

TÜRK ANAYASASI AÇISINDAN VERGİLEME YETKİSİ

Doç. Dr. Nami ÇAĞAN*

Sayın Başkan, Değerli dinleyenler;

Tebliğimin konusu, «Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi»dir. Demokratik ülkelerde devlet, kamu harcamalarının gerektirdiği gelirleri vergileme yetkisini kullanarak karşılar. Vergileme yetkisi, demokratik rejimin işleyişinde olduğu kadar doğmasında da önemli bir rol oynamıştır. Tarihte ilk demokrasi savaşımı mutlak iktidarın vergileme erkini sınırlandırmak amacı ile başlamıştır. İngiltere’de Magna Carta Libertatum’dan (Büyük Özgürlük Fermanı, 1215) başlayarak Petition of Right (Haklar Dilekçesi, 1628) ve Bill of Rights’a (Haklar Demeci, 1688) kadar uzanan gelişmeler, kralın vergileme iktidarının halk temsilcilerinin oluşturduğu parlamentolar yararına sınırlandırılması ile sonuçlanmıştır. Siyasal tarih parlamentoların kazandıkları ilk yetkinin vergileme alanında olduğunu ortaya koymaktadır. Tanzimattan bu yana Osmanlı Devleti’nin ve Türkiye Cumhuriyeti’nin anayasal belgelerinde de vergi ile ilgili hükümlere rastlıyoruz.

Anayasalara vergi ile ilgili hükümler konması sadece tarihi nedenlere dayanmamaktadır. Vergilendirme, devletin kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yönelttiği en etkin müdahalelerden biri olduğu için bu müdahalenin sınırları ve koşulları anayasal kurallara bağlanarak kişilere güvence verilmektedir.

Kavramsal Açıklama

Vergileme yetkisi devletin, egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir. Vergileme yetkisi devletin mali egemenliğinin bir görünümüdür. Vergileme yetkisi deyimi dar anlamda kullanıldığında devletin kamu gelirleri içinde sadece vergi koymaya ilişkin

(*) A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Öğretim Üyesi.

yetkisini içerir. Geniş anlamda vergileme yetkisi ise devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere koyduğu ve kamu gücünün kullanılmasına dayanan her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkiyi kapsamına alır. Bu geniş çerçeve içine dar anlamda verginin yanı sıra resimler, harçlar parafiskal gelirler ile değişik isimler altında konulan mali yükümlülükler girmektedir. Dar anlamda vergileme ile geniş anlamda vergileme arasındaki ayırım Türk Anayasası yönünden önem taşımaktadır. Çünkü Anayasa'nın vergi ödevini düzenleyen 73 üncü maddesi, 1 inci fıkrasında herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür» ve 2 nci fıkrasında «vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır» hükümlerini getirirken dar anlamda vergileme kavramını kullanmıştır. Oysa aynı maddenin 3 üncü ve 4 üncü fıkralarında vergilerin yasallığı ilkesi ve Bakanlar Kurulunun vergileme alanındaki yetkisinin koşulları ve sınırları düzenlenirken geniş anlamda vergi kavramı, yani vergiler dışındaki resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler düzenlemeye temel alınmıştır. Dar anlamda vergileme ile geniş anlamda vergileme arasındaki en önemli fark, birincinin mali güç (ödeme gücü) ilkesine dayanmasına karşılık ikincide somut bir karşılığın ve yararlanmanın söz konusu olmasındadır. Nitekim 1961 Anayasası döneminde Anayasa Mahkemesi de vergi dışındaki mali yükümlülüklerde mali güce göre vergileme ilkesinin geçerli olamayacağını kabul etmiştir (1).

Kamu maliyesi biliminde, sadece kamu kesimi tarafından üretilmeye elverişli kamusal mal ve hizmetlerin (iç güvenlik, ulusal savunma vb.) finansmanı dar anlamda vergi ile gerçekleştirilebilir; çünkü söz konusu mal ve hizmetlerden bireysel yararlanmayı ölçme olanağı bulunmamaktadır. Buna karşılık kamu kesimi yanında özel kesim tarafından da üretilen eğitim, sağlık gibi yarı - kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı vergilerin yanı sıra bireysel yararlanma karşılığı olan harç ve diğer mali yükümlülükler ile de sağlanabilir. Kuramsal planda yapılan bu ayırma rağmen, bütçe hukukunda döner sermayeli idarelerin uygulamaları dışında belli kamu gelirlerinin belli kamu giderlerine ayrılmasını önleyen «ademi tahsis» ilkesi geçerlidir. Genel, katma ve özel bütçeli idarelerin gelirleri ayrı ayrı havuzlarda toplanır ve kamu harcamaları gelir çeşitleri ile ilişkilendirilir.

(1) Ays. Mahk. E. 1968/12, K. 1968/65, 17.12.1968 (AMKD, S. 6, s. 352, 354); E. 1974/31, K. 1974/43, 24.10.1974 (AMKD, S. 12, s. 381).

dirilmeksizin bu havuzlardan yapılır. Anayasamn, vergilerin kamu giderlerini karşılamak üzere ödeneceğini hükme bağlayan 73 üncü maddesinin 1 inci fıkrası hükmü bu çerçeve içinde değerlendirildiğinde vergilemenin mali amacını belirtmektedir. Acaba bu hükme pozitif anayasa hukuku açısından bazı sonuçlar bağlanabilir mi? Anayasa Mahkemesi, vergilerin kamu giderlerini karşılamak üzere ödeneceği hükmünü çoğu kez dar biçimde yorumlayarak bir giderin kamu gideri sayılabilmesini «kamu yararına olan iş ve faaliyetlere», «kamu işlerine» harcanması gerektiğini ve bu giderlerin ancak vergi gelirleri ile karşılanması zorunluluğunu belirtmiştir (2). Günümüzde vergilemenin kamu giderlerini karşılamak olan geleneksel mali amacının yanı sıra ekonomik ve sosyal amaçları da önem ve ağırlık kazanmıştır. Kamu giderleri deyimini devletin ekonomik ve sosyal amaçlarla yaptığı giderleri de kapsayacak biçimde geniş yorumlamak gerekir. Dolayısıyla devletin planlı kalkınmayı gerçekleştirmek (ekonomik amaç) ve gelir dağılımındaki adaletsizlikleri gidermek (sosyal amaç) amaçları ile yapacağı reel ve transfer harcamalar yukarıdaki geniş anlamda kamu gideri kavramına girecektir.

Vergileme Alanında Yasama - Yürütme İlişkileri

1982 Anayasasına yasama - yürütme ilişkilerinde egemen olan genel mantık vergileme alanında da gözlemlenmektedir. 1982 Anayasası, 1961 Anayasasından farklı olarak yürütmeyi sadece yasama yetkisine bağlı, ondan türetilen bir görev olarak değil, aynı zamanda bir yetki olarak da belirtmiştir. Yürütme organı bütün yetkilerini yasa dan almamaktadır; yasa aracılığı ile de olsa Anayasa'dan aldığı kanun hükmünde kararname çıkarma (m. 91), olağanüstü hal ilanı (m. 120), sıkıyönetim ilanı (m. 122) gibi yetkilerle de donatılmıştır. Yürütme organı belli sınırlara ve koşullara bağlı olsa da vergileme alanında düzenleme yetkisine sahiptir (m. 73, f. 4). 1961 Anayasasının 1971 değişikliğinden önceki metninde, bu yetkilerin önemli bir bölümü yer almıyordu. 1982 Anayasasının yürütmeyi bir görev olmasının yanı sıra yetki olarak da nitelendirmesi, bu organın güçlendirilmiş olması nedenine dayanmaktadır.

(2) Ays. Mahk. E. 1971/19, K. 1971/61, 29.8.1971, (AMKD, S. 9, s. 560, 566); E. 1970/12, K. 1971/13, 2.2.1971 (AMKD, S. 9, s. 281, 289); E. 1968/26, K. 1969/14, 19.2.1969 (AMKD, S. 7, s. 244, 250).

Anayasanın 73 üncü maddesinin 3 üncü fıkrası, «vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır» hükmü ile vergilemede yasallık ilkesini öngörmektedir. 1961 Anayasası, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerinin yasa ile konulacağını hükme bağlıyordu; ancak değiştirmenin ve kaldırmanın da yasa ile yapılacağını belirtmemiştir. Gerçekte yasama organının vergi koyma yetkisini tam ve etkin olarak kullanabilmesi için vergilerde değişiklik yapma ve kaldırma yetkisine de sahip olması doğaldır. Yasama organının bu konularda saklı yetkisi olduğu kabul ediliyordu. Görüldüğü gibi, 1982 Anayasası vergilerin yasallığı ilkesini daha açık bir dille ifade etmektedir. Öte yandan 1982 Anayasası, çağdaş demokratik gelişime uygun olarak Bakanlar Kuruluna belirli bir çerçeve içinde vergileme alanında düzenleme yetkisi vermiştir. Anayasanın 73 üncü maddesinin 4 üncü fıkrasına göre, Bakanlar Kurulu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde yasanın belirttiğı yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisine sahiptir. Böyle bir hükmün kabul edilmesinin nedeni, ekonomiye etkin ve çabuk müdahale etme zorunluluğudur. Ancak, yasa ile Bakanlar Kurulu'na muafık, istisna, indirim ve oranlar dışındaki temel vergi öğelerinde (verginin yükümlüsü, konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olay) değişiklik yapma yetkisi verilemeyecektir. Bu açıdan yararlı bir uygulama getirdiğine inandığım 2978 sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanunun vergi iadesinin konusuna giren mal ve hizmet çeşitlerini saptama, bunların kapsamını genişletme, daraltma; kapsama girmeyen yükümlüleri kapsam içine alma, kapsam dışına çıkarma yetkisini veren hükmü (m. 1, f. 3) anayasal yetki devri koşullarına uygun düşmemektedir. Buna karşılık Bakanlar Kuruluna gelir vergisinde özel indirim tutarlarını, gelir ve kurumlar vergilerinde yatırım indirimi oranını ve bazı vergi tevkifat oranlarını belli sınırlar içinde değiştirme yetkisini veren 2970 sayılı yasa, Anayasanın 73 üncü maddesinin 4 üncü fıkrası hükmüne uygundur. Bununla beraber 2970 sayılı yasanın Bakanlar Kuruluna gelir ve kurumlar vergisinde vergi tevkifat oranlarını sıfıra kadar indirme yetkisini vermesinin Anayasanın 73 üncü maddesinin 3 üncü fıkrası çerçevesinde vergi kaldırmak yetkisi anlamını taşıyıp taşımadığı tartışılabilir. 2970 sayılı yasa, Bakanlar Kuruluna bir vergi tevkifat oranını sıfıra kadar indirme yetkisini verirken, aynı oranı yeniden yasadaki sınıra yükseltme yetkisini de beraberinde getir-

mektedir. Bir vergi oranının sıfıra indirilmesi durumunda, o vergi kaldırılmış olmamaktadır; sadece sıfır olarak belirlendiği sü-
re için uygulanmamaktadır. Bunun gibi 2971 sayılı yasa ile Ba-
kanlar Kuruluna Vergi Usul Kanunu'nda yer alan (m. 177, 344,
347) bir kısım maktu hadleri arttırma yetkisini veren hükümler
verginin yükümlüsü, konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olay
gibi temel öğelerinde değişiklik gerektirmediğinden Anayasa-
nın 73 üncü maddesinin 4 üncü fıkrasına aykırı değildir.

1961 Anayasasında olduğu gibi 1982 Anayasası da Bakanlar
Kuruluna vergileme alanında kanun hükmünde kararname çı-
karma yetkisi vermemiştir. Çünkü Anayasanın vergi ödevi ile
ilgili 73 üncü maddesi, kanun hükmünde kararname ile düzen-
lenemeyecek siyasi haklar ve ödevler arasında yer almıştır. Bu-
nunla beraber Bakanlar Kurulu 2977 sayılı İdari Usul ve İşlem-
lerin Yeniden Düzenlenmesi Hakkında Kanunun verdiği yetkiye
dayanarak Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda (m. 19, f. 2)
194 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişiklik yapmıştır.
Bu değişiklik, yükümlülerin siyasi ödevlerinden sayılan vergi
ödevlerini, temel hak ve ödevlerini sınırlandırmamaktadır; ter-
sine intikale konu olan taşınmazlarda tescil işlemini kolaylaştı-
rmaktadır. Ancak, Anayasanın kanun hükmünde kararname
ile ilgili 91 inci maddesi temel hak ve ödevlerle siyasi hak ve
ödevlerin kanun hükmünde kararnamelerle sınırlandırılması-
nı değil daha geniş bir kapsam içinde düzenlenmesini yasakla-
maktadır. Dolayısıyla 194 sayılı Kanun Hükmünde Kararname
ile Anayasanın 91 inci maddesinin kapsamı dışına çıkmıştır.
Anayasanın 121 inci maddesi (f. 2, 3) Bakanlar Kuruluna ola-
ğanüstü hallerde vatandaşlar için olağanüstü hal yasasına uy-
gun olarak kanun hükmünde kararnamelerle para, mal ve ça-
lışma yükümlülükleri getirme yetkisini vermektedir. Bu karar-
namelerin Resmi Gazete'de yayımlandığı gün Türkiye Büyük
Millet Meclisinin onayına sunulması gerekmektedir. Bu hüküm
doğrultusunda çıkarılan 2935 sayılı Olağanüstü Hal Kanunu ile
Bakanlar Kuruluna vergileme alanında geniş yetkiler verilmiş-
tir. Anayasanın 122 nci maddesi (f. 5) savaş halinde veya savaşı
gerektirecek bir durumun başgöstermesi halinde vatandaşlar
için getirilecek yükümlülüklerin yasa ile düzenleneceğini hük-
me bağlamıştır. Bu hüküm uyarınca çıkarılan 2941 sayılı Sefer-
berlik ve Savaş Hali Kanunu savaş ve seferberlik koşulları bu-
lunduğu takdirde mali yükümlülükleri de içermek üzere her çe-
şit yükümlülüğü belirleme yetkisini Bakanlar Kuruluna vermiş-

tir (m. 5, 11). Anayasanın 168 nci maddesinin 2 nci fıkrası Bakanlar Kuruluna yasa ile, dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koyma ve bunları kaldırma yetkisinin verilebileceğini hükme bağlamıştır. Bu anayasa hükmü ile gümrük ve dış ticaret mevzuatımızda yer alan bir kısım hükümler (1615 s.K. m. 20, 21, 691 s.K.) anayasal geçerlilik kazanmıştır. Ayrıca 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun çıkarılarak Bakanlar Kuruluna ithalat, ihracat veya dış ticaret işlemleri üzerine konulacak ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi ve iadesi konularında geniş yetkiler verilmiştir. Bu düzenleme, Anayasanın 167 nci maddesine (f 2) uygun olduğu gibi Bakanlar Kuruluna dış ticaret işlemlerinin gerektirdiği çabuk harekete geçme olanağını ve esnekliğini sağlamaktadır. Türkiye'nin ileride Avrupa Topluluğu'na tam üye olarak katılması söz konusu olduğu takdirde, Topluluk düzenlemelerine daha kolay uyum kurabilmek yönünden bu esneklik gerekli hale gelebilecektir. Ancak 2976 sayılı yasa, Bakanlar Kuruluna söz konusu mali yükümlülüklerle bütçe dışında oluşacak fonları kullanma yetkisini vermektedir. Bakanlar Kurulunun bütçede yer alan ödenekler dışında harcama yetkisine sahip kılınması Anayasanın, «Devletin ve kamu iktisadi teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamaları, yıllık bütçelerle yapılır» (m. 161, f. 1) hükmü açısından tartışılabilir niteliktedir.

Görüldüğü gibi 1982 Anayasası yürütme organını vergileme alanında yasama organına karşı önemli ölçüde güçlendirmiş bulunmaktadır.

Yerel İdarelerin ve Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşlarının Yetkileri

1982 Anayasası yerel idarelerle ilgili 127 nci maddesinde (f. 6) «... Bu idarelere görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır» hükmünü getirmektedir. Ancak Anayasa bu gelirlerin hangi kaynaklardan ve nasıl sağlanacağını ve güvence altına alınacağını belirtmemiştir. Başka bir deyişle Anayasada merkezi idare ile yerel idareler arasında vergileme yetkisi bölüşümüne ilişkin herhangi bir hüküm yer almamıştır. Bununla beraber, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu (m. 98/B), belediye meclislerine çeşitli vergi ve harçlara (meslek vergisi, ilan ve reklam vergisi, tellallık harcı vb.) ilişkin tarifelerde yasada ön-

görülen alt ve üst sınırlar arasında değişiklik yapma yetkisi vermiştir. Yerel idarelerin vergileme konusunda nisbi de olsa böyle bir yetkiye sahip olmaları demokratik ilkelere uygundur. Ancak bu yetki anayasal dayanaktan yoksundur. Çünkü Anayasa (m. 73, f. 4) vergi oranlarında belli sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin ancak Bakanlar Kuruluna verilebileceğini hükme bağlamıştır. Bakanlar Kurulu dışında herhangi bir mercinin — ve belediye meclislerinin — bu yetkiye sahip olması Anayasaya uygun değildir. Ancak 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, Milli Güvenlik Konseyi döneminde çıkarılan yasalardan olduğu için Anayasanın geçici 15 inci maddesi uyarınca Anayasa yargısının denetimi dışında kalmaktadır. Bununla beraber, Anayasa Mahkemesi, 1961 Anayasası'nda da yerel idarelerin vergileme yetkisine ilişkin bir hüküm bulunmamasına rağmen, belirli alt ve üst sınırlar içinde kalmak koşuluyla belediye meclislerinin aynı Bakanlar Kurulu gibi, bu yetkiye sahip olabileceğini kabul etmişti (3).

Anayasanın 135 inci maddesinin 5 inci fıkrasında kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, yasada gösterildiği şekilde devletin idari ve mali denetimine tâbi olduğu belirtilmiş, bu kuruluşların organlarına toplayacakları parafiskal gelirlerle (aidat, ücret ve harçlar) ilgili tarifeleri ve matrahları değiştirme yetkisi verilmemiştir. Vergilerin yasallığı ilkesi (Ays. m. 73, f. 3) bu çeşit mali yükümlülükleri de içerdiğinden bu kuruluşlarla ilgili yasalarda bu konularda ayrıntılı düzenlemelere yer verilmek gerekecektir (4).

Anayasada Vergi Adaleti

Vergi adaleti sosyo - ekonomik içeriği baskın olan, ideolojiye, yere ve zamana göre değişen nisbi bir kavramdır. Bu kavramın hukuki içeriğini anayasa kuralları belirler. Anayasanın vergi ödevini düzenleyen 73 üncü maddesinden vergi adaletinin geleneksel bir kısım ilkeleri çıkarılabilir. Bu ilkeler, sosyal hukuk devleti ile birlikte düşünüldüğünde çağdaş anayasal vergi adaleti kavramına ulaşılır. Sosyal hukuk devleti ilkesi (Ays. m. 2),

(3) Aya. Mahk. 1970/29, K. 1970/48, 22.10.1970 (AMKD, S. 8, s. 493 - 496); E. 1969/23, K. 1969/41, 3.7.1969 (AMKD, S. 7, s. 384 - 387); E. 1967/54, K. 1968/12, 18.4.1968 (AMKD, S. 6, s. 138 - 141); E. 1965/45, K. 1966/16, 29.3.1966 (AMKD, S. 4, s. 109 - 113).

(4) Anayasa Mahkemesi 1961 Anayasası döneminde bu yönde karar vermiştir. Aya. Mahk. E. 1980/27, K. 1981/9, 27.1.1981 (AMKD, S. 19, s. 24 - 41); E. 1976/54, K. 1977/8, 3.2.1977 (AMKD, S. 15, s. 138 - 144).

siyasal iktidarın vergileme yetkisini sınırlandırarak izlenecek vergi politikasının hukuki çerçevesini çizmektedir.

Devlet, vergileme yetkisini kullanarak kişilerin hak ve özgürlük alanlarına müdahale ettiği için hukuk devleti ilkesi vergi hukuku yönünden bir sınır özelliği taşımaktadır. Hukuk devleti ilkesinin çeşitli öğelerinin vergileme yetkisinin kullanılmasını nasıl ve ne ölçüde etkilediğini gözden geçirelim :

Yasal idare ilkesi, vergi hukukunda vergilerin yasallığı ilkesi dolayısıyla daha açık bir anlam kazanmaktadır. Bu ilke sadece vergilerin yasa ile konulmasını değil aynı zamanda bu yasaların tam ve doğru uygulamasını da gerektirmektedir. Vergiyi doğuran olayın yasada açık olarak düzenlenmesi zorunluluğu (VUK. m. 19) ve vergi hukukunda idarenin kural olarak bağlı yetkiye sahip olması, yasal idare ilkesini daha da sertleştirilmektedir.

Hukuk devleti ilkesinin bir ögesi olarak yasaların genelliği ilkesi, vergi yasalarının yalnız biçimsel anlamda değil, maddi anlamda da yasa özelliği taşımasını gerektirmektedir. Buna göre bir vergi yasası genel, nesnel ve kişisel olmayan düzenlemeler içermelidir. Görüldüğü gibi hukuk devleti ilkesi çerçevesinde vergilemenin genel olması, herkesin vergi ödemesi anlamına gelen geleneksel genellik ilkesinden farklıdır. Hukuk devleti ilkesi kişilerin temel haklarını etkileyen yasaların genel olmasını zorunlu kılar. Dolayısıyla yasa koyucu biçimsel anlamda bir yasa ile kimliği belirli kişilere mali yükümlülükler yükleyemeyecektir. Vergi yasalarının genel olması, eşit olmasının da ön koşuludur. Ancak vergilemede eşitlik ilkesi genellik ilkesinden daha geniştir. Bu ilke vergileme yönünden benzer durumda (gelir, gider, servet, aile durumu vb.) bulunan kişilerin eşit işleme tabi tutulmasını gerektirir. Eşitlik ilkesinin bu yönü Anglo - Amerikan yazınında «yatay eşitlik» olarak adlandırılmaktadır ve hukuk devletinin yasa önünde eşitlik anlayışını yansıtır. Buna karşılık benzer durumda olmayan, vergileme yönünden farklı koşullar taşıyan kişilere farklı işlem yapılması, «dikey eşitlik» olarak isimlendirilmektedir. Eşitlik ilkesinin bu ikinci yönü sosyal devlet ilkesinin eşitlik anlayışı ile ilgili olup siyasal tercihe daha fazla yer vermektedir. Yasa koyucu ekonomik, sosyal, kültürel, vergi tekniğinin gerekleri vb. nedenlerle eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir. Bu konuda yasama organı kural olarak takdir yetkisine sahip olmakla birlikte, anayasal

sınırların aşılp aşılmadığı, takdir yetkisinin keyfi kullanılıp kullanılmadığı ve eşitlik ilkesinden ayrılmayı gerektiren düzenlemelerin haklı bir nedene dayanıp dayanmadığı Anayasa Mahkemesi tarafından yargısal denetime tabi tutulmaktadır (5).

Devlet vergileme yetkisini kullanırken kişi hak ve özgürlüklerini sınırlandırabilir. Vergi yasaları bu hak ve özgürlükleri ölçüsüz ve aşırı sınırlandırdığı takdirde, kişiler anayasal güvencelerinden yoksun kalabilirler. Çağımızda devletin vergileme yetkisini mali amaç dışında ekonomik ve sosyal amaçlarla kullanması, vergi yasalarının temel hak ve özgürlüklere uygunluğu konusunu tartışma alanına getirmiştir. 1982 Anayasası'nın düzenlediği temel hak ve özgürlükler arasında vergileme yetkisine karşı duyarlı olanlar özel yaşamın gizliliği (m. 20), yerleşme ve seyahat özgürlüğü (m. 23), mülkiyet ve miras hakkı (m. 35), çalışma ve sözleşme özgürlüğüne ilişkin (m. 48, 49), hükümlerdir. Örneğin yasa koyucunun emlak vergisi ya da vaset ve intikal vergisi alanında kabul edeceği çok yüksek bir vergi oranı, mülkiyet ve miras haklarının konularını ortadan kaldıracaktır. Bunun gibi bir mesleğin ya da sanatın sürdürülmesini ekonomik olarak caydıran bir vergi, çalışma özgürlüğünü ihlal edebilecektir. Anayasanın 13 üncü maddesi (f. 1, 2) temel hak ve özgürlüklerle ilgili olarak genel sınırlama nedenlerini belirtmektedir. Bu nedenler, devletin ülkesi ve milleti ile bölünmez bütünlüğünün, milli egemenliğin, Cumhuriyetin, milli güvenliğin, kamu düzeninin, genel asayişin, kamu yararının, genel ahlakın ve genel sağlığın korunması gibi amaçlara ilişkindir. Aynı madde, sınırlandırmanın, bu genel nedenlerle ya da temel hak ve özgürlüklerle ilgili özel nedenlerle Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olarak «yasa» ile yapılmasını ve bu sınırlandırmaların demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olamayacağını, öngörüldükleri amaç dışında kullanılamayacağını hükme bağlamaktadır. Dolayısıyla Anayasanın bütününe egemen olan ilkelere —öncelikle sosyal hukuk devleti ilkesine— aykırı antidemokratik nitelik taşıyan keyfi vergi yasaları, Anayasa Mahkemesince iptal edilebilecektir. 1981 Anayasası'nda yer alan, «Kanun, temel hak ve hürriyetlerin özüne dokunamaz» (m. 11, f. 2) hükmü, 1982 Anayasası'nda yer alma-

(5) Ays. Mahk. E. 1970/36, K. 1970/50, 24.12.1970 (AMKD, S. 8, s. 498 - 506); E. 1974/31, K. 1974/43, 24.10.1974 (AMKD, S. 12, s. 382, 383).

mıştır. Ancak yukarıdaki ölçütler çerçevesinde öze varmayan ölçüsüz keyfi sınırlandırmalar da iptal edilebilecektir. Temel hak ve özgürlüklerin özünü zedeleyen vergi yasalarının iptali konusunda herhangi bir duraksamanın bulunmaması gerekir. Bununla beraber, Anayasanın temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasının durdurulması ile ilgili 15 inci maddesinde (f. 1) savaş, seferberlik, sıkıyönetim veya olağanüstü hallerde milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlal edilmemek koşuluyla durumun gerektirdiği ölçüde temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasının tamamen veya kısmen durdurabileceği ya da bunlar için Anayasada öngörülen güvencelere aykırı tedbirler alınabileceği belirtilmiştir. Bu koşulların ortaya çıkması halinde temel hak ve özgürlükler vergi yasaları ile de sınırlandırılabilir.

Anayasada sosyal ve ekonomik hak ve ödevler arasında düzenlenen hak ve özgürlükler açısından devlete olumlu bir kısım görevler düşmektedir. Çalışma ve sözleşme özgürlüğü (m. 48, 49), sosyal güvenlik hakkı (m. 60) ve ailenin korunmasına ilişkin (m. 41) hükümler bu grup içine girmektedir. Devlet, bu hak ve özgürlükleri zedelemeyeceği gibi getireceği düzenlemelerle güçlendirmek durumundadır. Örneğin devlet vergileme alanında aileyi koruyucu tedbirler alacaktır; çalışanların sosyal güvenliğini sağlayacaktır. Geçim indirimi ile ilgili olarak yapılacak düzenlemeler bu tedbirler arasındadır. Bununla beraber, Anayasanın 65 inci maddesi, devletin bu görevlerini yerine getirmesini ekonomik istikrarın korunması ve mali kaynakların yeterliliği ile sınırlandırmıştır.

Hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi, kişilerin tabi olacakları hukuk kurallarını önceden bilmeleri ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmeleri anlamını taşır. Bu ilke vergi hukuku açısından çok önemlidir. Kişiler devletin vergileme yolu ile hak ve özgürlük alanlarına yaptığı müdahaleleri önceden tahmin edebilmeli ve geleceğe yönelik planlarını buna göre yapmalıdırlar. Vergilemede hukuki güvenlik vergi yasalarının açık, yalın ve anlaşılabilir olması ile sağlanabilir. Yasa koyucu tipleştirme yaparken belirsiz ve soyut kavramlar kullanmamalıdır; aksi halde vergi hukukunda geçerli bir yöntem olarak kabul edilmeyen kıyas yolu ile yoruma başvurmak kaçınılmaz olur. Bu durum da hukuki güvenlik ilkesine ters düşer. Öte yandan güvenlik ilkesi vergi yasalarının geriye yürütülmesini gerektirir. Kişiler gelecekle ilgili planlarını yürürlükteki

vergi yasalarına göre yaparlar. Sonradan çıkarılan yasalarla geçmiş dönemler için vergi yükünün artırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini zedeler; ekonomik ve ticari yaşamda bulunması gereken kararlılık ve belirlilik bundan olumsuz etkilenir. Türkiye Cumhuriyetinin eski Anayasalarında ve 1982 Anayasasında vergi yasalarının geriye yürütmezliği ile ilgili bir hüküm yer almamıştır. Batılı demokratik devletlerin anayasalarında da böyle bir hüküm bulunmamaktadır; ancak bu ülkelerde anayasa yargısı organları geriye yürütülen vergi yasaları hükümlerini hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi açısından yargısal denetime tabi tutmaktadırlar. 1982 Anayasası çerçevesinde Anayasa Mahkemesi, geriye yürütülen vergi yasası hükümlerini hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük açılarından yargısal denetime tabi tutabilir. Vergi doğurucu olay tamamlandıktan sonra vergi yükünü arttıran bir vergi yasası hükmü gerçek geriye yürütme (echte Rückwirkung) olarak nitelendirilebileceğinden Anayasa Mahkemesince iptal edilebilecektir. Buna karşılık vergiyi doğuran olay başlamakla birlikte tamamlanmadan önce çıkarılan ve vergi yükünü geriye doğru arttıran bir yasa hükmü gerçek olmayan geriye yürütme (unechte Rückwirkung) olarak nitelendirilecektir. Böyle bir hüküm gerek geriye yürütüldüğü dönemin uzunluğu, gerek getirdiği ek vergi yükü açısından ölçsüz değilse hukuki güvenlik ilkesine aykırı olmayacağından geçerli sayılabilecektir. Ancak Anayasa Mahkemesi, her somut olayın özelliklerini kamu yararı ile yükümlülerin hukuki güvenliklerini karşılaştırarak irdedecektir. Vergi yasalarında yükümlülerin yararına geriye yürütülen hükümler, hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi açısından herhangi bir sakınca yaratmazlar. Ancak bu hükümler, yükümlüler arasında eşitlik ilkesini zedelemeyen uygulanmalıdır.

Kişilerin hukuk devleti ilkesinin getirdiği güvencelerden yararlanabilmeleri için idari ve yargısal başvuru olanaklarına sahip olmaları gerekir. Anayasa hak arama özgürlüğünü ve başvurma hakkını (m. 36, f. 1, m. 40) güvence altına almıştır. Hak arama özgürlüğü ve yargısal denetim aynı zamanda hukuk devleti ilkesinin önemli öğelerini de oluşturmaktadır. 1982 Anayasası gerek idari eylem ve işlemleri yasalara uygunluğunun, gerek yasaların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi kabul etmiştir (m. 146 vd., m. 155). İdarenin vergileme işlemlerinin yargısal denetimi vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay tarafından yapılmaktadır. Anayasa koyucu

vergileme alanında Danıştay ve Sayıştay kararları arasında uyumsuzluklar ortaya çıkabileceğini düşünerek bu uyumsuzluklarda Danıştay kararlarının esas alınacağını hükme bağlamıştır (m. 166, f. 2). Vergi yasalarının Anayasa Mahkemesince denetimi yaygın bir şekilde işleyememektedir. Bunun nedeni bir yandan Anayasa Mahkemesinin denetiminin sınırları durumlarda söz konusu olması (Ays. m. 150 - 152), diğer yandan da Anayasanın geçici 15 inci maddesi (f. 3) uyarınca Milli Güvenlik Konseyi döneminde çıkarılan yasaların Anayasaya aykırılığının iddia edilememesidir. Temel vergi yasalarında bu dönemde köklü değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler anayasa yargısının dışında kalmaktadır. 1961 Anayasası (geçici m. 4) da Millî Birlik Komitesi döneminde çıkarılan yasaların anayasaya uygunluklarının denetimini engellemiştir.

Sosyal hukuk devletinde vergileme yetkisinin sınırlarının sadece hukuk devleti ilkesi yönünden değil, sosyal devlet ilkesi yönünden de belirlenmesi gerekir. Sosyal devlet, sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin gerçekleştirilmesini hedef alan devlettir. Sosyal devlette vergilemede eşitlik ilkesi, hukuk devletinin yatay eşitlik ya da yasa önünde eşitlik ilkesini aşmaktadır. Sosyal devlet gelir, servet, harcama, aile yükü vb. yönlerden farklı durumlarda olan kişilerin ne ölçüde farklı vergilendirilecekleri konusu ile yani dikey eşitlik sorunu ile ilgilidir. Anayasanın 73 üncü maddesi (f. 1), herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğunu hükme bağlamıştır. Mali güce göre vergileme, sosyal devletin vergi adaletine ilişkin ilkesidir. Yasa koyucu vergi sistemini düzenlerken bu yönergeye uyacak (olumlu ödev) ve kişilere mali güçlerini aşan ölçüde vergi yükü yüklemeyecektir (olumsuz ödev, kaçınma ödevi). Mali güce göre vergileme ilkesi, bu ikinci yönü ile —yüklediği kaçınma ödevi ile— pozitif anayasa hukukunda değer taşımaktadır (6). Öte yandan 1961 Anayasasında yer almayan 1982 Anayasasındaki, «Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır» hükmü (m. 73, f. 2), vergilemenin sosyal amacı açısından yasama organına yön gösterici (program - hüküm) niteliktedir.

(6) Nitekim Anayasa Mahkemesi mali güce göre vergilendirme ilkesini çeşitli kararlarının gerekçelerinde kullanmıştır. E. 1965/25, K. 1965/57, 26.10.1965 (AMKD, S. 3, s. 268, 271), E. 1970/55, K. 1971/57, 15.6.1971 (AMKD, S. 9, s. 533, s. 538).