasında orantılı bir ilişkinin bulunması gerekmektedir¹⁵⁶. Ölçülülük ilkesi, genel olarak, vergilendirme yetkisinin aşırı ölçüde (müsadereye varacak şekilde) kullanılmasını önlemek amacıyla, bu yetki üzerinde bir marjinal sınırlama aracı olarak değerlendirilmektedir. Örneğin, İsviçre’de aşırı ve müsadere ölçüsüne varan vergilendirmeye karşı koruma, Anayasanın özel mülkiyeti koruyan 22 nci ve ticaret ve endüstri özgürlüğünü koruyan 31 inci maddelerinin kombinasyonu ile gerçekleştirilmektedir¹⁵⁷.

Mali güce göre vergilendirmede esas olarak iki konunun araştırılması gerekmektedir. Birincisi, mali gücün tanımı nedir ve yükümlünün mali gücü neyle ölçülecektir? İkinci olarak, bir verginin, yükümlünün mali gücüyle orantılı olup olmadığının, bir başka deyişle yükümlünün mali gücünü aşan oranda vergilendirilip vergilendirilmediğinin neyle ölçüleceğidir¹⁵⁸?

Anayasada tanımı yapılmamış olan mali güç; vergi ödeme gücünü ortaya koyan ekonomik değerler toplamı olarak ifade edilebilir. Bu ekonomik değerler, gelir, servet ve harcama olarak belirlenir ve bunlar aynı zamanda verginin konusunu oluşturur¹⁵⁹. Böylelikle, mali güç kişilerin yalnız gelire bağlı ödeme güçlerini değil, aynı zamanda servet unsurlarını ve harcamalarını da kapsamaktadır. Elinde yeterince nakit para bulunmasa da, taşınır veya taşınmaz serveti olan kişinin mali gücü var demektir. Her ne kadar AYM, “salma”nın Anayasaya aykırı olmadığına ilişkin kararında “... Köyde oturan yurttaşların her birinin mülkü ve arazisi, hayvanları ve tarımı yani gelir sağlayacak araçları hakkında kesin bilgileri göz önüne alındığı

¹⁵⁶ The United Kingdom, App. No. 8531/79, 23 Eur. Comm’n H.R. Dec. & Rep. 203, 211 (1981)’den aktaran **Vanistendael**, a.g.m., s. 9.

¹⁵⁷ **Vanistendael**, a.g.m., s. 9.

¹⁵⁸ **Yaltı Soydan**, a.g.m., s. 93; Ayrıca bkz. **Lang**, a.g.m., s. 12-13.

¹⁵⁹ **Yaltı Soydan**, a.g.m., s. 94; **Aliefendioğlu**, a.g.m., s. 76.

taktirde...”¹⁶⁰ demek suretiyle mali gücün maddi ölçütü olarak “gelir sağlayacak araçlar”dan söz etmişse de, bu kararın olayına özgü olduğu, tümüyle dikkatle okunduğunda, mali gücün servet unsurlarını da kapsayacağı ilkesini dolaylı biçimde benimsediği gözlenecektir. Servet unsurlarının tümü gelir getirmez. Ancak istendiğinde paraya çevrilebilir¹⁶¹.

Kanun koyucu mali gücü gösteren ekonomik değerleri çeşitli yollardan ve değişen yoğunluklarda kavrayarak¹⁶² vergi sistemini oluşturacaktır. Bu yapılırken, vergi sisteminin tümü dikkate alınmalı ve alınacak tedbirlerin ekonomik sonuçları dikkatlice değerlendirilmelidir¹⁶³. Buna göre, mali güce göre vergilendirme ilkesi, yasama organına ve yetki devredilmesi halinde yürütme organına, bir yandan vergi sistemini bu ilke doğrultusunda düzenleme direktifi (yapma ödevi) verirken, diğer yandan da mali gücü aşan ölçüde vergi koymama (yapmama ödevi) yükümlülüğü getirmektedir. Bu ikinci ödev açısından ilke pozitif anayasa hukukunda değer taşımaktadır¹⁶⁴.

Mali güce göre vergilendirme ilkesinin hangi ilkeyle ilişkili olduğunu anlamak bakımından, mali güç ilkesini ihlal eden düzenlemelerin hangi ilkeyi ihlal ettiğine bakmak gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında, mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı bir düzenleme, aynı zamanda eşitlik ilkesine dolayısıyla vergi adaleti ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Oysa aynı düzenleme, çoğunlukla sosyal devlet ilkesine aykırılık oluşturmak yerine bu ilkeye uygun bir düzenleme durumundadır. Başka bir deyişle, sosyal ve ekonomik amaçlı normlar yoluyla eşit şekilde davranmama, mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırıdır¹⁶⁵. Bu sebeple, mali güce göre vergilendirme ilkesi, eşitlik ilkesi aracılığıyla hukuk devletinin vergilendirme alanındaki uzantısını oluşturmakta¹⁶⁶ ve mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı vergisel düzenlemeler eşitlik ilkesine de aykırı olmaktadır.

¹⁶⁰ 63/198 esas sayılı karar.

¹⁶¹ **Aliefendioğlu**, a.g.m., s. 74-75.

¹⁶² **Taş**, a.g.m., s. 279.

¹⁶³ **Çağan**, (1980) a.g.m., s. 145; **Taş**, a.g.m., s. 279.

¹⁶⁴ **Çağan**, (1982) a.g.m., s. 33.

¹⁶⁵ **Lang**, a.g.m., s. 13-14.

¹⁶⁶ Bkz. Funda **Başaran**, “Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olmasının Zorunlu Bir Sonucu mudur?”, **Prof. Dr. Adnan TEZEL’e Armağan**, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, İstanbul, 2000, s. 94.

Yoksa iddia edildiği gibi¹⁶⁷, mali güce göre vergilendirme ilkesi, verginin adil dağılımı ilkesi ile birlikte sosyal devlet ilkesinin vergilendirme alanındaki yansımaları teşkil etmez. Bu durumda sosyal devlet ilkesi, vergi hukukunda mali güç ilkesinden ayrılmayı haklı kılan bir gerekçe olarak işlev görmektedir ve sosyal devlet ilkesi ile mali güç ilkesi arasında genellikle kabul edildiği tarzda birbirinin sonucu olma şeklinde bir bağlantı bulunmamaktadır.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, öncelikle uygulanabilir bir normlar doktrini şart koşmaktadır. Vergi hukuku bilimi, devletin finansman ihtiyacını karşılamaya hizmet etme amacıyla olan “mali amaçlı normlar” ile devletin ekonomik ilişkilere yönlendirici ve yeniden dağıtıcı şekilde müdahalesine hizmet eden “sosyal amaçlı normlar”ı birbirinden ayırmaktadır. Bu doktrin çerçevesinde, mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergi yükünün eşit dağılımını sağlamakla yükümlü olan mali amaçlı normların hukuki ilkesi şeklinde gelişmekte ve vergi eşitliğini sağlama ölçüğü olması nedeniyle sosyal amaçlı normları meşrulaştırmaya uygun bulunmamaktadır. Çünkü, sosyal amaçlı normlar genellikle -meşrulaştırılmaya ihtiyaç duyan- vergi eşitsizliğine neden olmaktadır. Sosyal amaçlı normların mali güce göre vergilendirme ilkesinden ayrılmasının haklı gerekçelerinin sunulması zorunludur¹⁶⁸. Zira devlet artan oranlılığı ve yeniden dağıtımı ne kadar şiddetli bir şekilde uyguluyorsa, vergi yükünün verginin mali güçle orantılı olması ilkesi ölçüğünden ayrılan eşit olmayan dağılımını eşitlik ilkesi karşısında meşrulaştırma ihtiyacı da o kadar artmaktadır¹⁶⁹.

1982 Anayasası’nda bu ilkelerin düzenlendikleri fıkralar incelendiğinde, mali güce göre vergilendirme ilkesinin sosyal devlet ilkesi ile ilgili olmadığı sonucuna varılabilir. Anayasa 73 üncü maddesinin 1 inci fıkrası iyi değerlendirildiğinde, mali güce göre vergilendirme ilkesinin esas itibarıyla eşitlikle ilgili olduğu ve sosyal devlet ilkesiyle ilgili olmadığı görülecektir.

¹⁶⁷ Yaltı Soydan, a.g.m., s. 92; Çağan, (1980) a.g.m., s. 145; Gerek/Aydın, a.g.e., s. 50; Aliefendioğlu, a.g.m., s. 74-75.

¹⁶⁸ Bkz. Klaus Tipke, Joachim Lang, *Steuerrecht*, 16. Aufl., Köln, 1998, § 4 Rz. 70 vd.’dan aktaran Lang, a.g.m., s. 12. Benzer şekilde Fransız Anayasa Konseyi de, ödeme gücünü eşitlik kavramının içeriği olarak belirlemiş ve ödeme gücünü esas alan vergilerde geriye yürümenin eşitlik ilkesini ihlal etmeyeceğini kabul etmiştir. Saban, (1998) a.g.m. s. 98.

¹⁶⁹ Lang, a.g.m., s. 14.

Bu fıkraya göre, mali güce göre alınacak vergiler “kamu giderlerini karşılamak üzere” kullanılacaktır. Öyleyse, herkes kamu giderlerine, mali gücüne göre katılmak zorundadır. Eğer, bazıları, diğerlerinden daha az oranda bu giderlere katılacaklarsa, bunun geçerli gerekçelerinin (ekonomik ve sosyal gerekçeler) gösterilmesi gerekir ki, bu daha az katılım, artık, daha az katılanların mali güçlerine göre vergilendirilmedikleri anlamına gelmektedir.

Ayrıca, ilkelerin tarihsel gelişimi de, mali güce göre vergilendirme ilkesinin esas olarak hangi ilkeyle bağlantılı olduğunu ortaya koymak bakımından yol göstericidir. Zira mali güce göre vergilendirme fikri, sosyal devlet anlayışının gelişmesinden çok önce ortaya atılmıştır. Mali güce göre vergilendirme düşüncesi çok daha eski dönemlere dayanmaktadır. 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nin 13 üncü maddesinde yer alan bu ilke¹⁷⁰, aynı yüzyılda farklı iki yerde daha ifade edilmiştir. Adam SMITH 1776 tarihli “Milletlerin Zenginliği” isimli eserinde, yönetilenlerin yönetim yüklerine “mali güçlerine orantılı olarak” katılmaları gerektiğini ifade etmiştir. Ayrıca 1791 tarihli Fransız Anayasası'nın girişine konulan (ve İnsan Hakları Bildirgesi'ne dayanan) hükümde kamusal yüklerin vatandaşların mali güçlerine göre dağıtılması gerektiği ifade edilmiştir¹⁷¹. Bu iki belge bugün anayasalarda benimsenen mali güç anlayışına işaret etmektedir. Bu çerçevede bakıldığında mali güç anlayışının esas itibarıyla, liberal vergilendirme anlayışına uygun olduğu anlaşılmaktadır. Sosyal devlet anlayışının katkısı ise, mali güce göre verginin belirlenmesinden sonra, vergi yükleri arasında oluşturulacak farklılıkların sosyal gerekçelere dayanmasını sağlamak olmuştur.

Mali güç ilkesinin sosyal devlet ilkesinin vergi hukukuna yansımaları şeklindeki kabulün sonucu olarak; mali güce göre vergilendirmenin kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne aldığı belirtilmiştir¹⁷². Bu bağlamda, en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha elverişli koşullarla vergilendirilmesi (ayırma kuramı), sosyal amaçlı vergi indirimleri, muaflik ve istisnalar, zorunlu gereksinim maddeleri tüketiminin hafif, lüks tüketimin ağır vergilendirilmesi

¹⁷⁰ Lang, a.g.m., s. 9.

¹⁷¹ Başaran, a.g.m., s. 91.

¹⁷² Çağan, (1980) a.g.m., s. 145.

ve veraset vergisi gibi uygulamalar mali güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirmeye yönelik uygulamalar olarak kabul edilmiştir¹⁷³. Bunun yanısıra, mali güce göre vergilendirme ilkesi, verginin salınması sırasında vergi yükümlüsünün yaşı, geçiminden sorumlu olduğu aile bireylerinin adedi, sağlık durumu gibi özelliklerin de dikkate alınmasını gerekli kılmaktadır¹⁷⁴. Ancak, bütün bu unsurların esas olarak sosyal devlet ilkesi ile ilgili olduğu ve bu özellikleri dikkate alacak şekilde tesis edilecek vergi sisteminin mali güce göre vergilendirme ilkesinden uzaklaşma sonucunu doğuracağı ortadadır.

Sosyal devlet ilkesi ve mali güce göre vergilendirme ilkesi bakımından tartışılması gereken önemli bir konu, artan oranlı vergilendirmenin hangi ilkeye dayandığıdır. İtalyan Anayasası'nda verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin artan oranlılıkla bağlantılı görülmesinin¹⁷⁵ ve aynı doğrultuda literatürde verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin artan oranlı vergi tarifesini gerektirdiğini ileri süren görüşlerin¹⁷⁶ aksine, mali güce göre vergilendirme ilkesi artan oranlılığı gerektirmemektedir¹⁷⁷. Sosyal devlet ilkesinin vergi hukukundaki somut uygulamalarından biri olan artan oranlı vergilendirme¹⁷⁸ sosyal adaletin bir aracı olarak gösterilmekte ve bunun gerisinde çoğu zaman, vergi sisteminde artan oranlı vergilerin, daha çok iktisadi bakımdan güçlü kişilere yöneleceği yolundaki inanç yatmaktadır¹⁷⁹. Mali güce göre vergilendirme ilkesi ile artan oranlılığı birlikte değerlendiren anla-

¹⁷³ **Çağan**, (1980) a.g.m., s. 145; **Taş**, a.g.m., s. 279; Ayrıca bkz. **Aliefendioğlu**, a.g.m., s. 81; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, a.g.e., s. 53.

¹⁷⁴ **Aliefendioğlu**, a.g.m., s. 76.

¹⁷⁵ Joachim **Lang**/Metin **Taş** tarafından sunulan "Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi" isimli tebliğle ilgili tartışma notlarından, **Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, s. 302.

¹⁷⁶ **Karakas/Sonsuzoğlu**, a.g.m., s. 215 vd.; **Neumark**, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1970, s. 130'dan aktaran **Karakoç**, a.g.m., s. 348; **Çağan**, (1984) a.g.m., s. 183; Yavuz **Atar**, Vergi Hukuku, Mimoza Yayınları, Konya, 1991, s. 21.

¹⁷⁷ **Lang**, a.g.m., s. 11.

¹⁷⁸ Selim **Kaneti**, "Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri", İktisat ve maliye Dergisi, Cilt XXXI, Sayı 1, Nisan 1984, s. 30; **Başaran**, a.g.m., s. 99.

¹⁷⁹ Özhan **Uluatam**, "Enflasyon ve Vergileme", 6. Maliye Sempozyumu, Lara - Antalya, 21-23 Mayıs 1990, s. 21.

yış; mali güce göre vergilendirmenin sosyal devlet ilkesinin vergi hukukuna yansıyan yönü olduğunu kabul eden anlayıştır. Aslında, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin bir hukuki ilke olarak, vergi oranının tespiti ile hiçbir ortaklığı bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Aslında verginin mali güçle orantılı olması ilkesinden hiçbir somut vergi oranı çıkarılamayacağı gibi, belli bir artan oranlılık da çıkarılamaz. Aslında, bugün mevcut genel kabulün aksine, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin eşit vergilendirme ilkesi çerçevesinde artan oranlılığa değil, aksine sabit oranlılığa götürdüğü savunulabilir¹⁸⁰. Artan oranlı tarifenin mali güçle bağlantısı olmadığı, aslında sosyal devlet ilkesinin sonuçları olduğu ortadadır¹⁸¹.

Sosyal amaçlı normlar yanında ekonomik amaçlı normlar da, mali güce göre vergilendirme ilkesinden uzaklaşma sonucunu doğurmaktadır. Özellikle, planlı kalkınma ile ilgili vergi tedbirleri, yatırımları ve ihracatı geliştirmek ve özendirmek amaçlarını hedef almaktadır. Bunlar arasında yatırım indirimi, hızlandırılmış amortismanlar, gümrük vergisinde muaflik ve istisnalar, turizm muaflikları, ihracatta vergi iadesi önde gelenlerdendir. Bu tedbirlerden çoğu kez yalnız yüksek gelir sahipleri yararlandığı için mali güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirme olanağı yoktur; gelir ve servet dağılımı bu tedbirlerden olumsuz etkilenmektedir¹⁸².

Mali güce göre vergilendirme ilkesi çoğu ülke anayasalarında yer almakla birlikte, bazı ülkelerde bağlayıcı bir anayasal ilke olarak kabul edilmiştir. Örneğin, İtalyan Anayasası'na göre, "*herkes, kamu harcamalarına kendi kaynakları ölçüsünde katkıda bulunmalıdır*"¹⁸³. İtalyan AYM'ne göre, mali güce göre vergilendirme ilkesi, genel eşitlik ilkesinin özel bir uygulama-

¹⁸⁰ **Lang**, a.g.t.n., s. 302; Artan oranlı vergilemenin vergi adaletine aykırı olduğu konusunda bkz. Frank Warren **Hackett**, "The Constitutionality of the Graduated Income Tax Law", The Yale Law Journal, Vol. 25, No. 6, (Apr., 1916), s. 431 vd; Bkz. Dilek **Dileyici**, Artan Oranlı Vergiler - Düz Oranlı Vergiler Karşılaştırması ve Düz Oranlı Vergilerin Uygulanabilirliği, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), DEÜSBE, İzmir, 2003, s. 276 vd.

¹⁸¹ **Kaneti**, (1984) a.g.m., s. 30.

¹⁸² **Çağan**, (1980) a.g.m., s. 147.

¹⁸³ Const. art. 53, cl. 1 (ITA), *translated in IX Constitutions of the Countries of the World* (Albert P. **Blaustein** & Gisbert H. **Flanz** eds., 1987)'den aktaran **Vanistendael**, a.g.m., s. 8.

masıdır¹⁸⁴. Mahkeme, evli çiftlerin gelirlerinin birlikte vergilendirilmesini (aile reisi beyanı) hem eşitlik ilkesine, hem de mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı bulmuştur¹⁸⁵. İspanya Anayasası'nda da ilke aynı cümlelerle ifade edilmiştir¹⁸⁶. Alman AYM, aynı prensibi, Anayasanın 3 üncü maddesi 1 inci paragrafında yer alan herkesin kanun önünde eşit olduğu prensibinden çıkarmaktadır¹⁸⁷. Bunun yanısıra, Alman Federal Mali Mahkemesi (Bundesfinanzhof), ticaret hukukundan kaynaklanan seçim haklarının vergi bilançosunda kullanılmasına izin vermemektedir¹⁸⁸, çünkü mükellefin vergiye tabi gelirini keyfi bir şekilde şekillendirebilmesi, verginin mali güçle orantılı olması ilkesine aykırıdır¹⁸⁹. Türk Gelir Vergisi uygulamasında, gayrimenkul sermaye iradı elde edenlerin, matrahlarını tespit ederken gerçek gider veya götürü gider usulünü seçme imkanları, bu bakış açısıyla mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı görünmektedir. Ancak bu seçimlik hakkı düzenleyen GVK'nun 74 üncü maddesi AYM denetiminden geçmediği için, Yüksek Mahkeme'nin bu konuya yaklaşımı belli değildir.

4. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi

Türk Pozitif Hukuku'nda teorik vergi adaletinden “vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı ilkesi”ni ayıran şey, ilkenin düzenleniş biçimidir. 1961 Anayasası'nda yer verilmeyen bu ilke 1982 Anayasası ile getirilmiştir. Anayasanın 73 üncü maddesinin 2 nci fıkrası “*vergi yükünün adaletli ve dengeli*

¹⁸⁴ See Judgment of July 6, 1972, Corte costituzionale [Corte cost.], 1972 Giurisprudenza Costituzionale [Giur. Cost.] I, No. 120, at 1289; Judgment of Apr. 19, 1972, Corte cost., 1972 Giur. Cost. I, No. 62, at 272; Judgment of Dec. 13, 1963, Corte cost., 1963 Giur. Cost. I, No. 155, at 1546'den aktaran **Vanistendael**, a.g.m., s. 8.

¹⁸⁵ See Judgment of Mar. 26, 1980, Corte cost., 1980 Giur. Cost. I, No. 42, at 287'den aktaran **Vanistendael**, a.g.m., s. 8.

¹⁸⁶ Const. art. 31, § 1 (ESP), *translated in XVIII Constitutions of the Countries of the World* (Albert P. **Blaustein** & Gisbert H. **Flanz** eds., 1991)'den aktaran **Vanistendael**, a.g.m., s. 8.

¹⁸⁷ See Judgment of Feb. 22, 1984, BVerfG, 66 BVerfGE, No. 14, at 214'den aktaran **Vanistendael**, a.g.m., s. 8.

¹⁸⁸ Büyük Senato'nun 3.2.1969 tarihli kararı, Bundessteuerblatt, Jahrgang 1969, Teil II, s. 291. Weitere Nachweise: Klaus **Tipke**, Joachim **Lang**, Steuerrecht, Ein systematischer Grundriß, 13. Auflage, Köln 1991, s. 327'den aktaran **Lang**, a.g.m., s. 13.

¹⁸⁹ **Lang**, a.g.m., s. 13.

dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” şeklinde düzenlenmiş; vergi yükünün dağılımında, maliye politikasının sosyal amaçları doğrultusunda, “sosyal adalet” anlayışının dikkate alınacağı belirtilmiştir. Başka bir deyişle, bu ilkeye göre, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken sosyal ödevlerini göz önünde tutması gerekmektedir¹⁹⁰. Vergi yükünün dağılımı konusu düzenlenirken birkaç ilkenin birlikte ele alınması gerekmektedir. Öncelikle Anayasanın 65 inci maddesi doğrultusunda devletin ekonomik ve sosyal görevleri belirlendikten sonra, bunlar için gerekli finansman ihtiyacı ortaya konacaktır. Finansman ihtiyacının karşılanması için gerekli vergilerin salınmasında da, genellik, eşitlik, mali güce göre vergilendirme ilkelerine uygun olarak planlama yapıldıktan sonra, sosyal adalet ilkesi çerçevesinde, bu tasarımdan ne kadar uzaklaşılacağına karar verilecektir. “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı” ilkesi aslında “mali güce göre vergilendirme” ilkesini tamamlayan ve ondan ayrı düşünülmemeyecek bir ilkedir. Zira herkes mali gücüne göre vergi ödeyecekse, zaten burada adil ve dengeli bir dağılım gereği ortaya çıkmaktadır. Ancak adil ve dengeli dağılımın esas olarak, mali gücünün altında vergilendirilmek istenen kesimler bakımından bir sınır oluşturduğu düşünülebilir. Buna göre, mali güce göre vergilendirme vergi salmada üst sınırı; verginin adil ve dengeli dağılımı ise, vergilendirmede alt sınırı ve nispi vergisel yük dağılımının nasıl olacağını göstermektedir. Herkes mali gücüne göre vergi ödeyecektir, ancak bir kimse mali gücünün altında vergi ödeyecekse, aynı durum, aynı statüdeki diğer kimseler için de geçerli olacak şekilde düzenlenecektir. Böylece vergilendirmede mutlak eşitlikten farklı bir adalet anlayışının kabulü gerekmektedir. Bu farklı adalet anlayışını gerektiren şey sosyal devlet anlayışıdır. Çünkü, sosyal devlet, kendi amaçları doğrultusunda serbest piyasa ekonomisinin oluşturduğu bazı olumsuzlukları ortadan kaldırmalıdır¹⁹¹. Bu da ancak, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımında maliye politikasının sosyal amaçlarının da göz önüne alınmasıyla mümkün olabilecektir.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile ilgili 2 nci fıkranın gerekçesinde “*vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin adaletli ve dengeli*

¹⁹⁰ Anayasa Komisyonu üyesi Şener Akyol’un 1982 Anayasası’nın vergi ödevi ile ilgili maddesinin görüşülmesi sırasındaki açıklaması, Danışma Meclisi, **Tutanak Dergisi**, Cilt 9, B: 143, 4.4.1982, O: 1, s. 551/552’den aktaran **Kaneti**, (1984) a.g.m., s. 32.

¹⁹¹ Hasan Hüseyin **Bayraklı**, Vergi Hukukunun Temel İlkeleri, A.K.Ü. Yayını No: 8, Afyon, 1997, s. 36.

dağılımı ilkesi getirilmiştir” açıklaması yapılmıştır. Madde metninde sadece “vergi” sözcüğüne yer verildiği halde gerekçede “benzeri mali yükümlülükler” de adaletli ve dengeli dağılım ilkesi kapsamında gösterilmiştir. 73 üncü maddenin ilk iki fıkrasında sadece “vergi” yer almışken, üçüncü ve dördüncü fıkralarında vergi ile birlikte resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yer alması Anayasa koyucununun bir tercihi olup, kamu giderlerini karşılama, mali güç ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerinin resim ve harç ile bunların benzeri mali yükümlülükleri kapsamaması, bu yükümlülüklerin niteliğinden kaynaklanmaktadır. Ancak, vergiyi kapsayan bir ilkenin vergi benzeri mali yükümlülüğü de kapsamaması doğaldır¹⁹².

Çoğunlukla diğer ilkelere olduğu gibi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının ölçüsü konusunda parlamento çoğunluğunun görüşleri ve değer yargıları geçerli olmaktadır¹⁹³. Türkiye’nin gelişmekte olan bir ülke olduğu tespiti veri olarak alındığında (gelir dağılımı bozukluğu bu sonucu gerektirmektedir), istisna, muafiyet ve teşvik kurumlarından üst gelir dilimindeki grupların yararlandığı gerçeğiyle karşılaşılacaktır. Bu durumda söz konusu kurumlardan üst gelir gruplarının yararlanması, verginin adil ve dengeli dağılımı ilkesinin içini boşaltmaktadır¹⁹⁴. Bu konudaki denetimlerde AYM, genellikle hukuka aykırılığı ortada olan politik tercihleri iptal edemediği zaman, hiç de makul olmayan gerekçelerle vergi adaletinden uzaklaşılmasına meydan vermektedir.

B. VERGİNİN KAMU GİDERLERİNİN KARŞILIĞI OLMASI İLKESİ

Kamu giderleri, kamu hizmetlerinin görülmesi için gerekli giderlerdir. Bu giderlerle ilgili kamu hizmeti kavramı sabit değildir. Neyin kamu hizmeti sayılacağı, neyin sayılmayacağı, zamana, yere, sosyal ihtiyaçlara ve hakim siyasal ideolojiye göre değişen siyasal bir karardır¹⁹⁵. Buna göre, siyasal kararlar sonucu belirlenen ve toplumun müşterek nitelikli ihtiyaçlarının karşılanması bakımından, devletin yapmak durumunda bulunduğu hizmetler,

¹⁹² Gerek/Aydın, a.g.e., s. 114.

¹⁹³ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e., s. 52.

¹⁹⁴ Yaltı Soydan, a.g.m., s. 91.

¹⁹⁵ Ergun Özbudun, “Anayasa Hukuku Açısından Ekonomik Anayasa”, Ekonomik Anayasa Sempozyumu, 28-29 Mayıs 1992, Ankara, s. 6.

kamu hizmeti olarak nitelendirilmektedir. Devlet, söz konusu bu hizmetleri prensip itibariyle merkez ve yerel yönetim birimleri aracılığıyla gerçekleştirecektir¹⁹⁶. Kamu ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapılan harcamalara kamu gideri denilmektedir¹⁹⁷. Esas olarak, kamu giderlerini karşılamak için bu hizmetlerden yararlananlardan ücret alınmayacak ve gerekli giderler vergilerle karşılanacaktır¹⁹⁸. Bu özelliği kamusal finansmanı piyasa finansmanından ayıran en önemli özelliktir. Kamusal finansmanda piyasa finansmandan farklı olarak, maliyeti karşılama (bedel ödeme) ile hizmetten yararlanma arasında sebep sonuç ilişkisi bulunmamaktadır. Hizmetlerin maliyeti topluca karşılanır, ödemeler hizmetten yararlanmak için veya yararlanma ölçüsünde yapılmaz. Bir yandan kamu hizmetleri topluma sunulurken, diğer yandan kamu gelirleri hizmet arzından bağımsız olarak ve ayrı kurallara göre kamu hazinesine aktarılır¹⁹⁹.

Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, bir yandan vergi kanunlarının temel amacını ve diğer yandan da verginin mali amacını ortaya koymaktadır. Kanunların temel amacı olan “kamu yararı”nın vergi hukukuna yansması, devletin devamlılığının sağlanması bakımından gerekli harcamaların yapılabilmesi için vergilerin toplanmasını ifade eden, “verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi”dir.

İlke, tarihsel süreç bakımından değerlendirildiğinde; bazı ihtiyaçlar için (saray giderleri, düğün masrafları, fidyeye, savaş masrafları vb.) alınan vergilerden, günümüzde önemli boyutlara ulaşmış kamu giderlerini karşılamak için alınan vergilere bir uzanımı göstermektedir. Diğer yandan ilgili ilke, Anayasanın ekonomik sistem tercihini de ortaya koymaktadır. Buna göre, kamu giderlerinin vergilerle karşılandığı liberal iktisadi sistem tercih edil-

¹⁹⁶ Abdurrahman **Akdoğan**, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, s. 39.

¹⁹⁷ **Akdoğan**, (2005) a.g.e., s. 61. Kamu giderlerinin bu genel tanımının yanısıra farklı tanımlar için bkz. Halil **Nadaroğlu**, Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 10. Baskı, İstanbul, 1998, s. 130 vd.

¹⁹⁸ Kamu hizmetlerinin bedelsiz olması ve vergiye dayanan finansman biçimi, hereksin gelirleri ölçüsünde katılması sağlanarak, sosyal eşitsizlikleri giderme düşüncesi ile açıklanmıştır. M. **Wilhem**/J. L. **Pothat**, La gratuite du service public à l'égard de ses usagers, in Sur les Services Publics, Economica, Paris, 1982, s. 18'den aktaran Turgut **Tan**, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Hizmeti Yaklaşımı”, **Anayasa Yargısı** **8**, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1991, s. 249.

¹⁹⁹ Naci B. **Muter**, Vergi Teorisi, Birinci Baskı, Ajans Birmat Reklam Prodüksiyon, Mart 1997, s. 2.

miş, özel mülkiyetin, dolayısıyla vergilerin bulunmadığı sosyalist sistem dışlanmış bulunmaktadır. Zira kapitalist ekonomilerde vergilendirme yetkisinin önde gelen işlevi kamu giderlerine karşılık bulmaktır²⁰⁰. Bu işlev aynı zamanda, verginin son yüzyıla kadar belki de tek amacı olan mali amacını ifade etmektedir.

Bireyler temsilcileri aracılığıyla bütçe kanunlarıyla kamu giderlerinin miktarına ve bileşimine karar vermekte, devletin amaç ve görevlerinin gerçekleştirilebilmesi için kamu harcamalarının yapılmasına ve bu harcamaların finansmanı için vergilerin toplanmasına gerek bulunmaktadır. Bu bağlamda, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, Anayasanın 73/1 hükmünün yanısıra, devletin temel amaç ve görevlerinin belirtildiği 5 inci maddesi, bütçe ile ilgili 161 vd. maddeler ve devletin iktisadi ve sosyal ödevlerinin sınırları ile ilgili 65 inci maddede Anayasal dayanağını bulmaktadır.

Kamu giderleri gerektirmedikçe yükümlülerden vergi alınmaması ve vergi adı altında toplanan paraların kamu giderleri dışında harcanmaması anlamına gelen²⁰¹ verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, 73 üncü maddenin dar anlamda vergiyle ilgili 1 inci fıkrasında düzenlenmiştir. Dolayısıyla kamu giderlerine katılma, belirli hizmetlerden yararlanma karşılığında olmayıp, mali güce göre kamu giderlerinin tümü bakımındandır ve anonim özellik göstermektedir²⁰². Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesinden iki önemli sonuç çıkmaktadır:

1- Vergi ancak kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılacaktır.

Kamusal giderler, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden sağlanan gelirlerle karşılanabileceği gibi, devletin diğer gelirleriyle de karşılanabilecektir. Ancak, Anayasa ve kanunlarla belli amaçlarla bireylerden toplanan paralar ancak bu amaçlar için harcanabilecek, kamu giderlerinin karşılanması amacıyla kullanılamayacaktır (parafiskal gelirler gibi). Zira AYM, gecekonduların kamu işlerinden sayılacağını belirttikten sonra bu işlemlerle ilgili giderlerin bir bölümünün Sosyal Sigortalar Kurumu'nun işçi ve

²⁰⁰ Danıştay 13. Dairesi, 10.10.1974 tarih ve E: 73/4218, K: 74/3606'den aktaran O. Nuri **Karabağ**, "Yabancı Ülkelerdeki Hukuki Durumu İle Mukayeseli Olarak Aile Reisi Beyanı", **İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler**, II, Danıştay Başkanlığı, Yarı Açık Cezaevi Matbaası, Ankara, 1978, s. 135, 136.

²⁰¹ **Kaneti**, (1984) a.g.m., s. 31.

²⁰² **Aliefendioğlu**, a.g.m., s. 72.

işverenlerin ödediği primlerden oluşan malvarlığından karşılanmasını Anayasaya aykırı bulmuştur²⁰³. Aynı şekilde başka bir parafiskal kurum olan Emekli Sandığı'nın gelir fazlasının bütçeye gelir kaydedilmesi de, kamu giderlerinin bütün gelirlerle karşılanmasının Anayasaya aykırı olacağı gerekçesiyle kabul görmemiştir²⁰⁴.

2- Kamu giderlerini karşılayacak kadar vergi alınacak, kamu hizmetleri gerektirmedikçe vergi alınmayacaktır.

Buna göre, toplanacak vergilerin miktarı kamu giderlerinin miktarına bağlı olarak belirlenecektir. Nitekim Anayasanın 65 inci maddesinde ifade-sini bulan, “Devlet, sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, bu görevlerin amaçlarına uygun öncelikleri gözeterek mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirir” hükmünün karşıt anlamından böyle bir sonuç da çıkarılabilir. Miktar belirlemesi bu şekilde yapıldıktan sonra, miktarı belirlenen vergilerin kimlerden ne ölçüde toplanacağı konusu gündeme gelmektedir ki, burada da “mali güce göre vergilendirme” ilkesi ön plana çıkmaktadır. Bu durumda, vergilendirme bakımından şöyle bir sıralamadan bahsedilebilir:

- Yapılacak kamu hizmetleri ve bunlar için gerekli gider miktarının belirlenmesi,
- Belirlenen bu miktar kadar verginin toplanması kararı,
- Toplanacak vergilerin mükelleflere mali güçlerine göre dağıtılması.

Devletin günümüzde, liberal ekonomistlerin benimsediği yurt savunmasını, adalet işlerini, güvenli posta ulaşımını sağlamak, kolluk işlerini yürütmek gibi işlevleri yanında, ekonomik sistemlere göre farklı oranlarda olmakla beraber ekonomik ve sosyal yaşamı düzenlemek veya denetim altında bulundurmak gibi görevleri de vardır²⁰⁵. Bu sebeple, kamu hizmeti kavramının bir üst kümesini oluşturan²⁰⁶ “kamu giderleri” deyimini, devletin ekonomik ve sosyal amaçlarla yaptığı giderleri de kapsayacak şekilde geniş yorumlamak gerekmektedir²⁰⁷. Bu amaçlar, temel mali işlev ve amaca göre

²⁰³ 71/19 esas sayılı karar.

²⁰⁴ 71/44 esas sayılı karar.

²⁰⁵ Aliefendioğlu, a.g.m., s. 67.

²⁰⁶ Karakaş/Sonsuzoğlu, a.g.m., s. 217.

²⁰⁷ Çağan, (1984) a.g.m., s. 173.

çoğu kez ikincil nitelikte olmakla beraber, bazen temel amaç niteliğini de kazanabilirler²⁰⁸. Örneğin, enflasyonun ekonomi üzerindeki olumsuz etkilerinin yanısıra özellikle vergi sistemi üzerindeki olumsuz etkilerini giderebilmek bakımından vergi sisteminde enflasyonla mücadele amaçlı düzenlemelere ihtiyaç duyulabilmektedir²⁰⁹. Bu kapsamda, başka örnekler vermek gerekirse, vergi, piyasa mekanizmasının otomatik olarak oluşturduğu gelir ve servet farklılıklarını bir dereceye kadar azaltmak²¹⁰, konjonktürel dalgalanmaların istikrarı bozucu etkilerini hafifletmek veya büyüme amacı ile alınan tedbirlerde bir araç olarak da kullanılmaktadır²¹¹. Ayrıca, vergi politikası ile, uluslararası çatışmaların ortaya çıkması halinde kendi kendine yetmeyi garanti altına alma, halk sağlığını tehdit eden tehlikelerle mücadele etme, belirli üretim dallarını veya teşebbüslerini himaye etme vb. amaçlar da takip olunabilmektedir. Vergilendirme ile nüfus politikasına ilişkin amaçların (bekarlık vergisi ve evlilik yardımı yoluyla) güdüldüğü de görülmüştür. Etkileri itibariyle belirli hedeflere yönelik ve dar anlamı ile gaye vergileri olarak nitelendirilen bu tür vergiler ile toprak reformunun dahi gerçekleştirilebileceği ileri sürülmüştür. Uygulamada ise yukarıda kısaca belirtilen bu amaçların dışında da çok farklı amaçlarla vergil politikaları izlendiği görülmektedir²¹². Özellikle az gelişmiş ülkelerde iktisadi kalkınma bakımından verginin üç önemli fonksiyonundan yararlanılması gerekmektedir. Bunlar; verginin toplam tasarruf hacmini artırma, belirli faaliyetleri teşvik etme ve ekonomik faaliyetleri düzenleme fonksiyonu olarak sıralanabilir²¹³. Bu

²⁰⁸ **Çağan**, a.g.e., s. 99, 115; **Çağan**, (1984) a.g.m., s. 173.

²⁰⁹ Bkz. Mehmet **Tosuner**, “Enflasyonla Mücadelede Vergi Politikası”, **Akademik Araştırmalar Dergisi**, Sayı: 3, İzmir, 1988, s. 181 vd.; Bkz. **Muter**, Naci B./A. Kemal **Çelebi/Süreyya Sakıncı**, Kamu Maliyesi, Manisa, 2003, s. 127 vd.

²¹⁰ G. **Schmölders**, **Genel Vergi Teorisi**, s. 74’den aktaran Bumin **Doğrusöz**, “Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, s. 135.

²¹¹ Bu kapsamda verginin sermaye piyasasının teşviki amacıyla kullanımı hakkında bkz. Mehmet **Tosuner**/Yusuf **Kıldış**, “Türkiye’de Sermaye Piyasasının Arz ve Talep Açısından Teşviki”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 174, Mart 2003, s. 48 vd.

²¹² Bkz. **Doğrusöz**, a.g.m., s. 135. Bkz. Sadık **Kırbaş**, “Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 3, Ocak-Mart 1991, s. 4.

²¹³ Naci B. **Muter**, **İktisadi Gelişme ve Vergileme**, Manisa Maliye Muhasebe Yüksekokulu Teksir Yayınları, Yayın No: 1985-86/2, Manisa, 1986, s. 2.

durumda, Anayasada yer alan vergilerin kamu giderlerini karşılamak üzere alınacağına ilişkin hükmün, verginin sınırlayıcı bir tanımını vermekten çok, temel amacını belirttiği söylenebilir. Bu hüküm verginin salt mali amacına değinmektedir. Sosyal devlette vergi, ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştiren bir araç olarak da kullanılabilirden²¹⁴, bu hükmün yanlış yorumlara ve uygulamalara yol açmaması için kaldırılması²¹⁵ veya ekonomik ve sosyal amaçlarla da verginin kullanılabilirden²¹⁵ ilgili maddeye eklenmesi gerekmektedir.

C. VERGİNİN KANUNİLİĞİ İLKESİ

Verginin kanuniliği ilkesi çağdaş demokratik ülkelerde “kuvvetler ayrılığı” veya “kuvvetler dengesi” ilkeleri çerçevesinde, vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasını ifade etmektedir. Diğer pek çok ilkeden farklı olarak, kanunilik ilkesi şekle ilişkin bir ilkedir. Kanun şeklinde çıkarılan ve kanunun taşıması gereken özellikleri taşıyan bir düzenleme, bu ilkeye uygun olacaktır. Bu düzenleme ekonomik şartlara ve genel adalet düşüncelerine aykırı düşse bile, bu durum, kanunilik niteliğini etkilemeyecektir. Bu durumda, bu hükmün kanunilik ilkesine değil, diğer ilkelere uygunluk bakımından denetlenmesi gerekmektedir²¹⁶. Kanunilik ilkesi vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli, gerek maddi anlamda kanunla yapılmasını zorunlu kılmaktadır²¹⁷. Bu çerçevede vergilerin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisini genel, soyut, kişisel olmayan ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılmasına anlamına gelir²¹⁸. Bu çerçevede, vergi hukuku, diğer hukuk dallarına nazaran kanunla düzenlemenin zorunluluğu nedeniyle son derece kazuistik ve kapsamlı bir hukuk dalıdır. Ayrıca, vergi kanunların uygulanabilmeleri için bütçenin C cetvelinde gösterilmesi zorunluluğunu ifade eden “ön izin ilkesi”, kanunilik ilkesini daha da katı bir hale getirmektedir²¹⁹.

²¹⁴ **Muter/Çelebi/Sakınç**, a.g.e., s. 125.

²¹⁵ **Çağan**, (1980) a.g.m., s. 149.

²¹⁶ **Nezihe Sönmez, Vergi Hukuku, C. I, Gelir ve Kurumlar Vergileri**, İstiklal Matbaası, İzmir 1976, s. 10.

²¹⁷ **Karakoç**, a.g.m., s. 323.

²¹⁸ **Çağan**, a.g.e., s. 103.

²¹⁹ **Atar**, a.g.e., s. 16.

Kanunilik ilkesi, genel olarak yönetilenlerin anayasalarda üstün bir kavram olarak yer alan bireysel hak ve özgürlüklerinin korunmasında özel önem, güvence ve istikrar isteyen konulara ilişkin olan ve hukuk devleti ilkesinin gereklerinden doğarak kamu hukukunun ve anayasa hukukunun biçimlendirdiği pekiştirici nitelik taşıyan bir ana ilke olarak karşımıza çıkmaktadır²²⁰. Kanunilik ilkesinin çeşitli yönleri bulunmaktadır. Buna göre, verginin kanuniliği ilkesi bir yönüyle, vergilendirme yetkisini yasama organınca kanun aracılığıyla kullanılmasını gerektirirken, diğer yönüyle vergi yükümlülerini vergi idaresinin ve hatta yargı organlarının keyfi ve takdiri uygulamalarına karşı korumayı amaçlayarak²²¹ hukuk güvenliği sağlamaktadır²²². Devletin vergilendirme yetkisini, halk tarafından seçilen yasama organı aracılığıyla kullanması ile, kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yapılan müdahale, anayasal hukuk düzeni içinde gerçekleşir ve keyfilik önlenir²²³. İlkenin bir başka yönü ise; kural olarak vergi hukukunda, irade özgürlüğüne ve sözleşmelere yer verilmemesidir. Vergisel yükümlülüklerin konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi konusunda sözleşme yapılamayacaktır. Ancak istisnai olarak vergi uyumsuzluklarının idari aşamada uzlaşma yolu ile çözülmesi durumunda sınırlı da olsa irade özgürlüğüne ve sözleşmeye yer verildiği görülmektedir²²⁴.

Vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olmasını sağlayan kanunilik ilkesinin bir sonucu olarak; yasama organı harekete geçerek vergi kanununu çıkarmadan önce vergiden bahsedilemeyecek, devlet ile bireyler arasında vergi ilişkisi doğmayacaktır. Diğer bir deyişle, başka hiçbir organ vergi koyamayacağı için, verginin bütün asli unsurlarıyla uygulamaya konulabilecek şekilde kanunla belirlenmesi gerekmektedir. Bu asli unsurlar

²²⁰ Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., Temmuz 1998, s. 8.

²²¹ **Kumrulu**, (1979) a.g.m., s. 150.

²²² Nevzat Saygılıoğlu, "Vergi Hukukunda 'Yasallık İlkesi'", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 59, Temmuz 1986, (<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=104;15.3.2007>).

²²³ Ernst Blumenstein, *System der Steuerrechts*, Diritte von Irene Blumenstein neu bearbeitete Auflage, Schulthess, Polygraphischer Verlag AG., Zürich 1971, s. 127'den aktaran **Çağan**, a.g.e., s. 100.

²²⁴ **Çağan**, a.g.e., s. 101; Mehmet Tosuner/Zeynep Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, İzmir, 2006, s. 52.

konusunda kanunda eksiklikler bulunması ve bu eksikliklerin idare ya da yargı organları tarafından doldurulmasının kabul edilmesi halinde, yasama organınca düzenleme yapılmadığı halde, idare veya yargı organları tarafından vergi konulması kabul edilecektir ki, bunun hukuk devleti ilkesi ile açıklanabilmesi mümkün olmayacaktır.

1961 Anayasası'nın 61 inci maddesinin 2 nci fıkrasında, "*Vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur*" hükmü getirilmiş, gerekçesinde de, "*Vergilerin ancak kanunla alınması esası, yüzyıllardır kabul edilen ve eski Anayasamızın 85 inci maddesinin 1 inci fıkrasında ilan edilmiş bulunan bir esastır*" açıklamasına yer verilmiştir. 1924 Anayasası'nın 85 inci maddesinin söz konusu 1 inci fıkrasında, "*vergiler ancak kanunla salınır ve alınır*" denilmiştir²²⁵. 1961 Anayasası, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanun ile konulacağını hükme bağlıyordu; ancak değiştirmenin ve kaldırmanın kanun ile yapılacağını belirtmemiştir. Gerçekte yasama organının vergi koyma yetkisini tam ve etkin olarak kullanabilmesi için vergilerde değişiklik yapma ve kaldırma yetkisine de sahip olması doğaldı. Yasama organının bu konularda saklı yetkisi olduğu kabul ediliyordu. 1982 Anayasası bu konuyu daha açık bir şekilde düzenlemiştir²²⁶. 1982 Anayasası'nın 73 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasında, "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" hükmü yer almıştır. 1961 Anayasası'nda "... ancak kanunla konulur" şeklinde yerini alan sözcüklerin, 1982 Anayasası'nda, "ancak" sözcüğü kullanılmadan, "... kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" şeklinde yer aldığı ve böylece verginin konulması ile birlikte, değiştirilmesi ve kaldırılmasının da Anayasa metni kapsamına alındığı görülmektedir²²⁷.

73 üncü madde yanında Anayasanın başka bazı maddeleri de verginin kanuniliği ilkesinin anayasal temellerini oluşturmaktadır. 2 nci maddede vurgulanan Türkiye Cumhuriyeti'nin "sosyal bir hukuk devleti" olduğuna ilişkin hüküm²²⁸; 6 ve 7 nci maddelerinde yer alan, egemenliğin ulusa ait olduğu ve yasama yetkisinin TBMM'ne ait olduğu yolundaki hükümler bun-

²²⁵ Gerek/Aydın, a.g.e., s. 131.

²²⁶ Çağan, (1984) a.g.m., s. 174.

²²⁷ Gerek/Aydın, a.g.e., s. 131.

²²⁸ Taş, a.g.m., s. 277.

lar arasında sayılabilir²²⁹. Bu temel hükümlerin yanısıra başka bazı Anayasa hükümleri de, doğrudan ya da dolaylı olarak verginin kanuniliği ilkesine Anayasal dayanak oluşturmaktadırlar. Anayasanın 91 inci ve 153 üncü maddeleri bu bağlamda değerlendirilebilir. Anayasanın 91 inci maddesinde KHK'ler düzenlenmiş ve bu maddenin birinci fıkrasında “*dördüncü bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez*” denilmek suretiyle, siyasal haklar ve ödevler içinde vergi ödevi ile ilgili düzenlemelerin olağan dönemlerde KHK'lerle düzenlenemeyeceği belirtilmiştir. Yasama ve yürütme organlarının ortak işlemi olan KHK ile düzenlenemeyecek bir alanın, istisnalar hariç tutulursa, daha alt işlemler olan yürütmenin düzenleyici işlemleriyle düzenlenemeyeceği ortadadır. Bu durumda, 91 inci madde, KHK ile düzenlemeye getirdiği bu sınır dolayısıyla, aynı zamanda verginin ancak kanunla konulacağını örtülü bir şekilde belirtmek suretiyle, verginin kanuniliği ilkesinin Anayasal dayanağını oluşturmaktadır. Anayasanın 153 üncü maddesi 2 nci fıkrasında ise, AYM'nin bir kanunun iptal ettikten sonra, “*kanun koyucu gibi hareketle yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm tesis edemeyeceği*” belirtilmiştir. Buna göre AYM, kendini kanun koyucunun yerine koyarak vergi konusunda düzenleme yapamayacaktır. Bu yönüyle 153/2 hükmü, verginin kanuniliği ilkesine dayanak olarak alınabilecek bir başka Anayasa hükmü durumundadır.

Tarihsel gelişimi, işlevleri, anayasal dayanakları bakımından oldukça önemli bir vergi hukuku ilkesi olan kanunilik ilkesinin kapsamı, özellikle AYM'nin önemli katkılarıyla her geçen gün daha da belirginleşmektedir. Bu konuda en önemli görev AYM'ne düşmektedir, zira Anayasada, verginin kanunla konulacağı belirtilmekle birlikte, 73/4 hükmü hariç, “*kanunla konulma*”nın kapsamı belirlenmemiştir. Bu kavram iki biçimde yorumlanabilir²³⁰:

Geniş kapsamlı yoruma göre; verginin konusu, başka bir deyişle ne üzerinden vergi alınacağı, vergi matrahı, uygulanacak oran, bağışıklık halleri ve verginin alınma biçimi vergilendirmenin önemli bölümlerini oluştururlar. Verginin sadece konusunu kanunla belirlemek ve öteki bölümlere ilişkin düzenlemeyi yürütmeye bırakmak Anayasaya uygun düşmez. Bu görüşe göre, “*vergi kanunla konulur*” hükmü verginin tüm önemli öğelerinin

²²⁹ Gerek/Aydın, a.g.e., s. 131-132.

²³⁰ Aliefendioğlu, a.g.m., s. 82-83.

kanunla düzenlenmesini gerekli kılar. Nitekim, 1971 değişikliği öncesinde Bakanlar Kurulu'na 1267 sayılı Kanun ile verilen oran belirleme yetkisi ile ilgili kararında²³¹ AYM, vergi nispet ve hadlerinde değişiklik yapmanın kanunun değiştirilmesi anlamına geldiğini ve bu yetkinin TBMM'ne ait olup devredilemeyeceğini belirterek, kanunilik ilkesini geniş yorumladığını göstermiştir.

Dar kapsamlı yoruma göre ise; vergi önlemleri, devletin ekonomi politikasının mali araçlarından en önemlisidir. Çağdaş hükümetler, değişen ekonomik koşulların vergiye bağlı gereklerini Anayasaya uygun biçimde hızla ve etkinlikle yerine getirmek durumundadırlar. Ayrıca konusu kanunla belirlenen bir vergilendirme yetkisinin yerel özelliklere ve gereksinmelere göre miktarının ve öteki ayrıntılarının yerel yönetim organlarınca düzenlenmesi vergilendirmenin etkinliğini artıracak, dolayısıyla “verginin mali güce göre ödenmesi” ilkesinin uygulanmasında kolaylık sağlanacaktır. Bu yorumla, verginin konusunun kanunla gösterilmesi kanunla konulma ilkesinin uygulanmasında yeterli görülebilir. Bu durumda Bakanlar Kurulu'na vergilendirme alanında tanınan yetkiler geniş yorumdan dar yoruma doğru hareketi göstermektedir. Bu doğrultuda artık verginin esaslı unsurlarından olan vergi oranlarının üst ve alt sınırları kanunda gösterildikten sonra, bu sınırlar arasında değişiklik yapmak, kanunu değiştirmek anlamına gelmeyecektir. Zira kanun mevcut haliyle yürürlükte ve kanunun izin verdiği sınırlar içinde değişiklikler yapılmaktadır.

Birinci yorum, vergilendirmede keyfiliğe kaçılmasını önlemek ve yükümlüye daha çok kanuni güvence sağlamak; ikinci yorum ise, değişen ekonomik durumlar karşısında yürütmenin hızla karar almasına imkan vermek amacına dönüktür. AYM, kanunilik ilkesinin kapsamını geniş yorumlayarak salt vergi konusunun kanunla belirtilmesini yeterli görmemiş, aynı zamanda vergi matrahının ve oranının kanunla belirtilmiş olması gerektiğini hükme bağlamıştır. Mahkeme aynı görüşle, 1961 Anayasası döneminde, belediye meclislerinin konusu kanunda belirlenen bir mali yükümlülüğün matrahını ve miktarını saptamasını Anayasaya aykırı bulmuştur²³².

Kanunla düzenleme, bir vergiyle ilgili her konunun aynı kanun içinde düzenlenmesi şeklinde katı şekilci bir anlayışı ifade etmemektedir. Bazı

²³¹ 70/55 esas sayılı karar.

²³² **Aliefendioğlu**, a.g.m., s. 83-84. ilgili kararlar için bkz. 70/29, 69/65, 72/40.

unsurların ilgili kanunda düzenlenmeyip bir başka kanuna atıf yapılarak belirlenmesine, Anayasa açısından engel bulunmamaktadır.

Verginin kanuniliği ilkesi bakımından önemli bir konu da, bütçe kanunıyla vergi ile ilgili düzenlemelerin yapılamamasıdır²³³. Bu sınırlama, vergi kanunlarının hangi usulle çıkarılabileceğini ortaya koymak bakımından önemlidir. Anayasanın 161 inci maddesinde “*bütçe kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz*” denilmektedir. Bütçe kanunlarının içeriği ile ilgili bu sınırlama, bütçe kanununa başka konuların girmesini engellemenin yanısıra, vergi ile ilgili konuların bütçe kanunlarıyla düzenlenemeyeceği sonucu nedeniyle, kanunilik ilkesi bakımından da bir sınırlama getirmektedir²³⁴.

Batı’da vergilendirme yetkisinin yasama organlarına geçişi ile ilgili gelişmeler sonucunda, bugün çoğu ülke anayasasında, vergilendirme ile ilgili düzenlemelerin kanunlarla yapılmasına ilişkin ilke bulunmaktadır. Bu ilkenin anlamı, hukuk devleti ilkelerine aykırı hiçbir vergisel düzenlemenin yapılamayacağıdır. Çoğu ülkede, kanunilik ilkesi, anayasalarda açıkça yazılı olmakla birlikte, bazı ülkelerde başka anayasal ilkelere çıkarılmaktadır. Örneğin, İsviçre’de bu ilke “verginin eşitliği” prensibinden çıkarılmaktadır. Almanya’da ise, verginin kanuniliği ilkesi; kişisel özgürlüğün korunması ile ilgili hüküm ile idarenin işlemlerinin kanunlara dayanması (dolayısıyla vergi salma ve toplama ile ilgili işlemlerin kanunlara dayanması) zorunluluğu ile ilgili hükümlerin kombinasyonundan çıkarılmaktadır. Fransız Anayasası’nın 34 üncü maddesine göre, bir verginin konusu, oranı ve toplama yöntemleri kanunda açıkça belirlenmelidir. Bazı ülkelerde de, kanunilik ilkesi “bütçenin yıllık olması” ilkesinden çıkarılmaktadır. Bu ilkeye göre bir vergi kanunu ancak, bir bütçe yılında etkili olabilecektir. Bu durum, vergi kanunlarının her yıl yasama organı tarafından oylanacağı anlamına gelmemekte, ancak, vergilerin toplanabilmesi için her yıl yasama organının izin vermesi gerektiğini göstermektedir. Yazılı bir Anayasası olmamasına rağmen İngiltere’de verginin kanuniliği ilkesi bulunmaktadır ve bu ilke Magna Carta’dan beri İngiliz

²³³ Ayrıntılı bilgi için bkz. Fatih **Saraçoğlu**, “Bütçe Kanunu ile Vergi Kanunlarında Değişiklik yapılabilir mi?”, (<http://dergi.iibf.gazi.edu.tr/pdf/1306.pdf>; 18.3.2004).

²³⁴ Gökhan Kürşat **Yerlikaya**, “Bütçe Kanunu ile Vergi Kanunlarında Düzenleme Yapılması”, (www.e-akademi.org/makaleler/gkyerlikaya-1.htm; 15.1.2007).

siyasi tarihinin önemli yapıtaşları olan belgelere dayanmaktadır²³⁵. A.B.D., Japonya ve Rusya anayasaları, sadece vergilerin kanuniliği ilkesini düzenlemiş, vergi ile ilgili başka bir düzenleme getirmemişlerdir²³⁶. Bu durum, tarihsel gelişimi de düşünöldüğünde, kanunilik ilkesinin vergilendirme bakımından en yerleşik ve en önemli ilke olduğunu ortaya koymaktadır.

²³⁵ Vanistendael, a.g.m., s. 2 vd.

²³⁶ Bkz. Karakaş/Sonsuzoğlu, a.g.m., s. 218.

SONUÇ

Vergi kanunlarının yapılması sırasında, bireylerin temel hak ve özgürlüklerini korumak ve devletin işleyişini sağlamak üzere Anayasada belirtilmiş ilkelere uyulması gerekmektedir. Bu ilkeler genel ilkeler ve vergiyle ilgili ilkeler olarak iki grupta incelenmiştir. Vergi kanunlarının tabi olduğu genel ilkeler; hukuk devleti ilkesi, sosyal devlet ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi olup; verginin belirliliği ilkesi, vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi ve kıyas yasağı ilkesi hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkelerini oluşturmaktadır. Vergi ödevi ile ilgili 73 üncü maddeden kaynaklanan ilkeler ise; verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, verginin kanuniliği ilkesi ve vergi adaleti ilkesi olup; verginin genelliği ilkesi, vergide eşitlik ilkesi, mali güce göre vergilendirme ilkesi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi vergi adaleti ilkesinden doğan ilkelerdir.

Genel ilkelerden hukuk devleti ilkesi, gerek vergi mevzuatının oluşturulması ve gerekse bu mevzuata uygun olarak vergilerin uygulanması sırasında hukuk kuralları içinde davranmayı gerekli kılmaktadır. Vergilerin kişi hak ve özgürlüklerine müdahale özelliği dikkate alındığında, vergi uygulamalarında hukuk devleti ilkesine uygunluğun sağlanmasının önemi daha da belirginleşmektedir.

Vergi ile ilgili bir diğer önemli ilke olan sosyal devlet ilkesidir. Devletin sosyal devlet olarak, sosyal hakları sağlaması ve sürdürmesi gerekmektedir. Bu ilkenin vergi ile ilgili yanı, sosyal devlet görevlerinin yerine getirilmesinde verginin bir araç olarak kullanılmasıyla ilgilidir. Örneğin, bu doğrultuda verginin gelir dağılımında adaleti sağlama amacıyla kullanılması söz konusu olabilecektir. Bunun dışında, hayat standardı esas, aile reisi beyanı gibi sosyal devlet ilkesi ile bağdaşmayan vergisel düzenlemelerden de kaçınılması gerekmektedir.

Hukuki güvenlik ilkesi de vergi ile ilgili genel ilkelerden biri olarak fonksiyon görmektedir. Hukuk devletinin temel işlevlerinden biri olan, kişiler bakımından hukuki güvenliğin sağlanması ile ilgili bulunan bu ilke, vergi ile ilgili olarak; verginin belirliliği ilkesi, vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi ve kıyas yasağı ilkelerini bünyesinde barındırmaktadır.

Verginin belirliliği ilkesi sayesinde bir yandan mükelleflerin güvenliği, diğer yandan ise vergi idaresi uygulamalarında istikrar sağlanabilecektir. Verginin belirliliği ilkesi bir yandan, vergi mevzuatının açık, anlaşılır bir

dille kaleme alınmasını gerektirirken; diğer yandan, mevzuatın sık değişmesini ve dolayısıyla istikrarın sağlanmasını gerektirmektedir.

Vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi, mükelleflerin vergi ile ilgili planlamalarını yaparak işe başlamalarından sonra, kanunlarda yapılan değişikliklerle önceki dönemlere yürütülen yükümlülüklere tabi tutmalarını ve böylece hukuki güvenliğin sağlanmasını amaçlamaktadır. Bu konuda pozitif bir düzenleme olmamakla birlikte, bu ilke, hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkelerinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Kanunların geriye yürümezliği ile ilgili ilkenin temel dayanakları olarak, kanunların geleceği düzenleyici özelliği ve emirlerin geleceğe yönelik olarak verileceği anlayışının yattığı söylenebilir. Vergi hukukunda kanunların geriye yürümezliği ilkesinin çok katı bir şekilde uygulanmamakta; vergiyi doğuran olayın bir süreç içinde gerçekleştiği hallerde, süreç içinde yapılan ve sürecin başına kadar geriye yürütülen düzenlemeler, gerçek olmayan geriye yürüme çerçevesinde değerlendirilmekte ve hukuka uygun kabul edilmektedir. Buna karşın, vergiyi doğuran olayın tamamlanmasından sonra yapılan düzenlemelerin, bu olay sonucu doğan vergi borcunu da etkileyecek şekilde geriye yürütülmesi ise, gerçek geriye yürüme olarak nitelendirilmekte ve hukuka aykırı olarak değerlendirilmektedir.

Verginin kanuniliği ilkesinden doğmuş olan kıyas yasağı ilkesi; vergilendirme yetkisinin münhasıran yasama organına ait olması ve diğer organların vergisel düzenlemeler yaparak mali yükümlülükler getirmesini önlemek suretiyle mükelleflerin hukuki güvenliklerine hizmet etmektedir.

Vergi kanunları yukarıda belirtilen genel ilkeler yanında Anayasanın vergi ödevi ile ilgili 73 üncü maddesinden doğan başka bazı ilkelere de tabi bulunmaktadır.

Bu ilkelere vergi adaleti ilkesi, kısaca, vergilendirmenin hakça olmasını ifade etmektedir. Adaletin herkesçe kabul gören bir tanımını yapmak güç olsa bile, yine de vergi uygulamalarında; vergi adaleti ilkesi, mali güce göre vergilendirme ilkesi ile birlikte ve yatay adalet ve dikey adalet anlayışları çevresinde önemli bir ilke olarak işlev görmektedir. Vergi adaleti ilkesi, salt genellik ve eşitlik anlayışından hareketle değil; sosyal dayanışma gibi başka anlayışlardan da hareket edilerek gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Verginin genelliği ilkesi, vergide eşitlik ilkesi, mali güce göre vergilendirme ilkesi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri birlikte vergi adaleti ilkesinin alt ilkeleri olarak işlev görmektedir.

73 üncü maddede ifadesini bulan önemli bir ilke olan verginin genelliği ilkesi, herkesin vergi ödemesi şeklinde anlaşılmaktadır. Ancak, vergi ehliyetinin temelini mali güç oluşturduğundan, genellik ilkesinin uygulanmasında herkes kavramının, mali güce sahip olan herkes şeklinde anlaşılması gerekmektedir.

Aynı mali güce sahip olanların aynı ölçülere göre eşit bir şekilde vergilendirilmesi vergilemede eşitlik ilkesi olarak ifade edilmektedir. Her ne kadar eşitlik ilkesinin hukuksal eşitlik şeklinde gerçekleştirilmesi gerekliyen, pratikte kanun önünde eşitlik şeklinde yerleşmekte olduğu ve eşitlik ölçülerini koyma insiyatifinin yasama organına bırakıldığı görülmektedir.

Vergi hukukunun önemli ilkelerinden biri olan mali güce göre vergilendirme ilkesi, hem vergi ehliyetinin temelini oluşturması ve hem de devletin egemenliği teorisine göre salınan vergiler bakımından vergileme ölçüsü olması bakımından önem arz etmektedir. Genellik ilkesinin uygulanmasında vergi yükümlülüğü mali gücü olanlara yüklenecek, eşitlik ilkesinin uygulanmasında ise, mali gücü eşit olanlar eşit sayılacaklardır. Bu açıdan bakıldığında, mali güce göre vergilendirme ilkesi bu iki ilkeyle doğrudan bağlantılı ve bu ilkelerin uygulanmasına hizmet eden bir ilke durumundadır. Mali güce göre vergilendirme ilkesi bakımından mali gücün göstergeleri olarak gelir, servet ve harcama dikkate alınmakta ve vergi sistemleri bu üç unsuru vergilendiren vergilerden oluşturulmaktadır. Mali güce göre vergilendirme ilkesi çoğunlukça kabul edildiği üzere, genel ilkelerden sosyal devlet ilkesinin bir sonucu olmayıp, hukuk devleti ilkesinin bir sonucudur.

73 üncü maddeden kaynaklanan bir diğer önemli ilke vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesidir. Bu ilke kamusal finansman aracı olan vergilerin hangi kesimler üzerine ne şekilde dağıtılacağı konusu ile ilgili olup; genellik, eşitlik, mali güce göre vergilendirme ve sosyal adalet ilkeleri doğrultusunda oluşturulacak bir vergi sistemi tasarımı amaçlamaktadır.

Vergilerin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, verginin amaçlarından mali amacı gösteren anayasal bir ilke olarak, bir yandan mükelleflerden toplanan verginin hangi amaçla harcanabileceğini ifade ederken, diğer yandan, kamu hizmetleri gerektirmedikçe veya bu hizmetlerin gerektirdiği miktarı aşan ölçüde vergi anlamayacağını vurgulamak suretiyle mükelleflere güvence sağlamaktadır.

Vergi hukukunun en önemli ilkelerinden birisi de verginin kanuniliği ilkesidir. Anayasanın 73 üncü maddesinde ifadesini bulan bu ilke, vergi ile ilgili temel düzenlemelerin kanunla yapılacağı kuralını koymak suretiyle, bir yandan vergilendirme yetkisini yasama organına has kılarken, diğer yandan, kıyas yasağı ilkesine temel oluşturarak mükellefler bakımından hukuk güvenliğine hizmet etmektedir.

Hukuk devleti ve sosyal devlet anlayışlarına uygun bir vergi sisteminin oluşturulması ve uygulamaya geçirilebilmesi için, vergi ile ilgili yukarıda belirtilen ilkelerin temel standartlar olarak dikkate alınması gerektiği ortadadır.

Kaynakça

- Akdoğan**, Abdurrahman, Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Genişletilmiş İkinci Baskı, Gazi Ün. İİBF Yayını, Ankara, 1996.
- Akdoğan**, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.
- Aktan**, Coşkun Can/Ufuk **Gencel**, “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 5, Sayı: 1, 2003.
- Aliefendioğlu**, Yılmaz, “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, Danıştay Dergisi, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara, 1981.
- Aral**, Vecdi, “Hukuki Değer Olarak Adalet”, HFSA - Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 1, AFA Yayıncılık, 1995.
- Arıkan**, Zeynep, Demokratik Gelişim sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi), (Yayımlanmamış Doktora Tezi), DEÜSBE, İzmir, 1994.
- Atar**, Yavuz, Vergi Hukuku, Mimoza Yayınları, Konya, 1991.
- Ay**, Hakan, Vergi Politikaları ve Baskı Grupları, Birinci Baskı, İzmir, 1998.
- Azrak**, Ülkü, “Sosyal Devlet”, Reşat KAYNAR’a Armağan, İstanbul, 1981.
- Balta**, T. Bekir, İdare Hukuku, C. I, Genel konular, AÜSBF. Yayını, AÜ Basımevi, Ankara, 1972.
- Başaran**, Funda, “Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olmasının Zorunlu Bir Sonucu mudur?”, Prof. Dr. Adnan TEZEL’e Armağan, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, İstanbul, 2000.
- Bayraklı**, Hasan Hüseyin, Vergi Hukukunun Temel İlkeleri, A.K.Ü. Yayını No: 8, Afyon, 1997.
- Birsenoğlu**, Hakan, “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi”, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Cumhuriyetin 80 Kuruluş Yılına Armağan, Cilt: VII, Sayı: 3-4, Erzincan, 2003.

- Bulutoğlu**, Kenan, Türk Vergi Sistemi, Cilt 1, Altıncı Basılış, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978.
- Çağan**, Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XXXVII, Sayı: 1-4, 1980.
- Çağan**, Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- Çağan**, Nami, “Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri mali Yükümlülükler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 13, Eylül 1982.
- Çağan**, Nami, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, Anayasa Yargısı 1, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1984.
- Dileyici**, Dilek, Artan Oranlı Vergiler - Düz Oranlı Vergiler Karşılaştırması ve Düz Oranlı Vergilerin Uygulanabilirliği, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), DEÜSBE, İzmir, 2003.
- Doğrusöz**, Bumin, “Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000.
- Erdoğan**, Mustafa, Türkiye’de Anayasalar ve Siyaset, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Liberte Yayınları, 1999.
- Erginay**, Akif, Kamu Maliyesi, 13. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990.
- Feyzioğlu**, Bedi Necmeddin, “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiye Doğuran Hadise), Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, C. VII, S. 1-4, 1952.
- Gerek**, Şehnaz/Ali Rıza **Aydın**, Anayasa ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005.
- Gören**, Ömer, “Türk Vergi Düzeninde Anayasal Yaklaşım ve Vergi Yargısı”, Tartışmalı Toplantı, Kamu Gelirleri, Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi, Yıl 8, S. 50, Mayıs 1978.
- Göze**, Ayferi, Sosyal Devlet Sistemi, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.
- Güneş**, Gülsen, “Anayasa Mahkemesinin Ekonomik Denge Vergisine İlişkin Bir Kararında ‘Geriye Yürümelik İlkesi’ Yaklaşımına Eleştirel Bakış”, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 4, Sayı: 42, Haziran 1996.

- Güneş**, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., Temmuz 1998.
- Güneş**, Gülsen, “4369 Sayılı Yasa İle Getirilen Değişikliklerin Verginin Anayasal İlkeleri Açısından İrdelenmesi”, Prof. Dr. Adnan TEZEL’e Armağan, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, İstanbul, 2000.
- Güriz**, Adnan, “Adalet Kavramı”, Anayasa Yargısı 7, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1990.
- Güriz**, Adnan, “Adalet Kavramının Belirsizliği”, Adalet Kavramı, Ed. Adnan GÜRİZ, İkinci Baskı, Türkiye Felsefe Kurumu, Ankara 2001.
- Hackett**, Frank Warren, “The Constitutionality of the Graduated Income Tax Law”, The Yale Law Journal, Vol. 25, No. 6, (Apr., 1916).
- Haller**, Heinz, (Çev. Salih **Turhan**), Maliye Politikası Teorik Esasları ve Temel Problemleri, İÜİF. Maliye Enstitüsü Yayını, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1974.
- Huber**, Ernst Rudolf, “Modern Endüstri Toplumunda Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet”, (Çev: Tuğrul **Ansay**), Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin **Ökcesiz**), HFSA - Hukuk Felsefesi ve sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998.
- Jones**, John Avery, “Tax Law: Rules or Principles?”, Fiscal Studies, Vol. 17, No. 3, 1996.
- Kaneti**, Selim, “Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri”, İktisat ve maliye Dergisi, Cilt XXXI, Sayı 1, Nisan 1984.
- Kaneti**, Selim, Vergi Hukuku, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987.
- Kaneti**, Selim, “Vergi Usul Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 123, Kasım 1991.
- Kapani**, Münci, Kamu Hürriyetleri, 7. Baskı (Tıpkı Basım), Yetkin Yayınları, Ankara, 1993.
- Karabağ**, O. Nuri, “Yabancı Ülkelerdeki Hukuki Durumu İle Mukayeseli Olarak Aile Reisi Beyanı”, İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler, II, Danıştay Başkanlığı, Yarı Açık Cezaevi Matbaası, Ankara, 1978.

- Karakaş**, Eser/Elif **Sonsuzoğlu**, “Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açından Değerlendirilmesi”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000.
- Karakoç**, Yusuf, “Türk vergi Hukuku’nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, Anayasa Yargısı 13, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1996.
- Karayalçın**, Yaşar, “Hukukun Üstünlüğü (Kavram - Bazı Problemler)”, Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin **Ökçesiz**), HFSA - Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998.
- Kıranoğlu**, Tülin, “Vergi Adaleti”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 174, Mart 2003.
- Kırbaş**, Sadık, “Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 3, Ocak-Mart 1991.
- Kumrulu**, Ahmet G., “Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Atatürk’ün 100. Doğum Yılına Armağan, Cilt XXXVI, Sayı 1-4, 1979.
- Kumrulu**, Ahmet, “Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatların Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, Danıştay Dergisi, Sayı: 72-73, Ankara, 1989.
- Lang**, Joachim, “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, (Çev: Funda **Başaran**), Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000.
- Lang**, Joachim/Metin **Taş** tarafından sunulan “Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi” isimli tebliğle ilgili tartışma notlarından, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000.
- Musgrave**, Richard A./Peggy B. **Musgrave**, Public Finance Theory and Practice, McGraw_hill Co., New York 1973.
- Muter**, Naci B., İktisadi Gelişme ve Vergileme, Manisa Maliye Muhasebe Yüksekokulu Teksir Yayınları, Yayın No: 1985-86/2, Manisa, 1986.
- Muter**, Naci B., Vergi Teorisi, Birinci Baskı, Ajans Birmat Reklam Prodüksiyon, Mart 1997.
- Muter**, Naci B./A. Kemal **Çelebi**/Süreyya **Sakıncı**, Kamu Maliyesi, Manisa, 2003.

- Nadaroğlu**, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 10. Baskı, İstanbul, 1998.
- Neumark**, Fritz, (Çev. İclal (**Feyzioğlu**) **Cankorel**), Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1975.
- Onar**, Sıddık Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları, I. Cilt, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966.
- Ökçesiz**, Hayrettin, “Hukuk Devleti Olgusu”, Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin **Ökçesiz**), HFSA - Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998.
- Ökçesiz**, Hayrettin, “Hukuk Devleti”, Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin **Ökçesiz**), HFSA - Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998.
- Ökçesiz**, Hayrettin, “İnsan ve Hukuk Devleti”, Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin **Ökçesiz**), HFSA - Hukuk Felsefesi ve sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998.
- Öncel**, Mualla/Ahmet **Kumrulu**/Nami **Çağın**; Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 1999.
- Öz**, Ersan, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Aralık 2004.
- Özbudun**, Ergun, “Anayasa Hukuku Açısından Ekonomik Anayasa”, Ekonomik Anayasa Sempozyumu, 28-29 Mayıs 1992, Ankara.
- Rakıcı**, Cemil, “Vergi Adaleti ve Asgari Ücretin Vergilendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 276, Temmuz 2004, (<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3409; 05.02.2007>).
- Saban**, Nihal, “Anayasa Hukuku Açısından Gelir Vergisinde Aile Reisi Beyanı”, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 2, S. 14, Şubat 1994.
- Saban**, Nihal, “Vergi Hukukunda ‘Ölçü Normlar Bloku’ Üzerine Bir Deneme”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 117, Haziran 1998.
- Saban**, Nihal, “Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik, Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000.
- Saraçoğlu**, Fatih, “Bütçe Kanunu İle Vergi Kanunlarında Değişiklik yapılabilir mi?”, (<http://dergi.iibf.gazi.edu.tr/pdf/1306.pdf; 18.3.2004>).

- Saygılıoğlu**, Nevzat, “Vergi Hukukunda ‘Yasallık İlkesi’”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 59, Temmuz 1986, ([http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler.asp?ID=104](http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/Dergiler.asp?ID=104); 15.3.2007).
- Seviğ**, Veysi, “Vergi Yasalarının Geriye İşlerliği”, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 3, Sayı: 30, Haziran 1995.
- Smith**, Charles Robinson, Retroactive Income Taxation (So-Called), The Yale Law Journal, Vol. 33, No. 1 (Nov., 1923).
- Sönmez**, Nezihe, Vergi Hukuku, C. I, Gelir ve Kurumlar Vergileri, İstiklal Matbaası, İzmir 1976.
- Surrey**, Stanley S., “Complexity and the Internal Revenue Code: The Problem of the Management of Tax Detail”, Law and Contemporary Problems, Vol. 34, No. 4, Tax Simplification and Reform, Autumn 1969.
- Şanver**, Salih, “Vergi Ödevi”, Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler (Uluslararası Seminer), İstanbul, 1982.
- Şenyüz**, Doğan, Vergi Hukuku Genel Hükümler, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005.
- Talas**, Cahit, “Sosyal Haklar ve Türk Anayasalarında Sosyal Hakların Evrimi”, İnsan Hakları Yıllığı, Yıl: 3-4, 1981-1982.
- Tan**, Turgut, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Hizmeti Yaklaşımı”, Anayasa Yargısı 8, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1991.
- Taş**, Metin, “Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000.
- Teziç**, Erdoğan, Anayasa Hukuku, Beta Basım A.Ş., Ekim 2001.
- Teziç**, Erdoğan, Türkiye’de 1961 Anayasası’na Göre Kanun Kavramı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1972.
- Tosuner**, Mehmet, “Peşin Ödeme (Dahili Tevkifat) Sistemi”, Mali Hukuk Dergisi, Sayı 9, Mayıs - Haziran 1987.
- Tosuner**, Mehmet, “Enflasyonla Mücadelede Vergi Politikası”, Akademik Araştırmalar Dergisi, Sayı: 3, İzmir, 1988.
- Tosuner**, Mehmet, “Kurumlar Vergisinin Hukuki Yapısı ve Özellik Gösteren Uygulamalar”, Akademik Araştırmalar Dergisi, İzmir, 1998.

- Tosuner**, Mehmet, “Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 20, Yıl: 2, Ağustos 1994.
- Tosuner**, Mehmet/Yusuf **Kıldış**, “Türkiye’de Sermaye Piyasasının Arz ve Talep Açısından Teşviki”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 174, Mart 2003.
- Tosuner**, Mehmet/Zeynep **Arıkan**, Vergi Usul Hukuku, İzmir, 2006.
- Tunaya**, Tarık Zafer, Siyasi Müesseseler ve Anayasa Hukuku, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2047, 3. Baskı, İstanbul, 1975.
- Turhan**, Salih, Vergi Teorisi, İstanbul, 1982.
- Uluatam**, Özhan, “Enflasyon ve Vergileme”, 6. Maliye Sempozyumu, Lara - Antalya, 21-23 Mayıs 1990.
- Uluatam**, Özhan/Yaşar **Methibay**, Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, Değişik Dördüncü Baskı, Ankara, 2000.
- Ünsal**, Artun, Siyaset ve Anayasa Mahkemesi, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 443, S.B.F. Basın ve Yayın Yüksek Okulu Basımevi, 1980.
- Vanistendael**, Frans, “Legal Framework for Taxation”, Tax Law Design and Drafting, (Ed. Victor **Thuronyi**), Volume 1, Chapter 2, International Monetary Fund, 1996.
- Yaltı Soydan**, Billur, “Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000.
- Yerlikaya**, Gökhan Kürşat, “Bütçe Kanunu İle Vergi Kanunlarında Düzenleme Yapılması”, (www.e-akademi.org/makaleler/gkyerlikaya-1.htm; 15.1.2007).
- Yüzbaşıoğlu**, Nemci, Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku, İstanbul, 1993.

EKLER**Ek 1: Çalışma Kapsamında İncelenen Anayasa Mahkemesi Kararlarının Künyeleri**

Sıra No.	Karar Tarihi	Esas Sayısı	Karar Sayısı	Resmi Gazete	
				Tarihi	Sayısı
1	11.10.1963	63/124	63/243	4.12.1963	11572
2	5.1.1965	63/198	65/1	24.5.1965	12005
3	24.3.1970	69/65	70/16	21.7.1970	13555
4	22.12.1970	70/29	70/48	18.4.1971	13813
5	15.6.1971	70/55	71/57	15.6.1972	14109
6	29.6.1971	71/19	71/61	10.2.1972	14095
7	6.6.1972	71/44	72/29	3.3.1973	14465
8	26.12.1972	72/40	72/61	28.3.1973	14490
9	11.3.1986	85/25	86/8	5.6.1986	19128
10	7.11.1989	89/6	89/42	6.4.1990	20484
11	6.6.1991	90/35	91/13	27.10.1994	22094
12	6.7.1995	95/6	95/29	10.2.1996	22550