

VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TABİ OLDUĞU ANAYASAL İLKELER*

Arş. Gör. Güzde ERKİN**

* Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir.

** İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

ÖZ

Makalem, vergilendirme yetkisinin tabi olduğu anayasal ilkeler konusundan oluşmaktadır. Makalede, dikkatli bir çalışma ve araştırmayla vergilendirme yetkisi tüm yönleriyle incelenmeye çalışılmıştır. Makale, iki bölüm ve sonuç kısmından oluşmaktadır. İlk bölümde; vergilendirme yetkisi, bu yetkinin kuramsal temeli ve kapsamı, demokrasi ile ilişkisi konuları açıklanmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde; Türk Hukuku'nda vergilendirme yetkisinin temeli ve işlevi, vergilendirme yetkisinin tabi olduğu anayasal ilkeler incelenmiştir. Sonuç kısmında ise vergilendirme yetkisi ile ilgili genel bir değerlendirme yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Yetki, Vergilendirme İlkeleri, Anayasa.



THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLES OF TAXATION ARE SUBJECT TO THE AUTHORITY

ABSTRACT

Essay is giving information the constitutional principles of taxation are subject to the authority, a careful study and research all aspects of powers of taxation have been studied. The article consists of two chapters and a conclusion part. The first section, the taxation authority and the scope of the theoretical basis of this authorization, the relationship between democracy issues. The second section, the Turkish law, the basis of the authority and function of taxation, the taxation authority is subject to the constitutional principles are examined. The result was part of an overall assessment of the powers of taxation.

Keywords: Authorization, Taxation Principles, Constitution.

1. VERGİLENDİRME YETKİSİ

A. Vergilendirme Yetkisinin Temeli

Türk Hukukunda vergilendirme yetkisi, diğer çağdaş demokrasilerde olduğu gibi temelini Anayasa'dan almaktadır. Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür^[1]. 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.^[2]

1924 Anayasasının 85. maddesinde “*vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet (salınması ve alınması) olunabilir*” ifadesiyle vergilerin yasallığı ilkesi ön plana çıkmıştır. Yine 1961 anayasasında da 1924 anayasasında olduğu gibi vergilerin tarh ve cibayetinin (salınması ve alınması) bir kanunla olabileceğini anayasal norm olarak kayıt altına almıştır.^[3]

Sayılan bu egemenlik yetkisi 1982 anayasasında da açık bir şekilde belirtilmiştir. 1982 Anayasasının 2. maddesinde devletin nitelikleri arasında Türkiye'nin sosyal bir hukuk devleti olduğu vurgulanmıştır. Bunun gereği olarak vatandaşlarının insan onuruna yaraşır bir şekilde hayat sürmelerine destek verecek olan bir devlet, gelir dağılımındaki adaletsizlikle de mücadele edecek ve bunları gerçekleştirmek içinse kullanacağı en iyi araç elbette ki vergi olacaktır.^[4]

Vergi, Anayasanın öngördüğü bu ilkeleri gözeterek şekilde kanunla konulmalıdır^[5]. Vergilendirmeye ilişkin anayasa hukukundan kaynaklanan bu hukuki ilkeler, sistemi taşıyan vergi hukuku ilkeleri olarak isimlendirilebilir.^[6]

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 amaçlamaktadır^[7]. Bu

- [1] ÇAĞAN, Nami: Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s. 3.
 [2] GEREK, Şehnaz / AYDIN, Ali Rıza: Anayasa ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005, s. 149.
 [3] ÖNCEL, Mualla/ KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 18. Bası, Ankara, Mart 2010, s. 51.
 [4] ÇAĞAN, Nami : a.g.e., s. 144.
 [5] GEREK, Şehnaz / AYDIN, Ali Rıza: a.g.e., s. 150.
 [6] Bkz. Klaus Töpke, 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.
 [7] ÇAĞAN, Nami: a.g.e., s. 144.

bağlamda hukuk devletinin kişi açısından temel konusu, insan hakları ve temel hürriyetler, devlet açısından ise kuvvetler ayrılığı ilkesidir^[8].

Anayasanın 73. maddesinin 4. bendi ise “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilebilir*” diyerek Bakanlar Kurulu’nun da vergi oranlarında ve vergi harcamaları konusunda yaptırımının olduğuna vurgu yapmaktadır. Ancak, Bakanlar Kuruluna böyle bir yetki verilmesi, belirlenen düzenleme alanı itibariyle vergilendirme yetkisinin mutlak olarak devri anlamına gelmez. Çünkü yasama organı Bakanlar Kurulunu yetkilendirdiği konularda düzenleme yapabileceği gibi, bu yetkilerine son da verebilir^[9].

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 görevlerinin değişik organlara verilmesi, vergi kanunlarının herkese uygulanması, toplanan vergilerin ancak kanunlara uygun kamusal amaçlarla kullanılması^[10], idarenin kanunlarla bağlı olması ve kıyasın yasak olması, vergi konusunda yetki devrinin koşullarının belirlenmiş olması, yasama organınca çıkarılan vergi kanunlarının anayasa yargısı 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.^[11]

B. Vergilendirme Yetkisinin Kapsamı

Vergi hukukunda, hukuk devleti kavramının son derece geniş bir uygulama alanı vardır. Çünkü devlet vergilendirme yetkisi aracılığıyla kişilerin hak ve özgürlük alanlarına çeşitli müdahalelerde bulunmaktadır^[12].

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 yanı sıra; vergi kanunlarına karşı en duyarlı olan hak ve özgürlüklerin başında, mülkiyet ve miras hakkı (m. 35) ile çalışma

[8] KARAYALÇIN, Yaşar: “*Hukukun Üstünlüğü (Kavram – Bazı Problemler)*”, Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin Ökçesiz), HFSA – Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998, s. 132.

[9] GERÇEK, Adnan: Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme, Vergi Sorunları, Yıl 28, Sayı 204, Eylül 2005, s. 107, 122.

[10] Bkz. Klaus Töpke, 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.

[11] GEREK, Şehnaz / AYDIN, Ali Rıza: a.g.e., s. 149.

[12] ÇAĞAN, Nami: a.g.e., s. 144.

ve sözleşme özgürlükleri (m. 48, 49) gelmektedir. Vergi, özü itibariyle 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.^[13] Mülkiyet hakkı bakımından müsadere ölçüsüne varacak vergisel düzenlemelerden kaçınma yükümlülüğü söz konusu iken; bazı haklar bakımından devlete görevler yüklenmiş bulunmaktadır.^[14] Örneğin, devlet en az geçim indirimi ya da asgari ücretin vergi dışı bırakılması ile ilgili olarak yapacağı düzenlemelerle aileyi korumalıdır^[15]. 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 gerekmektedir^[16].

2. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TABİ OLDUĞU ANAYASAL İLKELER

A. Sosyal Devlet İlkesi

Bugün anayasalarda yer alan sosyal devlet ilkesinin herkesin üzerinde anlaşığı 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 refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasını amaç olarak benimsemektedir^[17]. Böylelikle sosyal haklar sağlanmaya çalışılacaktır^[18]. Sosyal devlet, görevlerini yerine getirebilmek için ekonomiye müdahale ederek gelir ve servet dağılımını adil bir duruma getirmeye çalışır, kalkınmayı plana bağlar^[19]. Kişiler sosyal devletin sosyal niteliği gereği,

[13] GEREK, Şehnaz / AYDIN, Ali Rıza: a.g.e., s. 150.

[14] GEMALMAZ, Haydar Burak: Mülkiyet Hakkı, Beta Yayınları, İstanbul 2009, s. 261.

[15] KARAKOÇ, Yusuf: “*Türk vergi Hukuku’nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*”, Anayasa Yargısı 13, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara 1996, s. 308.

[16] KARAKAŞ, Eser / SONSUZOĞLU, Elif: “*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.

[17] BALTA, T. Bekir: İdare Hukuku, C. I, Genel konular, AÜSBF Yayını, AÜ Basımevi, Ankara 1972, s. 113.

[18] 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*”. TALAS, Cahit: “*Sosyal Haklar ve Türk Anayasalarında Sosyal Hakların Erimi*”, İnsan Hakları Yıllığı, Yıl: 3-4, 1981-1982, s. 43.

[19] ÇAĞAN, Nami : a.g.e., s. 190.

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 türdendir^[20].

B. Hukuki Güvenlik İlkesi

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 edilmektedir^[21]. 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 önlenir^[22]. Hukuk devleti olması açısından ele alındığında, verginin salınmasının kanunlarla belirtilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.^[23] Şöyle ki vergi vermek, kişinin harcamalarının bir kısmından feragat etmesidir. Kanunlarla belirtilmemiş olarak alınan vergi, mafyanın haraç toplamasından farklı olmayacaktır. Yine Anayasamızın 10. maddesine göre, “*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir*” denilmektedir. Bu maddenin vergiyle ilişkisi ise vergilendirmede eşitlik ilkesini ortaya koymasındır. Anayasa Mahkemesinin aldığı birçok kararında^[24] bu maddeleri göz önüne alarak değerlendirme yaptığı görülmektedir.

C. Verginin Belirliiliği İlkesi

Vergi bakımından belirliiliğin sağlanması, verginin esaslı unsurlarının ilgili düzenleyici işlemde gösterilmesini gerektirir. Geleneksel anlamda vergilendirmede belirliilik 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 keyfililiğin önlenmesi amacını gütmektedir^[25]. Bu amaca uygun olarak, örneğin, gelişmiş batı ülkelerinde olduğu gibi Türkiye’de

[20] ALİFENDİOĞLU, Yılmaz: a.g.e., s. 70.

[21] ULUATAM, Özhan / METHİBAY, Yaşar: Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, Değişik Dördüncü Baskı, Ankara 2000, s. 52.

[22] ÖNCEL, Mualla/ KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami: a.g.e., s. 32.

[23] ÇAĞAN, Nami: a.g.e., s. 190.

[24] Bu kararlara örnek olarak bkz; AYM, E.2007/114, K.2011/36; E.2009/65, K.2011/24; E.2009/39, K.2011/23, (Çevrimiçi), www.anayasa.gov.tr, aynı şekilde bkz; www.kazancı.com (12.06.2012).

[25] ÇAĞAN, Nami: a.g.e., s. 172.

de gelir vergisine tabi gelir unsurları sınırlayıcı yöntemle tek tek sayılmış ve tanımlanmış^[26], bu konuda açıklık sağlanmaya çalışılmıştır.

D. Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi

Kural olarak kanunların yürürlüğe girmelerinden sonraki olaylar için uygulanmaları, geriye yürümemeleri gerekmektedir^[27].

Geriye 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 olacaktır^[28]. Bu durum hukuki barışı tehdit edecek, ekonomik ve ticari hayatın istikrarını bozacaktır^[29].

E. Kıyas Yasağı İlkesi

Kanunda düzenlenmeyen olaylara kanunda düzenlenen kuralların uygulanması söz konusu olacaktır^[30]. 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

[26] 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, s. 263.

[27] ÖNCEL, Mualla/ KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami:a.g.e., s. 51.

[28] ÇAĞAN, Nami: a.g.e., s. 179.

[29] TOSUNER, Mehmet: “Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 20, Yıl: 2, Ağustos 1994, s. 47.

[30] ŞENYÜZ, Doğan :Vergi Hukuku Genel Hükümler, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa 2005, s. 30.

varmayan yorum yöntemleri ile doldurulamıyorsa, bu boşlukların mutlaka yasama süreci içinde doldurulması gerekir^[31].

F. Verginin Genelliği İlkesi

Verginin genelliği ilkesi, kamusal yükün herkese dağıtılması ile ilgili olmasının yanı sıra, 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.^[32]

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 yükleyemeyecektir^[33]. 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 gerekir^[34].

G. Vergide Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesi, özgürlükçü demokratik düzen içinde, adalet düşüncelerinden geliştirilmiştir^[35]. Genellik ilkesi ile birlikte eşitlik ilkesi, on sekizinci yüzyıldan başlayarak geliştirilmiş geleneksel vergilendirme ilkeleridir^[36].

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 ödemek bakımından herkese kanun önünde eşit davranılacak, vergi yükümlülüğü bakımından, dil,

[31] ÇAĞAN, Nami : “*Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XXXVII, Sayı: 1-4, 1980, s. 141.

[32] ÖNCEL, Mualla/ KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami : a.g.e., s. 32.

[33] ÇAĞAN, Nami : a.g.m., s. 138.

[34] ALİFENDİOĞLU, Yılmaz: “*Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları*”, Daniştay Dergisi, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara 1981, s. 71.

[35] HALLER, Heinz (Çev. Salih Turhan): Maliye Politikası Teorik Esasları ve Temel Problemleri, İÜİF Maliye Enstitüsü Yayını, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1974, s. 147.

[36] ÇAĞAN, Nami: a.g.e., s. 147.

ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebepler farklı muamele için gerekçe olamayacaktır.^[37] 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 organıdır.^[38]

Kanun koyucu, vergi yükümlülükleri veya vergi konuları bakımından ortaya çıkan fiili eşitsizliklere göre ayrımlar yapabilir ve buna göre değişik düzenlemeler getirebilir.^[39] 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 sayılabilir.^[40]

H. Ödeme Gücüne Göre Vergilendirme ve Ölçülülük İlkesi

Ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi, vergilendirme yetkisinin, yükümlüler üzerinde ne ölçüde kullanılabileceği ile ilgili vergi hukuku ilkesidir ve esas olarak “*ölçülülük ilkesi*” ile bağlantılıdır.^[41] Ödeme gücüne 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 ölçüleceğidir.^[42] 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 oluşturur.^[43] Böylelikle, mali güç kişilerin

[37] ARSLAN, Mehmet: Vergi Hukuku, Güncellenmiş 7. Baskı, MKM Yayıncılık, Bursa 2011, s. 50.

[38] ERGİNAY, Akif: Kamu Maliyesi, 13. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara 1990, s. 47.

[39] Klaus Tipke, Steuerrecht, Ein Systematischer Grundriss, 3. Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 1975, s. 37'den aktaran ÇAĞAN, Nami: a.g.e., s. 150.

[40] ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami: a.g.e., s. 41.

[41] SONSUZUĞLU, Elif: Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi, İstanbul, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 1997, s. 121.

[42] YALTI 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, s. 93.

[43] Emekli maaşına veya diğer refah payı (sosyal güvenlik) haklarına sahip olmak da AİHS'nin 1No'lu Ek Protokolün 1. maddesinin koruması altına girmektedir. Mahkemenin, Stec ve diğerler Birleşik Krallığa karşı davasında da belirttiği gibi modern, demokratik devletlerde, birçok birey yaşamlarının bir aşamasında veya tamamında, hayatta kalabilmek için sosyal güvenlik ve refah haklarına tamamen bağımlıdır. Birçok iç hukuk sistemi de bireyler bu tür kesinlik ve güvenlik hakkı sağlamakta ve menfaatlerin ödenmesini- bunlara sahip olma koşullarını doldurmasına bağlı olarak- bir hak olarak tanımaktadır. Bu yüzden bir

yalnız gelire bağlı ödeme güçlerini değil, aynı zamanda servet unsurlarını ve harcamalarını da kapsamaktadır.^[44]

I. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi

Anayasanın 73'üncü maddesinin 2'nci fıkrası "*vergi yükünün adaletli ve dengeli 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 gerekmektedir^[45].

J. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi

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 karardır^[46]. Buna göre, siyasal kararlar sonucu belirlenen ve toplumun müşterek nitelikli ihtiyaçlarının karşılanması bakımından, devletin yapmak durumunda bulunduğu hizmetler, kamu hizmeti olarak nitelendirilmektedir. Devlet, söz konusu bu hizmetleri prensip itibarıyla merkez ve yerel yönetim birimleri aracılığıyla gerçekleştirecektir^[47].

K. Verginin Kanuniliği İlkesi

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.^[48] 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

kişi iç hukuk kapsamında refah payına sahip olma hakkına sahipse, bu hakkın önemi 1 No'lu Ek Protokolün 1. maddesinin uygulanabilir olması ile ilgilidir.

[44] SONSUZUĞLU, Elif: a.g.t., s. 122.

[45] KANETİ, Selim: "*Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri*", İktisat ve maliye Dergisi, Cilt XXXI, Sayı 1, Nisan 1984, s. 32.

[46] ÖZBUDUN, Ergun: "*Anayasa Hukuku Açısından Ekonomik Anayasa*", Ekonomik Anayasa Sempozyumu, Ankara 28-29 Mayıs 1992., s. 6.

[47] AKDOĞAN, Abdurrahman : Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara 2005, s. 39.

[48] KANETİ, Selim: Vergi Hukuku, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s. 35.

olarak karşımıza çıkmaktadır^[49]. Verginin kanuniliği ilkesi bakımından önemli bir konu da, bütçe kanunuyla vergi ile ilgili düzenlemelerin yapılamamasıdır.^[50] 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.^[51] Bütçe kanunlarının içeriği ile ilgili bu sınırlama, bütçe kanununa başka konuların girmesini engellemenin yanı sıra, vergi ile ilgili konuların bütçe kanunlarıyla düzenlenemeyeceği sonucu nedeniyle, kanunilik ilkesi bakımından da bir sınırlama getirmektedir^[52].

SONUÇ

Cağdaş demokratik devlette vergilendirme yetkisi, egemenliğin içerdiği bütün yetkiler gibi anayasal bir yetkidir. Bu yetki devlete, her şeyden önce yerine getirmek zorunda olduğu kamu hizmetlerine karşılık bulma olanağı verir; başka bir deyişle vergilendirme yetkisinin mali işlevi vardır. Ayrıca vergilendirme yetkisi ekonomik ve sosyal düzenleme amaçları ile de kullanılabilir. Her durumda devlet, vergilendirme yetkisini kullanırken anayasal sınırlara uymak zorundadır.

Vergilendirme yetkisinin anayasal sınırları ile sosyal hukuk devletinin sınırları koşuttur. Yasama organının, bir verginin getireceği yükü kural olarak takdir yetkisi vardır. Ancak bu yetki anayasal sınırlar altında ve keyfilige dönüşmeden kullanılmalıdır. Hukuk devleti ilkesini benimseyen devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanırlarken belli kaçınma ödevleri vardır. Bunların başında kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin özüne dokunmama ve hukuki güvenliklerini ihlal etmeme ödevleri gelir. Yürütme ve yargı organları açısından hukuki güvenlik ilkesi, vergi kanunlarındaki boşlukların kıyas yolu ile doldurulmasını engeller; aksi yöndeki uygulamalar vergilerin kanuniliği ilkesi ile de bağdaşmaz. Hukuk devletinde yasama ve yürütme organlarının vergilendirmeye ilişkin işlemleri bağımsız ve güvenceli yargı organları tarafından denetlenir. Vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkeleri de anayasal dayanaklarını hukuk devleti ilkesinde bulur. Bu ilkeler herkesin kanun önünde eşit vergi yükümlüsü olmasını gerektirdiği için, vergi adaleti ile ilgilidir.

[49] GÜNEŞ, Gülsen: a.g.e., s. 8.

[50] SONSUZOĞLU, Elif: a.g.t., s. 123.

[51] ŞENYÜZ, Doğan / YÜCE, Mehmet / GERÇEK, Adnan: Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2011, s. 54.

[52] YERLİKAYA, Gökhan Kürşat: “Bütçe Kanunu İle Vergi Kanunlarında Düzenleme Yapılması”, (Çevrimiçi), www.e-akademi.org/makaleler/gkyerlikaya-1.htm (1.3.2012).

KISALTMALAR DİZİNİ

Any	: Anayasa
a.g.d.	: Adı geçen derleme
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.t	: Adı geçen tez
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
Any.	: Anayasa
AYM	: Anayasa Mahkemesi
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
D.	: Daire
E.	: Esas Numarası
f.	: Fıkra
GATT	: Gümrük ve Ticaret Genel Anlaşması
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İÜHFM	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
İÜİF	: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
K	: Karar
Karş.	: Karşılaştırınız
md.	: Madde
mük.	: Mükerrer
R.G.	: Resmi Gazete
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
VUK	: Vergi Usul Kanunu

BİBLİYOGRAFYA

- ALİFENDİOĞLU, Yılmaz : “Türk Anayasa Mahkemesi’nin Hukuk Devleti Anlayışı”, Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin Ökçesiz), İstanbul, HFSA – Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998.
- ALİFENDİOĞLU, Yılmaz: “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, Danıştay Dergisi, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara 1981, s. 71.
- AKDOĞAN, Abdurrahman: Kamu Maliyesi, Ankara, Gazi Kitabevi, 2005.
- ARSLAN, Mehmet: Vergi Hukuku, Güncellenmiş 7. Baskı, Bursa, MKM Yayıncılık, 2011.
- BALTA, T. Bekir: İdare Hukuku, C. I, Genel konular, AÜSBF Yayını, AÜ Basımevi, Ankara 1972.
- ÇAĞAN, Nami: Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- ÇAĞAN, Nami: “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XXXVII, Sayı: 1-4, 1980, s. 141.
- ERGINAY, Akif: Kamu Maliyesi, 13. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1990.
- GEMALMAZ, Haydar Burak: Mülkiyet Hakkı, İstanbul, Beta Yayınları, 2009.
- GEREK, Şehnaz / AYDIN, Ali Rıza: Anayasa ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005.
- GERÇEK, Adnan: Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme, Vergi Sorunları, Yıl 28, Sayı 204, Eylül 2005, s. 107, 122.
- GÜNEŞ, Gülşen: Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul, Yayın ve Dağıtım, 1998.
- GÜNEŞ, Gülşen: “4369 Sayılı Yasa İle Getirilen Değişikliklerin Verginin Anayasal İlkeleri Açısından İrdenilmesi”, Prof. Dr. Adnan Tezel’e Armağan, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, İstanbul 2000, s. 263.
- HALLER, Heinz (Çev. Salih Turhan): Maliye Politikası Teorik Esasları ve Temel Problemleri, İÜİF. Maliye Enstitüsü Yayını, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1974, s. 147.
- KANETİ, Selim: “Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri”, İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt XXXI, Sayı 1, Nisan 1984, s. 32.
- KANETİ, Selim: Vergi Hukuku, 2. Bası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.
- KARAYALÇIN, Yaşar: “Hukukun Üstünlüğü (Kavram – Bazı Problemler)”, Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin Ökçesiz), HFSA – Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998, s. 132.
- KARAKAŞ, Eser / SONSUZUĞLU, Elif: “Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açısından Değerlendirilmesi”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul 2000, s. 220.
- KARAKOÇ, Yusuf: “Türk vergi Hukuku’nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, Anayasa Yargısı 13, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara 1996, s. 308.
- KLAUS, Tıpke, 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.
- ÖNCEL, Mualla/ KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 18. Bası, Ankara, Mart 2010.
- ÖZBUDUN, Ergun: “Anayasa Hukuku Açısından Ekonomik Anayasa”, Ekonomik Anayasa Sempozyumu, Ankara 28-29 Mayıs 1992, s. 6.
- SONSUZUĞLU, Elif: Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi, İstanbul, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1997.
- ŞENYÜZ, Doğan: Vergi Hukuku Genel Hükümler, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 2005.

ŞENYÜZ, Doğan / YÜCE, Mehmet / GERÇEK, Adnan: Vergi Hukuku, 2. Baskı, Bursa, Ekin Yayınları, 2011.

TALAS, Cahit: "Sosyal Haklar ve Türk Anayasalarında Sosyal Hakların Evrimi", İnsan Hakları Yıllığı, Yıl: 3-4, 1981-1982, s. 43.

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

ULUATAM, Özhan / METHİBAY, Yaşar: Vergi Hukuku, Ankara, İmajYayıncılık, Değişik Dördüncü Baskı, 2000.

YALTI 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, s. 93.

YERLİKAYA, Gökhan Kürşat: "Bütçe Kanunu İle Vergi Kanunlarında Düzenleme Yapılması", (Çevrim-içi), www.e-akademi.org/makaleler/gkyerlikaya-1.htm (1.3.2012).

www.anayasa.gov.tr

www.kazanci.com

