

# VERGİ HUKUKU İLE İLGİLİ ANAYASAL İLKELER

Ümit Süleyman ÜSTÜN\*

## I. GİRİŞ

Vergi, kamu giderlerini karşılamak üzere herkesin malî gücüne göre devlete vermekle yükümlü olduğu ekonomik değerlerdir. Vergilendirme yetkisi, devletin varlık şartıdır. Devletin egemenliğini sürdürebilmesi için vergilerin büyük önemi vardır. Kamu harcamalarının ve dolayısıyla kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde de vergilerin payı büyüktür. Bunun dışında vergiler, kişi özgürlükleriyle de yakından ilgilidir.

Vergi hukuku, devletle kişiler arasındaki vergi ilişkilerinden doğan hak ve ödevleri düzenleyen bir hukuk dalıdır. Verginin hem devlet hem de kişiler bakımından oldukça önemli olması sonucu, devletin vergileme yetkisini hukuk kuralları çerçevesinde kullanmasının önemi daha iyi anlaşılmaktadır.

Anayasada vergilendirme ile ilgili önemli hükümler yer almaktadır. Anayasa incelendiğinde, dolaylı da olsa bir çok hükmünün vergi hukukunu ilgilendirdiği görülmektedir. Ancak anayasamızın vergi hukukunu doğrudan ilgilendiren en önemli hükmü 73. maddesidir.

Bu çalışmada anayasamızda düzenlenen vergi hukukunu ilgilendiren ilkeler incelenecektir. Çalışmanın ilk bölümünde hukuk devleti ve sosyal devlet ilkeleri ele alınacak, sonraki bölümde ise Anayasanın 73. maddesinde düzenlenen ilkeler ayrıntılı bir şekilde incelenecektir.

## II. GENEL OLARAK

Anayasanın kavram olarak, iki anlamı vardır. Geniş anlamda anayasa, bir devletin ana kuruluşunu ve bu kuruluşun işleyişini düzenleyen kurallar bütünü-

---

\* Araştırma Görevlisi, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ekonomi-Maliye Bölümü

dür. Dar anlamda anayasa ise, söz konusu kuralları resmî bir metin halinde birleştirmiş olan yazılı bir belgedir<sup>1</sup>.

Anayasa, vergi hukukunun temel kaynaklarından ve kurallar hiyerarşisinde en başta gelmektedir. Bir başka deyişle, vergi konusundaki hükümler kaynağını anayasadan almaktadırlar ve vergi hukukunun diğer kaynakları anayasaya aykırı olamazlar.

Anayasanın 11. maddesinde “Anayasa hükümleri yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz”, hükmü düzenlenmiştir.

Vergiler ve vergilendirme yetkisi de temelini anayasadan almaktadır ve bunların düzenlenmesinde anayasadaki ilkelere uyulması gerekmektedir<sup>2</sup>. Çağdaş anayasaların hemen hepsinde vergilerle ilgili hükümler yer almaktadır. Vergilendirme, siyasî iktidarın ekonomik ve sosyal politikalarının yürütülmesini sağlayan önemli bir araç olmasının yanı sıra, kişilerin hak ve özgürlük alanlarına ve malvarlıklarına yönelik bir müdahale niteliği de taşımaktadır. Dolayısıyla, halktan alınacak vergi ve benzeri yükümlerin, yine halkın ön rızasına dayanması gerekmektedir. Halk veya milletin ön rızası ise, kendisinin seçtiği yasama organının tarafından kullanılır<sup>3</sup>.

1982 Anayasasında vergi hukukunu ilgilendiren önemli hükümler vardır. Ancak, anayasanın vergi hukukunu doğrudan ilgilendiren hükmü, 73. maddesidir. Söz konusu madde, anayasanın “Temel Haklar ve Ödevler” başlıklı ikinci kısmının, “Siyasî Haklar ve Ödevler”i düzenleyen dördüncü bölümünde, “Vergi Ödevi” başlığı altında düzenlenmiştir. Bu düzenleme, sistematik bakımdan 1961 Anayasası ile aynıdır.

1982 Anayasasının hazırlanması aşamasında Anayasa Komisyonu vergi ödevi ile ilgili hükümlere, “Yürütme” bölümünde “Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler” başlığı altında yer vermişti<sup>4</sup>. Danışma Meclisindeki görüşmeler sonu-

---

1 TUNÇ Hasan, Anayasa Hukukuna Giriş, Ankara 1999, s. 3.

2 ÇAĞAN Nami, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982, s. 95; BAYRAKLI Hasan Hüseyin – SEZER Yasin, “Devletin Vergilendirme Yetkisi Karşısında Temel Hak ve Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması, AKÜİBFD, C. 11, S. 1, Temmuz 2000, s. 160.

3 ERGİNAY Akif, “Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri”, Prof. Dr. Fadıl H. SUR’un Anısına Armağan, Ankara 1983, s. 57; ÇAĞAN Nami, “Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Yükümlülükler”, Vergi Dünyası, S. 13, Eylül 1982, s. 30.

4 ÇAĞAN’a göre madde başlığının değiştirilmesi, günümüzde verginin bir vatandaşlık ödevi olarak değil, kişilerin devletle olan ekonomik ilişkileri şeklinde kabul edilmesi anlayışına uygundur. Ancak vergi ve benzeri malî yükümlülüklerin yürütme bölümünde değil, yasama bölümünde düzenlenmesi daha uygun olacaktı. Ayrıntılı bilgi için bkz.: ÇAĞAN, Anayasa Tasarısı, s. 31 vd.,

cunda da bu hüküm aynı bölümde fakat, “Malî ve İktisadî Hükümler” başlığı altında düzenlenmişti. Daha sonra Millî Güvenlik Konseyi söz konusu maddeyi 1961 Anayasasındaki sistematik içinde yeniden düzenlemiştir<sup>5</sup>. Her ne kadar vergi, devletle kişiler arasında bir alacak - borç ilişkisi olsa da aynı zamanda, bir hak ve ödev olması sebebiyle, anayasadaki mevcut düzenlemenin doğru olduğu sonucuna ulaşılabilir. Ancak “vergi ödevi” başlığı, konuyu sadece vergi yükümlüleri bakımından kapsamaktadır. Maddede vergilerin kanuniliği ilkesi ve Bakanlar Kuruluna yetki verilmesine ilişkin hükümler de bulunduğundan madde başlığının “vergilendirme” şeklinde değiştirilmesi gerektiği ileri sürülmüştür<sup>6</sup>. Bunun pratik bir faydasının olmamasına karşın, değiştirilmesi halinde başlık, maddenin içeriğine daha uygun olacaktır.

### III. ANAYASANIN VERGİ HUKUKUNU ETKİLEYEN TEMEL İLKELERİ

Anayasanın vergi hukukunu doğrudan ilgilendiren 73. maddesindeki ilkeler dışında, vergi hukukunu ilgilendiren temel ilkeleri de söz konusudur. Bu ilkeler esas olarak, iki başlık altında incelenebilir.

#### A. HUKUK DEVLETİ İLKESİ

Vergi hukuku, devletin kişi hak ve özgürlük alanlarına müdahalesini düzenleyen hukuk dallarından olduğu için, hukuk devleti kavramı ile de yakın bir ilişki içindedir. Hukuk devletinde, devlet vergilendirme yetkisini hukuk kuralları çerçevesinde kullanır.

Anayasanın 2. maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti, “... sosyal bir hukuk devletidir”. Hukuk devleti, hukukun egemen olduğu ve vatandaşların hukukî güvenliğe sahip olduğu devlet olarak tanımlanabilir.

Hukuk devleti kavramı, devlet egemenliğinin 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 işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olmasını ve kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını amaçlamaktadır<sup>7</sup>. Anayasa Mahkemesinin bir kararında hukuk devleti, “her eylem ve işlemi hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan,

<sup>5</sup> GÜNEŞ Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul 1998, s. 92, 94-95; ÇAĞAN, s. 272.

<sup>6</sup> ÇAĞAN Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, AÜHFD, C. XXXVII, yıl: 1980, S. 1-4, s. 148.

<sup>7</sup> ÇAĞAN, s. 144.

Anayasa ve hukukun üstünlüğü kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kalacağını bilen devlet” olarak tanımlanmıştır<sup>8</sup>.

Kanunî idare ilkesi, kanunların genelliği, kanun önünde eşitlik, kazanılmış haklara saygı ilkeleri, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı, kanunların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, hukuk devletinin belli başlı nitelikleri arasında sayılabilir<sup>9</sup>.

## B. SOSYAL DEVLET İLKESİ

Anayasanın 2. maddesi Türkiye Cumhuriyeti'nin sadece hukuk devleti değil aynı zamanda sosyal devlet olduğunu da belirtmiştir. Hukuk devletinin ileri aşaması, bu ilke ile sağlanır. Sosyal devletin temel amaç ve görevleri sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasıdır. Bu amaçlar çerçevesinde devlet, bir yandan ekonomik bakımdan zayıfları koruyacak, vatandaşları sosyal güvenliğe kavuşturacak, diğer yandan da ekonomik kalkınmayı sağlayacaktır<sup>10</sup>. Bir başka ifadeyle sosyal hukuk devleti ilkesi, devlete hem toplumsal hayatı düzenleme hem de onun gelişmesi için olumlu edimlerde bulunma görevini yüklemiştir<sup>11</sup>.

Hukuk devleti, kanun önünde eşitliği benimsediği halde, sosyal devlet bunu aşarak sosyal adalete uygun fırsat eşitliğini ve kişilerin millî gelirden adil bir pay almalarını hedefler, sosyal sınıflar arası dengeyi sağlamaya çalışır<sup>12</sup>. Devletin sosyal devlet olma derecesini, anayasadaki ekonomik ve sosyal hakların gerçekleştirilme derecesi belirler<sup>13</sup>.

Anayasa Mahkemesi bir kararında sosyal hukuk devletini, “insan hak ve özgürlüklerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ve toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalış-

---

8 AyM., 27.3.1986 gün ve E. 1985/31, K. 1986/11, AMKD., S. 22, s. 120.

9 ÖNCEL Muallâ – KUMRULU Ahmet – ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, Ankara 1999, s. 39.

10 ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 52; GÜNEŞ, s. 108.

11 KANETİ Selim, “Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri (I)”, İMD, İstanbul 1989, C. XXXVI, S. 8, s. 319.

12 ÇAĞAN, s. 190.

13 BELLEK İhsan Bahri, “Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, yıl: 16, S. 105, Haziran 1997, s. 71.

masını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler olarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin adalete uygun biçimde dağılmasını sağlayıcı tedbirleri alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendine yükümlü sayan” devlet olarak tanımlamıştır<sup>14</sup>.

Sosyal devlet vergilendirme aracını, bir yandan sosyal adaletin, gelirin ve servetin yeniden dağılımının gerçekleştirilmesinde, diğer yandan da planlı kalkınma için gerekli özendirici tedbirleri alırken kullanmaktadır. Devletin sosyal devlet ilkesinin kapsadığı ödevlerini yerine getirmesi, özel kesimde oluşturulan kaynakların bir bölümünün devlete aktarılmasını ve bunların devlet düzeyinde kamusal harcamalara dönüştürülmesini gerektirmektedir<sup>15</sup>.

Görüldüğü üzere hukuk devleti ve sosyal devlet, vergi hukukunu derinden etkileyen anayasal ilkelere dayanır. Bu ilkeler, gerek vergi adaletinin sağlanmasında, gerekse de Anayasanın 73. maddesindeki diğer ilkelerin gerçekleştirilmesinde, yol gösterici ve etkileyici ilkelere dayanır.

#### IV. ANAYASANIN 73. MADDESİNE HÂKİM OLAN İLKELER

Anayasanın “Vergi Ödevi” başlığı altında düzenlenen 73. maddesi şu şekildedir:

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir”.

Anayasanın 73. maddesi, vergi ödevine hâkim olan temel anayasal ilkeleri kapsamaktadır. Bu ilkeler sırasıyla verginin genelliği, verginin kamu giderlerini karşılamaya yönelik olması, malî güçle orantılı olması, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile verginin kanunîliği ilkeleridir. Bu ilkeler birbirinden kesin çizgilerle ayrılmamaktadırlar. Yani, birbirinden farklıymış gibi görünen bu ilkeler aslında, birbirleriyle bağlantılı ve çoğu zaman iç içedirler.

<sup>14</sup> AyM., 18.2.1985 gün ve E. 1984/9, K. 1985/4, RG., 26.6.1985, S. 18793.

<sup>15</sup> ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 52; KANETİ, Türk Kamu Maliyesi, s. 320.

Anayasanın 73. maddesinde bir takım temel vergilendirme ilkeleri düzenlenmiştir. Bu ilkeler bir bakıma, hukuk devleti ve sosyal devlet ilkelerinin somutlaştırılmış ifadeleridir. Dolayısıyla bu madde incelenirken, bu ilkelerin gözden uzak tutulmamaları gerekir<sup>16</sup>.

#### A. VERGİNİN GENELLİĞİ İLKESİ

Anayasanın 73/1. maddesine göre, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”. Bu fıkradaki “herkes” ibaresiyle, genellik ilkesi belirtilmiş olmaktadır. Ancak eşitlik ilkesiyle genellik ilkesi, birbirinden ayrılamayan kavramlar olduğu için, bunların birlikte incelenmeleri isabetli olacaktır.

Vergi en genel tanımıyla, kamu giderlerinin karşılanabilmesi amacıyla özel kişilere kanunlarla yüklenen yükümlülüktür<sup>17</sup>. Daha geniş bir ifadeyle vergi, kamusal ihtiyaçların karşılanması için özel kesimden kamu kesimine, cebren ve karşılıksız olarak yapılan parasal aktarımlardır<sup>18</sup>.

“Herkes” ibaresinin, malî güç kavramıyla birlikte değerlendirilmesi gerekir. Herkes kelimesiyle ülkede yaşayan vatandaş ve yabancıların tümü değil, vergi ödemeye malî gücü bulunan bütün kişiler anlaşılmalıdır<sup>19</sup>. Diğer bir deyişle genellik ilkesi, istisnasız herkesin vergi vermesi demek değildir. Malî gücü yeterli olmayanlar vergi dışı bırakılabileceklerdir. Yani Anayasanın 73. maddesinin birinci fıkrası, bir bütün olarak ele alınıp incelenmelidir.

Genellik ilkesi kısaca, bir toplumda yaşayan ve malî gücü olan herkesin vergi yükümlüsü olmasını gerektirir. Bir başka ifadeyle, vergi yükünün belli kişilere veya toplum kesimlerine yüklenmeyerek, vatandaşların ve ülkede yaşayan yabancıların tümüne dağıtılmasıdır<sup>20</sup>. Vergi, hem gerçek hem de tüzel kişilere yani, herkese yönelik olarak uygulanan bir nitelik taşır. Ülke sınırları içerisindeki kamu hizmetlerinin, hiçbir ayırım gözetilmeksizin herkese yönelik olarak sunulması dolayısıyla, söz konusu hizmetler için katlanılan yük ve sıkıntılara

---

<sup>16</sup> **SOYDAN** Billur Yaltı, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, Vergi Sorunları, yıl: 17, S. 119, Ağustos 1998, s. 100.

<sup>17</sup> **ALİEFENDİOĞLU** Yılmaz, “Kavram Olarak Vergi”, DD., yıl: 4, S. 12-13, s. 72.

<sup>18</sup> **TURHAN** Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, İstanbul 1998, s. 20-23.

<sup>19</sup> **ALİEFENDİOĞLU** Yılmaz, “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, DD., Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, s. 71.

<sup>20</sup> **ÇAĞAN**, s. 147, **KANETİ** Selim, Vergi Hukuku, İstanbul 1989, s. 31; **KUMRULU** Ahmet, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, AÜHFD, C. XXXVI, yıl: 1979, S. 1-4, s. 156.

ayrım yapılmaksızın herkesin katılması, verginin genelliği ilkesinin bir gereği olarak ortaya çıkmaktadır<sup>21</sup>.

Genellik ilkesi, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesini amaçlar<sup>22</sup>. Vatandaşlar arasında dil, din, ırk, cinsiyet gibi ayrımlara gidilmesi, sosyal sınıf farkı gözetilmesi, hem vergide genellik hem de vergilendirmede eşitlik ilkesine ters düşer. Zaten hukuk devleti açısından vergide genellik ilkesiyle kanun önünde eşitlik ilkesi örtüşmektedir<sup>23 24</sup>.

Bu ilkeye göre sadece belirli kişileri kapsayacak şekilde vergi konulamaz. Vergi yükü, belirli toplum kesimleri üzerinde özellikle yoğunlaştırılmaz. Ayrıca vergi oranlarının, yükümlülerin bir bölümünün fiili olarak vergi dışı kalmalarına yol açacak şekilde belirlenmemesi gerekir<sup>25</sup>.

Muafiyet ve istisnaların bu ilkeye aykırı olduğu ileri sürülebilir. Ancak bu muafiyet ve istisnalar, sosyal devlet ve malî güç ilkelerine aykırı düşmedikçe, genel ilkeyi bozmuş sayılmazlar<sup>26</sup>. Genellik ilkesi, herhangi bir muafiyet ya da istisnanın olmaması anlamını taşımaz. Zaten muafiyet ve istisnalar, sosyal, ekonomik ve teknik sebeplerle kabul edilmektedirler. Sonuç olarak istisna, muafiyet ve indirimlerin objektif gerekçelere ve anayasal ilkelere dayanması gerekmektedir<sup>27</sup>. Dolayısıyla muafiyet ve istisnalar her ne kadar genellik ilkesine aykırıymış gibi görünseler de, gerçekten teknik sebepler ve objektif gerekçelerle kabul edilip diğer anayasal ilkelere aykırı olmamaları halinde, genellik ilkesine aykırılıkları söz konusu olmayacaktır.

21 **AKDOĞAN** Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Ankara 1997, s. 118.

22 AyM., 6.7.1995 gün ve E. 1995/4, K. 1995/28, RG., 2.2.1996, S. 22542.

23 **KUMRULU**, Anayasal Temel, s. 155-156; **ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN**, s. 40.

24 Anayasa madde 10: “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayrım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadır”.

25 **KANETİ**, s. 31; **BELLEK**, s. 72.

26 **ALİEFENDİOĞLU**, Türk Anayasası, s. 71.

27 **KANETİ**, s. 31; **BAYRAKLI** Hasan Hüseyin – **ODABAŞ** Hakkı, “Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, AKÜİİBFD, C. 11, S. 1, Temmuz 2000, s. 149; **GÜNDÜZ N.** Kemal, “Verginin Anayasal Çerçevesi”, Vergi Sorunları, yıl: 14, S. 78, Mart 1995, s. 106; **ATAR** Yavuz, Vergi Hukuku, Konya 2000, s. 24.

Vergilerin genel olmasının yanı sıra, eşit durumda olanlara eşit; eşit durumda olmayanlara da eşitsizlikleri oranında farklı davranılması vergi adaletinin bir gereğidir. Yatay eşitlik, vergilendirme bakımından benzer durumda bulunan kişilerden aynı miktarda vergi alınmasıdır. Burada vergiden önce eşit refah düzeyine sahip olan kişilerin, vergiden sonra da birbirleriyle aynı refah düzeyini sürdürecekleri kabul edilmektedir. Ancak kişilerin zevk, tercih ve şartlarındaki farklılıklar, parasal gelir açmazı, kişilerin refah sıralamasındaki değişme ve üniter vergi kuralından sapmalar, yatay eşitlik ilkesinin gerçekleşmesinin çok zor hatta, imkânsız olduğunu belirten madde başlıklarıdır<sup>28</sup>. Dikey eşitlik ise, vergilendirme bakımından değişik şartlara sahip kişilerin, farklı vergilendirilmelerini gerektirmektedir.

## **B. VERGİNİN KAMU GİDERLERİNİ KARŞILAMAYA YÖNELİK OLMASI**

Anayasanın 73/1. maddesinde vergilerin, “kamu giderlerini karşılamak üzere” alınacağı belirtilmiştir. Bu husus 1961 Anayasasında da aynı şekilde ifade edilmiş, 1924 Anayasasında ise, “Vergi, Devletin umumi masraflarına halkın iştiraki demektir” şeklinde düzenlenmişti.

Anayasanın 73/1. maddesinde verginin kamu giderlerini karşılamak üzere alınacağı belirtildiği için, kamu gideri sayılmayan giderler için vergi alınamayacaktır. Kamu gideri kavramı, anayasada tanımlanmamıştır.

Kamu gideri en genel tanımıyla, kamu hizmetleri için yapılan ödemelerdir. Toplumun ortak nitelikteki ihtiyaçlarının karşılanması açısından devletin yapmak durumunda bulunduğu hizmetlere, kamu hizmeti denir. Başka bir açıdan ise kamu hizmeti, bir devletin siyasî organlarının, belirli bir işin kamu hizmeti olmasını tespit ettikleri hizmettir. Buna göre, çeşitli gider kanunlarında belirtilen ve özellikle bütçe kanununda karşılığında ödenek konulan hizmetler, kamu hizmeti sayılır<sup>29</sup>. Kısaca, bütçede bir iş ya da hizmet karşılığında ödenek ayrılması bunun kamu hizmeti, dolayısıyla da yapılacak harcamanın kamu gideri olarak sayılmasını gerektirecektir.

Vergi yükümlüsünün kamu giderlerine katılması anonim bir nitelik arz eder. Kamu giderlerine katılma, belirli hizmetlerden yararlanma karşılığı olmayıp,

---

<sup>28</sup> ÖZBAKAN A. Nil, “Vergide Yatay Eşitlik İlkesinin Eleştirisi”, Vergi Dünyası, S. 202, Haziran 1998, s. 100 vd.; ÇAĞAN, Demokratik, s. 139.

<sup>29</sup> ERGİNAY, s. 60-61; AKDOĞAN, s. 31, 49.



malî güce göre kamu giderlerinin tümü bakımındandır<sup>30</sup>. Yükümlü, hiç yararlanmadığı kamu hizmetlerine dahi malî gücüne göre katkıda bulunmaktadır.

Maliye teorisinde verginin fiskal fonksiyonu olarak da ifade edilen verginin en önemli amacı, kamu harcamalarına finansman kaynağı sağlamak, yani kamu giderlerini karşılamaktır. Ancak verginin bu fiskal fonksiyonu yanında ektrafiskal fonksiyonları olarak adlandırılan ekonomik, sosyal, teknik ve politik fonksiyonları da vardır<sup>31</sup>. Anayasanın 73/1. maddesindeki “kamu giderlerini karşılamak üzere” deyimini, vergilerin salt malî amaç ve fonksiyonunu belirttiği için eksiktir. Dolayısıyla “kamu giderleri” deyimini, devletin ekonomik ve sosyal amaçlarla yaptığı giderleri de kapsayacak şekilde geniş yorumlamak gerekir. Ancak doktrinde, “kamu giderlerini karşılamak üzere” deyiminin madde metninden çıkarılması gerektiği de haklı olarak ileri sürülmektedir<sup>32</sup>. Çünkü bu deyim, verginin salt malî fonksiyonunu ele alıp, ektrafiskal fonksiyonlarını göz ardı etmek suretiyle bir eksiklik meydana getirmektedir. Dolayısıyla bu deyim geniş yorumlanması ve yapılacak değişikliklerle madde metninden çıkarılması, bu konudaki eksikliği ve tereddütleri ortadan kaldıracaktır.

### C. VERGİNİN MALÎ GÜÇLE ORANTILI OLMASI İLKESİ

Anayasanın 73/1. maddesinde herkesin “malî gücüne göre” vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiş ancak, malî gücün tanımı yapılmamıştır.

1961 Anayasasının Temsilciler Meclisinde görüşülmesi sırasında malî güç deyimini yerine ödeme gücü deyiminin kullanılması önerilmiştir. Ödeme gücünün kabul edilmesi halinde vergi esas olarak gelir ve iratlardan alınacak ve servet vergi konusu olarak düşünülemeyecekti. Sonuçta malî güç deyimini daha geniş olduğu göz önüne alınarak kabul edilmiştir<sup>33</sup>. Böylelikle kişilerin gelirlerinde somutlaşan gerçek ödeme gücünün yanı sıra servetlerinde bulunan gizli ödeme

30 **ALİFENDİOĞLU** Yılmaz, “Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası”, DD., yıl: 13, S. 50-51, s. 62.

31 **KIRBAŞ** Sadık, “Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi”, Sayıştay Dergisi, Ankara 1991, S. 3, s. 3, 4; Ayrıca bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: **TURHAN**, s. 32-40.

32 **ÇAĞAN** Nami, “1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme”, Prof. Dr. Fadıl H. SUR’un Anısına Armağan, Ankara 1983, s. 72; **ÇAĞAN**, s. 268, 273. Bir başka görüşe göre, vergilerin asıl amacı olan malî amacının yanı sıra, malî olmayan ekonomik ve sosyal amaçları da vardır. Ancak madde metninde sadece vergilerin asıl amacı olan kamu giderlerinin karşılanması belirtilmiştir. Bu konuda bkz.: **AKBULUT** Ali Rıza, “Verginin Mali Amacı ve Türkiye’deki Sonuçları”, Vergi Dünyası, S. 231, Kasım 2000, s. 121-122.

33 “Kişilerin malî güçleri, parasal ve servetsel durumlarını içerir. Malî güç, kişilerin yalnız gelire bağlı ödeme güçlerini değil, aynı zamanda servet unsurlarını da kapsar. Elinde yeterli nakit para bulunmasa da, taşınır veya taşınmaz serveti olan kişinin malî gücü var demektir”, bkz.: **ALİFENDİOĞLU**, Türk Anayasası, s. 74.

gücü de malî güç ölçütü olarak kabul edilebilecektir. 1982 Anayasasının Danışma Meclisinde görüşülmesi sırasında ise, iktisadî güç deyiminin kullanılması önerilmiş fakat sonunda “malî güç” deyimini kabul edilmiştir<sup>34</sup>.

Kişilerin gelir ve servet düzeyleri birbirinden farklıdır. Vergilendirme sırasında bu farklılığın dikkate alınması ve herkesin malî gücüne göre vergilendirilmesi gerekir. Malî güce göre vergilendirme, kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirilmeleridir. Bu ilkeye göre, malî güç arttıkça vergi yükünün de artması gerekmektedir.

Malî güce göre vergilendirme olarak da adlandırılan bu ilke, sosyal devletin vergi adaletine ilişkin ilkesidir. Hukuk devleti kavramı vergi adaletinin yatay eşitlik yönüyle ilgilenmektedir. Oysa sosyal devlet gelir, servet, harcama, aile yükü ve benzeri yönlerden farklı durumda olanların ne ölçüde farklı vergilendirilecekleri yani dikey eşitlik sorunu ile ilgilenmektedir. Sosyal devlet açısından tek başına yatay eşitlik yeterli değildir<sup>35</sup>. Verginin malî güce göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır. Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirilmesinin yapılmasını öngörür. Vergide eşitlik ilkesi, malî gücü aynı olanların aynı, farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir<sup>36</sup>.

Malî güce göre vergilendirme ilkesi, dar anlamda vergi için geçerlidir. Çünkü vergiler dışındaki malî yükümlülüklerde kısmen de olsa yararlanma ilkesi geçerlidir. Dolayısıyla malî güç kavramı harç, resim ve benzeri malî yükümlülükler bakımından göz önüne alınamayacaktır<sup>37</sup>.

Anayasada malî gücün tanımı yapılmamış ve hangi göstergelere göre belirleneceği düzenlenmemiştir. Kamu maliyesinde kişilerin malî güçlerinin ana göstergelerinin gelir, servet ve harcama olduğu kabul edilmektedir. Malî güce göre vergilendirmeyi sağlamak için çeşitli yollardan ve tedbirlerden yararlanılabilir<sup>38</sup>. En az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, emek gelirlerinin sermaye

---

34 Ayrıntılı bilgi için bkz.: **KANETİ**, s. 32; **ÇAĞAN**, s. 199. 1982 Anayasa Tasarısının ilk halinde malî güce göre vergilendirme ilkesi yer almıyordu. Bunun yerine asgarî ücretin vergi dışı bırakılması öngörülmüştü. Asgarî ücretin vergi dışı bırakılması sosyal devletin temel görevlerindedir. Ancak bu kavramın tanımı ve anlamı vergilendirme ile bağdaşmamaktadır. Ayrıca tasarıda bu hükmün yürürlüğe giriş zamanının takdir yetkisinin hükümete bırakılması anayasa tekniği ile uyumsuzlukta idi. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: **ÇAĞAN**, 1982 T.C. Anayasası, s. 79.

35 **ÇAĞAN**, Demokratik, s. 144; Ayrıca bkz.: **ÇAĞAN**, s. 148.

36 AyM., 6.7.1995 gün ve E. 1994/80, K. 1995/27, RG., 2.2.1996, S. 22542.

37 **ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN**, s. 53; **ERGİNAY**, s. 61.

38 Ayrıntılı bilgi için bkz.: **AKDOĞAN**, s. 183.

gelirlerine göre daha hafif vergilendirilmesi, vergi muafiyet ve istisnaları, lüks tüketimin ağır vergilendirilmesi bu tedbirlere örnek olarak gösterilebilir.

Muafiyet ve istisnaların, verginin malî güçle orantılı olması ilkesine aykırı olduğu ileri sürülebilir. Ancak muafiyet ve istisnalar haklı olur, dar tutulur, yararlanma şartları genel nitelikte bulunursa, malî güç ilkesine aykırı olmayacağı sonucuna ulaşılabilir<sup>39</sup>.

#### D. VERGİ YÜKÜNÜN ADALETLİ VE DENGELİ DAĞILIMI

Anayasanın 73/2. maddesine göre, “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır”. Bu veya buna benzer bir hüküm daha önceki anayasalarda yer almamıştır, ilk defa 1982 Anayasasında düzenlenmiştir.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi de, sosyal devlet ilkesinin doğal bir sonucudur. Bu ilke ile, devletin vergilendirme alanında sosyal ödevlerini göz önünde tutması gereğine işaret edilmektedir.

Sosyal devlette vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinin yanı sıra, vergiler aracılığıyla millî gelir ve servetin adaletli bir şekilde dağılımının sağlanması da gözetilmelidir<sup>40</sup>. Zaten vergi adaleti de bunu gerektirmektedir. Vergi yükü bir yandan adaletli ve dengeli olarak dağıtılırken, diğer yandan da vergilendirme yoluyla servetin ve gelirin adil dağılımı gerçekleştirilecektir.

Vergi yükünün toplum kesimlerine adaletli ve dengeli bir şekilde dağıtılması durumunda, belli kesimler üzerindeki vergi yükü artacak ve sonuçta ortaya bir vergi sömürsü çıkacaktır. Bunun sonucunda sosyal adaletsizlikler yanında, ekonomide de bozulmalar meydana gelebilecektir<sup>41</sup>.

Verginin malî güçle orantılı olması ilkesinin bu ilkeyi de kapsadığı gerekçeyle, bu maddenin anayasada yer almasının gereksiz olduğu doktrinde ileri sürülmüştür<sup>42</sup>. Çünkü malî güç ilkesine uyulması ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanmış olacaktır.

Ayrıca “maliye politikasının sosyal amacı” ibaresinin de isabetsiz olduğu ileri sürülmektedir. Maliye politikasının sosyal amacının tanımı da kolay değildir. Her şey genellikle kişisel ya da toplumsal değerlendirmeye dayanır. Ayrıca sos-

<sup>39</sup> ÇAĞAN, s. 202; ALİEFENDİOĞLU, Türk Anayasası, s. 76.

<sup>40</sup> BAYRAKLI – ODABAŞ, s. 153; ÇAĞAN, s. 191.

<sup>41</sup> YERELİ Ahmet Burçin – MERİÇ Metin, “Vergilendirme Yetkisi ve Kamu Kaynaklarının Etkin Kullanımı”, Maliye Yazıları, S. 35, Nisan-Haziran 1992, s. 65-66.

<sup>42</sup> BATIREL Ömer Faruk, “Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar”, Vergi Dün-yası, S. 230, Ekim 2000, s. 5.

yal amaç, malî gücün bir alternatifi olarak da yorumlanabilir<sup>43</sup>. Gerçekten de bir önceki fıkrada düzenlenen “vergilerin malî güçle orantılı olması” ilkesinin varlığı ve maliye politikasının sosyal amacı ibaresinin muğlak olup maddeye tam uygun düşmemesi sonucu bu fıkranın gereksiz olduğu sonucuna ulaşılabılır. Bu fıkra, malî güç ilkesinin gereksiz bir tekrarı niteliğindedir.

### E. VERGİNİN KANUNİLİĞİ İLKESİ

Anayasanın 73/3. maddesinde düzenlenen “vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” hükmüyle vergilerin kanuniliği ilkesi belirtilmiş olmaktadır.

#### 1. Genel Olarak

Vergilerin kanuniliği ilkesi, kanun koyma gücüne sahip olan organın vergilendirme yetkisini kullanması anlamına gelmektedir. Günümüz çağdaş demokratik ülkelerde vergilendirme yetkisine yasama organı sahiptir<sup>44</sup>. Bir başka deyişle vergiler ancak yasama organından çıkan bir kanun ile konulabilecektir. Bu ilke, vergi yükümlülerinin yasama organında temsil edildikleri varsayımına dayanmaktadır ki buna temsilsiz vergi olmaz ilkesi de denilmektedir<sup>45</sup>. Anayasanın 73/3. maddesine göre vergileme yetkisinin, milletin temsilcisi durumunda bulunan yasama organının eliyle kullanılması, aynı zamanda halkın kendi iradesiyle kendisini vergilendirmesi anlamına gelmektedir.

Anayasa koyucu her çeşit malî yükümün kanun ile konulmasını düzenlemek suretiyle, keyfi ve takdirî uygulamayı önleyecek ilkelerin kanunda yer almasını amaçlamıştır<sup>46</sup>. Vergilerin kanuniliği ilkesinin kabul edilmesinin başlıca sebebi, verginin kişilerin temel hak ve özgürlükleri ile yakından ilgili olmasıdır<sup>47</sup>. Ayrıca vergilerin kanuniliği ilkesi, yasama organının yürütme organına karşı üstünlüğünü sağlayan etkin bir araçtır.

---

<sup>43</sup> ERGİNAY’a göre ayrıca, maliye politikası, ihracata vergi iadesi örneğinde olduğu gibi, ekonomi politikasının gerekleri bakımından, sosyal amaç ve dengeli vergi yükü dağılımına ters düşebilir. Bkz.: ERGİNAY, s. 61; “Maliye politikasının teorik olarak sosyal amacı yoktur. Maliye politikası, istikrar ve büyümeye yönelik ayarlamaları ifade eder”, bkz.: BATIREL, s. 5.

<sup>44</sup> SAYGILIOĞLU Nevzat, Vergi Hukukunda Yorum, Ankara 1987, s. 67.

<sup>45</sup> AKTAN Coşkun Can, “Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni”, Vergi Sorunları, yıl: 17, S. 118, Temmuz 1998, s. 13; GÜNEŞ, s. 15.

<sup>46</sup> KANETİ, s. 36; Ayrıca bkz.: AyM., 31.3.1987 gün ve E. 1986/20, K. 1987/9, AMKD., S. 23, s. 190.

<sup>47</sup> ÇAĞAN, s. 100; GÜNEŞ, s. 29.

Anayasanın 73/3. maddesi, 1961 Anayasasından farklı olarak vergilerin yalnız kanunla konulmasını değil, aynı zamanda kanunla değiştirilmesini ve kaldırılmasını da açık bir şekilde düzenlemiştir. Bu düzenlemeyle muhtemel durak-sama ve tartışmalar ortadan kaldırılmış olmaktadır<sup>48</sup>. Zaten vergilerin kanunla konulmasının doğal sonucu olarak vergilerin yine kanunla değiştirilmesi veya kaldırılması gerekecektir.

İlgili fıkrada sadece vergilerden değil aynı zamanda resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerden de bahsedilmiştir. Bunlar geniş anlamda vergi kavramı kapsamında içinde kabul edilirler. Bu kavramlar şu şekilde tanımlanabilir:

Resim, kamusal güce dayanarak belirli bir hizmetin veya işin görülmesi ya da belli belgelerin kullanılabilmesi için yetkili makamlarca verilen izin karşılığı, yapılan ödemelerdir<sup>49</sup>. Karşılığının bulunması sebebiyle vergilerden farklı ve harçlara benzer bir niteliğe sahiptir.

Harç, kamusal güce dayanarak kamu idaresinin belli fiillerinden ya da belli kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığı olarak alınan iktisadî değerlerdir<sup>50</sup>.

Benzeri malî yükümlülük deyimi, kamu ihtiyaçlarının finansmanından çok, belli özel ihtiyaçların finansmanı için alınan paraları ifade etmektedir. Benzeri malî yükümlülük vergi, resim ya da harç olmayan diğer tüm malî yükümlülükleri kapsayan geniş bir kavram değil aksine, belli bazı unsurları bulunan bir kavramdır. Her şeyden önce bunlar, grup bağlantılı yükümlülüklerdir ve söz konusu grup belirlenebilir nitelikte olmalıdır. Bunlar, belli bir amacı gerçekleştirmek için alınırlar. Benzeri malî yükümlülükler malî amaçlı olabilecekleri gibi, aslı olarak sosyal amaçlı da olabilirler. Benzeri malî yükümlülük yoluyla elde edilen gelirin kullanımının, bu yükümlülükle yükümlendirilen grubun yararına olması asıldır, ancak şart değildir<sup>51</sup>.

Benzeri malî yükümlülük kavramı, parafiskal gelirlere benzemekle beraber, ondan daha geniş bir kavramdır.

Benzeri malî yükümlülükler kural olarak genel bütçeye girmedikleri için, anayasal bir ilke olan bütçe planının tamlığı ilkesini zedelemektedirler<sup>52</sup>.

48 GÜNEŞ, s. 97; ÇAĞAN, 1982 T.C. Anayasası, s. 73; Karşı görüş için bkz.: BATIREL, s. 5.

49 ULUATAM Özhan– METHİBAY Yaşar, Vergi Hukuku, Ankara 1999, s. 8; AKDOĞAN, s. 91.

50 ULUATAM – METHİBAY, s. 8.

51 Ayrıntılı bilgi için bkz.: BAŞARAN Funda, “Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı”, Vergi Sorunları, yıl: 17, S. 118, Temmuz 1998, s. 131.

52 BAŞARAN, s. 133.

Resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin, vergilerde olduğu gibi karşılıksız olma özelliklerinin bulunmaması sebebiyle, bunlar Anayasanın 73. maddesinin ilk iki fıkrasında belirtilmemişlerdir. Dolayısıyla genellik, malî güce göre vergileme, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı gibi ilkeler hep dar anlamda vergiler için söz konusu olacaktır.

## 2. Verginin Kanuniliği İlkesinin Sonuçları

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulmasını, değiştirilmesini ve kaldırılmasını ifade eden verginin kanuniliği ilkesinin çeşitli sonuçları vardır.

Bu ilkeye göre yorumun, kanun sınırları içinde yapılması gerekir. Kanun sınırlarını aşan yorum söz konusu değildir. Bir başka ifade ile, kanunda belirlenmiş olmadıkça kıyas, boşluk doldurma ve hukuk yaratma halleri işletilemez. Kıyas, bir olay hakkında kanunda yer alan kuralın, nitelikleri ve şartları ona benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır<sup>53</sup>. Yürütme organının kanunî dayanak olmaksızın bir idarî işlemle veya yargı organının kıyas yoluyla vergi koyma, kaldırma ve değiştirme yetkileri yoktur. Aksi halde kıyas yolu ile yeni vergi konuları ve matrahların ortaya çıkma tehlikesi söz konusu olur<sup>54</sup>.

Verginin kanuniliğinin bir diğer sonucu da, verginin belirgin olması ilkesidir. Bu ilkeye, vergi kanununun vergiye ilişkin tüm özellikleri kapsaması ilkesi de denilebilir. Vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının, şekillerinin gerek idare gerekse vergi yükümlüleri açısından belli ve kesin olması gerekir. Bu ilke, vergi kanunlarının dilinin ve dayandığı kavramların yalın, sade, açık, net; cümlelerinin düzgün, sisteminin kolay anlaşılır ve akılcı olması gerektirir. Vergilere ilişkin işlem ve kuralların açık ve anlaşılabilir olması, vergilendirmede keyfiliğin önlenmesini amaçlamaktadır<sup>55</sup>. Böylelikle keyfiliğin önlenmesinin yanı sıra, vergi kanunları herkes tarafından da kolaylıkla anlaşılabilir ve vergi uyumsuzlukları da asgari düzeye inecektir.

Verginin ana öğeleri olan vergi konusu, vergi yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, oran, muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin bütün hususların kanunda düzenlenmesi gerekir. Ayrıca, verginin kanuniliği ilkesi yalnız vergi alacağının öğelerinin kanunla konulmasını değil, vergiden doğan ödev ve usûl ilişkilerinin

---

53 ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 29; SAYGILIOĞLU, s. 69, 101; UFUK M. Tahir, “Vergi Hukukunda Yorum ve Kıyas”, Yaklaşım, yıl: 9, S. 101, Mayıs 2001, s. 106.

54 ÇAĞAN, s. 7, 102; GÜNEŞ, 142-143.

55 GÜNEŞ, s. 17-19; ÇAĞAN, s. 172-173; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 46; ATAR, s. 22.

de kanun ile düzenlenmesini gerektirir<sup>56</sup>. Böylelikle, aynı şekilde keyfiliğin önlenmesi de sağlanmış olmaktadır<sup>57</sup>.

Verginin kanunîliği ilkesinin bir sonucu olarak, vergi hukukunda irade özgürlüğü ve sözleşmeler söz konusu değildir<sup>58</sup>. Ayrıca, Vergi Usul Kanununun 8. maddesinde “vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm vergi dairelerine vergi yükümlüsünün izlenmesi açısından kolaylık sağlamakta ve aynı zamanda verginin tahsilinin zorlaşması veya imkânsız hale gelmesinin de önüne geçmiştir olmaktadır.

Verginin kanunîliği ilkesinin diğer bir sonucu ise, kural olarak yürütme organının takdir yetkisinin bulunmamasıdır. Vergi hukukunda idarenin kural olarak bağlı yetkisi söz konusudur. Ayrıca kanunî idare ilkesi de verginin kanunîliği ilkesinin bir sonucudur ve bu iki ilke birbirleriyle sıkı şekilde bağlantılıdır. Kanunî idare ilkesi özel, bireysel, subjektif nitelikteki tarh ve tahsil işlemlerinin, genel, objektif vergi kanunlarına uygun olarak yapılmasını gerektirir. Bir başka deyişle vergilerin kanunîliği, yalnız maddî vergi hukukuna ilişkin kuralları değil, aynı zamanda vergilerin tarh ve tahsili gibi şekli vergi hukukuna ilişkin kuralları da içerir<sup>59</sup>.

Vergi kanunlarının geçmişe yürümemesi ilkesi, kanunîlik ilkesinin bir sonucu ve onun tamamlayıcısı niteliğindedir. Hukukî güvenlik ilkesi de vergi kanunlarının geçmişte meydana gelen vergiyi doğuran olaya uygulanmamasını gerektirir. Kanunlar kural olarak, çıkarıldıkları tarihten itibaren yürürlüğe girerler ve yürürlükten kalkmalarına kadar geçen süre için uygulanırlar. Kanunların geçmişe yürümemesi, bunların yürürlüğe girdikleri tarihten önceki olaylara uygulan-

---

56 **KÜTÜKÇÜ** Abdullah, “Bakanlar Kurulunun Vergi Yasalarında Anayasa 73/4’e Göre Sahip Olduğu Yetkiler”, Vergi Dünyası, S. 207, Kasım 1998, s. 129; **AYAZ** Garip, “Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları” Vergi Dünyası, S. 181, Eylül 1996, s. 61.

57 “Malî yükümlerinin yükümlüleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usûlleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir malî yüküm bu yönleri dolayısıyla kanunda yeterince çerçevenememişse, bu, kişilerin sosyal ve iktisadî durumlarını, hatta temel haklarını etkileyebilecek keyfî uygulamalara yol açabilir...Anayasa koyucunun her çeşit malî yükümlerinin kanunla konulmasını buyururken keyfî ve takdirî uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması ereğini güttüğünde kuşku yoktur”, AyM., 24.3.1970 gün ve E. 1969/65, K. 1970/16, AMKD., S. 8, s. 223.

58 **ÇAĞAN**, s. 101; **GÜNEŞ**, s. 145.

59 **ÇAĞAN**, s. 145; **SAYGILIOĞLU**, s. 70-71.

mamalarıdır<sup>60</sup>. Aksi yöndeki uygulamalar, yükümlülerin devlete ve hukuk düzeyine olan güvenlerini sarsar, ekonomik ve ticarî hayatın belirlilik ve istikrarını bozar. Vergi yükümlüsü belli bir dönemde yürürlükte bulunan kanuna göre vergi ödeyeceğini düşünerek işlerini planlar. Yürürlükteki kanunun uygulanacağı düşüncesi, bireyler için bir güvencedir<sup>61</sup>.

Vergi kanunların geçmişe yürümezliğine dair anayasada herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Danıştay'ın bir içtihadı birleştirme kararında geçmişe yürümeğe izin verilmemiştir: “Vergi kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır. Anayasanın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan “vergilerin kanuniliği ilkesi” de hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkan vermez”<sup>62</sup>.

Vergi kanunlarının geçmişe yürümemesi, gerçek geçmişe yürüme ve gerçek olmayan geçmişe yürüme olarak ikiye ayrılmaktadır. Gerçek geçmişe yürüme, yeni bir vergi kanunun eski kanun döneminde tamamlanmış ve hukukî sonuçlarını doğurmuş olaylara uygulanması; gerçek olmayan geçmişe yürüme ise, eski kanun yürürlükte iken başlamış olmakla birlikte henüz tamamlanmamış durum, ilişki ve olaylara uygulanması demektir. Gerçek geçmişe yürümenin kural olarak anayasal ilkelere aykırı olmasına rağmen, gerçek olmayan geçmişe yürüme mümkün bulunmaktadır<sup>63</sup>. Vergi hukukunda geçmişe yürümeme ilkesi sadece vergi kanunları açısından değil, aynı zamanda yürütme organının vergilendirme alanında düzenleme yetkisine sahip olduğu durumlarda da geçerlidir<sup>64</sup>.

---

<sup>60</sup> ÇAĞAN, Demokratik, s. 141; GÜNEŞ, s. 135 vd.; ERÜZ Ertan, “4481 Sayılı Kanun’un, Kanunların Geriye Yürümezliği İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, S. 222, Şubat 2000, s. 103 vd.; “Vergi hukukunda, yasa kurallarının geriye yürütülmesinin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın tanımlanması”, AyM., 13.7.1995 gün ve E. 1994/85, K. 1995/32, RG., 28.9.1996, S. 22771.

<sup>61</sup> AyM., 7.11.1989 gün ve E. 1988/6, K. 1989/4, RG., 6.4.1990, S. 20484.

<sup>62</sup> Dş. İBK., 3.7.1989 gün ve E. 1988/5, K. 1989/3; DD., S. 78-79, s. 67 vd.

<sup>63</sup> ÇAĞAN, 179, 184 vd.; BIYIK Recep, “Yasa, Kararname ve İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi ve Bazı Uygulamaların Bu İlke Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, S. 222, Şubat 2000, s. 42 vd.; AYAZ Garip, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği İlkesi”, Vergi Dünyası, S. 184, Aralık 1996, s. 62.

<sup>64</sup> ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 50.



### 3. Verginin Kanunîliği İlkesinin İstisnası

Anayasanın 73/4. maddesinde “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir<sup>65</sup>” hükmü düzenlenmiştir. Verginin kanunîliği ilkesinin istisnası sayılabilen bu hüküm aynı zamanda yürütme organının vergilendirme alanındaki düzenleme yetkisinin de anayasal temelini oluşturmaktadır.

Verginin kanunîliği ilkesi, güçler ayrılığı kuramı içinde vergi koyma yetkisinin yalnız yasama organı tarafından kullanılmasını gerekli kılmaktadır. Bu açıdan yürütme organının vergilendirme konusundaki yetkisi sadece vergi tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerine ilişkin olarak ortaya çıkar. Ancak demokratik gelişim süreci içinde güçler ayrılığı önemli ölçüde yumuşatılmıştır<sup>66</sup>. Yasama organının nispeten yavaş çalışması dolayısıyla, ekonomik durumdaki değişikliklere karşı vergi tedbirlerinin hızlı ve çabuk bir şekilde alınabilmesi için, yürütme organına sınırlı da olsa vergilendirme yetkisinin verilmesi gereklidir.

Muafiyet, istisna, indirim ve oranlara ilişkin hükümlerde, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir. Dolayısıyla sayılan unsurlar dışındaki verginin yükümlüsü, konusu, matrahi, vergiyi doğuran olay gibi temel vergi öğelerinde kanun ile Bakanlar Kuruluna değişiklik yapma yetkisi verilemeyecektir<sup>67</sup>. Elbette ki muafiyet, istisna, indirim ve oranlarda değişiklik yapma yetkisi sadece kanunun belirttiği alt ve üst sınırlar içerisinde kullanılabilir.

Yetki yalnız Bakanlar Kuruluna verilebilir. Kanun yetkiyi başka bir makama veremeyeceği gibi, Bakanlar Kurulu da kendisine verilen bu yetkiye başka bir makama devredemez<sup>68</sup>.

Doktrinde Bakanlar Kuruluna söz konusu yetkinin verilmesinin, verginin kanunîliği ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmektedir. Bu görüşteki yazarlar, vergi alma yetkisinin yasama organının sahip olduğu en önemli yetkilerden olması sebebiyle, bu yetkinin sınırlı da olsa Bakanlar Kuruluna devrinin anayasaya aykırı olduğunu, bunun aynı zamanda vekilin vekili olmaz ilkesiyle de çatıştığı-

<sup>65</sup> Benzer bir hüküm 1961 Anayasasında da yer almaktaydı. Ancak 1982 Anayasasında, eski düzenlemedeki cümle düşüklüğü ve tekrarlar giderilip, Bakanlar Kuruluna vergi indirimlerinde de değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır. Bkz.: ÇAĞAN, s. 274.

<sup>66</sup> ÇAĞAN, s. 108; ÇAĞAN Nami, “Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamento Kontrolü”, Anayasa Yargısı, S. 2, Ankara 1986, s. 199-200.

<sup>67</sup> ÇAĞAN Nami, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, Anayasa Yargısı, S. 4, Ankara 1984, s. 174.

<sup>68</sup> KANETİ, s. 38; BAYRAKLI – SEZER, s. 162.

nı yani yasama yetkisinin devrinin bulunduğunu ileri sürmektedirler. Ayrıca bu hükmün yürütme organına vergilendirme alanında keyfî davranma yetkisini verdiğini ve bunun da uygulamada kötüye kullanıldığını iddia etmektedirler<sup>69</sup>. Ancak, Bakanlar Kuruluna tanınan bu yetkiler, anayasada yer alan yasama yetkisinin devredilemeyeceği hükmüne aykırı değildir. Çünkü burada tayin edilen sınırlar, yine kanun koyucu tarafından konulmuştur. Anayasanın 73/4. maddesi, yürütme organının vergilendirme alanındaki yetkisinin anayasal dayanağını oluşturmaktadır. Anayasada belirtilen durumlar dışında yürütme organına vergilendirme yetkisinin devredilmesi, Anayasanın 7. maddesinin yasakladığı anlamda yasama yetkisinin devri niteliğini taşıyacaktır<sup>70</sup>. Günümüzde güçler ayrılığı ilkesinin yumuşamış olması ve ekonomik durumdaki değişikliklere karşı vergi tedbirlerinin hızlı ve çabuk bir şekilde alınabilmesinin gerekliliği, yürütme organına sınırlı da olsa vergilendirme yetkisinin tanınmasını zorunlu hale getirmektedir.

Yürütme organı vergilendirme alanındaki düzenleme yetkisini tüzük, kararname, karar gibi düzenleyici işlemlerle kullanabilecektir<sup>71</sup>. Bakanlar Kurulunun Anayasanın 73/4. maddesiyle kendisine verilmiş olan bu yetkiyi, kanun hükmünde kararnamelerle de kullanmasına bir engel yoktur. Anayasanın 91/1. maddesine göre vergi ödevinin kanun hükmünde kararnameler ile düzenlenemeyecek olması hükmünün, Anayasanın 73/4. maddesine göre Bakanlar Kuruluna istisnâ yetki veren düzenlemeye de uygulanacağı anlamına gelmemelidir<sup>72</sup>. Kısaca, her ne kadar kanun hükmünde kararnamelerin çıkarılmasındaki prosedürün diğer bazı düzenleyici işlemlere nazaran uzun olması sebebiyle pratik bir yararının olmamasına karşın, teorik olarak Bakanlar Kurulu Anayasanın 73/4. maddesiyle kendisine istisnâ olarak tanınan bu yetkiyi kanun hükmünde kararname çıkarmak yoluyla da kullanabilecektir.

Maddede belirtilen muafiyet ve istisnalarda değişiklik yapılması, olmayan bir muafiyet ve istisnayı kanuna koymak veya mevcut bir muafiyet ve istisnayı kanundan çıkarmak anlamına gelmemektedir. Aksi bir davranış, değiştirme kavramının sınırlarını aşmak anlamına gelecektir. Dolayısıyla muafiyet ve istis-

---

<sup>69</sup> **BATIREL**, s. 5; **AKTAN**, s. 16; **SAVAŞ** Vural F., “İktidar ve Ekonomi: 1982 Anayasasının Eleştirisi”, Maliye Yazıları, S. 22, Ocak-Şubat 1990, s. 10; **KELECİOĞLU M.** Aykut, “Vergi Kanunları İle Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkilerin Vergilemede Kanunilik ve Belirlilik İlkeleri Çerçevesinde İrdelenmesi”, Yaklaşım, yıl: 9, S. 105, Eylül 2001, s. 164.

<sup>70</sup> **ÇAĞAN**, 111, 268; **KARAMAN** Gülser, “Vergi Kanunlarında Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkiler”, Maliye Dergisi, S. 66, Kasım-Aralık 1983, s. 4.

<sup>71</sup> **ÇAĞAN**, s. 131.

<sup>72</sup> **GÜNEŞ**, s. 159; Karşı yönde görüş için bkz.: **ALİEFENDİOĞLU**, Vergileme Yetkisi, s. 65.

nalarda aşağı ve yukarı sınırlar, kanundaki muafiyet ve istisnayı düzenleyen kurallarda yer alan sayısal anlatımlara yönelik olacaktır<sup>73</sup>.

Bakanlar Kuruluna vergi oranını sifıra kadar indirme yetkisinin verilmesinin, Anayasaya aykırı olup olmadığı konusunda doktrinde görüş ayrılığı vardır. Bir görüşe göre Bakanlar Kurulunun yetkisini kullanarak vergi oranını sifıra indirmesi durumunda söz konusu vergi ortadan kalkmaktadır. Verginin kaldırılması da yasama organına ait olduğu için burada yürütme organı, yasama organının yerine geçmiş olmaktadır. Bu yüzden Anayasanın 73/4. maddesindeki aşağı sınır terimi, yokluk ifadesi olan ve gerçekte sınır oluşturmayan sıfır sayısını içine almayacaktır. Dolayısıyla bu görüşe göre, Bakanlar Kuruluna vergi oranını sifıra indirme yetkisi veren bir kanun anayasaya aykırı olacaktır<sup>74</sup>. Ancak daha isabetli olan diğer görüşe göre ise, bir vergi oranının sifıra indirilmesi durumunda o vergi kaldırılmış olmamaktadır, sadece sıfır olarak belirlendiği süre için uygulanmamaktadır<sup>75</sup>. Kanunda aşağı sınır olarak sıfır oranı belirlenmişse, bu durumda anayasaya aykırılık söz konusu olmayacak, Bakanlar Kurulu istediği zaman bu oranı tekrar kanunda belirtilen sınırlar içinde yükseltebilecektir.

Anayasanın 167/2. maddesinde “Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir” hükmü yer almaktadır. Ek malî yükümlülükler, vergilerin ve benzeri malî yükümlülüklerin hukukî düzenini belirleyen Anayasanın 73. maddesinin kapsamı dışında tutulmuş olmakla birlikte, kamusal güce dayalı olarak alınmaları sebebiyle benzeri malî yükümler kapsamında düşünülebilirler<sup>76</sup>.

<sup>73</sup> GÜNEŞ, s. 162; ayrıca bkz.: **BATIREL**, s. 5.

<sup>74</sup> **YÜREKLİ** Sabahattin, “Bakanlar Kurulu’nun Vergilendirme Yetkisi”, GÜHFD, C. 1, S. 2, Aralık 1997, s. 290; **GÜNEŞ**, s. 27-28.

<sup>75</sup> **ÇAĞAN**, Türk Anayasası, s. 175; “Vergi oranlarının, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulu’na değiştirilebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyo ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir vergi oranının sifıra indirilmesi, hiçbir zaman o verginin kaldırıldığı anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik şartlara göre istediği zaman bu oranı yeniden kanunla belirlenen düzeye yükseltebilir.”, AyM., 19.3.1987 gün ve E. 1987/5, K. 1987/7, AMKD., S. 23, s. 160.

<sup>76</sup> **KANETİ**, s. 8; “167. maddedeki vergi ve benzeri yükümlülük dışındaki mali mükellefiyet ibaresi bu yükümlülüklerin, dış ticaretin düzenlenmesi amacını güden fon gibi ama hiçbir surette vergi adını taşımayacak mali yükümlülük olduğunu göstermektedir... 167. madde, dış ticarete hızlı karar almak, özellikle de yabancı ülkelere antidamping uygulamasıyla Bakanlar Kuruluna vergi olmayan bazı ek mükellefiyetleri ihdas yetkisi vermektedir.”, **BATIREL**, s. 4.

Anayasanın 167. maddesi, Bakanlar Kuruluna dış ticaret işlemlerinin gerektirdiği çabuk harekete geçme imkânını ve esnekliğini sağlamaktadır. Bu esneklik aynı zamanda Avrupa Birliğine tam üyelik söz konusu olduğunda, Birlik düzenlemelerine uyum bakımından da önem arz edecektir<sup>77</sup>.

Anayasa Mahkemesinin bu konudaki bir kararı şöyledir: “Anayasanın 167. maddesinin ikinci fıkrası ile sözü edilen “ek mali yükümlülüklerin” konulması ve kaldırılmasında Bakanlar Kuruluna kanunla yetki verilmesi söz konusudur. Bir “ek mali yükümlülüğün konulması” onun nevinin ve miktarının saptanması demektir. Türü ve miktarı belli olmayan bir yükümlülük konulamaz. Şu halde, dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi amacıyla ek mali yükümlülükler koymaya yetkili kılınan Bakanlar Kurulu, ülke ekonomisi ne gibi mali yükümlülükler konulmasını gerektiriyorsa, bunun nevini ve miktarını saptamada serbest olacaktır”<sup>78</sup>.

Ancak, kanun koyucunun genel ifadeler kullanarak Bakanlar Kuruluna ek malî yükümlülük getirebilme yetkisini vermesi düşünülemez. Kanunda getirilecek ek malî yükümü doğuran olay ile ek malî yükümün konusu, mükellefi ve oranı saptamada kullanılacak ilke veya ilkelerin genel hatlarıyla saptanmış olması gerekmektedir. Bir başka deyişle Bakanlar Kurulu dış ticaretin düzenlenmesi konusundaki yetkisini, Anayasanın 73/4. maddesinde sayılan öğelerine yönelik olarak kullanmalıdır<sup>79</sup>. Aksi yöndeki bir uygulama vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

## V. SONUÇ

Vergi hukuku ile ilgili olarak anayasada yer alan ilkeler öncelikle, devletin sahip olduğu vergilendirme yetkisinin sınırı çizmekte ve kişi hak ve özgürlüklerini güvence altına almaktadırlar. Diğer bir deyişle, anayasada yer alan ilkeler, yürütme organının vergiler konusunda keyfî bir şekilde davranmasının önüne geçmekte, bir bakıma devletin vergilendirme yetkisini düzenlemektedir. Zaten vergilendirme yetkisinin kullanılması esas itibariyle devletin temel anayasal ilkeleriyle sınırlıdır.

Anayasanın vergi hukukunu ilgilendiren önemli ilkeleri vardır. Bu ilkelerin başında hukuk devleti ve sosyal devlet ilkelerini ele almak isabetli olacaktır. Anayasanın 2. maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti, demokratik, sosyal bir

---

<sup>77</sup> ÇAĞAN, Türk Anayasası, s. 176; “(Dış ticaret işlemlerinin) aniden ve takdiri biçimde değiştirilmesi, fertlerin ekonomik özgürlüğünü zedelediği kadar, ekonomik istikrarı da olumsuz yönde etkiler. Bu nedenle, bu gibi düzenlemelerin parlamento yasama prosedürünün, tartışmaya, ilgili çevrelerle görüş alış verişine imkân veren, yavaş ve kamuoyu oluşturan işleyişine bırakılması gerekir.”, SAVAŞ, s. 11.

<sup>78</sup> AyM., 11.1.1985 gün ve E. 1984/6, K. 1985/1, AMKD., S. 21, s. 1.

<sup>79</sup> GÜNEŞ, s. 172-175; BAŞARAN, s. 118; YÜREKLİ, s. 291-292.

hukuk devletidir. Demokratik sosyal hukuk devletinde vergilendirmeye ilişkin temel kurallar anayasada yer alır. Demokrasi, vergilerin halkın temsilcisi niteliğindeki yasama organı tarafından belirlenmesini gerektirir. Hukuk devleti ilkesi kişilere, devlete karşı hukukî güvence verir. Devlet vergi kanunları ile kişilerin temel hak ve özgürlüklerini ihlâl etmeme yükümlülüğü altındadır. Sosyal devlet ilkesi ise devlete bir takım olumlu ödevler yükleyerek kişilere sosyal ve ekonomik güvence sağlamaktadır.

Anayasanın vergilerle doğrudan ilgili olan 73. maddesi anayasanın siyasî hak ve ödevler bölümü içinde “vergi ödevi” başlığı altında düzenlenmiştir. Bu başlık konuyu sadece vergi yükümlülere bakımından ele almaktadır. Başlığın “vergilendirme” olarak düzeltilmesi daha yerinde olacaktır. Anayasanın 73. maddesinde vergilendirmeye hâkim olan bir takım anayasal ilkeler düzenlenmiştir. Esasen bu ilkeler, sosyal hukuk devleti ilkesinin doğal uzantıları bir başka ifade ile somutlaştırılmış şekilleri niteliğindedirler. Ayrıca söz konusu ilkeler birbirleriyle de iç içedirler.

Vergilerin genelliği ilkesi ile vergilerin malî güce göre alınması ilkesi birbirlerini tamamlamaktadırlar. Bu ilkeler vergi adaletinin sağlanmasında da oldukça önemlidirler. Vergilerin kamu giderlerini karşılamaya yönelik olması ise, verginin sadece malî amacını ele alıp malî olmayan amaçları göz ardı etmesi bakımından eksiktir. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi ilk defa 1982 Anayasası ile düzenlenmiş olmasına rağmen, verginin malî güçle orantılı olması ilkesinin bunu kapsamayı dolayısıyla gereksiz bir tekrara yol açmaktadır. Vergi hukukundaki en önemli ilkelerden olan vergilerin kanuniliği ilkesi ise vergilerin kanunla konulmasını, değiştirilmesini ve kaldırılmasını ifade etmektedir. Vergi hukukunda kıyasın yasak olması, örf ve âdete başvurulamaması ve kanun boşluklarının doldurulamaması, vergi kanunların belli vergi ödevlerini içermesi ve belirgin olmasının gerekliliği, kanunların geçmişe yürümemesi hep vergilerin kanuniliği ilkesinin sonuçlarındandır.

Anayasanın 73/4. maddesiyle vergilerin kanuniliği ilkesinin istisnası niteliğinde olarak Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi, çağdaş anayasal gelişime uygundur. Vergiler aracılığıyla ekonomiye zamanında ve etkin müdahale edilebilmesi için bu yetki gereklidir. Ancak, Bakanlar Kurulunun bu yetkisini kullanırken anayasada belirtilen sınırlara her zaman uyması ve bu yetkinin uygulamada kötüye kullanılmaması gerekir.