T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
DOKTORA TEZİ

VERGİ KANUNLARININ ANAYASAYA UYGUNLUĞUNUN YARGISAL DENETİMİ: TÜRKİYE DEĞERLENDİRMESİ

Abdullah TEKBAŞ

Danışman
Doç. Dr. Zeynep ARIKAN

2007

YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum, "Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi" adlı çalışmamın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../…/2007

Abdullah TEKBAŞ

DOKTORA TEZ SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin
Adı ve Soyadı : Abdullah TEKBAŞ
Anabilim Dalı : Maliye Anabilim Dalı
Programı : Maliye Doktora Programı
Tez Konusu : Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi
Sınav Tarihi ve Saati :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün …….. tarih ve ……. Sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliğinin 30.maddesi gereğince doktora tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini …. dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI	O	OY BİRLİĞİ ile	O
DÜZELTME	O*	OY ÇOKLUĞU	O
RED edilmesine	O**	ile karar verilmiştir.	

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. O***
Öğrenci sınava gelmemiştir. O**

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.
*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

	Evet
Tez, burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fullbrightht vb.) aday olabilir.	O
Tez, mevcut hali ile basılabilir.	O
Tez, gözden geçirildikten sonra basılabilir.	O
Tezin, basımı gerekliliği yoktur.	O

JÜRİ ÜYELERİ				İMZA
……	□ Başarılı	□ Düzeltme	□ Red	……..
……	□ Başarılı	□ Düzeltme	□ Red	…….....
……	□ Başarılı	□ Düzeltme	□ Red	……..……
……	□ Başarılı	□ Düzeltme	□ Red	…….....
……	□ Başarılı	□ Düzeltme	□ Red	……..……

ÖZET

Doktora Tezi

Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi

Abdullah TEKBAŞ

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı

Günümüzde devletin en önemli gelir kaynağı haline gelen vergiler, geçmiş dönemlerde belli harcamaları karşılamak için ve düşük miktarlarda tahsil edilmekteydi. Kamu gelirleri içinde vergilerin nispeten daha düşük miktarlarda bulunduğu geçmiş dönemlerde vergilendirme yetkisi kral, hükümdar gibi belli kimselerce kullanılmaktayken, kuvvetler ayrılığı kuramının hayata geçirilmesiyle günümüzde yasama organları tarafından kullanılmaya başlanmıştır.

Temsili demokrasinin gereği olarak ortaya çıkan yasama organları, egemenliği ve bu kapsamda vergilendirme yetkisini halk adına kullanan organlardır. Başlangıçta hak ve özgürlüklerin koruyucusu olarak görülen yasama organlarının, devam eden süreçte, hak ve özgürlükleri ihlal edici uygulamalara yönelebildiği görülmüştür. Bu durum, geçmiş dönemlerin en önemli gereklerinden biri olan siyasi iktidarın sınırlandırılması konusunun, modern çağların yasama organları için de geçerli olduğunu göstermiştir. Yasama organlarının sınırlandırılmasında değişik alternatifler içinde en uygun olanının ise, siyasi iradeden bağımsız olarak işlev gören yargıçlar tarafından yürütülen anayasa yargısı denetimi olduğu kabul edilmektedir.

"Temsilsiz vergilendirme olmaz" anlayışına dayanan "kanunilik ilkesi" gereği, vergiler esas olarak kanunlarla konulmaktadır. Normlar hiyerarşisi anlayışının kabulünün sonucu olarak, vergi kanunlarının da üst norm olan anayasaya uygunluğunun sağlanması gerekmektedir. Anayasaya uygunluk, öncelikle, yasama organlarınca anayasal prosedürlere ve ilkelere uygun kanunların çıkarılmasıyla sağlanacaktır. Ancak yasama organının bu prosedür ve ilkelerden ayrılması halinde, anayasaya aykırı olarak çıkarılan kanunların ortadan kaldırılmaları gerekir.

Anayasaya aykırı kanunları iptal etme yetkisi, bugün pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de Anayasa Mahkemesi tarafından kullanılmaktadır. Türkiye'de Anayasa Mahkemesi'nin kurulduğu 1961 yılından beri, vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğu bu Mahkeme tarafından denetlenmektedir. Ancak vergi kanunlarının denetimiyle ilgili sınırlamalar dolayısıyla, bu kanunlardaki Anayasaya aykırılıklar etkin bir şekilde giderilememiştir. Bu sebeple, Türk Anayasa Mahkemesi'nin vergi hukukunun gelişimine katkısı son derece sınırlı kalmıştır.

Anahtar Kelimeler: 1) Anayasaya Uygunluk 2) Anayasa Yargısı Denetimi 3) Vergi Hukuku 4) Vergi Kanunu 5) Türk Vergi Sistemi

ABSTRACT
Doctorate Thesis
Judicial Review of Constitutionality of Taxing Statutes: Evaluation of Turkey
Abdullah TEKBAŞ
Dokuz Eylül University
Institute of Social Sciences
Department of Public Finance

Taxes, that are most important revenue sources of the state today, were being collected in small amounts and for only particular expenditures in the past. In previous time periods, in which taxes were used to constitute a small part of public revenues, the power to tax belonged to kings and/or reminiscent, however after widespread process of the "separation of powers" principle, today it belongs to legislative branch of government.

Legislative bodies that emerged as a requisition for representative democracy are organs that use the sovereignty and in this respect the power to tax on behalf of the society. It is seen later those legislative bodies, that have been considered as guardians of rights and freedoms outset, might have been tended to breach these rights and freedoms. This situation has shown that putting some limitations on political power in previous periods is also relevant for legislative power in contemporary ages. The most appropriate one among alternatives to control legislative power is the constitutional review carried out by independent judges.

As a requisite of "legality" principle that is based on "no taxation without representation" approach, the law establishes how taxes are imposed. As a consequence of "hierarchy of norms", tax laws' compatibility with constitutions should also be ensured. Compatibility with the constitution, in the first instance, will be procured by law making process of legislative body in line with constitutional procedures and principles. On the other hand, if the legislative body deflects this, laws that enacted inconsistently with the constitution must be abolished.

Likewise other countries, in Turkey, the power to abolish laws, that are inconsistent with the constitution, is executed by Constitutional Court. Since the year in which Constitutional Court was established (1961), the compatibility of laws with the constitution has been reviewed by this Court. However, due to limitations on the review of tax laws, incompatibilities in these laws with constitution have not been eliminated effectively. For this reason, contributions of the Turkish Constitutional Court to the development of tax law have been stayed at a limited level.

Key Words: 1) Constitutionality 2) Judicial Review of Constitutionality 3) Tax Law 4) Taxing Statute 5) Turkish Tax System

VERGİ KANUNLARININ ANAYASAYA UYGUNLUĞUNUN YARGISAL DENETİMİ: TÜRKİYE DEĞERLENDİRMESİ

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ II
TUTANAK III
ÖZET IV
ABSTRACT V
İÇİNDEKİLER VI
KISALTMALAR XIII
TABLOLAR LİSTESİ XIV
ŞEKİLLER LİSTESİ XV
GİRİŞ XVI

BİRİNCİ BÖLÜM

YASAMA ALANINDA VERGİLENDİRME İLE İLGİLİ GELİŞMELER VE ANAYASA YARGISI

I- VERGİLENDİRME YETKİSİNİN YASAMA ORGANLARINA GEÇİŞİ, YASAMA ORGANLARININ GÜÇLENMESİ VE İŞLEMLERİNİN DENETLENMESİ İLE İLGİLİ GELİŞMELER 2

A- Kuvvetler Ayrılığı Kuramının Gelişimi 2

B- Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet Anlayışının Gelişimi 7

C- Vergilendirme Yetkisinin Yasama Organlarına Geçişi 15

II- GENEL HATLARIYLA ANAYASA YARGISI 26

A- Anayasa Yargısı Kavramı 26

B- Yargı Sistemleri Bakımından Anayasa Yargısı 27

C- Anayasa Yargısının Ortaya Çıkışı ve Tarihsel Gelişimi 28

1- Kuvvetler Ayrılığı Kuramı Bakımından Anayasa Yargısı 28

2- Anayasa Yargısının Ortaya Çıkışı ve Tarihsel Gelişimi 32

3- Türkiye'de Anayasa Yargısının Gelişimi 38

Ç- Anayasa Yargısının Gerekliliği 41

D- Anayasa Yargısı Denetimine Yönelik Eleştiriler 44

E- Denetimi Yapan Organ Bakımından Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Denetlenmesi ve Anayasa Yargısı Modelleri 55

1- Ayrı Bir Anayasa Mahkemesi Bulunması (Avrupa Modeli) 56
2- Ayrı Bir Anayasa Mahkemesi Bulunmaması (Amerikan Modeli)..... 56
3- Karma Sistem 57
F- Anayasaya Uygunluk Denetiminin Kapsamı 57
1- İşlemin Unsurları Bakımından Denetimin Kapsamı 57
a) Şekil Bakımından Denetim..... 57
b) Esas Bakımından Denetim 58
ba) Esas Bakımından Denetim Açısından Kanunun Unsurları 59
baa) Kanunun Sebep Unsuru..... 59
bab) Kanunun Amaç Unsuru 60
bac) Kanunun Konu Unsuru..... 61
bb) Esas Bakımından Denetimin Sınırları 63
2- İşlemin Niteliği Bakımından Denetimin Kapsamı..... 63
a) Olumlu İşlemler..... 63
b) Olumsuz İşlemler 64
G- Anayasa Yargısı Denetiminin Sınıflandırılması..... 65
1- Denetimin Zamanı Bakımından Sınıflandırma 65
a) Önleyici Denetim (A Priori Denetim)..... 65
b) Düzeltici Denetim (A Posteriori Denetim) 66
2- Denetimin Özellikleri Bakımından Sınıflandırılması..... 66
a) Dava Yoluyla Denetim (Soyut Norm Denetimi) 67
b) İtiraz Yoluyla Denetim (Somut Norm Denetimi)..... 67
c) Bireysel Başvuru Üzerine Denetim (Anayasa Şikayeti) 68
Ğ- Anayasa Yargısı Denetiminde Ölçü Normlar 68
1- Anayasa 69
2- Uluslararası Anlaşmalar..... 69
3- Hukukun Genel İlkeleri..... 70
H- Anayasa Mahkemesi Kararları..... 70
1- Kararların Türleri..... 71
a) Basit Kararlar..... 72
b) Ara Kararlar 72
c) Yasama Organına Çağrı Kararları 73
2- Kararların Etkileri..... 73
3- Anayasa Mahkemesi Kararlarının Bağlayıcılığı..... 74

4- Kararların Yürürlüğe Girmesi 75
5- Kararların Geriye Yürüyüp Yürümeyeceği 76
6- Yürürlüğü Durdurma Kararları 77

İKİNCİ BÖLÜM

ANAYASA YARGISI DENETİMİNİN KONUSU OLARAK VERGİ KANUNU

I- VERGİLENDİRMENİN ANAYASAL ÇERÇEVESİ 78

II- VERGİ KANUNLARINI YAPMA YETKİSİ VE VERGİNİN KANUNLA KONULMASININ İSTİSNALARI 83

A- Vergi Kanunlarını Yapma Yetkisi 83

1- Genel Olarak Yasama Yetkisi 84

2- Yasama Organının Vergi Kanunu Yapma (Vergilendirme) Yetkisi 85

B- Verginin Kanunla Konulmasının İstisnaları 91

1- Vergilendirme Yetkisinin Yürütme Organına Devri 91

a) Kararnamelerle Vergi İle İlgili Düzenleme Yapılması 94

aa) 1982 Anayasası Öncesi Dönemde Kararnamelerle Düzenleme Yapılması 94

ab) 1982 Anayasası Sonrası Dönemde Kararnamelerle Düzenleme Yapılması 97

aba) Anayasanın 73 üncü Maddesi 4 üncü Fıkrasına Göre Yetki Devri 99

abb) Anayasanın 167 nci Maddesi 2 nci Fıkrasına Göre Yetki Devri 104

b) Kanun Hükmünde Kararnamelerle Vergi İle İlgili Düzenleme Yapılması 106

2- Vergilendirme Yetkisinin Diğer İdare ve Kurumlara Devri 111

a) Yerel Yönetimlere Vergilendirme Yetkisi Devri 111

b) Diğer Kurumlara Vergilendirme Yetkisi Devri 114

c) Maliye Bakanlığı'na Vergilendirme Yetkisi Devri 114

III- GENEL HATLARIYLA VERGİ KANUNU 116

A- Vergi Kanunu Kavramı 117

B- Kanunların Sınıflandırılmasında Vergi Kanunun Yeri 117

1- Maddi Anlamda Kanun – Şekli Anlamda Kanun Ayrımında Vergi Kanunu 117

2- Normatif Kanunlar – Kurucu (İnşai) Kanunlar Ayrımında Vergi Kanununun Yeri 119

3- Emredici Kanunlar – Yorumlayıcı Kanunlar Ayrımında Vergi Kanununun Yeri 120
C- Vergi Kanununun Unsurları 120
1- Dış Unsurlar 121
a) Usul ve Şekil Unsuru 121
b) Yetki Unsuru 123
2- İç Unsurlar 125
a) Sebep Unsuru 125
b) Amaç Unsuru 126
c) Konu Unsuru 127
IV- VERGİ KANUNUNUN YAPILMASI, YÜRÜRLÜĞE GİRMESİ VE YÜRÜRLÜKTEN KALKMASI 127
A- Vergi Kanununun Hazırlanması, Kabulü ve Yayımlanması 127
B- Vergi Kanununun Yürürlüğe Girmesi 134
1- Belli Bir Yürürlük Tarihi Gösterilmiş Olması Halinde Yürürlüğe Girme 135
2- Belli Bir Yürürlük Tarihi Gösterilmemiş Olması Halinde Yürürlüğe Girme 136
3- İleriye Yürüme 136
C- Vergi Kanununun Uygulanabilmesi Koşulu: Bütçe Kanunuyla İzin Verilmesi 136
1- Bütçe Kanununun Çıkarılması Sırasında Mevcut Vergi Kanunları 138
2- Bütçe Yılı İçerisinde Çıkarılan Vergi Kanunları 139
Ç- Vergi Kanunlarının Yürürlükten Kalkması 139
1- Süreli Kanunlarda Sürenin Dolması Nedeniyle Yürürlükten Kalkma 139
2- Açık Veya Zımni Olarak Yürürlükten Kaldırma 139
3- Anayasa Mahkemesi Kararı İle Yürürlükten Kalkma 140
4- Yürürlükten Kalkma İle İlgili Diğer Haller 142
a) Uygulanmakla Hükmünü İcra Eden Kanunun Yürürlüğü Konusu 142
b) Kanunun Fiilen Uygulanmaması 142
V- VERGİ KANUNLARININ İÇERİK BAKIMINDAN KONUSU: MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER 143
A- Vergi 145
B- Resim 146
C- Harç 148

Ç- Benzeri Mali Yükümlülükler 149

VI- TÜRK HUKUKU'NDA VERGİ KANUNLARININ GENEL GÖRÜNÜMÜ..... 153

VII- VERGİ KANUNLARININ DENETİMİNDE KULLANILAN ÖLÇÜ NORMLAR..... 157

A- Anayasa 157

B- Uluslararası Anlaşmalar 162

C- Hukukun Genel İlkeleri 165

VIII- VERGİ KANUNLARININ TABİ OLDUĞU ANAYASAL İLKELER 166

A- Genel İlkeler 167

1- Hukuk Devleti İlkesi 167

2- Sosyal Devlet İlkesi 170

3- Hukuki Güvenlik İlkesi 174

a) Verginin Belirliliği İlkesi 175

b) Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi 177

c) Kıyas Yasağı İlkesi 182

B- Anayasanın 73 üncü Maddesinden Kaynaklanan İlkeler 184

1- Vergi Adaleti İlkesi 185

a) Verginin Genelliği İlkesi 187

b) Vergide Eşitlik İlkesi 189

c) Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi 194

ç) Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi 200

2- Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi 201

3- Verginin Kanuniliği İlkesi 205

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ KANUNLARININ ANAYASA MAHKEMESİ TARAFINDAN DENETİMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

I- VERGİ KANUNLARININ TABİ OLDUĞU ANAYASAL İLKELERE ANAYASA MAHKEMESİNİN BAKIŞI..... 211

A- Anayasa Mahkemesine Göre Genel İlkeler 216

1- Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Hukuk Devleti İlkesi 216

2- Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Sosyal Devlet İlkesi 221

3- Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Hukuki Güvenlik İlkesi 224

a) Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Verginin Belirliliği İlkesi 225

b) Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi 228

c) Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Kıyas Yasağı İlkesi 239

B- Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Anayasanın 73 üncü Maddesinden Kaynaklanan İlkeler 240

1- Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Vergi Adaleti İlkesi 240

a) Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Verginin Genelliği İlkesi 240

b) Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Vergide Eşitlik İlkesi 241

c) Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi 251

ç) Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi 263

2- Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi 267

3- Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Verginin Kanuniliği İlkesi 270

II- BAŞVURU TÜRLERİNE GÖRE VERGİ KANUNLARININ ANAYASA MAHKEMESİ'NCE DENETİMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ 281

A- Dava Yoluyla Yapılan Başvurularda Anayasa Mahkemesi Denetimi 282

B- İtiraz Yoluyla Yapılan Başvurularda Anayasa Mahkemesi Denetimi 284

III- VERGİ TÜRLERİNE GÖRE ANAYASA MAHKEMESİ DENETİMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ 289

A- Geliri Vergilendiren Kanunlar Bakımından Anayasa Mahkemesi Denetimi 289

B- Tüketimi Vergilendiren Kanunlar Bakımından Anayasa Mahkemesi Denetimi 291

C- Serveti Vergilendiren Kanunlar Bakımından Anayasa Mahkemesi Denetimi 292

D- Diğer Vergilerle İlgili Kanunlar Bakımından Anayasa Mahkemesi Denetimi 293

IV- VERGİ KANUNLARININ DENETİMİNDE ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARININ DAĞILIMI VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ HAKKINDA DEĞERLENDİRME 294

A- İptal, Kısmen İptal ve Ret Kararları 294

B- Kararların Yürürlük Tarihleri 299

1- Yürürlüğü Durdurma Kararları 300

2- Kararların Yürürlük Tarihi Olarak İleri Bir Tarihin Belirlenmesi 303

V- VERGİ KANUNLARININ DENETİMİNDE ANAYASA MAHKEMESİ DENETİMİNİN SINIRLARI 305

A- Dönemsel Sınırlama 306

B- Yerindelik Denetimi Yapılamaması 309

C- Başvuruyla Harekete Geçme 309

Ç- Dava Yoluna Başvuracakların Sınırlandırılmış Olması 311

D- İtiraz Yoluyla Denetim Yoluna Başvurabilmek İçin "Menfaat Şartı"nın Gerekli Olması 312

E- Başvuru İçeriğiyle Bağlı Olma 312

F- İtiraz Yoluyla Denetimde On Yıllık Süre Sınırı 314

G- Dava Yoluyla Denetimde Altmış Günlük Başvuru Süresi Sınırı 316

Ğ- Yürütme Organına Bırakılmış Düzenleme Alanı 316

VII- VERGİ KANUNLARI İLE İLGİLİ ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARININ EGEMENLİĞİ KULLANAN ORGANLAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ 317

A- Anayasa Mahkemesi Kararlarının Anayasa Yapımı ve Değiştirilmesi Sırasında Vergi İle İlgili Hükümlerin Oluşturulmasında Etkileri 319

B- Anayasa Mahkemesi Kararlarının Yasama Organı Üzerindeki Etkileri 320

C- Anayasa Mahkemesi Kararlarının Yürütme Organı Üzerindeki Etkileri 330

D- Anayasa Mahkemesi Kararlarının Yargı Organları Üzerindeki Etkileri: Danıştay Örneği 335

SONUÇ 356

KAYNAKÇA 370

EKLER 384

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
a.g.t.	: Adı Geçen Tez
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BDT	: Bağımsız Devletler Topluluğu
BGK	: Belediye Gelirleri Kanunu
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
Bkz.	: Bakınız
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GATT	: Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
GK	: Gümrük Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
Haz.	: Hazırlayan
HK	: Harçlar Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usul Kanunu
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
LPG	: Likit Petrol Gazları
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
RG	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TRT	: Türkiye Radyo Televizyon Kurumu
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve diğeri
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
WTO	: Dünya Ticaret Örgütü

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1 : 1971 Öncesi Bakanlar Kurulu'na Yetki Veren ve Anayasa Mahkemesi'nce İptal Edilen Kanunlar 95

Tablo 2 : 1982 Anayasası'nın 73 üncü Maddesine Göre Bakanlar Kurulu'na Yetki Veren ve Anayasa Mahkemesi'nce Denetlenen Kanun Hükümleri 103

Tablo 3 : Maliye Bakanlığı'na Yetki Veren Kanun Maddeleri ve Anayasa Mahkemesi Denetimi 116

Tablo 4 : Tasarı ve Tekliflerin Kanunlaşma Oranları (2003-2005) 129

Tablo 5 : Anayasa Mahkemesi Kararlarında Benzeri Mali Yükümlülükler 152

Tablo 6 : Vergi Kanunlarının Denetiminde Ölçü Norm Olarak Kullanılan Anayasa Maddeleri 160

Tablo 7 : Haklı Nedenlerle İhlal Edilen Vergi İlkelerine Bazı Örnekler 215

Tablo 8 : Hakkında Başvuru Yapılan Madde Sayısına Göre Anayasa Mahkemesi Kararlarının Dağılımı 281

Tablo 9 : Dava Yoluyla Anayasa Mahkemesine Başvuranlar ve Başvuru Esas Sayıları 283

Tablo 10 : İtiraz Yoluyla Başvurularda Başvuruların Sonuçlanma Süresi (1997-2004) 285

Tablo 11 : İtiraz Yoluyla Anayasa Mahkemesine Başvuran Mahkemeler ve Başvuru Esas Sayıları 287

Tablo 12 : Geliri Vergilendiren Kanunlarda Anayasa Mahkemesi Denetimi 290

Tablo 13 : Tüketimi Vergilendiren Kanunlarda Anayasa Mahkemesi Denetimi 291

Tablo 14 : Serveti Vergilendiren Kanunlarda Anayasa Mahkemesi Denetimi 292

Tablo 15 : Diğer Vergi Kanunlarında Anayasa Mahkemesi Denetimi 293

Tablo 16 : İtiraz Yoluyla Yapılan Başvuruların Denetim Sonucuna Göre Dağılımı 294

Tablo 17 : Dava Yoluyla Yapılan Başvuruların Denetim Sonucuna Göre Dağılımı 295

Tablo 18 : İptal veya Kısmen İptal ile Sonuçlanan İncelemelerde Başvuru Tarihi, Karar Tarihi ve Yayım Tarihi Arasındaki Gün Farkları (1997-2004) 300

Tablo 19 : Yürürlüğün Durdurulması Kararı Verilen Başvurular (1997-2004) 302

Tablo 20 : Yürürlüğün Durdurulması İsteminin Reddedildiği Başvurular (1997-2004) 302

Tablo 21 : Yürürlük Tarihinin İleri Bir Tarih Olarak Belirlendiği Kararlar 304

Tablo 22 : 03/48 ve 03/73 Esas Sayılı Kararların İncelenmesine İlişkin Sonuçlar 321

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1 : Anayasa Mahkemesi Kararları ve Kanunlar Üzerindeki Etkileri.....296

Şekil 2 : Dava Mahkemelerinde Kanunun Anayasaya Aykırılığın Değerlendirilmesi.....341

Şekil 3 : İtiraz Yoluyla Başvurular Üzerine Verilen İptal Kararları Karşısında Dava Mahkemelerinin Tutumları.....344

Şekil 4 : Anayasa Mahkemesi'nce Verilen Ret Kararlarının Temel Gerekçeleri ve Dava Mahkemelerinin Tutumu.....350

GİRİŞ

Günümüzde vergi kanunlarının tabi olduğu en önemli anayasal ilkelerden biri olan ve "temsilsiz vergilendirme olmaz" ilkesinde teorik temellerini bulan "verginin kanuniliği" ilkesi gereği, vergi koyma yetkisi esas olarak yasama organlarına aittir. Bunun sonucu olarak vergiler yasama organlarının işlemleri olan kanunlarla konulacaktır.

Yasama organlarının vergilendirme yetkisini kazanmaları oldukça uzun bir tarihi sürecin ve pek çok önemli gelişmenin sonucunda gerçekleşmiştir. Bu önemli gelişmeler, eski dönemlerin vergi koyma yetkisine sahip monarşik yönetimlerinin yerini, günümüzde, halkın temsilcilerinin görev yaptığı ve halka ait egemenliği kullanan üç kuvvetten biri olan yasama organları almasını sağlamıştır. Yasama organlarının yasama yetkisini ve bu yetki içinde en önemli yetkilerden biri olan vergilendirme yetkisini elde etmelerinden sonraki gelişmeler yasama işlemlerinin denetlenmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmış ve değişik denetim alternatifleri içinde en uygununun anayasa yargısı denetimi olduğu, gerek bu yöndeki fikirler ve gerekse AYM'lerinin hızla yaygınlaşmasıyla ortaya çıkmıştır.

Pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de vergilendirme yetkisi esas olarak kanun çıkarmak suretiyle yasama organlarınca kullanılmaktadır ve diğer kanunlarla birlikte vergi kanunları da, Türk Anayasa Mahkemesi'nin (AYM) kurulduğu 1961 yılından beri anayasaya uygunlukları bakımından bu mahkeme tarafından denetlenmektedir.

Türkiye'de vergi kanunları bakımından anayasa yargısı denetiminin durumunu değerlendirerek çeşitli öneriler getirmeyi amaçlayan "Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi" başlıklı çalışmanın birinci bölümünde öncelikle vergilendirme yetkisinin yasama organlarına geçişi, yasama organlarının giderek güçlenmeleri ve denetlenmeleri ihtiyacının ortaya çıkması ile ilgili gelişmeler üzerinde durulacaktır. Bu kapsamda, Avrupa'da ve Amerika'da ve Türkiye'de vergilendirme yetkisinin yasama organlarına geçişi ile ilgili gelişmelere değinildikten sonra, bu gelişime kuvvetler ayrılığı kuramının katkıları değerlendirilecek ve en son hukuk devleti anlayışı ve sosyal devlet anlayışındaki gelişmeler çerçevesinde inceleme yapılacaktır. Birinci bölümün bu ilk kısmında anlatılanlar çerçevesinde, yasama organlarının işlemlerinin denetlenmesi ihtiyacının ortaya çıkması ve bu ihtiyacın karşılanmasına yönelik alternatifler üzerinde durulduktan sonra, bu alternatiflerden en etkini ve hukuk devletinin gerçekleştirilmesinde en önemli aşamalardan biri olarak kabul edilen anayasa yargısı denetimi üzerinde durulacaktır. Genel hatlarıyla anayasa yargısı denetiminin inceleneceği birinci bölümün ikinci kısmında, kuvvetler ayrılığı kuramı çerçevesinde anayasa yargısı denetiminin yerine değinildikten sonra, anayasa yargısı denetiminin

ortaya çıkışı, tarihsel gelişimi ve Türkiye'de gelişimi konuları üzerinde durulacak; anayasa yargısı denetimine yönelik eleştirilere değinildikten sonra, anayasa yargısı denetiminin işleyişi hakkında bilgiler verilecektir.

İkinci bölümde anayasa yargısı denetiminin konusu olarak vergi kanunu ele alınmıştır. Bu kapsamda ikinci bölümün ilk kısımlarında vergilendirmenin anayasal çerçevesi ortaya konduktan sonra, vergi koyma yetkisinin esas olarak yasama organına ait olmasıyla ilgili değerlendirilmeler yapılacak ve tarihsel süreçte yürütme organlarının güçlendirilmesine paralel olarak, Türkiye'de yürütme organına ve başka bazı kurumlara vergilendirme yetkisinin devri ile ilgili gelişmeler incelenecektir. İkinci bölümün sonraki kısımlarında genel hatlarıyla vergi kanunu, vergi kanunlarının yapılması, yürürlüğe konması ve yürürlükten kalkması, vergi kanunlarına hakim olan anayasal ilkeler konuları üzerinde durulacaktır. Aslında vergi kanunlarının yasama organlarınca yapılmasıyla ilgili olması münasebetiyle ikinci bölümün tamamıyla ilgili olan ve bu bölümün çeşitli başlıklarının altında kendisine değinilen "verginin kanuniliği ilkesi", bir bütünlük sağlanması ve teknik yönlerinin ortaya konması bakımından "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler" başlığı altında ayrıca incelenmiştir. Bunlara ek olarak ikinci bölümde, anayasa yargısı denetimi bakımından ayrımlarının iyi yapılması gereken mali yükümlülük türlerine ve vergi kanunlarının AYM tarafından denetiminde kullanılan ölçü normlara ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Türk vergi kanunlarının anayasaya uygunluğunun yargısal denetiminin sonuçlarının değerlendirildiği üçüncü bölümde, öncelikle vergi kanunlarıyla ilgili kararlarının ışığında Türk AYM'nin vergilendirmeye ilişkin anayasal ilkelere bakışı ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda her ilke bakımından denetim konusu yapılarak anayasaya uygun veya aykırı bulunan uygulamalar maddeler halinde belirtilmiştir. Üçüncü bölümün takip eden kısımlarında AYM denetimi ile ilgili sayısal değerlendirmelere yer verilmiştir. Bu bölümde ayrıca gerekliliği nedeniyle, vergi kanunlarının denetiminin anayasa yargısına ilişkin sınırlamalara değinildikten sonra, vergi kanunlarıyla ilgili denetimlerde verilen kararların yasama, yürütme ve yargı organları üzerindeki etkilerine değinilmiştir.

Çalışma kapsamında kullanılan gerek vergi ile ilgili ve gerekse diğer AYM kararlarının künyeleri çalışmaya ek olarak listeler halinde verilmiş, bu kararlar çalışma içinde sadece esas sayıları belirtilerek kullanılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM
YASAMA ALANINDA VERGİLENDİRME İLE İLGİLİ GELİŞMELER VE ANAYASA YARGISI

Avrupa'da "aydınlanma çağı" öncesinde vergilendirme yetkisini elinde bulunduran ve bu yetkiyi keyfi bir şekilde kullanma imkanına sahip olan yöneticilerden, bu keyfi kullanım nedeniyle birey hak ve özgürlüklerine yönelecek saldırılara karşı başvurulabilecek denetim organları bulunmamaktaydı. Bu sebeple, vergilendirme yetkisinin kötüye kullanımına karşı pek çok isyan başlatıldığı ve tarihsel süreç içinde bu isyanlar sonunda demokratik ve anayasal gelişim bakımından önemli mesafelerin alındığı görülmektedir. Bu mesafe taşlarının en önemlilerinden biri de, Ortaçağ boyunca giderek güçlenen ve birey hak ve özgürlüklerinin güvencesi haline gelen yasama organlarıdır. Başlangıçta kral, hükümdar, feodal bey gibi yöneticiler tarafından kullanılan egemenliği paylaştığı ölçüde keyfi uygulamaları ortadan kaldırma gibi bir işlev gören yasama organları, bugün gelinen noktada, yürütme organlarıyla işbirliği içinde egemenliğin en önemli kullanıcıları haline gelmişlerdir. Bir diğer önemli gelişme olarak, egemenliği kullanan tarafından birey hak ve özgürlüklerine yönelebilecek saldırılara karşı güvence sağlamak üzere, kuvvetler ayrılığı ilkesi çerçevesinde ayrı bir güç olarak tanımlanan yargı organları işlev görmeye başlamışlardır. Bu kapsamda, yasama organlarının denetimi ve böylelikle kararlarının anayasaya uygunluğunun sağlanması görevi AYM'ne verilmiştir.

Anayasallaşma süreci içinde anayasa yargısını gerektiren ve birbiriyle ilişkili çeşitli gelişmeler yaşanmıştır. Kuvvetler ayrılığı kuramının hayata aktarılmasıyla yasama organlarının güçlenmesi ve hukuki pozitivizmin yerleşmeye başlaması bu gelişmelerin başını çekmektedir. Bununla paralel olarak hukuk devleti anlayışının gelişimi ve zamanla bu anlayıştaki eksikliklerin sosyal devlet anlayışıyla giderilmeye başlanması diğer önemli gelişmelerdir. Sosyal hukuk devleti anlayışı ve dünya çapında yaşanan ekonomik krizler devletin ekonomiye müdahalesini gerektirmiş ve bu müdahalelerde araç olarak verginin de kullanılması, temel hak ve özgürlüklerin korunması açısından yasama işlemlerinin denetlenmesini önemli bir zorunluluk olarak ortaya çıkarmıştır.

I- VERGİLENDİRME YETKİSİNİN YASAMA ORGANLARINA GEÇİŞİ, YASAMA ORGANLARININ GÜÇLENMESİ VE İŞLEMLERİNİN DENETLENMESİ İLE İLGİLİ GELİŞMELER

Anayasal gelişim tarihi aynı zamanda ve çok sıkı bir ilişki içinde "vergi devleti"nin de gelişim tarihi olarak ortaya çıkmıştır. Geçmiş dönemlerin belli harcamalar için vergi tahsil eden monarşik krallıkları ve feodal beyliklerinden, modern zamanların, gelirlerinin en önemli kısmı vergilerden oluşan vergi devletlerine geçiş ile ilgili incelemeler, doğal olarak anayasal gelişmelerin de incelenmesini gerektirmektedir. Bu gelişim süreci içinde ortaya çıkan anayasal belgeler, kuvvetler ayrılığı kuramına ilişkin fikirler, hukuk devleti ve sosyal devlet anlayışının gelişimi hem vergi ile ilgili gelişmelerden etkilenmiş ve hem de bu gelişmeleri etkilemiş unsurlardır.

A- Kuvvetler Ayrılığı Kuramının Gelişimi

Vergilendirme yetkisinin parlamentolara geçmesi ile ilgili gelişmeler çok daha eskilere dayanmaktayken, yasama yürütme ve yargı güçlerinin birbirinden ayrılmasını sağlayan kuvvetler ayrılığı ile ilgili fikirlerin ortaçağ sonrasında ortaya çıktığı görülmektedir. Bu açıdan bakıldığında bu fikirleri ileri sürenlerin vergi kaynaklı geçmiş parlamenter gelişimden etkilendikleri söylenebilecektir.

Tarihte yaşanan çeşitli yönetim usulleri ve pek çok tecrübeler siyasi iktidarın sınırlandırılması gereğini ortaya koymuş, bunun nasıl olacağı sorusu ise, büyük oranda cevabını "kuvvetler ayrılığı" kuramında bulmuştur. Siyasi iktidar sınırlandırılmalıdır, çünkü eğer bu yapılmazsa, zamanla bozulup yozlaşabilir. Bu bakımdan yönetilenler ağır bir siyasi baskı altında tutulabilirler ve en tehlikelisi de özgürlükleri sınırlandırılabilir[1].

Siyasal gücün kötüye kullanılabileceği konusunda pek çok görüş ileri sürülmüştür. DUVERGER, "*iktidar daha büyük bir zorbalığa yönelir. İşte bu yasal zorbalıktır ki, zorbalığı sınırlama yolunu açan araçlardan biridir ….. söz konusu olan, tam anlamda bir yok etmeden başka, zorbalığın bir diğer alana aktarılmasıdır: Fizik zorbalığın yerini yasal, hukuki, elleri temiz bir zorbalık almıştır*"[2] demek suretiyle bu durumu ifade etmiştir. DURKHEIM, "*devletin esaslı fonksiyonun fertlerin şahsiyetlerini kollektif esaretten kurtarmaktan ibaret olması böylelikle tahakkuk*

---

[1] Mustafa KUTLU, **Kuvvetler Ayrılığı, Temelleri – Gelişimi, Hukuk Devletinin Kökenleri**, Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş., Ankara, 2001, s. 85; Mustafa ERDOĞAN, **Anayasal Demokrasi (Anayasa Hukukuna Giriş)**, 2. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1997, s. 104.

[2] Mauric DUVERGER, **Politikaya Giriş**, İstanbul, 1971, s. 194-195.

etmektedir. Bu itibarla, kollektif hayatın çeşitli sahalarında vaki devlet müdahalesi bizatihi asla müstebidane değildir; bilakis, Devlet müdahalesenin mevzuu ve neticesi mevcut istibdatları azaltmaktır"[1] dedikten sonra devletin de zorbalığa meyledebileceğini belirtmiş ve bunun önlenmesi için de "*bir kollektif kuvvet olan Devletin fert için kurtarıcı olması onun da mukabil bir kuvvetle karşılanmasına bağlıdır. Devletin temsil ettiği kolektif kuvvet, diğer kolektif kuvvetler…… tali gruplar tarafından frenlenmelidir. Bu tali grupların yalnız başına kalması iyi değil ise de, mevcudiyetlerine herhalde lüzum vardır. İşte ferdi hürriyetler bu karşılıklı kuvvetlerin ihtilafından doğar. Tali grupların ehemmiyeti böylece de göze çarpmaktadır. Tali gruplar yalnız kendi selahiyetlerine giren menfaatleri tanzim ve idareye yaramazlar. Fert hürriyetinin zaruri şartlarından biri olmak gibi daha umumi bir rolleri de vardır*"[2] diyerek devlet gücünün kötüye kullanılmasının önlenmesinde tali grupların öneminden bahsetmiştir. BASTIAT, onyedi ve onsekizinci yüzyıllarda insan ırkının bir azınlık tarafından şekillendirilmeye çalışıldığını belirttikten sonra, "*antik çağlar, her yerde – Mısır, İran, Yunanistan veya Roma'da – az sayıda insanın, çeşitli hile ve entrikalarla ele geçirdiği güç ve prestij sayesinde, beşeriyeti kendi arzu ve ihtiraslarına göre nasıl kalıplara dökerek şekillendirdiğini anlatan bir piyes gibidir*" demek suretiyle iktidarın kötüye kullanımının örneklerini vermiştir[3].

Daha önceki devirlerde de kuvvetler ayrılığına ilişkin fikirlere rastlamak mümkündür. Uygurlar'ın siyasi teşkilatlanmaları hakkında en önemli eser olan Kutad-gu Bilig'e göre, devlet gümüş bir taht gibidir. Bu tahtın birbirine bağlanmamış, müstakil üç ayağı bulunmaktadır. Üç ayaklı bu tahtta oturan hükümdarın elinde büyük bir bıçak, solunda bir acı ot ve sağında ise şeker bulunmaktadır. Üç ayak üstünde duran hiçbir şey bir tarafa meyletmez, her üçü düz durdukça taht sallanmaz. Esere göre tahtın ana direği doğruluk ve adalettir. Gümüş tahtın üç ayağından kastın yasama, yürütme ve yargı olduğu belirtilmiştir. Zira eserde daha sonra yapılan izahların bu görüşü desteklediği görülmüştür[4]. Aynı doğrultuda, Aristo, bütün anayasalarda üç öğe bulunduğunu, bunların görüşüp düşünme (meşveret, yasama), yürütme ve yargı olduğunu belirttikten sonra; iyi bir kanun koyucunun bunların her biri için en iyi düzenlemeyi araması gerektiğini belirtmiştir[5]. Bu işlevlerin birbirinden ayrılması ile ilgili önerilerini getirmek suretiyle Aristo, kuvvetler ayrılığı kuramının temellerini atmıştır[6]. Aynı yöndeki fikirlere Roma İmparatorluğu döneminin

---

1 Emile DURKHEIM, **Ahlak ve Hukuk Kaideleri Hakkında Dersler**, (Çev: Hüseyin Nail KUBALI), İsmail Akgün Matbaası, 1947, s. 20.
2 DURKHEIM, a.g.e., s. 21.
3 Frederic BASTIAT, **Hukuk**, Liberte Yayınları, (Fransızcadan Çev. Dean RUSSELL), İngilizceden Çev. Yıldıray Aslan), Eylül 2003, s. 43.
4 Halil CİN, Ahmet AKGÜNDÜZ, **Türk Hukuk Tarihi, Kamu Hukuku**, Konya 1989, s. 61.
5 ARISTOTALES, **Politika**, 6. Basım, Remzi Kitabevi, İstanbul, Kasım 2002, s. 132-133.
6 KUTLU, a.g.e., s. 103.

ünlü düşünürleri olan ÇIÇERON ve POLYBIOS'ta da rastlanmaktadır[1].

Yukarıda anlatılanlardan da görüleceği gibi, kuvvetler ayrılığı kuramının ortaya çıkışında iktidar tekelleşmesinin doğurduğu olumsuz sonuçların etkin olduğu görülmektedir. Yürütmenin etkin olduğu baskıcı siyasal düzenlerde, kurala göre yönetim değil, yönetime göre kural anlayışının hakim olduğu görülmektedir. Bu durum, zamanla, yürütmenin sahip olduğu bu sınırsız iktidarı sınırlama çabası içinde meclislerin ortaya çıkmasına sebep olmuş ve yürütme ile yasama mücadeleleri böylelikle başlamıştır. Bir dönem, yasamanın kural koymak ve yürütmeyi denetlemek suretiyle, yürütmeyi sınırlandırabileceğine inanılmıştır[2]. Bu anlayış çerçevesinde, kanunun üstünlüğü mutlak iktidara karşı ileri sürülmüştür. Kuralları koyma yetkisinin yasama organına geçmesi ve yürütmenin yasamaya tabi kılınmasıyla sınırlı bir iktidar kullanımını sağlanmıştır. Böylece keyfi bir yönetim engellendiği gibi demokrasinin temel yapısı da ifade edilmiş oluyordu[3]. Ancak yasamanın, değişen siyasi zemin ve gelişen siyasi kurumlar sebebiyle etkinliğini yitirmeye başlamasıyla boşalan kural ve denetim alanı, yürütme işlevinin üstün bir iktidar konumuna yükselmesine sebep olmuştur. Bu değişme, iktidar tekelleşmesinin tehlikeli boyutlara ulaşmasına yol açmıştır. Oluşan siyasi güç odaklarını siyasi sistem içinde ılımlı ve barışlandırıcı kılmak için yargı iktidarı, bozulan dengeleri yeniden kurarak, anayasa yargısı ve idari yargı yoluyla siyasi sistemi dengeli ve denetimli iktidarlar biçimine yönlendirmiştir. Bu şekilde, yargının bir iktidar olarak ortaya çıkması siyasi sistemlerin krizine son vermiştir[4].

Bugünkü anlamda kuvvetler ayrılığının temelinin LOCKE tarafından atıldığı kabul edilmektedir[5]. Ancak LOCKE yargıyı bir kuvvet olarak kabul etmemekte onu yürütme kuvvetinin içinde değerlendirmektedir[6]. LOCKE, kuvvetler ayrılığı düşüncesiyle, iktidarın sınırlı bir şekilde kullanılabileceğini belirtmiş ve monarşik yönetimin yerine parlamenter yönetimi geçerli kılmak amacıyla, devleti, yasama, yürütme ve federatif kuvvetlerden oluşan bir ayrıma dayandırmıştır[7].

Kuvvetler ayrılığı anlayışı LOCKE tarafından temellendirilmekle birlikte, yargı gücünün de bir kuvvet olarak ele alınması ve böylece bu üç gücün bugün de geçerli

---

1 Mehmet AKAD, **Genel Kamu Hukuku**, Genişletilmiş 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1997, s. 39 vd.
2 KUTLU, a.g.e., s. 141.
3 Erdoğan TEZİÇ, **Anayasa Hukuku**, Beta Basım A.Ş., Ekim 2001, s. 392
4 KUTLU, a.g.e., s. 141.
5 J.W. GOUGH, **John Locke's Political Philosophy**, Oxford, 1956, s. 93'den aktaran Hardy BOUILLON, John Locke, (Çev: Ali İbrahim SAVAŞ), Liberte Yayınları, Aralık 1998, s. 2.; KUTLU, a.g.e., s. 109.
6 Cemil OKTAY, "Yargı Açısından Kuvvetler Ayrılığı ve Siyasal Kültür", **Türkiye'de Politik Değişim ve Modernleşme**, (Ed. Esin KALAYCIOĞLU, Ali Yaşar SARIBAY), Alfa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, Ocak 2000, s. 352.
7 KUTLU, a.g.e., s. 109.

olan siyasal güçlerin üç temel unsurunun bir bütünlüğe kavuşturulması MONTESQUIEU tarafından yapılmıştır[1]. Kendisinden önce kuvvetler ayrılığı düşüncesi ortaya konulmakla birlikte MONTESQUIEU'nun özelliği; konuyu bütün önemi ve açıklığıyla en esaslı şekilde ortaya koyması ve siyasi düşünceye, özgürlüğün tek güvencesinin devletin kuvvetler ayrılığı düşüncesine uygun örgütlenmesiyle sağlanabileceği fikrini taşımasıdır[2]. MONTESQUIEU'nun kuramı iktidarın iktidarla sınırlandırılmasına dayanır. İş başındakilerin devlet gücünü kendi çıkarlarına kullanması ancak ikinci bir iktidarın varlığıyla engellenebilir. Bunu sağlamak için devleti ortaya çıkaran kuvvetler birbirinden ayrılmalı, değişik ellere verilmelidir. Siyasi özgürlüğü güvenliğe bağlayacak iktidarlar dengesi başka türlü kurulamaz[3]. Düşünüre göre, üç çeşit yetki bulunmaktadır. Yasama yetkisi: Hükümdar ya da bu işe memur edilmiş kimse ya bir süre için ya da her zaman için yürürlüğe girecek kanunları yapar, eskiden yapılmış olanları düzeltir ya da yürürlükten kaldırır. Burada MONTESQUIEU'nun yasama anlayışının LOCKE'dan farklı olduğu görülmektedir. Yürütme Yetkisi: Barışı sağlar ya da savaş açar; büyük elçiler gönderir ya da kabul eder; ülkesinde güveni sağlar; istilaları önler. Yargılama Yetkisi: Suçluları cezalandırır ya da kişiler arasındaki anlaşmazlıkları çözümler[4]. MONTESQUIEU'nun bugün çok önemli işlevler gören idari yargı ve anayasa yargısına yer vermediği görülmektedir.

MONTESQUIEU'ya göre, yasama ve yürütme yetkisi aynı kişi veya memurlar topluluğuna verilirse, ortada özgürlük diye bir şey kalmaz; çünkü aynı hükümdarın ya da aynı senatonun, şiddet kullanarak uygulamak için ağır kanunlar yapmasından korkulur. Yargılama yetkisi, yasamayla yürütmeden ayrılmazsa, yine özgürlük yoktur. Yargı yasamayla birleştirilseydi yurttaşların yaşamı üzerindeki iktidar keyfi olurdu: Çünkü yargıç aynı zamanda kanun koyucu olurdu. Yargı yürütmeyle birleşseydi, o zaman yargıcın elinde yargılama iktidarından başka bir de baskı gücü bulunurdu. Bu üç yetki aynı zamanda aynı kişinin ya da yüksek memurlardan, kişizadelerden, halktan oluşan aynı toplulukların elinde bulunsaydı, devlette her şey yıkılırdı[5]. Yasama yetkisi özü itibariyle halka ait olmakla birlikte, halkın doğrudan doğruya bu yetkisini kullanmasındaki imkansızlık nedeniyle, temsilciler eliyle kullanılması gerekmektedir ve tek meclis değil iki meclisli bir yasama organı olmalıdır[6]. Bu yaklaşımıyla MONTESQUIEU, yasama organının iktidarını iki meclis

---

1 BOUILLON, a.g.e., s. 23-24.
2 A. Fuat BAŞGİL, **Modern Devlette İş ve Selahiyet Bölümü**, Üniversite Konferansları, İstanbul, 1937-1938, s. 232'den aktaran KUTLU, a.g.e., s. 112.
3 F. İlhan AKIN, **Temel Hak ve Özgürlükler**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 1333, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1968, s. 150.
4 MONTESQUIEU, **Kanunların Ruhu Üzerine**, Cilt: 1, 2. Baskı, Kuram Yayınları, İstanbul, Kasım 1998, s. 234-235.
5 MONTESQUIEU, a.g.e., s. 235.
6 MONTESQUIEU, a.g.e., s. 239.

sistemiyle sınırlamak düşüncesindedir.

MONTESQUIEU'da da LOCKE gibi yasamanın üstünlüğü, yürütmenin yasama tarafından yapılan kanunlara uygun hareket etmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Eğer yürütme kanunlara aykırı işlemler yaparsa, gerçekte kanun yapacak, dolayısıyla yasama kuvvetinin yetki alanına girecektir[1].

Kuvvetler ayrılığı kuramının gelişiminde J.J. ROUSSEAU, Lëon DUGUIT gibi düşünürlerin de katkıda bulunduğu görülmektedir[2]. DUGUIT, her organa egemenliğin bir bölümünün verilmesinin bu organlar arasında çekişmelere neden olacağını, bu sebeple ayrı ayrı egemen üç kuvvet değil, birbirine yardımcı üç organın söz konusu olması gerektiğini belirtmiştir[3].

Kuvvetler ayrılığı anlayışının belki en önemli gereği, kuvvetin esas sahibi olan halkın bu kuvveti kullanan organları yetkilendirmesidir. Demokratik kurallar sayesinde egemen güç olan halk, yasama ve yürütmeyi seçimle yenileyerek kendi istemlerini devlete yansıtabilmektedir. Seçilmişlerin siyasi istemlerinin sınırını ise anayasa ve yargı iktidarı belirleyecektir[4].

Kuvvetler ayrılığı kuramına göre yasama iktidarı, halk meclislerinde ya da halkın temsilcilerinden oluşan kurulda belirmektedir. Yasama iktidarı, herkes için geçerli ve zorunlu hükümler koymakta, devletin de bu kurallara uyup uymama konusunda bir ayrıcalığı bulunmamaktadır[5]. Yasama iktidarının koyduğu kurallarla bağlı olması yanında, tüm diğer devlet organlarını da bağlaması, yasamanın diğer organlar üzerinde üstünlük kurması anlamına gelmez. Çünkü yasama iktidarının sınırları olan yürütme ile yargının iktidar alanları, yasamanın harekete geçmesinde ve hizaya sokulmasında önemli işlevler kazanmışlardır. Anayasal yönetim temel hak ve özgürlüklerle kişisel hakları anayasa güvencesi altına almıştır. Bu yüzden yasama iktidarı hak ve özgürlüklere aykırı düzenlemelerde bulunamaz[6].

Aslında egemenliğin kullanımının monarklardan halka geçmesi karşısında egemenliği kullanan ve bundan etkilenenlerin aynı kimseler olması karşısında, yasama işlemlerinin denetlenmesi pek de akla uygun görünmemektedir. Ancak

---

1 MONTESQUIEU, a.g.e., s. 245.

2 Allan BREWER, R. CARIAS, **Judicial Review in Comparative Law**, Cambridge University Pres 1989, s. 13-14.'den aktaran Hasan TUNÇ, **Karşılaştırmalı Anayasa Yargısı (Denetimin Kapsamı ve Organları)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1997, s. 28; Lëon DUGUİT, Traltö de Dm11 Constitutionnel, 34me Edition. Tome: 11, Paris, 1928, s. 660-882'den aktaran OKTAY, a.g.m., s. 339.

3 Turhan FEYZİOĞLU, **Kanunların Anayasa Uygunluğunun Kazai Murakebesi**, Günay Matbaacılık ve Gazetecilik T.A.O., Ankara, 1951, s. 120.

4 KUTLU, a.g.e., s. 123.

5 Yahya K. ZABUNOĞLU, **Devlet Kudretinin Sınırlanması**, Ankara, 1963, s. 86.

6 KUTLU, a.g.e., s. 134.

denetimin gereksizliği doğrudan demokrasinin söz konusu olduğu yönetimler bakımından söz konusudur. Küçük ve doğrudan demokrasin uygulanmasına uygun devletler için öneriler getiren ROUSSEAU, bu yüzden genel iradenin ifadesi olan kanunların denetlenmesine karşı çıkmaktadır[1]. Ancak doğrudan demokrasinin mümkün olmaması ve halkın sahip olduğu egemenliği temsilcileri aracılığıyla kullanması durumunda, halk adına karar alanların yine halk adına denetlenmeleri zorunluluğu bulunmaktadır. Zira temsili demokrasilerde yasama organlarının kararları "ortaklaştırılmış kararlar"dır. Ortaklaştırılmış kararları diğer karar türlerinden ayıran en önemli özellik, ortaklaştırılmış kararların başkaları için alınan kararlar olmalarıdır. Ortaklaştırılmış kararlar ancak, kararları veren bütün ile kararları kabul eden bütün arasında uygunluk bulunduğu zaman birbirine uyarlar. Bu uygunluğun kuramsal açıdan pek büyük bir önemi vardır ve gerçekte de böyle bir uygunluk meydana gelebilir. Bununla birlikte, siyasal birimlerin boyutu büyüdükçe, bu uygunluk gitgide azalır. Bu nedenle, makro düzeyde, politikanın en sonunda kararlardan (verilmiş kararlardan) oluştuğu söylenebilir. Ortaklaştırılmış kararların herkes için verilmesi demek, kararın herkese uygulanması demektir. Doğal olarak siyasal nitelikteki bütün kararlar ortaklaştırılmış kararlardır[2]. Halk adına ve halk için alınan kararların, kuvvetler ayrılığı kuramı çerçevesinde yine halk adına denetlenmesi gerekliliği anayasa yargısının gelişiminde en önemli teorik gerekçelerden birini oluşturmaktadır.

B- Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet Anlayışının Gelişimi

Yukarıda belirtilen ekonomik ve siyasal gelişimin sonucu olarak, Tanrısal egemenlik fikrinin hakim olduğu ve kralın egemenliğinin Tanrısal egemenliğe dayalı olduğu Ortaçağın monarşik devletlerinden, egemenlik yetkisinin halka ait olduğu ve bu egemenliğin halkı temsil eden organlarca kullanıldığı günümüzün demokratik devletlerine geçilmiştir. Bu dönemde kuvvetler ayrılığı kuramının gelişimiyle, egemenliğin yasama, yürütme ve yargı olarak üçe ayrılması ve ayrı organlar eliyle kullanılması gerekliliği ileri sürülmüş ve uygulamadaki gelişim de bu yönde devam etmiştir. Bu süreçte yasama organlarının güçlenmesi "hukuk devleti" anlayışının gelişimiyle de ilgili bulunmaktadır.

---

[1] Bkz. Yusuf Şevki HAKYEMEZ, "Çoğunlukçu Demokrasi Anlayışı, Rousseau ve Türk Anayasaları Üzerindeki Etkileri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 52, Sayı 4, Yıl 2003, s. 81.

[2] Giovanni SARTORI, **Demokrasi Teorisine Geri Dönüş**, (Çev: Tunçer KARAMUSTAFAOĞLU, Mehmet TURHAN), Yetkin Yayınları, Ankara, 1996, s. 233. Kanunun ortak iradenin ürünü olduğu konusunda bkz. Sıddık Sami ONAR, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, I. Cilt, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966, s. 362.

Modern devletlerin en önemli özelliklerinden biri olan hukuk devleti kavramı ondokuzuncu yüzyılın başlarında Alman liberalizminin temsilcileri tarafından kullanılmaya başlanmıştır[1]. Onsekizinci yüzyılda modern anlamda hukuk devleti düşüncesinin gelişmeye başlamasıyla, gücün sınırlanması bağlamında bireysel özgürlüklere vurgu yapılmış ve kuvvetler ayrılığı, temel hak ve özgürlüklerin korunması gibi öğeler yüzyıl sonlarına doğru ABD ve Fransa anayasalarında yerini almıştır[2]. Bundan sonra yaşanan süreç, özellikle liberal ekonomi anlayışının gerektirdiği üretici kesime yönelik özgürlüklerin ve bu özgürlükleri korumaya yönelik müdahalelerin görüldüğü bir dönem olmuştur[3].

Hukuk devletinin ondokuzuncu yüzyıldaki gelişimi "biçimsel hukuk devleti" kavramına indirgenerek sürmüştür[4]. Hukuk devleti kavramı kanun koyucunun mutlak egemenliğinin herhangi hukuki bir sınırlamaya tabi tutulmasının kabul edilmediği bir görünüme kavuşmuştur[5]. Bu anlayışta yasama faaliyetinin hukukun yegane kaynağı olduğu fikri etkili olmuştur. Bu fikirden, modern zamanlarda neredeyse kendiliğinden doğru kabul edilen ve siyasal gelişmelerde önemli etkisi olan iki fikir türemiştir. Bunlardan biri, gücünün sınırlandırılması daha da yüksek bir yasama organı gerektireceğinden ve bu sonsuza kadar devam edeceğinden, gücü sınırlanamayacak üstün bir yasama organının mevcut olması gerektiği inancıdır. Diğeri ise, bu üstün yasama organı tarafından konulan her şeyin ve sadece onun iradesini ifade eden şeyin kanun olduğu fikridir[6]. BACON, HOBBES ve AUSTIN'den beri üstün bir yasama organının zorunlu olarak sınırsız iradesi fikri, önce monarkların daha sonra ise demokratik meclislerin mutlak iktidarlarının güya reddedilemez sebepleri olarak hizmet görmüştür. Bu durumda, hukuk terimi iktidarı sınırlama yerine iktidarın elinde kullanabileceği bir araç olarak anlamlandırılacaktır[7].

Sadece yasama organlarının iradesinin ifadesi olan şeylerin kanun olarak kabul edilmesi kanun anlayışındaki değişimi ifade etmektedir. Eski dönemlerde hukukun tasarımlı bir insan faaliyetinin sonucu olmadığı ve insan iradesinden bağımsız olarak var olduğu kabul edilirken, onüçüncü yüzyıl ve sonrasında ise,

---

1 Hayrettin ÖKÇESİZ, "Hukuk Devleti", **Hukuk Devleti**, (Haz. Hayrettin ÖKÇESİZ), HFSA – Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998a, s. 17.
2 ÖKÇESİZ, (1998a) a.g.m., s. 18.
3 Bkz. Ayferi GÖZE, **Siyasal Düşünceler ve Yönetimler**, Genişletilmiş 7. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1995, s. 382 vd.
4 ÖKÇESİZ, (1998a) a.g.m., s. 21.
5 ÖKÇESİZ, (1998a) a.g.m., s. 22.
6 Friedrich A. HAYEK, **Kanun, Yasama Faaliyeti ve Özgürlük (Kurallar ve Düzen)**, (Çev: Atilla YAYLA), Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 1994, s. 137.
7 HAYEK, a.g.e., s. 138.

Avrupa Kıtası'nda kanun yapma faaliyetinin tedricen ve yavaş yavaş yöneticinin tasarımlı ve sınırsız iradesinin bir tasarrufu olarak kabul edilmeye başlandığı görülmektedir[1]. Kanun kavramının geniş bir şekilde, hem insanlar arası "adil davranış kuralları" ve hem de devletin işleyişini sağlayacak "organizasyon kuralları"nı kapsayacak şekilde algılanması ve aradaki ayırımın gitgide ortadan kalkmasıyla yasama organının her konuda kanun çıkarabileceği anlayışı yerleşmiştir[2]. Başlangıçta adil davranış kurallarını tespit etmek için davet edilen temsili organlar daha çok hükümet faaliyetlerine yönelik organizasyon kurallarıyla ilgilenmişlerdir. Fakat hukukun uygulanması hükümetin birinci görevi olarak anlaşıldığından, hükümet faaliyetlerini yöneten kuralların hepsinin aynı isimle adlandırılır hale gelmesi doğaldı. Bu eğilim, muhtemelen hükümetlerin, hükümetin organizasyon kurallarına hukukun hakim olduğu vakar ve itibarı verme arzusundan[3] ve egemenlik anlayışındaki değişimden destek görmüştür. Zira egemenliği Tanrı'dan alarak kullanan monarkların tabi olacakları hukuk kuralarının verili olarak var olması doğalken; Tanrısal egemenlik anlayışından halk egemenliğine geçişle birlikte, egemenliği halktan alan yasama organlarının artık verili kurallarla bağlı olması beklenemezdi ve yasama organları kendilerini her konuda kanun yapmaya yetkili görmeye başlamışlardı.

Uygulamadaki bu gelişime karşın, yasama organının sınırsız iktidarı fikri kolaylıkla kabul görebilecek bir fikir değildi. Serbest seçimlerle işbaşına gelen bir yönetimin her zaman hürriyetleri tam olarak gerçekleştirip gerçekleştiremeyeceği konusu kuşkuluydu. İyi teşkilatlanmış, disiplinli, tutucu bir çoğunluk hürriyetleri çiğnemek hususunda bazen mutlakiyet idarelerine bile taş çıkartabileceği görülmekteydi. Bunun için değil midir ki, "*çoğunluğun istibdadı istibdadların en korkuncudur*" denmiştir[4]. Bu sebeple keyfi idareden korunmak, özgürlükleri teminat altına almak için kanun hakimiyeti prensibini kabul etmek yeterli olmayacaktır. Hiç şüphesiz, keyfi kararlardan kanunun egemenliğine geçmek oldukça önemli bir ilerlemedir. Fakat unutmamalıdır ki, kanun da tazyik edici olabilir. Kanun da "hukuk"a aykırı bir içerik taşıyabilir. DUGUIT'in haklı olarak belirttiği gibi, modern devletlerde birkaç yüz milletvekilinin oyu ile kabul edilen bir kanunu ROUSSEAU'nun anladığı manada "genel irade"nin ifadesi olarak görmek, kanunları her türlü eleştirinin

---

1 HAYEK, a.g.e., s. 127.
2 Bkz. HAYEK, a.g.e., s. 125 vd.
3 HAYEK, a.g.e., s. 189.
4 Thomas PAİNE, **The Rights of Man**, Part II, Chapter IV (Everyman's Library Tab'ı), 1935, s. 192' den aktaran Turhan FEYZİOĞLU, a.g.e., s. 2.

üstünde saymak, "kanun"u "hukuk"la bir tutmak hatalıdır[1]. Her ne kadar ROUSSEAU'da böyle bir kabul varsa da, ROUSSEAU'nun bu konudaki görüşlerinin sağlam teorik gerekçeleri bulunmaktadır. Ancak temsili demokrasinin söz konusu olduğu yönetimlerde, artık bu gerekçeler geçersiz bir hale gelmektedir. Kendisi için karar alan bireyler, aynı zamanda karar alma sırasında bu kararları denetleyebileceklerdir. Birden çok kişinin bir araya gelerek, kendi toplulukları içinde karar alma çabaları içinde, bu kararların denetimi de daha karar alınırken yapılmaktadır. Dolayısıyla ROUSSEAU, bu tür kararlarının denetimine ve bu arada anayasa yargısı denetimine karşı çıkmakta haklı sayılabilir[2]. Ancak topluluk için karar alma işini, topluluk içinde belli bir kesime özgüleme halinde, artık alınan kararların üstün ilkeler bağlamında doğruluğunun denetlenmesi işinin de karşı bir güç unsuru tarafından sağlanması gerekmektedir. Bu sebeple, hukuk devletinin gerçekleşme yollarından biri de, yasama organının çıkardığı kanunların anayasaya uygunluğunun denetlenmesidir[3]. Zira kanunların da üstünde bazı prensipler, bazı hukuk kuralları vardır ki, bunlara riayet edilmediği taktirde özgürlükler tehlikeye düşebilir, azınlık kendini çoğunluğun baskısı altında hissedebilir. Bu düşünce, bizi, hukuk kuralları arasındaki hiyerarşiye ve Anayasa kavramına götürmektedir[4].

Nitekim bu fikirler doğrultusunda ondokuzuncu yüzyılın ikinci yarısında Otto BÄHR ve Otto von GIERKE hukuk devleti kavramıyla her şeyden önce devlet yaşamının bir hukuki düzenini ve bu temelde devlet edimlerinin denetimini anlamaktadırlar. Buna göre; hukuk devleti hukuku kendi varlığının temel koşulu olarak görmekte ve kendi içindeki hareketli yaşamın hukukun ana ilkelerine göre deyimlenmesini ifade etmektedir. Devlet de aile, cemaat, dernek gibi bir ortaklıktır. Diğerleri gibi o da hukukun üstünde değil altında yer alır. Bunun gerçekleşmesinin en iyi yolu bütün devlet edimlerinin (özel veya idareye herhangi bir biçimde bağımlı idare mahkemelerinin yargısının değil) bağımsız bir yargının denetimine tabi tutulmasıdır[5]. Böylelikle, bir yandan idari yargıya, diğer yandan da anayasa yargısına işaret edildiği görülmektedir.

Yasama organlarının sınırsız yetki kullanımının sakıncaları sonraki

---

1 Léon DUGUİT, **Les Transformations du droit public**, Paris, 1913, s. 75 vd.'dan aktaran Turhan FEYZİOĞLU, a.g.e., s. 2.
2 Bkz. HAKYEMEZ, a.g.m., s. 81.
3 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 173.
4 Turhan FEYZİOĞLU, a.g.e., s. 1-2.
5 Otto BÄHR, Der Rechtsstaat. Eine publizistische skizze, Kassel u. Göttingen 1864, s. 1 ve Otto von GIERKE, das Deutsche Genossenschaftsrecht 1, 1868, s. 831 vd.'den aktaran ÖKÇESİZ, (1998a) a.g.m., s. 21-22.

gelişmelerle kendini göstermiş ve yasama işlemlerinin denetlenmesi gerekliliği somut olaylar nedeniyle iyice belirginleşmiştir. Nitekim ondokuzuncu yüzyılın biçimsel hukuk devletinde egemenliği kullanmakta olan sermaye sahipleri, çıkarlarını korumak adına devletin ekonomiye müdahalesini istemişlerdir. Her ne kadar, ekonomiye müdahaleler devleti olarak sosyal devlet görülüyor olsa da, liberal devlette de ekonomiye müdahale vardır. Nitekim ondokuzuncu yüzyılda devletin ekonomiye müdahalesi üretici güçlere yardım, onları destekleme şeklinde gelişmiştir. LASKI'nin belirttiği gibi, eskinin üst ve orta sınıfları gibi, yeninin mülkiyet sahipleri, ellerindeki imtiyazları içerden ve dışardan tehdit edeceklere karşı devlet iktidarını keşfetmiş bulunuyorlardı. Liberal devletin ekonomiye müdahalesinin ilk şekli, gümrük duvarları ve tarifeleri ile başlamıştır. Böylelikle rekabetten kurtulan sermaye kesimi büyük kazançlar sağlamaya başlamışlar, ekonomiye müdahale başka araçlarla devam etmiştir. Gümrük duvarlarına ek olarak mali teşviklerle de bu kesimler desteklenmeye devam edilmiştir. Ayrıca kriz dönemlerinde zor durumda kalan işletmeler, dar boğazdan kurtulabilmek için devletin müdahalesini istemişlerdir. Devlet müdahalesinin gerçek amacının büyük işletmeleri korumak değil, çalışan insan gücünü ve sosyal dengeyi korumak olduğu iddia edilmiştir ki[1], bu iddia belki de, bu müdahalelerin en ilginç tarafıdır.

Yapılan bu müdahaleler sonucu, kapitalizmin gelişmesiyle kartel ve tekellerin ortaya çıkması, serbest rekabet kuralının işlemediğini ve tüketicinin liberal devlet anlayışı içinde korunamayacağını göstermiştir[2]. Bunun yanısıra, ücretli çalışanların başlattıkları mücadeleler, siyasal haklardan yararlanma imkanlarının genişlemesi ve tabana yayılması, iş ilişkilerindeki değişiklikler, çalışanların örgütlü hale gelmeleri gibi gelişmeler yaşanmıştır. Sonuçta liberal devlet, ekonomik ve sosyal koşullardaki değişme ve gelişmelere kolaylıkla ayak uyduramamış, bununla birlikte, toplumun yeni ihtiyaçlarını karşılayacak ve daha büyük ve daha radikal değişiklikleri önleyecek bazı önlemler almak zorunda kalmıştır[3].

Monarşiler karşısında önemli zaferler elde eden liberal hukuk devleti anlayışı, takip eden süreçte yaşanan bu gelişmeler ve tutucu ve sosyalist çevrelerden gelen ağır eleştiriler karşısında bir meşruluk krizi içerisine girmiştir. Yeni dönemde savaşın doğurduğu sonuçlar bir yandan, toplumda oluşan ve güçlenen sınıfsal karşıtlıklar ile yeni demokratik gelişmeler diğer yandan, formel hukuk devletinin doğduğu toplum

1 GÖZE, (1995) a.g.e., s. 382-383.
2 GÖZE, (1995) a.g.e., s. 384.
3 GÖZE, (1995) a.g.e., s. 385.

yapısında temelli değişimlere yol açmıştır. "Kanunun egemenliği" kavramıyla hukuk devletini hukuk güvenliği ve önceden bilinebilirlik işlevlerine indirgeyerek kanunun içeriğinin boşaltılmasına ve formelleştirilmesine götüren eski anlayışa artık karşı çıkılması gerekli hale gelmiştir. Çünkü hukuk devletinin kanuniliği artık meşruluğun yerini tutamamaktadır[1]. Meşruluk için kanunilikten öteye bir şeylere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu sebeple, devletin görevlerinin ne olduğunun yeni baştan saptanması, değerlendirilmesi ve tanımlanması gereği ortaya çıkmıştır[2]. Elbette bu yeni tanımlama sonucunda devlet artık sadece belli kesimlerin çıkarları için değil, çok daha kapsamlı amaçlarla ekonomiye müdahale edecektir.

Liberal devletin yaşadığı krizi aşmak amacıyla almış olduğu önlemler, özgürlüklerin kişiler tarafından kanuni sınırlar içinde diledikleri gibi kullanılmasına seyirci kalan "jandarma devlet"in yerini "sosyal yardım devleti"nin alması sonucunu doğurmuştur. Devlet artık eğitim sorununa eğilecek, parasız eğitim kurumları açacak, toplum sağlığının korunması için önlemler getirecek, hastaneler açacak, yollar yaptıracaktır[3]. Devletin ekonomik alandaki birleşmelere karşı ekonomik bakımdan güçsüz olanı koruması üzerine kurulu bu yeni devlet anlayışı, güçsüz lehine müdahaleci devlet anlayışı demekti[4].

Ancak zamanla sosyal yardım devletinin sorunları çözmede yeterli olmadığı görülmüştür. Kanuni eşitlik ilkesinin fiili eşitlikle tamamlanması gerektiği inancı yaygınlaşmaya başlamış, bunu, servet ve gelir dağılımındaki adaletsizliklerin kabul edilmeye başlaması takip etmiştir. Verginin sosyo-politik niteliği olduğu düşüncesi yavaş yavaş kamuoyunu etkilemiştir[5].

İki dünya savaşı arasındaki dönemde, sosyo-ekonomik olaylarla ilgili olarak alınan tedbirlerin arızi ve istisnai karakter taşıdığı görülmektedir[6]. İki savaş arası bu dönemin en önemli gelişmelerinden biri, 1929 yılında yaşanan büyük ekonomik krizdir. 1914-1918 yılları arasında yaşanan I. Dünya Savaşı sonrası, galip devletler, Almanya'dan alacakları savaş tazminatları ve yeni sömürgelerden elde edecekleri gelirlerle I. Dünya Savaşı'nın neden olduğu zararları giderebileceklerini ve 1914

---

1 Hayrettin ÖKÇESİZ, "Hukuk Devleti Olgusu", **Hukuk Devleti**, (Haz. Hayrettin ÖKÇESİZ), HFSA – Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998b, s. 47.
2 GÖZE, (1995) a.g.e., s. 384.
3 GÖZE, (1995) a.g.e., s. 385.
4 GÖZE, (1995) a.g.e., s. 558.
5 GÖZE, (1995) a.g.e., s. 385-386.
6 GÖZE, (1995) a.g.e., s. 386.

öncesi ekonomik düzeye ulaşacaklarını tahmin etmekteydiler. Ancak savaş sonrası ortaya çıkan gelişmeler, beklentiler doğrultusunda olmamıştır. Savaşta yenilen Almanya'nın yaşadığı iktisadi bunalım sonucu ortaya çıkan siyasi istikrarsızlıklar ve takip eden gelişmeler dünyanın iktisadi ve siyasi dengesini tamamen değiştirecek gelişmelere sebep olmuştur[1].

Diğer taraftan galip devletlerin ileriye yönelik beklentileri gerçekleşmemiştir. Savaştan sonra savaşa katılan ülkelerin üretimi 1914'e göre üçte bir oranında düşmüş, savaş, her iki tarafın ekonomisine önemli zararlar vermiştir. Ekonomik sorunlar yapılan müdahalelerle giderilemeyince, sonuçta dünya, 1929 yılının ikinci yarısında etkileri bütün ülkelerde hissedilen bir ekonomik bunalımla karşı karşıya kalmıştır[2].

Bu bunalımın aşılması konusunda, J. M. KEYNES'in devlet müdahaleciliğini öngören görüşleri revaç bulmuştur. KEYNES, liberal kapitalizmin devlet müdahalesinin sınırlandırılmasını öngören "bırakınız yapsınlar" kuralının tutarsız olduğunu savunmuştur. Ona göre tüketim, tasarruf ve yatırım oranındaki dengesizlikleri gidermek amacıyla devletin ekonomiyi yönlendirici politikalar uygulaması gerekmektedir[3]. Böylelikle, ekonomik teşvikler sağlama ya da sosyal içerikli devlet müdahalelerinin çok ötesinde, ekonomiyi yönlendirmek ve piyasanın sağlıklı bir şekilde işlemesini sağlamak amacıyla devletin ekonomiye müdahalesi dönemi başlamış oluyordu.

II. Dünya Savaşı sonrası devlet müdahaleciliği bakımından daha da özelliklidir. Savaş nedeniyle oluşan sıkıntıları ve olumsuz sonuçları gidermek için girişilen faaliyetler devletin sürekli, etkili ve zincirleme önlemler alması, ekonomik hayata sürekli müdahale etmesi sonucunu doğurmuştur[4].

Devletin görevlerindeki bu gelişmeler, sonuçta ekonomiye, daha kapsamlı, sistemli ve sürekli müdahaleleri gerekli kılmaktadır. Devlet artık pür liberalizmden iyice uzaklaşmış, anayasalarda ifade edildiği gibi "sosyal hukuk devleti" olmuştur[5]. Hukuk devleti olarak, devlet de hukukla bağlıdır, ancak, sosyal devlet olarak, hukukun çizdiği sınırlar içinde, sosyal amaçlarla ekonomik hayata müdahale

---

1 Arif ERSOY, **İktisadi Düşünceler Tarihi**, Akyol Neşriyat ve Yayıncılık, İzmir, 1986, s. 213.
2 ERSOY, a.g.e., s. 213.
3 ERSOY, a.g.e., s. 217.
4 GÖZE, (1995) a.g.e., s. 387.
5 Bkz. ÖKÇESİZ, (1998a) a.g.m., s. 24.

edebilecektir. Bu arada özellikle 1929 krizinden sonra yaşanan gelişmeler sonucu, devletin ekonomiye müdahalesi sadece sosyal amaçlarla sınırlı değildir.

Yaşanan gelişmeler ve öne sürülen fikirler çerçevesinde yasamanın egemenliğinin tartışmasız kabulü, artık ondokuzuncu yüzyıldaki anlam ve kapsamını çoktan yitirmiş bulunmaktadır[1]. Siyasal düzen yasama meclislerinin değil milletin egemenliğine dayalıdır. Bu nedenle, genel düzenleme yapma yetkisi tekeli parlamentoda olmadığı gibi, kanunla her şeyin yapılabilmesi de söz konusu değildir. Böyle bir düzende parlamentonun siyasal gücü de bir seri sınırlar ve karşı dengelerin etkisi altındadır[2]. Nitekim egemenliğin sahibi ve kullanıcısı millettir. Dolayısıyla, hiçbir organ, bu arada parlamento da, "egemen" değildir. Kurum, kuruluş ve organlar, her gücün tek ve değişmez kaynağı olan ulusun, çıkar, yarar, gereksinim ve isteği doğrultusunda, onun verdiği yetki ile görevli olmaktadır[3]. Yasamanın egemenliği konusundaki bu gelişim kuvvetler ayrılığı kuramının ideal şeklinden uzaklaşmasını ve yargının da diğer kuvvetler içinde yerini almasını sağlamıştır.

Kanunla her şeyin yapılabilmesinin kabul edilemeyeceği ve yasamanın egemenliğinin sınırlı olduğu kabul edildikten sonra, bu sınırın ne olduğu sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu sorun ABD'nde 1803 yılında Yüksek Mahkeme'nin vermiş olduğu bir kararla çözülmüştür. Marbury v. Madison kararında Yüksek Mahkeme, bir kanun hükmü ile anayasa hükmü arasında çatışma olduğunda anayasa hükmünün tercih edilmesi gerektiğine karar vererek, bir yandan anayasa yargısının ilk örneğini sergilerken, diğer yandan normlar hiyerarşisi fikrinin temellerini atıyordu. Bu doğrultuda yirminci yüzyılın başlarında KELSEN tarafından normlar hiyerarşisi fikri şekillendiriliyor ve böylelikle Avrupa Modeli anayasa yargısı ortaya çıkıyordu. Bu gelişmeler sonucu artık yasama yetkisi sınırsız olmayıp, yasama organının işlemleri de denetlenecektir ve bu denetim anayasa yargısı organlarınca anayasaya uygunluk denetimi şeklinde gerçekleştirilecektir.

---

1 İl Han ÖZAY, "Anayasa Mahkemeleri (Ya da Yargısının) Meşruiyeti", **Anayasa Yargısı 9**, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1992, s. 71.

2 V. CRISAFULLI, La Corte Costituzionale Ha Vent'anni, in Giurisprudenza Costituzionale, 1976, 10, p. 1698'den aktaran ÖZAY, a.g.m., s. 71, dp. 18.

3 ÖZAY, a.g.m., s. 71.

C- Vergilendirme Yetkisinin Yasama Organlarına Geçişi

Kamu hizmetlerinin temel kaynak olarak vergi gelirleri ile karşılanması devletlerin hayatlarında uzun bir evrimin sonucudur. Kral ve feodal beylerin herhangi bir yurttaş gibi sahip oldukları malikane ve ticaret gelirlerinin, hem kendi öz giderlerinin hem de kamu giderlerinin (yani güvenlik, düzen, bayındırlık vb. hizmetlerin) karşılığı olduğu dönemler ortaçağların sonuna kadar sürmüştür. Bu dönemlerde yöneticilerin egemenliğine dayanarak aldıkları vergiler kendi feodal malikane gelirleri yanında ikinci planda kalabiliyordu. Gerçek vergi niteliğindeki gelirler daha çok başeğdirilen devletlerden alınan haraçlar ve uluslararası mal hareketlerinden alınan gümrüklerden ibaretti. Milli gelirin büyük kısmının tarım faaliyetlerinden elde edildiği ekonomilerde, yöneticiler toprak mülkiyeti hakkına dayanarak toplumda oluşturulan artık değerin önemli bir kısmını kendilerine alıyorlardı. Ancak ticaretin gelişmesi ve sanayi devriminin gerçekleşmesi tarım dışında oluşturulan değerlerin toplam milli gelirdeki payını önemli bir şekilde artırmış, o zaman devletin mülkiyet ilişkisi temeline dayanmaksızın, kişilerin üretimlerinden aldığı payın (yani vergilerin) toplam kamu gelirlerindeki payı da yükselmiş ve giderek vergiler devletin başlıca gelir kaynağı olmuştur. Bu bakımdan Batıda burjuvazinin güçlenmesi bir yandan milli devletlerin doğuşunu sağlarken, bir yandan da "vergi devleti"nin doğuşuna imkan hazırlamıştır[1].

Vergi devletine geçişte, ekonomideki bu gelişim ve dönüşümün yanısıra, monarşik yönetimlerin sahip oldukları vergilendirme yetkisini keyfi ve aşırı kullanmalarının da önemli etkileri olmuştur. Bu keyfi ve aşırı kullanımın sebep olduğu ayaklanmalar neticesinde, anayasal gelişimin temellerini oluşturan oldukça önemli belgeler ortaya çıkmış ve bu belgelerle aşama aşama kral ve feodal beylerin vergilendirme yetkileri sınırlandırılırken, verginin rızaya dayanması anlayışının yerleştiği görülmüştür[2]. Aslında hukuk kurallarının verili ve değiştirilemez kabul edildiği, yani tabii hukukun hakim olduğu bu dönemlerde, yöneticilerin tebaasının rızasını aradığı işlemlerinden biri de vergilendirme işlemleri olarak kabul edilmektedir ve parlamenter kurumlar vergilere rıza elde etme ihtiyacından doğmuştur[3]. Ancak ortaçağ döneminde yöneticilerin keyfi ve haksız vergiler koymaları halinde, bunları denetleyebilecek ve engelleyebilecek mekanizmaların

---

1 Kenan BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**, Cilt 1, Altıncı Basılış, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978, s. 2-3.

2 Bkz. Courtenay ILBERT, **Legislative Methods and Forms**, (Oxford, 1901), s. 208' den aktaran HAYEK, a.g.e., s. 189.

3 HAYEK, a.g.e., s. 189.

bulunmaması nedeniyle temel sebebi vergilendirme yetkisinin aşırı kullanılması olan pekçok başkaldırı hareketi gerçekleşmiştir. Bu başkaldırılar sonucu "rızasız vergi olmaz" anlayışı daha da yerleşmiş ve bu anlayışın sonucu olarak parlamentoların oluşarak gitgide güçlenmesi ve aşama aşama vergilendirme yetkisini elde etmeleri sonucu doğmuştur[1]. Bu doğrultuda parlamentoların kazandıkları ve kullandıkları ilk yetkinin vergilendirme yetkisi olduğu görülmektedir[2]. Bu gelişimi ortaya koymak bakımından pek çok önemli tarihsel olay ve belge zikredilebilir. Tarihte ilk demokrasi savaşımı mutlak iktidarın vergilendirme gücünü 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 vergilendirme iktidarının halk temsilcilerinin oluşturduğu yasama organları yararına sınırlandırılması ile sonuçlanmıştır[3]. Bu belgelerden sonuncusu olan ve kralla parlamento arasında çetin mücadeleler sonucu parlamentonun üstünlük sağlamasıyla imzalanan Haklar Demeci'nin (Bill of Rights, 1688) 1 inci maddesinde, parlamento tarafından çıkarılan kanunların kral tarafından kendi yetkisine dayanılarak iptal edilemeyeceği belirtilmiştir. Bu hüküm artık yasama yetkisinin parlamentoya ait olduğu ve kralın kanunların yürütülmesiyle görevli olduğunu vurgulamaktadır. Bu maddeyle iktidar gücünün bir parçası olan yasama iktidarı tamamıyla parlamentonun eline geçmiş ve parlamento yasama alanında mutlak otorite konumuna yükselmiştir. Böylelikle yasama alanında mutlak üstün duruma geçen parlamento, iktidarın en önemli yetkisi olan vergilendirme yetkisini de eline geçirmiş ve kralların bu yetkiyi keyfi ve kötüye kullanmaları ihtimali sona erdirilmiştir[4].

Benzeri gelişmeleri ABD'nde de görmek mümkündür. Amerika'nın keşfinden sonra bu topraklara göçen ve koloniler kuran kişiler, daha sonra çeşitli gerekçelerle birlik kurma ihtiyacı duymuşlardır. Kolonilerin birleşerek bağımsızlıklarını kazanmasındaki en önemli neden ise, o dönemde anavatan kabul edilen İngiltere'nin koloniler üzerinde vergilendirme yetkisini kendi inhisarında görmesi

---

1 Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN; **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 1999, s. 7.

2 ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 7.

3 Nami ÇAĞAN, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", **Anayasa Yargısı 1**, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1984, s. 171; Bkz. Zeynep ARIKAN, "Vergilendirme Yetki ve Kullanımı", **Prof. Dr. Kenan BULUTOĞLU'na Armağan**, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Onyedinci Seri, Yıl: 1996/1997, Emek Matbaacılık, İstanbul, 1998b, s. 272 vd.; Zeynep ARIKAN, "Vergilendirmede Demokrasi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 115, Nisan 1998a, s. 96.

4 Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, Özgür SARAÇ, "Hak ve Özgürlük Bildirgelerinde Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması", **Vergi, Zulüm ve İsyan**, Phoenix Yayınevi, 2002, s. 263, 264.

olmuştur. İngiltere'nin bu eğilimi kolonilerin tepkilerine neden olmuş ve zamanla duyulan memnuniyetsizliğin doruk noktasına ulaşması ile birtakım siyasi girişimler başlatılmıştır. Kolonilerin başlattığı bu girişimlerden ilki, 17 Ekim 1765 tarihinde gerçekleştirilen "Pul Kanunu Kongresi" olmuştur. Ardından 14 Ekim 1774 tarihindeki "İlk Kıtasal Kongre" ve 12 Haziran 1776 tarihindeki "Virginia Haklar Bildirgesi" ile sonuçlanan "İkinci Kıtasal Kongre" ile bu girişimler sürdürülmüştür[1]. İkinci Kıtasal Kongre'de alınan ve tüm kolonilerin kendi anayasalarını hazırlamaları konusundaki çağrıya ilk olarak cevap veren Virginia kolonisi olmuş ve böylece Virginia, koloni kimliğinden kurtularak bağımsız bir devlet kimliğine bürünmüştür. Virginia Devletinin 12 Haziran 1776 tarihinde hazırladığı Anayasanın başlangıcında 16 maddeden oluşan bir Haklar Bildirgesi'ne yer verilmiştir. George MASON tarafından hazırlanan bu belgede genel olarak temel hak ve özgürlükler ile bunların nasıl korunacakları belirtilmiştir[2]. Daha sonra bu bildirge diğer devletlerin anayasalarında da aşağı yukarı aynen yer almıştır[3]. Başlangıç kısmındaki Haklar Bildirgesi'nde vergilendirme yetkisinin kullanımı ile ilgili 6 ncı maddesinde şu hüküm bulunmaktadır[4]: *"Meclislerde halkın temsilcisi olarak çalışacak kişilerin seçimi serbesttir; topluma bağlılık ve sürekli genel ilgi beslediğine dair yeterli delili olan herkesin oy hakkı vardır; kamu yararı için, kendinin ya da seçtiği temsilcilerin rızası olmadan, kimse ne vergi ödemeye zorlanabilir, ne de mülkü elinden alınabilir; aynı biçimde kimse, kamu yararını göz önünde bulundurarak kabul etmediği yasalara uymakla yükümlü değildir"*. Böylelikle "temsilsiz vergilendirme olmayacağı" belirtilmiştir. Bu bildirinin en önemli özelliği, yeni kurulan bir devletin anayasasının başına eklenmiş bulunması ve anayasal değerde bir norm olmasında yatmaktadır. Bu gelişmeler sonucu, İngiltere'nin kendi üzerlerindeki vergilendirme yetkisini ortadan kaldıran koloniler, bağımsızlıklarını ilan ederek ABD çatısı altında toplanmışlardır[5].

Batı'da yüzyıllar boyu süren yasama organlarının vergilendirme yetkisini elde etme süreci, Türkiye'de ondokuzuncu yüzyılın başlarından itibaren başlamış ve yirminci yüzyılın ilk yarısında sonuçlanmıştır. Türkiye'de anayasallaşma hareketleri ve bu bağlamda vergilendirme yetkisinin monarşik ve teokratik kullanımından demokratik kullanımına dönüşmesi süreci, Osmanlı Devleti'nde ondokuzuncu yüzyılın başlarında ortaya çıkan Sened-i İttifak'tan başlatılabilir. Nihayet bu

---

1 AKTAN, DİLEYİCİ, SARAÇ, (2002) a.g.m., s. 265.
2 AKIN, a.g.e., s. 32.
3 AKTAN, DİLEYİCİ, SARAÇ, (2002) a.g.m., s. 271.
4 Janko MUSULIN, **Hürriyet Bildirgeleri – Magna Carta'dan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne**, Belge Yayınları, İstanbul , 1983, s. 75-78.
5 AKTAN, DİLEYİCİ, SARAÇ, (2002) a.g.m., s. 265.

gelişmeler, 1924 Anayasası ve takip eden anayasalarda "verginin kanuniliği" ilkesinin kabulüyle hedefine ulaşmıştır.

Kuruluşundan itibaren Osmanlı Devletinin teokratik özellikler gösteren bir monarşik yönetim olduğu görülmektedir[1]. Osmanlı monarşisinin teokratik niteliği, monarşinin mutlak değil sınırlandırılmış olduğunu göstermektedir[2]. Bu durumun az çok demokratik bir niteliği de çağrıştırdığı belirtilmiştir. İslam dininin devlet işlerinin görülmesinde bir yandan her şeyi dini prensiplerle belirlemeye ve sınırlamaya çalışırken, diğer taraftan bu işlerin görülmesinde halkın istek ve iradesine de önem vermekte olması, bu hususlarda istişareyi öngörmekte ve her şeyde adaletin üstünlüğünü ön plana çıkarmakta olması bu görüşü desteklemektedir[3]. Ancak bu teorik yapıya karşın İslam dininin esaslarına uyulmaması halinde, maddi hukuksal bir yaptırımın bulunmaması bu güvenceleri zaman zaman işlevsiz bırakabilmiştir[4].

Osmanlı yönetiminin teokratik yapısının sonucu olarak, padişah, İslam Hukuku'nun prensipleriyle bağlıdır, bu prensiplerle yetkileri sınırlandırılmıştır; ancak, İslam Hukuku'nun temas etmediği ve örfi hukuk alanı olarak bilinen sahada önemli yetkilere sahip bulunmaktadır[5]. Nitekim Osmanlı Vergi Sistemi incelendiğinde; şer'i vergiler ve örfi vergiler olmak üzere ikili bir ayrımın bulunduğu ve şer'i vergiler İslam dinine göre konulmakta ve bunların değiştirilmesi mümkün değilken, örfi vergilerin padişahın iradesi ile konulduğu görülmektedir. Şer'i vergiler; zekat, öşür, haraç ve cizyeden meydana gelmekte olup; Tanzimattan önceki dönemde en önemli vergiler, aşar, ağnam ve gümrük resminden oluşmaktaydı[6]. Osmanlı Vergi Sistemi'nin ağırlık merkezini oluşturan örfi vergiler ise, savaş zamanlarında alınan "imdadiye-i seferiye", barış dönemlerinde alınan "imdadiye-i hazariye" ve savaş ihtiyaçlarını karşılamak için alınan "iane-i cihadiye"den oluşmaktaydı. Daha sonra bu üç tür vergi "mürettebat" adı altında birleştirilmiş ve dağıtma yöntemiyle tahsil olunmaya başlanmıştır[7].

---

1 Bkz. Recai G. OKANDAN, **Amme Hukukumuzun Anahatları (Türkiye'nin Siyasi Gelişmesi)**, **Birinci Kitap, Osmanlı Devletinin Kuruluşundan Yıkılışına Kadar**, İÜHFY, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1971, s. 15.

2 Yusuf Şevki HAKYEMEZ, **Mutlak Monarşilerden Günümüze Egemenlik Kavramı, Doğuşu, Gelişimi, Kavramsal Çerçevesi ve Dönüşümü**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004, s. 124.

3 OKANDAN, a.g.e., s. 16.

4 HAKYEMEZ, a.g.e., s. 124 vd.

5 OKANDAN, a.g.e., s. 27.

6 Mehmet TOSUNER, **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, İzmir, 1989, s. 2.

7 Bkz. Naci Birol MUTER, **Maliye Tarihi Ders Notları**, MİİBF, Teksir yayınları No: 1987-1988/1, Manisa, s. 10-20.

Her ne kadar padişahın iktidarı İslam hukuku ilkeleriyle sınırlandırılmış olsa da, bu sınırlandırma müeyyideye bağlanmadığı için, teorik olarak söylenilenlerin pratikte tam olarak uygulanamadığı, zaman zaman dini prensiplere aykırı uygulamalara gidildiği görülmektedir[1].

Daha önceki dönemlerde temel hak ve özgürlüklerle ilgili bazı ilerlemeler olsa da, I. Meşrutiyet'e gelinceye kadar, padişahın egemenlik yetkisi ve devlet organlarının oluşumu ve yetkileri konusunda esaslı bir değişiklik yapılabilmiş değildir[2].

Osmanlı Devleti'nde de hazinenin gelir kaynaklarının padişahın toprağın sahibi olduğu esasına dayanan aşardan (yani nesnel vergiden) tarım dışı faaliyetlere (ve parasal vergilere) kaydırılması ondokuzuncu yüzyılda başlamıştır. Aynı dönemde kişilere ilk olarak toprağın zilyetliği yerine, Roma Hukukunun ilkelerine göre Batıdaki gibi mülkiyet hakkı tanınmış (1856 Arazi Kanunnamesi) ve aşardan başka bir de arazi mülkiyet vergisi alınmaya başlanmıştır[3].

Vergilendirme yetkisi ve dolayısıyla vergi hukukunun gelişiminde Batı devletlerinde olduğu gibi Osmanlı Devleti'nde de önemli aşamalar bildirgelerdir. Osmanlı tarihinde bildirgeler genel olarak değerlendirildiğinde iki önemli özellik dikkati çekmektedir. Buna göre bu bildirgelerin, genelde, yabancı devletlerin baskısıyla gündeme gelmiş olması birinci özellik olarak değerlendirilebilir. Diğer bir ifadeyle, bu bildirgeler diğer hak ve özgürlük bildirgelerinde olduğu gibi herhangi bir halk hareketi ile gündeme gelmiş değildir. Ayrıca genel olarak devletin gerileme ve çöküş döneminde ortaya çıkan bu bildirgeler, halka hak ve özgürlük verilmesinden çok devletin varlığının korunması amacıyla gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla Osmanlı tarihinde bildirgelerin bu yönüyle de diğer hak ve özgürlük bildirgelerinden kolaylıkla ayrıldığı söylenebilir[4].

Tanzimat öncesi dönemde Sened-i İttifak ile başlayan padişahın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve aşama aşama yasama organına geçmesi süreci, Tanzimat Dönemi'nde, Tanzimat Fermanı, Islahat Fermanı ve Kanun-i Esasi ile sürmüştür. Kanun-i Esasi'nin yer alan vergilendirme ile ilgili 20 nci maddesi, *"Tekalifi mukarrere nizamatı mahsusatına tevfikan kaffei tebaa beyninde*

---

1 OKANDAN, a.g.e., s. 27.
2 HAKYEMEZ, a.g.e., s. 126.
3 BULUTOĞLU, a.g.e., s. 3.
4 AKTAN, DİLEYİCİ, SARAÇ, (2002) a.g.m., s. 271-272.

herkesin kudreti nispetince tarh ve kevzi olunur" ve 25 inci maddesi *"Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve namı aherle, hiç kimseden bir akçe alınamaz"* şeklindedir[1]. Bu maddeler dikkate alındığında, Kanun-i Esasi ile iki önemli hususun kayda alındığı görülmektedir. Buna göre, vergi adaletinin sağlanmasını ele alan 20 nci maddeye göre, görüşülüp kabul edilen vergi kanunları neticesinde halktan ödeme gücüne göre vergi alınması kabul edilmiştir. Anayasada vergilendirmede adaletin sağlanmasına yönelik bu hükmün yer alması ile bundan böyle devletin sosyal devlet anlayışını benimsemeye başladığı söylenebilir. Diğer yandan, kanunlarda yer almadıkça hiç kimseden vergi alınamayacağını düzenleyen 25 inci madde ile vergilendirme alanında önemli bir ilke olan "kanunsuz vergi olmaz" anlayışının benimsendiği görülmektedir[2]. Böylelikle vergilendirme de "kanunilik ilkesi"nin kabul edildiği görülmektedir. Bu ilke daha sonra yapılan anayasalarda da kabul edilmiş ve vergilendirme yetkisinin esas olarak yasama organları tarafından kullanılacağı kabul edilmiştir. Bu konuda dikkati çeken bir gelişme olarak, egemenliğin temel göstergelerinden biri olan mali egemenliğe sahip olduğunu göstermek istercesine, Ankara'da TBMM'nin kabul ettiği 1 numaralı kanunun, Ağnam Resminin Sabık-ı Misillu Dört Misli Olarak İstifası Hakkında Kanun (24.04.1920) isimli bir vergi kanunu olduğu görülmektedir. Bu kanun Osmanlı Meclis-i Mebusan'ında İstanbul'un işgali yüzünden yarım kalmış olan bir zam teşebbüsüne açıklık getiriyor, verginin eskisi gibi alınacağını belirtiyordu. Böylece, TBMM bir yandan ağnam konusunda bazı illerde görülen zamlı tarife uygulamasına son vererek halk kitlelerinden destek sağlamaya çalışıyor, bir yandan da Osmanlı Meclis-i Mebusan'ında görüşülmesi yarım kalmış bir konuyu karara bağlayarak onun devamı olduğunu belli ediyordu. 1926 yılına kadar Cumhuriyet idaresi eski Osmanlı vergilerini toplamakla ve bunlara bazı zamlar yapmakla yetindi. Fakat 1925 yılında Aşar'ın kaldırılması, yeni bir vergi sisteminin kurulmasına esas olacak bir dizi değişikliğin ve yeni vergi kanunlarının başlangıç noktası olmuştur[3]. Özellikle 1949 yılında yapılan ve 1950 yılında uygulamaya sokulan vergi kanunlarıyla Türk Vergi Sistemi modern anlamda vergi sistemleri arasına katılmıştır.

Vergilendirme yetkisinin yasama organlarınca kullanılmaya başlanması paralelinde, yasama yetkisinin sınırlandırılmasıyla ilgili gelişmelerin vergilendirme

---

1 **Haklar ve Özgürlükler Antolojisi**, (Ed. Coşkun Can AKTAN), Nurol Matbaacılık ve Ambalaj San. A.Ş., Ankara, 2000, s. 654 vd.

2 AKTAN, DİLEYİCİ, SARAÇ, (2002) a.g.m., s. 280.

3 BULUTOĞLU, a.g.e., s. 50. Bu dönemdeki değişiklikler için bkz. Ahmet Burçin YERELİ, **Ekonomik Özgürlükler ve Türkiye'de Devlet Birey İlişkisi**, Gazi Kitabevi, Ekim 2003, s. 96 vd.

yetkisinin sınırlandırılmasıyla ilgili olarak da değerlendirilmesini gerektirmiştir.

Yasama yetkisi kapsamında kullanılan yetkilerin en önemlilerinden biri olan vergilendirme yetkisinin kullanımının da sınırlandırılması gerekliliği aynı paralelde ortaya çıkmıştır. Devletin gelir kaynaklarının, mülkiyet hakkına dayanarak artık değere el koyma ilkesinden doğrudan egemenlik hakkının bir sonucu olarak milli gelire paydaş olma ilkesine doğru kayması, vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması sorununa büyük bir önem kazandırmıştır. Yukarıda belirtildiği gibi, Batıda anayasa hareketleri temelde devletin vergilendirme yetkisini sınırlandırma, bunu halk onayına dayandırma hareketleridir[1].

Siyasal gelişmelere paralel olarak vergilendirme yetkisinin hukuki niteliği zaman içinde devlet anlayışına göre farklı şekilde algılanabilmiştir. Jandarma devlet anlayışı içinde vergilendirme yetkisi egemenlik gibi mutlak ve sınırsız bir yetkidir. Liberal devlette ise vergilendirme karşılık ve mübadele ile açıklanmaktadır. 19 uncu yüzyılda ortaya çıkan kollektivist devlet anlayışında ise vergilendirme yetkisi kavramı fedakarlık ve milli görev kavramları ile açıklanmıştır. Çağdaş anlayışta vergilendirme yetkisi kavramı devlet egemenliği temeline dayandırılmaktadır[2]. Görüldüğü gibi devlet egemenliği kavramına bağlı olarak vergilendirme yetkisi, egemenlik kavramının geçirmiş olduğu değişikliklerden etkilenmiş ve bu kavram anlam olarak farklı bir nitelik kazanmıştır[3].

Egemenliğin halka geçmesiyle birlikte artık iktidarın vergilendirme yetkisinin meşruiyeti ve bu yetkinin ne şekilde kullanılacağı, öte yandan bireylerin, ağır vergilere karşı mülkiyet ve hatta yaşam haklarının ne şekilde korunabileceği ve güvence altına alınabileceği, haklar ve özgürlükler tarihinin en temel meseleleri olarak ortaya çıkmıştır[4]. Onaltı – onsekizinci yüzyıllarda özellikle Avrupa ülkelerinde önemli reformlar, devrimler yapılmış, bu hareketler mali alanda da kendini göstermiştir. Bu asırlarda vergiler, kamu harcamaları ve bunların denetimi ile ilgili önemli gelişmelerin olduğu görülmektedir[5]. Sonraki dönemde ise, 1880'lerden itibaren verginin temel rasyonalitesi olarak etkinliğin yerini "eşitlik" almaya başlamıştır. Buna göre artık vergiler, "kamu hizmetlerinden faydalanma ölçütü"

---

1 BULUTOĞLU, a.g.e., s. 3.
2 ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 33.
3 Zeynep ARIKAN, Demokratik Gelişim sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi), (Yayımlanmamış Doktora Tezi), DEÜSBE, İzmir, 1994, s. 3.
3 ARIKAN, a.g.t., s. 5.
4 AKTAN, DİLEYİCİ, SARAÇ, (2002) a.g.m., s. 251.
5 Filiz GİRAY, **Maliye Tarihi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2001, s. 55.

yerine "ödeme gücü ölçütü"ne göre alınmaya başlanmıştır[1].

Yasama organlarının kural koyma hakkını elde etmeleri ve ancak bu organların koydukları kuralların kanun kabul edilmesi anlayışına paralel olarak, Osmanlı Devleti'nin şer'i kurallara ve hükümdar iradesinden kaynaklanan örfi kurallara dayanan vergi hukukuna karşın, Türkiye Cumhuriyeti'nde, vergilendirme yetkisini kullanan TBMM, vergi hukukunun oluşumu ve gelişimi bakımından hukuku doğurucu kaynak olarak fonksiyon görmektedir ve bu durum vergi hukukunu özel hukuk dallarından ayıran en önemli özelliktir. Çünkü vergi hukuku kamu hukuku içinde yer aldığına ve kamu hukuku HAYEK'in belirttiği gibi, temelde organizasyon kurallarından oluştuğuna göre[2]; vergilendirme yetkisinin sahibi olan yasama organı bu yetkisini kullanıncaya kadar, henüz, vergi hukukuna ilişkin bir kural bulunmamaktadır. "Verginin kanuniliği ilkesi"ni ifade eden bu durum aynı zamanda dine dayalı ve değiştirilemez vergi kanunu hükümlerinden vazgeçilmesi, vergi kanunlarının tamamen yasama organınca düzenlenmesi sonucunu doğurmuştur. Böyle olunca da vergi kanunlarıyla ilgili düzenlemelerin anayasaya uygunluklarının denetimi bir zorunluluk olarak kendini göstermiştir.

Onsekiz ve ondokuzuncu yüzyıllarda vergi ödemenin siyasal haklardan yararlanmak için bir gereklilik olduğu görülmektedir. 1791 Anayasası'ndan sonra Fransa'da seçmen olabilmek ve seçimlere girebilmek için belli miktarda vergi ödemek şartı bulunmaktaydı. Ödenecek verginin miktarı düşük tutulsa bile, seçmen olabileceklerin dörtte biri siyasal haklardan mahrum bırakılmışlardır[3]. Böylelikle, mutlak monarşi yerine ulusal egemenlik anlayışını getiren 1791 Anayasası, öngördüğü seçim sistemi ile servet sahiplerine üstünlük sağlamıştır[4]. Bu durumda, seçimlere katılma ve seçilebilme hakkını elinde bulunduran vergi mükellefleri ve özellikle bunların içinde büyük sermaye sahipleri egemenliğin yeni kullanıcıları olarak boy göstermektedirler. İlginç bir karşılaştırma olarak; Fransız Devrimi öncesinde vergi vermeyen krallar, soylular, din adamları egemenliği kullanmaktayken, Devrim sonrasında artık egemenlik vergi mükellefleri tarafından kullanılmaktadır. Biçimsel hukuk devleti anlayışı, böylelikle, devleti toplumdaki kısmi grupların ve güçlerin çıkar savaşlarının aracı yapmaktadır[5]. Başlangıçta ekonomiye

---

1 GİRAY, a.g.e., s. 55.
2 HAYEK, a.g.e., s. 187 vd.
3 GÖZE, (1995) a.g.e., s. 537.
4 GÖZE, (1995) a.g.e., s. 538.
5 ÖKÇESİZ, (1998a) a.g.m., s. 24.

müdahale sermaye sahiplerini korumak amacıyla yapılmaktayken, sonraları, sosyal devlet anlayışının gelişimiyle sosyal amaçlarla da müdahaleler yapılmaya başlanmıştır. Vergi bu müdahaleler sırasında kullanılan en önemli araçlardan biri olarak işlev görmüştür. Dolayısıyla vergi kanunlarıyla temel hak ve özgürlüklere yönelecek ihlallerin önlenmesi ve anayasalarda teminat altına alınmış bu hak ve özgürlüklerin korunabilmesi bakımından, yasama işlemlerinin denetimi ve anayasaya aykırı olanların iptal edilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Tarihsel gelişim içinde yasama organlarının vergilendirme yetkisinin kullanımının denetimi gerektiren pekçok örneğe rastlamak mümkündür. Örneğin, Türkiye'de anayasa yargısı ihtiyacı pek çok değişik alanda olduğu gibi, vergi alanında çıkarılan kanunlarda da kendisini hissettirmiştir. Buna en önemli örnek 1942 yılında yürürlüğe giren varlık Vergisi Kanunu'dur. Bu kanunla getirilen "varlık vergisi" uygulaması her kadar siyasal açıdan savunabilse de, hukuksal açıdan savunulabilmesine imkan yoktur. Zira verginin uygulanması son derece kötü olmuş, mahalli takdir komisyonlarına mutlak yetki verilmiş, buna karşılık verginin matrahının ve oranının ne olduğu belirtilmemişti. Vergiyi zamanında ödemeyenler bir ay içinde çalışma kamplarına gönderiliyordu[1]. Anayasal vergilendirme ilkelerine açık şekilde aykırı olduğu görülen böyle bir kanun, anayasa yargısı süzgecinden geçmiş olsaydı, dönemin ağır şartlarına rağmen, büyük ihtimalle iptal edilecekti ve Türkiye böyle aykırı bir tecrübeyi yaşamamış olabilecekti[2].

Ondokuzuncu yüzyılın liberal devletinde, sermaye sahiplerinin sahip oldukları yasama gücünü kendi çıkarları doğrultusunda kullanarak, ekonomiye yaptıkları taraflı müdahalelerden, ekonomik ve sosyal gelişmeler sonucu yirminci yüzyılın sosyal hukuk devletinin ekonomiyi yönlendirmek ve sosyal hedefleri gerçekleştirmek için yaptıkları kapsamlı müdahaleler dönemine geçilmiştir. Müdahalenin amacı ve boyutu ne olursa olsun, ekonomik hayata yapılan her müdahale, çıkar dengelerini etkileyecek, toplumun bazı kesimlerinin lehine, bazı kesimlerinin ise aleyhine sonuçlar doğuracaktır. Dolayısıyla, konu, pek çok gerekçeyle, tarafsız davranması konusunda kuşkular bulunan yasama organının insiyatifine bırakılabilecek bir konu değildir. Uzun ve çetin mücadeleler sonucu kazanılmış ve anayasalarda yer almış ekonomik ve sosyal hak ve özgürlüklerin korunması ihtiyacı; müdahale hangi devlet

---

1 BULUTOĞLU, a.g.e., s. 55.

2 Muhittin TAYLAN, "Anayasa Yargısının Sınırları", Cumhuriyet, 16 Şubat 1977'den aktaran Artun ÜNSAL, **Siyaset ve Anayasa Mahkemesi**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 443, S.B.F. Basın ve Yayın Yüksek Okulu Basımevi, 1980, s. 85.

kurumundan ve hangi işlemle gelirse gelsin, sınırlandırılmasını ve denetlenmesini gerekli kılmaktadır. Dolayısıyla yasama organının yetkileri de sınırsız değildir ve çıkarmış olduğu kanunlarının hukuki geçerliliği, anayasaya uygun olduğu ölçüde söz konusu olacaktır. Bu uygunluğu belirleme görevi de, yirminci yüzyılın anayasal devletinin en önemli gelişmelerinden biri olan, anayasa yargısı tarafından gerçekleştirilecektir.

Yasama organlarının denetlenmesi bakımından anayasa yargısı denetimine karşın siyasal denetim mekanizmaları da bulunmaktadır. Dolayısıyla denetimle ilgili iki alternatifin olduğu görülmektedir. İç hukukla ilgili bu iki alternatiften farklı olarak, dış hukukla sınırlamanın da söz konusu olması mümkündür[1].

İç hukuk alanında sınırlama üç düzeyde gerçekleşmiştir (ki aynı zamanda bu üç düzey tarihsel sınırlama sürecini de ifade etmektedir). Bu çerçevede sınırlama düzeyleri; kanunlarla sınırlama, anayasa ile sınırlama ve hukuk ile sınırlamadır[2].

Birinci aşamada kanunlarla sınırlama söz konusudur. Batı'da Magna Carta ile Osmanlı Devleti'nde ise Sened-i İttifak ile başlayan bu süreçte, siyasi güç tekelinin başka güçlerle paylaşılması şeklinde ilk sınırlamalar ortaya çıkmaktadır. Bu tür sınırlamaların temelinde tabii hukuk düşüncesinin pozitif hukukun yanında olması gereken hukukun da araştırılması ve hukukun bir ideale doğru akması düşüncesi yatmaktadır[3].

Kanunlarla sınırlama uygulaması, kanunlarla ihlal edilemeyecek temel hak ve özgürlüklerin 1776 yılında Amerika Birleşik Devletleri Anayasası ve takibeden yıllarda diğer ülkelerin anayasalarına girmeye başlamasıyla gelişimini sürdürmüştür. Kanunlarla sınırlama uygulamasının temel getirisi, idarenin eylem ve işlemlerinin kanunlara uygunluğunun sağlanması olmuş, bu durum idarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetime tabi tutulması amacıyla idari yargının gelişimini sağlamıştır[4].

Anayasa ile sınırlama, kuvvetler ayrılığı kuramının kabul edilmesiyle, kuvvetlerin farklı ellerce kullanılması ve birbirini dengelemesi anlayışının

---

1 Yaşar KARAYALÇIN, "Hukukun Üstünlüğü (Kavram – Bazı Problemler)", **Hukuk Devleti**, (Haz. Hayrettin ÖKÇESİZ), HFSA – Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998, s. 120.
2 KARAYALÇIN, a.g.m., s. 120 vd.
3 KARAYALÇIN, a.g.m., s. 120 vd.
4 KARAYALÇIN, a.g.m., s. 121 vd.

işleyebilmesi için geliştirilmiştir. Temelde anayasanın üstünlüğüne dayanan anayasa ile sınırlama anlayışında, anayasa, kendinden sonra gelen normların kendisine uyması gereken üstün norm olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak anayasa ile sınırlamanın etkin olabilmesi için anayasa yargısına ihtiyaç duyulmuştur. Aksi taktirde anayasanın üstünlüğünün hiçbir anlamı olmayacaktır. Ancak burada, anayasa yargısında ölçü norm olarak, sadece anayasanın mı kullanılacağı sorusu ile karşılaşılmaktadır. Bu soruya olumlu cevap verilmesi halinde AYM yargıcının anayasanın lafzıyla bağlı kalacağı (bir anlamda klasik yorumla bağlı kalacağı) ortadadır. Böyle bir durum ise, ideal hukuka ulaşmada önemli bir engel olarak ortaya çıkabilecektir. Bu sakınca siyasal iktidarın hukukla sınırlandırılması gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır. AYM'ne hukukla sınırlandırma yetkisi verildiği taktirde, olması gereken veya istenen ideal hukuk ve devlet düzeni ile yürürlükteki anayasa arasındaki farkları, aykırılıkları giderecek çözüm bulunmuş demektir. Ancak bu durumda devletin düzenini, belli sayıda yüksek yargıçlardan oluşan bir mahkeme tarafından belirlenmesi problemi ve hatta tehlikesi ortaya çıkabilecektir ki[1], "yargıçlar hükümeti" olarak adlandırılabilecek bu durumun pek çok örnekleri görülmüştür. AYM'ne hukukla sınırlama yetkisinin verilmesi yorum anlayışı bakımından "klasik yorum anlayışı"ndan "realist yorum anlayışı"na geçişi ifade etmektedir. Siyasal iktidarı sınırlandırmaya çalışırken yargıçlar hükümeti tehlikesiyle karşılaşmamak için, bu konudaki kaygıları giderici çeşitli önlemlerin alınması gerekmektedir.

Bazı farklılıklara rağmen hemen tüm parlamenter demokrasiyi benimsemiş ülkeler anayasaya uygunluk denetiminde öncelikle siyasal denetimi kabul etmişlerdir. Vergi hukukuna ilişkin düzenlemeler geniş kitleleri ilgilendirdiğinden, bu alandaki siyasal denetim daha da bir önem kazanmaktadır. Vergi kanunlarının siyasal denetiminde, vergi kanunlarının bürokrat-teknisyenlerce hazırlanması, tasarıların kamuoyunun değişik kesimlerince tartışılması, Meclis komisyonlarınca görüşülüp kabul edilmesi, Meclis genel kurulunda görüşülüp oylanması, Cumhurbaşkanınca imzalanıp yayımlanması aşamalarından her biri, vergi kanunlarının anayasaya uygunluğunun siyasal denetiminin birer halkasını oluşturmaktadır[2].

---

1 KARAYALÇIN, a.g.m., s. 123.

2 Yusuf KARAKOÇ, "Türk vergi Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi", **Anayasa Yargısı 13**, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1996, s. 250.

II- GENEL HATLARIYLA ANAYASA YARGISI

Kanunların anayasaya uygunluğunun denetlenmesinde siyasi denetim ve hukuki denetim ayrımında, hukuki denetim yolu olan "anayasa yargısı denetimi" önemli üstünlükleri bulunan denetim türü olmanın yanında, "hukuk devleti" ilkesinin gerçekleştirilmesinde oldukça etkin olan unsurlardan biridir.

Egemenliği kullanan organlardan birisi olarak yargı içerisinde yer alan AYM, klasik yargılama işlevinden daha farklı olarak, hukuk ve siyasetin kesiştiği bir noktada, kuralların yargılamasını yapmaktadır[1].

A- Anayasa Yargısı Kavramı

Yargı, devletin hukuk düzeninin devam etmesi ve kişilerin subjektif haklarının korunması amacını güden faaliyetidir. Bu, devlet için hem bir hak hem de bir yükümlülüktür. Bilindiği gibi yargı, yasama ve yürütme yanında devletin üçüncü fonksiyonudur[2]. Yargı kavramının iki farklı anlamı bulunmaktadır. Şekli anlamda yargı; mahkemelerin kanunlara dayalı olarak yaptıkları tüm işleri kapsar. Mahkemelerin kuruluşu, faaliyetleri, hakimlerin tayin ve terfileri ile tüm özlük işleri şekli anlamda yargının içindedir[3]. Maddi anlamda yargı ise; sadece hakimlere bırakılmış olan, başka hiç kimseye devredilemeyen fonksiyonu ifade eder ve bu yetki hakimden de alınamaz. Maddi anlamda yargı bağımsız bir mahkeme tarafından, yargılama faaliyeti sonunda haklı olan taraf lehine verilen karardır (hükümdür). Bu karar kesinleşince kesin hüküm niteliği kazanır. Görüldüğü üzere maddi anlamda yargı, geniş anlamda yargılama fonksiyonu ve faaliyeti yanında, bu faaliyet sonunda ulaşılan kararı da kapsamaktadır[4].

Yargısal usullerle devlet iktidarını sınırlayan bir oluşum olan anayasa yargısı, kavram olarak çeşitli sınıflandırmalara tabi tutularak incelenmektedir. Bunlardan başlıcaları dar ve geniş anlamda anayasa yargısı veya şekli ve maddi anayasa yargısı ayrımlarıdır[5]. Dar anlamda anayasa yargısı, kanunların ve diğer bazı yasama işlemlerinin anayasaya uygunluğunun yargı organları tarafından denetlenmesi[6] ve

---

1 HAKYEMEZ, a.g.e., s. 177.
2 Hakan PEKCANITEZ, Oğuz ATALAY, Muhammet ÖZEKES, **Medeni Usul Hukuku**, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2001, s. 53.
3 PEKCANITEZ, ATALAY, ÖZEKES, a.g.e., s. 54.
4 PEKCANITEZ, ATALAY, ÖZEKES, a.g.e., s. 54.
5 Ergun ÖZBUDUN, **Türk Anayasa Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003, s. 367; Servet ARMAĞAN**, Anayasa Yargımızda Kazai Murakebe Sistemi**, İÜHF Yayını, İstanbul 1967, s. 10.
6 Yavuz ATAR, **Türk Anayasa Hukuku**, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Mimoza Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., Konya, 2000, s. 317-318.

bu denetimin biçim ve usullerini içermektedir[1]. Geniş anlamda anayasa yargısı ise, anayasaya uygunluğu sağlama amacına yönelik her türlü yargı işlemi yanında, çeşitli anayasal sorunların da yargısal usullerle çözümlenmesi sürecini ifade eder[2]. Örneğin, Alman AYM anayasaya uygunluk denetimi yanında federal devlet sisteminden doğan bazı sorunları çözümlemeye, temel hakların kaybı konusunda karar vermeye, anayasaya aykırı partileri belirlemeye yetkili kılınmıştır[3].

Türkiye'de genel olarak dar anlamda anayasa yargısı kabul edilmişse de, AYM'ne siyasi partilerin mali denetimi, siyasi partilerin kapatılması, milletvekili dokunulmazlığının kaldırılması gibi konularda yetkiler de verilmiştir[4].

Anayasa yargısı kavramının şekli ve maddi açıdan yapılan ayrımında da, anayasaya uygunluğu denetlemekle görevli organa, yürürlükteki hukukun tanıdığı tüm yargı görevlerine şekli anlamda anayasa yargısı denilmektedir. Maddi anlamda anayasa yargısı ise, "*maddi anlamda anayasa problemleri alanındaki yargıdır*"[5] şeklinde tanımlanmıştır.

B- Yargı Sistemleri Bakımından Anayasa Yargısı

Bugünkü uygulamada yargının örgütlenmesi bakımından iki önemli sistem bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, Anglo-Sakson ülkelerinde uygulanan "yargı birliği" sistemidir. Diğeri ise Almanya, Fransa, İtalya gibi Kara Avrupası ülkelerinde uygulanan ve Türkiye'nin de dahil olduğu "yargı ayrılığı" sistemidir[6]. Fransız sisteminden etkilenen Kara Avrupası, idari yargı – adli yargı ayrımına dayanmaktadır. Bu sistemde iki ayrı hukuk, iki ayrı yargı yeri ve iki ayrı yargılama usulü esastır; idari yargı, adli yargının dışında, kendisine özgü kurallara ve usullere göre yargılama yapar[7]. Yargı ayrılığı sistemini benimseyen ülkelerde değişik yargı kolları bulunmaktadır. Yargı kolu, kararları aynı yüksek mahkemede temyiz edilen mahkemelerin oluşturduğu düzen olarak tanımlanabilir. Düzen içindeki yüksek mahkemeler nihai karar veren ve kararları temyiz edilemeyen mahkemelerdir. Bu sistemde, anayasa yargısı denetimi bu işlevi gerçekleştirmek üzere kurulmuş AYM'leri tarafından yürütülmektedir[8]. Yargı birliği sistemi olan Anglo-sakson

---

1 Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996, s. 45.
2 ATAR, (2000) a.g.e., s. 317; ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 45.
3 ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 45.
4 ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 45.
5 Metin KIRATLI, **Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi: İtiraz Yolu**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara, 1966, s. 18.
6 Kemal GÖZLER, **Hukuka Giriş**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 1998, s. 108.
7 Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, "Anayasa, Yargı ve Yüksek Mahkemeler", Uluslararası Anayasa Hukuku Kurultayı'nda Sunulan Bildiri, Türkiye Barolar Birliği, 9-13 Ocak 2001, Ankara, s. 781.
8 Kemal GÖZLER, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2000c, s. 429-430.

sisteminde ise, tek yargı ve tek hukuk esastır. Bu düzende, yönetim ile birey eşit konumdadır. Bunun doğal sonucu olarak işlemi yapanın kişisel sorumluluğunun ön plana çıkmasıdır[1]. Amerikan yargı sistemi bu sisteme örnek olarak verilebilir. Ayrı bir anayasa yargısı modeli olan Amerikan Modeli'nde anayasaya uygunluk denetimi bütün mahkemeler tarafından yapılabilmektedir.

Türk Yargı Sistemi, temelde adli – idari yargı ayrımına dayansa da, gerçekte, anayasa yargısı, adli yargı, idari yargı, askeri yargı dörtlü ayrımına göre yapılanmıştır. Askeri yargı da kendi içinde adli askeri yargı – idari askeri yargı bölümlerine ayrılmıştır. Her yargı sisteminin başında bir yüksek mahkeme bulunmaktadır. Türkiye'de yüksek yargı yerleri, Anayasaya göre, AYM, Yargıtay, Danıştay, Askeri Yargıtay, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi ve Uyuşmazlık Mahkemesidir[2].

C- Anayasa Yargısının Ortaya Çıkışı ve Tarihsel Gelişimi

Çok da uzak olmayan bir geçmişi olan anayasa yargısının tarihsel gelişimi ve teorik arka planı iyi bilinmeden bugünkü durumunun tam olarak anlaşılabilmesi mümkün değildir.

1- Kuvvetler Ayrılığı Kuramı Bakımından Anayasa Yargısı

Kuvvetler ayrılığına ilişkin yaklaşımlar ve gelişmelere bakıldığında, mücadelenin genellikle yasama ve yürütme güçleri bakımından yapıldığı, yargı gücüne ilişkin fikirlerin ve gelişmelerin daha geri planda kaldığı ve zorunlulukların yargının gelişiminde esas etkili faktör olduğu söylenebilir. Nitekim İngiltere ve Fransa'da parlamentarizmin gelişmesi sırasında ortaya atılan fikirler de bunu göstermektedir[3].

LOCKE'a göre yargı bir kuvvet olarak kabul edilemez. Çünkü yargıçlar uyuşmazlıkları toplum tarafından yetkilendirilen yasama organının yapacağı kanunlara göre çözeceklerinden kendilerinin kanuna bağlı olmaları gerekir[4]. Böylece LOCKE, yargıyı kanunlarla bağlarken yargılama işlemlerini yürütmenin işlevlerinden biri olarak kabul eder[5], çünkü süreklidir ve kanunların yerine getirilmesini içerir[6]. LOCKE, yasama gücünün sınırlarını da belirlemiş, fakat toplumun kendi amaçlarına ve faydasına uygun kanunlar çıkaracağını daha olası

---

1 ALİEFENDİOĞLU, (2001) a.g.m., s. 781.
2 ALİEFENDİOĞLU, (2001) a.g.m., s. 782.
3 Bahri SAVCI, "Siyasi İktidarı Hukukla Bağlama Çabasının Geçirdiği Seyir", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: XII/1957/4, s. 70.
4 OKANDAN, a.g.e., s. 6.
5 OKTAY, a.g.m., s. 352.
6 KUTLU, a.g.e., s. 111.

görmüştür. Yargı burada yasamanın barışlandırıcı bir aracı olmaktadır[1]. LOCKE'da yargısal korunma yerine, halkın, meşruiyetini kaybetmiş yönetime karşı direnme hakkı tercih edilmektedir[2].

Her ne kadar yargıyı üçüncü bir güç olarak tanımlasa da MONTESQUIEU'da da yargı aşağı yukarı hiç sayılmaktadır[3]. Bunun da çok önemli nedenleri bulunmaktadır. Her şeyden önce yargı, yasama ve yürütmeden çok farklı bir iktidardır. Politik yanı bulunmayan yargının tamamen politik içerikli yasama ve yürütme ile aynı bakış açısından değerlendirilmesi söz konusu olamaz. MONTESQUIEU'nun yargı karşısındaki tutumu, onsekizinci ve ondokuzuncu yüzyılın hukuk görüşü çerçevesinde anlaşılabilir bir tutumdur. Bu dönemin yerleşik kanısı, yargının bir tür "kıyas makinesi" olduğu yolundadır. Yargıç katıksız bir mantıkçı olarak tanımlanır, adeta "otomat yargıç" görüşü yaygındır[4]. MONTESQUIEU'nun kendi ifadesiyle, "*Yargıçlar, yalnızca kanunların sözlerini telaffuz eden dilden ibarettirler*"[5]. Yargının politik bir kuvvet olarak değerlendirilmemesinin sebebi, yargı alanının diğer iki kuvvete oranla daha az önemli olmasında değil, nitelik itibariyle yargılama faaliyetinin farklılığında aranmalıdır[6]. MONTESQUIEU'ya göre yargıç hükmünü verirken kanunlarla bağlı kalmalıdır. Eğer, yargıç kişisel kanaatleriyle hüküm verirse toplum içinde kişiler ne gibi yükümlülükler altında olduklarını bilemezler. Halbuki, yargıç kanundan ayrılmayacak olursa, bu taktirde herkes önceden hangi hareketin yapılıp hangisinin yapılmayacağını bilir ve ona göre hareket eder[7].

Kuvvetler ayrılığı kuramının önde gelen bu iki isminin görüşlerine karşın, normatif yaklaşımın yorumlarında yasama, yürütme ve yargı aynı nitelikte kuvvetler olarak algılanmaktadır. Bugün demokrasi için kuvvetlerin ayrılması, daha çok gittikçe sınırlı ve bulanık bir hal alan yasama ve yürütme ayrılığından çok, yargı gücünün gittikçe öne çıkan yürütme kuvvetinden ayrılması ile bir fonksiyon icra etmektedir. Bu bağlamda Amerikan demokrasisine ayrıcalıklı değerini kazandıran yargı erkinin ayrılığının sağlanmış olmasıdır[8].

---

1 KUTLU, a.g.e., s. 111.
2 BOUILLON, a.g.e., s. 29.
3 MONTESQUIEU, a.g.e., s. 236.
4 Charles EISENMANN, "La Pensöe Constitutionnelle de Montesquieu", Bicentenaire da L'Esprit de Lois, Recuell Sirey. Paris, 1952, s. 133'den aktaran OKTAY, a.g.m., s. 340-341.
5 OKTAY, a.g.m., s. 341.
6 OKTAY, a.g.m., s. 341.
7 Nihat ERİM, **Umumi Amme Hukuku Dersleri**, Ankara, 1942, s.179/dan aktaran Bahtiyar AKYILMAZ, "Tarihi Gelişim İçinde ve Özellikle Montesquieu'da Kuvvetler Ayrılığı", Halil CİN'e Armağan, Konya, 1995, s. 56.
8 Alain TOURAİNE, **Demokrasi Nedir?**, (Çev.: Olcay KUNAL), Yapıkredi Kültür Yayınları, İstanbul, 1997, s. 19-64'den aktaran K. Haluk YAVUZ, **Türkiye'de Siyasal Sistem Arayışı ve Yürütmenin Güçlendirilmesi**, Seçkin yayınları, Ankara, 2000, 33.

Yargının üçüncü güç olarak tartışılabileceği belirtilse de, kuvvetler ayrılığı ve buna bağlı olarak "kontrol ve denge" sisteminin önemli sonuçlarından biri de yasama ve yürütme tasarruflarının yargı tarafından denetlenmesi olmuştur[1]. Kuvvetler ayrılığının hedefinde yatan düşünce bir hayli negatiftir; temel amaç, devlet organlarının denetimsiz kalmaması ve yetkilerini kötüye kullanmamaları için bu organlarda aşırı kuvvet yoğunlaşmasının önlenmesidir. Böyle bir kuvvet sınırlandırılması çeşitli yollarla kurumlaştırılabilir. Gerçi ilk planda, klasik ayrım, yani devlet kuvvetinin yasama, yürütme ve yargıya bölünmesi akla gelmektedir. Ancak, sadece bir organda kuvvet toplanmasından kaçınmak için başka yollar da vardır: Federasyonda kuvvet federal devlet ile federe devletler arasında bölüşülmektedir. Parlamentoda muhalefetin varlığı için anayasal güvenceler bulunması, yasama ve yürütme kuvvetlerinin temel haklara müdahale etmesi imkanını ortadan kaldırmak için aşılması olanaksız güvenceler tanınması, anayasa yargısı yoluyla diğer bütün devlet organlarının kuvvet denetimlerinin sağlanması, ara kuruluşlara güçlü bir yaşam hakkı yolunun açılması ve bunların devlet içinde kurumsal güvenceler içinde çalışmaları, işçi ve işveren birlikleri, dinsel dernekler, basın, bilim kuruluşları ve buna benzer özerk kuruluşlar yahut cemaatler asıl devlet organlarındaki kuvvet toplanmasını frenleyebilecek kurumlardır[2].

Kuvvetin sınırlanması bakımından anayasa yargısının yeri oldukça önemlidir. Pek çok devlette anayasa yargısının işlemesi ile kanunların iptal edilebilmesi yargı ile yasama arasındaki ayrımın kesinliğini yumuşatmıştır. Ancak burada sorulması gereken bir soru bulunmaktadır: Acaba AYM'nin yetkisi kuvvetler ayrılığına göre salt bir mahkemeye tanınan normal bir yargı yetkisi olarak görülebilir mi[3]? Doğrusu bu soruya olumlu cevap verebilmek pek mümkün görünmemektedir. Çünkü anayasa yargısı klasik kuvvetler ayrılığı kuramı ile çelişmektedir. Yasama ve yürütme birbirlerini karşılıklı olarak denetlemelidirler, ama üçüncü bir organ denetleme işine karışamaz. MONTESQUIEU, kuvvetler ayrılığı kuramını geliştirirken yargıya böyle bir işlev tanımamıştır. Kuvvetler ayrılığı ilkesinin iyice gelişip işlediği zamanlarda, yani meşruti monarşilerin yaygınlaştığı dönemde yürütmeye belli bir dokunulmazlık alanı tanınmış ve yasamanın kararlarıyla bu alana müdahale edemeyeceği öngörülmüştür[4]. İşte hükümdara veya onun kurduğu hükümete ait bu üstün egemenlik hakları, anayasa yargısı ile işlevlerini yitirecekti. Bir anayasa yargısı düşüncesine şu tarzda karşı çıkılabilirdi: Temel hakların zaten sınırlı bir etki alanı vardır. Evet böyle bir yargı ile temel haklar bir çeşit güvence altına alınmaktadır ama

---

1 ARSLAN, a.g.e., s. 30.

2 Karl DOEHRING, **Genel Devlet Kuramı (Genel kamu Hukuku)**, Çev: Ahmet MUMCU, İkinci Baskı, İnkılap Kitabevi Yayın Sanayi ve Ticaret A.Ş., İstanbul, 2002, s. 194-195.

3 DOEHRING, a.g.e., s. 198.

4 E.R. HUBER, Das Kaiserreich alsEpoche verfassungsrechtlicher Entwicklung, bk.: HStR, Cilt I, 2. Baskı 1995, & 2, Yan Not 26 vd.'dan aktaran DOEHRING, a.g.e., s. 232.

halk iradesinin egemen temsilcisi olan yasama organı gerekli gördüğü taktirde bunlar pekala sınırlandırılabilir. Yasama organının temel haklar üzerindeki yetkisini denetim altına almak ne gerekli, ne de amaca uygun görülüyordu, çünkü parlamento kuvvetler ayrılığı sistemi içinde en soylu organ olarak halktan aldığı meşruluğunu bu yolla bir ölçüde elinden kaçırabilirdi[1]. Ancak bu kaygı ve itirazlara rağmen anayasa yargısı kurumu, Batı dünyasının demokrasilerinde sürekli olarak zafere ilerleyen bir görünüm almış ve eski Komünist devletlerde bile çok doğal olarak yerleşmeye başlamıştır. İngiltere'de ise, parlamentonun egemenliğine son derece üstün bir yer verildiğinden bir norm denetimi kabul edilmemiştir[2].

MONTESQUIEU'nun kuvvetler ayrılığı teorisinde ifade edilen; devlet kuvvetlerinin birbirini sınırlaması ve bu yolla kuvvet suistimallerinin önüne geçilmesi düşüncesi, her ne kadar düşünür bundan bahsetmemiş olsa da, anayasa yargısının varlığını da gerektirmektedir[3]. Kuvvetler birliği durumunda yasama, yürütme ve yargı güçleri tek elde toplandığı için, yasama işlemlerinin yargı organı tarafından denetlenmesinden bahsedilemez. Dolayısıyla böyle bir durumda yasamanın hukukla sınırlandırılması söz konusu değildir. Ancak, bu üç kuvvet birbirinden ayrılıp farklı kişi veya organlarca kullanılmaya başlandıktan sonra artık yasamanın yargı tarafından denetlenmesi söz konusu olabilecektir. Bu sebeple, anayasa yargısının temelini kuvvetler ayrılığı prensibinde bulmak mümkündür.

Bu prensibin bir gereği olarak, kuvvet sınırlarının belirlendiği yazılı anayasanın varlığı, anayasallık denetiminin vazgeçilmez unsurudur. Yazılı anayasanın bulunmadığı devletlerde kuvvet suistimallerinin önlenebilmesi oldukça zordur. Kuvvetler arası ihtilaflarda nihai ve kesin kararı verecek bir mekanizmanın varlığı, rejim ahengi açısından da gereklidir. Kuvvetler ayrılığı düşüncesinin uygulamada iki boyutu söz konusudur. Yatay kuvvetler ayrılığı, klasik kuvvetler ayrılığı olarak adlandırılan devletin üstün organları arası (yasama, yürütme ve yargı) görev ve yetki dağılımını ifade etmektedir. Dikey kuvvetler ayrılığı ise, devlet yetkilerinin değişik seviyelerdeki organlar (bölgesel ve yerel yönetimler gibi) aracılığıyla kullanılmasıdır. Anayasa yargısı organı her seviyede oluşabilecek ihtilafları çözerken, en önemli dayanağı yazılı anayasa normları olacaktır[4].

Ondokuzuncu yüzyıl başlarında Benjamin CONSTANT, MONTESQUIEU'nun öğretisine ek olarak şu düşünceyi ileri sürmüştür: Her üç kuvvet de ülküsel özerkliklerine sahip olsalar ve karşılıklı olarak birbirlerini denetleseler bile, gene de

---

1 DOEHRING, a.g.e., s. 232.
2 DOEHRING, a.g.e., s. 203.
3 Allan BREWER, R. CARIAS, **Judicial Review in Comparative Law**, Cambridge University Pres 1989, s. 20.'den aktaran TUNÇ, a.g.e., s. 22.
4 BREWER, CARIAS, a.g.e., s. 20.'den aktaran TUNÇ, a.g.e., s. 22.

bazı taşkınlıklar yapmaları engellenemez. Bu nedenle her üçünün etkinliklerini düzene sokacak ve dördüncü kuvvet olarak adlandırılabilecek bir koordinatöre gereksinim vardır[1]. CONSTANT döneminin özelliklerini dikkate alarak dördüncü kuvvetin hükümdar olması gerektiğini ileri sürmüştür. Hükümdar yasamanın aşırılığını, sorunlu bir kanunun hazırlanmasını veya ilanını önlemekle, hükümetin bir kararını yürürlüğe sokmayarak ve keyfi olarak verilmiş bir yargı kararını af yoluyla engelleyebilirdi[2]. Her ne kadar CONSTANT, dördüncü güç olarak hükümdarı önermişse de, bu öneri değerlendirilirken, henüz idari yargı ve anayasa yargısının gelişmediği bir ortamda olunduğu gözden uzak tutulmamalıdır. Yapılan öneri, kuvveti kimin kullanacağı noktasında isabetli olmasa da, kuvvetin fonksiyonu bakımından zamanına göre oldukça önemli bir öneridir. Günümüzde pek çok AYM değerlendirildiğinde, görmüş oldukları fonksiyon bakımından dördüncü kuvvet olarak faaliyet gösterdikleri rahatlıkla söylenebilecektir. Örneğin, bugün Alman AYM'nin, yasama, yürütme ve yargı işlemleri üzerindeki denetim yetkisiyle dördüncü kuvvet olduğu söylenebilecektir. Benzer şekilde Fransa'da kendisine tanınan önemli yetkiler nedeniyle devlet başkanının dördüncü kuvvet olduğu düşünülebilir. Bu örneklerden görülebileceği gibi kuvvetler ayrılığını temel alan sistemlerde dördüncü kuvvetin kendisini değişik kılıklarda gösterdiği görülmektedir[3].

2- Anayasa Yargısının Ortaya Çıkışı ve Tarihi Gelişimi

Kuvvetler ayrılığı ilkesinden, "anayasanın üstünlüğü" anlayışına geçiş sürecinin[4] pek çok nedeni bulunmaktadır. Monarşik güç tekelinin yıkılması ve yasama, yürütme ve yargı güçlerinin birbirinden ayrı bağımsız ve birbirini sınırlayan kuvvetler olarak ortaya çıkmalarını sağlayan ve yukarıda kısaca anlatılan teorik gelişmeler, zamanla anayasal hareketlerde etkilerini göstermeye başlamışlardır.

Yasama organlarının sınırsız güç kullanımlarının önlenmesi ihtiyacı değişik denetim imkanları içinde en uygun denetim yolu olarak anayasa yargısı denetimini ortaya çıkarmıştır. Onyedinci yüzyıldan itibaren yapılmaya başlanan anayasalarda anayasanın üstünlüğü kabul edilmekte ancak, bu üstünlüğün nasıl sağlanacağı çok açık düzenlenmemiş bulunmaktaydı. Bu üstünlüğün yargı denetimi ile sağlanması gerektiği yolundaki ilk örnek Amerikan Yüksek Mahkemesi'nin 1803 tarihli kararıdır. Bu kararda anayasa hükümleriyle çatışan kanun hükümlerinin uyuşmazlıklarda dikkate alınmayacağı sonucuna varılmıştır. Böylelikle kanun hükümleri karşısında anayasa hükümlerine üstünlük tanınmış, normlar hiyerarşisi anlayışı kabul edilmiştir.

---

1 B. CONSTANT, Cour de Politique Constitutionelle, nouvelle édition par J.-P, Pagés 1936, Cilt I, Bölüm, 1, s. 1 vd.'dan aktaran DOEHRING, a.g.e., s. 199.
2 DOEHRING, a.g.e., s. 199.
3 DOEHRING, a.g.e., s. 199.
4 TUNÇ, a.g.e., s. 27.

Pratiğe ilk olarak Amerika'da aktarılan bu anlayışın tarihi kökeninde şekli hukuk devleti anlayışı vardır. Şekli hukuk devleti anlayışı, liberal burjuva ihtilalleri ertesinde iktidara tırmanan parlamentoların koymuş olduğu hukuk kurallarının (kanunlar) hukuk düzeni içinde öncelik ya da üstünlüğünün sağlanması arayışıdır[1]. Bu arayışla ilgili en önemli katkılar KELSEN tarafından yapılmıştır. KELSEN'e göre hukuk normları hiyerarşik yapı dahilinde bir piramit oluştururlar. Piramidin en üstünde anayasa yer almakta, bunu kanunlar, yönetmelikler, tüzükler ve içtihatlar takip etmektedir. Yine KELSEN'e göre üst norm diğerinin geçerlilik sebebidir[2]. Buna göre, kural oluşturan her organın, geçerli kural koyabilmesi için üst norma uygun bir şekilde kuralları oluşturması gerekmektedir[3]. Bu bakış açısından anayasa yargısı için temel ölçü, normlar hiyerarşisidir. Denetimin yapılabilmesi için de yazılı anayasanın varlığı zorunludur. Aksi, anayasallık denetiminin temel ölçütünü teşkil eden "üst norm" kavramının mevcudiyetini yok eder. Üst normun bulunmadığı ortamlarda ise, neyin neye uygunluğunun denetleneceği belirsizleşecektir. Dolayısıyla, alt normların meşruluk ve hukuki geçerlilik kaynağı olan yazılı anayasanın bulunmadığı ülkelerde, anayasa yargısı denetimi gerçekleşemeyecektir[4].

Normlar hiyerarşisi açısından bakıldığında, anayasaya aykırı olan işlemler teorik olarak geçersizdir. Ancak, bu geçersizliğin uygulamada etkili olabilmesi için yetkili organ veya organlar tarafından tespit ve ilan edilmelerine ihtiyaç bulunmaktadır[5]. Eğer bu yapılmazsa, yani, böyle bir tespit ve ilan söz konusu değilse, anayasanın üstünlüğünün fiilen sağlanabilmesi söz konusu olamayacaktır. Bu durumda,kanun koyucunun anayasaya uygun davranmasını sağlayacak araçlara sahip olunması gerekmektedir. Bu konudaki hukuki savunma araçlarının başında anayasa yargısı gelmektedir. Bağımsız denetim organlarının bulunmadığı bir durumda ise, anayasallık kontrolünün yapılamayacağı bir gerçektir[6]. Yani anayasalar yazılı ve katı olsalar bile, yasama organının tasarruflarının anayasa uygun olup olmadığı denetlenmediği sürece parlamento çoğunluğunun sınırlanabilmesi mümkün değildir ve kuvvetin kötüye kullanımı kuvvetle muhtemel olacaktır[7]. Böylelikle anayasaların adi kanunlardan ayrılması ve üstünlüğünün

---

1 Naz ÇAVUŞOĞLU, **Anayasa Notları**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, Aralık 1997, s. 117.
2 Geniş bilgi için Adnan GÜRİZ, **Hukuk Felsefesi**, AÜHF Yayını, Ankara, 1985, s. 239-241.
3 Niyazi ÖKTEM, "Hukuk Felsefesi ve Anayasa Yargısı", **Anayasa Yargısı 8**, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1991, s. 267-268.
4 TUNÇ, a.g.e., s. 21.
5 ERDOĞAN, (1997) a.g.e., s. 58.
6 SARTORI, a.g.e., s. 354.
7 Arend LIJPHART, **Çağdaş Demokrasiler: Yirmibir Ülkede Çoğunlukçu ve Oydaşmacı Yönetim Örüntüleri**, (Çev: Ergun ÖZBUDUN – Ersin ONULDURAN), Türk Demokrasi Vakfı ve Siyasi İlimler Derneği Ortak Yayını, 1988, s. 128.

sağlanması mümkün olabilecektir[1]. Üst norm olan anayasaya uygun olarak kullanılan yetkiler hukukça meşrulaştırılmış yetkiler olacaktır[2].

Normlar hiyerarşisi anlayışına uygun bir şekilde Amerika'da bir yargısal içtihatta temelleri atılan anayasa yargısı, Avrupa ve Türkiye'de anayasallaşma hareketleri sonucunda anayasalarda düzenlenerek varlık kazanmıştır. Ancak anayasa yargısının ortaya çıkışından önce de yöneticilerin koydukları kurallara karşı çıkılması söz konusu olmuştur. Henüz anayasa yargısının gelişmediği bu dönemlerde, yasama yetkisini kullananlara karşı zaman zaman meşru başkaldırı hakkının tanındığı görülmektedir.

Bu konuya örnek olarak, 1215 yılında imzalanan Magna Carta gösterilebilir. Magna Carta'nın 14 üncü maddesi, kralın kararlarını onaylayacak olan meclisin kimlerden oluşacağını ve ne şekilde toplanacağını düzenlemektedir. Nitekim daha sonra yaşanan gelişmelerde, baronlar 61 inci maddeye dayanarak, kralın Magna Carta'ya riayet etmesini sağlamak ve uygulamalarını denetlemek üzere yirmibeş kişilik bir komite kurmuşlardır. Ayrıca belge hükümlerine aykırı davranışlar hakkında şikayetleri değerlendirmek üzere bu komitenin dört üyesinden kurulu bir alt komisyon oluşturulmuştur. Şikayet konusu olan hususların kral tarafından düzeltilmediği taktirde komitenin krala silahla karşı koyma kararı alma yetkisi taşıdığı vurgulanmıştır[3]. Böylelikle, baronlara, kanunlara aykırı davranan krala karşı direnme hakkı tanınmış bulunmaktadır. Bu durumda mevcut sistem içinde kral "mutlak kanun koyucu" değildir. Zira böyle kabul edilmiş olsa, "kanunlara aykırı davranmak" ifadesi anlamsızlaşacaktır. Zira kral mutlak kanun koyucu olarak kabul edilirse, uymak istemediği kanunu kaldırarak yerine istediği şekilde kanunları koyabilecek, böylelikle kanunlara uymamak gibi bir sonuçla karşılaşmayacaktır. Meşru başkaldırı hakkının müstesna bir örneğini taşıyan bu yetki, daha sonraları LOCKE'un "son çare olarak direnme hakkı" fikrine zemin hazırlamış gibi görünmektedir[4].

Henüz yasama ve yürütmeyi denetleyen yargı organları teşkil edilmediğinden (ki bu dönemde yasama ve yürütmeden ayrı ayrı bahsetmek de pek doğru değildir) kanunlara aykırı davranışın önlenmesi fiili karşı koyma şeklinde olabilecektir. Avrupa tarihi bakımından, her ne kadar kral kanunlara uygun davransa bile, askeri gücüne güvenen baronların krallığı ele geçirmek için mücadeleye girebilmesi mümkün

---

1 Turhan FEYZİOĞLU, a.g.e., s. 339.

2 İbrahim Ö. KABOĞLU, "Türkiye'de Hukuk Devletinin Gelişimi", **Hukuk Devleti**, (Haz. Hayrettin ÖKÇESİZ), HFSA – Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998, s. 91.

3 H. V. WISEMAN, "Manga Carta Efsanesi", (Çev. Münci KAPANİ), **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi 40. Yıl Armağanı**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 21, Ankara, 1996, s. 469.

4 Bkz. WISEMAN, a.g.m., s. 469.

olabilse de, böyle bir durumda, birinci haldeki gibi, haklı bir gerekçe bulunmayacak, yapılan eylem mevcut meşru hukuka aykırı bir eylem olacaktır.

Kuvvetler ayrılığı kuramının temellerini atan kişi olarak bilinen LOCKE, ortaya attığı fikirlerle, yaşadığı döneme uygun olarak daha çok yürütme gücünü, yani kralın gücünü sınırlamak gerektiğini belirterek, eğer kral belirli sınırları aşar veya sorumluluklarını yerine getirmezse egemenliğin kaynağı olan halkın karşı koyma hakkının olduğunu belirtmektedir[1]. Ona göre, yönetim meşru dayanağını ne zaman kaybederse, kendi halkına savaş açmaya başvurur; bu, kanun yapmada suistimal, yasamaya halel getirmek, seçimlere hile karıştırmak, halkı düşmana teslim etmek, mülkiyete tecavüz, görevi ihmal veya benzerleri şeklinde tezahür edebilir. Eğer güveni kötüye kullanma bir kez vuku bulduysa, halkın itaat mecburiyeti kalkar[2]. Böylelikle, onun yaşadığı dönemlerde de, kişisel hak ve özgürlüklerin korunması bakımından henüz bir kuvvet olarak görülmeyen "yargı" değil, kişilerin meşru başkaldırı hakları teorik olarak savunulmaktadır.

Egemenliğin kullanımının, krallardan, baronlardan ya da bunlara ortaklık eden soyluların ve din adamlarının oluşturdukları meclislerden halka geçmesiyle birlikte, artık, meşru başkaldırı hakkı da anlamsızlaşacaktır. Zira artık, egemenliğin kaynağı Tanrı değildir ve onu Tanrı adına kral kullanmamaktadır; egemenliğin kaynağı halktır ve onu halk adına, halkın temsilcileri kullanmaktadır. Ancak bu kullanım, kuvvetler ayrılığı ilkesi doğrultusunda, değişik organlar eliyle söz konusu olmaktadır. Halk, bir yandan kendisi adına karar alma yetkisini temsilcilerine vermekteyken (yani bir bakıma kendisi karar almaktayken), elbette kendisine karşı meşru başkaldırı hakkının bulunduğundan bahsedilemeyecektir. Hele, yasama organlarının egemenliği yeni yeni ele geçirdikleri ve güçlenmeye başladıkları, güçlenmelerinin temel hak ve özgürlüklerin korunması bakımından garanti olarak görüldüğü bir dönemde, böyle bir düşüncenin kabulü mümkün değildir.

Yasama organlarının güçlenmesi sonucu gelişen hukuka bağlı devlet fikrinin yerleşmesinde modern yazılı anayasalar önemli fonksiyon görmüştür. Hukuk tarihinde ilk modern yazılı anayasa olarak bilinen ABD Federal Anayasası'ndan sonra 1789 Fransız İhtilaliyle birlikte Avrupa'da anayasacılık hareketleri hız kazanmıştır. ABD Anayasasını Fransız Anayasası ve diğer Avrupa ülkelerinin anayasaları izlemiştir[3].

---

1 AKYILMAZ, a.g.m., s. 49.
2 BOUILLON, a.g.e., s. 29.
3 Özkan TİKVEŞ, **Mukayeseli Hukukta ve Türk Hukukunda Anayasa Yargısı**, Ege Üniversitesi İktisadi ve Ticari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 64/69, Ege Üniversitesi Latbaası, Bornova – İzmir, 1978 / VI, s. 10.

Hukuk tarihi bakımından yeni bir aşama olan anayasa yargısının doğuşu, hukuka bağlı devlet fikriyle açıklanabilir. Hukuk devletinde, Devletin bütün faaliyetlerinin, bu arada yasama işlemlerinin de hukuk kurallarına bağlanması ilkesi[1] anayasa yargısını bir zorunluluk olarak ortaya çıkarmıştır. Bu zorunluluk, temelde egemenlik anlayışındaki dönüşümün bir sonucu olarak artık sadece bireylerin değil devletin de hukuka bağlı hale gelmesi sonucunu doğurmuştur.

Her ne kadar anayasa yargısı AYM'lerinin kurulması ya da yüksek mahkemelerin bu fonksiyonu icra etmeye başlamalarıyla ortaya çıkmışsa da, yasama organının tasarruflarının anayasaya aykırı olamayacağı, aykırı olanların hiçbir hüküm ifade etmeyeceği ve anayasaya aykırı kanunların mahkemelerce uygulanmayacağına ilişkin ilk pratik örneği, daha eski bir tarihte İngiltere'de görmek mümkündür[2]. Hakim Edward COKE, 1610 yılında, Dr. Bonham Vakası (Dr. Bonham's Case) olarak adlandırılan davada, "Common Law"ı parlamenter kanunların uyması gereken üstün hukuk (Higher Law) olarak kabul etmiştir[3]. COKE Doktirini'ni tabi hukuk düşüncesi ile birleştirerek, ABD'nde anayasa yargısının oluşmasını sağlayan gelişmeler, koloni dönemlerine kadar gerilere giden bir uygulamalar zincirini ifade etmektedir[4].

Parlamentoların egemenliği ele geçirdiği ilk dönemlerde, bu organların en yüksek derecede devlet organı olarak kanunların da geçerli olup olmadığı hakkında son sözü söyleme yetkisinin bulunduğu kabul ediliyordu. Ancak ondokuzuncu yüzyılın başlarında Amerikan Yüksek Mahkemesi ünlü bir kararı ile kendine kanunların anayasaya uygun olup olmadığını ölçme hakkını tanıdı. Dayanılan temel gerekçe, aksi takdirde anayasanın önceliği ilkesinin güvencesiz kalacağı kaygısıydı[5]. Yüksek mahkeme başyargıcı Marshall'ın 1803 yılında Marbury v. Madison davasında verdiği karar bu konudaki gelişmelere son noktayı koymuştur[6]. Bu kararla, Amerikan Yüksek Mahkemesi, tarihte ilk kez, kanunların anayasaya uygunluğunun itiraz yoluyla denetimi faaliyeti gerçekleştirmiştir. Federal Yüksek Mahkeme'nin kanunların anayasaya uygunluğunu denetleme yetkisi 1787 Anayasası'nda öngörülmemiştir. Ancak, Marbury v. Medison davasında Federal

---

1 TİKVEŞ, a.g.e., s. 10.

2 Edward McWHINNEY, **Constitution-Making: Principles, Process, Practice**, University of Toronto Pres, Toronto Buffalo London, 1981, s. 111.'den aktaran TUNÇ, a.g.e., s. 29.

3 Bakır ÇAĞLAR, "Parlamentolar ve Anayasa Mahkemeleri, Teori ve Pratikte Anayasa Yargısının Sınırları Problemi", **Anayasa Yargısı 3**, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1987, s. 137.

4 Mauro CAPPELLETTI, **The Judicial Process in Comparative Perspective**, (Ed. P.J. KOLLMER – J.M. OLSON), Clarendon Pres, Oxford, 1989, s. 117-120.'den aktaran TUNÇ, a.g.e., s. 29.

5 DOEHRING, a.g.e., s. 241.

6 TUNÇ, a.g.e., s. 29. Her ne kadar bu karar anayasa yargısının başlangıç noktası olarak görülse de, daha önce Coke Doktrini'nin tatbik edildiği davalara rastlamak mümkündür. 1787 tarihli Bavard v. SINGLETON davasında Kuzey Karolina Yüksek Mahkemesi basit bir mantık kullanmıştır: "Eğer yasakoyucu Anayasaya aykırı davranabilirse bu onun hukuki meşruiyetinin de sonu olur". ÇAĞLAR, (1987) a.g.m., s. 137, dp. 2.

Yüksek Mahkeme başyargıcı John Marshall, şu akıl yürütmeden hareket etmiştir:

- Her hukuk kuralı kendisinden üstün olan kural karşısında gücünü kaybeder;
- Anayasa kanunlardan üstün bir hukuk kuralıdır;
- Şu halde, kanunlar, anayasa karşısında güçlerini kaybederler. Anayasa kanun çatışmasında, yargıç kanuna göre değil, anayasaya göre davayı karara bağlamalıdır[1].

Böylelikle görülmekte olan bir davada, kanunla anayasa arasındaki çatışmanın, anayasaya uygun olarak çözümlenmesi gerektiği, kanunların anayasanın altında bulunduğu ve anayasanın üstün olduğu yolundaki görüşlerin, fiiliyatta uygulamaya geçirildiği görülmüştür.

Amerika'da bu gelişmeler yaşanırken, ondokuzuncu yüzyılda gelişen, hukuk kuralları arasında bir kademelenme olduğu ve en üsttede anayasanın yer aldığı tarzında ifade edilebilecek normlar hiyerarşisi fikri ile Kara Avrupası anayasa mahkemeleri kurulmaya başlamıştır[2]. Ancak Avrupa ülkelerinde anayasa yargısı farklı bir şekilde gelişmiştir. Amerika'da Federal Yüksek Mahkeme kanunların anayasaya uygunluğunu denetleme konusunda kendisini yetkili görerek bu işi üstlenmiş ve bugüne kadar da bu faaliyeti yürüterek gelmiştir. Zaten kural olarak, alt normun üst norma uygunluğu o normu uygulayacak mahkeme tarafından denetlenmektedir. Buna uygun olarak kanun dışındaki normların kanunlara ve anayasaya uygunluğu mahkemelerce her zaman denetlenegelmiştir. Ancak, kanunların anayasaya uygunluğunun denetlenmesinde Amerika Birleşik Devletleri dışındaki ülkelerde ve özellikle Kara Avrupası ülkelerinde mahkemeler kendilerini yetkili görmemişlerdir. Bunun sonucu olarak da özellikle İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra Batı Avrupa ülkelerinde kanunların anayasaya uygunluğunu denetlemekle görevli AYM'leri kurulmaya başlanmıştır[3].

Bu gelişim HANTINGTON'un "Üçüncü Dalga" isimli çalışmasındaki demokrasi dalgaları paralelinde de incelenebilir. HANTINGTON'un çalışmasında belirtilen demokratikleşmenin her üç dalgasına bir anayasacılık ya da anayasallaşma hareketi tekabül etmektedir[4]. Üçüncü dalga Avrupa anayasacılık hareketlerinin en dikkat çekici özelliği, anayasa yargısının çok geniş ölçüde kabul edilmiş olmasıdır. İki dünya savaşı arasındaki dönemde Çekoslovakya, Avusturya ve İspanya Cumhuriyeti'nde anayasa mahkemeleri kurulmuş olmakla birlikte, faşizmin hızla yükselişi nedeniyle bu deneyimler kısa zamanda sona ermiştir. II.

---

1 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 197.
2 TUNÇ, a.g.e., s. 28.
3 GÖZLER, (2000c) a.g.e., s. 449-450.
4 Ergun ÖZBUDUN, "Dünyada Anayasacılık Hareketleri ve Türkiye", Uluslararası Anayasa Hukuku Kurultayı'nda Sunulan Bildiri, Türkiye Barolar Birliği, 9-13 Ocak 2001, Ankara, s. 40.

Dünya Savaşı sonrası yapılan demokratik anayasalarda anayasa yargısı, Federal Almanya, İtalya ve Avusturya tarafından benimsenmiştir. Bu dönemde anayasa mahkemeleri Polonya ve Yugoslavya gibi bazı komünist ülkelerde de kurulmuş olmakla birlikte, bu ülkelerdeki genel hukuk sisteminin batı demokrasilerindekinden kökten farklı olması nedeniyle, sözü geçen mahkemeler batı demokrasilerindeki benzerlerinin fonksiyonlarını yerine getirmekten uzak kalmışlardır[1].

Anayasa yargısı ile ilgili bu gelişmeler yaşanırken, Avrupa'nın en eski ve temel haklara en fazla önem veren demokrasisi olan İngiltere'de yazılı anayasa sistemine geçilmemiş ve parlamentonun üstünlüğü prensibi kabul edilmiştir[2]. Bu bağlamda parlamento tarafından çıkarılan kanunların herhangi bir organın denetimine tabi tutulması söz konusu değildir[3]. Anayasa yargısını kabul etmeyen ülkeler arasında, İngiltere'nin yanı sıra, Yeni Zelanda, İsrail, Belçika, Finlandiya, Lüksemburg, Hollanda ve İsviçre sayılabilir[4]. Bu ülkelerin bazıları, başta İngiltere olmak üzere, anayasa yargısının önşartlarından olan yazılı ve katı anayasalara da sahip değildirler[5]. Buna karşılık, çoğunlukçu demokrasi modeline yakın birçok ülke de dahil olmak üzere demokratik ülkelerin büyük çoğunluğu, kanunların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimini kabul etmiştir. Bunlar arasında, anayasa yargısının ilk olarak içtihat yoluyla geliştirildiği Amerika Birleşik Devletleri ile Almanya, İtalya, Fransa, Danimarka, İzlanda, İrlanda, İsveç, Avusturya, Avustralya, Kanada, Japonya, Norveç, Hindistan ve Türkiye sayılabilir. Ayrıca demokrasiye geçiş sonrasında İspanya ve Portekiz ile Doğu Avrupa ülkelerinin tamamına yakını (Macaristan, Çek Cumhuriyeti, Polonya, Bulgaristan, Romanya, Arnavutluk) ve tam yerleşmemiş olmakla birlikte bazı BDT ülkeleri (Rusya, Ukrayna, Türkmenistan, Kırgızistan) de anayasa yargısını benimsemiştir[6].

3- Türkiye'de Anayasa Yargısının Gelişimi

Türkiye'de anayasa yargısının gelişimi başka ülkelere göre farklılıklar göstermektedir. Amerika'da yargısal içtihatla ortaya çıkan bu yargı türü, Almanya'da federalist yapının ve nasyonal sosyalist diktatoryasına karşı yeni rejimin teminatı olarak ortaya çıkmıştır. Türkiye'de ise, kanunların anayasa yargılamasına tabi tutulması teklifleri tüzüklerin kanunlara uygunluğu meselesinden çıkmış, anayasaya aykırı kanunların sayıları ve siyasi ve sosyal yapıdaki tesirleri artınca özellikle bir siyasi partinin mallarının kanunla elinden alınması üzerine, 1954 yılından itibaren

---

1 ÖZBUDUN, (2001) a.g.m., s. 40.
2 Bkz. Rudolf MACHACEK, "Temel Hak Temini ile Politika Arkasındaki Gerilimli Alanda Anayasa Yargısı", **Anayasa Yargısı 9**, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1993, s. 52.
3 TUNÇ, a.g.e., s. 29.
4 LIJPHART, a.g.e., s. 129.
5 ATAR, (2000) a.g.e., s. 317-318.
6 ATAR, (2000) a.g.e., s. 319.

muhalefet partileri tarafından rejimin teminatı olarak ileri sürülmüştür[1].

İlk yazılı anayasa olarak kabul edilen 1876 tarihli Kanun-i Esasi'de anayasa yargısı kabul edilmemiş, ancak kanunların Anayasaya uygunluğunu siyasal açıdan denetlemek üzere Heyet-i Ayan kurulmuştur[2]. Kurtuluş Savaşı'nın olağanüstü koşullarında çıkarılan 1921 Anayasası'nda ve daha sonra çıkarılan 1924 Anayasası'nda da anayasa yargısı kurulmamıştır. Ancak 1923 Anayasası kanunların yorumu yetkisini yasama organına tanımıştır. Böylelikle yasama organı, kanundan ne anlaşılması gerektiğini her kişiyi ve her olayı kapsamak üzere açıklayacak ve bu yorum yargı organları da dahil olmak üzere bütün kişi ve kurumları bağlayacaktır[3]. Yasama yorumu, yasama organının sınırlandırılması bakımından hiçbir etkisi olmayan bir yöntem olarak görünmektedir. Çünkü kanunu çıkaran ve yorumlayan aynı organdır. Bu yorum yöntemi ancak bazı pratik faydalara hizmet etmiştir.

1924 Anayasası döneminde, anayasa yargısı ile ilgili kanuni bir düzenleme bulunmadığı gibi, yüksek yargı organlarının bu konudaki tutumları da bu denetim yolunu mümkün kılmamıştır. 1924 Anayasası'nın yürürlükte bulunduğu otuzaltı yıl boyunca bu yargı organları bu konuda ortak bir tutum sergilememişlerdir[4]. Bu dönemde, Yargıtay'ın değişik tarihlerde verdiği kararlarında gerek Anayasanın gerekse diğer kanunların herhangi bir kanunun Anayasaya aykırılığını inceleme görevini mahkemelere vermediği görüşünü benimsediği görülmektedir[5]. Yargıtay'ın denetime karşı bu net tutumuna karşılık, Danıştay'ın bu dönemde daha iyi bir durumda olduğu görülmektedir. Danıştay açıkça kabul etmese de üyeleri arasında anayasaya aykırılık denetiminin def'i yoluyla yapılabileceğini kabul edenler bulunmaktaydı[6].

1924 Anayasası'nda normlar hiyerarşisi bakımından anayasanın üstünlüğünün kabul edilmesi suretiyle hukuk devleti alanında büyük bir adım atılmış olmakla beraber, bu prensibin müeyyidesi olmak üzere organik bir müeyyide, yani bir AYM kurulmaması önemli bir eksiklik olarak ortaya çıkmıştır. Bu eksiklik yasama organının yetkisini aşmasına ve Anayasaya aykırı birtakım kanunlar yapmasına sebep olmuş; bu da 27 Mayıs 1960 askeri darbesinin en önemli sebeplerinden birini oluşturmuştur[7].

1924 Anayasası ve öncesi dönemde yasama işlemlerinin denetlenmesi

---

1 TİKVEŞ, a.g.e., s. 134.
2 ÜNSAL, a.g.e., s. 82 vd; HAKYEMEZ, a.g.e., s. 128.
3 ONAR, a.g.e., s. 362.
4 ÜNSAL, a.g.e., s. 86.
5 ÜNSAL, a.g.e., s. 87.
6 ÜNSAL, a.g.e., s. 88.
7 ONAR, a.g.e., s. 364.

gerekliliği dile getirilmesine karşın[1], AYM'nin kurulması için 1961 Anayasası'nın yapılmasını beklemek gerekmiştir. Askeri darbeden sonra, Milli Birlik Komitesi'nin kurmuş olduğu Anayasa Komisyonu yasama organının her türlü tasarrufları üzerinde geniş bir yargı denetimi tesis etti. Tasarının yargı organına mahsus 7 inci bölümünün 2 nci kısmında bir AYM kurulmuş ve 173 üncü maddesinde "*kanunların, yasama meclisi içtüzüklerinin ve bu meclislerce verilen her türlü kararların anayasaya uygunluğunu denetlemek*" görevi bu mahkemeye verilmişti[2]. Bu haliyle tasarı, sadece kanunlar üzerinde değil, organik bakımdan her türlü yasama organı tasarrufları üzerinde de bir yargısal denetim kurmuş oluyordu[3].

Ancak, komisyon tarafından oldukça geniş bir şekilde düzenlenmiş yetki Anayasanın kanunlaşması sırasında daraltılmış, yargı denetimi sadece kanunlarla meclis içtüzüğüne hasredilmiştir. Böylelikle, yargı denetimi alanı organik bakımdan Milli Birlik Komitesi Komisyonunun tasarısına nazaran daha dar tutulmuştur; Milli Birlik Komitesi Komisyonu, maddi ve uzvi yani organik, her iki bakımdan yasama organı üzerinde AYM'nin yargı denetimini kurduğu halde, 1961 Anayasası kanunlarla içtüzük üzerinde yani sadece maddi bakımdan bir yargı denetimi kabul etmiş bulunmaktadır[4]. Denetim konusu bakımından gerçekleşen bu daralmaya rağmen, anayasa yargısının kabul edilmiş olması hukuk devleti ilkesinin büyük ve önemli bir müeyyidesini oluşturan önemli bir gelişme olmuştur[5].

1961 Anayasası, anayasa yargısını kabul etmekle, kanunların yorumu yetkisini AYM'ne vermiş, böyle bir yetki devriyle birlikte bulunması uygun olmayacak olan yasama yorumu usulünü ve TBMM'nin bu konudaki yetkisini kabul etmemiştir. Bundan ötürü Meclis kanunu yaptıktan sonra bunu yorumlamak amacıyla tekrar ele alamaz. Kanun ancak her olayda, subjektif olarak kanunu uygulayan idare veya yargı organı tarafından yorumlanır. İdari organların hukuk kurallarını uygulamaları yargı denetimine tabi olduğu için, gerçekte kanun, yargı organları tarafından, her olay dolayısıyla yorumlanacak ve bu yoldan da içtihatlar geliştirilecektir[6].

1961 Anayasası ile kabul edilen AYM, 1982 Anayasası'nda da varlığını devam ettirmiştir. Anayasanın 148 inci maddesine göre AYM, "*kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğünün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler. Anayasa değişikliklerini ise sadece şekil bakımından inceler ve denetler*". Böylelikle AYM, 1961 Anayasası'nda

1 ÜNSAL, a.g.e., s. 83 vd.
2 ONAR, a.g.e., s. 364.
3 ONAR, a.g.e., s. 364.
4 ONAR, a.g.e., s. 364.
5 ONAR, a.g.e., s. 365.
6 ONAR, a.g.e., s. 363.

olduğu gibi, kanunlar ve Meclis içtüzüklerini ve bunların yanısıra 1971 Anayasa değişikliğiyle mevzuat sistemine dahil edilmiş olan kanun hükmünde kararnameleri denetleyecektir.

Bu çerçevede Türk AYM, egemenlik yetkisini kullanan organlardan TBMM'nin kanun yapma görevi üzerinde çok etkin bir denetim yapmaktadır. Yalnız burada AYM'nin yapacağı denetimde kendisi için ölçüt alınması gereken Anayasa kurallarına bağlılığı önemlidir. Aslında bu noktada, hem TBMM kanun yaparken, hem de AYM yasama organının çıkarmış olduğu kanunları denetlerken Anayasa hükümlerine uygun davranmak, onları ölçü almak durumundadırlar. Bu da 1982 Anayasası'nda egemenliğin Anayasa hükümleri ile "sınırlı" bir niteliğe sahip olduğunu açıkça göstermektedir.

Türkiye'de halkın temsilcilerinden oluşan bir birimin çıkarmış olduğu kanunları denetlemekle görevli AYM'nin varlığı, demokrasinin çoğulcu yapısı ile çelişmemektedir[1]. Hatta, TEZİÇ'in de belirttiği gibi, bu noktada AYM'nin varlığı demokrasiye aykırı olmadığı gibi, temel hak ve özgürlükler açısından Anayasanın üstünlüğünün bir anlam ifade edebilmesinin gerçek bir yaptırımı olarak görülmelidir[2].

Ç- Anayasa Yargısının Gerekliliği

Anayasa yargısı bir bakıma, halkın temsilcilerine güvensizliğinin ifadesi gibi görünse de, daha önemli olarak, temsili demokrasinin doğasından kaynaklanan eksikliklerin kapatılmaya çalışılması çabasının bir ürünü olarak değerlendirilebilir.

Anayasa yargısı denetimi aslında bir ikilemi ortaya koymaktadır. Bir yandan, halkın seçilmiş temsilcileri tarafından alınan kararların atanmış yargıçlar tarafından denetlenerek iptal edilebilmesi bir tezat oluştururken, diğer yandan halk adına kullanılan yetkilerin, halka karşı oluşturduğu tehditlere karşı güvence oluşturması anayasa yargısını gerekli kılmaktadır. Seçimi kazanan çoğunluğun, siyasal gücü kendi çıkarları doğrultusunda ve diğerlerinin zararına kötüye kullanabilme ihtimaline karşı böyle bir güvencenin gerekliliği ortadadır[3].

Acaba, egemenliğin sahibi tarafından seçilerek göreve gelen ve onun adına karar veren milletvekillerinin çıkarmış olduğu kanunların, genel oyla seçilerek göreve gelmeyen kişilerin yer aldığı AYM tarafından denetlenmesi demokratik teori ile nasıl açıklanabilir? Bu soruya tatmin edici cevap verebilmek için Batılı demokrasilerde, çoğunluk oyu ile hareket edip parlamentolarda halkın iradesi ile çelişen kanunların

---

1 HAKYEMEZ, a.g.e., s. 177.
2 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 179.
3 George TRIDIMAS, "Judges and Taxes: Judicial Review, Judicial Independence and the Size of Government", **Constitutional Political Economy**, Vol. 16, 2005, s. 7.

kabul edildiği dönemi beklemek gerekmiştir. Özellikle Almanya ve İtalya gibi nasyonal sosyalist ve faşist iktidarların ardından bunun yanıtı rahatlıkla alınmıştır[1]. Türkiye'de de 1942 yılında kabul edilerek yürürlüğe konulan "varlık vergisi" vb. uygulamalarda olduğu gibi, gerek kanuni düzenlemelerdeki ve gerekse uygulamadaki sorunlar anayasa yargısının gerekliliğini ortaya koyan örnekler olarak gösterilebilir.

Bugün, anayasa yargısının kabul edilmesinin ve aynı zamanda meşru sayılmasının bazı nedenleri bulunmaktadır. Bu yargı kolunun İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra birçok ülkeye yayılışı, o ülkelerdeki hukuk devleti anlayışıyla ilgilidir. Böylece hukuka bağlı devlet düşüncesi gerçekleştirilmek ve güvenceye bağlanmak istenmiştir. Şu halde, anayasa yargısının başta gelen nedeni; bir ülkede hukuk devleti düşüncesini gerçekleştirmek ve güvence altına almaktır[2]. Anayasa yargısının varoluşunun ikinci nedeni ise; bir kısım devletlerin (örneğin: Avusturya, Almanya Federal Cumhuriyeti), federatif yapılarından doğan uyuşmazlıkları çözmek ve devletin federatif yapısını yargısal güvenceye bağlamaktır[3].

Bu gerekçelerden anlaşılacağı üzere, modern demokrasiler "anayasal demokrasiler" olup, her organ gibi yasama organının da hangi yetkilere sahip olduğu anayasalarda belirtilmiştir. Yetkileri sınırsız değildir ve yetkilerini anayasada belirtilen çerçeve içinde kullanacaktır[4]. Dolayısıyla anayasa yargısı denetimi gereklidir.

Demokrasinin en önemli gereklerinden biri olan "katılımcılık" da bir bakıma anayasa yargısı tarafından sağlanabilmektedir. Gerek yasama ve gerekse idarede karar alma sürecinin her aşamasında yönetilenlerin katılımının sağlanması gerekmektedir. Anayasa yargısı, bir görüşe göre görmekte olduğu "eş yasayıcılık"[5] fonksiyonuyla bu katılımcılığı sağlamaktadır[6]. Böylelikle günümüzde gelinen noktada, yasama organı artık genel iradenin oluşumunu tekelinde tutmadığından, kanunun sadece parlamentonun eseri olduğu biçimindeki anlayış da aşılmış durumdadır[7]. Yeni anlayışa göre, parlamentonun çoğunluk oyu ile kabul ettiği her kuralın, sırf çoğunluk oyu ile kabul edildiği için doğru ve uygulanabilir olacağı

---

1 HAKYEMEZ, a.g.e., s. 164.
2 TİKVEŞ, a.g.e., s. 1.
3 TİKVEŞ, a.g.e., s. 1.
4 ERDOĞAN, (1997) a.g.e., s. 60.
5 Hans KELSEN'in bu konudaki görüşleri için bkz. Metin KIRATLI, **Alman Federal Anayasa Mahkemesi**, Sevinç Matbaası, 1963, s. 6. KELSEN modelinden post-sosyalizme giden yolda anayasa yargıçlarının yükselişi sonucu, mahkemeler artık bir yasaya hayır demekle sınırlanmıyorlar; çoğunlukla ara kararı vermeyi yeğliyorlar. Bunlar, değişik yorumlama teknikleriyle yasaşı tamamlıyor; parlamentoyu yasasına belli bir biçimde içerik vermeye davet ediyor. Sonuç olarak, anayasa yargıçları, aynı zamanda "ön-yasayıcı", "olumlu-yasayıcı" ya da en azından "eş-yasayıcı" durumuna geliyorlar. İbrahim Ö. KABOĞLU, **Anayasa Yargısı**, İmge Kitabevi, 1994, s. 146.
6 ÖZAY, a.g.m., s. 73 vd..
7 KABOĞLU, a.g.e., s. 148.

düşüncesi kabul edilmemektedir. Böylece çoğunlukçu demokrasi anlayışının yerini çoğulcu demokrasi anlayışı almaktadır. Sonuçta gelinen yeni noktada AYM, yasama organını çıkarmış olduğu kanunları anayasaya aykırı olması durumunda iptal etmekte, bir anlamda KELSEN'in belirttiği gibi, "olumsuz kanun koyucu" konumuna sahip olmaktadır[1]. Bu durum, kanun yapımında, "tekelci rejim"den "yarışmacı rejim"e geçişi ifade etmektedir[2].

Anayasa yargısının gerekliliğini açıklayan teorilerden biri olan realist yorum teorisine göre; genel iradenin ifadesi olan kanun, birden çok kısmi organca yapılır ve bu organların ifade ettiği irade genel iradeyi meydana getirir. Bu kısmi organlardan biri, çoğu zaman bir siyasi blok meydana getiren parlamento ve hükümet ikilisidir. Diğer kısmi organ ise AYM'lerine başvurma yetkisine sahip otoriteler ve AYM'nin meydana getirdiği bütündür[3].

Antidemokratik görünümü ve demokrasi teorisi bakımından sakıncalı görülen yönlerine karşın, anayasa yargısının gerekliliğini sağlayan en önemli unsurlardan biri de halkın gösterdiği destektir. Nitekim bunun örnekleri çeşitli ülke uygulamalarında görülmüştür. Watergate Skandalında, Başkan NIXON'un mahkemece istenen belgeleri vermek istememesi karşısında, halkın mahkemenin tarafını tutması Başkanı geri adım atmak zorunda bırakmıştır[4]. Buna benzer şekilde, AYM'ne ilke olarak karşı olan toplumsal siyasal güçlerin de yeri geldikçe, özellikle siyasal partilerin, iktidarda olmadıkları dönemlerde, bu yüksek yargı organına başvurdukları ve dolaylı yoldan onun meşruluğunu tanıdıkları görülmektedir[5].

Yasama organlarının işlemlerinin (ve bu arada vergi kanunlarının) denetlenmesini gerektiren en önemli sebeplerden biri de, siyasal karar alma sürecinin, temsili demokratik sistem sayesinde sonuçta bir lider sultasına dönüşebilmesidir. Türkiye'de 1982 Anayasası'nda egemenliğin millete ait olduğu ve bunun millet tarafından Anayasada belirtilen yetkili organlar eliyle kullanılacağı belirtilse de, sonuçta egemenliğin kullanımı, özellikle yasama ve yürütme açısından birkaç kişiye hatta tek kişiye indirgenebilmektedir. Bunun nedeni, pek çok ülkede ve Türkiye'de benimsenen hükümet sistemi ve siyasal partilerde var olan parti disiplinidir[6].

Yukarıda belirtilenler çerçevesinde, temsili demokrasinin işleyişinde ortaya

---

1 H. KELSEN, "La garantie uridictionelle de la Constitution", Reveue de Droit Public, 1928, s. 224-227'den aktaran KABOĞLU, a.g.e., s. 146.
2 KABOĞLU, a.g.e., s. 152.
3 Bakır ÇAĞLAR, "Hukuk'la Kavranan Demokrasi ya da Anayasal Demokrasi", **Anayasa Yargısı 10**, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1993, s. 255-258.
4 ÜNSAL, a.g.e., s. 170.
5 ÜNSAL, a.g.e., s. 176.
6 Murat YANIK, **Parti İçi Demokrasi**, Beta Yayınları, İstanbul, 2002, s. 60.

çıkacak olumsuzlukları gidermek bakımından öyle bir devlet gücüne ihtiyaç bulunmaktadır ki, hükümetin ne kadar ileriye gittiğini saptayabilsin; zira ister kasıtlı olsun, ister kasıtsız, aşırı bir irade gösterisi her zaman mümkündür. Bu konuda son karar doğal olarak parlamentoya ait olmalıdır denilebilir. Ama parlamento gereken denetimi yerine getiremez, çünkü parlamenter hükümet sisteminde yürütme ile parlamento çoğunluğu özdeştir ve muhalefet herhangi bir korumadan yoksun kalabilir. Gücün bir merkezde toplanması tehlikelidir, çünkü böylesi bir durum denetim dışıdır ve anayasayı keyfi olarak kullanma isteği veya girişimi her zaman mümkün bulunabilir. Şimdi bütün devlet güçlerinin kendilerini hem biçimsel hem de maddi hukuk açısından yetki sınırları içinde tutması istenirse dördüncü bir güce gereksinim vardır. Bu güce sahip organ anayasayı kendi iç özüne uygun bir biçimde yorumlayacak ve diğer güçlerin organlarına bu arada yargıya da soyut kararlar gönderecektir. Böylelikle yasamanın anayasaya aykırı kanun çıkarması önlenebilir, yürütmenin keyfiliğine set çekilebilir ve yargı da anayasanın koyduğu sınırlar içinde davranmaya zorlanabilir. Kim anayasa yargısını bir devlet organı (gücü) olarak reddederse şunu mutlaka bilmek zorundadır: Parlamenter hükümet şekli işte o zaman tehlikeye girer[1]. Ondokuzuncu yüzyıl başlarında Benjamin CONSTANT'ın dördüncü güç olarak önerdiği "hükümdar"ın yerini günümüzde önemli ölçüde AYM'leri almıştır.

Anayasa yargısı denetiminin yasama organlarının tasarruflarına meşruluk kazandırmak gibi çok önemli bir fonksiyonu da bulunmaktadır. Yasama işlemlerinin denetlenmesi yasamanın yetkisini üstlenmek olmayıp, yetkinin genel iradeye uygun olup olmadığını belirlemektir. Anayasal denetim organları bu faaliyetleriyle genel iradenin oluşumunu engelleyici olmaktan ziyade, katkıda bulunmaktadırlar. Bağımsız denetim organlarının bulunmadığı ülkelerde, anayasa yargısının teşekkül etmesi düşünülemez. Anayasallık denetimi yapmakla görevli organlar kararlarıyla, parlamento tasarruflarının meşruluğunu, hukukiliğini adeta onaylamaktadır[2]. Böylelikle, yasama tasarruflarının hukuka uygun olup olmadığı yolunda zihinlerde oluşabilecek tereddütler giderilmekte ve bu durum toplumsal barışa sağlanmasında önemli hizmetler görmektedir.

D- Anayasa Yargısı Denetimine Yönelik Eleştiriler

Her modern kurumda olduğu gibi, çok önemli işlevler gören anayasa yargısı ile ilgili olarak da bazı olumsuz fikirlerin oluşması ve bu fikirler çerçevesinde bu yargı kolunun meşru olup olmadığının sorgulanması son derece doğaldır. Bu çerçevede, AYM yargıçlarının kararlarında subjektif davranabilecekleri, yetkilerinin sınırlarını

1 DOEHRING, a.g.e., s. 235.
2 ÜNSAL, a.g.e., s. IX-X.

aşarak kanun koyucu gibi davranabilecekleri ve sonuçta bir "yargıçlar hükümeti" tehlikesiyle karşı kaşıya kalınabileceği yolunda görüşler ortaya atılmıştır.

AYM'lerinin görevleri konusundaki klasik açıklama, bu organların parlamentolar karşısında kendi iradelerini değil, "anayasanın iradesini" ortaya çıkardıkları şeklindedir. Ancak bu anayasa iradesinin sonuçta bir kişisel iradeler bütünü olduğu ya da en azından bu iradelerin etkisi altında bulunduğu açıktır[1]. HAMILTON'un yargının "en az tehlikeli organ" olduğu argümanına[2] karşın, anayasa yargısı denetimi sonuçta bir yorumlama işlemidir ve yorum ister istemez değer yargıları içerir.

Anayasa mahkemelerinin siyasi koşullardan etkilenebildiklerine ilişkin çarpıcı bir örnek, Federal Almanya ve Fransa'da kürtajın serbest bırakılmasına ilişkin kanunların anayasaya uygunluğunun denetiminde, Federal Almanya'da bu kanunun anayasaya aykırı bulunup iptal edilmesine karşın, Fransa'da anayasaya uygun bulunmasıdır[3]. Hemen hemen aynı tarihlerde, aynı konuda ayrı iki ülkede birbirine zıt kararların çıkması, hukuki muhakemeden çok felsefi ve siyasi düşüncelerin etkili olduğunu göstermektedir. Bu iki farklı kararla ilgili olarak Almanya'da Nazilerin kötülüklerinin anısı, yargıçları, hayat hakkının kutsal ve salt nitelikte oluşunu doğrulamak zorunda bıraktığı, buna karşılık, Fransa'da böyle bir düşüncenin rol oynamadığı ileri sürülmektedir[4].

Aynı konudaki karlarda farklılıklar aynı ülke AYM'nin farklı daireleri arasında da söz konusu olabilmektedir. Federal Almanya'da kürtajla ilgili kanun AYM'nin iki dairesinden Kara Dairede incelenip karara bağlanmıştır. Dava, Kızıl Dairede incelenmiş olsaydı, Anayasaya aykırı bulunmayacağı kamuoyunda muhakkak sayılmaktaydı[5]. Mahkeme üyelerinin siyasal anlayışlarına göre denetim sonucunda zıt yönlü kararlar verilebilecek olması, anayasa mahkemelerinin meşruluğu konusunda ciddi anlamda tereddütler doğurabilecek niteliktedir.

Aynı yönde şüpheler Türk Anayasa Yargısı bakımından da söz konusudur. Özellikle, bazı davalarda bu durum bariz bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Parti kapatma davalarında yargıçlardan bir kısmı her zaman red yönünde karar bildirirken

---

1 Mümtaz SOYSAL, **Dinamik Anayasa Anlayışı, Anayasa Diyalektiği Üzerine Bir Deneme**, A.Ü.S.B.F. Yayınları No: 272, 1969, s. 91.

2 A. HAMILTON, J. MADISON, J. JAY, **The Federalist Papers**, Mentor Boks, New York, 1961, s. 465.

3 Bkz. TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 184.

4 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 184.

5 Bkz. Metin KIRATLI, "Anayasa Mahkemeleri ve Siyasal Polemikler", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt XXXVII, No. 3-4, Eylül-Aralık 1982, s. 125-126.

diğerleri kapatma kararı vermektedirler[1].

Ancak, yine de tereddütleri bir miktar da olsa giderebilecek bir durum olarak, bilinmesi gerekir ki, yargıçların subjektif davranabilmeleri riskine rağmen, anayasa mahkemeleri de, başka organlar gibi kendi iç dengeleri olan ve üyelerinin değişmesiyle birlikte bu dengelerini değiştiren kuruluşlardır[2]. Bu iç dengelere bel bağlamak her ne kadar tam anlamıyla tatmin edici değilse de, mevcut sistem bakımından yapacak başka bir şey de görünmemektedir.

Subjektivizm bir dereceye kadar kabul edilebilse de, kabul edilemeyecek bir tehlike vardır ki, o da yargıçların "kanun koyucu gibi hareketle yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm tesis etmeleri"dir. Bu durum literatürde "yargıçlar hükümeti" olarak isimlendirilmektedir.

Herhangi bir kanun hükmünün uygulanması ve denetlenmesi doğal olarak onun yorumunu gerektirmektedir. Yorum kanun metninin anlamını ortaya çıkarmak için yapılacaktır.

Kanunun anlamlandırılmasında, bütün anlamlandırma işlemleri birbirine paralel ve anayasal ilkeler bağlamında kabul edilebilir olduğu sürece sorun çıkmayacaktır. Kanun, kanun koyucunun arzuladığı biçimde uygulanacak ve kanunun iptali istenmeyecektir. Ancak, farklı kişi ve kurumlar tarafından farklı anlamlandırmaların yapılması halinde ortaya çıkan yorum çakışması sorunu, kanunun ve anayasanın nihai olarak yorumlanması gereğini ortaya çıkarmaktadır. Yorum farklılığı özellikle anayasa ve kanun hükümlerindeki belirsizliklerden kaynaklanmaktadır. Denetimin hukukilik sınırları içinde kalması ve AYM'nin siyasi denetime yönelmemesi için, kanunların açık ve anlaşılır olmaları, muğlak olmamaları gerekmektedir[3].

Kanunların anlamlandırılması meselesi aynı zamanda anayasaya belli bir anlayışla bakmayı da gerekli kılmaktadır. Anayasaya belli bir anlayışla bakmak söz konusu olduğu zaman, bu anlayışı kazanması gereken kuruluşların başında AYM gelecektir. Aslına bakılırsa, tıpkı kendi içindeki hakların ve özgürlüklerin "öz"ü gibi, anayasadaki özün de nasıl anlaşılacağı ancak somut durumlarda verilen kararlarla ortaya çıkacaktır[4].

---

1 Siyasi parti kapatma ile ilgili 96/3, 97/2, 97/1, 99/2, esas sayılı kararlarda Haşim KILIÇ ve Sacit ADALI'nın sürekli kapatmaya karşı oy kullandıkları görülmektedir.
2 SOYSAL, (1969) a.g.e., s. 100.
3 Erdoğan TEZİÇ, "Kanunların Anayasaya Uygunluğunun "Esas" Açısından denetimi", **Anayasa Yargısı 2**, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1985, s. 34 vd.
4 SOYSAL, (1969) a.g.e., s. 89.

Anayasa normlarını anlamlandırma sorunu, aynı zamanda, anayasalara emdirilmiş ilkelerin tespit edilmesi ve uygulamanın buna göre yönlendirilmesi sorunudur. Anayasadaki ilkeler araştırılırken ve onun metnine dayanılarak ilkeler geliştirmeye çalışılırken, en başta ortaya konması gereken ana özellik, bu anayasayla nasıl bir temel amaç güdüldüğünü, hatta, daha objektif terimlerle, bu anayasanın nasıl bir amaç güttüğüdür[1]. Bugün, modern hukuk devletlerinde, anayasanın amacının tespiti AYM üyelerine bırakılmaktadır. Yorum yaparken anayasa yargıcı iki tutum sergileyebilir. Birinci tutum kanuni yetkilerin sınırlarını zorlayıp genişletmeye çalışmak şeklinde özetlenebilir (atılgan yargıç). İkinci tutum anayasaya uygunluk denetimini yaparken kanuni yetkilerin sınırları içinde olan konularda dahi çok dikkatli davranmak ve kendi yetkilerini sınırlamak, kanunların ilke olarak anayasaya uygun olduğu karinesinden hareket etmek, anayasaya aykırılığın ispat edildiği, açık olduğu hallerde iptal yoluna gitmektir (ölçülü, kendi kendini frenleme yanlısı yargıç)[2]. Anayasaya uygunluk denetimi yetkisini kendi kararına dayandıracak kadar güçlü olan Amerikan Yüksek Mahkemesi'nin anayasaya uygunluk denetimi yetkisini kullanırken çok dikkatli hareket etme, yetkilerini bizzat sınırlama ilkesini ve anayasaya uygunluk karinesini esas aldığı görülmektedir[3].

Atılgan yargıçlar, topluma yararlı olacak politikaların desteklenmesini savunurlar[4]. Ancak atılganlığın her zaman ille de ilerici bir anlam taşımadığı da açıktır. Türkiye'de kamulaştırma bedellerinin vergi değeri üzerinden ödeneceğini belirten Anayasanın 38. maddesinin biçimden, ancak gerçekte özden iptal edilerek, ödemelerin piyasa değeri üzerinden yapılmasının sağlanması buna canlı bir örnektir[5].

Atılgan yargıçların tersine, yargı görevlerini yerine getirirken ölçülü olmaları gerektiğini ileri süren bazı yargıçların ise, halk tarafından seçilmiş yöneticilerin kanunlarla kendilerince uygun gördükleri kamu politikalarını saptamalarına karışılmamasından yana oldukları görülüyor. Bu konuda Amerikan Yüksek Mahkemesi yargıçlarından STONE 1936 yılında şöyle diyordu: "*Yürütme ve yasama organlarının iktidarı Anayasaya aykırı bir biçimde kullanmaları yargısal bir sınırlamaya tabi iken, kendi gücümüz üzerindeki tek denetim ise bizim kendi kendimizi sınırlama duygumuzdur*"[6].

---

1 SOYSAL, (1969) a.g.e., s. 105.
2 KARAYALÇIN, a.g.m., s. 138.
3 KARAYALÇIN, a.g.m., s. 139.
4 Glonden A. SCHUBERT, **Constitutional Politics: the Political Behavior of Supreme Court Justices and the Constitutional Policies That They Make**, Rinehart and Winston Inc., New York, 1964, s. 208.
5 ÜNSAL, a.g.e., s. 215.
6 Henry J. ABRAHAM, **The Judicial Process**, (second edition), London: Oxford Univ. Pres, 1968, s. 325'den aktaran ÜNSAL, a.g.e., s. 212.

Anayasa yargıcının bu iki tür tutumu, anayasa yargısı bakımından iki tür yorum anlayışına işaret etmektedir. Anayasa yargıcı "klasik yorum anlayışı"nı benimseyebileceği gibi, "realist yorum anlayışı"nı da benimseyebilecektir.

Klasik yorum anlayışının esas itibariyle "statik anayasa" anlayışına dayandığı söylenebilir. Statik anayasa anlayışı, anayasayı belli ilkelerin, belli değerlerin ve belli dengelerin saklı tutulması için bir araç olarak görür ve "metin lehine mevcut karine"yi ya da kurucuların "amaçları"nı bu yolda yorumlar[1]. Bu anlayışta hukuki pozitivizmin etkisi görülmekte, anayasaya uygunluk denetimi yapan AYM sadece anayasa metni sınırları içinde kilitlenmiş bir organ olarak kalmaktadır.

Klasik yorum anlayışında, hakimin yaptığı yorum yeni bir şey ortaya koymamaktadır. Zira bu teoriye göre, gizli de olsa, karanlıkta kalmış da olsa, her hukuki durum için, her hukuki sorun için uygulanacak bir hukuk kuralı bulunmaktadır. Eğer hukuk kuralı böyle karanlıkta ise, hakim yorum yaparak bu kuralı gün ışığına çıkarmalıdır[2]. Burada, hukuk oluşturmayan hakim, büyük önerme olan soyut kuraldan küçük önerme olan somut olaya ilişkin sonucu çıkarmaktadır[3]. Bu anlayışa göre, yargıçlar, MONTESQUIEU'nun kendi ifadesiyle, "*sadece kanunların sözlerini telaffuz eden dilden ibarettirler*"[4].

Klasik yorum anlayışının statik anayasa anlayışına uygunluğu karşısında, realist yorum anlayışı "dinamik anayasa" anlayışına yakındır. Dinamik anlayışta, hareket noktası yine metindir ama bu defa kurucuların amacı değil, anayasanın kendinden, kendi bütünlüğünden, tarihsel oluşumun belli bir aşamasında ortaya çıkmış olmasından doğan amaç göz önünde tutulmalıdır. Kurucular bu amacı hiç düşünmemiş bile olabilirler ya da bu amacı düşünmüş ve kuruluş sırasında bu amaca göre davranmış olanlar metnin oluşumu sırasında azınlıkta kalmışlardır[5]. Bu anlayışta, anayasa yapıcının amacı göz önüne alınmaksızın, bazen tamamen bundan bağımsız bir amaç ortaya konabilmektedir ki, bu durumda da realist yorum anlayışına dayalı, hukukun tamamen yargıçlar tarafından konulduğu yaklaşımına kayan bir durum ortaya çıkmaktadır.

Realist yorum anlayışında, klasik yorum anlayışında olduğu gibi, büyük önerme, yani uygulanacak hukuk kuralı yargıca önceden verilmiş değildir. Yargıç

---

1 SOYSAL, (1969) a.g.e., s. 88.

2 Michel TROPER, "Le positivisme comme théorie du droit", *in* Christophe Grzegorczyk, Françoise Michaut et Michel TROPER (sous la direction de-) *Le positivisme juridique*, Bruxelles et Paris, E.Story-Scientia et L.G.D.J., 1992, s.280'den aktaran Kemal GÖZLER, "Realist Yorum Teorisi ve Mekanist Anayasa Anlayışı", **Anayasa Yargısı 15**, Anayasa Mahkemesi Yayınları No: 40, Ankara, 1998, s. 208.

3 GÖZLER, a.g.m., s. 208-209.

4 OKTAY, a.g.m., s. 341; bkz. KABOĞLU, a.g.e., s. 153.

5 SOYSAL, (1969) a.g.e., s. 88.

kanun metnini yorumlamalı, onun anlamını belirlemelidir. Dolayısıyla yargıç, büyük önermenin gerçek koyucusu, yani gerçek kanun koyucu haline gelir[1].

Amerikan Yüksek mahkemesi'nin realist anlayışa uygun yorumu, 1803'te, Amerika'da anayasa yargısının başlamasını sağlamıştır. Yargıç Marshall'ın kararı bir yandan anayasa yargısının başlangıcı kabul edilirken, bir yandan da realist yorum anlayışının ilk örneğini vermektedir. Zira 1776 Anayasası'nda böyle bir yetkilendirme olmadığı halde, yargıç Marshall'ın yapmış olduğu ve normlar hiyerarşisini belirgin bir şekilde ortaya koyan kararıyla, Yüksek Mahkeme kendini, kanunların anayasaya uygunluğunu denetleme konusunda yetkili saymıştır. Böylelikle Anayasa ile düzenlenmemiş bir alanda, bir yargısal yorumla Mahkemenin kendini yetkili sayması bariz bir şekilde bir hukuk normu oluşturma şeklinde ifade edilebilir. Realist yorum anlayışı bazı varsayımlardan hareket etmektedir[2]. Buna göre;

- Norm, kanunun metni değil bu metnin anlamıdır.
- Yorumun konusu norm değil, metindir.
- Yorum kaçınılmazdır.
- Bir hukuki metin birden fazla norm içerebilir.
- Yorum, metnin içerdiği alternatif normlar arasında yapılan bir seçimdir.
- Metinler kendi kendilerini yorumlayamazlar.
- Yorum, yorumcuya bağlıdır.
- Yorum, yorumcunun serbest iradesinin ürünüdür.
- Gerçek kanun koyucu, kanunun yazarı değil yorumcusudur.
- Yorum, tanıma işlemi değil, irade işlemidir.

Bütün bu özellikleri taşıyan realist yorum anlayışına göre yorum gerçekten de bir irade işlemidir. Çünkü yorumdan önce normun tanınabilecek bir anlamı bulunmamaktadır ve yorumu yapan organ otantik yorum yapmaktadır. Otantik yorum, hukuken kendisine itiraz edilemeyen ve kendisine pozitif hukukun hukuki sonuçlar bağladığı yorumdur[3]. Hukuksal olarak son sözü söyleme durumundaki organların otantik yorum yaptıkları ortadadır. Anayasa yargısı denetimine kadar, bir kanunun ne anlama geldiğini belirleme yetkisi, onu uygulayan idarenin yorumuna bağlıdır. Bunun yanı sıra, AYM önüne götürülmemiş bir kanun metninin diğer yargı organlarının önüne götürülmeleri halinde de, bu yargı organlarının otantik yorum yapmaları söz konusu olacaktır. Zira kanun metninin anlamı konusunda son sözü söylemektedirler. Bunlara benzer şekilde, bir AYM'nin yapacağı yorum da otantik yorumdur. Bu yorum doğru veya yanlış olmaya elverişli değildir. Kimse bu yoruma

---

1 GÖZLER, a.g.m., s. 209.
2 Bkz. GÖZLER, a.g.m., s. 210 vd.
3 Michel TROPER, "Justice constitutionnelle et démocratie", *Revue française de droit constitutionnel*, n°1, 1990, s. 36'dan aktaran GÖZLER, a.g.m., s. 214.

karşı çıkamaz. Zira bir yandan bu yorumun karşılaştırılacağı standart bir yorum yoktur; diğer yandan ise, bu yorum iptal edilemez ve içeriği ne olursa olsun sonuçlarını doğurur. O halde onun sadece geçerli olduğu söylenebilir[1]. Bu durumda, hukuk kuralı, kanun koyucunun kabul ettiği ve RG'de yayımlanan metin değil ama bu metnin içerdiği norm ise, bu normun ne olduğunu söyleyen kanun koyucu değil, yargıçtır[2].

Realist yorum anlayışı çerçevesinde, anayasaya uygunluk denetimi yapan AYM'lerinin, anayasa metninde geçen kelimelere şu ya da bu anlamı vererek bir kanunun geçerliliğini ortadan kaldırma yetkilerinin, onları "eş-yasakoyucu" haline getirdiği belirtilmiştir[3]. Bu anlayışın görüldüğü Fransa'da yasama fonksiyonu bir tarafta hükümet ve parlamento, diğer tarafta ise, Anayasa Konseyi ve Anayasa Konseyine başvurma yetkisine sahip olanlar olmak üzere birçok organın katılımıyla kullanılmaktadır[4]. Aynı durumun Türkiye için de geçerli olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Realist yorum anlayışı değerlendirilirken, yapılan eleştirileri yumuşatması bakımından, gözden uzak tutulmaması gereken bazı hususlar bulunmaktadır. Buna göre:

- Her ne kadar yargıçlar yorumlasa da, hukuk düzeninin çerçevesi anayasa tarafından çizilmektedir. Sonuçta yorumun da kendisini aşamayacağı sınırlar bulunmaktadır.
- Anayasanın açık ve somuta yakın hükümleri karşısında yorum etkili olmayacaktır.
- Yasalar yasama organınca çıkarılmaktadır. Bu sebeple, yorumun yapılabilmesi için öncelikle yasama organının asli düzenleme yetkisini kullanarak bir kanun çıkarması gerekmektedir.
- AYM'leri başvuru üzerine çalışmaktadır.

Bu faktörler göz önüne alındığında yargıçların gerçek norm koyucu oldukları yolundaki iddianın çok şiddetli bir şekilde savunulamayacağı görülebilecektir.

Realist anlayışın katı bir şekilde uygulanması, yani yargıçları gerçek norm

---

1 Michel TROPER, "Justice constitutionnelle et démocratie", *Revue française de droit constitutionnel*, n°1, 1990, s. 36'dan aktaran GÖZLER, a.g.m., s. 214.

2 Michel TROPER, "Un système pur du droit : le positivisme de Kelsen", *in* Pierre Bouretz (sous la direction de-), *La force du droit : panorama des débats contemporains*, Paris, Editions Esprit, 1991, s. 133'den aktaran GÖZLER, a.g.m., s. 215; ayrıca bkz. Carl J. FRIEDRICH, **Sınırlı Devlet**, (Çev. Mehmet TURHAN), Gündoğan Yayınları, Ankara, Eylül 1999, s. 196-197.

3 Michel TROPER, "Justice constitutionnelle et démocratie", *Revue française de droit constitutionnel*, n°1, 1990, s. 37'den aktaran GÖZLER, a.g.m., s. 219.

4 Michel TROPER, "Justice constitutionnelle et démocratie", *Revue française de droit constitutionnel*, n°1, 1990, s. 40'dan aktaran GÖZLER, a.g.m., s. 219.

koyucular olarak görmek anayasa yargısı bakımından son derece ciddi bir tehlikeyi beraberinde getirmektedir. Tarihsel gelişim içinde zaman zaman örnekleri görülen bu tehlike "yargıçlar hükümeti"dir.

Anayasa yargısı denetiminin anayasayı yorumlamakla başladığı düşünüldüğünde, anayasanın düzenlediği alan olarak, AYM'lerinin siyasal alanın kuralları hakkında değerlendirme yaptıkları görülecektir. Bu sebeple bu mahkemeler mahkemenin boyutlarını aşan, bir ölçüde siyasal nitelik taşıyan kuruluşlardır. Bu noktada AYM'nin başarısı siyasal alanı hukukileştirebilmesine, yani bu alanda hukuki-teknik kararlar verebilmesine bağlıdır[1]. Bunu başarma konusunda mahkemelerin yetersiz ve isteksizlikleri durumunda ise, yargıçlar hükümetinden haklı olarak yakınılması gerekecektir[2].

Bugün gelinen noktada hukuku yorumlama yetkisinin mahkemelere verilmesinden daha güvenli bir yol bulunamamıştır[3]. Bu yorumlama işlevini görürken AYM, belli kanun hükümlerini yürürlükten kaldırabilir, kanunun anlamını açıklığa kavuşturabilir, kanunun uygulama tarzlarını belirleyebilir, etkisini sınırlayabilir veya genişletebilir, hatta yeni hükümlerin kabulünü yasamaya öğütleyebilir[4]. KELSEN tarafından, kanunların iptali yetkisinin kanun yapma karakteri taşıdığı belirtilmiş ve bu işlev yasama işlevi olarak değerlendirilmiştir[5]. Bu görüşe göre, mahkemelerin görevi kural koymak olmayıp mevcut kurallara dayanarak uyuşmazlıkları çözmektir. Oysa kanunların mahkemeler tarafından iptal edilmesi, çoğu zaman kural koymakla aynı sonucu doğurabilmektedir[6]. Siyaset bilimi diliyle bu durumda mahkemeler siyaset-uygulayıcı değil siyaset-kararlaştırıcı birer organ haline dönüşmekte, bir kanunun iptal etmekle kural koymaya yetkili organın öngörmediği yeni bir hukuki durum ortaya çıkarmakta ve dolaylı olarak kural koymuş olmaktadırlar[7].

Kanun koyucu olarak Parlamentonun gücü anayasa yargısı ile sınırlandırılmış bulunmaktadır. Parlamento çoğunluğunun tiranlığını engellemek için yapılan bu güç sınırlaması sırasında, parlamento çoğunluğunun hakları büyük ölçüde AYM'ne geçmektedir ki, bu durumda mahkemenin kendi yetkisini aşma tehlikesiyle karşı karşıya bulunduğu da söylenilmelidir[8].

Anayasa yargısı ile, devlet güçlerinden biri bağımsız ve diğerlerine buyruk verebilen bir duruma erişmektedir. AYM'ni bir bakıma dördüncü güç haline getiren

---

1 ERDOĞAN, (1997) a.g.e., s. 61-62.
2 ERDOĞAN, (1997) a.g.e., s. 62.
3 ERDOĞAN, (1997) a.g.e., s. 62.
4 KABOĞLU, a.g.e., s. 145.
5 KIRATLI, (1963) a.g.e., s. 6.
6 ERDOĞAN, (1997) a.g.e., s. 61.
7 ERDOĞAN, (1997) a.g.e., s. 61.
8 DOEHRING, a.g.e., s. 245-246.

bu yetkisi, bütün devlet organlarının hatta diğer mahkemelerin çalışmalarında anayasa normlarına uygun davranıp davranmadıklarını denetleme üzerinde toplanmaktadır[1]. Alman sisteminde AYM bakımından durum böyleyken, Türk sisteminde AYM sadece yasama işlemlerini denetlemektedir. İdarenin ve yargının işlemleri denetim dışındadır. Bu durumda, idari ve adli yargı alanlarında çalışmakta olan yüksek mahkemeler de, bir bakıma anayasaya uygunluk denetimi yapmakta, kanunu iptal edemeseler de, anlamını belirlemekte ve özellikle içtihadı birleştirme kararları yoluyla norm koyma yoluna dahi gidebilmektedirler.

Bazen denetimin sınırları aşılarak hukuksal denetimin ötesinde yerindelik denetimine de sapılabilmektedir. Kanunun genel amacı kamu yararıdır. Kamu yararının takdiri ise meclis çoğunluğuna, açıkçası iktidar partisi veya partilerine aittir. Bir demokraside seçimleri kazanmış siyasi partinin, kamu yararını kendi tercihleri doğrultusunda tanımlamaya ve bu doğrultuda kanun çıkarmaya hakkı vardır. Eğer AYM yasama organının çıkardığı kanunları kamu yararına yönelmedikleri gerekçesiyle iptal ederse, bu, ülkenin seçimleri kazanmış siyasi parti tarafından değil, AYM tarafından yönetildiği anlamına gelir. O halde, AYM'nin kanunları kamu yararına yönelmedikleri gerekçesiyle iptal etmesi "yargıçlar hükümeti" ne yol açabilir[2]. Bu durumda, AYM'nin, kanun koyucunun takdirinde bulunan, kamu yararının bulunup bulunmadığı hususunu, kendi takdirine göre değerlendirmesi, diğer bir deyimle kendi kamu yararı anlayışını yasama organının kamu yararı anlayışının yerine geçirmesi mümkün değildir[3]. Ancak, anayasaya uygunluk denetiminde, siyasi ve hukuki sorunları birbirinden kesinlikle ayırmak pek kolay değildir[4]. Siyaseti hukuksallaştırmak ve denetim yaparken anayasayı yorumlamak durumunda bulunan mahkeme, çoğu zaman, kanunu kamu yararı yönünden incelerken siyasal tercihlerin değerlendirmesini de yapmaktadır[5]. Bu gerekçe, bazen anayasaya uygunluk denetimi yapan yargıçlar tarafından da suistimal edilmiyor değildir. Söz konusu belirsizlik, onların konumunu önemli ölçüde güçlendirebilmektedir. Bu durum özellikle liberal düşüncelerin hakim olduğu anayasal sistemlerde söz konusu olabilmektedir. Nitekim 1890-1937 yılları arasında ABD'nde bir tür "Yargıçlar Yönetimi" izlenimi veren dönem de bu tür bir güç gösterisi şeklinde ortaya çıkmıştır. Özellikle 1929 ekonomik krizinden sonra, Yüksek Mahkemenin sosyal içerikli kanunlara karşı koyması, sendikaların tepkisini çekmiş

---

1 DOEHRING, a.g.e., s. 231.
2 GÖZLER, (2000c) a.g.e., s. 479; TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 189.
3 ÖZBUDUN, (2003) a.g.e., s. 387. Ancak, AYM'nin, kendi kamu yararı anlayışına uygun olmadığı gerekçesiyle bir kanunu iptal etmesi halinde, yapılacak bir şey de yok gibidir. Türkiye açısından, eğer iktidardaki siyasi parti/partilerin gücü, anayasayı değiştirmeye yetiyorsa, anayasa değişikliği yoluyla AYM engeli aşılabilecek, aksi taktirde, iptal edilen kanunla ulaşılmak istenen amaca ulaşılamayacaktır.
4 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 183.
5 ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 82.

ve anayasa yargısı denetimi sevimsiz görünmeye başlamıştır. F. Roosevelt'in 1933 yılında Başkanlığa seçilmesinden sonra krizin etkilerini gidermek için uygulamak istediği "Yeni Düzen" (New Deal) politikaların Yüksek Mahkeme engeline takılması bir tür anayasal krizin başlamasına sebep olabilecek nitelikteydi. Yüksek Mahkeme bu politikayla ilgili kanunları anayasaya aykırı bulurken "*1787 Anayasası'nın liberal bir anlayışa dayandığı, dolayısıyla devletin ekonomiye müdahalesini öngören kanunların anayasaya aykırı olduğu*" gerekçesine dayanmaktaydı. 1936 yılında Roosevelt'in tekrar başkanlığa seçilmesi ve dokuz yargıçtan oluşan Yüksek mahkeme üye sayısını artırmak ve dengeyi kendi lehine değiştirmek konusunda fikirlerinden sonra, Yüksek Mahkeme engelleyici tavrından vazgeçmek ve bu tür politikalara izin vermek durumunda kalmıştır[1]. Yerindelik denetiminin en belirgin örneği olan bu örnek olay, anayasaya uygunluk denetimi yapanların siyasal davranabileceklerini ortaya koymak bakımından dikkat çekicidir.

Amerika'da 1930'lu yıllarda yaşanan türden yargıçlar hükümeti eğilimin yaşanması çok kolay değildir. Anayasa yargısı yoluna başvurunun belli sınırlamalara tabi tutulması ve belli konularda mahkemeye başvurma konusunda yetkili olanların çeşitli gerekçelerle çekingen davranmaları bu konuda bazı güvenceler olarak görülmektedir. Örneğin, Türkiye'de memurlara ödenen ücretler için kabul edilen vergi istisnalarının çoğu anayasal olarak mümkün olmadığı halde KHK'lerle getirilmiş olmasına karşın, kendisine AYM'ne başvurma hakkı verilmiş olanların bu yola başvurarak anayasaya aykırı bu KHK'leri iptal ettirmeyi denemedikleri görülmektedir. Yine Türkiye açısından 1982 Anayasasının, "*liberal bir iktisadi politika takibine elverişli olduğu kadar karma bir iktisadi politika takibine de müsait olduğu*"[2]nu belirten AYM'nin ekonomi politikası tercihlerini siyasi iktidara bıraktığı görülmektedir.

Bütün bu tartışmaların ötesinde anayasa mahkemelerinin kendi yetkilerini kendilerinin belirlemesinin getirebileceği sakıncaları görmek gerekmektedir. Örneğin, Amerikan Yüksek Mahkemesi, 1803 yılında verdiği bir kararla, anayasa yargısı organı olarak faaliyet göstermeye başlamıştır. Benzer şekilde Türkiye'de AYM, 1993 yılında vermiş olduğu bir kararla kanunların yürürlüğünü durdurma yetkisini kendisine tanımıştır. AYM, "Yasakoyucu gibi hareketle kanun koyamaz" belki ama, kanunun tabi olacağı sınırları, ilkeleri belirlemek, yani çerçeveyi çizmek, geniş anlamda kanun koymayı ifade etmez mi? Hans KELSEN'in söylediği şekilde belki iptal etmek değil ama, iptal veya red gerekçesinde sınırları çizmek belki kanun koymak anlamına gelecektir.

---

1 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 183-184.

2 85/2 esas sayılı karar. Turgut TAN, "Ekonomik Düzen ve Anayasa", Uluslararası Anayasa Hukuku Kurultayı'nda Sunulan Bildiri, Türkiye Barolar Birliği, 9-13 Ocak 2001, Ankara, s. 862.

AYM'lerinin yetki sınırlarını aşarak yasama alanına girmelerini engellemek bakımından, çeşitli tavsiyeler ve pratik uygulamalar söz konusu olmuştur. AYM yargıçlarının kendi kendilerini sınırlamaları gerektiği ve hukuku denetim yaparken çok dikkatli olmaları gerektiği vurgulanmıştır[1]. Zira kendini pek üstün gören bir parlamento yerine yenisi seçilebilir, ama AYM'nin bağımsız yargıçları her türlü yaptırımın dışındadır. Bir demokraside uyulması gerekli hukuk kuralları halkın temsilcileri tarafından değil de halka karşı hiçbir sorumluluğu olmayan bir yargıçlar kurulu tarafından konulursa, bu durumun, ulus egemenliği sistemine ters düşüleceği de açıktır[2].

Gerek realist yorum anlayışı ve gerekse onun uzantısı olan yargıçlar hükümetinin doğurmuş olduğu sakıncaları giderebilmek bakımından, bugün bir temenni olarak yargıçların kendi kendilerini sınırlamalarından başka bir yol görünmediği[3] belirtilse de, bazı tedbirler alınabilir. Eğer yasama organının amacı mahkemenin ortaya koyduğundan farklı ise, parlamentoya mahkeme kararına karşı bir imkan sağlanmalıdır. Polonya anayasa yargısı sisteminde olduğu gibi, AYM'nin iptal kararına karşı meclisin 2/3 çoğunlukla kabul ettiği kanun için iptal kararının uygulanmayacağı şeklindeki bir karşı denge mekanizması kurulabilir[4]. Eğer AYM anayasaya aykırılığı bir anayasa maddesine dayandırıyorsa o madde değiştirilerek bu aykırılık aşılabilir. Ancak aykırılık hukukun genel ilkeleri ya da uluslararası anlaşmalara dayandırılıyorsa ne olacaktır? Türkiye'de AYM'nin anayasa değişikliklerini esas bakımından inceleme yetkisi bulunmadığı için, teknik olarak AYM'nin iptal ettiği kanun için dayandığı anayasa kuralı değiştirilerek o kanun tekrar çıkarılabilir. Ancak AYM iptal kararını verirken anayasa üstü ilkelere dayanmış olması durumunda, Anayasa değişikliğinin yapılarak AYM engelinin aşılmaya çalışılması toplum psikolojisinde (AYM'ne duyulan inanç oranında) hoş karşılanmayabilir.

Aslında klasik veya realist yorum anlayışından birini tamamen benimsemek çok doğru görünmektedir. Bu ikisinin arasında kalınarak, esas olarak anayasada kaleme alınmış ve anayasa koyucunun amacına uygun yorumlar yapılırken, bu amacın açık olmadığı, toplumdaki eğilimlerin değişip geliştiği, siyasal dengelerin değiştiği durumlarda realist anlayış çerçevesinde farklı yorumlar yapılabilmesi daha doğru bir yol olarak görünmektedir.

---

1 SOYSAL, (1969) a.g.e., s. 106; DOEHRING, a.g.e., s. 245-246.
2 DOEHRING, a.g.e., s. 245-246.
3 ÜNSAL, a.g.e., s. 212.
4 Bkz. KABOĞLU, a.g.e., s. 147.

E- Denetimi Yapan Organ Bakımından Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Denetlenmesi ve Anayasa Yargısı Modelleri

Kanunların anayasaya uygunluğunun denetiminde temel ayrımlardan biri olarak denetimi yapan organın niteliği ortaya çıkmaktadır. Buna göre, denetim siyasi nitelikteki bir organ tarafından veya bir yargı organı tarafından yapılabilecektir. Parlamentonun egemenliği anlayışının geçerli olduğu çoğunlukçu demokrasi modeline daha uygun düşen[1] ve kanunların siyasi tercihleri yansıtan siyasal işlemler olduğu ve bu sebeple siyasi bir kuruluş tarafından değerlendirilmesi gerektiği anlayışına dayanan siyasal denetim[2], bir organ veya birkaç organ tarafından gerçekleştirilebilir. Bu denetimi yapacak organlar arasında, devlet başkanı, ikinci meclis, parlamentonun bir komisyonu gibi organlar sayılabileceği gibi[3], Fransa örneğinde olduğu gibi 1958 Anayasası ile kurulan Anayasa Konseyi de sayılabilir. Dolayısıyla siyasi denetim bir tür ön denetim, önleyici denetimdir; yani kanunların yürürlüğe girmesinden önce yapılan bir denetimdir. Böylece anayasaya aykırı kanunların çıkması peşinen önlenmek istenmektedir[4].

Zaman zaman siyasal denetimin uygulanmış olmasına karşın, anayasa uygunluk denetimi hukuki bir sorun olup, bunun siyasal bir organ tarafından değil hukuki açıdan değerlendirme yapabilecek yargısal bir organ tarafından gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Zira siyasal organ tarafından yapılan denetim, hukuki bir denetim değil yerindelik denetimi olacak ve denetimi yapan siyasi organ kendisini kanun koyucu yerine koyacaktır[5]. Bu sebeple kanunların anayasaya uygunluğunun denetiminde en etkin yolun yargısal (hukuki) denetim olduğu belirtilmiştir[6].

Anayasaya uygunluğun hukuki denetimi anayasaya aykırı normu ortadan kaldırmaya, hukuk düzeninden çıkarmaya yönelik olması sebebiyle bir düzeltici denetimdir. Bu sebeple, siyasi denetime oranla daha az etkin olduğu düşünülebilirse de, aslında ortaya çıkardığı sonuçlar bakımından ondan daha sağlıklı ve daha güvenilirdir[7]. Niteliği bakımından hukuki olan bu denetim mahkemeler tarafından yargısal usullerle gerçekleştirildiği için "yargısal denetim" olarak da adlandırılmaktadır[8].

Anayasa yargısında, başlıca Avrupa Modeli ve Amerikan Modeli olmak üzere

---

1 ATAR, (2000) a.g.e., s. 318.
2 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 174.
3 ÖZBUDUN, (2003) a.g.e., s. 368.
4 ERDOĞAN, (1997) a.g.e., s. 62-63.
5 Turhan FEYZİOĞLU, a.g.e., s. 125.
6 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 177.
7 ERDOĞAN, (1997) a.g.e., s. 64.
8 ERDOĞAN, (1997) a.g.e., s. 65.

iki modelden söz edilebilir[1]. Bunlara üçüncü bir model olarak karma sistemlerin de eklenebileceği ifade edilmiştir[2].

1- Ayrı Bir Anayasa Mahkemesi Bulunması (Avrupa Modeli)

Pratikten ve metinlerin suskunluğundan doğan, kanunların anayasaya uygunluk denetimine ilişkin Amerikan sisteminden farklı olarak Avrupa Modeli Anayasa'nın yargısal güvencesini kurma yönündeki kuramsal çalışmaların ürünüdür[3]. Bu ifadelerden de anlaşılacağı gibi Avrupa Modeli, AYM modelidir. AYM ise, özel olarak anayasal uyuşmazlığı çözüme bağlamak için kurulmuş olup olağan yargı aygıtı dışında yer alan ve kamu iktidarlarından biri olarak bundan bağımsız olan yargı merciidir[4]. Prototipini Avusturya AYM'nin oluşturduğu merkezileşmiş modelde, anayasaya uygunluğun denetimi kural olarak ayrı bir mahkeme tarafından yapılmaktadır. Anayasa yargısının benimsendiği ülkelerin büyük çoğunluğunda merkezileşmiş sistem tercih edilmektedir. Almanya, İtalya, Fransa, Hindistan, Japonya, Portekiz, İspanya, Rusya, Macaristan, Polonya ve Türkiye bu grupta yer almaktadır[5]. Avusturyalı hukukçu KELSEN tarafından ortaya konulan "normlar hiyerarşisi" anlayışına dayanan bu sistemin JELLINEK, MERKL, WEYR gibi düşünürler tarafından da savunulduğu görülmektedir[6].

2- Ayrı Bir Anayasa Mahkemesi Bulunmaması (Amerikan Modeli)

Yaygın denetim sisteminde kanunların anayasaya uygunluğunu denetlemek için özel bir mahkeme kurulmuş olmayıp, bu denetimi yapmaya bütün mahkemeler yetkili kılınmışlardır[7]. 1787 Amerika Birleşik Devletleri Anayasası ile öngörülmemiş olmasına rağmen, Yüksek Mahkeme'nin, 1803'de, Amerikan Yüksek Mahkemesi'nin verdiği Marbury V. Medison kararı, Amerikan Anayasa Yargısının temelini oluşturmuştur[8]. Belirtildiği üzere başlangıcı ABD'ne dayanan bu merkezileşmemiş anayasa yargısı modeline göre, kanunların anayasaya uygunluğu normal mahkemeler tarafından da denetlenebilmektedir[9]. Yani bu modelde, kanunların anayasaya uygunluğunun denetlenmesi için, özel bir mahkeme kurulmayıp, bu yetki genel mahkemeler tarafından kullanılmaktadır[10]. Amerikan modeli, ABD dışında,

---

1 KABOĞLU, a.g.e., s. 9.
2 Mauro CAPPELLETTI, **The Judicial Process in Comparative Perspective**, (Ed. P.J. KOLLMER – J.M. OLSON), Clarendon Pres, Oxford, 1989, s. 133, dp. 59'den aktaran TUNÇ, a.g.e., s. 29.
3 KABOĞLU, a.g.e., s. 9.
4 L. Favoreu, **Les Cours Constitutionnnelles**, (Deuzième édition mis â jour) PUF, Paris 1992, s. 3'den aktaran KABOĞLU, a.g.e., s. 9.
5 KABOĞLU, a.g.e., s. 12.
6 Rudolf MACHACEK, "Avusturya Anayasa Mahkemesi", **Anayasa Yargısı 4**, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1987, s. 19.
7 ERDOĞAN, (1997) a.g.e., s. 69.
8 KABOĞLU, a.g.e., s. 9.
9 GÖZLER, (2000c) a.g.e., s. 451.
10 ÖZBUDUN, (2003) a.g.e., s. 369.

Avustralya, Kanada, Japonya, Norveç, Danimarka ve İsveç gibi ülkelerde uygulanmaktadır[1].

3- Karma Sistem

Yüksek Mahkeme Sistemleri ile AYM sistemlerinin anayasaya uygunluk denetimi konusunda kendine özgü prensip ve yöntemleri bulunmaktayken, karma sistemde bu iki tipe ait uygulama biçimlerine de rastlamak mümkündür. Bir Avrupa ülkesi olan Portekiz, Latin Amerika ülkeleri olan Kolombiya, Venezuela, Guatemala, Peru ve Brezilya gibi ülkelerde anayasa yargısı sistemleri "karma sistem" özellikleri taşımaktadır[2]. Bu ülkelerden Portekiz'de, 1976'da kabul edilen Anayasa ile kurulan sistem, hem genel mahkemelere denetim yetkisi vermesi, hem de soyut norm denetimi yapan Devrim Konseyi, üst inceleme mercii olarak görev yapan Anayasa Komisyonu gibi organların anayasaya uygunluk denetimi yetkileri dolayısıyla, yukarıda anlatılan her iki modeli de içeren karma bir sistem oluşturmaktadır[3].

F- Anayasaya Uygunluk Denetiminin Kapsamı

Anayasaya uygunluk denetimi kapsamında denetim konusu işlemlerin şekli koşullara uygun yapılıp yapılmaması yanısıra, işlemin içeriğinin Anayasal ilkelere uygunluğu da araştırılacaktır. Ayrıca, sadece yasama organlarının harekete geçerek ortaya koydukları işlemler değil, hareketsiz kalarak ihmal ettikleri konular bakımından da anayasaya uygunluk denetimi yapılabilmesi söz konusu olabilmektedir.

1- İşlemin Unsurları Bakımından Denetimin Kapsamı

Denetime tabi normların anayasaya uygunluğu sorunu bu işlemlerin hem şekli hem de esası bakımından söz konusu olur. Şekil yönünden denetim aslında bir usul denetimidir, yani denetim konusu işlemlerin nasıl yapıldığıyla ilgili olarak yapılır. Esas yönünden denetim ise, esas itibariyle işlemin konusuyla ilgilidir; yani kanunların ve diğer işlemlerin içerdikleri hükümlerin doğurduğu hukuki sonuçlar bakımından anayasaya uygun olup olmadıklarını inceler[4].

a) Şekil Bakımından Denetim

Dar anlamda şekil denetimi, kanunlar veya uygunluk denetimine tabi diğer normların, anayasada belirtilmiş usul ve şekil kurallarına uygun olarak yapılıp

---

1 GÖZLER, (2000c) a.g.e., s. 451.
2 TUNÇ, a.g.e., s. 155.
3 Bkz. TUNÇ, a.g.e., s. 156.
4 ERDOĞAN, (1997) a.g.e., s. 65.

yapılmadığının araştırılmasıdır[1]. Şekil denetimi dışa dönük bir özelliktedir. Ancak, şekil denetiminden bahsederken şekilden çok usulden söz etmek daha yerinde olacaktır. Zira kanunun anayasa ve içtüzük kurallarına göre yapılmaması bir usul sorunudur. Dolayısıyla, "şekil eksiklikleri" ve "usul bozuklukları"nı birbirinden ayırarak konuyu incelemek gerekmektedir. Kanunun iptaline yol açabilecek tartışma usul bozuklukları ile ilgili olup, şekil eksiklikleri halinde ortada bir kanun yoktur. Bu sebeple, anayasa yargısının bulunduğu sistemlerde şekil eksikliklerini her mahkeme saptayabilirken, usul bozukluğunun bulunup bulunmadığını denetleme ve buna bağlı olarak kanunu iptal etme yetkisi AYM'ne ait bulunmaktadır[2].

Şekil sakatlıklarının bir kanunu geçersiz kıldığı kabul edildiği taktirde, ayrı bir AYM'nin bulunduğu sistemler bakımından, bu denetimi AYM'nden başka genel mahkemelerin yapıp yapamayacakları doktrinde tartışılmıştır. Doktrinde hakim olan görüş, hiç değilse bazı şekil sakatlıklarının genel mahkemelerce de denetlenebileceği ve mahkemelerin böyle bir kanunu önlerindeki olaya uygulayamayacakları yolundadır[3]. Ayrı bir AYM'nin bulunmadığı sistemler bakımından böyle bir tartışmanın olmayacağı, zira bütün mahkemelerin anayasaya uygunluk denetimi yapabilecekleri ortadadır.

Türk Anayasa Yargısı sisteminde de şekil denetimi uygulanmakta olup, Türk AYM, kanunların anayasaya uygunluğunun şekil yönünden denetiminde, anayasa yanında içtüzük kurallarının da ölçü olarak kullanılabileceğini vurgulamış, ancak bunları "önemli-önemsiz" şeklinde ayırdıktan sonra, önemli şekil eksikliklerinin iptal nedeni olabileceğini ve bunu belirleme yetkisinin kendi takdirinde olduğunu belirtmiştir[4]. Türk Anayasası'nın şekil denetiminden bahsederken muhtemelen "yetki" açısından söz konusu olabilecek sakatlıkların denetlenmesini de kastettiği belirtilmiştir[5].

b) Esas Bakımından Denetim

Bir kanunun ve anayasada sayılan diğer normların esas bakımından anayasaya aykırılığı, o normun içeriğinin anayasa hükümleri ile çatışması demektir[6]. Kanunun anayasaya uygunluğunun esas yönünden denetimi, onun içeriğinin anayasaya uygun olup olmadığı ile ilgili olarak içe dönük bir özelliktedir. Bu denetim kanunun anayasa karşısında hukuki kıymetini ölçme anlamı taşımaktadır. Mahkeme, anayasaya uygunluğu denetlerken, anayasanın sözünü söylemek gibi bir

1 ÖZBUDUN, (2003) a.g.e., s. 389.
2 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 179-180.
3 ÖZBUDUN, (2003) a.g.e., s. 390.
4 64/38 esas sayılı karar. TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 178.
5 Bkz. ÖZBUDUN, (2003) a.g.e., s. 389.
6 ÖZBUDUN, (2003) a.g.e., s. 385.

görev üstlenir[1].

Kanunların anayasaya uygunluğunun denetlenmesi, aynı zamanda anayasanın da yorumlanması demektir. Bu yorumlama yapılırken kanunun içeriğinin hangi yönlerden anayasaya aykırı olduğunun saptanması, çözülmesi gereken temel sorundur[2].

ba) Esas Bakımından Denetim Açısından Kanunun Unsurları

Denetlenen normun anayasaya aykırılığı çok çeşitli sebeplerle ortaya çıkabileceği için, esas yönünden anayasaya aykırılık durumlarını tam olarak tanımlamak ve sınıflandırmak çok güçtür[3]. Doktrinde, aykırılık sebepleri, idari işlemlerin kanuna aykırılık sebepleri paralelinde değerlendirilmiştir[4]. Buna göre, kanunların anayasaya aykırılığı incelenirken, sebep unsuru, amaç unsuru ve konu unsuru üzerinde durulabilir.

baa) Kanunun Sebep Unsuru

Bir kanunun sebep unsuru, onun çıkarılmasında rol oynayan etkenler olup, genel olarak kanun koyucunun takdirine bağlıdır. Ancak, anayasa istisnai olarak, kanun koyucunun sebebe bağlı olarak çıkaracağı kanunları ya da alacağı kararları belirleyebilmektedir[5]. Kanunun sebep unsuru tamamen yasama organının takdir yetkisinde olduğu için, AYM, kanunları sebep unsuru bakımından denetleyemez[6]. Aksi taktirde, yani mahkemenin sebep unsuru yönünde denetim yapması halinde, artık bir hukukilik denetimi değil, bir yerindelik denetimi söz konusu olacaktır[7].

Sebep unsurundaki sakatlığın AYM'nce denetlenmesi, belki de, yasama organının yetkileriyle anayasa yargısının kesiştiği nokta olmaktadır. Çünkü sebep unsurunun denetimi, "yasama organının takdiri ve siyasi tercihlerinin denetimi" anlamını taşıyacağına göre, bu noktada yapılacak bir denetim, AYM'ni, ister istemez, politik tartışmaların içerisine itecektir[8]. Bu da anayasa yargısı ile bağdaşmaz[9]. Sebep unsurunun AYM'nce denetlenmesinin gereksizliği yanında, bazı sakıncaları da bulunmaktadır[10]:

---

1 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 183.
2 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 186.
3 ÖZBUDUN, (2003) a.g.e., s. 385.
4 ÖZBUDUN, (2003) a.g.e., s. 385 vd.; GÖZLER, (2000c) a.g.e., s. 475 vd.; TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 187 vd.
5 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 187; ÖZBUDUN, (2003) a.g.e., s. 386.
6 GÖZLER, (2000c) a.g.e., s. 477.
7 Bkz. KIRATLI, (1966) a.g.e., s. 132-134, 155-170.
8 Turhan FEYZİOĞLU, a.g.e., s. 344.
9 TEZİÇ, (1972) a.g.e., s. 102.
10 Bkz. TEZİÇ, (1972) a.g.e., s. 102-103.

- Kanunun sebep unsuru siyasi bir tercihi yansıtmaktadır.
- AYM'nin sebep unsurunu incelemesi yerindelik denetimi yapmasıdır.
- Sebep unsuru AYM'nce incelenebilir, ancak, Mahkeme bunu, kanunun hangi amaçla çıkarıldığını anlamak için yapmalıdır.
- Sebep unsurunun AYM'nce denetlenmesi, yasama organını AYM'nin sultası altına sokacaktır.

bab) Kanunun Amaç Unsuru

Kanun bakımından amaç unsuru, o kanunla ulaşılmak istenen nihai sonuç olarak tanımlanabilir. Bütün kamu işlemlerinde olduğu gibi, kanunların da amacı, yani kanunla ulaşılmak istenen nihai sonuç, kamu yararının gerçekleşmesidir. Kamu yararı amacı kanunların "genel amacı"dır[1]. Kanunun sebep unsuru önde gelen bir unsur olmasına karşılık, amaç unsuru nihai bir unsurudur[2].

Bazen kanunlar için anayasada özel amaçlar belirlenebilir. Buna örnek olarak temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması konusunda çıkarılacak kanunların hangi amaçlarla çıkarılabileceğinin sayılması gösterilebilir[3]. Kanun koyucu, anayasada belirtilen özel amaca ya da genel amaç olan kamu yararı amacına ulaşmak bakımından ilgili yolların seçimini yapmakta takdir yetkisine sahiptir. Bu takdir yetkisi AYM'nin denetimine tabi değildir. Aksi taktirde AYM'nin yerindelik denetimi yapması gibi sakıncalı bir durum ortaya çıkacaktır[4]. Kanunun amacınının kanun koyucunun zihninde beliren ve kanun metninde olmayan bir unsur olması, kamu yararı kavramının objektif olarak tanımlanamaması ve amaç unsurunun hukuki değil siyasi bir nitelik taşıması gibi gerekçelerle, amaç unsuru yönünden anayasaya uygunluk denetimi yapılamayacağı belirtilmiştir[5].

Belirtildiği gibi, siyasi tercihlerine göre neyin kamuya yararlı olup olmadığı konusunda takdir hakkı olmakla birlikte, kanun koyucu, kişisel siyasi ya da saklı bir amaç güttüğü durumlarda, artık teknik olarak bir yetki saptırmasından ve amaç unsuru bakımından kanunun sakatlığından söz edilebilecektir[6]. Bu bakımdan AYM denetimini yaparken, kanunun kamuya yararlı olup olmadığını değil, fakat kanunun gerçekten kamu yararı amacı ile çıkarılıp çıkarılmadığını denetleyebilecektir[7]. Ancak, amaç unsurunun subjektif niteliği dolayısıyla, kanun koyucunun kamu yararı amacı dışında bir amaçla yetki kullandığını ispat etmek son derece güçtür. Bu bakımdan, kanun koyucunun, kamu yararı dışında amaçlarla hareket ettiğini açıkça

1 GÖZLER, (2000c) a.g.e., s. 477.
2 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 188.
3 GÖZLER, (2000c) a.g.e., s. 477.
4 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 188.
5 GÖZLER, (2000c) a.g.e., s. 478.
6 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 188.
7 SOYSAL, (1969) a.g.e., s. 96.

gösteren kanıtların bulunmaması halinde, kamu yararı amacıyla hareket ettiğini varsaymak gerekir. Aksi takdirde AYM'nin kendi kamu yararı anlayışını dayatması gibi bir durum söz konusu olacaktır ki, bu da "yargıçlar hükümeti" gibi bir tehlikeyi ortaya çıkarabilecektir[1].

bac) Kanunun Konu Unsuru

Kanunun konusu, oluşturduğu hukuki durumu ve aynı zamanda hukuki sonucu ifade eder. Kanun koyucu, kural olarak her konuyu, anayasaya aykırı olmamak koşuluyla düzenleyebilir[2]. Kanunun konusunu belirlemekte yasama organına oldukça geniş bir takdir yetkisi verilmiştir. Ancak bu takdir yetkisi sınırsız değildir. Belirtildiği gibi bu yetki ancak anayasaya uygun bir şekilde kullanılabilecektir[3]. Kanunun konusu, onun doğurduğu hukuki sonuç ve içeriğini ifade ettiğine göre, anayasaya uygunluk denetiminde konu unsuru aslında, "anayasa sorunu"nu ortaya çıkarmaktadır[4].

Esas bakımından denetimde, sebep unsuru ve amaç unsuru bakımından denetim istisnaidir. Çünkü anayasalarda nadiren kanunların sebebi gösterildiği gibi, amaç unsuru bakımından yapılacak denetimde hukukilik denetiminden çıkarak yerindelik denetimine dönüşebilecektir. Buna karşılık konu unsuru bakımından denetim her zaman mümkündür. Ancak bu denetim yetkisi de sınırsız değildir. Çünkü kanun koyucu anayasada öngörülmeyen bir konuda kanun çıkarabileceği gibi, anayasanın öngördüğü bir konuda kanun çıkarmayabilir. Aynı zamanda çıkardığı kanunla bir konuyu tamamen düzenleyebileceği gibi eksik de düzenleyebilir ve her zaman, tüm bu haller AYM'nin denetimine tabi değildir[5].

Kanunun konu unsuru bakımından anayasaya uygunluğu incelenirken, çeşitli çatışma noktalarından hareket edilebilir[6]:

- Kanunun düzenlediği konu anayasada öngörülmüştür: Burada iki durum söz konusudur. Birinci durumda, kanunun düzenlediği konu anayasa tarafından açıkça yasaklanmış veya emredilmiştir. Eğer anayasada belli bir konuda yasaklayıcı bir düzenleme söz konusuysa, kanun koyucunun bu konuda kanun çıkarabilmesi söz konusu değildir. Bu durumda kanun koyucunun takdir yetkisinden söz edilemeyecektir[7]. Örneğin, 1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'na göre

---

1 ÖZBUDUN, (2003) a.g.e., s. 387; ayrıca bkz. SOYSAL, (1969) a.g.e., s. 96.
2 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 192.
3 ÖZBUDUN, (2003) a.g.e., s. 387.
4 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 192.
5 GÖZLER, (2000c) a.g.e., s. 482.
6 GÖZLER, (2000c) a.g.e., s. 480-481.
7 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 193.

angarya yasaktır. Bu durumda, angarya yükümlülüğü getiren herhangi bir kanuni düzenleme yapılamayacaktır. Aksi taktirde konu yönünden anayasaya aykırılıktan söz edilecektir. Aynı şekilde, anayasanın emredici bir hükmünün söz konusu olması halinde, yasaklayıcı bir kanuni düzenleme yapılamayacaktır.

İkinci duruma göre ise, anayasa kanunla düzenlenen konu ile ilgili bazı esaslar getirmiş olabilir. Kanunun bu esaslara uygun olarak çıkarılması gerekmektedir. 1982 Anayasasına göre, devletleştirme "esas karşılık" üzerinden gerçekleştirilmelidir. Buna aykırı bir kanuni düzenleme konu bakımından anayasaya aykırı olacaktır[1]. Ancak, burada başka bir sorun daha ortaya çıkabilir. Kanun koyucu anayasa tarafından belirlenen esaslara aykırı davranmamakla birlikte, bu esasları eksik düzenleyebilir, yani, bu esaslardan bazılarına yer vermeyebilir[2].

Eksik düzenleme halinin anayasaya aykırılık teşkil etmeyeceği, zira AYM'nin var olan bir kanun hükmünü denetleyebileceği, var olmayan bir hükümle ilgili denetleme yapamayacağı yolunda görüşler ileri sürülmüştür[3]. Diğer bir görüşe göre ise, eksik düzenleme halinde, kanunda yer verilen esaslar bakımından anayasaya aykırılık yoksa, kanun bütünüyle anayasaya uygun değil, fakat aykırı da değildir[4].

- Kanunun düzenlediği konu anayasada öngörülmemiştir: Yasamanın oldukça geniş takdir yetkisinin bir sonucu olarak, yasama organı anayasaya aykırı olmamak koşuluyla, her konuda kanun çıkarabilecektir. Kanunun konusunun anayasada öngörülmemiş olmasının önemi yoktur. Zira kanun anayasaya uygun olmak zorundadır, ama dayanmak zorunda değildir. Böyle bir kanuni düzenleme söz konusu olduğu taktirde, AYM denetiminin mantiken mümkün olamayacağı ve söz konusu olamayacağı belirtilmiştir[5]. Çünkü, hakkında anayasada bir hüküm bulunmayan hususlar "anayasa meselesi" teşkil etmeyecek ve bu konulardaki kanun hükümlerinin anayasaya aykırılığı ileri sürülemeyecektir[6]. Türk AYM'nin de bu yönde kararları bulunmaktadır[7]. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, kanun koyucunun takdir yetkisi değerlendirilirken, Anayasanın bütününü göz önünde bulundurmak gerekecektir[8]. Bu bakımdan, anayasada öngörülmemiş bir konuda çıkarılan kanunun, anayasanın bütünü bakımından incelenmesi ve herhangi bir aykırılığın bulunup bulunmadığının saptanması gerekecektir.

---

1 GÖZLER, (2000c) a.g.e., s. 480.
2 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 193.
3 GÖZLER, (2000c) a.g.e., s. 481.
4 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 193.
5 GÖZLER, (2000c) a.g.e., s. 481.
6 ÖZBUDUN, (2003) a.g.e., s. 388.
7 63/192, 63/199 esas sayılı kararlar.
8 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 195.

bb) Esas Bakımından Denetimin Sınırları

AYM, kanun koyucunun siyasi tercihini yansıtan kanunun, ülke koşullarına uygun olup olmadığını, yani yerindeliğini denetlememelidir. Ancak, anayasaya uygunluk denetiminde, siyasi ve hukuki sorunları birbirinden kesinlikle ayırmak pek kolay değildir. Özellikle hürriyetlerle ilgili anayasa kurallarının yorumunda, denetlemeyi yapan mahkemenin ya da kuruluşun ülke tarihi ve siyasi koşulların etkisinden kolaylıkla sıyrıldığı söylenemez[1]. Bu duruma örnekler olarak; ABD'nde Federal Yüksek Mahkeme'nin 1890-1937 yılları arasında bir tür 'Yargıçlar Yönetimi'ne yol açması; Federal Almanya ve Fransa'da kürtajın serbest bırakılmasına ilişkin kanunların anayasaya uygunluğunun denetiminde, Federal Almanya'da bu kanun anayasaya aykırı bulunup iptal edilirken Fransa'da anayasaya uygun bulunması gibi örnekler verilebilir[2].

Zaman zaman, Türkiye'de de AYM'nin yerindelik denetimi yaptığına ilişkin örnekler görülebilmektedir. Örneğin, Mahkemenin seçimlerle ilgili kanunda değişiklik yapan 1036 sayılı Kanunun, barajlı d'Hont sistemini iptal eden kararı ve 1803 sayılı Af Kanununun bazı maddelerinin iptali yönündeki kararları bu yönde yoğun eleştirilere uğramıştır[3].

Mahkemelerin yerindelik denetiminden kaçındığı daha yakın zamanlara ilişkin örnekler de mevcuttur. Nitekim A.B.D. Yüksek Mahkemesi çeşitli füzelerin Almanya'da konuşlandırılması ile ilgili bir davayı incelerken, ilgili bakanlardan ve askerlerden kararın nedenlerini sormuş fakat, doğruluğu ya da yanlışlığı üzerinde durmamıştır[4].

2- İşlemin Niteliği Bakımından Denetimin Kapsamı

Denetlenen işlemler alanı bir mahkemeden ötekine önemli değişiklikler gösterebilmekte; bazı mahkemeler sadece kanunları denetlemekle yetinirken, bazıları, olağan yargıç kararları da dahil bütün hukuki işlemleri bu alana dahil etmektedir[5].

a) Olumlu İşlemler

AYM denetimine tabi normlar arasında bir türdeşlik olmamakla birlikte, kural olarak kanunlar bütün ülkelerde denetime tabidir. Federal yapılı devletler

---

1 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 183.
2 Bkz. TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 184.
3 ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 83.
4 ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 82-83.
5 KABOĞLU, a.g.e., s. 66.

bakımından, federal ve federe kanunlar ayrı ayrı denetime tabi tutulmaktadır. Anayasa değişiklikleri ve kanunlarla yasama organı tüzükleri dışında, Avrupa Modeli Anayasa Yargısının geçerli olduğu devletlerin hemen hepsinde, yürütme organından kaynaklanan hukuki işlemler de anayasaya uygunluk denetimi kapsamına alınmıştır. Bunlar kararnameler, tüzükler ve idari kararlardır. Ayrıca bazı ülkelerde cumhurbaşkanının işlemleri üzerinde de denetim söz konusudur. Buna karşılık, İtalya, İspanya ve Türkiye'de düzenleyici işlemler AYM'nin denetim alanına girmemektedir. Polonya ve Türkiye'de uluslararası anlaşmalar resmen denetim alanı dışında tutulmaktayken, bazı ülkelerde bu anlaşmalar denetime tabi tutulmaktadır. Türk Anayasa Yargısı denetimi bakımından denetime tabi işlemler; kanunlar, kanun hükmünde kararnameler, TBMM İçtüzüğü, Anayasa değişiklikleri (sadece şekil denetimi söz konusu) ve parlamento kararlarıdır. AYM'nin denetime tabi tutulan norm ve işlemler Avrupa Modeli ile karşılaştırılabilir nitelikte ise de; denetlenemez işlemler kategorisi, onu büyük ölçüde Avrupa Modeli anayasa adaletinin dışına çıkarmaktadır. 1982 Anayasası'na göre denetlenemez işlemler şunlardır[1]:

- Olağanüstü hal kanun hükmünde kararnameleri,
- Geçici 15. maddeyle getirilen haller[2],
- Bazı meclis kararları (seçimlerin geri bırakılması, savaş hali ilanı vb. gibi),
- Anayasal denetimin itiraz yoluyla yapılmasına engel olan yargısal denetim yasakları (Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemler, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu kararları vb. gibi yargı denetimi dışında bırakıldığı için ilgili kanuni düzenlemeleri hakkında AYM'ne gidilemeyen durumlar).

b) Olumsuz İşlemler

Birçok ülkede, hukuki işlemlerin yokluğu anayasa mahkemelerince denetime tabi tutulmaktadır. Portekiz, Macaristan, Polonya, İtalya ve Almanya bu ülkeler arasında yer almaktadır. Portekiz'de AYM, ihmal yoluyla anayasaya aykırı bir durumun varlığını teyit ettiği zaman, bunu yasama organına bildirir. Macaristan'da ihmal yoluyla anayasaya aykırılık denetimi herkes tarafından istenebileceği gibi, AYM kendiliğinden de harekete geçebilmektedir. İhmal yoluyla anayasaya aykırılık söz konusuysa, AYM belli bir nihai süre vererek bu ihmalin giderilmesini yasama organından ister ve yasama organı bu süre içinde gereğini yapmak zorundadır. Almanya'da, sadece bir anayasal hakkı uygulamasız bırakan bir kanun yokluğunu değil, aynı zamanda kanun koyucunun ortam ve koşulların değişmesini hesaba

[1] KABOĞLU, a.g.e., s. 66 vd..

[2] Geç. 15 inci maddenin 3 üncü fıkrası 3.10.2001 tarih ve 4709 sayılı kanunla kaldırıldığından, bu tarihten sonra, ilgili dönemde çıkarılan kanunlarla ilgili AYM denetimi yapılabilecektir. Dava yoluyla denetimle ilgili süreler geçmiş olduğu için, denetim ancak itiraz yoluyla yapılabilecektir.

katarak bir kanunu değiştirmemesi veya belli kişi kategorileri için bir kanunda hükümler öngörülmesinin "unutulmuş" olması olgusunu, Federal AYM yaptırıma tabi kılabilir[1]. Türkiye'de yasama organının ihmalleri AYM denetimine tabi tutulmamıştır. Bu durumda AYM'nin yapabileceği bir şey yoktur[2]. Zira AYM de bu doğrultuda görüş bildirmiştir[3]. Oysa Türkiye'de, özellikle Anayasa'nın kanunla düzenlemeyi öngördüğü alanlarda kanun koyucu düzenleme yapmayarak ihmal yoluyla anayasal hükümlerin uygulanmasını engelleyebilmektedir. İhmal ise, hem bir haktan yararlanamama sonucunu doğurabilmekte, hem de düzenleme yapılmayan alan ağır toplumsal bunalımlarla ilişkili olabilmektedir[4]. Özellikle yasama organının ihmalinin yoğun olarak görüldüğü haller eksik düzenleme halleridir.

G- Anayasa Yargısı Denetiminin Sınıflandırılması

Anayasa yargısı denetimi, denetimin yapıldığı zaman ve denetimin özellikleri bakımından sınıflandırılabilir.

1- Denetimin Zamanı Bakımından Sınıflandırma

Kanunların anayasaya uygunluğunun denetimi kanun henüz yürürlüğe girmeden önce söz konusu olabileceği gibi, yürürlüğe girdikten sonra da söz konusu olabilir. Bu bağlamda "önleyici denetim" ve "düzeltici denetim" ayrımı yapılabilecektir.

a) Önleyici Denetim (A Priori Denetim)

Önleyici denetim kanunun yayımlanmasından önce, yetkili kurul veya yargı organı tarafından yapılan Anayasaya uygunluk denetimidir[5]. Fransa'da uygulanan bu denetim türüne iki halde başvurulabilmektedir:

1- Parlamentonun hükümetin yetki alanına giren bir konuda düzenleme yaptığı iddiası sonucu uyuşmazlık çıkması,

2- Cumhurbaşkanı, başbakan, iki meclis başkanı, altmış milletvekili veya altmış senatörün bir kanunun parlamento tarafından kabul edilip yayımlanmasından önce Anayasa Konseyi'ne başvurması.

Bazı ülkelerde önleyici denetim, sonradan denetim ile birlikte uygulanmaktayken (Macaristan, Kolombiya, Costa Rica, Panama gibi), bazı ülkelerde de mahkemeler bağlayıcı olmayacak biçimde görüş bildirebilmektedirler

---

1 KABOĞLU, a.g.e., s. 72-73.
2 GÖZLER, (2000c) a.g.e., s. 482.
3 Bkz. 63/174 esas sayılı karar.
4 KABOĞLU, a.g.e., s. 74.
5 ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 46.

(İsveç, Norveç, Finlandiya gibi)[1]. Türkiye'de 1982 Anayasası yapılırken Danışma Meclisi'nde kabul edilen metinde, şekil denetiminin "kanunların yayımlanması süresi içinde" yani kanun yürürlüğe girmeden önce istenebileceği, bu süre geçtikten sonra şekil bozukluklarından dolayı iptal davası açılamayacağı öngörülmüştü. Ancak, Milli Güvenlik Konseyi, Türk Anayasa Sistemi ve anayasa yargısının mahiyeti ile bağdaşmayan bu "öndenetim" sistemini değiştirerek maddeyi bugünkü haliyle kabul etmiştir[2].

b) Düzeltici Denetim (A Posteriori Denetim)

Sonradan denetim olarak da ifade edilen düzeltici denetim, kanun yayımlandıktan sonra başvuru üzerine AYM tarafından yapılan denetimdir. Türkiye'de olduğu gibi Avrupa'da genellikle uygulanan sistem bu olmakla birlikte, Romanya ve Macaristan anayasa yargısında önleyici denetim ve sonradan denetim birlikte uygulanmaktadır[3].

Bazı hukukçular tarafından her iki denetimin yeri ve amacı başka başkadır. Önleyici denetim daha çok kamu güçleri arasında yetki ayrımını sağlarken, düzeltici denetim ise kişi haklarının korunmasına öncelik verir. Her iki uygulama farklı işlev görerek birbirini tamamlamaktadır[4].

2- Denetimin Özellikleri Bakımından Sınıflandırılması

Anayasaya aykırılığın mahkemeye intikal ettirilmesi bakımından dava yoluyla denetim (soyut norm denetimi), itiraz yoluyla denetim (somut norm denetimi) ve anayasa şikayeti (bireysel başvuru) yöntemleri bulunmaktadır. Bu tercihler ayrı ayrı veya bir arada benimsenebilmektedir. Anayasaya aykırılık iddiası ve denetiminin herhangi bir dava ile ilgili olmaksızın, yani uyuşmazlık çıkmaksızın yapıldığı dava yoluyla denetim, Avusturya, Almanya, İtalya, Fransa, Türkiye, İspanya, Portekiz, Belçika, Polonya ve Romanya'da uygulanmaktadır[5]. Bir mahkemede görülmekte olan bir uyuşmazlığa uygulanacak olan bir kanun hükmünün anayasaya uygun olup olmadığı sorununun ortaya çıkması halinde yapılan itiraz yoluyla denetim, aynı zamanda dava yoluyla denetime de yer veren Avusturya, İtalya, Portekiz ve Türkiye tarafından benimsenmiş olup, ABD'nde uygulanan yöntem de budur[6]. Kişilerin anayasal güvenceye sahip hak ve hürriyetlerinin, anayasa ve kanunlarda öngörülen usullerle korunmasını sağlayan, hakları ihlal edilen kişilerce belli şartlar

1 ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 47.
2 ÖZBUDUN, (2003) a.g.e., s. 393.
3 İbrahim Ö. KABOĞLU, "Kelsen modeli Sınırlarında Demokratikleşme Sürecinde Anayasa Yargıçları", **Anayasa Yargısı 10**, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1993, s. 374.
4 Bkz. ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 48.
5 KABOĞLU, a.g.e., s. 50-57.
6 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 197 vd.

çerçevesinde kullanılabilen ve sadece kanuna karşı değil, genellikle bütün kamusal işlemlere karşı AYM'nde açılabilen bir dava olarak anayasa şikayeti ise, başta Almanya olmak üzere, Avusturya, İspanya, Portekiz, Macaristan ve Polonya gibi ülkelerde kabul edilmiştir[1].

a) Dava Yoluyla Denetim (Soyut Norm Denetimi)

Yasaların anayasaya uygunluğunun dava yoluyla denetimi, anayasada belirtilen kişi, grup, kurum veya organlar tarafından, bir kanuna karşı, anayasaya aykırı olduğu iddiasıyla yetkili yargı yerine dava açılmasını ifade etmektedir[2]. Bu yolla, kanuna karşı doğrudan doğruya açılan bir dava ile onun iptali sağlanabilecektir[3]. Bu denetim yoluna başvurma bakımından tek bir kişi veya organ yetkili kılınabileceği gibi, birden fazla organ veya kişi de yetkili kılınabilir. Bir kanunun veya kanun hükmünün anayasaya aykırı olduğu düşüncesiyle açılan bu davalar, somut bir olaya dayanmaksızın açıldıkları için bu denetim türüne "soyut norm denetimi" de denilmektedir. Bu denetim türü önleyici olabileceği gibi düzeltici de olabilir. Buna karşın itiraz yoluyla denetim, somut bir olaya dayandığı için düzeltici niteliktedir. Bu yolla yetkili yargı organına başvurabilmek bakımından değişik ülkelerde farklı başvuru süreleri öngörülmüş olabilir. Türkiye'de bu süre altmış gün olarak belirlenmişken, İtalya'da 15 ila 60 gündür[4].

b) İtiraz Yoluyla Denetim (Somut Norm Denetimi)

İtiraz yoluyla denetim, bir mahkemede görülmekte olan bir davanın karara bağlanmasının, o davada kullanılacak hukuk normunun anayasaya uygun olup olmamasına bağlı olması halinde yapılan denetimdir[5]. Bu denetim yoluna, bir yargı yerinde görülmekte olan bir davada uygulanacak bir kanun hükmünün Anayasaya aykırı olduğunun ileri sürülmesi ya da mahkemece bu kanıya doğrudan varılması[6] sonucu gidilmektedir. İtiraz yoluyla denetim hukuki uyuşmazlıklar münasebetiyle mahkemelerce AYM'nden talep edilen ve esas olarak hukukilik unsurunun ön planda olduğu denetim türüdür.

Yargıcın uygulanacak kuralın anayasaya aykırı olduğu sonucuna varması halinde, iki farklı anayasa yargısı modeline göre iki ihtimal söz konusudur[7]:

- Davayı gören mahkeme, uygulayacağı kuralın anayasaya aykırı olup

---

1 KABOĞLU, a.g.e., s. 62-65.
2 ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 57.
3 TEZİÇ,(2001) a.g.e., s. 202.
4 ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 57.
5 KIRATLI, (1966) a.g.e., s. 35.
6 ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 58.
7 ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 58.

olmadığı konusunda karar verme yetkisine sahiptir ve kuralı anayasaya aykırı bulursa uygulamaktan kaçınır. Amerikan Anayasa Yargısı Modelinde uygulama bu şekildedir.

- Davayı gören mahkeme, uygulayacağı kuralın anayasaya aykırı olduğu kanısına varırsa, davayı geri bırakarak, konuyu, anayasaya aykırılık durumunun incelenmesi için AYM'ne bir "ön sorun" olmak üzere gönderir. AYM'nin vereceği karar üzerine bakmakta olduğu davayı sonuçlandırır. Bu sistem Almanya, İtalya, Türkiye gibi pek çok ülke tarafından benimsenmiştir.

c) Bireysel Başvuru Üzerine Denetim (Anayasa Şikayeti)

Bireysel başvuru, bireyin anayasa tarafından güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerinin, anayasa veya kanunda öngörülen yöntemle korunması için yapılır. Birey bu yolla sadece kanuna değil, temel hakkını ihlal ettiğini düşündüğü tüm kamusal işlemlere karşı da dava açabilir. Davayı ancak temel hakkı ihlal edilen birey açabilecektir[1]. Anayasaya uygunluk denetiminde Avrupa Modelini benimseyen ülkelerin bireylere de AYM'ne başvurma hakkı tanınmıştır. Bu başvurular genellikle bir temel hak ihlalini telafi etmeye yönelik olup, kanunların yürürlüğe girmesinden sonra yapılırlar[2].

Alman Anayasası'nın 1-17 maddelerinde yer alan temel hakların çiğnenmesi halinde, yurttaşların bütün kanun yolları tüketildikten sonra AYM'ne şikayet hakları vardır. Buna "Anayasa Şikayeti" denilmektedir[3]. Anayasa şikayeti temel haklar veya temel haklar benzeri hakların kamu gücü tarafından çiğnendiği iddiasıyla yapılabilmektedir[4]. Anayasa şikayeti, bir kanuna karşı yapılabileceği gibi, yürütme işlemleri veya yargı kararlarına karşı da yapılabilmektedir[5]. Yargı kararlarına karşı da AYM'ne başvurulabiliyor olması, yargı kararlarının da AYM'nin yorumlarıyla bağlı olması sonucunu doğurduğu gibi, AYM'nin mahkemeler üstü bir mahkeme olması sonucunu da doğurmaktadır. Böylelikle AYM kuvvetler ayrılığı sistemi içinde yargı fonksiyonunun içinde yer almamakta, bu üç kuvvetin hukuk devleti ilkelerine uygun olarak kullanılmasını denetleyen bir üst denetim organı, bir dördüncü güç görüntüsü vermektedir.

Ğ- Anayasa Yargısı Denetiminde Ölçü Normlar

Anayasa yargısı denetiminde kullanılan ölçü normlar, anayasa, uluslararası

---

1 ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 58.
2 ERDOĞAN, (1997) a.g.e., s. 68.
3 Yavuz SABUNCU, "Federal Almanya'da Anayasa Şikayeti", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXXVII, No: 3-4, Ankara, 1982, s. 139-151.
4 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 205.
5 K. SCHLAICH, Tribunal Constitutionnel Fédéral Allemand, Revue İnternational de Droit Comparé, No. 2, Avril-Juin 1981, s. 355 ve dv.'dan aktaran TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 204.

anlaşmalar ve hukukun genel ilkeleridir. Bu ölçü normların tümü, "anayasallık bloku" denilen normlar kümesini oluşturmaktadırlar[1].

1- Anayasa

Anayasa yargısı için ilk koşul, devletin temel düzenini belirleyen ve anayasa yargısında ölçü norm olarak kullanılabilecek bir anayasanın bulunmasıdır[2]. Geniş anlamıyla anayasa; kamusal kuvvetlerin örgütlenmesi, devlet organları arasında ve devlet organlarıyla yerinden yönetim organları arasında yetkilerin paylaşımı, normların hazırlanmasına ilişkin kuralların yanı sıra, çeşitli ilkeler, haklar ve özgürlükleri de kapsamına almaktadır. Hatta kimi anayasaların başlangıç kısımları da ölçü norm olarak kullanılmaktadır. 1982 Anayasası'na göre, Anayasanın dayandığı temel görüş ve ilkeleri belirten başlangıç kısmı anayasa metnine dahildir (m. 176)[3]. 1956 Fransız Anayasası'nın yapmış olduğu atıf sebebiyle de, Fransız Anayasa Konseyi hak ve özgürlükler yönünden 1789 Haklar Bildirgesi'ne uzanan bir anayasallık bloku oluşturmuştur[4].

Anayasaya uygunluk denetiminde ölçü normun geniş anlamda anayasa olması, bunun her davada bütün olarak kullanıldığı anlamına gelmemektedir. Örneğin, Almanya'da, bireysel başvuruların hükme bağlanmasında sadece temel haklar kategorisi denetimin yapılmasında ölçü norm olarak dikkate alınmaktadır[5].

2- Uluslararası Anlaşmalar

Anayasa yargısında dikkate alınan diğer bir ölçü norm grubu da uluslararası anlaşmalardır. Uluslararası anlaşmaların ölçü norm olarak kullanılmasında iki farklı durum söz konusudur. Bunlardan birincisi, Avusturya ve Türkiye'de olduğu gibi, bu anlaşmaların anayasaya uygunluk denetiminde ölçü norm olarak dikkate alınmasıdır. İkincisi ise, AYM'nin anayasa uygunluk yanında uluslararası anlaşmalara uygunluk denetimi yapmasıdır. Bulgaristan, Macaristan, Çek Cumhuriyeti ve İspanya Anayasaları kanunların sadece anayasaya değil uluslararası anlaşmalara da uygun olması gerektiğini belirtmiş ve anayasa mahkemelerine bu konuda yetki vermiş anayasalardır[6].

Türk Anayasa Yargısı bakımından durum değerlendirildiğinde; uluslararası hukuk kurallarının bağımsız ölçü norm olarak değil, ancak "destek ölçü norm" olarak

---

1 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 290.
2 ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 46.
3 KABOĞLU, a.g.e., s. 76.
4 D. Rousseau, **Droit du Contentieux Constitutionnel**, 2e éd., Préface de G. Vedel, Montchrestien, Paris 1992, s. 91-104'den aktaran KABOĞLU, a.g.e., s. 76.
5 KABOĞLU, a.g.e., s. 77.
6 KABOĞLU, a.g.e., s. 77-78.

kullanıldığı görülmektedir[1].

Uluslararası anlaşmaların AYM'lerince ölçü norm olarak kullanılmaları, hukukun genel ilkelerinin ölçü norm olarak kullanılmasıyla sıkı sıkıya ilişkilidir. Çünkü hukukun genel ilkeleri, evrensel nitelik taşıyan ilkelerdir[2]. Uluslararası anlaşmalar da esas itibariyle bu ilkelerin yazılı hale getirilmiş halleridirler. Böylece imzalanan uluslararası anlaşmalar uluslararası anlaşma statüsünde ölçü norm olurken, imzalanmayan anlaşmalarda yer alan ilkeler, diğer hukuk ilkeleriyle birlikte hukukun genel ilkeleri statüsünde ölçü norm olarak kabul edilebilirler.

3- Hukukun Genel İlkeleri

Anayasa yargısı denetiminde kullanılan son ölçü norm gurubu hukukun genel ilkeleridir. Türk AYM'nin, belli bir sonuca varırken anayasa üstü "hukukun temel ilkeleri"nden yararlandığı pek çok kararı bulunmaktadır[3]. Böylece Türk AYM, hukukun bilinen ve bütün uygar memleketlerde kabul edilen prensiplerini kararlarında kullanmakta[4] ve bu tutumuyla pozitivizmden uzaklaşmış olmaktadır[5]. Zaten, anayasaya uygunluğun yargısal denetimini kabul eden sistemlerde pozitivizmden uzaklaşma eğiliminin kendiliğinden güç kazanması oldukça normaldir[6]. Türk AYM de, hukuk devleti kavramından hukukun genel ilkelerini çıkarmakta ve bunu kararlarında destek ölçü norm olarak kullanmaktadır[7].

Hukukun genel ilkelerine Türk AYM gibi başka AYM'lerinin kararlarında da ağırlıklı bir şekilde yer verildiği görülmektedir. Alman Federal AYM, birçok kararlarında, supra-pozitif temel normlar, tabii adalet, objektif ahlak normları, ölçülülük emri, hukuk güvenliği, somut olay adaleti arasındaki gerginlik ilişkisini çözümleme gibi kıstaslar kullanarak, hukukun genel ilkelerini yazılı olmayan anayasa kuralları olarak gördüğünü ortaya koymuştur[8].

H- Anayasa Mahkemesi Kararları

AYM'leri yaptıkları denetim sonucu, anayasaya aykırılığı ileri sürülen kanun

---

1 Bkz. 86/18 esas sayılı karar.
2 KABOĞLU, a.g.e., s. 80.
3 Bülent Nuri ESEN, **Anayasa Mahkemesine Göre Türk Anayasa Hukuku Anlayışı**, AÜHFY: 206, 1996, s. 40-42.
4 SOYSAL, (1969) a.g.e., s. 103.
5 ESEN, a.g.e., s. 40-42.
6 SOYSAL, (1969) a.g.e., s. 103.
7 İbrahim Ö. KABOĞLU, "Hukukun Genel İlkeleri ve Anayasa Yargısı", **Anayasa Yargısı 8**, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1991, s. 302-310'dan aktaran KABOĞLU, a.g.e., s. 81.
8 Taylor COLE, "The Constitutional Courts: A Comparison", **American Politics Science Review**, Vol. LIII, No. 4, Dec. 1959, s. 973; Altan HEPER, "Alman Anayasa Mahkemesinin Hukuk Devleti Anlayışı", **Hukuk Devleti**, (Haz. Hayrettin ÖKÇESİZ), HFSA – Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998, s. 171.

hakkında bir hüküm verirler. Bu hüküm, kanunun anayasa karşısındaki durumunu ortaya koymakta; aykırılık söz konusu ise kanun iptal edilmekte, aykırılık söz konusu değilse başvuru reddedilmektedir.

Yargı denetimi sonucunda anayasaya aykırı bulunan kural bakımından iki durum söz konusudur[1]:

- Kural yargı yerince iptal edilir. Bu karar herkesi bağlar. Türkiye'de olduğu gibi, kanunların anayasaya uygunluğunun bu amaçla kurulmuş bir mahkeme tarafından denetlendiği sistemlerde, mahkemenin anayasaya aykırılığı saptadığı durumlarda verdiği kararlar herkes için hüküm ifade etmektedir. Bu kararlara karşı herhangi bir itiraz, ya da kanun yolu yoktur[2].
- Kural iptal edilmez. Mahkemenin anayasaya aykırılık konusundaki kararı sadece davanın taraflarını etkiler ve Anayasaya aykırı bulunan kural onlar yönünden uygulanmaz. Ayrı bir AYM'nin bulunmadığı sistemlerde geçerli olan bu uygulamada, mahkeme kararı ile kanun hukuken yürürlükten kalkmamakla yani iptal edilmemekle birlikte, aykırılık kararı bütün mahkemeler için bağlayıcı olduğundan, kanun bir daha uygulanamamakta ve ölü bir metin haline gelmektedir[3]

Buna göre, aykırı bulunan kuralın iptal edilip edilmemesi, sonucu değiştirmemektedir. Birinci halde, iptal edildiği için kimseye uygulanamayan kural, ikinci halde, iptal edilmese de alt mahkemeler tarafından kimseye uygulanamamaktadır. Ancak, ikinci halde, kural hukuken yürürlükte kaldığı için kurala dayalı uygulamaların mahkemelere intikal etmemesi halinde bağlayıcı bir şekilde uygulanmaya devam edecektir.

Ayrı bir mahkemenin bulunduğu sistemlerde, AYM kararları kural olarak herkesi bağlamakla birlikte, bunun bazı istisnaları da vardır. Portekiz, Polonya ve Romanya'da parlamento 2/3 oyçokluğuyla AYM kararını askıya alabilmektedir. Çekoslavakya'da ise, AYM'nin anayasa aykırılık bildirimi durumunda Parlamento, ilgili kanunu altı ay içinde anayasaya uygun duruma getirebilir, getiremezse iptal hükmü yürürlüğe girer. Alman, Avusturya ve Polonya AYM'leri şimdilik anayasaya uygun buldukları, ancak ilerde uygun bulmayacakları kanunun değiştirilmesi için parlamentoya "uyarıda" bulunmaya yetkilidirler.

1- Kararların Türleri

AYM'lerinin verecekleri kararlar, kanunun iptali yönünde olabileceği gibi, kanunun anayasaya uygunluğu yönünde de olabilir. Bunun yanı sıra mahkemeler ara kararları verebilecekleri gibi, yasama organına çağrı kararları da

---

1 ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 61.
2 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 207.
3 TEZİÇ,(2001) a.g.e., s. 199.

verebilmektedirler.

a) Basit Kararlar

Anayasa yargısı denetimi sonunda kanunun anayasaya uygun olmadığı bildirilebilir. Bu durumda ya Fransa'daki ön denetimde olduğu gibi kanun yürürlüğe girmez, ya da kanun yürürlüğe girdikten sonra, dava ya da itiraz yoluyla yapılan başvurular sonucu kanun iptal edilir. Ancak bu genel uygulamanın bazı istisnaları olabilmektedir. Örneğin, Portekiz'de AYM, sadece kanunun anayasaya "aykırılık bildirimi"nde bulunur. Denetim konusu olan kanun, üçte iki çoğunlukla AYM kararını kaldırmak, değiştirmek ya da teyid etmek için tek yetkili organ olan Parlamentoya geri gönderilir[1].

Anayasaya uygunluk denetiminde bir diğer alternatif de kanunun anayasaya uygun olduğunun bildirilmesidir. Bu durumda mevcut kanun, anayasa yargısı denetimini başarıyla geçmenin sağladığı hukuki kuvvetle ve anayasa yargısına olan inanç ölçüsünde daha etkili bir konuma yükselmiş olacaktır. Anayasaya uygun bulunan kanunlar bakımından 1982 Anayasası'nda Avrupa ülkeleri anayasalarında bulunmayan[2] bir yasaklama hükmü bulunmaktadır. Buna göre; itiraz yoluyla yapılan başvuruda esastan anayasaya uygun bulunan bir kanunun, on yıllık süre içinde anayasaya aykırı olduğu itirazı ileri sürülemeyecektir.

b) Ara Kararlar

Ara kararlar Avrupa Modeli'nde yaygın olup, farklı biçimlerde verilebilmektedir. İki ana eğilimden biri, "kısmi anayasaya uygunluk bildirimi", diğeri ise, "yorumlayıcı kararlar"dır. Kısmi anayasaya aykırılıkta kanunun tamamen değil kısmen anayasa aykırı bulunmaktadır. Yorumlayıcı kararlarda ise, kanun AYM'nce yapılan yorum çerçevesinde anayasaya uygun bulunmaktadır[3].

Avusturya ve Alman Federal AYM'lerince kullanılan "anayasaya uygun yorum" yöntemine göre; kanunların anayasaya uygun yorumu çerçevesinde AYM'nin görevi sadece kanunun anayasaya aykırı bulunan ruhunun bertaraf edilmesidir[4]. Türk AYM iki tür ara kararı geliştirmiştir. Birincisi, yorumlayıcı ya da açıklayıcı kararlardır. Mahkeme bu tür kararlarla kanunu iptal etmeden, onu Anayasaya uygunluk açısından yorumlamaktadır[5]. Bu tür yorum kararları, diğer

---

1 KABOĞLU, a.g.e., s. 82-83.
2 KABOĞLU, a.g.e., s. 83.
3 KABOĞLU, a.g.e., s. 83.
4 OBERNDORFER, "Avusturya Raporu", s. 23'den aktaran KABOĞLU, a.g.e., s. 84.
5 Ergun ÖZBUDUN, Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, "Türkiye Raporu", **Anayasa Yargısı**, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1988, s. 187'den aktaran İbrahim Ö. KABOĞLU, Anayasa Yargısı, İmge Kitabevi, 1994, s. 85.

yargı organları ile birlikte yürütme makamlarını etkilemektedir[1]. AYM'lerince yorumlayıcı kararlar, yasama organı ile ihtilafların çoğalmasının önüne geçmek ve bir iptal kararının yol açacağı hukuki güçlükleri önlemek amacıyla verilmektedir[2]. İkinci tip ara kararları, anayasaya aykırılık içermesine karşın mahkemenin kanunu iptal etme yerine ihmal etmesi ve Anayasa kuralının, görülmekte olan davada doğrudan uygulanmasıdır[3].

c) Yasama Organına Çağrı Kararları

Bazen AYM'leri yasama organını kanun yapmaya ya da kanunu değiştirmeye davet edebilmektedirler. Bazı durumlarda kanun anayasaya uygun olarak beyan edilmiştir, fakat kanunun o durumda korunması, gelecekte anayasanın şu veya bu ilkesini zedeleme tehlikesi taşıdığını beyanla AYM, yasama organına belli bir süre tanıyarak kanunu değiştirmeye davet eder[4].

Bazı durumlarda ise, yasama organı anayasanın öngördüğü kanunları çıkarmamakta veya anayasanın temel ilkeleri doğrultusunda gerekli düzenlemeleri yapmamaktadır. Bu gibi durumlarda AYM'nin yasama organına çağrıda bulunması bazı ülkelerde kabul edilmiştir. Polonya'da AYM sıkça Parlamentoyu bir kanunu kabul etmeye ya da değiştirmeye davet etme yetkisini kendiliğinden kullanır. Macaristan'da AYM, Parlamentoyu belli kanunları hazırlayıp yürürlüğe koymaya davet eder[5].

Türk AYM'nin Yasama organına çağrı yetkisi bulunmamaktadır. Anayasa'nın "İptal kararının yürürlüğe girişinin ertelendiği durumlarda, TBMM iptal kararının ortaya çıkardığı hukuki boşluğu dolduracak kanun tasarı veya teklifini öncelikle görüşüp karara bağlar" kuralı (m. 153/4), hem daha çok AYM kararının etki ve sonucu ile ilişkili, hem de AYM'nin çağrısı değil, doğrudan bir anayasal buyruktur[6].

2- Kararların Etkileri

Türk AYM de öteki AYM'leri gibi, yasama organının çıkardığı kanunlar üzerinde anayasaya uygunluk denetimi yaparken ikinci bir kanun koyucu veya bir başka deyişle menfi kanun koyucu olarak görev ifa etmiş olmakta, Anayasa hükümlerini yorumlamak suretiyle de bütün devlet organlarını Anayasanın gösterdiği

---

1 Yıldırım ULER, "Anayasa Mahkemesi İptal kararları Geri Yürür", **Bahri SAVCI'ya Armağan**, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları 7, Ankara, 1988, s. 525.
2 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 272-273.
3 KABOĞLU, a.g.e., s. 85.
4 KABOĞLU, a.g.e., s. 87.
5 KABOĞLU, a.g.e., s. 88.
6 KABOĞLU, a.g.e., s. 88.

hedeflere yöneltmektedir[1]. Türk AYM'nin kararları, dava konusu olan normu ortadan kaldırdığı için bu karar herkes için hüküm ve sonuç doğurur. 1982 Anayasası, 1961 Anayasası'nın aksine, AYM'ne "olayla sınırlı ve sadece tarafları bağlayıcı" karar verme yetkisini tanımamıştır.

3- Anayasa Mahkemesi Kararlarının Bağlayıcılığı

Kanunlar Anayasaya uygunluk karinesinden yararlanmaktadırlar. Buna göre, bir kanun AYM tarafından iptal edilinceye kadar hukuka uygun kabul edilmektedir. İdarenin ve yargı organlarının bu kanunu uygulamama gibi bir tercih hakları bulunmamaktadır. Buna karşın, AYM'nce iptal edilen veya yürürlüğü durdurulan bir kanunun ise idare ve yargı organlarınca uygulanabilmesi mümkün değildir[2]. Zira AYM kararları kesin hüküm otoritesinden yararlanmaktadır[3]. Bu kararlara karşı hiçbir başvuru yapılamaz. Bu hukuki güç, sadece kararın hüküm fıkrasıyla sınırlı kalmayıp, gerekçelerine, sınırlı Anayasaya uygunluk kararları çerçevesinde formüle edilen yorumlara kadar uzanmaktadır[4].

Kararın kesinliği, "şekli anlamda kesinlik" ve "maddi anlamda kesinlik" olmak üzere iki şekilde ortaya çıkacaktır. Şekli anlamda kesinlik; o karara karşı başka herhangi bir başvuru imkanının olmamasını ifade etmektedir. Gerçekten de AYM kararları verildikleri anda kesinleşen ve kendisine karşı herhangi bir başvuru imkanının bulunmadığı kararlardır[5]. AYM kararlarının bu özelliği, AYM'lerine bugünkü güçlü konumlarını sağlamaktadır. AYM kararlarını bozacak bir organın bulunmaması karşısında, bu kararları aşmanın tek yolu, iptal edilen hükmü Anayasa hükmü olarak kanunlaştırmaktır.

Maddi anlamda kesinlik ise; kararın bağlayıcı olmasını ifade etmektedir. Bu anlamda kesin karar, mahkemenin kendisini ve başka mahkemeleri bağlar. Kesin hüküm sadece mahkemeleri değil, aynı zamanda, yasama ve yürütme organları ile gerçek ve tüzel kişileri de bağlamaktadır[6]. Ancak AYM kararlarının "kesin hüküm" olmasını diğer yargı organları kararlarının "kesin hüküm" olmasından ayıran önemli bir özellik bulunmaktadır. Diğer yargı organları tarafından verilen ve kesin hüküm haline gelmiş kararlar bağlayıcılığını kazanmıştır ve ilgili konuda artık yargı

---

1 TİKVEŞ, a.g.e., s. 134.
2 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 274.
3 ARMAĞAN, a.g.e., s. 147.
4 KABOĞLU, a.g.e., s. 91; Fazıl SAĞLAM, "Yetki ve İşlev Bağlamında Anayasa Mahkemesi'nin Yasama Yürütme ve Yargı İle İlişkisi", **Anayasa Yargısı, 13**, Ankara, 1996, s. 58; Bakır ÇAĞLAR, "Anayasa Yargısında Yorum", Anayasa Yargısı 2, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1986, s. 191 vd. GÖZLER bu konuda farklı düşünmektedir. Yazara göre, kararın bağlayıcılığı yalnız hüküm fıkrası için geçerli olup, gerekçenin bağlayıcılığı söz konusu değildir. Bkz. Kemal GÖZLER, **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa 2000b, s. 494.
5 GÖZLER, (2000b) a.g.e., s. 493.
6 GÖZLER, (2000b) a.g.e., s. 493.

organlarına başvurma imkanı ortadan kalkmıştır. Aynı durum AYM'nin iptal kararları için de söz konusudur. Ancak AYM'nin ret kararları bakımından aynı şey söylenemeyecektir. Zira ret kararından sonra, aynı kanun hakkında tekrar AYM'ne başvurulması ve mahkemenin ilgili kanunu iptal etmesi mümkündür. Bu sebeple, AYM'nin ret kararlarının kesin hüküm otoritesine sahip olmadığı söylenebilecektir[1].

AYM kararlarının kesinliği ve bağlayıcılığı ile ilgili önemli bir konu da, iptal edilen kanunla özdeş yeni bir kanunun çıkarılması halidir. Yasama organının böyle bir kanunu çıkarması her zaman mümkündür. Böyle bir durumda, iptal edilenlere özdeş olan yeni kanun kendiliğinden yok hükmünde ve Anayasaya aykırı değildir[2]. Bu kanunun yokluğunun AYM'nce tespit edilmesi gerekmektedir. Yokluğun tespiti ile kanunun hükümsüzlüğü ortaya konacaktır, böyle bir kanunun iptaline gerek bulunmamaktadır[3]. AYM bu konudaki bir kararında[4], "*Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilerek Anayasaya aykırılığı belirlenen bir hükümle aynı ya da özdeş nitelikte olan bir başka kuralın yasalaştırılarak Anayasa Mahkemesi kararının etkisiz duruma düşürülmesi, kuşkusuz Anayasanın 153. maddesinin ağır ihlali anlamına gelir*" demek suretiyle, yok hükmündeki kanunların etkisine işaret etmektedir. Yokluğuna karar verilen hüküm baştan itibaren hiç yürürlüğe girmemiş kabul edileceğinden ilgili kanun hükümlerine göre yapılan işlemler de, kendiliğinden yoklukla sakat olacaktır. Bu sebeple, yokluğun sonuçları iptalden daha ağırdır[5].

4- Kararların Yürürlüğe Girmesi

Anayasal düzeni ihlal eden hukuk normları, her ne olursa olsun aslında kendiliğinden ve geriye etkili olarak, baştan itibaren hükümsüzdür[6]. Ancak pratikte ortaya çıkan gereklilikler nedeniyle, hukuka ve anayasaya aykırı kanun hükümleri ile ilgili iptal kararlarının yürürlüğe girmesinde, bu kararları normun konulduğu zamana kadar yürütme anlayışı genel olarak benimsenmemektedir. AYM kararlarının yürürlüğü ile ilgili üç ihtimal söz konusudur:

- Kararın verildiği andan itibaren yürürlüğe girmesi.
- Kararın RG'de yayımlandığı tarihten itibaren yürürlüğe girmesi.
- Kararın RG'de yayımlandığı tarihten daha sonraki bir tarihte yürürlüğe girmesi.

1961 Anayasası'nın ilk şeklinde iptal kararları verildiği anda yürürlüğe

---

1 Bkz. GÖZLER, (2000b) a.g.e., s. 494.
2 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 276.
3 Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, "Yönetsel ve Anayasal Yargıda Yokluk", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 28, Sayı: 2, Haziran 1995b, s. 9.
4 90/36, 91/27 esas sayılı kararlar.
5 ALİEFENDİOĞLU, (1995b) a.g.m., s. 9.
6 Michael SACHS, "Hukukun Üstünlüğü ve Hukuk Devleti", Uluslararası Anayasa Hukuku Kurultayı'nda Sunulan Bildiri, Türkiye Barolar Birliği, 9-13 Ocak 2001, Ankara, s. 626.

girerken, 1971 değişikliğinden sonra ve 1982 Anayasası'na göre RG'de yayımlandığı andan itibaren yürürlüğe girmektedir. AYM karar verdiği halde gerekçe yazımının uzun sürebilmesi nedeniyle, RG'de yayımının gecikmesi, buna ek olarak yürürlük tarihinin bir yıl sonrası olarak kararlaştırılabilmesi, üstelik yasama organını bu süre içerisinde bile düzenleme yapmama ihtimali söz konusu olduğunda iptal edilmiş olan bir kanunun hukuk alanında iki üç yıl gibi uzun bir süreyle tutulması anayasa yargısının amaç ve işleviyle bağdaşmamaktadır[1].

İptal kararının yürürlüğe girişinin ertelenmesi, yani RG'de yayımlandığı günden daha sonraki bir gün olarak belirlenmesi, hukuk boşluğu doğması ve böylelikle kamu düzenini tehlikeye düşmesinin önlenmesi bakımından gerekli olabilmektedir[2].

5- Kararların Geriye Yürüyüp Yürümeyeceği

Anayasada kazanılmış hakları ve hukuk güvenliğini ortadan kaldırıcı ya da toplumun adalet anlayışını zedeleyici sonuçlar doğurmasından kaygı duyulması nedeniyle, AYM'nce verilmiş iptal kararlarının "geriye yürümezliği" ilkesi kabul edilmiştir[3]. Böylelikle kanunların Anayasaya uygunluğu karinesine güvenmiş olanları korumak amaçlanmıştır[4].

Geriye yürümezlik genel kural olmakla birlikte, bu kural her zaman çok katı bir biçimde uygulanmamaktadır. İtiraz yoluyla AYM denetiminde, itiraz yoluna başvuran mahkeme bakmakta olduğu davayı ertelemekte, AYM beş ay içinde karar verirse verilen bu karar doğrultusunda uyuşmazlık çözülmektedir. Beş ay içinde AYM'nin karar vermemesi durumunda Mahkeme mevcut kanun hükümlerine göre davayı çözecek ancak, dava konusunda esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar AYM kararı gelirse, dava mahkemesi bu karara uyacaktır. Bu bilgiler doğrultusunda, itiraz yoluyla AYM'ne başvurulması halinde, AYM iptal kararının bu denetime yol açan dava bakımından dikkate alınması ve dava konusu yapılmış işlemin hukuka aykırı bulunarak iptali gerekmektedir[5].

AYM 1993 yılındaki içtihadı ile "yürürlüğü durdurma" kararları vermeye başlamış, böylelikle iptal kararları gerekçesiyle birlikte RG'de yayımlanmadan önce yürürlüğe girmeye başlamıştır. Böylelikle, Mahkeme, kendi içtihadıyla, kararlarını geriye yürütme imkanına kavuşmuştur.

---

1 KABOĞLU, a.g.e., s. 96.
2 KABOĞLU, a.g.e., s. 95.
3 Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, "Anayasa Mahkemesi'nce Verilen İptal Kararlarının Zaman İçindeki Etkisi", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 3, Eylül 1990, s. 3.
4 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 279.
5 Metin GÜNDAY, **İdare Hukuku**, 7. Bası, İmaj Yayınları, Ankara, 2003, s. 84 vd.

6- Yürürlüğü Durdurma Kararları

Yürürlüğü durdurma ile ilgili başvurularda AYM, önceleri Anayasada bu konuda verilmiş bir yetki olmaması nedeniyle başvuruları reddetmekteyken[1], sonunda önceki kararlarında benimsediği anlayıştan vazgeçerek Anayasaya uygunluk denetiminde yürürlüğü durdurma kararları vermeye başlamıştır[2].

AYM, içtihadi yetki yoluyla verdiği yürürlüğün durdurulmasına ilişkin kararının gerekçesini, hukuk devleti, hak arama özgürlüğü ve hukukun üstünlüğü kavramları bağlamında formüle etmiştir. Anayasada ve 2949 sayılı Kanun'da açık ve doğrudan bir dayanağı bulunmamasına karşın, Yüksek Mahkeme'ye göre, "dava" kavramı içinde yürütmenin durdurulması da bulunmaktadır. Yasamanın "üstün gücüne" karşı "anayasal denge aracı" olarak bu işlevin yerine getirilmesini, "yargılama kapsamı içinde gerekli önlemleri alma" yetkisinin kullanılmasına bağlayan AYM, yürürlüğü durdurmayı, yargısal denetimin etkinliğinin özünde var olan bir araç olarak görmektedir[3].

Yürürlüğü durdurma yetkisi, iptal kararı üzerine, yasama organının aynı içerikte yeni bir kanun çıkarması ihtimaline karşı gerekli bir önlem olarak görülebilir[4]. Böylece, önceki iptal kararına atıfla verilecek yürürlüğü durdurma kararı, Anayasaya aykırılığı önceki iptal kararıyla tespit edilmiş kanunun bir an önce hukuk alanından kaldırılması bakımından etkin bir uygulama olacaktır.

Yürürlüğü durdurma kararlarının en önemli sonucu, AYM kararların bu yolla geriye yürütülmesidir. Yürürlüğü durdurma kararları sayesinde AYM kararları, RG'de yayımlandıkları tarihte değil, daha önce verilen yürürlüğü durdurma kararlarının RG'de yayımlandıkları tarihte yürürlüğe girmektedir.

---

1 Bkz. 72/13, 77/60 esas sayılı kararlar.
2 Yürürlüğü durdurma kararı ilk olarak E: 93/33 sayılı kararla verilmiştir.
3 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 286.
4 Bkz. KABOĞLU, a.g.e., s. 100.

İKİNCİ BÖLÜM

ANAYASA YARGISI DENETİMİNİN KONUSU OLARAK VERGİ KANUNU

Geçmiş çağların tarıma veya küçük çaplı diğer ekonomik faaliyetlere dayalı toplumlarında vergiler ve mükellefler belirgindi ve vergilerdeki değişiklikler kolayca hissedilmekteydi. Dolayısıyla vergilendirme ile ilgili konuların düzenlenmesi kadar, halk tarafından hissedilmesi ve tepki gösterilmesi de oldukça kolaydı.

Esas olarak yasama organlarının vergilendirme yetkisini kullandığı günümüzde ise, vergiler son derece karmaşık bir hal almıştır. Vergilerin tabanındaki genişleme, ağırlıklı olarak dolaylı vergilere kayma, mükellefle devlet arasında en önemli ilişki olan vergi ilişkisinin yanı sıra pek çok başka ilişkinin de ortaya çıkması, devletin gitgide artan fonksiyonları vb. şartlar vergi hukukunu karmaşık bir hale getirmiş, bu karmaşa, hem doğal bir sebep hem de sonuç olarak vergilerin konulması ve uygulanması işlemlerinin uzman organlarca yapılması ve denetlenmesi zorunluluğunu doğurmuştur.

Eskiden, hak ve özgürlüklere özellikle vergilendirme yoluyla yapılan keyfi saldırılar, egemenliğin kullanıcısı durumunda olan ve yürütme ve yasama gücünü elinde bulunduran kral, feodal bey gibi kimselerden gelmekteydi ve parlamentolar kurtuluş yerleri olarak görülen yerler şeklinde ortaya çıkmışlardı. Ancak zaman içindeki gelişmeler, yasama yetkisi kim tarafından kullanılırsa kullanılsın, yasamanın başkaları için karar alma faaliyeti olması sebebiyle denetlenmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu denetimin en gerekli olduğu alanlardan biri de ağırlıklı olarak yasama organlarının yetkisi çerçevesi içinde olan vergilendirme alanıdır. Krallıkların ve beyliklerin ortadan kalktığı, egemenliğin artık kuvvetler ayrılığı ilkesi çerçevesinde yasama, yürütme ve yargı organları eliyle kullanıldığı günümüzde vergilendirme yoluyla hak ve özgürlüklere yapılacak saldırıların önlenmesi konusunda en önemli görev yargı organlarına ve dördüncü güç olarak görülebilecek AYM'lerine düşmektedir.

I- VERGİLENDİRMENİN ANAYASAL ÇERÇEVESİ

Ekonominin örgütlenmesi ve işleyişi hukuk kurallarına bağlı olduğundan, hukuk sisteminin temeli olan anayasa, zorunlu olarak ekonomik düzenin de temelini ve hukuki altyapısını oluşturmaktadır[1]. Hukuk, ekonomik alandaki kamusal düzenlemeler için bir araç işlevi görmesi yanında; aynı zamanda ekonomik alandaki faaliyetlerin içinde cereyan edeceği bir çerçeve de oluşturmaktadır. Ekonominin kendi kanunlarının varlığını ve bunların işleyişini salt hukuki düzenlemelerle

[1] P. DELVOVÉ, **Droit public de l'économie**, Dalloz, Paris, 1999, s. 67'den aktaran TAN, (2001) a.g.m., s. 857.

durdurmanın veya tersine çevirmenin olanaksızlığına karşın, serbest piyasa ekonomisi için de bir hukuki altyapının oluşturulması zorunluluğu kabul edilmektedir[1]. Zira kamusal faaliyetin alan ve kapsamı ile kuralları ilk olarak Anayasalarda belirlenir. Devletin Anayasada "liberal devlet" veya "sosyal devlet" olarak ifade edilmesi amaç fonksiyonunun ne olduğunu gösterecektir[2].

Diğer pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de ekonomik sistemin hukuki altyapısını düzenleyen birincil kaynak olan Anayasa'nın, ekonomik düzen ile ilgili hükümlerinin belirli bir sistem tercihini yansıtıp yansıtmadığı sorgulanmıştır. AYM konuyla ilgili kararlarında[3], "*çok partili demokratik rejimi benimseyen Anayasamızda, Anayasa ilkelerine ters düşmemek koşuluyla iktidarların ekonomi alanında müdahaleci ve liberal politika izlemelerine bir engel*" bulunmadığını, Anayasa'nın "*liberal bir iktisadi politika takibine elverişli olduğu kadar karma bir iktisadi politika takibine de müsait*" olduğunu belirtmektedir[4]. Buna göre, çoğunluğun siyasal eğilimleri doğrultusunda iktidara gelen siyasal parti, Anayasanın izin verdiği ölçülerde farklı iktisadi politikalar izleyebilecek, bunun için gerekli kanunları çıkarabilecektir. Demokratik sistem içerisinde olması gerekeni ifade eden bu anlayışa karşın, belli görüşler çerçevesinde belli bir iktisadi anlayışın izlenmesini zorlayacak şekilde anayasalarda düzenleme yapılmasını öneren yaklaşımlar, demokratik anlayışa aykırılıkları gerekçesiyle eleştirilmiştir[5].

Anayasa ile kurulan demokratik siyasal sistemlerin teorik kökeni olan kuvvetler ayrılığı fikrinin özellikle en duyarlı olarak korunmaya çalışıldığı alanlardan biri vergilendirme alanıdır. "Verginin kanuniliği" ilkesinin hemen hemen tüm anayasalarda yer alması[6], bu konuda tarihsel mücadeleler sonucunda yasama organının elde ettiği vergilendirme yetkisinin en önemli göstergelerinden biri olmuştur[7]. Bugün, verginin kanuniliği ilkesinin anayasalarda yer alması, anayasa hukukunun ve vergi hukukunun birlikte gelişmelerinin sonucudur[8]. Gerek Batı'daki ve gerek Türkiye'deki gelişmeler bu durumu ortaya koymaktadır[9]. Ancak verginin kanuniliği ilkesi doğrultusunda, vergi konusunda temel düzenleme yetkisi yasama

---

1 TAN, (2001) a.g.m., s. 857.

2 A. Kemal ÇELEBİ, "Cumhuriyet Dönemi Anayasalarında Ekonomik ve Sosyal Devlet Anlayışı", **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Sayı: 1, 1995, s. 56-57.

3 84/9 esas sayılı karar.

4 85/2 esas sayılı karar. Ayrıca bkz. GÖZLER, (2000c) a.g.e., s. 142.

5 GÖZLER, (2000c) a.g.e., s. 148-149.

6 Nami ÇAĞAN, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXXVII, Sayı: 1-4, 1980, s. 133.

7 Erdoğan TEZİÇ, "Batı Demokrasilerinde 'Yürütme'nin Üstünlüğü ve Yeni Kurumlar Dengesi", **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Yıl 1, Sayı: 2, Ağustos 1980, s. 91.

8 Akif ERGİNAY, "Anayasamızın Mali Hükümleri", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, C. IX'dan ayrı bası, İstanbul, 1964, s. 1.

9 Bkz. Ahmet G. KUMRULU, "Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, **Atatürk'ün 100. Doğum Yılına Armağan**, Cilt XXXVI, Sayı 1-4, 1979, s. 148-149;

organında olmakla birlikte, her geçen gün artan oranda yürütme organına yapılan yetki devirleriyle, bugün artık, tarihsel kuvvetler ayrılığı anlayışının yumuşadığı ve kurumlar dengesinin yürütme organı yararına bozulduğu görülmektedir[1].

Vergi devletinde devlet kurumunun en önemli gereklerinden biri olan vergi de, kabul edilen ekonomi anlayışı çerçevesinde anayasalarda şekillenecektir[2]. Anayasa, vergilendirme yetkisinin çerçevesini çizmeye çalışan ve onun sınırlarını belirten hükümler taşıyacaktır[3]. Anayasalara vergi ile ilgili hükümler konulması sadece tarihi nedenlere dayanmamaktadır. Vergilendirme, bir yönü ile kişilerin hak ve özgürlük alanlarına, malvarlıklarına yönelen bir müdahale niteliği taşırken diğer yönü ile de devlet için demokratik rejimi finanse eden, siyasal iktidarın ekonomik ve sosyal politikalarının yürütülmesini sağlayan önemli ve etkili bir araçtır[4]. Bu sebeple, vergi ilişkisinin, gerek alacaklı devlet ve gerekse borçlu mükellef açısından belli düzenlemelere bağlanması bir hukuki zorunluluk olarak kendini hissettirmiştir. Bu düzenlemeler bir yandan vergi alacaklısının, yani devletin, kamu hizmetlerini yürütmek için gerekli fonları toplamasını güvenceye bağlarken, öte yandan vergi borçlusuna akçalı konularda, devlet karşısında belli güvenceler sağlamaktadır. Başka bir anlatımla, vergi ilişkisi tümüyle, hukuki bir çerçeve içinde yer almaktadır[5]. Bu hukuki çerçeve günümüzün anayasal devletlerinde anayasa düzeyinde, kurucu iktidar tarafından tercih edilen ekonomik sisteme uygun olarak genel hatlarıyla konulmakta, kurulmuş iktidarın yasama organı tarafından anayasal çatıya uygun olarak içeriği doldurulmaktadır.

1982 Anayasası'nın 12 nci maddesine göre, "*herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder*". Dolayısıyla kişinin topluma karşı sorumluluklarından biri de, 73 üncü maddede düzenlenmiş bulunan vergi ödevidir. Yine, Anayasanın 2 nci maddesinde Türkiye Cumhuriyeti "sosyal bir hukuk devleti" olarak nitelendirilmiştir. Bu sebeple, diğer hukuk kollarında olduğu gibi, vergi hukukunun genel yapısı da sosyal hukuk devletinin gereklerine uygun olmalıdır. Bu açıdan "Edinburg Kuralı" olarak adlandırılan ve bireylerin göreceli ekonomik durumunun vergilendirme ile değiştirilmemesi gerektiğini belirten "onları bulduğunuz gibi bırakınız" (leave them as you find them) ilkesi sosyal hukuk devleti ile bağdaşmamaktadır[6] ve devlet, vergilendirme ile amaçladığı işlevlerini yerine

---

1 TEZİÇ, (1980) a.g.m., s. 91.
2 Nami ÇAĞAN, "Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri mali Yükümlülükler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 13, Eylül 1982, s. 30.
3 ARIKAN, (1998a) a.g.m., s. 98.
4 ÇAĞAN, (1982) a.g.m., s. 30; ÇAĞAN, (1984) a.g.m., s. 172.
5 ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN; a.g.e., s. 2.
6 Klaus TIPKE, Steuerrecht, 8. Auflage, Köln, 1981, § 3, 2.4'den aktaran Selim KANETİ, "Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri", **İktisat ve maliye Dergisi**, Cilt XXXI, Sayı 1, Nisan 1984, s. 28.

getirirken demokratik sosyal hukuk devletinin özellikleri ve ilkeleri çerçevesinde davranmak; vergilendirmeye ilişkin anayasa kuralları bu devlet tipinin gerekleri doğrultusunda belirlemekle görevlidir[1]. Sosyal devlet ilkesinin gerekleri doğrultusunda vergiler aracılığıyla yapılan müdahaleler, bireylerin göreceli durumlarını değiştirebilecek, böylelikle gelir ve servetin yeniden dağılımı sağlanabilecektir.

Türk Anayasalarında ekonomik ve mali hükümlerin oldukça dağınık bir şekilde düzenlendikleri görülmektedir[2]. Vergi ile ilgili düzenleme 1961 Anayasası döneminde olduğu gibi 1982 Anayasası döneminde de, Anayasanın ikinci kısmının "Siyasal Haklar ve Ödevler" başlıklı dördüncü bölümünde düzenlenmiştir. Ancak, 1961 Anayasası döneminde, "ekonomik ilişki" vatandaşlık bağına dayalı vergilendirme için daha geçerli bir temel olduğu gerekçesiyle, vergi ile ilgili maddenin yeri eleştirilmiş, ilgili düzenlemenin "Cumhuriyetin Temel Kuruluşu" ile ilgili üçüncü kısımda yer alan "İktisadi ve Mali Hükümler" bölümünde yer alması gerektiği belirtilmiştir[3]. Aynı şekilde 1982 Anayasası'nın Danışma Meclisi'nce hazırlanan metninde vergi ödevi ile ilgili madde, tasarının dördüncü kısmında "Mali ve İktisadi Hükümler" arasında 173 üncü madde olarak yer almış iken, Milli Güvenlik Konseyi Anayasa Komisyonu tarafından, "verginin bir ödev olması nedeniyle", "Temel Haklar ve Ödevler" başlıklı ikinci kısmın "Siyasal Haklar ve Ödevler" başlıklı dördüncü bölümünde[4] 73 üncü madde olarak düzenlenmiştir. Böylelikle 1961 Anayasası'ndaki anlayış kabul edilmiştir. 1982 Anayasası'nın vergi ile ilgili düzenlemesinin madde başlığı olarak "vergi ödevi" ifadesini tercih etmesi, birey (vergi yükümlüsü) – devlet ilişkisinde ağırlığın, Anayasanın genel ideolojik tercihine uygun olarak çok net bir biçimde devletten yana konduğunun bir göstergesi olarak yorumlanmalıdır[5].

Türkiye'de gerek 1961 ve gerekse 1982 Anayasalarının tüm maddeleri incelendiğinde, yaklaşık üçte birinin doğrudan ya da dolaylı olarak vergi kavramıyla ilgilendirilebileceği görülür. Örneğin, sosyal devlet, hukuk devleti, verginin kanuniliği, mali güce göre vergilendirme ilkesi ile temel hak ve özgürlükler, bunların özü, bütçe, kesin hesap kanunları ve denetim, planlı ekonomik kalkınma, anayasa yargısı denetimi, idari yargı denetimi vb. anayasal kurallar ile vergi hukuku arasında belli köprüler yer almaktadır[6].

Anayasada bu kadar ağırlıklı bir yeri olan verginin özellikleri dikkate

---

1 ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 129.
2 YERELİ, a.g.e., s. 138.
3 ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 149.
4 Şehnaz GEREK, Ali Rıza AYDIN, **Anayasa ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005, s. 21.
5 Mümtaz SOYSAL, **100 Soruda Anayasanın Anlamı**, 6. Bası, Ankara, 1986, s. 191.
6 KUMRULU, (1979) a.g.m., s. 147; A. Bumin DOĞRUSÖZ, "Anayasa ve Vergi", Hukuka Göre, 15.11.2000a tarihli **Dünya Gazetesi**.

alındığında, mali hukukun içinde kamu gelirlerini düzenleyen hukuk dalı olan[1] vergi hukukunun, kamu hukuku - özel hukuk ayrımında, kamu hukukukun bir dalı olduğu görülmektedir. Nitekim vergi, usulüne uygun çıkarılmış kanunlar aracılığıyla devletle kişiler arasında bir ilişki kurmakta[2] ve bu ilişkinin bir tarafında bulunan devlet, egemenlik gücüne dayanarak bireylerin kaynaklarından bir kısmına el koymaktadır[3]. Verginin, *"devlet veya vergilendirme selahiyetine haiz kamu kuruluşları tarafından, fert ve kurumlardan hukuki cebir altında, muayyen kurallara göre ve karşılıksız olarak alınan iktisadi değerdir*" şeklindeki tanımından hareket edildiğinde, vergi ilişkisinin bir tarafında devlet, diğer tarafında ise mükellefin bulunduğu görülecektir. Vergi ilişkisinde devlet aktif vergi sujesi, mükellef ise pasif vergi sujesidir ve bu mali ilişkinin bir tarafında devletin olması ve devletle kişiler arasındaki ilişkilerin kamu hukuku tarafından düzenlenmesi sebebiyle vergi hukukunun kamu hukukunun bir dalı olduğu anlaşılmaktadır[4].

Acaba ilişkinin bir tarafında devletin olması, tek başına, vergi hukukunun kamu hukukunun bir kolu sayılabilmesi için yeterli midir? Devletle kişiler arasındaki bütün ilişkilerin kamu hukuku konusuna girmemesi karşısında vergi hukukunun kamu hukukunun bir kolu olduğu sonucuna nasıl varılacaktır? Bu durumda ilişkinin şekline bakmak gerekmektedir. Vergi mükellefi ile devlet arasındaki ilişkilerin özel hukukta taraflar arasında olduğu gibi yatay olmayıp, dikey olması[5], eşit varlıklar arasında değil de, biri diğerine göre üstün konumda olan varlıklar arasında bir ilişki olduğunu göstermektedir. Vergilendirme işlemine girişirken devlet, egemenlik gücüyle hareket etmekte, dolayısıyla, bu ilişkide, eşit taraflardan değil, biri egemenliği kullanan diğeri ise bu egemenliğe tabi taraflardan bahsetmek gerekmektedir. Buna göre, devletin birey karşısında egemenlik gücünü kullanmak suretiyle aktif rol aldığı ilişkileri düzenleyen hukuk dalı kamu hukukudur ve bu sebeple vergi hukuku kamu hukukunun bir dalını oluşturmaktadır. Nitekim bazı vergi tanımlarında da vergi hukukunun kamu hukukunun bir kolu olduğu belirtilmektedir. TROTABAS'a göre vergi hukuku; "*vergi haklarını ve bu haklara bağlı icra selahiyetlerini kaidelere bağlayan bir amme hukuku dalıdır*"[6].

Vergi Hukuku, Kamu Hukuku içinde Maliye Hukukunun bir alt dalı olarak gelişmektedir. Maliye Hukuku, devlet ve diğer kamu kurumlarının gelir, gider ve patrimuan vb. işlerini düzenlemekte, buna karşılık vergi hukuku bunlardan sadece

---

1 Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, **Vergi Usul Hukuku**, İzmir, 2006, s. 1.
2 Akif ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, Ankara, 1998, s. 9.
3 BULUTOĞLU, a.g.e., s. 2.
4 Şerafettin AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 3.
5 ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 3.
6 L. TROTABAS, Précis de Science et Législation Financlères, Dalloz, Paris 1944, s. 257'den aktaran Akif ERGİNAY, **Vergi Hukuku Prensipleri**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstiklal Matbaacılık ve Gazetecilik Koll. Ort., Ankara, 1953, s. 20.

devlet gelirleri ile ilgili kısma ilişkin bulunmaktadır. Ancak (özellikle kapitalist ekonomiler bakımından) vergilerin devlet gelirleri içindeki önemi bakımından vergi hukuku maliye hukukunun en önemli dalını oluşturmakta ve bu durum, bu alanda çalışan bilim adamlarını vergi hukukunun bağımsızlığı fikrine kadar götürmektedir[1].

1982 Anayasası'nda vergi ile doğrudan ilgili düzenlemeler 73 ve 167/2 nci maddelerde yapılmış olup, bu maddeler vergi ile ilgili genel kurallar ve ilkeler koymakla yetinmiştir. 73 üncü maddede yer alan "vergilerin kanuniliği ilkesi" gereği vergi ile ilgili temel düzenlemelerin yapılması ve vergi sisteminin oluşturulması görevi ve yetkisi yasama organına verilmiştir. Bugün vergi kanunları, Anayasadan sonra vergi hukukunun temel kaynağını oluşturmaktadır. Anayasanın 91 inci maddesi gereği olağan KHK'lerle vergi konusunda düzenleme yapılmasının yasaklanması ve olağanüstü dönem KHK'leriyle ise, ancak olağanüstü hal ve sıkıyönetim halinin gerekli kıldığı ölçüde vergi konusunda düzenleme yapılabilecek olması dolayısıyla vergi hukuku alanında vergi kanunlarının temel kaynak olduğu görülmektedir.

II- VERGİ KANUNLARINI YAPMA YETKİSİ VE VERGİNİN KANUNLA KONULMASININ İSTİSNALARI

"Temsilsiz vergilendirme olmaz" anlayışı çerçevesinde gelişen anayasal hareketlern bir sonucu olarak bugün çoğu ülkede vergilendirme yetkisi yasama organlarınca kullanılmaktadır. Dolayısıyla vergilerin yasama organının işlemi olan kanunla konulmasını ifade eden "verginin kanuniliği ilkesi" anayasalarda düzenlenen temel ilkelerden biri haline gelmiştir. Ancak, bu ilkenin istisnasız ve çok katı bir şekilde uygulanması modern dünyanın ekonomik, sosyal ve siyasal gerekleriyle uyuşmamaktadır. Bu gerekler, zamanla verginin kanuniliği ilkesinin yumuşatılmasını ve yürütme organıyla diğer bazı idare ve kurumlara vergilendirme yetkisinin devrini zorunlu kılmıştır. Aynı gelişimi Türkiye'de de izlemek mümkündür.

A- Vergi Kanunlarını Yapma Yetkisi

Başlangıçta ifade etmek gerekir ki, vergi kanunlarını yapma yetkisinin vergilendirme yetkisi ile aynı anlamı ifade etmesi, Anayasadaki bazı düzenlemeler nedeniyle mümkün değildir. Anayasanın 7, 73 ve 87 inci maddelerinin birlikte değerlendirilmesinden, ilk bakışta vergilendirme yetkisinin vergi kanunlarını yapma yetkisi ile aynı anlama geldiği izlenimi doğsa da; olağanüstü dönem KHK'leri ile Anayasanın 73 ve 167 inci maddelerine dayanılarak Bakanlar Kurulu'na verilen yetkiler dolayısıyla, vergi kanunu yapma yetkisi ifadesi vergilendirme yetkisi ifadesine eşit değildir.

---

[1] Ayrıntılı bilgi için bkz. ERGİNAY, (1953) a.g.e., s. 19, 20.

Vergilendirme yetkisinin ne olduğunu görebilmek için, öncelikle, yasama yetkisinin özelliklerini ortaya koymak gerekmektedir. Zira aşağıda açıklanacağı üzere, kural olarak vergilendirme yetkisi kanun çıkarma yetkisine sahip olan yasama organlarına aittir.

1- Genel Olarak Yasama Yetkisi

Anayasalar genellikle temel ilkeleri koymakla yetinen ve uygulanabilir kurallar içermeyen metinlerdir. Uygulanabilir ayrıntılı düzenlemeler kanun koyucu tarafından yapılmaktadır[1]. Yasama organının daha önceden düzenlenmiş ya da düzenlenmemiş konularla ilgili her kararı mevcut hukuki durumu değiştirecek veya onun yerini alacaktır. İdare eden bir organ olarak yasama organı, genel düzenlemeler yapan anayasa dışında hiçbir kanun tarafından bağlanmamaktadır ve onun belirli meselelerle ilgili olarak söylediği şey bir genel kuralın gücünün aynısına sahiptir ve mevcut bu gibi herhangi bir kuralın yerine geçecektir[2]. Bu güç, yasama yetkisinin asli, ilk elden düzenleme yapabilme imkanını içermesinden gelmektedir. Buna göre yasama organı, bir konuyu doğrudan doğruya, yani araya herhangi bir işlem girmeksizin düzenleyebilecektir[3].

İlk elden düzenleme yetkisinin yanı sıra, yasama yetkisinin önemli bir özelliği de genelliğidir. Yani yasama, hem ilk-elden düzenleme yapma imkanına, hem de Anayasaya aykırı olmamak koşuluyla her konuda düzenleme yapabilme imkanına sahiptir. Çünkü yasama organına, Anayasa sınırları içinde devletin hukuk düzenini oluşturma yetkisi tanınmıştır. Bu yetki açısından düşünüldüğünde, yasama organı her konuda düzenleme yapabilecektir. Ancak burada Anayasada belirtilen ilkelere aykırı düzenleme gerçekleştiremez. Bu açıdan bakıldığında, idarenin elinde özel bir düzenleme alanı söz konusu olamaz. İdare, kanunlara dayalı olarak hareket etme zorunluluğu ile karşı karşıya iken; yasama organı için bu noktada böyle bir sınır yoktur. Hatta, normalde düzenlediği konunun ana hatlarını kanunla belirledikten sonra ayrıntısını yürütme ve idareye bırakma biçiminde bir tercihi olabileceği gibi, yasama organı, sahip olduğu bu yetkisi sayesinde konunun en ince teferruatını da bizzat kendisi düzenleyebilir ve yürütme organına sadece bağlı yetkiler vererek, hiçbir idari düzenleme alanına yer bırakmayabilir[4]. Bu durum, yasama yetkisinin genelliği ile asla çelişmemektedir; ancak bu bağlamda, düzenleyeceği alanın ayrıntısını çok iyi bilmediği için, yasama organının isabetsiz bir düzenleme yapması sakıncası ortaya çıkabilir. Bu nedenle günümüzde yasama organı, ağırlıklı olarak, bir konuyu ana hatları ile düzenlemekte, ayrıntısını düzenleme işini ise, kanunlara

1 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 14.
2 HAYEK, a.g.e., s. 190.
3 ÖZBUDUN, (2003) a.g.e., s. 191.
4 ÖZBUDUN, (2003) a.g.e., s. 191.

aykırı olmamak üzere, yürütme ve idareye bırakmaktadır[1].

Kural yasama organının her konuda düzenleme yapabilmesi olmakla birlikte, Anayasada belirtilen bazı istisnai durumlarda yasama organı eylem ve işlemlerde bulunamayacaktır. Örneğin, yasama organı uygulayıcı bireysel idari işlemler ve eylemler yapamayacağı gibi, bağımsız yargı organlarına bırakılmış yargılama işlemleri de yapamayacaktır[2].

Yasama yetkisinin önemli bir özelliği de, bu yetkinin devredilemeyecek olmasıdır. 1982 Anayasası'nın 7 nci maddesine göre, "*Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez*". Bu hükme göre şekli anlamda kanun yapma yetkisi başka bir organa devredilemez. Dolayısıyla şekli anlamda kanunla yapılması zorunlu olan bir düzenleme (vergisel düzenlemeler gibi) başka bir organa bırakılamaz[3].

2- Yasama Organının Vergi Kanunu Yapma (Vergilendirme) Yetkisi

Herhangi bir konuyu ilk-elden düzenleme yetkisine sahip olan yasama organı bugün devlet egemenliğini kullanan üç unsurdan birini oluşturmaktadır. Hemen hemen bütün doktrinlere göre egemenliğin devlet içinde halka ait olduğu kabul edilmekle birlikte, egemenliğin halka nasıl ait olduğu sorunu ve bunun hükümet biçimine yansımaları devlet içi egemenlik sorununun temelini oluşturmaktadır[4]. Bu temel sorunla ilgili en yoğun tartışmaların ve ciddi mücadelelerin vergilendirme yetkisi konusunda yapıldığı tarihsel sürecin incelenmesinden anlaşılmaktadır. Yasama organlarının, yasama yetkisi çerçevesinde sahip olduğu en önemli ve münhasır yetkilerden biri olan vergilendirme yetkisi, temel olarak, devletin varlığını sürdürebilmesinin ilk ve en önemli koşullarından biri olan düzenli mali kaynaklara sahip olması amacıyla kullanılmaktadır. Dolayısıyla devlet sayılabilecek örgütlenmelerde, hemen en baştan itibaren değişik adlar taşısa ve değişik biçimler alsa da, vergilendirme yetkisi ile karşılaşılır[5]. Bu yetkinin kaynağı, devletin sahip olduğu egemenlik gücü ve bu gücü tam olarak kullanabilmesinde yatmaktadır[6]. Bir gücün, bir iktidarın en üstün olma özelliği olarak ifade edilebilecek egemenlik[7], iktidar olgusunun normatif anayasa hukuku açısından görünüşü olarak belirmektedir. Egemenlik, en üstün aşamada ve düzeyde bulunan, yönetim piramidinin en üstünde yer alan iktidarı ifade eder. Piramidin diğer kademelerinde yer alan iktidarlar,

---

1 HAKYEMEZ, a.g.e., s. 166.
2 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 14 vd.
3 Bkz. T. Bekir BALTA, **İdare Hukuku**, C. I, Genel konular, AÜSBF. Yayını, AÜ Basımevi, Ankara, 1972, s. 167.
4 Esat ÇAM, **Siyaset Bilimine Giriş**, Cihangir, Eylül, 1981, s. 114.
5 Özhan ULUATAM, Yaşar METHİBAY, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Değişik Dördüncü Baskı, Ankara, 2000, s. 17.
6 ARIKAN, a.g.t., s. 3.
7 ARIKAN, a.g.t., s. 3.

iktidarlarını bu zirvedeki iktidardan almaktadırlar[1].

En üstün iktidar olan egemenliğin en önemli unsurlarından biri mali egemenliktir. Mali egemenlik, devletin, ülke sınırları içinde vergilendirme, harcama, bütçe yapma, borçlanma, kamu mallarını yönetme gibi yetkilere sahip olmasıdır. Çeşitli yetkilerden oluşan mali egemenlik, devlet egemenliğinin sürekliliğini temin etmekte ve yürütmektedir[2]. Vergi devletinde, devletin varlığını sürdürebilmesi için gerekli kaynakların sağlanmasında en önemli kalemi oluşturan vergilerin salınması ve toplanması ile ilgili vergilendirme yetkisi de, mali egemenliğin kapsadığı en önemli yetki olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergilendirme yetkisinin parlamentolar aracılığıyla kullanılması yolundaki ciddi mücadelelerin önemli gerekçeleri bulunmaktadır. Kamu hizmetlerinin görülmesi, hatta devletin topyekün işlemesini sağlamak için gelirlerinden bir kısmını veren bireylerin iki noktada söz sahibi olmaya hakları vardır[3]:

- Devletin hangi işleri göreceği, yani müşterek ihtiyaçlardan hangilerinin devlet vasıtayla karşılanacağı, kısaca devletin görevlerinin neler olması gerektiği;
- Bu görevleri yapabilmesi için, milli gelirin ne kadarının devlet emrine tahsis olunacağı.

Bu konularda bireylerin söz sahibi olabilmeleri imkanı, temsili demokrasilerde, halkın temsilcilerinden oluşan yasama organı aracılığıyla mümkün olabilecektir. Yasama organının vergilendirme yetkisini kullanması, halkın kendi iradesi ile kendisini vergilendirmesi anlamına geleceğinden, bireyler bu konuda söz sahibi olmakta ve böylelikle, vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından kullanılmasının demokratik gerekçesi de ortaya konmuş olmaktadır.

Bireyler, yasama organındaki temsilcileri aracılığıyla, kamu giderlerinin karşılanması için gerekli vergilerin hangi konular üzerine konulacağı, bu münasebetlerle kimlere hangi oranlarda yükleneceği, hangi sosyal ve ekonomik gerekçelerle, kimlerin bu yükün dışında tutulacağı gibi, vergilendirme dolayısıyla mülkiyet hakkı ve diğer hak ve özgürlüklerle ilgili sınırlamalar vb. konularda bizzat kendileri karar vermek isteyeceklerdir ve belirtildiği gibi buna hakları da vardır. Ancak, teorik olarak bunu sağladığı düşünülen temsili demokrasilerde, halk iradesinin yasama organlarına tam olarak yansıyamaması sonucu temsilde yaşanan sorunlar, yasama organlarının halk adına kullandığı vergilendirme yetkisinin etkin bir denetim yöntemi olan anayasa yargısı denetimi aracılığıyla denetlenmesi gereğini

---

1 ÇAM, a.g.e., s. 113.

2 ARIKAN, a.g.t., s. 5; Ayrıca bkz. Hasan Hüseyin BAYRAKLI, **Vergi Hukukunun Temel İlkeleri**, A.K.Ü. Yayını No: 8, Afyon, 1997, s. 29.

3 Bedi Necmeddin FEYZİOĞLU, **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe**, 7 nci Baskı, Filiz Kitabevi, Beyazıt – İstanbul, 1974, s. 6.

de ortaya çıkarmış bulunmaktadır.

Her ne kadar vergilendirme yetkisinin devletin zor kullanma gücünün en belirgin göstergesi olduğu belirtilmişse de[1], demokrasi teorisi açısından vergilendirme yetkisi ile zor kullanma unsurunun bağdaştırılması zor görünmektedir. Zira (temsili demokrasi ile ilgili sorunlar göz ardı edildiğinde) egemenliğin asıl sahibi olan ve temsilcileri aracılığıyla egemenliği kullanan, yani kendini bizzat kendisi vergilendiren bireyin vergilendirilmesi, devlet tarafından zor kullanılarak gerçekleştirilen bir eylem değil, kendisi tarafından rızaya dayalı olarak ifa edilen bir yükümlülüktür ki, bu durum yüzyıllar öncesinin ünlü "rızasız vergi olmaz" sloganıyla ortaya konmuştur. Zor kullanma eylemi, istisnai olarak, başlangıçta rıza gösterdiği (ya da demokratik sistemin işleyişi içinde rıza göstermiş sayıldığı) bu yükümlülüğü gereği gibi yerine getirmeyen bireylere karşı söz konusu olacaktır ki, bu durum, kural ihlallerinin önlenmesi ile ilgili farklı bir teorik tartışmanın konusudur.

Diğer çağdaş temsili demokrasilerde olduğu gibi, Türk Hukuku'nda da vergilendirme yetkisi, temelini Anayasa'dan almaktadır[2]. Vergilendirme yetkisinin yasama organı olan TBMM'ne ait olduğu farklı anayasal hükümlerden çıkarılabilir. Bunun için 1982 Anayasası'nın 7, 73 ve 87 nci maddelerinin birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. 7 inci madde; "*Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'nindir. Bu yetki devredilemez*", 73 üncü madde; "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" ve 87 nci madde; "*Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri, kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak*....." hükümlerini içermektedir. Bu hükümler birlikte değerlendirildiğinde, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulabilecektir ve kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak TBMM'nin yetkisinde olduğu için vergilendirme alanında yetkili organ da yasama organı olan TBMM'dir[3].

Yasama yetkisi ile vergilendirme yetkisinin ilişkisinin genel olarak değerlendirildiği bu kısa girişten sonra, vergilendirme yetkisinin tanımına geçilebilir. Literatürde vergilendirme yetkisi; devletin, egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanmıştır[4]. AYM de vergilendirme yetkisi konusunda aynı tanımı benimsemiştir[5].

Vergilendirme yetkisi dar anlamda kullanıldığında devletin kamu gelirleri içinde sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini içerir. Geniş anlamda vergilendirme yetkisi ise devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere koyduğu ve kamu gücünün

---

1 Geoffrey BRENNAN, James M. BUCHANAN, **The Power to Tax – Analytical Foundations of A Fiscal Constitution**, Cambridge University Pres, Cambridge, 1980, s. 8.
2 Nami ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 95.
3 Abdullah TEKBAŞ, Türk Vergi Hukuku'nda Bakanlar Kurulu Kararlarının Yeri ve Önemi, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), DEÜSBE, İzmir, 2001, s. 91.
4 ÇAĞAN, (1984) a.g.m., s. 172.
5 97/62 esas sayılı karar.

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 de girmektedir[1]. Belirtilen vergilendirme yetkisi ayrımına dayalı dar anlamda vergi ile geniş anlamda vergi arasındaki en önemli fark, birincinin mali güce göre vergilendirme ilkesine dayanmasına karşılık, ikincide somut bir karşılığın ve yararlanmanın söz konusu olmasındadır[2]. Nitekim AYM 1961 Anayasası döneminde verdiği bir kararında[3], mali güce göre vergilendirmenin dar anlamda vergilerle ilgili olduğunu belirtmiştir. 1982 Anayasası'nın 73 üncü maddesinin 1 ve 2 nci fıkraları dar anlamda vergi ile ilgili olup; bu düzenleme biçimine göre, mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri dar anlamda vergilerle ilgili bulunmaktadır. Oysa aynı maddenin 3 üncü ve 4 üncü fıkralarında vergilerin kanuniliği ilkesi ve Bakanlar Kurulunun vergilendirme alanındaki yetkilerinin koşulları ve sınırları düzenlenirken geniş anlamda vergi kavramı, yani dar anlamda vergiler dışındaki resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler de düzenlemeye temel alınmıştır[4]. Literatürde ve bir AYM kararında, dar ve geniş anlamda vergilendirme yetkisi mali yükümlülük türlerinin dışında, kamu giderleri bağlamında da değerlendirilmiştir. ARIKAN'a ve AYM'nin 97/62 esas sayılı kararına göre[5]; dar anlamda vergilendirme yetkisinin kullanımı sonucu salınan vergiler; milli savunma, iç güvenlik, adalet gibi, devletin, geleneksel görevleri olan tam kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı için salınacak ve toplanacaktır. Çünkü tam kamusal mallar bakımından bireysel fayda ölçülemez ve bu malların finansmanının bireysel karşılığı olmayan dar anlamda vergilerle karşılanması gerekmektedir. Geniş anlamda vergilendirme yetkisinin kullanılması sonucu salınan dar anlamda vergiler dışındaki mali yükümlülükler ise, karşılık esasına dayandırılabilecektir ve bu mali yükümlülükler, devletin, güvenlik, adalet, eğitim gibi geleneksel görevleri yanısıra, yerine getirmek zorunda olduğu, ekonomik, sosyal, kültürel ve diğer alanlarla ilgili görevlerinin gerektirdiği giderlerin finansmanında kullanılacaktır. Bu yaklaşıma karşın, günümüz bütçe uygulamasının böyle bir ayrımı mümkün kılmadığı görülmektedir.

Yasama organı sahip olduğu yetkileri Anayasadan almaktadır. Anayasa koyucu diğer devlet organları gibi yasama organının da sahip olduğu yetkileri ve bu yetkilerin hangi sınırlar içinde kullanılacağını Anayasada belirtmektedir. Her ne kadar yasama organı ilk-elden düzenleme yetkisine sahipse de, bu yetkinin asıl sahibi değil, kullanıcısıdır. Bu yetkinin kullanımı sırasında tabi olduğu anayasal sınırlamalara uymayan işlemleri AYM tarafından iptal edilecektir.

---

1 ÇAĞAN, (1984) a.g.m., s. 172; ARIKAN, a.g.t., s. 6, 7.
2 ÇAĞAN, (1984) a.g.m., s. 172.
3 68/12 esas sayılı karar.
4 ÇAĞAN, (1984) a.g.m., s. 172.
5 ARIKAN, a.g.t., s. 6, 7.

Genel bir ilke olarak, yasama gücünü sınırlandıran anayasal düzenlemeler, diğer kanunların çıkarılmasında olduğu gibi vergi kanunlarının çıkarılmasında da dikkate alınacaktır[1]. Vergilendirme yetkisinin sınırları genel hatlarıyla aşağıdaki şekilde sıralanabilir[2]:

1- Vergi hukuku ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgili anayasal ilkeler, mali anayasa,
2- Gelişmiş bir toplum tarafından oluşturulmuş, anayasal ve temel kanuni prensipler,
3- Uluslararası sözleşmeler ve uluslararası entegrasyonlar,
4- Vergi kanunlarının mahkemeler tarafından yapılan yorumları,
5- Özel hukuk ve kamu hukuku tarafından çizilen genel çerçeve,
6- Ülkenin üniter veya federal siyasal yapısı,
7- Mali federalizm vb.

Yukarıda belirtilen sınırlama hallerinden bazıları doğrudan (1 ve 2) anayasa yargısı denetimi ile ilgiliyken, diğerleri dolaylı olarak bu denetimle ilgilidirler. Mahkemelerin vergi kanunlarını yorumlaması konusunu, AYM ve diğer mahkemeler tarafından ikiye ayırarak incelemek gerekmektedir. AYM, öncelikle Anayasanın vergi ile ilgili hükümlerini anlamlandırmakta, sonra da vergi kanunlarının bu hükümlere uygunluğunu denetlemektedir. Diğer mahkemeler ise, mevcut kanunlarının uygulanması sırasında denetim görevi yapmaktadırlar.

Anayasa yargısını kabul eden ülkelerde vergilendirme yetkisinin kullanımı, yukarıda belirtilen sınırlamalar bakımından değerlendirilerek, anayasaya aykırılıklar tespit edildiğinde ilgili kanunlar AYM tarafından iptal edilecektir. Aslında, yukarıda belirtilen sınırlama çerçevesi, ancak anayasa yargısının bulunduğu ve böylelikle anayasanın üstünlüğünün sağlandığı ülkelerde bir anlam ifade edebilecektir.

Kanun koyucu, vergi hukuku alanında yetkisini kullanırken (vergi kanunlarını çıkarırken), kamu gelirlerinin doğru, etkin ve verimli biçimde nasıl ve hangi yöntemlerle sağlanacağı hususunda takdir yetkisine sahiptir. Ancak, bu yetkisini kullanırken, Anayasanın temel ilkelerine ve vergi ile ilgili ilkeleri olan, vergide kanunilik, eşitlik, mali güç ve genellik gibi kimi ilkelere uygun olarak bu yetkilerini kullanmalıdır[3]. Böylelikle 73 üncü maddede belirtilen vergilendirmeye ilişkin temel ilkeler, anayasal bağlayıcılıkları dolayısıyla aynı zamanda vergilendirme yetkisinin sınırlarını da oluşturmaktadır.

Vergi hukukunun ilkelerinin yanısıra vergilendirme yetkisini sınırlandıran bazı

---

1 Frans VANISTENDAEL, "Legal Framework for Taxation", **Tax Law Design and Drafting**, (Ed. Victor THURONYI), Volume 1, Chapter 2, International Monetary Fund, 1996, s. 13.
2 Bkz. VANISTENDAEL, a.g.m., s. 1, Bkz. ARIKAN, a.g.t., s. 63 vd.
3 93/3, 92/29 esas sayılı kararlar.

düzenlemeler anayasalarda yer alabilecektir. Özel mülkiyete el konulmasının yasaklanması, bölgeler arası eşitliğin sağlanmasını emreden hükümler, belli unsurların vergilendirilmesinin sınırlandırılması veya bazı alanlarda teşvik sağlanmasını emreden düzenlemeler, çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin düzenlemeler, bu sınırlama hükümlerine örnek olarak gösterebilecektir[1]. Örneğin, Amerika'da, vergilendirme yetkisi, beşinci Anayasa değişikliğiyle getirilen due process[2] uygulaması gibi, yasama yetkisi üzerindeki genel anayasal sınırlamalara bağlı olarak sınırlandırılmıştır. Uygulamada, Amerikan vergi kanunları, çok nadiren Anayasaya aykırı bulunmuşlardır. Ancak, Pollock kararı bunun önemli bir istisnasını oluşturmaktadır[3]. Almanya'da, evli çiftlerin gelirlerinin toplanarak artan oranlı tarifeye tabi tutulması sonucu ödeyecekleri vergi, bunların ayrı ayrı vergilendirilmeleri halinde ödeyecekleri vergiden daha çok olduğu için, bunların gelirlerinin toplanarak vergilendirilmesini sağlayan düzenleme Anayasaya aykırı bulunmuştur. Alman AYM, ilgili kanun hükmünün, Anayasa 6/1'de düzenlenmiş bulunan ailenin ve evliliğin korunması ilkelerini ihlal ettiği sonucuna varmıştır[4]. Çoğu ülke anayasasında, din ve inanç özgürlüğü ile ilgili anayasal düzenlemeler de vergilendirme yetkisinin sınırını oluşturabilmektedir. Buna göre, çeşitli vergiler aracılığıyla (örneğin, ağır kilise vergileri gibi) bu özgürlüklerin kullanımı ihlal edilemez[5]. Her ne kadar bazı ülkelerde kilise vergileri uygulanıyor olsa da, ABD gibi bazı ülkelerde bu tür vergilerin uygulanması anayasaya aykırı bulunacaktır, zira bu tür vergiler kilise ile devletin ayrılığı kuralına aykırı olacaktır[6].

1982 Anayasası'na göre vergilendirme yetkisi devletin amaç ve görevlerini yerine getirmek için ihtiyaç duyduğu finansman kaynaklarının sağlanması için kullanılacaktır. dolayısıyla bu ihtiyacın sınırı, devletin ekonomik ve sosyal görevlerinin gerektirdiği gider miktarıyla belirlenecektir. Bu giderlerin karşılanması için vergilerin salınması sırasında, başta mülkiyet hakkı olmak üzere, birey hak ve özgürlüklerinin sınırlandırılmasında, hakkın özüne dokunulmayacak şekilde sınırlamalara uyulması gerekmektedir.

---

1 VANISTENDAEL, a.g.m., s. 13.

2 Bu ilke hukuk devletini gerçekleştirmek için geliştirilen ilkelerin dayanağını oluşturmaktadır. Bu ilkeye bağlı olarak geliştirilen ilkeler; getirilen sınırlamanın makul olması (ölçülülük ilkesi: rule of reasonableness), sınırlamanın genel yararı sağlamada gerekli olması (amaca uygunluk: rule of expediency), getirilen sınırlama ile kamuya sağlanan yarar arasında denge bulunması (uygunluk: balance of Convenience) şeklinde sıralanabilir. Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, "Türk Anayasa Mahkemesi'nin Hukuk Devleti Anlayışı", **Hukuk Devleti**, (Haz. Hayrettin ÖKÇESİZ), HFSA – Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998, s. 148.

3 Bkz. Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co., 157 U.S. 429 (1895)'den aktaran VANISTENDAEL, a.g.m., s. 13, dp. 61.

4 Bkz. Judgment of Jan. 17, 1957, BVerfG, 6 BVerfGE, No. 9, at 55'den aktaran VANISTENDAEL, a.g.m., s. 13.

5 Ayrıntılı bilgi için bkz. VANISTENDAEL, a.g.m., s. 13.

6 VANISTENDAEL, a.g.m., s. 14.

B- Verginin Kanunla Konulmasının İstisnaları

Vergilendirme yetkisinin asıl sahibi yasama organı olmakla birlikte, Anayasa ile tanınan bazı istisnalar nedeniyle ya da Anayasaya aykırı yetki kullanmları nedeniyle, vergilendirme yetkisi ile yasama yetkisini aynı anlamda kullanmak mümkün görünmemektedir. Anayasanın çeşitli maddeleri ile vergi konusunda Bakanlar Kurulu'na yetkiler devredilebileceği belirtilmiştir. Bunun yanısıra, başka bazı idare ve kurumlara da vergi konusunda yetkiler verildiği görülmektedir.

1- Vergilendirme Yetkisinin Yürütme Organına Devri

Zaman içinde mutlak iktidarların tasfiye edilmesi ile yasama ve yürütme güçleri arasında kesin ayrım yerine, işbirliği ve yakınlaşma başlamış[1]; yasama vergilendirme ile ilgili yetkilerini demokratik yoldan seçilmiş yürütme organları ile paylaşmaya başlamıştır. Bu olgunun başlıca nedeni, devletin işlevlerindeki artışa paralel olarak kamu kesiminin ulusal ekonomi içindeki payının giderek büyümesi ve mali araçların devletin genel ekonomik ve sosyal amaçları doğrultusunda kullanılmaya başlamasıdır[2]. Böylelikle, vergi ile ilgili düzenlemeleri tamamen yasama organına bırakan vergilerin kanuniliği ilkesinin katı bir biçimde uygulanması, demokratik gelişimde tarihi rolünü oynamış ve artık eski önemini bir ölçüde yitirmiştir. Çünkü bu ilke, siyasal gücü elinde tutan ve parlamentoya karşı sorumlu olmayan iktidarlara karşı özgürlüklerin korunması amacıyla kabul edilmiştir. Böylece keyfi vergilendirmenin önüne geçilmeye çalışılmıştır[3]. Türkiye'de olduğu gibi pek çok ülkede, yürütme organının yasama organı içinden çıktığı günümüzde ise, yürütme organı, yasama organına karşı siyasal bakımdan sorumludur. Yasama organı da vergi yükümlüleri olan seçmenlere karşı sorumludur. Bu sorumluluk zinciri içinde yürütme organı daha dolaylı da olsa vergi yükümlülerini temsil etmektedir[4].

Bu gelişimin bir sonucu olarak; kuvvetler ayrılığı kuramının yürütme organı yararına yumuşatılması gereksinmesi, özellikle vergilendirme yetkisi konusunda kendisini güçlü bir biçimde duyurmuştur[5]. Bu doğrultuda, yürütme organı Avrupa ülkelerinde değişen derecelerde "düzenleme yetkisi"ne sahip kılınmıştır. Bu ülkelerin bir kısmında yürütme doğrudan anayasadan aldığı yetkiyle norm koyma iktidarını kullanmaktadır[6]. Bu doğrultuda ABD'nde kanun koyucunun vergi konusunda ayrıntılı düzenlemeler yapmak yerine, bu düzenlemelerin Hazine tarafından yapılması

---

1 Münci KAPANİ, **Kamu Hürriyetleri**, 7. Baskı (Tıpkı Basım), Yetkin Yayınları, Ankara, 1993, s. 286.
2 Nami ÇAĞAN, "Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü", **Anayasa Yargısı 2**, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1985, s. 199.
3 ÇAĞAN, a.g.e., s. 109.
4 Heinz HALLER, (Çev. Salih TURHAN), **Maliye Politikası Teorik Esasları ve Temel Problemleri**, İÜİF. Maliye Enstitüsü Yayını, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1974, s. 432, 433.
5 Maurice DUVERGER (Çev. İsmail Hakkı ÜLKMEN), **Amme Maliyesi**, AÜSBF. Maliye Enstitüsü Yayını, Ankara, 1955, s. 97.
6 KABOĞLU, a.g.e., s. 140.

önerilmiştir[1]. Türkiye'de de bu yeni yaklaşımı 1982 Anayasası'nın diğer hükümlerinin yanısıra daha başlangıç hükümlerinde görmek mümkündür. Başlangıç bölümünün ikinci fıkrasının dördüncü bendinde yer alan "*kuvvetler ayrımının, Devlet organları arasında üstünlük sıralaması anlamına gelmeyip, belli devlet yetkilerin kullanılmasından ibaret ve bununla sınırlı medeni bir işbölümü ve işbirliği olduğu ve üstünlüğün ancak Anayasa ve kanunlarda bulunduğu*" hükmü "sert kuvvetler ayrılığı" rejiminin terk edilerek yerine "ılımlı kuvvetler ayrılığı" rejiminin benimsendiğini göstermektedir[2].

Yürütme organına vergilendirme yetkisinin devri ile ilgili bu gelişmelere karşın, vergilendirme yetkisinin parlamentoların kazandıkları ilk yetki olması ve bu yetkiyi zamanımıza kadar duyarlı bir biçimde korumuş olmaları sonucu, çağdaş demokrasilerde yürütme organının kullandığı vergilendirme yetkisi, ya belli bir süre içinde parlamentonun onayına sunulmakta ya da böyle bir yetki devri kanunla sıkı koşullara ve sınırlara bağlanmaktadır[3]. Bu sınırlar ve koşulların farklı anayasalarda farklı boyutlarda olduğu ve değişik tutumların ortaya çıktığı görülmektedir. Bu tutumların bir ucunda, kanunilik ilkesinin hiçbir şekilde vergilendirme yetkisinin devrine izin vermeyeceği anlayışı varken, diğer ucunda, verginin kanuni temellerinin anayasada bulunması yeterli olup, eğer anayasa yasama yetkisinin devrine izin vermişse, buna bağlı olarak vergilendirme yetkisinin devredilebileceği anlayışı bulunmaktadır. Bu iki tutumun arasında kalan üçüncü tutuma göre ise; yetki devrinin sınırları belirlenmiştir. Buna göre, verginin temel unsurları kanunda belirlenmelidir. Bu temel unsurlar, yükümlünün tanımı, verginin konusu, vergi oranı, vergi idaresi için temel kurallar ve başka bazı kurallar olarak sayılabilir. Böylelikle verginin bütün unsurlarının kanunla düzenlenmeyeceği görülmektedir. Kanunla düzenlenmeyen konularda da, idare, anayasanın çizdiği sınırlar içinde, idare hukuku çerçevesinde gerekli düzenlemeleri yapabilecektir[4]. Bu ayrım bakımından Türkiye'nin durumu değerlendirildiğinde; verginin kanuniliği ilkesinin, verginin temel unsurlarının kanunda gösterilmesi zorunluluğu ve ancak sınırlı konularda yürütmeye yetki devredilebileceği, bunun yanısıra teknik konuların yürütme tarafından düzenleneceği şeklinde anlaşılması ve uygulanması nedeniyle, Türkiye'nin üçüncü tutumu benimsediği söylenebilir. Anayasal düzenlemelerde yasamanın asli (ilkel) ve genel bir yetki, yürütmenin ise müştak (türevsel) ve tabi (bağımlı) bir yetki olduğu da

---

1 Stanley S. SURREY, "Complexity and the Internal Revenue Code: The Problem of the Management of Tax Detail", **Law and Contemporary Problems**, Vol. 34, No. 4, Tax Simplification and Reform (Autumn, 1969), 673-710, s. 704.

2 S. Ateş OKTAR, "Vergi Benzeri mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Amacı", **Prof. Dr. Kenan BULUTOĞLU'na Armağan**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Onyedinci Seri, Yıl: 1996/1997, Emek Matbaacılık, İstanbul, 1998, s. 166.

3 ÇAĞAN, a.g.e., s. 110.

4 VANISTENDAEL, a.g.m., s. 3.

dikkate alınırsa[1], genelde "idarenin kanuniliği ilkesi", özelde "verginin kanuniliği ilkesi" yürütmeye, kanunların koyduğu kurallar ve çizdiği çerçeve içerisinde, sınırlı ve tamamlayıcı bir yetki öngörmektedir. Bu yetkinin sınırlarını, yürütmenin subjektif hakları etkileyen düzenlemeler ihdas edebileceği, bu yönde yeni kurallar koyabileceği şekilde genişletilebilmesine olanak yoktur[2]. Özellikle Anayasanın kanunla düzenlenmesini emrettiği konularda, subjektif hakları etkileyen hususlarda yürütmeye düzenleme yetkisi verilemez[3]. Yürütme organı olan Bakanlar Kurulu'na vergilendirme alanında yetki verilmesinin gerekçeleri şu şekilde sıralanabilir[4];

- Ekonomiye etkin ve çabuk müdahale gereğine karşılık yasama organının yavaş çalışması
- İdari düzenlemelerin kolaylığı
- Enflasyondan kaynaklanan aşınmayı telafi etmek
- Verginin kısa vadeli maliye (iktisat) politikasının aracı olması
- Yasama organının baskı gruplarından daha fazla etkilenmesi
- Gizli düzenleme zorunluluğu
- Mükelleflerin vergi kanunlarına olumsuz tepkileri

Hükümet vergi kanunlarında zaman zaman yapmayı planladığı değişiklikleri, tasarılar hazırlayarak Meclisten kanun çıkarmak yoluyla yapabileceği gibi, Bakanlar Kurulu kararı çıkarmak konusunda yetki alarak kararnamelerle de yapabilir. Ancak, kararnameler bakanlarca imzalanmakla tamamlanmış olurlar ve RG'de yayımlanarak yürürlüğe girerler. Tasarıların ise yayımlanarak yürürlüğe girebilmeleri için Meclise sevk edilmeleri, komisyonlardan geçmeleri, genel kurulda görüşülmelerini gerektiren oldukça uzun bir sürece ihtiyaç bulunmaktadır.

Diğer taraftan, vergi kanunu tasarılarını ilk başta hazırlayanlarla bu kanunlara bağlı olarak çıkarılacak idari düzenleyici işlemleri hazırlayanlar aynı kişiler veya aynı birimlerde çalışan kişilerdir. Bunun iki önemli sonucu vardır: Birincisi, yürütme organının bünyesinde bulunan bürokratların yasama faaliyetleri üzerindeki etkinliği ve ikincisi ise, yasama işlemleri ile yürütme işlemlerinin temelde aynı temelde aynı iradeden kaynaklanmalarıdır. Yasama çoğunluğunu elinde bulunduran ve hükümeti kuran siyasi parti, hükümet programını uygulamak için bir yandan kanun tasarılarını hazırlayıp bunları meclisten geçirirken, diğer yandan bu

---

1 Lütfi DURAN, "Anayasa Mahkemesine Göre Türkiye'nin Hukuk Düzeni (I)", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 19, Sayı: 1, Mart 1986a, s. 14**;** Lütfi DURAN, "Düzenleme Yetkisi Özerk Sayılabilir mi?" İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Yıl 4, Sayı 1-3, İstanbul, 1985, s. 39.

2 Bumin DOĞRUSÖZ, "Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi", **Anayasal Mali Düzen**, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000b, s. 151.

3 Aynı yönde bkz. Selim KANETİ, "Anayasa Mahkemesi Kararlarına Göre Yasama Yetkisi İle Yürütmenin Düzenleme Yetkisinin Sınırları", **İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt LIV, Sayılar 1-4, Yıllar 1991-1994, İstanbul, 1994, s. 44.

4 Ayrıntılı bilgi için bkz. TEKBAŞ, a.g.t., s. 98 vd.

kanunların uygulamaya geçirilmesi için gerekli alt düzenlemeleri de aynı paralelde yapmaktadır. Böylelikle daha başlangıçta yasama ve yürütme işlemleri arasında bir uyum sağlanmış olmaktadır.

Türkiye'de Bakanlar Kurulu'nun kanunlarla vergilendirme yetkisi devri ve yetki kullanımı, Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren başlamış; bu organa vergilendirme yetkisi devredilebileceği 1971 Anayasa değişikliği ile Anayasal dayanağa kavuşturulmuştur. Bunun yanısıra, yine 1971 değişikliği ile Bakanlar Kurulu'na KHK çıkarma yetkisi verilmiş ve olağanüstü dönem KHK'leri ile mali alanda düzenleme yapılabileceği Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilmiştir. Ancak olağan KHK'lerle de vergilendirme alanında düzenleme yapıldığı görülmektedir.

a) Kararnamelerle Vergi İle İlgili Düzenleme Yapılması

Bakanlar Kurulu kendisine verilen yetkileri esas olarak, Anayasada düzenlenmemiş bir işlem türü olan kararnamelerle kullanmaktadır. Bakanlar Kurulu'na vergi konusunda verilen yetkiler ve bu yetkilerin kullanımı ile ilgili inceleme, 1982 Anayasası öncesi ve sonrası olmak üzere iki dönemde ele alınmıştır.

aa) 1982 Anayasası Öncesi Dönemde Kararnamelerle Düzenleme Yapılması

1982 Anayasası'nın kabulünden önce, yürütme organına vergilendirme yetkisinin devri ve bu durumun Anayasaya uygunluğunun denetimi bakımından tarihsel gelişimi; 1971 Anayasa değişikliğinden önceki dönem ve 1971 yılından 1982 Anayasası'na kadar olan dönem olarak iki kısımda incelemek mümkündür.

1961 Anayasası'nda 1971 yılında 20.9.1971 tarih ve 1488 Sayılı Kanun'la[1] yapılan değişiklikten önce, Anayasal dayanak olmadığı halde, Türk Hukuku'nda yürütme organına vergilendirme alanında yetkiler veren kanunlar çıkarılmıştır. Türkiye'de hükümete düzenleme yetkisi veren ilk kanun 1921 tarihlidir. 1921 yılında ihracattan resim alınmaktadır. Resmin % 50'ye kadar artırılması ve indirilmesi için Meclis tarafından yürütme organına yetki verilmiştir. Fakat kanunda yetki kullanıldıktan sonra en geç onbeş gün içinde gerekçesiyle birlikte Meclis'e sunulması gereği kabul edilmiştir[2]. Sonraki dönemde de, yürütmeye oldukça önemli yetkiler veren kanunlar çıkarılmıştır. 20.2.1930 tarih ve 1567 Sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun[3], 18.1.1940 tarih ve 3780 Sayılı Milli Koruma Kanunu[4], 10.9.1960 tarih ve ve 79 sayılı Milli Korunma Suçlarının Affına, Milli

1 22.9.1971 tarih ve 13964 sayılı Rasmi Gazete'de yayımlanmıştır.
2 Vural ARIKAN, "Vergi Sistemimiz Sistemsizliğe Dönüştü mü? Bunu Tartışmaya Açıyorum", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı: 100, Aralık 1989, s. 7-8.
3 25.2.1930 tarih ve 1433 sayılı Rasmi Gazete'de yayımlanmıştır.
4 26.1.1940 tarih ve 4417 sayılı esmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Korunma Teşkilat, Sermaye ve Fon Hesaplarının Tasfiyesine ve Bazı Hükümler İhdasına Dair Kanun[1] bu dönemde çıkarılan önemli kanunlardır[2]. Bu kanunlar yürütme organına, ekonominin düzenlenmesi konusunda oldukça geniş düzenleme yetkisi vermişlerdir. Buna dayanarak, Bakanlar Kurulu ve Bakanlık kararnameleri ile kişilere mali yükümlülükler konulmuştur. Bu yükümlülüklerin Anayasa'nın 61 inci maddesine uygunluğu, gerek yargı kararlarında, gerek doktrinde tartışmalara konu olmuştur[3].

1961 Anayasası sistemi içinde 1971 Anayasa değişikliğinden önce, yürütme organının "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler" koyması ancak "olağanüstü hal" koşulları altında geçerli olmakla birlikte, 1567 sayılı Kanun'un 3.2.1970 tarih ve 1224 Sayılı Kanun'la[4] sürekli hale getirilmesi ile, bu Kanun'un anayasal dayanağının Anayasa'nın 123 üncü maddesinde aranmasını engellemiştir[5]. 1961 Anayasası ile AYM'nin kurulmasıyla bu dönemde Bakanlar Kurulu'na yetki veren kanunlardan bazıları AYM'nin önüne getirilmiş ve AYM tarafından iptal edilmiştir. Bunlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 1: 1971 Öncesi Bakanlar Kurulu'na Yetki Veren ve Anayasa Mahkemesi'nce İptal Edilen Kanunlar

29.4.1330 tarihli Çarşı ve Mahallat Bekçileri Hakkında Kanun	Bekçi ücretlerinin belirlenmesini, dağıtımını ve tahsilini, yerel örf ve teamüle göre yerel idare meclislerinin kararlarına bırakan hükmü "konusunun, matrahının ve nispetinin gösterilmesi veya hiç olmazsa en yüksek sınırının ve bir de bununla kimlerin yükümlü tutulacaklarının gösterilmesi gerektiği" gerekçesiyle Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiştir.***
28.7.1967 tarih ve 933 sayılı Kanun*	Bakanlar Kurulu'na vergi muaflıkları tanıma ve vergi iadesine karar verme yetkileri verilmektedir. AYM ilgili hükmü, "…vergiden indirim yapma ya da bağışık tutma işi en az, vergi koyma işi ölçüsünde büyük bir önem taşımaktadır" diyerek Anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir.****
28.5.1970 tarih ve 1267 sayılı Kanun**	Bakanlar Kurulu'na vergi miktarlarında değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. Bu madde ile ilgili kararda "Vergi nisbet ve hadlerinde değişiklik yapmak kanunu değiştirilmesi anlamına gelir" denildikten sonra bu yetkinin T.B.M.M.'ne ait olduğu vurgulanmış ve ilgili kanun hükmü Anayasaya aykırı bulunmuştur.*****

* 11.8.1967 tarih ve 12671 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
** 11.6.1970 tarih ve 13516 sayılı Rasmi Gazete'de yayımlanmıştır.
*** Anayasa Mahkemesi, 26.10.1965 tarih ve E: 65/25, K: 65/57 sayılı kararı
**** Anayasa Mahkemesi, 23-24-25.10.1969 tarih ve E: 67/41, K: 69/57 sayılı kararı
***** Anayasa Mahekmesi, 15.6.1971 tarih ve E: 70/55, K: 71/57 sayılı kararı
Kaynak: Tarafımızdan hazırlanmıştır.

Bu kanunların Bakanlar Kurulu'na tanımış olduğu yetkiler incelendiğinde, Anayasalarda düzenlenmiş olan "vergilerin kanuniliği" ilkesine aykırı oldukları ve yasama organına ait olan vergilerin oran, istisna, muafiyet, mükellefiyet gibi esaslı unsurlarında düzenleme yapma yetkisini Bakanlar Kurulu'na verdikleri

1 16.9.1960 tarih ve 10605 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
2 Diğer kanunlar ve bu kanunlarla Bakanlar Kurulu'na devredilen yetkiler için bkz. TEKBAŞ, a.g.t., s. 124 vd.
3 ÇAĞAN, a.g.e., s. 112.
4 11.2.1970 tarih ve 13423 sayılı Rasmi Gazete'de yayımlanmıştır.
5 ÇAĞAN, a.g.e., s. 113.

görülmektedir. 1971 yılında 1961 Anayasası'nda yapılan değişiklikten sonra bile Bakanlar Kurulu'na yetki veren kanunların bir kısmını Anayasaya aykırılığı devam etmiştir. Örneğin, 3843 sayılı Kanun'nun 89 uncu maddesinin 5 inci fıkrası ile Bakanlar Kurulu'na tanınan ithalatta alınacak muamele vergisinden istisna edilecek maddelerin çeşitlerini saptama yetkisi, gerek 1961 Anayasası'nın 61 inci maddesi 3 üncü fıkrası ve gerekse 1982 Anayasası'nın 73 üncü maddesi 4 üncü fıkrasıyla Bakanlar Kurulu'na tanınan vergilendirme yetkisini aşan nitelikte bir yetkiyi bu organa vermektedir.

1971 Anayasa değişikliğinden önceki dönemde, dünyada olduğu gibi Türkiye'de de, yürütme organının güçlendirilmesi yolundaki eğilimlere uygun olarak, fakat Anayasal dayanağı olmaksızın Bakanlar Kurulu'na yetkiler devreden kanunlar çıkarılmış, ancak, pek çok yetki hükmü AYM engeline takılmıştır. AYM'nin Anayasa'nın 5 inci ve 61 inci maddesine dayanarak verdiği iptal kararları, devletin ekonomi politikası ve ona bağlı olarak hukuk politikası ile çelişmekle birlikte, Anayasa kurallarına uygundur. Bu nedenle 1971 Anayasa değişikliği sırasında AYM kararlarının ışığında yürütme organının vergilendirme yetkisi ele alınmış[1] ve hükümete, vergi oranlarını ve muaflık ve istisnaları belli miktarlar arasında değiştirme ve kaldırma yetkileri veren hüküm Anayasaya konmuştur (m. 61/3). Böylece Bakanlar Kurulu, kanunda izin verilmiş olması kaydıyla, vergi oranlarını belirtilmiş alt ve üst sınırlar arasında değiştirmek ve muaflık ve istisnaları azaltmak veya büsbütün kaldırmak yetkisine kavuşturulmuştur[2]. Bakanlar Kurulu'na vergilendirme yetkisi verilebileceğine dair Anayasa değişikliği ile, yasama ve yürütme organları arasında var olan "kuvvetler ayrılığı ilkesi", yerini çağdaş kamu hukuku anlayışına uygun olarak "kuvvetler işbirliği ve dengesi ilkesi"ne bırakmıştır. Böylece Türk Vergi Sistemi içindeki birçok hüküm, AYM tarafından iptal edilme tehdidinden kurtulmuş[3] ve önceki kanunlarla Bakanlar Kurulu'na verilen bu tür yetkiler Anayasal dayanağa kavuşturulmuştur.

1971 yılından 1982 Anayasası'nın kabul edildiği döneme kadar, bu konuyla ilgili çıkarılan iki kanun hükmü AYM'nce incelenmiş olup, her ikisi de, yetkinin Bakanlar Kurulu'ndan başka bir kuruma verilmesi nedeniyle Anayasaya aykırı bulunmuştur. Bu kararlardan biri, Anayasanın 61 inci maddesi kapsamında benzeri

---

1 ÇAĞAN, a.g.e., s. 118.

2 BULUTOĞLU, a.g.e., s. 6. Bakanlar Kurulu'na 73. maddenin 4. fıkrasıyla verilen yetkinin, siyasal iktidar tarafından oldukça sık ve takdiri bir şekilde kullanılmakta olduğu, bu sebeple bu fıkranın ya tümüyle kaldırılması veya "muaflık, istisna ve indirimler ile oranlarına ilişkin düzenlemelerde" hükümete bırakılacak yetkilerin muaflık ve istisna durumunda göz önünde bulundurulması gereken hallerin açıkça sayılması ve oranlarda değişiklik yapılması halinde de bu değişikliğin en çok % 3 gibi düşük bir oranla sınırlı kalmasının sağlanması önerilmişse de, yürütme güçlendirilmesi gerekliliği ve eğilimleri karşısında bu görüşe katılmak mümkün değildir. Vural Fuat SAVAŞ, "Yeni Anayasa İçin Ekonomik Anayasa Önerileri", **Anayasa Yargısı 11,** Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1995, s. 219.

3 ÇAĞAN, a.g.e., s. 95.

mali yükümlülük sayılan "öğrenim harç ve ücretleri"nin tutarlarını ve ödenme tarzlarını belirleme yetkisini Maliye Bakanlığına bırakan 14.6.1973 tarih ve 1739 Sayılı Kanun'un[1] 38 inci maddesinin ikinci fıkrası hakkındadır[2]. Diğeri ise, öğrencilerden alınacak harçlara ilişkin esasların Yükseköğretim kurulu'nca belirlenmesi ve bu harçların bir "Öğrenci Fonu"nda toplanmasını düzenleyen 1750 sayılı Kanun'un 73 üncü maddesi hakkındadır[3]. Bu dönemde Bakanlar Kurulu'nun vergilendirme alanında yetki kullanmadığı görülmektedir.

ab) 1982 Anayasası Sonrası Dönemde Kararnamelerle Düzenleme Yapılması

Türkiye'de 1982 Anayasası öncesi dönemde zaman zaman yürütme organına yetki devirleri yapılmışken, bu Anayasa sonrası dönemde, vergi kanunlarında yapılan değişikliklerle yetki kapsamı sürekli olarak genişletilmekte ve sonuç olarak, yürütme organı, vergi politikası uygulamasında gittikçe daha etkin bir konuma gelmektedir[4]. Her ne kadar Anayasal temeli olmaksızın yürütme ve diğer kurumlara yetki devirleri görülse de, Anayasa hukuku bakımından vergilerin kanuniliği ilkesinden ilk ayrılmanın 1961 Anayasası'nda 1488 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik sonucunda ortaya çıktığı görülmektedir. İkinci ve daha büyük ayrılmanın ise, 1982 Anayasası'nın 167/2 hükmüyle Bakanlar Kurulu'na verilen yetkiyle olduğu görülmektedir[5]. 1982 Anayasası'na damgasını vuran "güçlü yürütme" eğilimi, esas olarak 73 ve 167 nci maddelere yansımıştır. Bir başka deyişle, yürütme yetkisi büyük ölçüde, "yürütme organının vergilendirme yetkisi" şekline dönüşmüştür[6]. Anayasanın bu yetkiyi güçlendiren başka hükümleri de bulunmaktadır. Zira 121 ve 122 nci maddelerde düzenlenen olağanüstü hal ve sıkıyönetim hallerinde, Bakanlar Kurulu'nun yetki kanununa dayanmayan KHK'lerle mali yükümlülükler koyabilmesi bu doğrultuda ifade edilebilecektir.

Anayasanın 8 inci maddesinde yürütme yetkisi ve görevinin Anayasa ve kanunlara uygun olarak yerine getirileceği belirtilmekle birlikte, yürütmeye yetki veren düzenlemeler, bu Anayasal sınırlamanın ötesine geçerek yürütmenin kanun kuvvetinde işlemler yapmasını sağlamaktadır. Böylelikle anayasal gelişimde yürütme yasama aleyhine güçlenmekte, yasama yetkisinin devredilemeyeceği yolundaki Anayasa hükmü, bizzat Anayasaya konulan istisnalarla her geçen gün daha da esnetilmektedir. Bunda yürütmenin 1982 Anayasası'nda yetki olarak kabul edilmesinin yanısıra, 1971 yılından itibaren Bakanlar Kurulu'na verginin indirim,

---

1 24.6.1973 tarih ve 14574 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
2 73/32 esas sayılı karar.
3 73/37 esas sayılı karar.
4 Ahmet KUMRULU, "Türkiye'de Vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Süreci ve Sapmalar", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XL, Sayı: 1-4, 1988, s. 201.
5 OKTAR, a.g.m., s. 155.
6 OKTAR, a.g.m., s. 167.

istisna, muafiyet ve oranlarına ilişkin yetki devri yapılabileceğine izin veren Anayasa hükmü de etkili olmuştur.

Esas olarak yürütme, 1961 Anayasası'nda olduğu gibi, 1982 Anayasası'nda da yine yasamaya bağımlıdır[1]. Bu bağımlılığın Anayasal dayanakları olan hükümler vergi hukuku bakımından değerlendirildiğinde şu sonuçlara varılabilecektir:

1- Anayasanın 13 üncü maddesine göre; temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması kanun ile yapılabilecektir. KHK'lerle dahi düzenlenemeyecek bir alan olan temel hak ve hürriyetlerin idarenin diğer düzenleyici işlemleriyle düzenlenmesi de mümkün değildir[2]. Vergiler nerdeyse bütün hak ve özgürlükleri etkileyen yükümlülükler olduklarına göre[3], vergisel yükümlülüklerin kanunlarla konulması zorunlu bulunmaktadır.

2- Anayasanın 8 inci maddesine göre; yürütme, Anayasa ve kanunlara uygun olarak yapılıp yerine getirilecektir. Bu sebeple, yürütme yetkisi ve görevi türev bir yetki olup, özerk düzenleme yetkisini içermemektedir[4]. Yürütmenin işlemlerin daha sonra yasama işlemleri ile değiştirilebilmesi ve yürürlükten kaldırılabilmesi de, yürütmenin özerk bir düzenleme alanının bulunmadığını göstermektedir[5]. 73 üncü maddede düzenlenmiş bulunan "verginin kanuniliği ilkesi", vergilendirme alanında yürütme yetkisinin türev bir yetki olduğunu ortaya koyan bir başka Anayasa hükmüdür. 73 üncü maddenin 4 üncü fıkrasına göre, Bakanlar Kurulu, ancak, yasama organı tarafından yetkilendirilmesi halinde ve ilgili kanunda belirtilen sınırlar içinde vergilendirme alanında düzenleme yapabilecektir. Ancak bu düzenlemeler, yasama organı tarafından her zaman değiştirilebilecek ve yürürlükten kaldırılabilecektir. Bu bakımdan 73/4 hükmü ile verilen yetki türev bir yetkidir[6].

1982 Anayasası'nda yürütmenin "yetki" olarak belirtilmesi, doğrudan Anayasadan kaynaklanan bazı yetkileri olması ile açıklanabilir[7]. Vergilendirme konusunda yürütme organına, Anayasada iki yerde türev olmayan asli düzenleme yetkisi verilmiştir:

1- Anayasanın 91 inci maddesiyle yürütme organına verilen KHK çıkarma yetkisiyle, yürütme organı daha önce kanunla düzenlenmemiş konularda asli, yani ilk-elden düzenleme yapabilme imkanına kavuşturulmuştur. Olağan dönemlerde çıkarılan KHK'ler bir yetki kanununa dayanmak zorundayken, olağanüstü

---

1 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 15; Ayrıca bkz. KANETİ, (1994) a.g.m., s. 33 vd.
2 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 15.
3 89/6 esas sayılı karar.
4 DURAN, (1985) a.g.m., s. 39.
5 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 16.
6 Abdullah KÜTÜKÇÜ, "Bakanlar Kurulunun Vergi Yasalarında Anayasa 73/4'e Göre Sahip Olduğu Yetkiler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 207, Kasım 1998, (http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=2244; 15.2.2007).
7 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 16.

dönemlerde çıkarılan KHK'ler (m. 121, 122), doğrudan Anayasadan kaynaklanmakta, "halin gerekli kıldığı konularda" yürütmenin bir kanuna bağlı olmaksızın yaptığı geçici, ayrık (istisnai) işlemleridir[1]. KHK ile ilgili 91 inci maddenin 1 inci fıkrasında "… *dördüncü bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez*" hükmü gereği, olağan dönemlerde KHK'lerle vergilendirme alanında düzenleme yapılamayacaktır. Ancak olağanüstü dönemlerde çıkarılan KHK'ler bakımından böyle bir sınırlama söz konusu olmayacaktır. Olağanüstü dönemlerde, Cumhurbaşkanı'nın başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu "halin gerekli kılması" durumunda KHK'lerle vergilendirme alanında asli, yani ilk elden düzenleme yapabilecektir.

2- Anayasanın 167 nci maddesi 2 nci fıkrası hükmü ile dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koyma ve bunları kaldırma yetkisinin kanunla Bakanlar Kurulu'na verilebileceği kabul edilmiştir. Söz konusu yetki, 2.2.1984 tarih ve 2976 Sayılı "Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun" ile Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. 167/2 hükmü ile verilen yetki de, KHK çıkarma yetkisi gibi asli düzenleme yetkisi şeklindedir.

Yürütme organına 73 üncü madde ile tanınan yetkinin temel özelliği "sınırlı" bir yetki olmasıdır. Sınırları kanunlarla belirlenen ve ancak bu sınırlar içinde kullanılabilecek bir yetki söz konusudur. Ancak, aynı şeyi 167 nci madde ile tanınabileceği kabul edilen yetki bakımından söyleyebilmek mümkün değildir. Bu maddeye göre, Bakanlar Kurulu, kanun koyucu gibi hareket ederek, bütün esaslı unsurlarıyla bir mali yükümlülük koyabilecektir. "Ek mali yükümlülük" ifadesinin taşıdığı anlam düşünüldüğünde, bu mali yükümlülük, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden herhangi birisi olabilecektir.

aba) Anayasanın 73 üncü Maddesi 4 üncü Fıkrasına Göre Yetki Devri

1982 Anayasası'nın 73 üncü maddesi dördüncü fıkrasıyla, "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi"nin Bakanlar Kurulu'na verilebileceği kabul edilmiştir. Vergi miktarı, muaflığı ve istisnalarının zamanla artan oranda düşmesini engellemek üzere, kanunla Bakanlar kuruluna yetki verilmesi ilkesi kabul edilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini yetki veren kanunda gösterilen ölçüler içinde kullanacaktır.

Bakanlar Kurulu'na 73 üncü madde ile tanınabileceği belirtilen yetki, vergi kanunlarının, ancak kanunla değiştirilebileceği kuralının sınırlı bir istisnasını

[1] TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 16.

oluşturmaktadır[1]. 3 üncü fıkra hükmü dikkate alındığında, vergilerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması gerekmektedir. 4 üncü fıkradaki yetkinin kullanılmasıyla, yeni vergi ve benzeri mali yükümlülükler konulamayacak veya mevcut mali yükümlülükler kaldırılamayacaktır. Ancak, bunların muafiyet, istisna, indirim ve oranlarında kanunlarda belirtilen sınırlar içinde değişiklikler yapılabilecektir. Bu nedenle 73 üncü maddenin son fıkrasının mevcut şekliyle, aynı maddenin 3 üncü fıkrasında yer alan "verginin kanuniliği" ilkesinin istisnası olduğu şeklinde genel bir nitelendirme yapmak yerinde değildir. Eğer bir istisnadan söz edilecekse; bu istisnayı sınırlı ve koşullu bir istisna olarak anlamak gerekeceğinde kuşku yoktur. Üçüncü fıkrada belirtilen kanunilik ilkesi; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konulma, değiştirilme ve kaldırılmasını kapsamaktadır. Dördüncü fıkradaki yetki ise, bu üç unsurdan sadece "değiştirme" unsuru ile bağlantılı olup, bu "değiştirme" yetkisi de, "oran", "istisna", "muafiyet" ve "indirim" ile sınırlıdır[2]. Buna göre; Bakanlar Kurulu'na belirtilenler dışındaki temel vergi öğelerinde (vergini yükümlüsü, konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olay) değişiklik yapma yetkisi verilemeyecektir. Bu sebeple, örneğin, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun'un 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. 1/3) anayasal yetki devri koşullarına uygun düşmemektedir[3].

Bakanlar Kurulu'nun vergilendirme yetkisi kullanabilmesi için, öncelikle, indirimi, oranı, istisna ve muafiyeti söz konusu olan, yani daha önce kanunla düzenlenmiş bulunan bir verginin bulunması gerekmektedir. Ortada, temel unsurlarıyla düzenlenmiş bir vergi yokken, Bakanlar Kurulu'nun temel unsurların yukarı ve aşağı sınırları arasında düzenleme yapma yetkisi de söz konusu olmayacaktır[4]. Ancak, uygulamada, bu yasağa aykırı düzenlemelere rastlamak mümkündür. Örneğin, birtakım devlet memurlarına görev tazminatı ödenmesi ile ilgili 631 sayılı KHK'de[5], Anayasaya uygun olarak, bu ödemeyle ilgili herhangi bir vergi istisnası tanınmamış, ancak, görev tazminatına ilişkin esas ve usulleri tespit etme yetkisi Bakanlar Kurulu'na tanınmıştır (m. 11). Bu yetkilendirme hükmüne dayanarak Bakanlar Kurulu iki ayrı kararname çıkarmış[6] ve bu kararnamelerde görev tazminatı ödemesinin damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmayacağı belirtilmiştir. Böylelikle 631 sayılı KHK ile Bakanlar Kurulu'na verilen "*görev tazminatının*

---

1 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 150.
2 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 151.
3 ÇAĞAN, (1984) a.g.m., s. 174.
4 Abdullah TEKBAŞ, Ersan ÖZ, "Görev Tazminatını Vergiden İstisna Eden Düzenlemelerin Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 178, Temmuz 2003, s. 181.
5 18.07.2001 tarih ve 24461 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
6 10.01.2002 tarih ve 2002/3546 sayılı karar, 05.07.2002 tarih ve 2002/4382 sayılı karar.

uygulanmasına ilişkin esas ve usulleri tespit etme yetkisi" Anayasanın 73 üncü maddesinde yapılan düzenlemede kullanılabileceği belirtilen yetki sınırlarını aşar şekilde, ücret kapsamında yapılan bir ödemenin vergiden istisna edilmesi şeklinde kullanılmıştır. 631 sayılı KHK ile verilen esas ve usulleri belirleme yetkisinin, görev tazminatı adı altındaki ücret kapsamında vergiye tabi ödemeyi, vergi dışı tutma yetkisini de içerdiğini ileri sürmek mümkün değildir. Çünkü, Anayasanın ilgili maddeleri gereği, KHK ile vergi alanında düzenleme yapılamayacağı gibi, bu kapsamda olmak üzere, Bakanlar Kurulu'na vergi ile ilgili düzenleme yapma yetkisi de verilemeyecektir. Dolayısıyla ilgili Bakanlar Kurulu kararları yetki yönünden sakat ve Anayasaya aykırı işlemler olarak uygulanmaktadırlar[1].

Anayasanın 73/4 hükmüyle Bakanlar Kuruluna verilen yetki iki yönden sınırlandırılmıştır. İlk sınırlama, konu hakkındadır. Buna göre, Bakanlar Kurulu'na vergilen değiştirme yetkisi mali yükümlülüklere ilişkin muaflık, istisnalar, indirim ve oranlar konusundadır. Diğer sınırlandırma ise, değiştirmenin sadece Bakanlar Kurulu'na yetki veren kanunun belirttiği alt ve üst sınırlar içerisinde yapılabilmesi şeklindedir[2].

Anayasa'da Bakanlar Kurulu'na verilebilecek yetkinin konusunun belirtilmiş olması dolayısıyla, yetkinin niteliksel içeriği açıklığa kavuşturulmuş, ancak niceliksel içeriği konusu düzenlenmemiştir. Bu sebeple, Bakanlar Kurulu'na hangi alt ve üst sınırlar içinde yetki verilebileceği, yetkinin ne sıklıkla ve hangi sürelerle verilebileceği, Bakanlar Kurulu'nun bu yetkisini ne zaman ve ne sıklıkla kullanacağı gibi konular tamamen yasama organının takdirine bırakılmıştır. Yürütme organının yasama organı üzerindeki etkinliği sayesinde, Bakanlar Kurulu'nun serbest hareket etmesini sağlamak üzere, çıkarılan yetki kanunlarında niceliksel sınırlamalara yer verilmemektedir[3]. Ancak bu durumun sakıncalarını ortadan kaldırmak bakımından bazı önerilerin getirildiği görülmektedir. ARIKAN, yapılacak Anayasa değişikliğiyle, Bakanlar Kurulu'nun söz konusu yetkiyi yıl içinde kaç kez kullanabileceğinin belirlenmesi gerektiğini ifade etmiştir[4].

Anayasada belirtilen unsurlara ek bazı unsurlarla ilgili olarak da Bakanlar Kurulu'na düzenleme yetkisi verildiği görülmektedir. 4 üncü fıkra hükmünde vergi

---

1 TEKBAŞ, ÖZ, a.g.m., s. 184-185.

2 Hasan Hüseyin BAYRAKLI, "Devletin Vergilendirme Yetkisi Karşısında Temel Hak ve Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: II, Sayı: 1, Temmuz 2000, s. 162-163.

3 Bu durumda, AYM'nin "*Yürütme organına düzenleme yetkisi veren bir yasa kuralının Anayasa'nın 7. maddesine uygun olabilmesi için temel ilkeleri koyması, çerçeveyi çizmesi, sınırsız, belirsiz, geniş bir alanı yönetimin düzenlemesine bırakmaması gerekir. Temel kuralları koymadan, ölçüsünü belirlemeden ve sınırı çizmeden yürütmeye düzenleme yetkisi veren kural, Anayasa'nın 7. maddesine aykırıdır*" (93/5 esas sayılı karar) şeklindeki kararının 73/4 hükmüne dayanarak yetki veren yasalar bakımından dikkate alınmadığı, genel düzenleme yetkisiyle ilgili olduğu görülmektedir.

4 Bkz. ARIKAN, (1998a) a.g.m., s. 102.

oranından bahsedilmekle birlikte, lafızdan öteye hükmün ruhundan vergi miktarının belirlenmesi yetkisinin verilebileceği çıkarılabilir. Buna uygun olarak, vergi miktarını belirleme yetkisinin Bakanlar Kuruluna verildiği görülmektedir. Örneğin, MTVK'nun 10 uncu maddesiyle Bakanlar Kurulu'na motorlu taşıtlar vergisi miktarını belirleme yetkisi verilmiştir.

Bakanlar Kurulu'na zaman zaman vergi matrahının belirlenmesi konusunda yetki devirleri yapıldığı da görülmektedir. Değişik dönemlerde uygulanan ve en son GVK'nun geçici 58 inci maddesiyle getirilen hayat standardı esası uygulamasında, verginin matrahı olarak dikkate alınan temel ve ilave gösterge tutarlarını belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. Bunun yanısıra, VİVK'nun 16 ncı maddesine göre, VİV matrahının belirlenmesi konusunda Bakanlar Kurulu'na düzenleme yetkisi verilmektedir.

Bakanlar Kurulu'na bu çerçevede, vergi cezası miktarlarını belirleme, verginin terkinine karar verme yetkileri de verilmiştir. Vergi cezasını belirleme yetkisinin Anayasaya aykırı olmadığı AYM tarafından karara bağlanmıştır[1]. Vergi cezalarının ceza hukukunun bir alt dalı olması ve "cezaların kanuniliği" ile ilgili Anayasanın 38 inci maddesinin herhangi bir istisnaya yer vermemesi karşısında bu karara katılmak mümkün değildir. Bakanlar Kurulu'na verginin terkini ile ilgili yetkiler verildiği de görülmektedir. Örneğin, AATUHK'un 105 inci maddesinde Bakanlar Kurulu tarafından bazı şartlarda verginin terkin edilebileceği kabul edilmiştir.

73 üncü maddenin son fıkrası ile, daha ziyade maddi vergi borcuna ilişkin yetkiler verilebileceği belirtildiğinden, Bakanlar Kurulu'na, verginin tahsili için yükümlülerce yapılacak masrafları artırıcı bir değişiklik yapma yetkisi tanınamayacağı veya hiçbir şekli yükümlülüğü olmayan kişiler için şekli yükümlülükler ihdas edici bir değişiklik yapma yetkisi tanınamayacağı belirtilmiştir[2]. Ancak, yürütmeye maddi vergi borcuna ilişkin düzenleme yetkisi verilmişken, şekli yükümlülüklerle ilgili düzenleme yetkisinin verilemeyeceği düşünülemez. Şekli yükümlülüklere ilişkin yetki kullanımları idarenin mevcut yetkileri içinde değerlendirilmelidir. Her ne kadar şekli yükümlülükler bazı maddi külfetler getiriyor olsa da, söz konusu ödemelerin vergiler gibi Hazineye ödenmediği, vergi kanunları dışında pek çok kanunla da bu tür külfetler getirildiği (araçların muayenesi ile ilgili yükümlülük, deprem sigortası yaptırma yükümlülüğü vb.) ve bu konuda idareye yetkiler verildiği düşünüldüğünde, bazı şekli yükümlülüklerin yürütmenin normal

---

1 86/5 esas sayılı karar. ALİEFENDİOĞLU, Bu hadlerin vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm niteliğinde olmaması ve bu konudaki yetki kullanımının yükümlü lehine sonuç doğurması nedeniyle Anayasaya aykırılık olmadığını düşünmektedir. Bkz. Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, "Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 33, Mayıs 1984, (http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=343; 15.2.2007).

2 DOĞRUSÖZ, (2000b) a.g.m., s. 140.

düzenleme yetkisi içinde değerlendirilmesi gerekmektedir. AYM konuyla ilgili bir kararında[1], yerindelik denetimini hukukilik denetiminin önüne çıkararak, "*vergi kayıp ve kaçaklarını önleme amacını güttüğü, kişileri doğru beyanda bulunmaya sevk ettiği ve ekonomik gerçeğin kayıt altına alınmasına hizmet ettiği gibi*" gerekçelerle Maliye Bakanlığı'na şekli yükümlülükler getirme yetkisi veren maddeyi iptal etmemiştir[2]. Maliye Bakanlığı ve Bakanlar Kurulu'na kayıt ve belge düzenine ilişkin olarak verilen yetkiler, idarenin gerekleri içinde düşünülebilir. Bütün ayrıntıların kanun ile düzenlenmesi mümkün değildir. 73 üncü maddeye dayanılarak Bakanlar Kurulu'na yetki veren ve AYM tarafından denetlenen kanunlara ilişkin veriler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 2: 1982 Anayasası'nın 73 üncü Maddesine Göre Bakanlar Kurulu'na Yetki Veren ve Anayasa Mahkemesi'nce Denetlenen Kanun Hükümleri

Yetki ve İçeriği	Sonuç	Esas Sayısı	Ölçü Norm Olarak Kullanılan Anayasa Maddeleri
Gelir vergisi tevkifat oranlarını sıfıra indirme (GVK/94, 3239/62 ile değişik)	ret	86/5	73
Hayat standardı esası ile ilgili göstergelerdeki miktarları artırıp eksiltmek suretiyle matrah belirleme (GVK/mük.116, 3239/68 ile değişik)	ret	86/5	73
Ceza miktarlarını artırıp indirme (VUK/mük. 414, 3239/35 ile değişik)	ret	86/5	73
Hayat standardı esası ile ilgili göstergelerdeki miktarları artırıp eksiltmek suretiyle matrah belirleme (GVK/geç. 32, 3505/18 ile ekli)	iptal	89/6	73
Motorlu taşıtlar vergisi miktarını artırma ve eksiltme (MTVK/10, 3505/27 ile değişik)	ret	89/6	2, 73
Elektrik enerjisi satış tarifelerinden alınacak payların belirleme (3096/9)	iptal	95/24	2, 7, 73
Talih oyunları salonları asgari vergisini artırma (GVK/mük. 111, 4108/24 ile değişik)	ret	96/49	73
Eğitime katkı payı miktarını artırma (4306/geç. 1-A)	ret	97/62	73
Eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisini sıfıra indirme (4306/geç. 1-B)	ret	97/62	73
Vergi oranlarını yirmi katına kadar artırma ve indirme (MTVK/10, 4605/1 ile değişik)	iptal	01/36	2, 73
Hayat standardı esası ile ilgili göstergelerdeki miktarları artırıp eksiltmek suretiyle matrah belirleme (GVK/geç. 58, 4605/5 ile ekli)	ret	01/36	2, 73
Klavuzluk ve römorkaj hizmeti vermekte olan kamu ve özel kurum ve kuruluşların gelirlerinden alınacak payı artırma ve indirme (491 KHK/ek 8, 4745/7 ile ekli)	ret	03/9	73
Vergi oranlarını artırma ve indirme (MTVK/5, 5035/23 ile değişik)	ret	04/14	2, 7, 8, 11, 73

Kaynak: Çalışmada incelenen kararlardan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

Anayasanın 73/4 hükmüne göre Bakanlar Kurulu'na yetki veren kanunların denetimi ile ilgili sonuçlar yukarıdaki tabloda verilmiştir. Bu sonuçlara göre, AYM'nin Bakanlar Kurulu'na yetki devreden hükümler bağlamında kanunilik ilkesini dar

[1] 90/29 esas sayılı karar.
[2] DOĞRUSÖZ, (2000b) a.g.m., s., s. 141.

yorumladığı ve mümkün olduğunca yetki devrine geçit verdiği görülmektedir. 73/4 hükmü kapsamında bulunmayan vergi cezalarını belirleme yetkisini Bakanlar Kurulu'na kanun hakkındaki başvurunun reddedilmesi de bu durumu göstermektedir. Yetki devri ile ilgili 13 incelemenin sadece 3 ünde iptal kararı verilmiş olup; matrah belirleme yetkisinin verilmesi, kanunda miktarı gösterilmemiş mali yükümlülüğün miktarını belirleme yetkisi ve vergi miktarlarını yirmi katına kadar artırma yetkisi ilgili kanunların iptalini gerektiren haller olarak değerlendirilmiştir.

Yürütme organına bırakılacak yetkiler verginin temel unsurlarına ilişkin olabileceği gibi, tekniğe ve uzmanlık isteyen konulara ilişkin de olabilir. İkinci halde yürütmeye verilen yetkiler 73 üncü maddenin 4 üncü fıkrasındaki sınırlamalara tabi değildirler. Ancak iki konuyu birbirinden ayırmak kolay değildir[1].

abb) Anayasanın 167 nci Maddesi 2 nci Fıkrasına Göre Yetki Devri

1961 Anayasası'nda bulunmayan, dış ticaretin düzenlenmesinde ek mali yükümlülüklerle ilgili düzenleme, 1982 Anayasası'nın "Mali ve Ekonomik Hükümler" başlıklı dördüncü kısmının "Ekonomik hükümler" başlıklı ikinci bölümünde, "Piyasaların Denetimi ve Dış Ticaretin Düzenlenmesi" başlığı altında 167 nci maddenin 2 nci fıkrasında yer almıştır[2]. "*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir*" şeklindeki fıkra, gerek Danışma Meclisi'nde kabul edilen, gerek Milli Güvenlik Konseyi Anayasa Komisyonu'nca hazırlanmış metinlerde mevcut değildir. Bu fıkra madde metnine, Milli Güvenlik Konseyi çalışmaları sırasında eklenmiştir. Bu düzenlemeye, teknolojik ilerleme ve ekonomik gelişmelerin getirdiği zorunluluklar karşısında, bu tür yükümlülüklerin, izlenen ekonomik politikayla uyumlu şekilde, süratle ve gizli olarak getirilebilmesi ve düzenlemenin son derece teknik bir konuyu içerecek olması nedenleri ile yer verilmiştir[3]. Başta verginin kanuniliği ilkesi olmak üzere, vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkeleri, hukuki güvenlik ilkesi gibi temel vergilendirme ilkeleri göz ardı edilerek konulan[4] bu anayasa hükmü ile gümrük ve dış ticaret mevzuatında yer alan bir kısım hükümler anayasal geçerlilik kazanmıştır. Ayrıca 2.2.1984 tarih ve 2976 Sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun[5] çıkarılarak Bakanlar Kurulu'na ithalat, ihracat ve dış ticaret işlemleri üzerine konulacak ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi ve iadesi konularında geniş yetkiler verilmiştir. Bu Kanunun gerekçesinde, dış ticaretin düzenlenmesi ile ilgili alternatif yöntemlerin çeşitli sakıncaları içermesi nedeniyle en uygun yöntemin

---

1 ÇAĞAN, a.g.e., s. 131.
2 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 206.
3 DOĞRUSÖZ, (2000b) a.g.m., s. 145.
4 OKTAR, a.g.m., s. 176.
5 15.2.1984 tarih ve 18313 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bakanlar Kurulu'nun yetkilendirilmesi olduğu belirtilmiştir[1]. 2976 sayılı Kanun Anayasanın 167/2 hükmüne uygun olduğu gibi Bakanlar Kurulu'na dış ticaret işlemlerinin gerektirdiği çabuk harekete geçme olanağını ve esnekliğini de sağlamaktadır. Türkiye'nin ileride Avrupa Birliği'ne tam üye olarak katılması söz konusu olduğu taktirde, Birlik düzenlemelerine daha kolay uyum sağlayabilmek yönünden bu esneklik gerekli hale gelebilecektir[2]. Ancak ilgili Anayasa maddesini tekrar eden bu kanunun, konulacak yükümlülüklerle ilgili belli unsurları içerecek şekilde yeniden düzenlenmesi, vergilendirme ilkelerine uygunluğu sağlamak bakımından yerinde olabilecektir.

Bakanlar Kurulu 167/2 hükmü doğrultusunda kendisine verilen mali yükümlülük koyma yetkisini, Merkez Bankası nezdinde oluşturulan 1985 yılında çıkardığı "Yatırım Malları İmalatı Teşvik Fonu" hakkında karar ve 1988 yılında çıkardığı "Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu" hakkında kararlarıyla kullanmış ve dış ticarete ilişkin çeşitli mali yükümlülükler getirmiştir[3].

73 üncü madde ile birlikte söz konusu 167/2 hükmü ile 1982 Anayasası yürütme organını vergilendirme alanında yasama organına karşı önemli ölçüde güçlendirmiş bulunmaktadır[4]. Aslında bu yetkinin tanınması ithal ikameci ekonomi anlayışından ihracata yönelik ekonomik anlayışına geçişin bir gereği gibi görünmektedir. Zira artık, milli üretim unsurları yasaklamalarla korunmamakta, gerektiğinde bunarı koruyacak tedbirleri hızla alabilmek için Bakanlar Kurulu'na böyle bir yetki verilmektedir.

1961 Anayasası döneminde Bakanlar Kurulu'na verilen bazı yetkiler 167/2 hükmü ile verilebileceği kabul edilen yetkilere benzerdir. 1567 Sayılı ve 79 Sayılı Kanunlara dayanarak çıkarılan kararnameler ile çimento ve ithal edilen otomobiller üzerinden prim alınması konusundaki yetkiler bu bağlamda değerlendirilebilir. AYM bu yetkileri Anayasaya uygun olarak değerlendirmiş[5]; ancak Danıştay çıkarılan kararnameleri iptal etme yolunu seçmiştir[6]. AYM'nin bu şekildeki yetki devrine olumlu yaklaşımına karşın, Danıştay'ın olumsuz yaklaşımı ve kararnameleri iptal ederek yetki kullanımını engellemesi karşısında, 1982 Anayasası yapılırken 167/2 hükmünün konulması, bu konudaki Danıştay engelinin aşılması bakımından önemli bir gelişme olmuştur.

Söz konusu 167/2 hükmü, Anayasanın 73 üncü maddesinin son fıkrasında olduğu gibi, TBMM'nin yürütme organına hangi koşullarda ve konularda düzenleme yetkisi verebileceğine ilişkin Anayasa kurallarından biridir. Her iki düzenlemede de

---

1 OKTAR, a.g.m., s. 177.
2 ÇAĞAN, (1984) a.g.m., s. 178.
3 OKTAR, a.g.m., s. 168.
4 ÇAĞAN, (1984) a.g.m., s. 178.
5 63/4 esas sayılı karar.
6 Çimento primi ile ilgili karar için bkz Danıştay 8. Dairesi, 1.10.1962 tarih ve E: 61/251, K: 62/3838 sayılı kararı; otomobil primi ile ilgili karar için bkz. Danıştay 8.Dairesi, 1.11.1962 tarih ve E: 62/757, K: 62/4160, 1.11.1962 sayılı kararından aktaran ÇAĞAN, a.g.e., s. 112.

Bakanlar Kurulu'na kanunla yetki verilmesi söz konusudur. Bakanlar Kurulu, bir kanunla yetkili kılınmadıkça bu yetkisini kullanamaz. Bu gibi benzerlikler dışında, 167 nci maddede, Bakanlar Kurulu'na verilen yetki, 73 üncü maddedekinden farklı ve ayrıca daha geniştir[1]. Anayasanın gerek 73/4 ve gerekse 167/2 inci maddesinde, konunun önce kanunla düzenlenmesinin öngörülmesine karşılık, 73 üncü maddenin son fıkrasında aranan kanun, 167 nci maddenin 2 nci fıkrasında aranan kanundan farklıdır. Aranan kanun, birincisinde içerik itibariyle geniş kapsamlı olmasına karşılık, ikincisinde bir genel çerçeve kanundur[2]. Bu nedenle, 167 nci madde 2 nci fıkrada yer alan düzenlemeyi, verginin kanuniliği ilkesinin ve hatta Anayasanın 7 nci maddesinde yer alan yasama yetkisinin devri yasağının bir istinası olarak kabul etmek gerekmektedir. Nitekim AYM de, yabancılara mülk edinme hakkı veren kanuni düzenlemeler aleyhine açılan bir davada[3], "*1982 Anayasası'nın 8. maddesinde yürütme sadece görev olmaktan öteye bir yetki olma gücüne de kavuşturulmuştur*" dedikten sonra, "*yürütmeye bir yetki olma gücünü veren esaslar(ın) Anayasanın muhtelif maddelerine serpiştiril*"diğinden bahisle, yürütme organının bu hallerde subjektif hakları etkileyen düzenlemeler yapabileceğine ve bu ayrık hallerin yasama yetkisinin devri olarak yorumlanamayacağına işaret etmiştir. Yüksek Mahkeme, bu ayrık hallerden biri olarak da Anayasanın 167/2 nci maddesini zikretmiştir[4]. Yüksek mahkemenin kabul ettiği bu esaslar çerçevesinde Bakanlar Kurulu bir genel çerçeve kanunun varlığı halinde Anayasaya uygun olmak koşulu ile bu konunun kapsamını, genel esaslarını, temel yönlerini ve ayrıntılarını tümü ile düzenleme yetkisine sahip olacak, bu yetkisini süresiz olarak dilediğince kullanabiecek ve üst kanun olamayacağından, idari yargının da etkili bir denetimi dışında kalabilecektir[5]. Anayasanın 167/2 hükmüne aykırılık nedeniyle yapılan iki başvruda da AYM, yukarıda belirtiline yaklaşımı doğrultusunda, verilen yetkilerin Anayasaya aykırı olmadığına karar vermiştir[6].

b) Kanun Hükmünde Kararnamelerle Vergi İle İlgili Düzenleme Yapılması

1961 Anayasası'nın ilk şeklinde bulunmayan KHK'ler, bu Anayasada 1971 tarihinde yapılan değişiklikle 64 üncü madde olarak eklenmiştir. 1982 Anayasası'nın yapılması sırasında da KHK'ler, 91 inci maddede düzenlenmişlerdir. Her iki Anayasada da "vergi ödevi" "siyasal haklar ve ödevler" içinde düzenlenmiş ve

---

1 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 206-207.

2 DOĞRUSÖZ, (2000b) a.g.m., s. 146. BAŞARAN, yasakoyucunun genel ifadeler kullanarak Bakanlar Kurulu'na ek mali yükümlülük koyma yetkisi veremeyeceği, kanunda en azından getirilecek ek mali yükümlülüğü doğuran olay, konusu, yükümlüsü ve oranının belirlenmesi zorunlu olduğu gerekçelerile, yasama yetkisinin devri anlamına gelebilecek bu şekilde bir yetkinin verilemeyeceğini düşünmektedir. Funda BAŞARAN, "Anayasa Temelinde 'Benzeri Mali Yükümlülük' Kavramı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 118, Temmuz 1998, s. 118, 199, dp. 18.

3 84/14 esas sayılı karar.

4 DOĞRUSÖZ, (2000b) a.g.m., s. 146.

5 Ayrıca bkz. DURAN, (1986a) a.g.m., s. 15.

6 84/6, 95/50 esas sayılı kararlar.

olağan KHK'lerle siyasal haklar ve ödevler konusunda düzenleme yapılamayacağı belirtilmiştir. Ancak olağanüstü dönemlerde çıkarılan KHK'ler için böyle bir sınırlama bulunmamaktadır.

KHK'ler bakımından 12 Eylül Darbesi sonrası kısa bir dönem özellik arzetmektedir. 12.1.1982 tarih ve 61 Numaralı Milli Güvenlik Konseyi kararı ile Anayasanın (1961) 64 üncü maddesinde değişiklik yapılarak şu hüküm kabul edilmiştir: "*Kanun hükmünde kararnamelerle, mali yükümlülük getirilemez ve mevcut yükümlülükler artırılamaz; buna karşın, vergi kanunlarına aykırı hareketler hakkında kanunlarda öngörülen cezalar ile vergi, harç, resim ve bunlara ilişkin cezalar ve gecikme zamları azaltılabilir veya kaldırılabilir*". Bu hüküm uyarınca 13.1.1982 tarih ve 2578 sayılı Ödeme Güçlüğü İçinde Bulunan Bankerlerin İşlemleri Hakkında Yetki Kanunu[1] çıkartılarak Bakanlar Kurulu'na bir yıl süreyle kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verilmiştir. Bu konuda çıkartılan 35 sayılı KHK[2] ile de (m. 18), kararname hükümlerine göre kendi istekleri ile tasfiyeye tabi tutulan gerçek ve tüzel kişiler adına faaliyetleri ile ilgili olarak vergi yükümlüsü ya da sorumlusu sıfatıyla tasfiye dönemi içinde saptanan matrahlarla tasfiyenin başlangıcından önce saptanan veya tarh edilmekle beraber henüz kesinleşmemiş matrahlar üzerinden salınacak vergi, resim ve harçlara vergi cezaları ile gecikme zammı uygulanmayacağı ve tasfiyeye tabi tutulan gerçek veya tüzel kişi bankerlere ikrazda bulunmuş olanlar hakkında 13.7.1950 tarih ve 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu[3] hükümlerinin uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır. 35 Sayılı KHK'nin 21 inci maddesinde de, bu kararnameye göre yapılacak tasfiyenin açılması istemlerinin, yapılacka bildirimlerin, tasfiye kuruluna açılacak her türlü dava ve takiplerle ilgili işlemlerin ve başkalarının tasfiye masasına kabul edilen alacakları hakkında açılacak sıra cetveline itiraz davaları ve alacaklılara yapılacak ödemelerin hiçbir harç ve resme tabi olmayacağı belirtilmiştir. Görüldüğü gibi 61 Numaralı Milli Güvenlik Konseyi Kararı ile yapılan Anayasa değişikliği, Bakanlar Kurulu'nun kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisinin kapsamını mali yükümlülükleri azaltıcı yöndeki düzenlemeler açısından genişletmiştir[4].

Doktrinde KHK çıkarma yetkisinin yasama yetkisinin devri niteliğinde olduğunu ileri sürenler[5] olduğu gibi, kesinlikle bu sonucun doğmayacağını

---

1 13.1.1982 tarih ve 17573 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
2 14.1.1982 tarih ve 17574 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
3 23.7.1956 tarih ve 9362 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
4 ÇAĞAN, a.g.e., s. 121.
5 ÖZBUDUN, (2003) a.g.e., s. 195-196; Kemal GÖZLER, **Kanun Hükmünde Kararnamelerin Hukuki Rejimi**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2000a, s. 32-34.

savunanlar da[1] vardır. Bir diğer görüş ise, bunun Anayasada yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine bir istisna olarak kabul edilmesi görüşüdür[2]. Ancak tarihsel gelişim açısından değerlendirildiğinde, KHK çıkarma yetkisinin yürütme organlarına verilmesi yasama organlarının gücünü azaltmamış, gücün kullanılma şeklini değiştirmiştir. Bu tür bir yetkilendirme ile ilgili düzenlemelerin Anayasalarda yer almadığı II. Dünya Savaşı öncesi dönemlerde, yasama organları yürütme organlarına, yetki kanunlarıyla, koşulları ve süresi belli olmayan düzenleme yetkileri devretmekte ve bu yetkilere dayanılarak yapılan işlemler yasama organlarının denetimi dışında kalmaktaydı. Ancak, yeni durumda, çıkarılacak KHK'lerle ilgili koşulların neler olduğunun Anayasalarda ve yetki veren yasalarda belirtilmiyor olması ve KHK'lerin yasama organlarının denetimine sunulması zorunluluğu, yürütmenin yetki kullanımının disipline edilmesi ve yasama organının yetkilerinin gaspedilmesinin engellenmesi bakımından faydalı olmuştur[3].

Kanun hükmünde kararname kavramında geçen "kanun" terimi bir işlemin kanun gücünde, kanun kuvvetinde olduğunu göstermek için kullanılmaktadır. Bu kararnamelerin kanun gücünde olmaları yürürlükteki şekli kanunları değiştirebilmelerini ifade eder. "Kararname" kelimesi ise aslında yürütme organının işlemi olduğunu göstermektedir[4].

1982 Anayasası, siyasal açıdan yürütme organını güçlendirmesine karşın, kanun ile düzenlemeyi esas almıştır. Bununla birlikte KHK'lerle düzenleme eğiliminin gitgide arttığı da görülmektedir[5]. Bu eğilim ve KHK'ler üzerinde TBMM'nce yapılan denetimin çoğu zaman işlevsiz kalmasının Türkiye'de yasama krizinin varlığının göstergelerinden olduğu belirtilebilir[6]. Bu saptama ile, genel olarak Parlamentonun yasama iktidarını hükümet lehine büyük ölçüde yitirmesi arasında paralellik bulunmaktadır.

Anayasanın 121 ve 122 nci maddelerine göre, olağanüstü hal ve sıkıyönetim halinde, Bakanlar Kurulu bu hallerin gerekli kıldığı konularda KHK'ler çıkarabilecektir. Bu dönemlerde her konuda KHK çıkarılabileceği gibi vergilendirme alanında da KHK ile düzenleme yapılabilecek, yeni vergiler konabilecektir. AYM denetimi dışındaki bu KHK'ler böylece, uluslararası anlaşmalar gibi, kanunlar gibi uygulama imkanı bulan hukuk metinleri olarak yer alacaklardır. Bu KHK'lerin temel

---

1 Burhan KUZU, **Türk Anayasa Hukukunda Kanun Hükmünde Kararnameler**, İstanbul, 1985, s. 368; Erdoğan TEZİÇ, **Türkiye'de 1961 Anayasası'na Göre Kanun Kavramı**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1972, s. 28; Bülent TANÖR, Necmi YÜZBAŞIOĞLU, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 2. Baskı, Yapı Kredi Yayınları, 2001, s. 367.

2 GÜNDAY, a.g.e., s. 92-93; HAKYEMEZ, a.g.e., s. 173-174.

3 Bkz. Doğan SOYASLAN, **"Kanun Hükmünde Kararnameler", Anayasa Yargısı 11, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1995, s. 169.**

4 KUZU, (1985) a.g.e., s.127-128.

5 KABOĞLU, a.g.e., s. 142.

6 Bkz. KABOĞLU, a.g.e., s. 142 vd.

hak ve özgürlükleri zedelemesi veya yerleşmiş vergilendirme ilkelerine aykırı hükümler içerebilmeleri durumunda, yapılacak tek şey, olağanüstü dönem sona erdikten sonra yasama organının gerekli düzeltmeyi yapmasını beklemekten başka bir şey değildir. Olağanüstü KHK uygulamasında, Cumhurbaşkanı başkanlığındaki Bakanlar Kurulu, adeta yasama organının sahip olduğu kanun çıkarma ya da asli düzenleme yetkisini kullanabilmektedir. Bu nedenle olağanüstü KHK, 1982 Anayasası'nda yürütme organının olağanüstü yönetimle ilgili olarak sahip olduğu asli düzenleme yetkisinin tipik göstergesidir[1]. Üstelik bu dönemlerde yürütmenin çıkardığı KHK'ler, TBMM'nin çıkarmış olduğu kanunlardan farklı olarak, anayasaya uygunluk denetiminin de dışında tutulmuşlardır. Bu açılardan bakıldığında, hukuk devleti ve insan haklarına saygılı devlet ilkeleri açısından önemli bir aykırılığın olduğu ortada ise de, olağanüstü yönetim usullerinin olduğu dönemlerde kuvvetler ayrılığı ilkesine uygun bir yetkilendirmenin olmadığı; yürütme organının yasamanın yetkilerini de rahatlıkla kullanabildiği görülmektedir. Üstelik, bunlara yönelik olarak Anayasaya uygunluk denetiminin de yapılamaması, akla olağanüstü yönetim usullerinin yürürlükte olduğu dönemlerde, 1982 Anayasası'nda, sınırlı egemenlik anlayışının olmadığını göstermektedir[2].

AYM, KHK'ler konusunda oldukça titiz bir denetim yapmakta ve bunların Anayasada belirtilen koşullara göre ve TBMM'nin asıl kanun koyucu organ olmasını da dikkate alarak, sadece zorunlu, ivedi koşullarda ve istisnaen kullanılması gereğine işaret etmektedir. Nitekim bu doğrultuda geliştirmiş olduğu bir koşulu KHK'lerin denetiminde sürekli olarak devreye sokmuş ve KHK'lerin ivedi ve zorunlu durumlar dışında ve çok uzun sürede kullanılmasının yasama yetkisinin devri anlamına geleceğini ve bu nedenle de Anayasaya aykırı düşeceğini belirtmektedir[3]. Buna karşın, gerek 1961 Anayasası'nın 64 üncü ve gerekse 1982 Anayasası'nın 91 inci maddelerine göre olağan KHK'lerle vergi ile ilgili düzenleme yapılması yasak olmasına rağmen, zaman zaman bu kurala aykırı olarak, vergi ile ilgili düzenlemeler yapan KHK'ler çıkarıldığı ve bunlardan bazılarının AYM'nce Anayasaya aykırı bulunmadığı görülmektedir. AYM, 26.9.1978 tarih ve 2171 sayılı Yetki Kanunu'nun[4] 5 inci maddesinin (d) bendinde yer alan; 27.6.1963 tarih ve 261 sayılı İhracatı Geliştirmek Amacıyla Vergilerle İlgili Olarak Hükümetçe Alınacak Tedbirlere İlişkin Kanun'un[5] 1 inci maddesi ile 14.5.1964 tarih ve 474 Sayılı Gümrük kanununa Bağlı Gümrük Giriş Tarife Cetvelinin Değişitirilmesi Hakkında Kanun'un[6] 2 nci maddesi ile ilgili olarak verilen yetkinin Anayasanın 64 üncü maddesine aykırı olmadığına ve

---

1 ÖZBUDUN, (2003) a.g.e., s. 234.
2 HAKYEMEZ, a.g.e., s. 175.
3 93/26 esas sayılı karar. HAKYEMEZ, a.g.e., s. 173.
4 29.9.1978 tarih ve 16419 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
5 5.7.1963 tarih ve 11446 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
6 25.5.1964 tarih ve 11711 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

iptal isteminin reddine karar vermiştir. Mahkeme, bu kararında, yetki kanununun 5 inci maddesi uyarınca çıkarılacak KHK'lerin iptal davasına konu olmadığı gerekçesiyle yetki kanunundaki yetki kapsamına giren konuların Anayasaya aykırılık sorununun öz yönünden araştırılmasına gerek ve olanak olmadığını belirtmiştir[1].

KHK'lerle vergi konusunda yapılan düzenlemeler[2] konusunda, özellikle kamu görevlilerinin özlük haklarının düzenlenmesi ile ilgili KHK'lerde bulunan vergi muafiyet ve istisnalarına ilişkin hükümlere değinilebilir. Örneğin, 28.11.1996 tarih ve 4214 sayılı Kanun'a[3] dayanıyarak çıkarılan 570 sayılı Memurlar ve Diğer kamu Görevlileri İle İlgili Bazı Kanun ve Kanun hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname'nin[4] 3 üncü maddesi ile 24.2.1983 tarih ve 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu'nun[5] 106 ncı maddesinde değişiklik yapılmış ve bu maddeyle hakim ve savcılara verilecek bazı ödemeler düzenlenmiş, madenin son fıkrasının son cümlesinde, "*bu maddeye göre yapılacak ödemeler hakkında aylıklara ilişkin hükümler uygulanır ve damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmaz*" denilmek suretiyle ücret kapsamında vergilendirilmesi gereken bir ödemeler vergi dışında tutulmuştur. Yine aynı şekilde, 25.01.1995 tarih ve 4066 sayılı Kanun'a[6] dayanılarak çıkarılan 547 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlileri İle İlgili Bazı Kanun ve Kanun hükmünde kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname'nin[7] 20 nci maddesinde, Başbakanlığa bağlı kurumlarda çalışmakta olan memurlara fazla çalışma ücreti ödeneceği belirtilmiş ve bu ödemenin damga vergisi hariç hiçbir vergiye tabi tutulamayacağı hüküm altına alınmıştır. Gerek bu KHK'lerde ve gerekse diğer pek çok KHK'de bu ve buna benzer vergi ile ilgili düzenlemeleri bulmak mümkündür[8]. AYM'nin "…. *Vergiden indirim yapma ya da bağışık tutma işi en az vergi koyma işi ölçüsünde büyük bir önem taşımaktadır. Anayasa'nın eşit önemde bulunan iki konudan biri için yasa hükmünü zorunlu sayarken öteki için zorunlu saymamış olması düşünülemez*…."[9] şeklindeki kararı karşısında, ücret kapsamındaki bu tür ödemeleri vergiden istisna eden KHK'lerin Anayasanın 91 inci ve 73 üncü maddelerine aykırı olduğu ortadadır. Ancak, bu tür aykırılıkların AYM önüne getirilerek iptal ettirilmeleri pek mümkün görünmemektedir. Zira AYM'ne dava

---

1 78/65 esas sayılı karar.

2 2007 Mali Yılı Bütçe Kanunu C cetvelinde sayılan ve vergi ile ilgili düzenleme içeren KHK numaraları: 35, 90, 91, 178, 320, 491, 574, 576, 582, 586, 587, 588, 589, 593. Bütçe Kanunu ve C cetveli için bkz. (http://www.bumko.gov.tr/Mevzuat/ButceM/Kanun/2007bkanunu/CCetveli.htm, (30.01.2007)

3 3.12.1996 tarih ve 22836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4 3.4.1997 tarih ve 22953 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

5 26.2.1983 tarih ve 17971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

6 27.1.1995 tarih ve 22184 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

7 9.3.1995 tarih ve 22222 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

8 Abdullah TEKBAŞ, "Vergi Hukukunda Kanun Hükmünde Karanamelerle Düzenleme Yapılması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2003, Sayı: 180, s.

9 67/41 esas sayılı karar.

yoluyla başvurma hakkı olanların, siyasal sebeplerle, ücretlilerle ilgili vergi istisnası getiren bu tür düzenlemeleri AYM önüne götürmeleri beklenilmeyeceği gibi, itiraz yoluyla AYM'ne başvurmak da menfaat şartı yokluğundan mümkün görünmemektedir.

2- Vergilendirme Yetkisinin Diğer İdare ve Kurumlara Devri

Bakanlar Kurulu dışında kalan ve idare olarak nitelendirebileceğimiz diğer organlar, ancak, uygulayıcı durumundadır ve sadece o da yetkili olmak koşuluyla uygulamaya yönelik düzenleyici işlemler yapabilirler. Yerel yönetimlerin ise pozitif Anayasa hukuku bakımından vergilendirme yetkisine sahip olmadığı görülmektedir.

a) Yerel Yönetimlere Vergilendirme Yetkisi Devri

Vergilendirme yetkisinin merkezi yönetimle alt kademe örgütleri arasındaki bölüşümü çeşitli biçimlerde gerçekleştirilebilir. Bu hususta kullanılabilecek seçenekler geniş bir mali özerklikle merkezi devlete sıkı bir bağımlılık arasında bir yelpaze oluşturur[1]. Vergilendirme yetkisinin merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında bölüşümünde her ülkenin kendi yapısal özellikleri, siyasal ve tarihsel gelişimi önemli rol oynamaktadır[2]. Bazen, gelir vergisi, servet vergileri vb. vergi türleri bakımından yetki dağılımı söz konusu olabileceği gibi; bazen de, verginin unsurları bakımından (vergi tabanı, mükellefi, oranı vb.) farklı düzeydeki yönetimler yetkilendirilebilir. Üçüncü bir sınıflandırma ise, vergi kanunlarını çıkarma yetkisi ile bunları uygulama yetkisinin farklı yönetim birimlerine bırakılmasıdır[3]. Yerel özelliği daha ağır basan vergilerin yerel idareler tarafından belirlenmesi ve tahsil edilmesi demokratik devlet ilkesine daha uygun düşer[4] ve yerel hizmetlerin daha iyi yürütülebilmesi bakımından gereklidir[5]. Bu doğrultuda, yerel idarelere Fransa ve İngiltere'de sınırlı, İtalya, Hollanda ve Belçika'da geniş vergilendirme yetkisi verildiği görülmektedir[6]. Türkiye uygulamasında ise, merkezi devlete bağımlılığın söz konusu olduğu görülmektedir. Zira Anayasanın 73 üncü maddesi 4 üncü fıkrası ile, kendisine vergilendirme yetkisi verilebilecek organ olarak sadece Bakanlar kurulu belirtildiğinden, yasama organı tarafından başka bir kuruma yetki verilemeyecektir. Yine bu doğrultuda, Bakanlar Kurulu da, kendisine verilen yetkileri başka kurumlara devredemeyecektir[7]. Dolayısıyla yerel yönetimlerin sahip olacakları gelir kaynakları TBMM tarafından çıkarılan kanunlarla belirlenecek, bu gelir kaynaklarının temel

---

1 Bkz. ULUATAM, METHİBAY, a.g.e., s. 59. Bkz. Metin MERİÇ, Mustafa SAKAL, Yerel Yönetimler ve Finansmanı, İzmir, 2005, s. 79 vd.
2 Mehmet TOSUNER, "Mahalli İdarelerde Vergilendirme Yetkisi", **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: II, 1995a, s. 263.
3 VANISTENDAEL, a.g.m., s. 49.
4 ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 136.
5 ARIKAN, a.g.t., s. 176.
6 ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 136.
7 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 151; Bkz. 73/37 sayılı karar; bkz. ARIKAN, a.g.t., s. 198.

unsurlarıyla ilgili düzenleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilecektir.

Vergilendirme yetkisinin kullanımında merkeziyetçi anlayışın hakim olduğu[1] Türkiye'de yerel yönetimlerin pozitif hukuk bakımından vergilendirme yetkisinin bulunmadığı görülmekle birlikte, doktrinde, verginin kanuniliği ilkesinin yerel yönetimlere vergilendirme yetkisine engel olmadığı, kanunla belirlenen çerçeve içerisinde yerel yönetimlere vergilendirme yetkisi devredilebileceği savunulmuştur[2]. Ancak, gerek AYM içtihatlarının seyri ve gerekse vergilendirme yetkisi devredilebilecek organ olarak sadece Bakanlar Kurulu'nun gösterilmiş olması karşısında, çok yerinde bir öneri olan yerel yönetimlere kısmi vergilendirme yetkisi devri ile ilgili olarak, öncelikle Anayasal düzenleme yapılması gerekmektedir[3].

1961 Anayasası'nın 116 ncı maddesi ve 1982 Anayasası'nın 127 nci maddesinde yerel yönetimlere görevleri ile orantılı gelir kaynağı sağlanacağı belirtilmiş, ancak, yukarıda belirtilen görüşlere karşın, bu yönetimlere vergilendirme yetikisi devredilebileceği Anayasalarda kabul edilmemiştir. Buna rağmen, 1961 Anayasası döneminde, çıkarılan kanunlarla yerel yönetimlere vergilendirme yetkisi verilmiş ve bunların bir kısmı AYM denetiminden geçmiştir. Bunlardan 18.3.1340 tarih ve 422 sayılı Köy Kanunu'nun 15 inci maddesi ile getirilen "*Köy işlerinin birçoğu bütün köylü birleşerek imece ile yapılır*" hükmünün Anayasaya aykırı olduğu iddia edilmiştir. Bu yükümlülükle ilgili temel esasların belirlenmemiş olması, verginin kanuniliği ve belirliliği gibi ilkelere aykırı görünmekteyken, AYM "*Mahalli nitelik taşıyan hizmetlerin giderlerinin o yerde oturan kişi tarafından karşılanması maliye biliminin kabul ettiği bir ilkedir. Bu hizmetlerin giderlerinin tümünü genel kamu gelirleri ile karşılamak ve doğrudan doğruya Devlete yüklemek mümkün olmayınca mahalli ödeme gücü de gözönüne alınarak o yerde oturanlara bir çalışma yükümü yüklemek, kamu oyunun zorunlu çalışma saymayacağı bir vatan yükümü niteliğini alır*" gerekçesiyle söz konusu yükümlülüğün Anayasaya aykırı olmadığına karar vermiştir[4].

AYM, köy yönetiminin mali yükümlülük koyma yetkisine geçit verirken bunun aksine belediye yönetimlerine yetki tanımama şeklinde içtihatlarını geliştirmiştir. Örneğin, 1.7.1948 tarih ve 5237 sayılı BGK'nun[5] 19 uncu maddesinin (B) fıkrasında yer alan, "*Belediye içindeki limanlarda boş veya yüklü olarak durup denizi veyahut göl ve nehirleri işgal eden veyahut depo vesair surette kullanılan büyük küçük deniz*

---

1 TOSUNER, (1995a) a.g.m., s. 265.

2 BULUTOĞLU, a.g.e., s. 5; Ayrıca bkz. ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 137; Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, "Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları", **Danıştay Dergisi**, Atatürk'ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara, 1981, s. 84-85; ARIKAN, (1998a) a.g.m., s. 103.

3 TOSUNER, (1995a) a.g.m., s. 268; Mehmet TOSUNER, "Yerel Yönetimlerde Yeniden Yapılanma Sempozyumunda Sunulan Tebliğ", İzmir Ticaret Odası Yayın No. 6, İzmir, 1995b, s. 63.

4 63/198 esas sayılı karar.

5 9.7.1948 tarih ve 6953 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

nakil vasıtalarından Belediye Meclisince düzenlenecek tarifeye göre resim alınır" şeklindeki hükmün Anayasa'nın 61 inci maddesine aykırı olduğu ileri sürülerek iptali istenmiştir. AYM konuyla ilgili kararında[1], verginin kanuniliği ilkesinin, verginin bütün temel unsurlarının kanunla düzenlenmesini gerektirdiğini belirttikten sonra, "*Tarifenin düzenlenmesinde belediye meclisleri haiz oldukları serbestiye ve takdir hakkına dayanarak kişilerden değişik resim isteyebilecekler; böylece idareye mali yüküm bakımından sınırsız yetki tanınmasından doğabilecek sakıncalar gerçekleşmiş olacaktır*" gerekçesiyle, ilgili kanun hükmünü Anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir. Benzeri şekilde, 5237 sayılı Kanun'un levhalar ile ilan ve reklamlardan belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere göre resim alınmasını düzenleyen 21 inci maddesinin 3 ve 4 üncü fıkraları AYM'nce benzer gerekçelerle Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiştir[2]. 1971 değişikliğinde de, sadece Bakanlar Kurulu'na vergilendirme yetkisi devredilebileceğini belirten tali kurucu iktidar, yerel yönetimlere vergilendirme yetkisi devredilemeyeceği konusunda AYM'nin görüşüne katıldığını göstermiştir.

26.5.1981 tarihinde 2464 sayılı yeni BGK[3] kabul edilmiş ve bu Kanun 5237 sayılı Kanun'u yürürlükten kaldırmıştır. 2464 sayılı BGK, belediye meclislerine meslek vergisi, ilan ve reklam vergisi, tellallık harcı gibi vergi ve harçların tarifelerini kanunda belirtilen alt ve üst sınırlar arasında değiştirme yetkisi vermektedir (m. 96/B). Daha sonra çıkarılan 1982 Anayasası ile 1961 Anayasası'nda olduğu gibi sadece Bakanlar Kurulu'na vergilendirme yetkisi devredilebileceği kabul edilmiş, yerel yönetimlere yetki devri kabul edilmemiştir. Bu durumda, belediye meclislerine kanun ile verilen söz konusu yetki doğrudan bir anayasal dayanaktan yoksundur[4]. Ancak, bu Anayasanın geç. 15 inci maddesi 3 üncü fıkrası gereği, 12.9.1980 – 6.12.1983 tarihleri arasında çıkarılan kanunlar hakkında AYM'ne başyvurulamayacağından, BGK'nun ilgili maddelerinin Anayasaya aykırılıkları tespit edilememiştir. Bir bakıma, geç. m. 15/3 hükmü, dolaylı olarak, belediyle meclislerine yetki veren 2464 sayılı Kanun 96/B hükmünün Anayasal dayanağını oluşturmuştur. AYM'ne de yetkilerini veren Anayasayı yapan kurucu iktidar, yerel yönetimlere bazı konularda vergilendirme yetkisini tanımış, ancak yerel yönetimlere yetki devri imkanını kurulmuş iktidarın yasama organına vermemiştir.

Geçici 15 inci madde engeline takılmayan ve 15.7.1993 tarih ve 3914 sayılı Kanun'la[5] BGK'na eklenen mükerrer 44 üncü madde ile getirilen çevre temizlik vergisi düzenlemesinde, sıvı atıklara ilişkin tahsil edilecek miktarın belirlenmesi

---

1 67/54 esas sayılı karar.
2 65/45, 69/23, 70/29 esas sayılı kararlar.
3 29.5.1981 tarih ve 17354 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
4 DOĞRUSÖZ, (2000b) a.g.m., s. 142.
5 15.7.1993 tarih ve 21647 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yetkisi, belediye meclislerine bırakılmıştır. Kanunlaşma tarihi itibariyle Anayasanın geç. 15 inci maddesinin kapsamı dışında kalan bu düzenleme, Anayasanın 73/4 düzenlemesi ile açıkça çelişmektedir[1]. Ancak bu konuda AYM tarafından verilmiş bir karar bulunmamaktadır.

Geç. 15/3 hükmü 2001 Anayasa değişikliği ile yürürlükten kaldırıldığı için bugün yerel yönetimlere vergilendirme yetkisi tanıyan BGK'nun 96/B hükmünün AYM önüne götürülebilmesi mümkündür.

b) Diğer Kurumlara Vergilendirme Yetkisi Devri

1961 ve 1982 Anayasalrında, yerel yönetimler gibi, diğer kamu kurum ve kuruluşlarına da vergilendirme yetkisi tanınmamıştır. Bu sebeple, bu kurum ve kuruluşlara yapılan yetki devirleri Anayasaya aykırılık oluşturacaktır[2]. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, üyelerinden kanunun öngördüğü sınırlar çerçevesinde toplayacakları aidat, ücret ve harçları kanuni sınırlar içinde belirlemeye yetkili oldukları hükmünün Anayasaya konulması, aksi halde, bu aidat, ücret ve harçlar, "vergi benzeri mali yükümlülük" niteliğinde olduğundan ayrıntılı kanuni düzenlemeyi gerektireceği[3] savunulmaktadır.

Uygulamada, mesleki birliklere ve çeşitli odalara üyelerinden tahsil edilecek aidat ve diğer ödemelerle ilgili olarak oran ve miktar belirleme yetkileri verilmiş, bu yetki hükümlerinin çoğu "verginin kanuniliği ilkesi"ne aykırı bulunarak iptal edilmiştir[4].

c) Maliye Bakanlığı'na Vergilendirme Yetkisi Devri

Vergilendirme yetkisi ile ilgili Anayasa hükümleri dikkate alındığında, Maliye Bakanlığı'na yetki veren hükümlerin, hiçbir zaman idareye, kaynağını Anayasadan almayan bir yetki bahşetmemesi ve yasama yetkisinin devri anlam ve sonucunu doğuracak şekilde veya kanunla yapılan düzenlemelerin kapsamını değiştirecek, genişletecek veya daraltacak biçimde değerlendirilmemesi gerekmektedir[5].

1980'li yıllardan sonra Maliye Bakanlığı'na verilen usul ve esas belirleme ve idari düzenleme yapma yetkisi ve buna bağlı olarak da anayasal denetim artmış ve yaygınlaşmıştır. Kamu maliyesinin yeni yapısıyla, maliye politikalarının saptanmasında ve uygulanmasında asli görevi olan Maliye Bakanlığı, görev ve yetkileri kısıtlanarak, ikincil konuma itilmiştir. Maliye Bakanlığı, muhasebecilik ve gelir idaresiyle yetinmek zorunda bırakılmış, ancak, bu Bakanlığa özellikle vergi

---

1 Bumin DOĞRUSÖZ, "Çöp vergisinde Anayasaya Aykırılıklar", Dünya Gazetesi, 12.8.1993'den aktaran DOĞRUSÖZ, (2000b) a.g.m., s. 142.

2 Eser KARAKAŞ, Elif SONSUZOĞLU, "Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi", **Anayasal Mali Düzen**, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, s. 242.

3 ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 151.

4 Örnek kararlar için bkz. 69/65, 76/54, 77/109, 80/27 esas sayılı kararlar.

5 DOĞRUSÖZ, (2000b) a.g.m., s. 140.

düzeniyle ilgili olarak verilen yetkiler yaygınlaştırılmıştır. Bu sebeple de bu konudaki kanuni düzenlemeler Anayasaya aykırılık iddialarının artmasına sebep olmuştur. Maliye Bakanlığı ile ilgili olarak, 1961 Anayasası dönemine ilişkin bir adet AYM kararı bulunması, diğer kararların 1985 yılından sonraki tarihleri taşıması da bu tabloyu doğrulamaktadır[1].

1982 Anayasası döneminde vergi ve benzeri düzenlemelerle ilgili olarak Maliye Bakanlığı'na verilen yetkilerin anayasal denetimi, temel olarak Anayasanın iki maddesi üzerinde yoğunlaşmaktadır. AYM, konuyu ağırlıklı olarak Anayasanın, yasama yetkisinin Türk Ulusu adına TBMM'nin olduğuna ve bu yetkinin devredilemeyeceğine ilişkin 7 nci maddesi yönünden incelemiş, zaman zaman da, Anayasaya aykırılığı ileri sürülen kuralın özelliğine ve başvuru dilekçesindeki gerekçeye bakarak, 73 üncü maddenin 3 üncü ve son fıkrası bakımından da inceleme yapmıştır. 73 üncü maddenin son fıkrası yönünden yapılan incelemenin temel gerekçesi, Bakanlar Kurulu'na ait olan yetkinin; Maliye Bakanlığı'na ya da Bakanlar Kurulu dışındaki yürütmenin herhangi bir organına devredilemeyeceği üzerinde yoğunlaşmıştır. 3 üncü fıkra yönünden yapılan incelemede ise, kanun kuralının "kanunilik" ilkesi kapsamında kalıp kalmadığı konusu değerlendirilmiştir[2]. AYM denetiminde başka bazı Anayasa maddelerinin de dikkate alındığı görülmektedir. Maliye Bakanlığı'na yetki veren ve AYM'nce denetlenen kanun hükümleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Maliye Bakanlığı'na yetki veren kanunlarla ilgili AYM'ne yapılan başvurularda, genellikle usul ve esas belirleme yetkisi veren düzenlemelerle ilgili başvuruların reddedildiği görülmektedir[3]. İptal ile sonuçlanan üç karar bulunmakta olup, bu kararlarda Maliye Bakanlığı'na "harç ve ücretlerin tutarları ve ödenme tarzlarını belirleme yetkisi", "vergi mahsup ve iadesine tabi tutulacak mal ve hizmet alımlarını tespit etme yetkisi" ve "istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır belirleme yetkisi" veren kanun hükümleri Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiştir[4]. Maliye Bakanlığı'na yetki veren düzenlemeler ve denetim sonuçları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

1 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 171, 172.
2 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 173.
3 86/5, 89/6, 90/29, 92/29, 93/3, 94/46, 96/5, 96/11, 96/49, 96/75, 01/36 esas sayılı kararlar.
4 73/32, 03/33 esas sayılı kararlar.

Tablo 3: Maliye Bakanlığı'na Yetki Veren Kanun Maddeleri ve Anayasa Mahkemesi Denetimi

Yetki ve İçeriği	Sonuç	Esas Sayısı	Ölçü Norm Olaraka Kullanılan Anayasa Maddeleri
Yüksek öğrenim harç miktarının belirlenmesi (1739/38)	iptal	73/32	61 (1961 An.)
Vergi kaçakçılarının açıklanması (VUK/5, 3239/1 ile değişik)	ret	86/5	7, 8, 38
Müteselsil sorumluluk ile igili usul ve esasların belirlenmesi (VUK/11, 3239/2 ile değişik)	ret	86/5	7, 38
Zirai ürün satışında müteselsil sorumlu tutma (VUK/11, 3418/30 ile değişik)	ret	93/3	6, 7, 8, 73, 124
İşyeri kapatma cezası uygulama (VUK/mük. 354, 3239/27 ile ekli)	ret	86/5	38
Yatırım indiriminden yararlanma şartları ve uygulamam esasları ile diğer hususların belirlenmesi (193/ek 2, 3239/46 ile değişik)	ret	86/5	7, 73
Geçmiş yıl zararlarının indirilmesi şartları, usul ve esaslarının belirlenmesi (GVK/mük. 120, 3505/15 ile ekli; KVK/mük. 40, 3505/21 ile değişik)	ret	89/6	2, 7, 73
Ek defter ve belge belirleme, bunlarda değişiklik yapma (VUK/mük. 257, 3239/21 ile değişik)	ret	90/29	6, 7, 8, 38, 73
Kamu alacaklarının tahsilin hızlandırılması ve matrah artırımında usul ve esas belirleme (3787/21)	ret	92/29	87
Çeşitli mali belgelerin, 3568 sayılı Kanun'a göre yetkili meslek mensuplarına imzalattırılması yükümlülüğü getirme (VUK/mük. 227, 4108/6 ile ekli)	ret	96/5	7, 73
3100 sayılı Kanun'daki usul ve esaslara uymayanların cezalandırılması (3100/mük. 8)	ret	96/11	2, 7, 38
Talih oyunları salonları asgari vergisi ile ilgili usul ve esas belirleme (GVK/mük. 111, 4108/24 ile ekli)	ret	96/49, 96/75	2, 73
Hayat standardı esası ile ilgili usul belirleme, bazı kimselerin hayat standardı esası dışında tutulması (GVK/geç. 58, 4605/5 ile ekli)	ret	01/36	2, 73
Vergi iadesi kapsamına girecek mal ve hizmetleri belirleme (GVK/mük. 121, 4842/15 ile değişik)	iptal	03/33	73
Katma değer vergisinde istisnalarda alt sınır belirleme (KDVK/19, 4842/24 ile değişik)	iptal	03/33	73

Kaynak: Çalışmada incelenen kararlardan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

III- GENEL HATLARIYLA VERGİ KANUNU

Yasama organı tarafından kanun ismi altında çıkarılan kararlar, bireysel kararlar – grup kararları – ortak kararlar – ortaklaştırılmış kararlar ayrımında, ortaklaştırılmış kararlar grubuna dahil olmaktadır. Ortaklaştırılmış kararlar, öteki karar türlerinin hepsinden çok farklı olan kararlardır. Kararların hepsi; bireysel kararlar, grup kararları ve ortak kararlar bir özneyi, yani kararları veren bir kimseyi anlatırlar. Oysa ortaklaştırılmış kararlar, onların tek kişi, birkaç kişi veya birçok kişi tarafından verilip verilmediklerine bakılmaksızın, bir topluluğa uygulanan ve bir topluluk üzerinde yürütülen kararlardır. Burada tanımlayıcı ölçüt, artık kararı veren kimse değil, kararların alanı ve amacıdır: Kararı kim verirse versin, herkes için karar verir[1]. Herkes için verilen kararların bugün en kapsayıcı ve etkin olanları kanunlardır.

[1] SARTORİ, a.g.e., s. 232. "*Kanun iradenin izharı bakımından kolektif bir tasarruftur*". ONAR, a.g.e., s. 362.

Kanun genel iradenin ifadesi olması sebebiyle, düzenleyici normların anayasadan sonra gelen en önemli kısmıdır. Kanuni bir yönetimde kanunun üstünlüğünden söz edilir ve kanuna temel norm kimliği tanınır. Bu anlamda kanun, hukuk örgüsünden oluşan, genel bir düzenleyici işlemdir. Günümüzde kanun yapımının niteliği değişmiş olsa da, parlamento kanunun yapıldığı organ olma kimliğini korumaktadır[1].

A- Vergi Kanunu Kavramı

Kanun kelimesi hukuk dilinde çeşitli anlamlar ifade eder. Türk Hukuku bakımından, en genel ve teknik anlamda kanun, konusu ne olursa olsun TBMM tarafından usulüne uygun olarak çıkarılan ve Cumhurbaşkanı tarafından yayımlanan bir hukuki tasarruftur[2]. Kanunun bu şekli anlamda tanımı, pozitif hukuk bakımından kabul edilse de, tek başına yeterli değildir. Kanunun yasama organının işlemi olması yanında bazı özellikleri de taşıması gerekmektedir. Bu özellikleri sağlayan kanun anlayışı "maddi anlamda kanun" anlayışıdır.

Aşağıda açıklanacağı üzere, esas olarak, maddi kanun niteliğinde olması gereken vergi kanunları vergi hukukunun en önemli kaynağını oluşturmaktadır. Mali hukukun içinde kamu gelirlerini düzenleyen hukuk dalı olan[3] vergi hukuku, *"vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğması ve ortadan kalkmasına ilişkin maddi ve şekli hukuk kuralları bütünüdür"*[4] şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi hukukukunun bu tanımından hareketle vergi kanunu da, vergi ödevinin niteliği, vergi borcunun doğması ve ortadan kalkması ile ilgili maddi ve şekli esasları düzenleyen ve yasama organlarınca çıkarılan kurallar olarak tanımlanabilecektir.

B- Kanunların Sınıflandırılmasında Vergi Kanunun Yeri

Kanunlar çeşitli açılardan sınıflandırılabilir. Kanunun nitelikleri, kanunu çıkaran organ, kanunun kurucu olup olmaması, kanunun kişi iradelerini dikkate alıp almaması gibi faktörler kanunların sınıflandırılmasında dikkate alınmaktadır.

1- Maddi Anlamda Kanun – Şekli Anlamda Kanun Ayrımında Vergi Kanunu

Kanunların tanımlanmasında, kanunu yapan organ ve kanunun taşıması gereken özellikler bakımından "şekli anlamda kanun" ve "maddi anlamda kanun" ayrımı yapılmaktadır. 1982 Anayasası şekli kanun anlayışını benimsemiştir[5].

---

1 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 361.
2 ONAR, a.g.e., s. 358.
3 TOSUNER, ARIKAN, (2006) a.g.e., s. 1.
4 ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 2. Benzer tanımlar için bkz. Ernst BLUMENSTEİN, System der Steuerrecht, Schulthes Polyşraphischer Verlag AG Zürich 1971, s. 5'den aktaran AKSOY, a.g.e., s. 3.
5 ÖZBUDUN, (2003) a.g.e., s. 201.

Aşağıda açıklanacağı üzere, buna göre, TBMM tarafından kanun adı altında yapılan işlemler kanun olarak kabul edilecektir. Değişik hukuk dallarına ilişkin, bireysel konuları düzenleyen bu tarz kanunlara rastlamak mümkündür. Vergi kanunlarının şekli – maddi kanun bakımından değerlendirilmesine girmeden önce bu kanun anlayışları üzerinde durmakta fayda vardır.

Maddi anlamda kanun anlayışı kanunun içeriğinin araştırılması ile ilgilidir[1]. Eğer herhangi bir metin veya hüküm, "genel", "soyut" ve "kişisel olmayan" içerikte ise, bu bir kanundur. Bu özellikleri taşıyan bütün kural ve işlemler maddi anlamda yasama işlemi olarak kabul edilecektir[2]. Bu kanun anlayışında işlemin kaynağı, yani yapan organ dikkate alınmaz; bir metnin genel, soyut, kişisel olmayan kurallar içermesi durumunda, ortada bir kanun var demektir. Maddi kanun anlayışı bu açıdan, tüzük ve yönetmelik gibi organik idari düzenleyici işlemleri de kapsar[3]. Kanunun genel olması, vatandaşlara uygulanacak olan hukukun kişisel ve keyfi işlemlerle değil, önceden tespit edilmiş ve bütün vatandaşlar için uygulanabilen bir nitelik kazanmasını gerektirmektedir. Bu sayede kişi güvenliğinin sağlanacağı düşünülmektedir[4].

Şekli kanun anlayışında, kanunun içeriği ve kapsamı önemli değildir. Kanun onu yapan organa göre nitelendirilir. Bu anlayışın savunucusu Malberg'e göre; yasama organınca, kanun yapma şekline göre alınan her karar kanundur[5]. Bu durumda, kanunun düzenleme alanından tek sınırı anayasal ilkeler olmaktadır. Bu anlayışa göre kanun genel veya özel olabilecektir[6] yani kanunun mutlaka kural-işlem olması zorunluluğu bulunmamaktadır[7]. İster belli bir kişiye maaş bağlanmasına ilişkin kanun, ister bireyleri belli bir duruma sokan vatandaşlık ve kadro kanunları gibi ya da Maliye Bakanlığı'nın vergi toplayabilmek ve harcamalar yapabilmesi açısından, yetkileri kullanabilmesinin bir koşulunu oluşturan bütçe kanunu olsun, hepsi de yasama organı tarafından yapıldıkları için şekli anlamda kanun sayılırlar[8]. Normlar hiyerarşisi içinde şekli kanunlarla maddi kanunlar aynı güçte olmakla birlikte, uygulama alanları ve kapsamları arasında fark bulunmaktadır[9].

Her ne kadar Türk Hukuku'nda şekli kanun anlayışı kabul edilmiş olsa da, şekli kanun anlayışına uygun olarak belli kişilere kanunla mali yükümlülük

---

1 G. VEDEL, Manuel Elémentaire de Droit Constitutionnel, Paris, 1949, s. 479'dan aktaran TEZİÇ, (1972) a.g.e., s. 33.
2 A. De Laubadere, Tratié Elémentarire de Droit Administratif, Paris, 1967, Cilt: 1, s. 190'dan aktaran TEZİÇ, (1972) a.g.e., s. 33; Bkz. ONAR, a.g.e., s. 358.
3 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 12-13.
4 TEZİÇ, (1972) a.g.e., s. 34.
5 R. Carre de MALBERG, Contribution à la théorie Générale de l'Etat, Sirey (C.N.R.S. fotomekanik baskı 1962) Cilt: I-II, Paris, 1920, s. 327, 377'den aktaran TEZİÇ, (1972) a.g.e., s. 39.
6 Bkz. TEZİÇ, (1972) a.g.e., s. 40.
7 ÖZBUDUN, (2003) a.g.e., s. 201.
8 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 12.
9 ONAR, a.g.e., s. 358.

yüklenemeyeceği ortadadır. Ancak şekli kanun anlayışını benimseyenlerin de kabul ettiği bu gerçek, kanunların mutlaka kural-işlem niteliği taşıması gerektiği görüşüne değil, "hukuk devleti" ve "kanun önünde eşitlik" ilkelerine dayandırılmaktadır[1]. Bunun gibi, belli kimseleri yükümlülüklerden kurtaracak kanunların çıkarılması da mümkün değildir[2].

Vergi hukuku bakımından konu değerlendirildiğinde, aşağıda açıklanacak olan "verginin kanuniliği ilkesi" gereği, vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli, gerek maddi anlamda kanunla yapılması gerekmektedir. Buna göre, vergilendirme yetkisinin, genel, soyut, kişisel olmayan, vergilere ilişkin esaslı unsurları içeren ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkarılan kanunlarla kullanılması gerekmektedir[3]. Ancak, 73 üncü maddede düzenlenen vergi hukuku ile ilgili anayasal ilkelerin bir sonucu olarak; her iki kanun anlayışı bakımından bazı sınırlamalar bulunmaktadır. Vergi hukukunda, şekli kanun anlayışının izin verdiği bireysel düzenleme yoluyla düzenleme yapılması mümkün değildir. Bunun yanısıra, maddi kanun anlayışına göre kanun sayılan, idari düzenleyici işlemlerle verginin temel unsurlarına ilişkin düzenlemelerin yapılabilmesi mümkün değildir.

AYM denetiminde vergi kanununun "maddi anlamda kanun" olmayışı, tek başına kanunun iptali için yeterli gerekçe olarak görülmemektedir. Türk Hukuku'nda şekli kanun anlayışının kabul edilmesi bu sonucu doğurmaktadır. Örneğin, 6200 sayılı Devlet Su işleri Umum Müdürlüğü Teşkilât ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun"un 49 uncu maddesinde yer alan, "*Umum Müdürlüğün varidatı kurumlar vergisinden ve muameleleri her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır*" hükmü, AYM tarafından "eşitlik ilkesi" bakımından incelenemiş ve Anayasaya aykırı bulunmamıştır[4]. Konu açısından bu hükmün şekli kanun anlayışına uygun olarak belli bir kuruma vergi muafiyeti getirdiği ve şekli anlamda bir kanun hükmü olduğu görülmektedir.

2- Normatif Kanunlar – Kurucu (İnşai) Kanunlar Ayrımında Vergi Kanununun Yeri

Kanunlar içireklire bakımından normatif kanunlar ve kurucu (inşai) kanunlar şeklinde sınıflandırılabilirler[5]:

Normatif kanunlar, iktisadi, sosyal, ahlaki kural ve davranış tarzlarından belirginleşmiş, toplumsal yaşam içindeki ilişkilerden doğan emir ve yasak şeklinde davranış kurallarını içeren kanunlardır. Yoksa kanun koyucunun icat ettiği, onun

---

1 Turan GÜNEŞ, "Devlet başkanı – Meclis Çatışması", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: XIX, No. 2, 1964, s. 187; TEZİÇ, (1972) a.g.e., s. 47.
2 ÖZBUDUN, (2003) a.g.e., s. 203.
3 ÇAĞAN, a.g.e., s. 103; Bumin DOĞRUSÖZ, (2000b) a.g.m., s. 137-138; ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 41.
4 68/12 esas sayılı karar.
5 ONAR, a.g.e., s. 360 vd.

iradesinin arzu ve isteğinin ürünü kurallar değillerdir. Mülkiyet hakkı, sözleşme serbestisi, zararın tazmini, suçlar ve yasaklar hakkındaki hükümleri bunlara örnek olarak verilebilir.

Kurucu kanunlar ise, normların hükümlerini gerçekleştirmek için teknik ve araçları içeren kanunlardır; teşkilat ve usul kanunları ve bunlara benzer kanunlar bu sınıfa girerler. Bu tür kanunlar, kanun koyucunun iradesine dayalı olup; kanun koyucu, bir normun uygulanmasını sağlamak için aldığı teknik tedbirleri, bulduğu yöntemleri, kurduğu teşkilatı bu tür kanunlarla ortaya koymaktadır.

Bu iki kanun türü arasındaki fark; ikincisi spesifik amaçlara hizmet eden bir organizasyonun planlı bir şekilde inşa edilmesine hizmet ederken, birincisinin insan yapımı olmayan bir kendiliğinden doğan düzenin şartlarından kaynaklanması gerçeğinde yatmaktadır[1].

Adil davranış kuralları (normatif kanunlar) ile yasama faaliyetinin diğer ürünleri arasındaki farkın en açık biçimde belirdiği ve sonuçta kendisiyle ilgili "siyasal kanunlar"ın "adil kanunlar"dan farklı bir şey olduğunun erkenden kabul edildiği alan, içinde temsili organlar eliyle yasama faaliyetinin ilk olarak belirdiği alan, yani, maliye alanı olmuştur[2]. "Temsilsiz vergi olmaz" anlayışı doğrultusunda vergilerin yasama organları tarafından konulmaypa başlanmasıyla, yasama organlarının normatif kanunları belirginleştirmenin yanısıra, inşai kanunlar da yapabilecekleri görülmüştür.

3- Emredici Kanunlar – Yorumlayıcı Kanunlar Ayrımında Vergi Kanununun Yeri

Emredici kanunlar, kanunun muhatabı olan kimselerin aksini kararlaştıramadıkları, mutlak şekilde uymak zorunda oldukları kanunlardır. Özellikle kamu düzeniyle ilgili kanunlar emredici hükümler içermektedir. Vergi kanunları da, kural olarak aksi kararlaştırılamayan emredici kanunlardır.

Yorumlayıcı kanunlar ise, tarafların iradelerini tamamlayan kanunlardır. Bu tür kanunlar, yapılan sözleşmelerde eksik kalan kısımların tamamlanmasında işlev gören, aksi kararlaştırılabilen hükümler içermektedirler. Bu tür hükümlere daha çok özel hukuk alanında rastlanmaktadır.

C- Vergi Kanununun Unsurları

Bir kanunun, hukuk aleminde geçerli olarak doğabilmesi için belirli unsurları taşıması gerekmektedir. Hukuki tasarruflar olan kanunların taşıması gereken bu unsurları, hiyerarşik bakımdan üst derecedeki mevzuat unsuru olan Anayasadan çıkarmak mümkündür[3]. Bu unsurların dayanağı Anayasa olduğu için, unsurlardaki

1 HAYEK, a.g.e., s. 183.
2 HAYEK, a.g.e., s. 202.
3 ONAR, a.g.e., s. 361.

sakatlık, ilgili kanunu Anayasaya aykırı hale getirecektir. Fakat, kanun şeklindeki işlemler, siyasi tercihleri de dile getirmeleri bakımından, idari işlemlerdeki unsurlarla tam bir uyumluluk göstermemektedirler. Kanunu meydana getiren, şekil, yetki, sebep, amaç ve konu unsurlarının Anayasaya uygunluğu, AYM'nce denetlenebilecektir. Fakat, kanun işleminin bir bakıma yasama organındaki çoğunluğun siyasi tercihlerini yansıttığı düşünülğünde, bütün unsurların anayasaya uygunluk bakımından denetlenmesi söz konusu olmayacaktır. Kanunun taşıması zorunlu olan bu unsurları, dış unsurlar ve iç unsurlar olarak sınıflandırmak mümkündür.

1- Dış Unsurlar

Dış unsurlar, kanunların oluşturulmasında yetki, kanunun şekli ve çıkarılma usulüyle ilgili konuları ifade etmektedir. Dış unsurlar, usul ve şekil unsuru ve yetki unsuru başlıkları altında incelenebilir. Bu unsurlar kapsamında; kanunun yazılı olması, yetkili kişi veya organ tarafından teklif edilmesi, gerekçeli olması, yasama organının ilgili komisyonlarında incelenmesi, yasama organı genel kurulunda görüşülmesi ve yeterli çoğunlukla kabul edilmesi gibi işlemlerin gerçekleşmesi gerekmektedir.

a) Usul ve Şekil Unsuru

Usul ve şekil unsuru, kanunun hukuk düzeninde varlığı ve yokluğu ile ilgili olduğundan önemli bir konudur. Kanunların yapılışında uyulacak usuller Anayasa ve içtüzüklerde belirtilmiştir. Genel hatlarıyla kanunun usul ve şekil unsuru yönünden aşağıdaki özellikleri taşıması gerekmektedir:

- ***Kanun yazılı olmalıdır:*** Kanun şekle tabi bir tasarruf olup, bu şekil de yazılı şekildir. Yazılı olarak çıkarılmayan kanunun varlığından söz edilemeyecektir[1]. Kanunun teklif edilmesinden RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmesine kadar geçen bütün aşamalarda kanun ile ilgili işlemlerin yazılı metin üzerinden yürütülmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

- ***Kanun yetkili kişi veya organ tarafından teklif edilmiş olmalıdır:*** Türk Hukuku'nda kanun teklif etme yetkisi Anayasanın 88 inci maddesine göre Bakanlar Kurulu'na ve TBMM üyelerine aittir. Bakanlar Kurulu'nun tekliflerine "tasarı", milletvekillerinin tekliflerine "teklif" denmektedir. TBMM İçtüzüğünün 73 üncü maddesine göre, kanun tasarıları bütün bakanlarca imzalanmış olarak ve gerekçesi ile birlikte TBMM Başkanlığı'na sunulmalıdır.

Bakanlar Kurulu ve milletvekilleri dışında kişi ve kurumlarca kanun teklif edilmesi mümkün değildir. Böyle bir teklifin söz konusu olması halinde, ilgili teklif

[1] ONAR, a.g.e., s. 363.

kanunlaşırsa, "yetki gaspı" dolayısıyla Anayasaya aykırılık ortaya çıkacaktır. Zira Anayasanın 6 ncı maddesine göre, "Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz"[1].

- ***Kanun teklif ve tasarıları gerekçeli olmalıdır:*** İçtüzüğün 73 ve 74 üncü maddelerine göre, kanun tasarı ve tekliflerini gerekçeli olması gerekmektedir. Kanunun gerekçesi kanunun hangi amaçla çıkarıldığının anlaşılması bakımından önemlidir. Böylelikle genel olarak "kamu yararı" amacıyla çıkarılan kanunların özelde bu yararı nasıl gerçekleştirecekleri görülmüş olmaktadır.

Her ne kadar içtüzükte kanun tasarı ve tekliflerinin gerekçeli olması gerektiği belirtilmekteyse de, gerekçenin bulunmamasını, iptal nedeni olabilecek bir usul eksikliği veya sakatlığı olarak saymamak gerekmektedir[2].

- ***Kanun teklif ve tasarıları yasama organının ilgili komisyonlarında incelenmelidir:*** Komisyonlar, yasama organı önüne gelecek kanun tasarı ve tekliflerinin uzman kişilerce incelendiği ve metnin oluşturulduğu birimler olarak hizmet etmektedirler[3].

Anayasada, kural olarak, kanunların komisyonlardan geçirilmesi yolunda bir zorunluluk bulunmamaktadır[4]. Komisyonlardan geçirilme yükümlülüğü, içtüzükle düzenlenmiştir. AYM bir kararında[5], "… *birer içtüzük düzenlemesi olan ve meclislerde kabul edilen kanunların sıhhati bakımından da şart bulunmayan komisyonların çalışmalarına ve kuruluşlarına ilişkin olarak işlenen hatalar veya usulsüzlükler kanunların Anayasaya aykırı sayılabilmeleri için yeterli sebep değildir*" demek suretiyle, komisyonlarda incelenmemeyi esaslı şekil bozukluğu olarak kabul etmediğini belirtmiştir.

Aslında, komisyonlara gönderme yetkisinin meclis başkanına verilmesi (İçt. m. 73, 74) ve hangi konuyla ilgili kanun tasarı veya teklifinin hangi komisyona gönderileceğinin belirtilmemiş olması, bu konudaki eksikliklerin esaslı şekil bozukluğu olarak görülmeyeceğini, komisyonlardan geçmeksizin çıkan kanunların bu sebeple Anayasaya aykırı sayılmayacağını göstermektedir.

- ***Kanun teklif ve tasarıları yasama organı genel kurulunda görüşülmeli ve yeterli çoğunlukla kabul edilmelidir:*** Komisyonlardan meclis genel kuruluna gelen kanun tasarı ve tekliflerinin görüşülmesinde iki aşama söz konusudur. Önce teklif veya tasarının tamamı üzerinde görüşmeler yapılır ve maddelere geçilmesi oya

---

1 TEZİÇ, (1972) a.g.e., s. 57.
2 TEZİÇ, (1972) a.g.e., s. 58.
3 Bkz. TEZİÇ, (1972) a.g.e., s. 59.
4 1982 Anayayası ile, istisnai olarak bazı durumlarda ilgili metnin komusyonlardan geçirilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Örneğin, Anayasanın 91/8 hükmüne göre KHK'lerin ve 162/2 hükmüne göre bütçe tasarılarının komisyonlardan geçirilmesi zorunluluğu bulunmaktadır.
5 68/15 esas sayılı karar.

sunulur. Maddelere geçilmesi kabul edilmediği taktirde teklif veya tasarı reddedilmiş sayılır. İkinci aşamada maddelerin tek tek görüşülmesine geçilir (İçt. m. 81).

Anayasanın 96 ncı maddesine göre; "*Anayasada başkaca bir hüküm yoksa, Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının en az üçte biri ile toplanır ve toplantıya katılanların salt çoğunluğu ile karar verir; ancak karar yeter sayısı hiçbir şekilde üye tamsayısının dörtte birinin bir fazlasından az olamaz*". Buna göre, 96 ncı maddede kararların alınabilmesi için karar yetersayısı ile ilgili iki sayısal sınır öngörülmüştür. Bunlardan birincisi, karar yetersayısının hiçbir şekilde üye tamsayısının dörtte birinin bir fazlasından az olamayacağı kuralıdır. Buna göre, bir kanunun kabul edilebilmesi için, her halükarda, en az 139 milletvekilinin kabul oyu vermesi gerekmektedir. Bu genel sınırlamanın yanında ikinci bir sınırlama daha bulunmaktadır ki, buna göre kararlar "toplantıya katılanların salt çoğunluğu" ile alınacaktır. Toplantıda 277 veya daha az sayıda milletvekili oy kullanmış ise, birinci kural geçerli olacak ve en az 139 milletvekilinini kabul yönünde oy kullanması gerekecektir. Ancak, toplantıda 278 ve daha fazla sayıda milletvekili oy kullanmış ise, oy kullanan milletvekillerinin yarısından bir fazlasının kabul yönünde oy kullanmasıyla kanun çıkarılabilecektir. Örneğin, toplantıda 296 milletvekili oy kullanmışsa, oylanan kanunun kabul edilebilmesi için, en az 149 milletvekilinin kabul yönünde oy kullanması gerekmektedir.

Toplantı yetersayısının toplantının tamamı boyunca bulunması gerekli değildir. Toplantının açılışı sırasında bu sayıya ulaşmak yeterlidir[1].

Karar yetersayısının hesaplanmasında, toplantıya katılanlardan fiilen oy kullananlar dikkate alınacaktır. Yoksa Mecliste bulunduğu halde toplantıya katılmayan veya toplantıya katılmakla oylamaya katılmayanlar dikkate alınmayacaktır[2]. AYM'de bu görüşü benimsemektedir[3].

Toplantı ve karar yetersayısına uyulmaksızın kabul edilen kanunların, usul yönünden Anayasaya aykırı olduklarını kabul etmek gerekmektedir[4].

b) Yetki Unsuru

Bugün pek çok modern devlette olduğu gibi Türkiye'de de, kanun çıkarma yetkisi yasama organlarına bırakılmış ve bu yetkinin kullanımına başkasının katılımı uygun görülmemiştir[5].

1982 Anayasası'nın 6 ncı maddesine göre, "*Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz*" ve 7 nci maddesine

1 Bkz. TEZİÇ, (1972) a.g.e., s. 74.
2 Bkz. TEZİÇ, (1972) a.g.e., s. 75.
3 64/38, 64/26 esas sayılı kararlar.
4 TEZİÇ, (1972) a.g.e., s. 76.
5 ONAR, a.g.e., s. 362.

göre "*Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez*". Bu iki hüküm birlikte değerlendirildiğinde, kanun çıkarma yetkisinin yasama organına ait olduğu ve bu yetkinin devredilemeyeceği anlaşılmaktadır. Ancak, yasama yetkisinin devredilemeyeceği yönündeki kural, zaman içinde yumuşatılmış ve Anayasanın çeşitli maddeleriyle (91, 167/2 vb. gibi) yürütme organına asli düzenleme yetkisinin devredilmesi yolları açılmıştır.

Anayasada izin verilen haller dışında kanun çıkarma yetkisinin başka bir organ tarafından kullanılması halinde şekil bakımından Anayasaya aykırılık söz konusu olacaktır. Yasama organı dışındaki organlar, örneğin yürütme organı, yaptığı düzenlemeyi elbette "kanun" adı altında çıkarmayacaktır. Ancak burada ele alınması gereken şey, düzenlemenin ismi değil, içeriğidir. Eğer kanunla düzenlenmesi gereken bir konu, kanun dışında başka bir işlemle ve yasama organı dışında başka bir organ tarafından düzenlenmişse şekil yönünden Anayasaya aykırılık ortaya çıkacaktır.

Yasatma organının yetki alanı konusu, Anayasanın, egemenliği kullanan üç organın düzenlendiği 7, 8, ve 9 uncu maddelerine bakılarak tespit edilebilir. 1961 Anayasası'nda, yürütme yetki değil görev olarak belirlendiğinden, yargı yetkisinin başladığı yerde yasama yetkisinin sınırları başlamatayken[1], 1982 Anayasası döneminde artık, yasama yetkisinin sınırlarını, yargı ile birlikte, bu Anayasa da yetki olarak tanınan yürütme de oluşturacaktır.

Türk Hukuku'nda yasamanın yetki alanı ve koyacağı kuralların içeriği kesin olarak belirtilmediğinden, Anayasaya uygun olmak şartıyla, Anayasa ile getirilmiş istisnalar dışındaki her konuda yasama organı tarafından düzenleme yapılabilecektir[2].

Anayasanın 7 nci maddesinde düzenlenen yasama yetkisinin devredilmezliğinin çok katı bir şekilde kabul edilmediği görülmektedir. Anayasada yetki devredilebileceğine ilişkin hükümler bulunması yanında, bu konudaki AYM kararları da yetki devrine izin verilebileceğini göstermektedir.

Anayasada kanunla düzenlemenin emredildiği konuların yürütme organına yetki devri yapılamayacak konular olduğu ortadadır. Bunlar arasında sayılabilecek suç ve ceza, vergi gibi konularda kanunun açık ve esaslı unsurları içerecek şekilde bu konuları düzenlemesi gerekir. Bu konularda yürütmeye bırakılacak yetkiler, ancak Anayasada belirtilenlerle sınırlı olacaktır. Ancak, kanunla düzenlemenin açıkça emredilmediği durumlarda, yürütmeye bırakılacak yetkilerin sınırları konusunda açık

---

1 TEZİÇ, (1972) a.g.e., s. 80.
2 TEZİÇ, (1972) a.g.e., s. 81.

kriterler koymanın imkansızlığı ortadadır[1]. Ancak bu konuda AYM kararlarında ortaya konulan bazı kriterlerden yararlanılabilecektir[2]:

- Kanun koyucunun esaslı unsurları tespit ettikten sonra, ihtisas ve idare tekniği ile ilgili noktaların düzenlenmesi için hükümete yetki vermesi yasama yetkisinin kullanılmasından başka bir şey değildir[3].
- Kanun koyucu, hükümete yetki verirken, bunun "amaç ve hedefini" açıklamış olmalıdır[4].
- Kanun koyucu, hükümete yetki verirken, bunun "sınırlarını"[5] ve "çerçevesini"[6] de kanunla belirtmelidir.
- Kanunun emrine dayanarak yürütme organınca alınacak tedbirler, "umuma şamil (objektif) nitelik" taşımalıdır[7] ve idareye, keyfi uygulamalara sebep olacak çok geniş takdir yetkisi vermemelidir[8].

Yasama organı, Anayasaya uygun bir şekilde yürütme organına düzenleme yapma yetkisini devrettiği durumlarda da, aynı konuda kendisi düzenleme yapmaya devam edebilecektir[9].

2- İç Unsurlar

Kanunun iç unsurları, sebep, amaç, konu unsurları olup; bu unsurlar, kanun koyucuyu kanun yapmaya iten etkenler, kanunun yöneldiği amaç, kanunun içeriği ve doğurduğu hukuki sonuçla ilgili bulunmaktadır.

a) Sebep Unsuru

Anayasa devletin organizasyonu, birey hak ve hürriyetlerini düzenledikten sonra, hangi sebeplerle kanunların yapılması gerektiğini yasama organının takdirine bırakmıştır. Anayasada bazı konularda hengi sebeplerle kanunların çıkarılacağı belirtilmiş olsa da[10], bunların dışındaki konularda, yasama organı kendi takdirine göre serbestçe kanun çıkarabilecektir[11]. Vergi kanunları bakımından da sebep unsuru yasama organınca belirlenecektir.

---

1 Lütfi DURAN, "İdare Alanının Düzenlenmesinde Teşri ve Tanzimi Tasarrufların Sınırları", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: XXX, Sayı: 3-4, 1965, s. 474.
2 TEZİÇ, (1972) a.g.e., s. 91.
3 62/198, 62/232, 63/4, 63/298, 63/101esas sayılı kararlar.
4 62/198, 62/281 esas sayılı kararlar.
5 63/204, 63/311 esas sayılı kararlar.
6 63/101, 65/25, 65/45 esas sayılı kararlar.
7 62/232, 63/298 esas sayılı kararlar.
8 65/25 esas sayılı karar.
9 TEZİÇ, (1972) a.g.e., s. 83.
10 Anayasanın 78 inci maddesinde, "savaş" sebebiyle seçimlerin bir yıl geri bırakılabileceği; 13 üncü maddesinde temel hak ve hürriyetlerin "Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen" sebeplerle sınırlanabileceği belirtilmiştir.
11 ONAR, a.g.e., s. 361-362.

b) Amaç Unsuru

Kanunun en önemli unsurlarından biri amaç unsurudur. Kanunun amacı, Anayasada belirtilen amaçlara uygun olmalıdır[1]. Kanunların hangi amaçlarla yapılacağı genellikle Anayasada belirtilmiştir. Ancak, yasama organı Anayasada belirtilen amaca ulaşmak için, değişik yolları seçebilecektir[2].

Belli bir konuda Anayasanın bütününe hakim olan temel amaç, yasama organının siyasi tercihlerini sınırlamış olmaktadır. Burada yasama organının tercihleri, Anayasanın bütününden çıkartılabilecek temel amaca ulaşmak için seçilecek değişik usul ve yolların seçiminde söz konusu olacaktır[3].

Kural olarak kanunun amacı kamu yararı olarak belirtilebilir. Kanun koyucu, eğilimine göre, "kamuya yararlı" alanı ortaya koymakta serbesttir. Kamu yararı unsuru, yasanın tanımlanmasıyla ilgili olmayıp, geçerlik şartıdır[4]. Kamu yararı amacı genel olmakla birlikte, bu genel amaca ulaşmak için bazı ikincil amaçlar da öngörülebilir. Örneğin, Anayasanın 73 üncü maddesi 1 inci fıkrasına göre, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" denilmek suretiyle, verginin amacının kamu giderlerini karşılamak olduğu belirtilmiştir. Verginin bu mali ya da klasik amacı[5], kamu giderleri yoluyla sunulacak hizmetlerle kamu yararının sağlanması amacını sağlamaya yönelik alt amacı ifade etmektedir.

Vergi kanunları bakımından amaç unsuru temelde, Anayasanın 73 üncü maddesi 1 inci fıkrasıyla, "*kamu giderlerini karşılamak*" şeklinde ifade edilen verginin mali amacı doğrultusunda düzenlenmiştir. Ancak modern vergi devletinde, mali amaç yanında, ekonomik ve sosyal amaçlar gibi başka amaçların da vergi kanunlarının düzenlenmesinde rol oynadığı görülmektedir. Mali amaç dışında ve belki de verginin mali güce göre salınması ilkesine aykırı olarak çıkarılan vergi kanunları bakımından, amaç unsurunun dayanaklarını Anayasanın ilgili diğer maddelerinde aramak gerekecektir. Örneğin, sakatları ve yaşlıları korumaya yönelik veya eğitim hizmetlerini teşvik etmek amaçlı vergisel düzenlemelerin anayasal dayanağının devletin sosyal hakları sağlama ödevi ile ilgili maddelerde aranması gerekecektir.

---

1 ONAR, a.g.e., s. 363.
2 TEZİÇ, (1972) a.g.e., s. 104.
3 TEZİÇ, (1972) a.g.e., s. 119.
4 TEZİÇ, (1972) a.g.e., s. 104.
5 C. T. STANDFORD, **Hidden Cost of Taxation**, Institute for Fiscal Studies, No: 6, London, 1973, s. 80.

c) Konu Unsuru

Kanunun konusu, onun içeriği ve doğurduğu hukuki sonuç olarak tanımlanmaktadır[1]. Kanun koyucu Anayasaya aykırı olmamak şartıyla, kanunun içeriği ve doğuracağı hukuki sonuçları serbestçe takdir edebilecektir. Diğer unsurlarda olduğu gibi, konu unsuru bakımından da, Anayasanın koymuş olduğu sınırlara uymak zorunluluğu vardır[2].

Vergi kanunlarının konusunu ortaya koyabilmek bakımından bu kanunların içeriği ve doğurduğu hukuki sonuçlara bakmak gerekmektedir. Vergi kanunlarının içeriği vergi konuları üzerine vergi salınmasıyla ilgilidir. Örneğin, geliri vergilendiren bir vergi kanununun içeriği esas olarak gelir ve bununla ilgili unsurlardır. Vergi kanununun doğurduğu hukuki sonuç ise, vergi yükümlüsü ile devlet arasında vergi ilişkisinin doğmasıdır.

Vergi kanunu bakımından, vergi hukukunda etkin bir şekilde geçerli olan "kanunilik ilkesi" gereği, bir verginin konulabilmesi için, ilgili kanunda sadece konusunun belirtilmesi yeterli olmayıp; bu konunun vergi uygulanmasında tereddüde yer bırakmayacak şekilde verginin esaslı unsurlarını kapsaması ve diğer vergi ilkelerine uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

IV- VERGİ KANUNUNUN YAPILMASI, YÜRÜRLÜĞE GİRMESİ VE YÜRÜRLÜKTEN KALKMASI

Genel olarak kanunların çıkarılması ve uygulanmasında izlenen prosedür özelde vergi kanunları içinde geçerli bulunmaktadır. Vergi kanunlarının çıkarılması ve yürürlüğe girmesinde diğer kanunlardan farklı bir yönü bulunmazken, uygulanabilmeleri için, ilgili yıl bütçe kanununda gösterilmeleri gerekmektedir.

A- Vergi Kanununun Hazırlanması, Kabulü ve Yayımlanması

Kanunların yapılmasında uygulanacak usuller Anayasa (m. 88-89) ve ve 88 inci maddeye hükmüne göre[3] TBMM İçtüzüğünde düzenlenmiştir. Kanunların yapılmasında Anayasa ve içtüzük kuralları birlikte dikkate alınmalıdır. Çünkü, bunlara aykırılık, kanunun geçerliliği üzerinde etkili olacaktır[4]. Bu usullere uygun olarak ve yazılı bir şekilde çıkarılan kanun, hukuk alanında varlık kazanabilecektir.

---

1 TEZİÇ, (1972) a.g.e., s. 120.

2 ONAR, a.g.e., s. 363. Örneğin, 1982 Anayasası'nın 18 inci maddesine göre, "angarya yasak" olup, angaryayı öngören bir kanun konulamayacaktır. Yine Anayasanın 73 üncü maddesi 4 üncü fıkrasına göre, Bakanlar Kurulu'na vergilendirme konusunda devredilebilecek yetkiler, vergilerin indirim, oran, istisna ve muafiyetlerine ilişkin olup, verginin konusunu veya mükellefini belirleme yetkisini Bakanlar Kurulu'na devreden bir kanun konu unsuru bakımından Anayasaya aykırı olacaktır.

3 "Kanun tasarı ve tekliflerinin Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülme usul ve esasları İçtüzükle düzenlenir"

4 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 40.

Kanun teklif etme yetkisi, Anayasa gereği (m. 88) Bakanlar Kurulu'na ve millevekilerine aittir. Bakanlar Kurulu'ndan gelen kanun tekliflerine "tasarı", milletvekillerinden gelen kanun tekliflerine ise "teklif" denmektedir.

Anayasa'nın 152 nci maddesinde, hazırlanan kanun tasarılarının Danıştay'ın düşüncesi alındıktan sonra TBMM'ne sunulacağı belirtilmişse de, bu kurala uyulduğu söylenemez. Zira Bakanlar Kurulu, "danışma kararı" niteliğindeki Danıştay düşüncesi ile bağlı değildir. Bu bakımdan, Danıştay'ın düşüncesini almaksızın kanunlaşan tasarıların sakatlığından söz edilemeyecektir[1]. Danıştay'ın işlevi göz önüne alındığında, bütün kanun tasarıları hakkında Danıştay'ın düşüncesinin alınmasına gerek olmadığı ortadadır. Ancak, vergi kanunları bakımından bu yola başvurulması, kanunların uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklara dikkat çekilmesi suretiyle, başlangıçta aykırılıkların giderilmesini sağlayabilecektir. Vergi kanunu tasarıları için görüş alınmak üzere zaman zaman Danıştay'a başvurulmuştur[2].

Bütün bakanlarca imzalanarak gerekçesiyle Meclis Başkanlığına sunulan Kanun tasarılarının özelliği, Meclisten güvenoyu almış hükümet programının uygulama araçları olmalarıdır. Başka bir deyişle, kanun tasarıları, bir yerde çoğunluğun siyasi tercihlerini yansıtmaktadır[3]. Çoğunluğun desteğiyle kurulan hükümetler ve yasama organı içindeki çoğunluk, vergi alanında mümkün olduğunca tutucu davranmakta, çıkarılan vergi kanunlarının neredeyse tamamı tasarılara dayanmaktadır.

Milletvekilerince verilen teklifler bir veya daha fazla imza taşıyabilir ve gerekçeli olmalıdır (İçtüzük m. 74).

Günümüzde çoğunluğun hükümeti oluşturduğu ve parlamentoya karşı siyasi açıdan sorumlu olduğu parlamenter sistemlerde, kanun tasarıları kanun tekliflerinden bir hayli fazladır. Hükümetin benimsemediği kanun tekliflerinin kanunlaşması da hemen hemen imkansızdır[4]. Bu sebeple, yasama organının, hükümetler iradesinin ve idare tarafından hazırlanmış metinlerin "kayıt bürosu"na dönüştüğü şeklinde bir eleştiri yapılabilir. Günümüzde yasa, genel iradenin ifadesi olmaktan çok, iktidar partileri ve hükümet iradesinin yansımasıdır. Artık kanunun

---

1 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 40.

2 Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu ile birlikte Kurumlar Vergisi Kanununda da çeşitli değişiklikler yapan 2970 Sayılı Kanunun tasarısının hazırlık çalışmaları sırasında Danıştay'dan Bakanlar Kurulu'nun vergi oranlarını sıfıra indirip indiremeyeceği konusunda görüş sorulmuş, Danıştay 1. Dairesi, vergi oranlarını sıfıra indirme yetkisini Bakanlar Kurulu'na verilemeyeceği yolunda görüş bildirmiştir. Danıştay 1. D., 26.12.1983 tarih ve E: 1983/336, K: 1983/335 SK. (Yayımlanmamıştır). A. Bumin DOĞRUSÖZ, **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj"**, İstanbul SMMMO Yayınları, Yayın No: 3, Yıl: 1998, s 189.

3 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 40.

4 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 41.

genel niteliğinin de tartışma götürmesi yasama organının işlevini örselemiştir[1]. Türkiye'deki duruma benzer şekilde, Avrupa ülkelerinde de, absentéisme[2] ve yasama insiyatifinin gerilemesi gibi sebeplerle yasama organını işleyiş ve işlevinde bir bunalım yaşandığı ve bu durumun anayasa yargısına özgül bir yer bahşettiği belirtilmiştir[3]. Yasamadaki bunalım, insiyatifin yürütmeye geçmesi şeklinde bir sonucu da doğurmaktadır. Bu durum, bir yandan yasama üzerinde yürütmenin etkisiyle, diğer yandan hergeçen gün artan oranda yürütme organına yapılan yetki devirleriyle yürütmenin güçlenmesi ve böylece yasamanın önemli ölçüde güç kaybetmesi ile ortaya çıkmaktadır. Türkiye'de 2003-2005 yılları arasında tasarı ve tekliflerin kanunlaşma oranları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 4: Tasarı ve Tekliflerin Kanunlaşma Oranları (2003-2005)

	2003	**2004**	**2005**
Tasarı (1)	404	205	217
Tasarılardan Kanunlaşma (2)	333	164	94
(2) / (1) (%)	82	80	43
Teklif	209	134	303
Birleşen Teklif	64	62	26
Farklı Teklif (3)	145	72	277
Tekliflerden Kanunlaşma (4)	35	30	56
(4) / (3) (%)	24	42	20
Tasarı + Farklı Teklif	549	277	494
Toplam Kanunlaşma (5)	368	194	150
(2) / (5) (%)	90	85	63
(4) / (5) (%)	10	15	37

Kaynak: www.tbmm.gov.tr (25.12.2006) adresinden alınan verilerden yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

Tabloya göre; 2003 yılında çıkan kanunların % 90'ı tasarı kaynaklı, % 10'u teklif kaynaklı iken, 2004 yılında bu oranlar sırasıyla % 85 ve % 15 olmuş, 2005 yılında ise tekliflere dayalı kanunların oranı önemli ölçüde artarak % 35' e yükselmiş, tasarılara dayalı kanunların oranı ise % 65'e gerilemiştir. Bu durum, yasama organı üzerinde, yürütme organının etkisinin azalması bakımından olumlu bir gelişmeye işaret etmektedir.

Tasarı ve tekliflere ilişkin kanunlaşma oranları ile ilgili gelişimi vergi kanunları konusunda izlemek mümkün değildir. 2000-2006 yılları arasında, tamamı tasarılara dayalı vergi anlaşmalarını uygun bulma kanunları hariç olmak üzere, vergi ile ilgili

---

1 KABOĞLU, a.g.e., s. 138. Benzer Görüşler için bkz. Nihan Yancı ÖZALP, "Türkiye'de Yasa Yapımı: Nicelik Sorunu mu, Nitelik Sorunu mu?", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Şeref GÖZÜBÜYÜK'e Armağan, 61 (1), Ocak – Mart 2006, s. 282; Burhan KUZU, **Anayasa Hukukumuzda Yürütme Organının Düzenleyici İşlem Yapma Yetkisi ve Güçlendirilmesi Eğilimi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1987, s. 121.

2 Yasama çalışmalarına katılmama, meclis oturumlarında bulunmama, yasama faaliyetlerinden uzak durma.

3 Bkz. KABOĞLU, a.g.e., s. 132 vd.

toplam 47 kanun çıkarılmıştır. Bu kanunlardan 5 tanesi vergi ile ilgili temel kanun[1], 34 tanesi vergi kanunlarında değişiklik yapan kanun ve 8 tanesi de diğer konularla ilgili olup, vergi ile ilgili hükümler içeren kanunlardır. Bu kanunlardan sadece iki tanesi milletvekillerince teklif edilmiş olup, bu milletvekilleri iktidar partisinin milletvekilleridir[2].

Meclis Başkanlığına verilen kanun tasarı ve teklifleri Meclis Başkanlığı tarafından komisyonlara havale edilir (İçt. m. 73, 74). Türkiye'de olduğu gibi bazı Kıta Avrupası ülkelerinde de tasarı ve teklifler Meclis Başkanlığı'nca doğrudan doğruya komisyonlara sevk edilmektedir. Buna karşılık, İngiltere'de kanun tasarı ve teklifleri, komisyona gönderilmeden önce sunuldukları Meclis genel kurulunda ilke bakımından kabul edilip edilmeyecekleri görüşüldükten sonra, kabul edilmeleri halinde ilgili komisyonlara gönderilirler ve komisyonların yaptıkları incelemede, teklifin ilkelerine dokunulmaksızın ayrıntılara ilişkin değişiklikler görüşülür[3].

Meclis komisyonları, meclis adına faaliyet gösteren ve meclis genel kurulunun çalışmalarını hazırlayan kuruluşlardır. Genelde tek bir komisyon tarafından incelenen kanunlar gerektiğinde birden fazla komisyonda da incelenebilecektir[4].

TBMM'nde vergi kanunlarının incelendiği esas komisyon Plan ve Bütçe Komisyonudur. Ancak, gerekli olduğu hallerde vergi kanunlarının başka komisyonlarca da incelendiği görülmektedir. 2000-2006 yılları arasında çıkarılan vergi ile ilgili 47 kanunun sadece 2 tanesi Plan ve Bütçe Komisyonuna gönderilmemiştir. Diğer 45 kanundan 26'sı sadece bu komisyon tarafından incelenmiştir. Diğer komisyonların da incelediği kalan 19 kanunun, 11'inde Plan ve Bütçe Komisyonu esas komisyon olarak görev yapmıştır. Başka komisyonların esas komisyon olarak görev yaptığı 8 kanun ise, genelde başka konularla ilgili olup, vergi ile ilgili hükümler içeren kanunlardır[5].

TBMM İçtüzüğü'nün 38 inci maddesine göre; komisyonların, Anayasanın metin ve ruhuna aykırı olduğuna karar verdikleri tasarı ve teklifleri reddetme yetkileri bulunmaktadır. Böylelikle, ilgili tasarı ve teklif Genel Kurula gelmeden önce komisyonların Anayasaya uygunluk açısından denetim yapmaları ve Anayasaya aykırı tasarı ve teklifleri reddetme yetkileri vardır. Bu durumda, henüz Genel Kurula intikal ettirilmeyen tasarı ve tekliflerin Anayasaya uygunluk bakımından yapılan bu

---

1 4705 sayılı Yurtdışına Çıkışlarda Harç Alınması Ve 4481 Sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu, 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

2 (www.gib.gov.tr, www.tbmm.gov.tr; 05.01.2007).

3 K. BRADSHAW, D. PRING, **Parliament and Congress**, Quartet Boks, London, 1973, s. 269-274.

4 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 41.

5 Ayrıntılı bilgi için bkz. (www.tbmm.gov.tr; 15.2.2007)

öndenetimle ortadan kaldırılabilmeleri mümkündür.

Komisyonlardan geçerek Meclis Genel Kuruluna gelen kanun tasarı ve tekliflerinin burada görüşülmesinde iki aşama vardır: Öncelikle metnin tümü üzerinde görüşme yapılarak, maddelere geçilmesi oylanır. Maddelere geçilmesi kabul edilmezse, tasarı veya teklif reddedilmiş sayılır ve red tarihinden başlayarak bir yıl geçmedikçe tekrar aynı yasama dönemi içinde tekrar verilemez (İçt. m. 76). Maddelere geçilmesi kabul edimldikten sonra, maddelerin tek tek görüşülmesine geçilir.

İçtüzügün 84 üncü maddesine göre; "*Bir kanun tasarı veya teklifinin Genel Kurulda görüşülmesi sırasında tasarı veya teklifin belli bir maddesinin Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle reddini isteyen önergeler, diğer önergelerden önce oylanır*". Böylelikle, tasarı veya teklifin kanunlaşmasından önce, kanunlaşma süreci içinde ikinci defa Anayasaya uygunluk denetimi yapılmış olacak ve ilgili önergenin kabul edilmesi halinde, Anayasaya aykırı tasarı veya teklifin kanunlaşması önlenmiş olacaktır.

Meclisin kanunları görüşmek üzere toplanabilmesi için toplantı yetersayısı, üye tamsayısının en az üçte biri olan 184 milletvekilidir (An. m. 96). Toplantı yetersayısının toplantının açılışında bulunması gerekmektedir[1].

Karar yetersayısı konusunda Anayasada iki sınır öngörülmüştür (m. 96). Buna göre; kararlar toplantıya katılanların salt çoğunluğu ile alınacak; ancak karar yeter sayısı hiçbir şekilde üye tamsayısının dörtte birinin bir fazlasından az olamayacaktır. Bu durumda toplantıya katılan milletvekili sayısı ne olursa olsun, karar alınabilmesi için, en az 139 milletvekilinin olumlu oy kullanması gerekmektedir. Eğer toplantıya katılanların sayısı 276'dan fazla ise, bu durumda, toplantıya katılanların salt çoğunluğu ile karar alınacaktır. Örneğin toplantıya 300 milletvekili katılmışsa, kararın alınabilmesi için en az 151 milletvekilinin kabul oyu kullanması gerekmektedir.

Doğrudan demokrasinin imkansızlığı karşısında, zorunlu bir uygulama olan temsili demokraside karar alıcı organların üye sayısı siyaset teorisi açısından ayrıca tartışılabilir. Demokratik gelişim sürecinde, önceleri, seçilmemiş tek kişi veya küçük bir azınlık tarafından alınan kararlarla toplumun yönetilmesi döneminden, seçilmiş ve çok daha fazla sayıdaki temsilcilerden oluşan yasama organlarının aldığı kararlarla toplumun yönetimesi dönemine geçilmiştir. Günümüzde ise, yasama organlarının karar alma imkanları ve egemenlik kullanımındaki insiyatifleri gitgide zayıflamaktadır. Bu doğrultuda gelişimin tersine döndüğü söylenebilir. Bugün, daha az sayıdaki hükümet üyelerinin ve belki de başbakan ve birkaç bakanın aldıkları

[1] TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 45.

siyasal kararlarla toplumlar yönetilmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, Türkiye'de 550 sandalyeli Mecliste asgari karar yetersayısının 139 olarak belirlenmiş olması, bir yönüyle yasama organını pasifize eden ve yürütme organını yasama organı karşısında güçlü ve yasama işlemlerinde etkin kılan bir uygulamadır.

Vergi kanunlarının kabulü ile ilgili olarak Anayasada farklı bir karar yetersayısı öngörülmemiştir. Buna göre, bir vergi kanununun kabulü için gerekli asgari karar yetersayısı da 139'dur. TBMM'nin bugünkü yapısı göz önüne alındığında, vergilendirmenin en temel ilkelerinden biri olan "temsilsiz vergilendirme olmaz" ilkesinden uzaklaşıldığı görülmektedir[1]. Zira bugün Meclisin çoğunluğuna sahip olan partinin seçimlerde aldığı oy oranı, seçime katılanların oyunun % 34'ü, toplam oyların ise % 27'sini temsil etmektedir. Seçime katılmayanların seçim sonuçlarına rıza gösterdikleri varsayımı altında, seçime katılanların oylarıyla bu oyların meclisteki temsili karşılaştırıldığında; iktidar partisinin bugünkü milletvekili sayısı 354 olup, bu sayıyı sağlayan oy oranı % 34'tür. Karar yeter sayısı 139 olduğuna göre, seçime katılanların oylarının % 13,26'sını temsil eden 139 milletvekilinin kabul oyu ile bir vergi kanunu çıkarılabilecek, vergi yükümlülüğü konulabilecektir. Seçim sistemi ve barajıyla ilgili olan bu temsil sorunu, sonuçta, "temsilsiz vergilendirme olmaz" anlayışından ciddi anlamda uzaklaşılmasını sağlamakta ve küçük bir azınlığın oylarını temsil eder sayıda milletvekilinin vergi kanunu çıkarması imkanını doğurmaktadır. Her ne kadar bu konudaki eleştiriye, hükümeti kuran ve Mecliste çoğunluğu elinde tutan partinin milletvekili sayısı itibariyle toplam milletvekili sayısının salt çoğunluğunu toplayıp karar alma imkanı bulunduğu ve siyasal sistemin işleyişinde parti disiplini, grup kararı gibi kurumlar nedeniyle aynı partiye mensup milletvekillerinin birlikte hareket ettikleri gibi gerekçelerle karşı çıkılabilirse de, yine de bütün bu gerekçeler bu konudaki kaygıları gidermede yeterli değildir.

Kanun tasarı ve teklifleri, TBMM tarafından oylanıp kabul edildikten sonra kanunlaşır. Ancak, yürürlüğe girebilmeleri ve uygulanabilmeleri için yayımlanlanmaları gerekir. Anayasanın 89 uncu maddesinde kanunların Cumhurbaşkanı'nca yayımlanacağı belirtilmekle birlikte, ilgili maddede yayımlama işinin nasıl yapılacağı belirtilmemiştir. Ancak, Anayasanın 151 inci maddesinde iptal davası açma süresinin başlangıç tarihi olarak kanunların RG'de yayımlandığı tarihin gösterilmesi, dolaylı olarak, kanunların RG'de yayımlanacağı sonucunu doğurmaktadır. Diğer yandan, 23.5.1928 tarih ve 1322 sayılı Kanunların ve Nizamnamelerin Sureti Neşir ve İlanı ve Meriyet Tarihi Hakkında Kanun[2] uyarınca

[1] Bu durum, çıkarılan vergi kanunlarının halkın iradesini yansıtmayacağı düşüncesiyle eleştirilmiştir. Bkz. ARIKAN, (1998a) a.g.m., s. 103.

[2] 4.6.1928 tarih ve 904 sayılı Rasmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(m. 5), kanunların RG'de yayımlanmaları gerekmektedir[1].

1322 sayılı Kanun'a göre, "*cezaya, vergiye, askerliğe ve halkı alakalandıran diğer hususlara ait kanun, nizamname vesaire derhal şehir ve kasabalarda mutad veçhile belediye ve köylerde muhtarlar vasıtasıyla ilan ettirilir ve keyfiyet zabıt varakası ile tespit edilerek dosyasında saklanır*"[2]. AYM, bir kararında[3], bu ek ilan koşulunun bir yürürlük hükmü değil, uyarma hükmü olduğu sonucuna varmıştır. Buna göre, "*kanun Resmi Gazete'de yayımlanmakla yürürlüğe girmiş ve her yerde uygulama olanağı doğmuştur*".

RG'de yayımlanma zorunluluğu bulunsa da, kanun, Meclis tarafından kabul edildikten sonra varlık kazanmış olur. RG'de yayımlanma, kanunun varlığı için gerekli bir şart olmayıp, vatandaşlara duyurulmasını ifade eder[4]. Kanun yayımlanmasa da vardır, ancak, yayımlanmadıkça üçüncü şahısları bağlamayacaktır.

Cumhurbaşkanı'nın kanunları onbeş gün içinde yayımlaması gerekmektedir. Ancak, Cumhurbaşkanı, yayımlanmasını kısmen veya tamamen uygun bulmadığı kanunları, bir daha görüşülmek üzere, bu hususta gösterdiği gerekçe ile birlikte aynı süre içinde TBMM'ne geri gönderir. TBMM, geri gönderilen kanunu aynen kabul ederse, kanun Cumhurbaşkanı'nca yayımlanır; Meclis, geri gönderilen kanunda yeni bir değişiklik yaparsa, Cumhurbaşkanı değiştirilen kanunu tekrar Meclise geri gönderebilir (An. m. 89). Böylelikle, Anayasaya aykırılığı düşünülen kanunun Meclis tarafından tekrar incelenmesi ve aykırılıkların giderilmesi sağlanmak istenmiştir. Dolayısıyla, komisyonlarda ve genel kuruldaki denetimlerinden sonra bu denetim, kanunların hazırlanmasından yayımlanmasına kadar geçen aşamada, Anayasaya uygunluğun sağlanması bakımından kanunların üçüncü kez gözden geçirilmesi imkanını doğurmaktadır. Her ne kadar, Cumhurbaşkanı'nın kanunları bir daha görüşülmek üzere TBMM'ne geri göndermesi yerine, iptal davası yoluna başvurmasının daha isabetli olduğu ileri sürülse de[5], Anayasaya aykırılıkların yasama süreci içinde henüz kanun yürürlüğe girmeden önce giderilmesi ve AYM'ne mümkün olduğunca az başvurulması daha ideal bir durumdur. Bu üç aşamada düzeltilemeyen Anayasaya aykırılıklar, kanunun yayımlanmasından sonra başvuru yapılması halinde AYM tarafından giderilecektir.

---

1 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 46.
2 ONAR, a.g.e., s. 369.
3 67/9 esas sayılı karar.
4 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 46.
5 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 52.

B- Vergi Kanununun Yürürlüğe Girmesi

Yasama organı tarafından kabul edilen kanunların yürürlüğe girebilmeleri için RG'de yayımlanmaları gerekse de, kanunun yürürlüğe giriş tarihi ile ilgili değişik alternatifler söz konusu olabilmektedir. Kanunların yürürlük tarihleri kural olarak kanun metninde belirtilir. Yürürlükle ilgili hükümde kanunların yayım tarihinde yürürlüğe girebileceği belirtilebileceği gibi, ileri bir tarih veya kanunun yayımından önceki bir tarih de, yürürlük tarihi olarak belirlenebilir. Bazen de yürürlükten kalkmış olan önceki kanun hükümleri geçerli olmaya devam edebilir[1].

Kanunların zaman bakımından uygulanmasında göz önünde tutulması gereken nokta, kanunların birbirini izlemesidir. İzleme karışıklığa son verme olduğundan bunun soruna yol açması şaşırtıcıdır. Nitekim bu düşünceden hareketle Hans KELSEN, kanunlar arasında çelişme olmayacağını, sorunun geçerlilik sorunu olduğunu belirtmektedir. Hangi kanunun geçerli olduğunu ise geçerliliği düzenleyen üst norma bakarak çözmek mümkündür. Sonraki kanunun önceki kanunu kaldırması ilkesi bu tür bir normdur[2].

Kanunların yürürlüğe girecekleri tarih, genellikle son maddelerinde belirtilir. Bu da şu biçimlerde olmaktadır[3]:

- Kanunların, yayımlandıkları tarihten başlayarak yürürlüğe girebilmeleri için açık bir kural olması gerekir. Kanunların sondan bir önceki "yürürlüğe giriş" maddesinde kullanılan formül, "bu kanun yayımı tarihinde yürürlüğe girer" biçimindedir.
- Kanunun yürürlüğe gireceği tarihi kanun koyucu kesin bir tarih olarak saptayabilir.
- RG'de yürürlük tarihi belirtilmediğinde, 1322 sayılı Kanun'un 3 üncü maddesine göre, kanun yayımlanmayı izleyen günün başlangıcından itibaren hesaplanmak üzere kırkbeşinci günün sonunda yürürlüğe girer.

AYM'ne göre, ilke olarak kanunların derhal uygulanması gerekir. Buna istisna olmak üzere süregelen işlerde eski kanunun uygulanması kabul edilebilir. Ancak bu durumun belirlenmesi yargıca ait bir yetki olup bunun doğrudan doğruya Anayasa kuralları ile ilgili bir yanı bulunmamaktadır[4]. AYM'nin de kabul ettiği gibi, vergi kanunları da, ancak yürürlüğe girdikten sonra meydana gelecek vergi doğurucu olaylar için geçerli olacaktır. Zira vergi kanunlarının zaman bakımından uygulanmasında, diğer kanunlarda olduğu gibi yürürlük tarihinden önceki dönemler için geçerli olmama, geçmişi kapsamama ilkesi vardır[5]. Aşağıda kanunların

---

1 Tekin AKILLIOĞLU, "Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması", **Anayasa Yargısı 1**, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1984b, s. 280.
2 Hans KELSEN (Çev. E. EISENMANN), Théorie pure du droit, Paris, Dalloz, 1962, s. 273 vd.'dan aktaran AKILLIOĞLU, (1984b) a.g.m., s. 279.
3 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 53, 54.
4 AKILLIOĞLU, (1984b) a.g.m., s. 280.
5 BULUTOĞLU, a.g.e., s. 25.

yürürlüğe girişleri değişik durumlar bakımından incelenmiştir.

1- Belli Bir Yürürlük Tarihi Gösterilmiş Olması Halinde Yürürlüğe Girme

Kanunun ne zaman yürürlüğe gireceği ile ilgili kanunda belli bir tarih gösterilmesi halinde, yürürlük tarihi olarak bu tarih dikkate alınacaktır. Yürürlük tarihi olarak farklı tarihler belirlenebilir ve kanunun yürürlüğü ile ilgili değişik sonuçlar ortaya çıkabilir:

- Yayım Tarihinde Yürürlüğe Girme: Genellikle kanunlar yayımı tarihinde yürürlüğe girmektedir. Pek çok kanunun sondan bir önceki maddeleri yürürlüğe giriş maddeleri olup, bu maddede "bu kanun yayımı tarihinde yürürlüğe girer" şeklinde ifade bulunmaktadır. Bu durumda kanunun yürürlüğe gireceği tarih, önceden kestirilemeyecektir. Bu tarih ancak ilgili kanunun RG'de yayımlandığı gün kesin olarak belli olacaktır.

- İleri Bir Tarihte Yürürlüğe Girme: Bazı kanunlarda, kanunun yürürlük maddesinde, yürürlük tarihi olarak belli bir tarih belirtilmekte ve genellikle bu kanun, kanunun muhtemel yayım tarihinden daha ileriki bir tarih olabilmektedir.

- Geriye Yürüme: Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi olmakta devam edeceğini ifade etmektedir. Bu itibarla, sonradan çıkan kanun, kural olarak, yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz[1]. Hukuki güvenlik ilkesi, kanunların geçmişe yürürlüklerinin sıkı bir biçimde sınırlandırılmasını gerektirir[2].

Bazı kanunlar kendiliklerinden yayımlarından önceki dönemlere yürürler; ceza kanunlarının suçu kaldıran veya cezayı azaltan hükümleriyle, usul kanunlarının ferdin kazanılmış haklarını ve durumlarını ihlal etmeyen hükümleri, kriz dönemlerinde çıkarılan moratoryum kanunları veya kiralanan şeyin tahliyesini istemeye engel olan kanunlar buna örnek olarak verilebilir[3]. Bu durumlar dışında Anayasada kanunların geriye yürümeyeceğine dair tek düzenleme suç ve cezaların geriye yürümezliğini düzenleyen 38 inci maddedir. Bu durumda, ceza hukuku ayrı tutulursa öteki hukuk alanları bakımından kanun koyucunun anayasal güvencelere aykırı olmamak koşuluyla geriye yürür nitelikte kural getirmesine engel

---

1 Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 3.7.1989 tarih ve E: 88/5, K: 89/3 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S. 78-79, s. 67'den aktaran KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 313.

2 Hans SPANNER, Rechtssicherheit, Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften, C. II, L-Z, München 1972, s. 870'den aktaran ÇAĞAN, a.g.e., s. 179.

3 ONAR, a.g.e., s. 370.

bulunmamaktadır[1].

2- Belli Bir Yürürlük Tarihi Gösterilmemiş Olması Halinde Yürürlüğe Girme

RG'de yayımlanan kanunda yürürlük tarihi belirtilmemiş olabilir. Bu durumda, 1322 Sayılı Kanun'un 3 üncü maddesine göre, ilgili kanun, yayımını izleyen günden itibaren 45 gün sonra yürürlüğe girecektir.

3- İleriye Yürüme

Bazen bir kanun hükmü yürürlükten kaldırıldığı halde, belli bir süre uygulanmaya devam etmektedir. Taşınmaz eşya ile ilgili geçici vergi muaflıklarının müktesep hak gibi sayılıp sürenin tamamlanmasına izin verilmesi buna örnek olarak gösterilebilir. Bu bağlamda, binalara tanınmış geçici muaflık (yani konutlarda on, turizm tesislerinde beş yıl vb.) sonradan kanun değiştirilerek kaldırılınca veya kısıtlanınca muaflık süresinin henüz işlememiş kısmının dolmasına izin verilmiştir (29.7.1970 tarih ve 1319 sayılı Kanun[2] geç. md. 1). Bunun sebebi muaflık süresi devam eden binaları satın alanların bu etkeni hesaba katarak daha yüksek değer ödemiş olma ihtimalidir. Bununla beraber, burada müktesep hakka benzer bir durum olmadığı açıktır. Nasıl her zaman vergi muaflıkları kaldırılabilir ya da vergi yükü ağırlaştırılabilirse, aynı şekilde geçici muaflıklar da kanunla kaldırılabilir[3].

C- Vergi Kanununun Uygulanabilmesi Koşulu: Bütçe Kanunuyla İzin Verilmesi

Kanunlar kural olarak yasama organınca kabul edilip Cumhurbaşkanının onayından geçerek RG'de yayımlanmakla yürürlüğe girerler. Ancak, bazı kanunlar yürürlüğe girdikleri halde uygulanabilmeleri gerekli koşulların varlığına bağlıdır. Örneğin, 3780 sayılı Milli Korunma Kanunu'nun uygulamaya konulması ve uygulamadan kaldırılması yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir[4].

Anayasada bu konuda bir hüküm bulunmamasına rağmen, vergi kanunları bakımından da, 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun[5] 37 nci maddesiyle böyle bir uygulanabilme koşulu getirilmiştir. Teorik temellerini verginin tarihsel gelişiminde ve bütçe hakkının yasama organlarına ait oluşunda bulabileceğimiz bu koşula göre; vergi kanunlarının belli bir takvim yılında uygulanabilmesi için, ilgili yıl bütçe kanununa ekli C cetvelinde gösterilmesi gerekmektedir. Buna göre, şu veya bu şekilde bütçe kanununun ilgili kısmında yer

---

1 Tekin AKILLIOĞLU, "Ekonomik Alanda Yönetsel İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları", **Aziz KÖKLÜ Armağanı**, Ankara, 1984a, s. 33 vd.
2 11.8.1970 tarih ve 13576 sayılı sayılı Rasmi Gazete'de yayımlanmıştır.
3 BULUTOĞLU, a.g.e., s. 28.
4 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 52, dp. 92.
5 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

almayan bir vergi kanununa ilişkin gelirler toplanamaz. Ancak bütçe kanununda yer verilmeyen vergi kanunu yürürlükten kaldırılmış olmaz. Sadece yer verilmediği sürece vergi kanunu askıda kalır ve o yıl için uygulanamaz[1].

Anayasada bütçenin yıllık olduğu hükme bağlanmıştır (161/1); fakat vergilerin ve mali yükümlülüklerin yıllık olarak onaylanacağına ilişkin açık bir hüküm bulunmamakla birlikte, bugün uygulamada ve AYM kararlarında ön izin ilkesi dikkate alınmakta, bir kanunla düzenlenen bu ilke, gitgide Anayasal bir ilke gibi işlev görmeye devam etmektedir. Bu doğrultuda bu ilkenin Anayasada yer alması gerektiği savunulmuştur[2].

Vergi kanunlarını diğer kanunlardan ayıran önemli özelliklerden biri olan[3] ve "ön izin" ilkesi olarak adlandırılan bu ilkenin teorik temellerini kuvvetler ayrılığı fikrinin ortaya atıldığı dönemlerde bulmak mümkündür. MONTESQUIEU'ya göre; "*Yürütme kuvvetinin emrine verilecek ödenek bir yıl için verilmelidir. Yasama kuvveti vergi toplama yetkisini süresiz olarak yürütme kuvvetine verirse özgürlüğünü kaybetmek tehlikesiyle karşılaşır. Çünkü masrafların karşılığını bu yolla devamlı olarak sağlayabilecek olan yürütme kuvveti, yasama kuvvetine bağlı olmaktan kurtulabilecektir*"[4].

Bütçeyi bir kanun[5] halinde tasdik hakkının milleti temsil eden meclislere verilmesi, vergilere ve onları doğuran harcamalara millet iradesini hakim kılmak içindir[6]. Böylelikle, ön izin ilkesi, yasama organının vergilendirme yetkisini[7], dolayısıyla da "verginin kanuniliği ilkesi"ni güçlendirmek şeklinde işlev görmektedir. Nitekim, vergi kanunlarının bütçelerde gösterilmesi gerekliliğini düzenleyen 5018 sayılı Kanun'un ilk fıkrası, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" şeklinde olup, Anayasanın verginin kanuniliği ilkesini düzenleyen 73 üncü maddesi 3 üncü fıkrasının tekrarı mahiyetindedir.

Ön izin ilkesinin kanunilik ilkesini desteklemek yanında, verginin belirliliğini sağlayarak, yükümlülerin hukuki güvenliklerine hizmet ettiği de görülmektedir. Yükümlüler, ekonomik ve kişisel ilişkilerini, belli bir dönem için fazladan sürpriz mali yüklerle karşılayamayacaklarından emin olarak, kendilerini ne gibi bağlantıların

---

1 TOSUNER, ARIKAN, (2006) a.g.e., s. 11-12. Ayrıca bkz. Kâmil TÜĞEN, **Devlet Bütçesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Beşinci Baskı, İzmir, 2006, s. 233; ARIKAN, a.g.e., s. 22.

2 Bkz. ARIKAN, (1998a) a.g.m., s. 102.

3 Doğan ŞENYÜZ, **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005, s. 12.

4 MONTESQUIEU, a.g.e., s. 245.

5 Bütçenin bir kanun olup olmadığı konusu tartışmalıdır. Bkz. Bedi Necmeddin FEYZİOĞLU, a.g.e., s. 9 vd; Bedri GÜRSOY, **Kamusal Maliye**, İkinci Cilt, Bütçe, Ankara, 1980, s. 45 vd.; Gökhan Kürşat YERLİKAYA, "Bütçe Kanunu İle Vergi Kanunlarında Düzenleme Yapılması", (www.e-akademi.org/makaleler/gkyerlikaya-1.htm; 15.1.2007). Bütçenin maddi anlamda bir kanun olarak kabul edilemeyeceği konusunda bkz. HAYEK, a.g.e., s. 203.

6 Bedii Necmeddin FEYZİOĞLU, a.g.e., s. 12.

7 ÇAĞAN, a.g.e., s. 104.

ilgilendirdiğini bilerek gelecek bir yılda olsa güvenle bakarak düzenleyebileceklerdir. Buna ek olarak düzenin devamındaki kesinlik ve istikrar bireyin korku ile hareket etmekten vazgeçip gerekli teşebbüsleri yapmasını gündeme getirecektir[1]. Ancak bütçe yılı içinde çıkarılan yeni vergi kanunları ile getirilen vergiler ve yürütmeye devredilen yetkiler çerçevesinde yürütmenin yaptığı düzenlemeler, ön izin ilkesinin belirlilik işlevini önemli ölçüde zedelemektedir.

Bazı vergiler bakımından verginin doğmasından tahsiline kadar geçen süreç bir takvim yılını aşabilmektedir. Örneğin, gelir vergisi verginin doğduğu yılı takip eden yıl içinde iki taksit halinde tahsil edilmekte ve verginin doğmasından tamamen tahsil edilmesine kadar geçen süre ondokuz ayı bulabilmektedir. Bu durumda bütçe kanunuyla bir yıllığına izin verilen şeyin vergilendirme aşamalarından "tahsil" değil de, "vergiyi doğuran olay"ın gerçekleşmesi olacağı ortadadır. Bütçe yılı içinde vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra, artık bu verginin tahsili aynı yıl içinde gerçekleşebileceği gibi, takip eden yıllarda da gerçekleşebilecektir[2].

Vergi kanunlarının uygulanabilmesi için bütçe kanununda gösterilmesi bakımından iki ihtimal bulunmaktadır:

1- Bütçe Kanununun Çıkarılması Sırasında Mevcut Vergi Kanunları

Ön izin ilkesi ancak mevcut vergi kanunları ile ilgili olarak işlev görmektedir. Bununla ilgili çeşitli örnekler bulunmaktadır. 23.2.1963 tarih ve 196 Sayılı Dış Seyahat Harcamaları Vergisi Kanunu[3] 1974, 1975 ve 1976 yılları Bütçe Kanunlarında gösterilmemiş ve bu yıllar için uygulanmamıştır[4]. Aynı şekilde, TRT Kurumu Kanunu uyarınca radyo alımlarında tahsil edilmesi gereken ruhsat harcının 1983 Mali Yılı'na İlişkin Bütçe Kanunu'nun 76 ncı maddesinin (c) bendinin 4 numaralı alt bendi uyarınca, 1983 bütçe yılı içinde uygulanmayacağı öngörülmüş ve 1983 yılında radyolar için ruhsat harcı alınmamıştır[5].

Aslında bütçenin C cetvelinde gösterilmediği halde bir vergi kanununun uygulanması o kanunun Anayasaya aykırı olduğu anlamına gelmeyecektir. Böyle bir durumda hukuka aykırılık söz konusudur, ancak bu aykırılık kanunun Anayasaya aykırılığı değil, idarenin uygulanması belli süre durdurulmuş kanuna dayanarak işlem tesis etmesi şeklinde bir aykırılıktır. Bu durumda yapılması gereken şey ise,

---

1 Gülsen GÜNEŞ, "Hukuksal Teknik Açısından Bütçede 'Önceden İzin İlkesi'nin Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevini Kısmen Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İrdelenmesi", **Anayasal Mali Düzen**, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000b, s. 179.

2 VİV'nde verginin tahsili birkaç yıla uzamaktadır.

3 23.2.1963 tarih ve 11342 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4 Dış seyahat harcamaları vergisi, 1976 yılı Bütçe kanununun "C" cetvelinden, unutkanlık sonucu çıkartılmamıştır. Bu konuda açılan bir davada AYM, kanun koyucunun gerçek niyetini (1976 Yılı Bütçe Kanunu, m. 90, bent t) göz önüne alarak, verginin 1976 yılında uygulanmayacağına karar vermiştir. E: 76/34, ÇAĞAN, a.g.e., s. 104.

5 Selim KANETİ, **Bütçe Hukuku**, Yayımlanmamış Ders Notları, İstanbul, 1983'den aktaran Gülsen GÜNEŞ, (2000b) a.g.m., s. 182.

ilgili vergi kanununa dayalı vergi uygulamalarına karşı vergi yargısında dava açmak suretiyle kanunun uygulanmasına engel olmaktır. Zira burada zaten yürürlüğü askıya alınmış bir kanun vardır ki, bu kanunun iptal edilebilmesi söz konusu olamaz. Diğer taraftan, bu kanunun yürürlüğünü askıya alan bütçe kanununun ilgili hükmü ve cetvelinin iptali ise ayrı gerekçelerle söz konusu olabilecektir.

2- Bütçe Yılı İçerisinde Çıkarılan Vergi Kanunları

Bütçenin kabulünden sonra mali yıl içerisinde çıkarılan ve yürürlüğe giren vergi kanunlarının, bütçe kanunlarında gösterilmedikleri gerekçesiyle uygulanmamaları söz konusu değildir. Ön izin ilkesinin Anayasal bir ilke olmaması, bir kanunla getirilmiş olması, ön izin ilkesinin, bütçe kanunun yapıldığı sırada mevcut vergi kanunları için geçerli olması gibi gerekçeler bu sonucu doğurmaktadır. AYM, kararlarında, bu sorunu, bütçe kanunu ile vergi kanununu aynı düzeyde mevzuat unsurları olarak kabul ederek, önceki kanun sonraki kanun değerlendirmesi çerçevesinde çözmeyi tercih etmiştir. 4.5.1994 tarih ve 3986 sayılı Kanun'la[1] ilgili kararında[2], Yüksek Mahkeme, "*Hukukumuzda yasalar arasında hiyerarşik farklılık bulunmadığından yasanın yasaya uygunluğu zorunluluğu yoktur. Sonraki yasa durumunda olan 3986 sayılı Kanun önceki yasanın kendisiyle çatışyan kuralları yerine geçer*" demek suretiyle ön izin ilkesinin bütçenin uygulandığı mali yıl içinde çıkarılan kanunlar bakımından aranmayacağı sonucuna varmıştır.

Ç- Vergi Kanunlarının Yürürlükten Kalkması

Anayasaya uygun şekilde yürürlüğe giren bir kanunun yürürlükten kalkması ile ilgili değişik durumlar söz konusu olabilmektedir.

1- Süreli Kanunlarda Sürenin Dolması Nedeniyle Yürürlükten Kalkma

Kanunkoyucu kanunu belli bir süreyle uygulanmak üzere koymuşsa, sürenin dolmasıyla kanunun kendiliğinden ortadan kalkması söz konusu olacaktır. Vergi hukukunda sık rastlanan, geçici maddelerle temel kanunlara eklenen ve belli bir süre uygulanan kanun maddeleri bu duruma önemli örneklerdendir. Örneğin, 23.11.2000 tarih ve 4605 sayılı Kanun'un[3] 5 inci maddesiyle GVK'na eklenen geç. 58 madde ile "hayat standardı esası" getirilmiş ve bu maddenin 1.1.2000 - 31.12.2001 tarihleri arasında uygulanacağı kabul edilmiştir. Bazen de, yeni bir vergi uygulaması getiren kanunlar süreli olarak konulabilir. Bazen süreli olarak konulan kanunlar sürenin dolmasından önce süresiz hale getirilebilmektedir.

2- Açık Veya Zımni Olarak Yürürlükten Kaldırma

Kanunun yürürlükten kaldırılması konusunda iradenin açıklanması açık veya

---

1 7.5.1994 tarih ve 21927 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
2 95/6 esas sayılı karar.
3 30.11.2000 tarih ve 24246 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

zımni (üstü kapalı) olmak üzere iki şekilde ortaya çıkabilmektedir.

Açık ilga, kanun koyucunun, yürürlükte olan bir kanunu başka bir kanun ile yürürlükten kaldırdığını açıkça belirtmesi biçiminde olur. Açık ilga, yürürlükte olan bir kanunu yürürlükten kaldırmak amacı ile yapılan özel bir kanunla (ilga kanunu) ya da aynı konuyu düzenleyen yeni bir kanunun eski kanunu yürürlükten kaldırmasıyla olabilecektir[1]. Örneğin, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu[2], bazı tüketim harcamalarının vergilendirilmesi amacıyla getirilmiş ve daha önceden bu harcamaları vergilendiren, başta 3074 sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu olmak üzere pek çok kanun hükmünü yürürlükten kaldırmıştır.

Zımni olarak yürürlükten kalkma halinde, aynı konu yeni bir kanunla düzenlenmiş olup, yeni kanun eski kanunun yürürlükten kalktığına dair bir hüküm içermemektedir. İki kanun arasında bir çelişme söz konusu değilse sorun çıkmayacaktır. Ancak, böyle bir çelişme varsa hangi kanun uygulanacaktır? Önceki ve sonraki kanunun özel veya genel kanun olmalarına göre değişik ihtimaller ortaya çıkmaktadır[3]:

- Önceki ve sonraki kanunlar aynı nitelikte genel kanunlar ise, sonradan yürürlüğe giren öncekini zımnen yürürlükten kaldırır.
- Önceki ve sonraki kanunların her ikisi de özel kanunlar ise, sonraki kanunun, önceki kanunla çelişen hükümleri zımni olarak yürürlükten kalkar.
- Önceki kanun özel, sonraki kanun genel kanun ise ve genel kanun özel kanunun öngörmediği bir konuyu düzenlemişse, özel kanun yürürlükten kalkmış sayılmaz; fakat, özel kanunun genel kanuna aykırı bulunan hükümleri, zımni olarak yürürlükten kalkmış olur.
- Önceki kanun genel sonraki kanun özel ise, özel kanunun düzenlediği konularda, genel kanun üstü kapalı olarak ilga edilmiş sayılır.

Kanunların önceliğinin belirlenmesi bakımından yasama organınca kabul edildiği tarihin esas alınması gerektiği savunulmuşsa da[4], AYM yürürlük tarihini esas almaktadır[5].

3- Anayasa Mahkemesi Kararı İle Yürürlükten Kalkma

Anayasa yargısının kabul edildiği bir düzende AYM'nin kanunu iptal etmesi ve bu kararın RG'de yayımlanması ile kanun yürürlükten kalkar. Gereken hallerde, yani iptal edilen kanunun hemen yürürlükten kalkması ile doğabilecek boşluğu önlemek ve yasama organının gereken düzenlemeyi yapmasını sağlamak amacıyla[6], iptal edilen kanunun yürürlükten kalkma tarihi, kararın RG'de

1 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 54.
2 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
3 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 56.
4 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 56.
5 65/40 esas sayılı karar.
6 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 55.

yayımlandığı tarihten itibaren bir yılı geçmemek üzere ileri bir tarih olarak belirlenebilir (An. m. 153). İptal kararının RG'de yayımlanmasıyla kanunun yürürlükten kalkması kuralına aykırı olarak Başkanlık tezkeresi ile kanunun iptal edilmesi gibi bir uygulama yaşanmıştır. 1961-1971 yıllarında AYM Başkanı, iptal kararı imzalanıp RG'de yayımlanmadan kanunun iptal edildiğini TBMM'ne bildirmiş, yasama organı da bu uygulamaya karşı çıkmamıştır[1]. Bu farklı uygulama 1971 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile sona erdirilmiştir: "*Kararlar, gerekçesi yazılmadan açıklanamaz. İptal edilen hükümler, gerekçeli kararın Resmi Gazete'de yayınlandığı tarihte yürürlükten kalkar*" (md. 152, f. 1). Bu hükümler aynen 1982 Anayasası'nda da yer almıştır (md. 153, f. 1)[2].

İptal edilen kanunun bir konuyu ilk defa düzenleyen bir kanun olmasıyla, öteden beri var olan bir kanunu değiştiren ve eski hükümleri yürürlükten kaldıran bir kanun olması aynı sonuçları doğurmayacaktır.

- Eğer iptal edilen kanun bir konuyu ilk defa düzenliyorsa, iptal kararı ile birlikte yürürlükten kalkar ve bir sorun oluşmaz.

- Ancak iptal edilen kanun bir konuda mevcut kanunu değiştiriyorsa ve bu değişiklik yapan kanun iptal edilmişse, bu durumda AYM'nin bu değişiklik kanununu iptal etmesiyle ortaya çıkabilecek sorun, iptal edilen kanunun, açıkça yürürlükten kaldırdığı kanunun tekrar yürürlüğe girip girmeyeceğidir. Bu konuda gerek AYM, gerekse Danıştay iptal edilen kanunla yürürlükten kaldırılan kanunun tekrar yürürlüğe girmeyeceği görüşünü taşımaktadırlar[3]. Yasama organı önceki kanunu yürürlükten kaldırarak bu konudaki iradesini ortaya koymaktadır. Onun yerine yapılan yeni kanun ise, çeşitli açılardan Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmektedir. Bu durumda eski kanun yasama organının iradesi sebebiyle, yeni kanun ise Anayasaya aykırılık sebebiyle ortadan kalkmaktadır. Ancak, eski kanunun yürürlükten kaldırılması konusunda yasama organının iradesi oluşmamışsa, bu durumun, genel kabulden ayrıştırılarak ele alınması gerekmektedir. Buna göre, örneğin, toplantı veya karar yetersayısı oluşmadan çıkarılmış ve şekil yönünden Anayasaya aykırılığı incelenen bir kanunun, bu sebeple iptal edilmesi halinde, bu kanunla yürürlükten kaldırılan önceki kanunun yeniden yürürlüğe gireceğinin kabulü gerekir. Çünkü eski kanunu yürürlükten kaldıracak irade oluşmadığı için, yürürlükten kaldırma işlemi de geçersiz olacaktır. Bunun yanısıra, yeni kanunun AYM'nce iptal edilen hükmü, eski kanunu yürürlükten kaldıran hüküm ise, ilga iradesi ortadan

---

1 Yaşar KARAYALÇIN, **Başkanın tezkeresi ile Kanunun İptal Edilmesi, Meseleler Görüşler**, C. II, 1972, s. 65-68'den aktaran KARAYALÇIN, a.g.m., s. 140.

2 KARAYALÇIN, a.g.m., s. 140.

3 63/106 esas sayılı karar; Danıştay 3. Dairesi, 9.1.1971 tarih ve E: 70/444, K: 71/40 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Yıl 2, Sayı 4, 1972, s. 69-70; Danıştay Genel Kurulu, 24.5.1971 tarih ve E: 71/22, K: 71/36 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Yıl 2, Sayı 4, 1972, s. 71-75.

kaldırıldığı için, eski kanunun yeniden yürürlüğe girmesi gerekmektedir[1].

4- Yürürlükten Kalkma İle İlgili Diğer Haller

Kanunların yürürlükten kalkma halleri ile ilgili başka bazı durumlar da bulunmaktadır. Zaman zaman tartışmalara neden olan bu durumları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

a) Uygulanmakla Hükmünü İcra Eden Kanunun Yürürlüğü Konusu

Kural olarak kanunlar, yürürlüğe girdikten sonra yukarıda belirtilen hallerden biriyle yürürlükten kalkmadıkça veya kaldırılmadıkça yürürlükte kalırlar. Ancak yürürlükte bulunan bu kanunun hükmünü icra etmesi söz konusu olmayabilir. Bu durum, çoğu zaman kanunun düzenlediği konuyla ilgilidir. Örneğin, 3.7.2005 tarih ve 5398 sayılı Kanun'un[2] 25 inci maddesiyle KDVK'nun geç. 22 nci maddesi değiştirilmiş ve 2005 yılında İzmir'de yapılacak İzmir Universiade Oyunları kapsamında yapılacak teslimlerin katma değer vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Geç. 22. maddenin uygulaması ile ilgili bir süre öngörülmemiş, ancak Universiade oyunları tamamlandığı için, bu maddenin artık hükmünü icra etmesi imkanı kalmamıştır.

Aslında bir kanun bir defada gerçekleşecek bir konuyu düzenlemekle birlikte hükmünü icra etse de, icra edilen bu hükmün sonuçları devam etmekteyse, kanunun yürürlükte saymak en doğru çözüm gibi görünmektedir. Kanunun konusundan, kanunun içeriği ve doğurduğu hukuki sonuç anlaşıldığına göre, her ne kadar kanun bir kere uygulanmakla hükmünü icra etmiş olsa da, doğurduğu hukuki sonuç etkilerini devam ettirmekte ise kanunun yürürlükte olduğunu kabul etmek gerekmektedir. Aynı doğrultuda bir AYM kararında[3] belirtildiği gibi, "*hukuki sonuçları sürüp gitmekte bulunan ve herhangi bir kanunla kaldırılmış olmayan bir kanun hükmü, yürürlükte demektir*".

b) Kanunun Fiilen Uygulanmaması

Bir kanun hükmü yürürlükten kaldırılmadığı halde fiilen uygulanamaz hale gelebilir. Fiilen uygulanamama, kanunun uygulanabilme yeteneğini kaybetmesini ifade etmektedir ki, bu durum, tamamen dış şartların sonucu ve sosyolojik bir meseledir. Bu sebeple, kanunun uygulanabilme yeteneğini kaybetmesi bu kanunu anayasaya aykırı hale getirmeyecektir.

Vergi hukukunda kanunun fiilen uygulanamaması durumuyla ilgili ilginç bir örnek olarak, Bakanlar Kurulu'na verilen vergi oranlarını sıfıra kadar indirebilme yetkisi çerçevesinde, vergi oranlarının sıfıra indirilmesi halinde, ilgili vergi kanununun

---

1 KIRATLI, (1966) a.g.e., s. 181.
2 21.7.2005 tarih ve 25882 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
3 63/145 esas sayılı karar.

fiilen uygulanamaması hali zikredilebilir. Aksi yöndeki fikirlere[1] karşın, böyle bir durumda, verginin fiilen uygulanmasa bile kurum olarak devam ettiği fikri savunulmaktadır ki[2], AYM de bu görüşü benimsemiştir[3].

V- VERGİ KANUNLARININ İÇERİK BAKIMINDAN KONUSU: MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER

AYM'nin mali yükümlülüklerle ilgili denetimlerinde, anayasal ilkelere uygunluk konusunu incelemeden önce, denetim konusu unsurun anayasal anlamda mali yükümlülük olup olmadığını öncelikle tespit etmesi gerekmektedir. Çünkü vergilendirmeyle ilgili denetimde, vergilendirme yetkisinin kullanımından, vergi ile ilgili anayasal ilkelere uygunluğa kadar pek çok değerlendirme ölçütünün uygulanabilmesi için öncelikle denetim konusu kanunun düzenlediği bir mali yükümlülüğün bulunması gerekmektedir. Nitekim AYM, kanunlarla getirilen kimi yükümlülük ya da gelirlerin, vergi, resim ve harç benzeri mali yükümlülük olup olmadığının belirlenmesi için yükümlülük ya da gelirin niteliğine bakmıştır. Bu nitelik belirlemesinde, yükümlü olan taraf ile birlikte yükümlülüğün hangi amaçla getirildiği, nerede nasıl kullanılacağı gibi unsurlar değerlendirilmiştir[4].

Bir yükümlülüğün mali yükümlülük olarak nitelendirilmesinin, yükümlüleri bakımından oldukça önemli sonuçları bulunmaktadır. Öncelikle bu yükümlülüklerin yasama organı tarafından konulması, yükümlülere hukuk güvenliği sağlayan vergi ile ilgili Anayasal ilkelere uyulması gerekmektedir. Dolayısıyla, içinde cebir unsuru bulunan ödemelerin çok dikkatli bir şekilde değerlendirilmesi ve gerçekten mali yükümlülük niteliğinde olan bir ödemenin farklı şekilde değerlendirilerek, yükümlülerin Anayasal güvenceden yoksun bırakılmamaları gerekmektedir.

Başvuru konusu unsurun mali yükümlülük olduğu tespit edildikten sonra yapılması gereken şey, mali yükümlülük türlerinden hangisinin içine sokulabileceği konusudur. Çünkü Anayasada mali yükümlülükler dar anlamda vergiyle sınırlı tutulmamış; geniş anlamda vergi kapsamında kabul edilen resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler de vergi ödevi ile ilgili 73 üncü maddede düzenlenmişlerdir. Bu maddenin ilk iki fıkrasında vergiden bahsedilirken, 3 ve 4 üncü fıkralarda verginin yanısıra, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden bahsedildiği görülmektedir. İlk iki fıkra dar anlamda vergi ile ilgili iken, 3 ve 4 üncü fıkralar geniş anlamda vergi olarak değerlendirilebilecek devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere koyduğu ve kamu gücünün kullanımına dayanan her çeşit mali yükümlülüklerle (vergi, resim,

---

1 DOĞRUSÖZ, (2000b) a.g.m., s. 143.
2 ÇAĞAN, (1984) a.g.m., s. 175.
3 86/5 esas sayılı karar.
4 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 34.

harç, parafiskal yükümlülükler, fon yükümlülükleri vb.) ilgilidir[1]. Bu düzenleniş tarzı, vergi ile diğer mali yükümlülüklerin benzer ve farklı yanlarını ortaya koymak bakımından anlamlıdır. Buna göre; mali güce göre vergilendirme, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı gibi ilkeler, doğrudan dar anlamda vergi ile ilgili iken (vergi ve vergi benzeri mali yükümlülükler), verginin kanuniliği, verginin bazı unsurlarında değişiklik yapma yetkisinin Bakanlar Kurulu'na tanınması konuları hem dar anlamda vergi, hem de diğer mali yükümlülüklerle ilgili bulunmaktadır[2].

73 üncü maddede geçen "mali yükümlülük" kavramı bir üst kavram olup, kamusal egemenliğe dayalı olarak getirilebilecek tüm mali içerikli yükümlülükleri kapsamaktadır[3]. Mali yükümlülükler parasal edimler olup, esas amaçları kamu giderlerinin karşılanmasıdır[4]. Mali yükümlülüklerin en belirgin özellikleri, kamu gücüne bağlı olarak ortaya çıkmaları ve buna bağlı olarak zorunlu olmalarında görülür[5].

Mali yükümlülükler geniş anlamda vergi kanununun konusunu oluşturan unsurlardır. Burada, verginin konusu ile kanunun konusu arasındaki farkı ortaya koymak gerekmektedir. Üzerinden vergi alınan şeyler verginin konusunu oluşturmaktadır[6]. Verginin konusuna, elde edilen gelir, yapılan harcama, bir motorlu araca sahip olmak gibi vergi türüne göre pek çok örnek verilebilir. Kanunun konusu ise, içeriği ve doğurduğu hukuki sonuç olarak tanımlanmıştır[7]. Vergi kanunları bakımından, içerik verginin konusu olmakla birlikte, hukuki sonuç, devletle mükellef arasında vergi ilişkisinin doğmasıdır. Vergi ilişkisinin tam ve sağlıklı bir şekilde doğmasının koşulu da, başta kanunilik ilkesi olmak üzere, vergi ile ilgili anayasal ilkelere uygun içerikte kanun çıkarılmasıdır. Bu durumda, sadece verginin konusunu içeren bir vergi kanunu kanunilik ilkesine aykırı olacaktır ve Anayasanın emrettiği şekilde tam ve sağlıklı bir şekilde hedeflenen hukuki sonucu doğurmayacağından kanunun konu unsuru yönünden sakatlığı söz konusu olacaktır.

Mali yükümlülüklerden harç, resim ve benzeri mali yükümlülükler vergi kavramının dışında yer almakla birlikte, Türk Hukuku'nda, bu mali yükümlülükler vergilerle birlikte düzenlenmiş ve vergilerin hukuksal düzenine bağlanmışlardır[8].

---

1 Nami ÇAĞAN, "Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi", **Bahri Savcı'ya Armağan**, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları 7, Ankara, 1988, s. 218.
2 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 28.
3 Dieter WILKE, Gebührenrecht und Grundgesetz, München 1973, s. 15; Klaus VOGEL, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes in HStR, § 87 Rn. 65; Klaus VOGEL, Hannfried VOLTER, in:DOLZER/VOGEL, Kommentar zum Bonner Grundgesetz, Heidelberg 1997 (Loseblatt), Art. 106, Rdnr. 32'den aktaran BAŞARAN, (1998) a.g.m., s. 117.
4 BAŞARAN, (1998) a.g.m., s. 118.
5 Selim KANETİ, **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987, s. 5.
6 Aytaç EKER, **Kamu Maliyesi**, İzmir, 2001, s. 150.
7 TEZİÇ, (1972) a.g.e., s. 120.
8 KANETİ, a.g.e., s. 7.

A- Vergi

Kamu gelirleri içinde en ağırlıklı yeri oluşturan dar anlamda vergilerin[1], harç, resim gibi bir kısım kamu gelirleriyle benzerlik taşıyan tarafları bulunsa da, özellikle karşılıksız ve cebri olma nitelikleri, vergiye; kamu gelirleri içerisinde ayrı bir yer sağlamakta ve önem vermektedir[2]. Kamusal finansmanın esasını teşkil eden vergi, kamu ihtiyaçlarının karşılanması için özel ekonomilerden kamu ekonomisine kaynak aktarılmasıyla ilgilidir[3].

Türk Vergi Sistemi içinde vergi herhangi bir kanunla tanımlanmış değildir. Türk VUK'na kaynak teşkil eden Alman Abgabenordnung § Abs. 1'de vergi, "*belli bir edim karşılığı olmayan ve kamu hukuksal bir kurum tarafından, gelir sağlama amacıyla, kanunun ödeme yükümlülüğünü bağladığı olay kendisinde gerçekleşen herkese yükümlendirilen parasal edim*" olarak tanımlanmaktadır[4]. Dar anlamda verginin ana özellikleri şu şekilde ortaya konabilir[5]:

- Vergi geneldir, vergiyi doğuran olay kendisinde gerçekleşen herkes vergi ödemekle yükümlüdür.
- Vergi genel kamu giderlerini karşılamaya hizmet eder, hangi gider için kullanılacağı belli değildir.
- Vergi karşılıksızdır, mükellef ödediği vergi karşılığında kendisine bir edimde bulunulmasını talep edemez.
- Vergi zorunlu bir ödemedir ve hukuki cebre dayanmaktadır.
- Vergi önceden saptanmış belirli kurallara göre alınır.
- Fertlerin vergiyi ödemek zorunda olmalarının sebebi, siyasi olarak teşkilatlanmış bir toplumun üyesi olmaları veya böyle bir toplumun içinde yaşamalarıdır.

AYM'nin değişik kararları incelendiğinde, verginin nitelik ve özelliklerini gösteren bazı unsurlar ortaya çıkmaktadır[6]. Buna göre vergi:

- Kamu giderlerini karşılamak için alınır.
- Herhangi bir karşılığı olmaksızın (blirli bir hizmetten doğrudan yararlanmaksızın) alınır.
- Tüm kamu hizmetleri için yapılan giderlere ortak katılma payıdır.

---

1 Dar anlamda vergi, sadece bu isim altında çıkartılan ve bu başlık altında özellikleri belirtilecek mali yükümlülüklerdir. Geniş anlamda vergi ise, dar anlamda vergiye ek olarak, diğer bütün mali yükümlülükleri de kapsamaktadır.

2 Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, s. 102; Naci B. MUTER, Vergi Teorisi, Birinci Baskı, Ajans Birmat Reklam Prodüksiyon, Mart 1997, s. 13; Ayrıca bkz. 03/9 esas sayılı karar; Bkz. OKTAR, a.g.m., s. 163.

3 Naci B. MUTER, A. Kemal ÇELEBİ, Süreyya SAKINÇ, **Kamu Maliyesi**, Manisa, 2003, s. 104.

4 BAŞARAN, (1998) a.g.m., s. 121.

5 BAŞARAN, (1998) a.g.m., s. 121; Gaston JÈZE, Cours Elementarie de Science des Finances et de Legislation Financière Française, Paris, 1912, s. 732-734'den aktaran Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 10. Baskı, İstanbul, 1998, s. 216-217.

6 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 27. İlgili kararlar 96/49, 96/75, 89/6, 92/29, 95/24, 97/62, 02/55, 03/106 esas sayılı kararlar.

- Piyasa ekonomisinden bütçeye gelir aktarır.
- Bir yükümlülüktür.
- Yükümlülüğü kabullenmek vatandaşlık görevidir.
- Yükümlülerin mali güçlerine göre konulur.
- Kişi ve kurumlardan alınan ekonomik değerlerdir.
- Anayasalar ve usulüne uygun olarak çıkarılan kanunlara dayanır.
- Kamu gücüne / devletin egemenlik gücüne dayanır.
- Kamu alacağıdır.
- Devletin tek taraflı iradesiyle alınır.
- Gerektiğinde zorla alınır.

Gerek doktrinde gerekse AYM kararlarında verginin özellikleri ayrıntılı bir şekilde ortaya konulmuş olsa da, vergi kavramının tam olarak ifade edildiğini savunmak güçtür. Çünkü, her iki grupta da verginin kamu giderlerini karşılamak için alındığı belirtilmiştir. Ancak, zamanımızda vergi sadece kamu giderlerini karşılamak için alınmamakta; iktisadi ve sosyal bazı hedeflere ulaşmak için de tahsil edilmektedir. Bunun yanında vergi ile ilgili önemli bir özellik de verginin sadece gerçek kişilerden değil, tüzel kişilerden, hatta bazı durumlarda tüzel kişiliği olmayan kuruluşlardan da alındığıdır[1]. Bir diğer özellik olarak da, verginin sadece özel sektör kuruluşlarından değil, ekonomik faaliyet yürüten kamu kurumlarından da alınması belirtilebilir[2].

Belirtilen özellikleri doğrultusunda verginin kapsamlı bir tanımı şu şekilde yapılabilecektir: "*Vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve kanuni esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarlarıdır*"[3].

B- Resim

Bazen harca bazen de vergiye dayanan[4] resim, kamusal güce dayalı olarak, kamusal harcamaların finansmanı için belirli bir hizmetin veya işin görülmesi için

---

1 NADAROĞLU, a.g.e., s. 216.

2 Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, **Parafiskal Gelirler Parafiskal Kurumlar**, İzmir, 1989, s. 32.

3 NADAROĞLU, a.g.e., s. 216-217. Vergi tanımları için bkz. Mehmet YÜCE, "3986 Sayılı Yasa İle Getirilen Ek Vergisel Yükümlülükler Üzerinde Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 74, Eylül-Ekim 1994, s. 78; ALİEFENDİOĞLU, (1981) a.g.m., s. 82; ERGİNAY, (1998) a.g.e., s. 9; Nurettin BİLİCİ, **Vergi Hukuku**, Seçkin yayınevi, Güncellenmiş 11. Baskı, Ankara, 2005, s. 11.

4 MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ, a.g.e., s. 107.

yetkili makamlarca verilen iznin karşılığında alınan paradır[1]. Resim harçlar gibi karşılıklı olabileceği gibi karşılıksız da olabilir. Örneğin, ithalde alınan damga resmi karşılıksız alınabildiği halde, ulaştırma altyapıları resmi hizmetten yararlanma karşılığı alınmaktadır. Bazen de resim bir hakkın elde edilmesi için ödenmektedir. Avlanma ruhsatı için ödenen resim buna örnek verilebilir[2].

Yukarıda yapılan tanımına karşın, uygulama bakımından resim, belirsiz bir hukuki kavram olarak nitelendirilebilir. Hukukumuzda zaman zaman, yukarıda resme örnek olarak verilen vergi nitelikli mali yükümlülüklerin (örneğin, karşılıksız olan ithalat damga resmi), zaman zaman ise harç nitelikli mali yükümlülüklerin (örneğin, hizmet karşılığı alınan ulaştırma alt yapıları resmi) veya bir iznin karşılığının (avlanma ruhsatı resmi) resim olarak isimlendirilmiş oldukları görülmektedir[3]. Mevcut durum itibariyle resim mali yükümlülüğü bakımından tartışmasız olan nokta, bunların da aynen harçlar gibi karşılıklı oldukları ve sadece karşılıktan yararlanalardan alındıklarıdır[4].

Burada değinilmesi gereken bir durum, BGK'nda mali yükümlülük çeşidi olarak "vegi, harç ve harcamalara katılma payı" düzenlenmiş olmakla birlikte, "resim" mali yükümlülüğüne yer verilmemiş olmasıdır. Anayasada ismi geçmemekle birlikte BGK m. 86-94 arasında düzenlenmiş olan "harcamalara katılma payı" AYM tarafından resim benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmiştir[5].

AYM tarafından resim ile ilgili ortaya konan kriterler aşağıdaki gibi sıralanabilir[6]:

- Resim devlet işlerinde ve kamu kurumlarında görülen hizmetin ve yapılan giderlerin karşılığı olarak alınabilir.
- Bunun yanısıra, resim, bir iş ya da faaliyetin yapılmasına yetkili kuruluşlar tarafından izin verilmesi karşılığında da alınabilir.
- Sadece söz konusu hizmet veya izinle ilgili olanlardan alınır.
- Resim alınırken yükümlülerin mali gücüne bakılmamaktadır.

---

1 Fevzi DEVRİM, **Kamu Maliyesine Giriş**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Dördüncü Baskı, İzmir 2002, s. 177; MUTER, (1997) a.g.e., s. 18; AKDOĞAN, (2005) a.g.e., s. 104. ALİEFENDİOĞLU tarafından resim, "*devlet dairelerinde ya da öteki kamu kurumlarında yapılan hizmet veya gider karşılığında o işe bağlı olarak alınan paradır*" denilerek harca benzer şekilde tanımlanmıştır. ALİEFENDİOĞLU, (1981) a.g.m., s. 82.

2 DEVRİM, a.g.e., s. 177.

3 BAŞARAN, (1998) a.g.m., s. 123.

4 BAŞARAN, (1998) a.g.m., s. 124.

5 86/19 esas sayılı karar; BAŞARAN, (1998) a.g.m., s. 123-124.

6 86/20, 95/24, 97/62, 03/9 esas sayılı kararlar.

C- Harç

Harç, kamu kurumları tarafından sunulan hizmetler karşılığı alınan paralar olarak kabul edilmektedir[1]. Harç bazı yönlerden vergiye benzemekle birlikte, birçok noktada vergiden ayrı özellikler taşımaktadır. Harçlar fiyat ve vergi arasında yer alan kamu gelirleridir. Harca tabi olan hizmetler sadece devlet tarafından üretilmektedir. Böylece harç, bazı kamu kuruluşlarının sundukları kamusal hizmetlerden yararlananların, bu yararlanma karşılığı belli bir ölçüde ödedikleri bedeldir[2]. Bu sebeple, harcı vergiden ayıran en önemli özellik, harcın bir karşılığının bulunması buna karşılık verginin karşılıksız olmasıdır[3]. Ancak, harç olarak ödenen tutarın, yapılan hizmete kıyasla çok yüksek olmaması gerekir. Aksi taktirde yapılan ödeme vergiye yaklaşır, vergi niteliği kazanmaya başlar[4].

Harç gibi karşılıklı olan mali yükümlülükler bakımından, ilgilinin sözkonusu hizmet, hak veya maldan yararlanması için ona bir zorlama yapılmadığı ve harcı ödemek istemeyen kimsenin ilgili hizmetten yararlanmaktan vazgeçebileceği ileri sürülebilirse de; sunulan kamu hizmetinin alternatifinin bulunmaması durumunda bir zorunluluğun söz konusu olduğu ortadadır[5] ve çoğunlukla harca tabi hizmetlerden yararlanmaktan kaçınmak mümkün değildir[6]. Aksi taktirde, dolaylı vergileri ödemek istemeyen kimselerin de üzerine vergi konulmuş tüketim mallarından almaktan vazgeçebilecekleri ihtimali karşısında verginin zorunlu bir ödeme olmadığı gibi kabul edilemeyecek bir sonuca ulaşılabilecektir[7].

Doktrinde yukarıdaki gibi tanımlanan harcın tanımı herhangi bir kanunda yapılmış değildir. Yalnız 2.7.1964 tarih ve 492 sayılı Harçlar Kanunu[8] gerekçesinde harç, "*fertlerin özelmanfaatlerine ilişkin olarak, kamu kurumları ve hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında yaptıkları ödeme*" olarak tanımlanmıştır[9]. TBMM Başkanlığı'na sunulan harçlar kanunu tasarısında, harcı doğuran olay, yapılan bir kamu hizmeti olarak ifade edilmiştir. Kamu hizmetinin harç konusu olabilmesi için[10];

- Bireyin bir kamu kurumundan yararlanması,
- Bireye kamu eliyle özel bir çıkar sağlanması,
- Kamu idarelerinin bireyin bir işiyle uğraşmaları gerekmektedir.

---

1 Fritz NEUMARK, **Maliyeye Dair Tetkikler**, İstanbul, 1951, s. 40-41; Bkz. ALİEFENDİOĞLU, (1981) a.g.m., s. 82; Bkz. MUTER, (1997) a.g.e., s. 15.
2 DEVRİM, a.g.e., s. 176; AKDOĞAN, (2005) a.g.e., s. 102.
3 KANETİ, a.g.e., s. 5.
4 AKDOĞAN, (2005) a.g.e., s. 102.
5 NADAROĞLU, a.g.e., s. 195.
6 TOSUNER, ARIKAN, (1989) a.g.e., s. 12.
7 NADAROĞLU, a.g.e., s. 195.
8 17.7.1964 tarih ve 11756 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
9 BAŞARAN, (1998) a.g.m., s. 121.
10 Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunu Gerekçeleri**, Cilt 5, C Bölümü, 1989, s. 4.

AYM kararlarında[1] ortaya konan tanımlar da dikkate alındığında, harçların özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir[2]:

- Harcı herkes değil, sadece kamu kurumlarının hizmet veya malından ya da kamusal bir hakdan yararlanmak isteyenler öder.
- Harç karşılıklıdır. İdarenin bir hizmeti karşılığı (kaynak suları harcı BGK m. 63), kamu kurum ya da mallarından yararlanma karşılığı (işgal harcı BGK m. 52) veya idarenin belli bir izni veya kamusal bir hakkı sağlanması karşılığı (tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı BGK m. 80) alınırlar. Ancak bu karşılık bir fiyat değildir[3].
- Sunulan karşılık bireysel bir karşılıktır, yoksa bir grubun faydalanması söz konusu değildir[4].
- Vergi gibi cebridir[5].
- Yapılan hizmet ticari ve sınai nitelikte değildir[6].
- Yükümlülerin mali gücüne bakılmamaktadır[7].

Ç- Benzeri Mali Yükümlülükler

Benzeri mali yükümlülüklerin ne olduğu konusu Anayasada açıkça ortaya konulmamış[8] ve bu yükümlülükler belirsiz bir hukuki kavram olagelmiştir. Oysa hukuki güvenlik ve şeklin açıklığı ilkesi, kavramın belirliliğini gerektirmektedir[9].

AYM tarafından benzeri mali yükümlülük, "*vergi, resim, harç benzeri mali yükümlülük kişilerden, kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan paralardır. "Benzeri mali yükümlülük", kimi zaman vergi, resim ve harcın özelliğini ayrı ayrı yansıtırken, kimi zamanda verginin, resim ve harcın ortak özelliğini taşıyabilir*"[10]. Buna göre, benzeri mali yükümlülükler bakımından AYM tarafından yapılan incelemelerde kimi zaman tek bir yükümlülüğe benzetilmekte, kimi zaman karma bir özellik gösterdiği kabul edilmektedir[11].

Birer mali yükümlülük olarak benzeri mali yükümlülüklerin vergilerle ortak yönü, kanunla konulmaları[12] ve alınmalarının hukuksal zora, diğer bir deyişle kamu gücüne dayanmasıdır. Benzeri mali yükümlülükleri vergiden ayıran özellikler ise

---

1 74/31, 68/12, 03/9, 86/20, 95/24 esas sayılı kararlar.
2 BAŞARAN, (1998) a.g.m., s. 122.
3 OKTAR, a.g.m., s. 164.
4 Hans D. JARASS, Verfassungsrechtliche renzen für die rhebung nicht steuerlicher Abgaben, DÖV 1989, s. 1015'den aktaran BAŞARAN, (1998) a.g.m., s. 122.
5 AKDOĞAN, (2005) a.g.e., s. 102.
6 AKDOĞAN, (2005) a.g.e., s. 102.
7 68/12 esas sayılı karar.
8 ALİEFENDİOĞLU, (1981) a.g.m., s. 82.
9 BAŞARAN, (1998) a.g.m., s. 114.
10 97/62, 03/9 esas sayılı kararlar.
11 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 31.
12 97/62, 03/9 esas sayılı kararlar.

şunlardır[1]:

- Kamusal harcamaların genel bir kaynağını oluşturmayıp, belli ihtiyaçlara tahsis edilmeleri,
- Finansmanında söz konusu olan harcama alanının yakın ilgi çevresinde bulunanlara yükletilmesi,
- Belirli özel ihtiyaçların finansmanına tahsis edilmeleri.

AYM kararlarından hareketle benzeri mali yükümlülük kavramının unsurları konusunda kesin bir sonuca varabilmek mümkün değildir. Çünkü, bu konuda genellikle üstü kapalı ifadelere yer verilmesinin yanısıra, AYM'nin birbiriyle çelişen kararlarına da rastlanmaktadır. AYM, kamu idareleri tarafından alınan paraların isimlerine değil, içerik ve niteliklerine göre hukuki değerlendirmelerin yapılması gerektiğini belirtmektedir[2]. AYM'ne göre benzeri mali yükümlülükler aşağıdaki özellikleri taşımalıdır[3]:

- Zorunluluk unsuru taşımalıdır.
- Kamu gideri niteliğinde olmalı, kamu hizmeti karşılığı alınmalıdır.
- Ödenmemesi halinde hukuki yolla tahsil edilmelidir.
- Kamu tüzel kişileri ya da kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından tahsil edilmelidir.
- Kanunla konulmalıdır.

Başaran'a göre Anayasada anılanların dışında başka mali yükümlülükler de getirilebilmesi mümkündür[4]. Çünkü, Başaran, belli kriterlere[5] sahip olduğunu belirttiği "benzeri mali yükümlülük"lerin vergi, resim ya da harç olmayan mali yükümlülükleri kapsayan torba bir kavram olmadığını düşünmektedir[6]. Ancak, Oktar'a göre[7] ve AYM kararlarında "benzeri mali yükümlülük" kavramının torba kavram olduğu ve diğer yükümlülüklerin içine sokulamayan mali yükümlülüklerin bu şekilde nitelendirildiği görülmektedir. Buna göre, benzeri mali yükümlülükler, "vergi benzeri mali yükümlülük", "resim benzeri mali yükümlülük" ve "harç benzeri mali yükümlülük" şeklinde ayrılabileceği gibi, bunlardan hiçbirinin içine girmeyenleri sadece "benzeri mali yükümlülük" olarak ifade edilecektir. Vergi, resim ve harçlar, düzenlendikleri kanunlarda, konuları ve nitelikleri itibariyle belli edilmektedir. Benzeri mali yükümlülükler ise, düzenlendikleri kanunlarda açık olarak nitelendirilmemekte, parasal bir takım yükümlülük ya da ödemeler olarak gösterilmektedir[8]. 73 üncü maddede zikredilen "benzeri mali yükümlülükler", vergi, resim veya harçtan

---

1 KANETİ, a.g.e., s. 6.
2 86/20, 87/16 esas sayılı kararlar; BAŞARAN, (1998) a.g.m., s. 125.
3 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 32.
4 BAŞARAN, (1998) a.g.m., s. 115, dp. 4.
5 Bkz. BAŞARAN, (1998) a.g.m., s. 131.
6 BAŞARAN, (1998) a.g.m., s. 132.
7 OKTAR, a.g.m., s. 173.
8 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 30.

hangisine benzemekte ise onun tabi olduğu ilkelere tabi olacaktır[1]. Bu durumda, vergi benzeri mali yükümlülüklerin, verginin tabi olduğu ilkelere tabi olması gerekmektedir. Bu tür yükümlülükler, hem mali güç ilkesine, hem de verginin adaletli ve dengeli dağılımı (vegi adaleti) ilkesine uygun olarak konulmalıdırlar. Resim ve harç benzeri mali yükümlülükler ise "verginin kanuniliği ilkesi" gereği kanunla konulacaklar ve resim ve harcın tabi olduğu diğer ilkelere tabi olacaklardır.

Yeni getirilen yükümlülüklerle kapsamı sürekli genişleyen benzeri mali yükümlülüklerin tam bir listesini çıkarmak mümkün değilse de[2], bunlar aşağıdaki şekilde örneklendirilebilirler[3];

- Savunma Sanayi Destekleme Fonu
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları giriş ücretleri ve yıllık üye aidatları
- Bütçe içinde oluşturulan fonlar için konulan yükümlülükler
- BGK'nda düzenlenen katılma payı
- Sanayi, ticaret ve ziraat odaları ve barolar gibi meslek kuruluşlarına ödenen aidat ve harçlar
- Televizyon ruhsat ücretleri
- Bazı temel stok ürünlerinin fiyatlarına yapılan zamlar sonucunda alınan fiyat farkları
- Üniversite seçme sınavına katılan öğrencilerden alınan ücretler
- Emekli Sandığı'na, Sosyal Sigortalar Kurumu'na, Ordu Yardımlaşma Kurumu'na ödenen aidatlar gibi
- Altyapı tesislerinden yararlananlardan yararlanma karşılığı alınan paraları
- Şerefiyeler, harcamalara katılma payları[4]

AYM kararlarında, hangi yükümlülüklerin benzeri mali yükümlülük olarak kabul edildiği ve bunların türü aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

---

1 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 28.
2 ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 34.
3 KANETİ, a.g.e., s. 7; Nami ÇAĞAN, "Anayasa Yönünden Fonlar", **Anayasa Yargısı 3**, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1987, 107 vd. (115 vd.); ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 34; ULUATAM, METHİBAY, a.g.e., s. 61.
4 OKTAR, a.g.m., s. 171.

Tablo 5: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Benzeri Mali Yükümlülükler

Getirilen Yükümlülük	Niteliği	Esas Sayısı
Çarşı ve mahalle bekçilerine mahalle sakinleri tarafından ödenen ücret	Vergi benzeri mali yükümlülük	65/25
Belediyelerce yer altı sularından kullanma ve sanayi suyu olarak faydalananlardan alınan ücret	Vergi benzeri mali yükümlülük	86/20
Belediyelerce yol, kanalizasyon ve su hizmetlerinden yararlanan taşınmaz sahiplerinden alınan harcamalara katılma payı	Resim benzeri mali yükümlülük	87/19, 01/5
Yüksek öğretim ücreti	Benzeri mali yükümlülük	73/32
Elektrik enerjisi fonu gelirleri arasında bulunan elektrik enerjisi satış tarifelerinde yer alan fon payı	Benzeri mali yükümlülük	95/24
Sekiz yıllık kesintisiz temel eğitim için alınan eğitime katkı payı	Benzeri mali yükümlülük	97/62
Ticaret ve sanayi odalarının gelirleri arasında yer alan munzam aidat	Benzeri mali yükümlülük	72/40
Ticaret ve sanayi odalarının tüzükte gösterilecek belgelerden alınan belge harçları	Benzeri mali yükümlülük	77/109
Ticaret borsaları muamele tescil ücreti	Benzeri mali yükümlülük	80/27
Ziraat odalarının giriş ücreti ve yıllık aidatı	Benzeri mali yükümlülük	69/65
Barolara giriş keseneği ve yıllık kesenek	Benzeri mali yükümlülük	76/54
Klavuzluk ve römorkaj hizmeti vermekte olan kamu ve özel kurum ve kuruluşların bu hizmetlerinden elde ettikleri aylık gayrisafi hasılatın % 6,5'i oranında alınan devlet payı	Benzeri mali yükümlülük	01/412, 03/9, 03/11, 03/24

Kaynak: Çalışmada incelenen kararlardan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

Tabloda sayılan oniki yükümlülükten sadece üç tanesinin hangi yükümlülüğe benzediği ortaya konmuş, diğerleri sadece "benzeri mali yükümlülük" olarak nitelendirilmiştir. Böyle bir nitelendirme, benzeri yükümlülüklerin benzedikleri yükümlülüklere bağlı olarak tabi olacakları ilkelerin farklılaşması karşısında denetim bakımından belirsizlikleri ortaya çıkarabilecektir. Oniki yükümlülükten sadece ilk ikisi vergi benzeri mali yükümlülük olarak görüldüğü için, dar anlamda verginin tabi olduğu ilkelere tabi olacaktır.

Anayasanın vergi ile doğrudan ilgili bir başka maddesi olan 167 nci maddesi 2 nci fıkrasında düzenlenen ek mali yükümlülüklerin, ayrı bir yükümlülük türü mü yoksa 73 üncü maddede sayılanlara benzer yükümlülükler mi olduğu tartışılabilir. KANETİ, ek mali yükümlülüklerin kamusal güce dayalı olarak alınmaları nedeniyle, diğer mali yükümlülüklerin kapsamında düşünülebileceğini[1] belirtmişse de, daha önce sistemde bulunmayan her çeşit mali yükümlülükle, daha önce sistemde yer alan mali yükümlülüklere yapılan eklemeler ve zamlar bu deyimin kapsamına girecektir[2]. Ek mali yükümlülükte, yükümlülüğün "ek" olması, onun vergi, resim, harç kategorilerine ek farklı nitelikler taşıyan bir yükümlülük olmasını değil (ki benzeri mali yükümlülük genel sınıfı diğer bütün yükümlülükleri de kapsar), yasama organınca konulan yükümlülüklere ek olarak Bakanlar Kurulunca da yükümlülük konulabileceğini ifade etmektedir. Buna göre, "ek mali yükümlülük"; vergi, resim, harç veya benzeri mali yükümlülük niteliğinde olup, Anayasanın 167 inci maddesi 2

1 KANETİ, a.g.e., s. 7.
2 ÇAĞAN, (1988) a.g.m., s. 219.

nci fıkrasında verilen yetki gereği, Bakanlar Kurulunca, her türlü dış ticaret işlemi üzerine, yasama organınca konulan mali yükümlülüklere ek olarak konulan mali yükümlülükleri ifade etmektedir. Bu kapsamda kararnamelerle getirilen fon yükümlülükleri, vergilendirme alanında Bakanlar Kurulu'nun yetki kullandığı önemli bir alanı oluşturmaktadır[1].

VI- TÜRK HUKUKU'NDA VERGİ KANUNLARININ GENEL GÖRÜNÜMÜ

Türk Hukuku'nda vergilerle ilgili düzenlemeler esas olarak şekli vergi hukukuna ilişkin kanunlarla (VUK gibi) özel vergi kanunlarında (GVK, KVK gibi) yer alır. Ancak bunun dışında vergiyle doğrudan ilgili olmayan ve başka konuları düzenlemeye yönelen kanunlarda da vergilendirmeye ilişkin hükümler bulunabilmektedir. Bu hükümlerle genellikle yeni vergiler konulmamakta, belli amaçlarla mevcut vergilere muafiyet ve istisnalar getirilmektedir[2]. Bu şekilde vergiyle ilgili hüküm içeren oldukça uzun bir kanun listesi bulunmaktadır. Aslında mevzuatın düzen ve sadeliği bakımından, her kanunun, yalnız düzenlediği konuyla ilgili hükümler getirmesi, vergiyle ilgili düzenlemelerin ise ilgili vergi kanunlarına madde eklenmek suretiyle yapılması gerekmektedir. Bu konuda özellikle vergi mevzuatının sabıkası oldukça kabarıktır. Mevzuattaki karmaşayı önlemek ve sadelik ve düzeni sağlamak için, Anayasa ve kanunlara bazı hükümlerin konulduğu görülmektedir. Anayasanın 161 inci maddesinde "*Bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz*" denilmek suretiyle bu konuda bir sınırlama getirilmiştir. Bütçe kanununu çıkaran irade aynı zamanda vergi kanunun çıkarmaya da yetkili irade olduğuna göre, yetki bakımından, bütçe kanunu içinde vergilerle ilgili düzenlemeler yapılmasında bir sakınca bulunmamaktadır. Ancak, bütçe kanununun yıllık olması ve vergi mevzuatında sadelik ve düzenin sağlanması gibi amaçlarla bu hükmün konulması yerinde olmuştur. Zaman zaman vergi kanunlarında da, bu konuda sınırlayıcı hükümlere rastlanmakla birlikte bunların pek etkili olmadığı görülmektedir. Örneğin KDVK'nun 19 uncu maddesinde, "katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu kanuna hüküm eklenmek veya bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir" denilmek suretiyle böyle bir yasak getirilmesine karşın, katma değer vergisi ile ilgili çeşitli bağışıklıkların, farklı kanunlarda düzenlendiği görülmektedir.

Vergi kanunları diğer kanunlara göre daha detaylı ve değişken normlar içermektedirler ve temel ilkeler ile genel düzenek ve işleyiş saklı kalmak şartıyla sık

---

1 Ayrıntılı bilgi için bkz. Zeynep ARIKAN, "Fonlar ve Yetki Kullanımı", **Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Yıl: 32, 1 Ocak 1995a, s. 45 vd.

2 ÇAĞAN, a.g.e., s. 101.

sık değiştirilmektedirler[1]. Bu durum, yukarıda belirtilen vergi mevzuatının dağınıklığı yanında aşırı detaylandırılması sorununu da beraberinde getirmektedir. Vergi kanunlarının aşırı detaylandırılması nedeniyle vergi mevzuatının karmaşıklaşması "vergi kuralı çılgınlığı" olarak nitelendirilmiştir[2]. Kanun metinlerini hazırlayan bürokratlar, yasama organlarından bu metinler geçerken, genellikle soyut ve genel ifadelerle kanunların geçmesi konusunda milletvekillerini ikna etmeye çalışırlar, ancak yasama organındaki tartışmaların boyutuna göre, kanunlar detaylandırılabilmektedir[3]. Kanunların bürokratların istediği gibi genel ve soyut geçmesi sonuçta yürütmenin ayrıntıları düzenlemesi sonucunu doğuracaktır ki, bir yandan yürütmenin güçlendirilmesi eğilimini de göstermektedir.

Vergi kanunlarının karmaşıklığının doğurduğu bazı dezavantajlar bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

1- Her detaylı kural kendi yorumlama güçlüklerini beraberinde getirir.

2- Gerekli olan ek bir kanuni detayın diğerleri arasına konması zorlaşabilir.

3- Önemli bir vergi tercihi küçük, karmaşık ve ilk bakışta fark edilmeyen bir detaya gizlenmiş olabilir.

4- Ayrıntılı kanun ileri derecede yasama yeteneği gerektirir, ancak, yasama sürecindeki zaman darlığı nedeniyle bazı durumlarda kanun perspektifini yitirir ve hatta bazen ayrıntının kendisi kanuna yansımayabilir.

5- Fazla ayrıntılı ve matematize edilmiş bir kanun vergi uygulayıcısına sezgisel davranma imkanı tanımaz, ancak, akıllıca düzenlenmiş bir kanun yapısı kanun koyucu tarafından tahmin edilemeyen problemlere çözüm sunabilmesi için iyi eğitilmiş bir vergi içgüdüsüne dayanmayı mümkün kılmalıdır.

Vergi kanunlarının karmaşıklığı ilk bakışta tamamen olumsuz bir durum gibi görünse de, bu durumun yukarıda belirtilen dezavantajlarının yanısıra bazı avantajları da bulunmaktadır[4]. Bunlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

1- Vergiyle ilgili konularda kesinlik sağlar.

2- Avukat ve muhasebecilere, karşılaştıkları birçok sorunla ilgili cevaplar sunar.

3- Mükellef açısından da, karşılıklı pazarlıkla değil de, parlamentodan çıkan kararların sonucu olması açısından bir güven teskin eder.

---

1 Gülsen GÜNEŞ, "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, 2000a, s. 261.

2 John Avery JONES, "Tax Law: Rules or Principles?", **Fiscal Studies**, Vol. 17, No. 3, 1996, s. 69. Vergi kanunlarını aşırı ayrıntılı düzenlenmesi, çeşitli gerekliliklerin yanısıra, yasama organının yargıçlara güvenmemesi ve yorum imkanlarını kısıtlama isteğinden kaynaklanabilmektedir. JONES, a.g.m., s. 70. Aslında bu çılgınlığın bütün kanunlariçin söz konusu olduğu söylenebilir. Türkiye'de TBMM'nin açılışından (23.4.1920) günümüze kadar çıkarılan kanunların sayısı 13.000'i geçmiş bulunmaktadır ve 2000-2006 yılları arasında çıkarılan kanun sayısı 1064'tür. Bkz. (www.tbmm.gov.tr; 15.2.2007)

3 JONES, a.g.m., s. 67.

4 SURREY, a.g.m., s. 698.

Ayrıntılı olmayan kanunlar bakımından da yukarıda belirtilen avantajlar dezavantaj, dezavantajlar ise avantaj haline dönüşecektir[1]. Ancak, vergi kanunlarındaki karmaşıklığın önemli dezavantajları karşısında, sık sık kanun değişikliği yerine geçerliliğini kaybeden hükümlerin daha seyrek olarak ve çelişkili bir ortam doğurmayacak şekilde yenilenmesi daha yerinde olacaktır[2].

Vergi mevzuatının detaylandırılması ve karmaşıklaşması bugün pek çok ülkede yaşanan bir sorun olarak görülmektedir. ABD'nde gelir vergisi, kurumlar vergisi ve sermaye kazançları vergisinde ana mevzuat 1970'den 1996'ya (sayfa sayısı olarak) % 253 genişlemiş; ikincil mevzuat ise % 744 genişlemiştir. Fransa'da, 1996 ya kadar vergi kanunları toplam 450 sayfa, ekleri ise 400 sayfa, Almanya'da, vergi kanunları ve ekleri 450 sayfa olmuştur[3].

Türkiye'de vergi kanunlarının durumu 26.12.2006 tarih ve 5565 sayılı 2007 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nun[4] C cetvelinden[5] izlenebilir. C cetvelinde, vergi, resim, harç ve diğer gelirlerin dayanakları olarak sayılan mevzuat unsurlarına ilişkin dağılım aşağıdaki gibidir:

- 366 adet kanun,
- 89 adet ikili ve çok taraflı anlaşmaların uygun bulunduğuna dair kanun,
- 18 adet kanun hükmünde kararname,
- 5 adet kararname,
- 2 adet tüzük (nizamname).

Her ne kadar C cetvelinde sayılan mevzuat unsurlarından bazıları bugün yürürlükte olmasa da (29.7.1970 tarih ve 1318 sayılı Finansman Kanunu[6] gibi), yukarıda verilen sayılar vergi mevzuatının ne kadar kalabalık ve karmaşık olduğunu göstermek bakımından anlamlıdır. Özellikle 1980 sonrası vergi mevzuatında yapılan kapsamlı değişikliklerin bir sonucu olarak, uygulamada birtakım zorluklar doğmuş, çeşitli kanunlar arasında çelişkiler ortaya çıkmış ve sık sık yapılan değişikliklere uyum sağlamak nispeten zor olmuştur[7]. 2000-2006 yılları arasında, vergi ile ilgili toplam 47 kanun çıkarılmıştır. Bu kanunlardan 5 tanesi vergi ile ilgili temel kanun[8], 34 tanesi vergi kanunlarında değişiklik yapan kanun ve 8 tanesi de diğer konularla

---

1 SURREY, a.g.m., s. 698.

2 Mehmet TOSUNER, "Kurumlar Vergisinin Hukuki Yapısı ve Özellik Gösteren Uygulamalar", **Akademik Araştırmalar Dergisi**, İzmir, 1998, s. 135.

3 JONES, a.g.m., s. 68.

4 29.12.2006 tarih ve 26391 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

5 Bkz. (http://www.bumko.gov.tr/Mevzuat/ButceM/Kanun/2007bkanunu/CCetveli.htm; 15.2.2007).

6 10.8.1970 tarih ve 13575 sayılı Rasmi Gazete'de yayımlanmıştır.

7 TOSUNER, (1998) a.g.m., s. 135.

8 4705 sayılı Yurtdışına Çıkışlarda Harç Alınması Ve 4481 Sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu, 4837 sayılı konomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

ilgili olup vergi ile ilgili hükümler içeren kanunlardır. Ayrıca aynı tarihler arasında 37 adet vergi anlaşmalarını uygun bulma kanunu çıkarılmıştır[1]. Değişiklik kanunlarının bazıları, sadece bir veya birkaç maddeyi değiştirmekte veya eklemekteyken bazıları çok sayıda maddeyi değiştirebilmekte veya çok sayıda madde ekleyebilmektedir. Örneğin, 29.6.2001 tarih ve 4705 sayılı Kanun[2], yürürlükle ilgili maddeleri dışında iki maddeden oluşmakta olup, 1 inci madde yurtdışına çıkışlarda harç alınması, 2 nci madde ise 4481 sayılı Kanunda değişiklik yapılması ile ilgilidir. Buna karşın, 22.7.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun[3] toplam 87 maddeden oluşmaktadır ve 15 kanunla 2 KHK'de değişiklik yapmaktadır.

Bugün Türk Hukuku'nda yukarıda da belirtildiği gibi, vergi ile ilgili hüküm içeren pek çok kanun bulunmakla birlikte, farklı konuları düzenleyen ve vergi ile ilgili hükümler içeren kanunlar bir yana bırakıldığında vergi kanunları aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir:

Temel Vergi Kanunları:

- 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu[4]
- 13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu[5]
- 29.7.1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu
- 18.2.1963 tarih ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu[6]
- 8.6.1959 tarih ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu[7]
- 25.10.1985 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu[8]
- 6.6.2002 tarih ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 13.7.1956 tarih ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu
- 21.2.1963 tarih ve 210 sayılı Değerli Kağıtlar Kanunu[9]
- 1.7.1964 tarih ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu[10]
- 2.7.1964 tarih ve 492 sayılı Harçlar Kanunu
- 26.5.1981 tarih ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu
- 27.10.1999 tarih ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu[11]
- 29.6.2001 tarih ve 4705 Sayılı Yurt Dışına Çıkanlardan harç Alınması Hakkında Kanun
- 4.1.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu[1]

---

1 Bkz. (www.gib.gov.tr, www.tbmm.gov.tr; 05.01.2007).
2 12.7.2001 tarih ve 24460 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
3 29.7.1998 tarih ve 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
4 6.1.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
5 21.6.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
6 23.2.1963 tarih ve 11342 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
7 15.6.1959 tarih ve 10231 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
8 2.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
9 28.2.1963 tarih ve 11343 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
10 11.7.1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
11 4.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- 21.7.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun[2]

Diğer Vergi Kanunları:

- 24.3.1988 tarih ve 3418 sayılı Kanun[3] (Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi)
- 16.8.1997 tarih ve 4306 sayılı Kanun[4] (Eğitime Katkı Payı)
- 21.1.1998 tarih ve 4325 sayılı Kanun[5] (Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi)
- 26.11.1999 tarih ve 4481 sayılı Kanun[6] (Bazı Mükellefiyetler İhdası)
- 25.2.2003 tarih ve 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu[7]
- 3.4.2003 tarih ve 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun[8]

Vergi ile ilgili düzenleme yapan bu kanunların ve vergi ile ilgili hüküm içeren diğer kanunların bazı maddeleri hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile AYM'ne başvurulmuş ve bazı kanun maddelerinin iptali yoluna gidilmiştir. Bu konu hakkında üçüncü bölümde bilgi verilecektir.

VII- VERGİ KANUNLARININ DENETİMİNDE KULLANILAN ÖLÇÜ NORMLAR

Anayasaya uygunluk denetiminde, denetlenen normun, üst bazı normlara uygunluğu araştırılmaktadır. Bu sebeple öncelikle bu üst normların neler olduğu belirlenmelidir. Bu bağlamda denetim, üst normları yorumlamak, kanunu yorumlamak ve yorumlanan bu iki normun birbirine uygunluğunu araştırmak faaliyetinden oluşmaktadır.

Vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun denetiminde kullanılan ölçü normlar; Anayasa, uluslararası anlaşmalar ve hukukun genel ilkeleri olup, bunlardan sadece Anayasa hükümleri bağımsız ölçü norm olarak kullanılmakta, diğerleri ise destek ölçü norm olarak işlev görmektedir. Bu sebeple, AYM denetiminde, uluslararası anlaşmalar ve hukukun genel ilkelerine değinilse de, iptal kararı verilebilmesi için sonuçta bir Anayasa hükmüne dayanıldığı görülmektedir.

A- Anayasa

Anayasa yargısı alanında kullanılan temel ölçü norm Anayasanın bizzat

---

1 10.1.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
2 28.7.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
3 31.3.1988 tarih ve 19771 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
4 18.8.1997 tarih ve 23084 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
5 23.1.1998 tarih ve 23239 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
6 26.11.1999 tarih ve 23888 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
7 27.2.2003 tarih ve 25033 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
8 11.4.2003 tarih ve 25076 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kendisidir. Denetimde, öncelikle, denetlenen kanunun konusu ile doğrudan ilgili Anayasa hükümleri dikkate alınmakta, ilgili olduğu ölçüde diğer hükümlere de başvurulmaktadır. Bu arada, hukuk devleti ilkesi, sosyal devlet ilkesi, eşitlik, temel haklar ve özgürlüklerle ilgili maddeler ise tüm hukuk sistemi ile ilgili olmaları ve bireyleri doğrudan ilgilendirmeleri bakımından, genelde dikkate alınmaktadır.

AYM, hukuk devletini "… *yasaların üstünde yasakoyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ile Anayasanın bulunduğu bilincinden uzaklaşmayan devlet olarak*…." tanımlarken vergilendirme alanında da bu ilkeden hareket ederek Anayasa ya da kanunlarda yer almayan bazı kavramları vergi hukukuna katarak bu kavramları "anayasallık bloku" içine almıştır. O halde AYM'nin vergilendirme alanında ölçü normları nelerdir? Anayasanın 73 üncü maddesinde düzenlenen vergi ödevi ile ilgili kurallar, özellikle "vergilerin kanuniliği", 2 nci maddede düzenlenen "hukuk devleti", 10 uncu maddede düzenlenen "eşitlik" ve 7 nci maddede düzenlenen "yasama yetkisinin devredilmezliği" AYM'nin kullandığı temel ölçü normlara örnek verilebilir[1]. Örneğin, "vergide eşitlik ilkesi"nin içeriğini vergide ödeme gücü ile ölçmeye çalışırken, Anayasada yer almayan "vergilerin geriye yürümezliği ilkesi"ni, hukuk devletinde kazanılmış haklara saygı ile ilgili olarak değerlendirmiştir[2].

Vergi kanunlarının denetiminde öncelikle dikkate alınan Anayasa maddesi "Vergi Ödevi"ni düzenleyen 73 üncü maddedir. 73 üncü madde Anayasanın "Siyasal Haklar ve Ödevler" başlıklı ikinci kısım dördüncü bölümde düzenlenmiş olup, dört fıkradan oluşmaktadır. 73 üncü madde hükmü aşağıdaki gibidir:

> *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*
>
> *Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*
>
> *Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*
>
> *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 Kuruluna verilebilir".*

Dört fıkradan oluşan bu hüküm, sosyal hukuk devleti ilkesi doğrultusunda vergi ödevine egemen olan temel Anayasal ilkeleri kapsamaktadır. Maddenin birinci, üçüncü ve dördüncü fıkraları, 1961 Anayasası'nın 1488 Sayılı Kanun'la değiştirilmiş 61 inci maddesinden alınmış bulunmaktadır. Buna karşılık, ikinci fıkra ilk defa 1982

---

1 SABAN, (2000) a.g.m., s. 76.

2 94/80 esas sayılı karar; SABAN, (2000) a.g.m., s. 77.

Anayasası'nda yer almaktadır[1].

73 üncü maddede, vergi kanunlarının çıkarılmasında dikkate alınması gereken temel ilkeler belirtilmiştir. Oldukça soyut şekilde düzenlenmiş bulunan bu ilkelerin, içeriklerinin belirlenmesinde ve soyut Anayasa alanından somut uygulama alanına aktarılmasında AYM önemli bir görevi ifa etmektedir.

Anayasa vergi ile ilgili bir diğer düzenleme, dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi amacıyla Bakanlar Kurulu'na ek mali yükümlülükler koyma yetkisi verilmesi ile ilgili 167 nci madde 2 nci fıkra hükmüdür. Söz konusu fıkraya göre:

> *"Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir".*

Anayasanın 91 inci maddesinde KHK'ler düzenlenmiş ve KHK'lerle vergi konusunda düzenleme yapılamayacağı belirtilmiştir. Ancak bu sınırlama hükmü sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde çıkarılan KHK'ler bakımından geçerli değildir. 121 ve 122 nci maddelerde, Cumhurbaşkanı'nın başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu'nun olağanüstü hal ve sıkıyönetim halinin gerekli kıldığı KHK'leri çıkarabileceği belirtilmektedir. Dolayısıyla, bu tür olağandışı durumlarda KHK'lerle düzenleme yapılabilecek ve bu KHK'ler AYM denetimi dışında kalacaktır.

Anayasanın başka bazı hükümleri de, vergi ile doğrudan veya dolaylı ilişkisi nedeniyle vergi kanunlarının denetiminde ölçü norm olarak kullanılabilecektir. Bu tür hükümlere, "*Devlet, sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, bu görevlerin amaçlarına uygun öncelikleri gözeterek mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirir*" diyen 65 inci madde; *"Bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz"* diyen 161 inci madde vb. örnekler verilebilir. Bugüne kadar AYM tarafından vergi kanunlarının denetiminde kullanılan ölçü normlar aşağıda gösterilmiştir.

---

[1] KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 298.

Tablo 6: Vergi Kanunlarının Denetiminde Ölçü Norm Olarak Kullanılan Anayasa Maddeleri

Madde No.	Madde İçeriği
Başlangıç	
2	Cumhuriyetin nitelikleri
5	Devletin temel amaç ve görevleri
6	Egemenlik
7	Yasama yetkisi
8	Yürütme yetkisi ve görevi
10	Kanun önünde eşitlik
11	Anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü
13	Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması
36	Hak arama hürriyeti
38	Suç ve cezalara ilişkin esaslar
48	Çalışma ve sözleşme hürriyeti
49	Çalışma hakkı ve ödevi
65	Devletin iktisadi ve sosyal ödevlerinin sınırları
68	Parti kurma, partilere girme ve partilerden ayrılma
73	Vergi ödevi
87	Genel olarak TBMM'nin görev ve yetkileri
123	İdarenin bütünlüğü ve kamu tüzel kişiliği
124	Yönetmelikler
125	Yargı yolu
126	Merkezi idare
127	Mahalli idareler
128	Kamu hizmeti görevlileriyle ilgili genel hükümler
160	Sayıştay
161	Bütçenin hazırlanması ve uygulanması
163	Bütçelerde değişiklik yapılabilme esasları
165	Kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimi
167	Piyasaların denetimi ve dış ticaretin düzenlenmesi
168	Tabii servetlerin ve kaynakların aranması ve işletilmesi
173	Esnaf ve sanatkârların korunması

Anayasa dışında çeşitli kanunlarda düzenlenmiş olan bazı hükümlerin de giderek daha da artan etkinlikte Anayasa normları gibi değerlendirildiği ve bu kanun hükümleriyle getirilen ilkelerin anayasaya uygunluk denetiminde dikkate alınmaya başlandığı görülmektedir. "Ön izin ilkesi"ni düzenleyen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 37 nci maddesi bu tür kanun hükümlerine örnek olarak verilebilir. 1961 Anayasası'nda ve 1982 Anayasası'nda bütçe kanunuyla gelirlerin toplanmasına izin verileceğine ilişkin bir karar bulunmamasına karşın, bütçe kanunları denetiminde ön izin ilkesine atıflar yapılmış ve incelemesini Anayasanın bütçe ile ilgili hükmünü zikrederek sonuçlandırmıştır[1].

Anayasa'nın ekonomik düzen için getirdiği genel kurallar kanuni düzenlemelerle yaşama geçirilmekte; son aşamada da AYM kararları ile içerik ve

[1] 23.2.1963 tarih ve 196 Sayılı Dış Seyahat Harcamaları Vergisi Kanunu'nun bütçe kanunlarında gösterilmemesi ile ilgili yaptığı incelemede AYM, şu ifadelere yer vermiştir: "*Bütçeler, kayıtsız şartsız milletin olan egemenliğin kullanılmasını sağlayan devlet faaliyetlerinden olduğundan ve demokrasilerin tarihteki oluşum ve gelişim süreci içinde milletlerin egemenliklerini, vergilere milletin ve onun temsilcilerinin izin vermesi suretiyle kullanmağa başlamış oldukları tarihi gerçeğinin Türk Demokrasisine olan etkisinin sonucu olarak özel kanunu bulunan vergilerin tahsil edilmelerine her yıl Bütçe Kanunlarıyla ayrıca izin verilmesi, Türkiye Cumhuriyetinin kuruluşundan beri titizlikle uygulanagelen bir bütçe geleneğini teşkil etmektedir*". 76/34 esas sayılı karar.

anlamları somutlaştırılmaktadır. Anayasa'nın genel kurallar koymakla yetinmesi anayasa tekniğinin de bir gereğidir[1]. Bu bakış açısıyla, doğal olarak, Anayasal İktisat Teorisi yanlılarının önerdikleri türden ayrıntılı düzenlemeleri, anayasa tekniği ile bağdaştırmak olanaklı olmadığı gibi; hükümetin ekonomi politikasını belirleyip, bu politikanın yürütülmesinden sorumlu olması ilkesine de ters düşmektedir. Nitekim, Fransa'da Merkez Bankası Kanunu'nda değişiklik yaparak para politikasını belirleme ve uygulama yetkisini Merkez Bankasına veren düzenleme, Anayasa Konseyi tarafından 1958 Anayasası'nın politika belirleme ve uygulama yetkisini hükümete ve başbakana veren hükümlerine (m. 20-21) aykırı bulunmuştur[2]. Benzer düzenleme ancak 1992 yılında Anayasa'da yapılan değişiklikle, AB ile ilgili hükmün (m. 88/2) Anayasa'ya konulmasından sonra kanunlaşabilmiştir[3].

Anayasal İktisat Teorisi'nin önerileri, her ne kadar, ekonomi politikası tercihlerini hükümete bırakma eğilimindeki anlayışa uygun olmasa da, bu önerilerin hayata geçirilmesi halinde anayasa yargısı bakımından pratik sonuçlar ortaya çıkabilecektir. Bugünün anayasalarının genel ve soyut düzenlemelerinden, Anayasal İktisat yaklaşımı çerçevesinde ileri sürülen daha somut ve ayrıntılı anayasa hükümleri, yorum gücü bakımından AYM'ni zayıflatarak, klasik yorum yönteminin daha çok kullanılması yolunda bir gelişimi sağlayacaktır. Bunun yanısıra, bu daha somut anayasa hükümleri, Mahkemenin karar vermesini kolaylaştıracak; vergi ile ilgili içeriği daha belirgin anayasa kuralları sayesinde anayasaya aykırılığın tespiti ve aykırı kanunların ortadan kaldırılması daha kısa sürede sağlanabilecektir. Ayrıca, verginin belirliliğinin anayasal düzeyde çekilmesi ile vergi yükümlülerine daha üst düzeyde ve daha etkin hukuki güvenlik sağlanması mümkün olacaktır. Örneğin, Knut WICKSELL'e göre; bütün vergi ve harcama programlarının yasama organında aynı anda kaliteli çoğunluk kuralı ile oylanması gerekmektedir[4]. Böyle bir hükmün Anayasaya konulması durumunda, 73 üncü maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen "vergilerin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi" daha net ve açık bir hale gelmiş olacak, bir kamu giderine karar veren yasama organının aynı zamanda, bu giderin karşılığı vergiyi de göstermesi zorunluluğu, karşılık verginin gösterilmemesi halinde kamu gideri ile ilgili kanunun iptali sonucunu doğuracağı gibi, bunun tersi de mümkün olacaktır. Bugün için, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi genel ve soyut boyutuyla böyle bir imkanı AYM'ne sağlamamaktadır. Başka bir örnek

---

1 TAN, (2001) a.g.m., s. 875.

2 Fransız Anayasa Konseyinin 3 Ağustos 1993 tarihli ve 93-324 DC sayılı kararı, L. FAVOREU, **Recueil de Jurisprudence Constitutionnelle**, 1959-1993, Litec, Paris, 1994, s. 537'den aktaran TAN, (2001) a.g.m., s. 870.

3 TAN, (2001) a.g.m., s. 870.

4 James M. BUCHANAN, Marilyn FLOWERS, "Constitutional Limits on Taxing and Spending", **The Public Finance**, Homewood, İllionis: Richard D. Irwin Inc., 1960, s. 143'den aktaran Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, Özgür SARAÇ, "Anayasal İktisat Perspektifinden Vergi Reformu ve Vergi Anayasası Önerisi", **Anayasal İktisat Pershektifinden Para ve Maliye Politikaları**, (Ed. Dilek DİLEYİCİ), Seçkin Yayınları, Ankara, 2005, s. 70.

vermek gerekirse, Anayasal İktisatçılara göre, vergi konularının önceden Anayasa içerisinde açık olarak belirlenmesi gerekmektedir[1]. Buna göre üzerine vergi konulacak unsurlar, "mali güce göre vergilendirme" ilkesi çerçevesinde soyut ve genel olarak belirlenen ve içeriği AYM'nce doldurulan bir ilkeye dayalı olarak değil de, bizzat Anayasa ile belirlenmiş olacağından, Anayasada sayılan konular dışındaki konular üzerine vergi konulması halinde ilgili kanunlar AYM'nce iptal edilebilecektir.

B- Uluslararası Anlaşmalar

Anayasa yargısı denetiminde kullanılan ölçü normlardan bir diğeri de uluslararası anlaşmalardır. Vergi kanunlarının denetiminde uluslararası anlaşmaların ölçü norm olarak kullanılması konusuna girmeden önce, bu konunun "temsilsiz vergi olmaz" ilkesiyle ilgili olarak değerlendirilmesi gerekir. "Temsilsiz vergi olmaz" veya "rızasız vergi olmaz" ilkeleri, ilk bakışta öyle görünse de, bir ülke yasama organında temsil edilmeyen yabancıların vergilendirilmeyeceği anlamına gelmeyecektir[2]. Yabancılar kural olarak mülkilik esasına göre, ülkenin vergi kanunlarının muhatabı olarak vergi ödemek durumunda kalmaktadırlar. Ancak yabancılar hakkında vergilendirme yetkisinin kullanılması bir takım sınırlamalara tabi tutulabilmektedir[3]. Yabancıların hem kendi ülkelerinde, hem de bulundukları ülkelerde vergilendirilmeleri, vergilendirme yetkisi çatışması sonucunu doğuracaktır[4]. Bu çatışmayı yani çifte vergilendirmeyi önlemek için devletler ya tek yanlı olarak vergi kanunlarına koydukları hükümlerle vergilendirme yetkilerini sınırlarlar; ya da diğer devletlerle çifte vergilendirmeyi önlemek için anlaşma imzalarlar. Bu anlaşmalar "ikili" olabileceği gibi "çok taraflı" da olabilir. Devletlerin uluslararası alanda vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılmasının bir diğer yolu da uluslararası veya uluslaraüstü ekonomik bütünleşmelere katılmalarıdır[5]. Bu bağlamda Türkiye'nin yapmış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları veya AB'ne üyelik süreci çerçevesinde yaptığı anlaşmaların vergilerle ilgili hükümleri, vergi kanunlarının denetiminde ölçü norm olarak dikkate alınabilecektir. Bunlar dışında, vergilendirme yetkisinin kullanılmasında ve sınırlandırılmasında başka uluslararası metinlerden de yararlanılabilecektir. 10 Aralık 1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi[6], 20 Mart 1952 tarihli İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmeye Ek

---

1 AKTAN, DİLEYİCİ, SARAÇ, (2005) a.g.m., s. 75-76.
2 ÇAĞAN, a.g.e., s. 7.
3 TOSUNER, ARIKAN, (2006) a.g.e., s. 16.
4 ÇAĞAN, a.g.e., s. 9.
5 ÇAĞAN, a.g.e., s. 10.
6 "*Hiç kimse keyfi olarak mal ve mülkünden mahrum edilemez*" (m. 17).

Protokol[1] gibi metinler[2] ve serbest bölge kurulmasına ilişkin çok taraflı anlaşmalar, Tarifeler ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) ve Dünya Ticaret Örgütü (WTO) ile ilgili anlaşmalar ile IMF Anlaşmasının hükümlerini[3] bu çerçevede saymak mümkündür. Bu anlaşmalar vergilendirme yetkisinin kullanımı ve sınırları ile ilgili pek çok hüküm içermektedirler. Örneğin, Ek Protokol'ün 1 inci maddesinde, vergi salma yetkisinin sınırları; kamu yararı, kanunun aradığı şartlar ve devletler hukukunun genel ilkeleri şeklinde belirlenmiştir[4]. Buna göre, vergi kanunları bağlamında AİHM'ne yapılacak bir başvuru olması halinde, Mahkeme, bu sınırlamalar doğrultusunda konuyu değerlendirecektir.

1960'lı yılların sonuna kadar tercihini vergi anlaşması yapmama yolunda kullanan Türkiye, uluslararası piyasalarda istediği yere gelebilmek bakımından, bu tür anlaşmaları yapma zorunluluğuyla karşı karşıya kalmıştır[5]**.** Gerek 1961 ve gerekse 1982 Anayasası'nın hazırlanmasında kaynak olan[6] ve vergilendirme yetkisini sınırlarken vergi hukukunun bağlayıcı kaynakları arasında bulunan uluslararası anlaşmaların Türk Hukuku'ndaki yeri ile ilgili düzenleme 1982 Anayasası'nın 90 ıncı maddesinde yapılmıştır. "Milletlerarası anlaşmaları uygun bulma" başlıklı 90 ıncı maddeye göre; "*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz*". Bu konuda farklı görüşler ortaya atılmışsa da[7], bu hüküm bu anlaşmalara anayasa ile kanunlar arasında bir yer sağlamaktadır[8]. Bu durumda, kanunlar gibi Anayasaya aykırılıkları iddia edilemeyen bu anlaşmaların, Anayasa gibi ölçü norm olarak kullanılabilmesinin mümkün olup olmadığı sorusu sorulabilir.

Uluslararası anlaşmaların AYM'nin çeşitli kararlarında[9], Anayasaya uygunluk denetiminde "aydınlatıcı" ve "destek" ölçü norm olarak kullanıldığı görülmektedir[10]. ÖZBUDUN'un da belirttiği gibi, Anayasada konuya ilişkin bir kural bulunmaması nedeniyle, yürürlükteki Türk pozitif hukuku bakımından milletlerarası hukukun,

---

1 "*Her gerçek ve tüzel kişi mallarının dokunulmazlığına riayet edilmesi hakkına sahiptir. Herhangi bir kimse ancak kamu yararı gereği olarak ve kanunun aradığı şartlar ve devletler hukukunun genel ilkeleri çerçevesinde mülkünden mahrim edilebilir. Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiytin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenleme veya vergilerin veyahut sair mükellefiyetlerin veyahut da para cezalarının tahsili için zorunlu gördükleri kanunları yürürlüğe koymak hususundaki sahip oldukları hukuka halel getirmez*" (m. 1).

2 Bkz. KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 293.

3 VANISTENDAEL, a.g.m., s. 16.

4 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 293.

5 Zeynep ARIKAN, "Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Önlenmesi Yolları", **Dokuz Eylül Universitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 11, Yıl 1995b, s. 256.

6 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 10.

7 Bkz. Tahsin FENDOĞLU, Uluslararası İnsan Hakları Belgelerinin Uygulanmasında "Bagımsız Ölçü Norm" veya "Destek Ölçü Norm Sorunu"", **Anayasa Yargısı 17**, Ankara, 2000, s. 372 vd.

8 Billur YALTI SOYDAN, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, Temmuz 1995, s. 365.

9 63/207, 63/124, 67/10, 76/43, 79/1, 87/1, 84/14 esas sayılı kararlar.

10 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 10.

Anayasaya uygunluk denetiminde genel ve bağımsız ölçü norm olarak kabul edilmesi mümkün olmamakla birlikte, 1982 Anayasası'nın yollama yaptığı dört alanda (m. 15, 16, 42, 92) ilgili uluslararası hukuk kurallarının ölçü norm olarak kullanılabilmesi mümkündür[1]. Söz konusu Anayasa maddelerinin hiçbiri vergi kanunlarının denetiminde kullanılan maddeler olmadıklarından, vergi hukuku bakımından uluslararası anlaşmaların bağımsız ölçü norm olarak kullanılabilmesi mümkün değildir.

Uluslararası anlaşmaların hukuksal değeri ile ilgili önemli bir gelişme, 2004 yılında 90 ıncı maddeye yapılan eklemedir. Değişiklik öncesinde, AYM, AİHS'ne özel değer vermesine karşın, Sözleşmeyi destek ölçü norm olarak kullanması[2] ve AİHM'nin zaman zaman Türk Devleti'ni tazminata mahkum etmesi, ancak iç hukuka müdahale edip iptal kararı verememesi karşısında Anayasada değişiklik yapılması ihtiyacı doğmuştur[3]. Bu ihtiyaç doğrultusunda, 7.5.2004 tarih ve 5170 sayılı Kanun'un[4] 7 nci maddesiyle, "*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır*" hükmü, Anayasanın 90 ıncı maddesi 5 inci fıkrasına eklenmiştir. Temel hak ve özgürlüklerin uluslararası gelişime paralel olarak korunmasını sağlama bakımından önemli bir gelişme olan bu Anayasa değişikliğini, anayasa yargısı denetimi bakımından önemli bir değişiklik olarak görmek mümkün değildir. Zira anlaşma hükümlerine aykırı olarak çıkarılan kanunların anlaşma hükümlerine aykırılıktan değil, Anayasanın 90/5 hükmüne aykırılıktan iptal edilmeleri söz konusu olacaktır. Bu durumda anlaşma hükümlerinin destek ölçü norm olarak kullanılmasına devam edilecektir. Değişiklik hükmünün esas önemini hissettireceği alan, vergi yargısı alanıdır[5]. Zira kanun ile anlaşma arasındaki çatışmada anlaşmayı esas alarak kanunu ihmal edecek olan vergi yargısı organları[6], vergi ile ilgili idari işlem ve eylemlerin kanunlara uygunluğunu denetlemek yetkisinin ötesine geçerek, kanunu ihmal etmek suretiyle, doğrudan sözleşme hükümlerini uygulayabileceklerdir[7].

Uluslararası anlaşmaların Anayasaya aykırılıklarının ileri sürülememesi, bu

---

1 ÖZBUDUN, (2003) a.g.e., s. 382.
2 Örneğin, bkz. 99/10 esas sayılı karar.
3 FENDOĞLU, (2000) a.g.m., s. 381.
4 22.5.2004 tarih ve 25469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
5 Ayrıntılı bilgi için bkz. YALTI, a.g.e., s. 28 vd.
6 YALTI, a.g.e., s. 30.
7 Bu durum, bir bakıma, 1961 Anayasası döneminde, itiraz yoluyla AYM'ne başvurduğu halde ilgili kanun hakkında AYM tarafından altı ay içinde karar verilmemesi halinde, Anayasaya aykırılık iddiasını kendisinin çözümlemesi (m. 151) suretiyle kanunların anayasaya uygunluğunu denetleme yetkisine benzemektedir. 1961 Anayasası'na göre, belli koşullarda, Anayasa karşısında kanunları ihmal etme yetkisine sahip olan mahkemeler, 1982 Anayasası 90/5 hükmü ile, temel hak ve özgürlüklerle ilgili anlaşmalar karşısında kanunları ihmal etme yetkisine kavuşturulmuşlardır.

anlaşmalarla Anayasa hükümlerinin çatıştığı durumlarda ne olacağı sorusunu akla getirmektedir. Böyle durumlarda, AYM'nin Anayasayı uygulayarak sorunun çözümünü uluslararası yargı yerlerine bırakmak durumunda olduğu [1] ve uluslararası yargı yerlerinin sorunu, "ahde vefa ilkesi" ve hak-eksenli yorum[2] çerçevesinde, anlaşma hükümlerine göre çözmesinin söz konusu olabileceği söylenebilir. Nitekim AYM, uluslalararası anlaşmaların Anayasaya uygunluk denetiminden kaçındığı gibi, bunların Anayasa üstü ilkelere uygunluğu konusunu da tartışmamaktadır[3].

C- Hukukun Genel İlkeleri

Hukukun genel ilkelerinin tam ve herkesçe kabul edilebilecek bir tanımını yapmak kolay olmamakla birlikte, bu konuda pozitif bir temel olarak Milletlerarası Adalet Divanı Statüsü'nün 38 inci maddesinden yararlanılabilir. Bu madde, "Uygar milletlerce tanınmış genel hukuk ilkeleri"ni milletlerarası hukukun kaynakları arasında saymıştır. AYM de muhtemelen bu tanımdan esinlenerek, hukukun genel ilkelerini, "*hukukun bilinen ve tüm uygar ülkelerin benimseyip uyduğu ilkeler*" olarak tanımlamıştır[4].

1961 ve 1982 Anayasaları "hukukun genel ilkeleri"nden doğrudan doğruya söz etmemiş olmakla beraber, 1961 Anayasası'nın 132 inci ve 1982 Anayasası'nın 138 inci maddeleri bu ilkelerden hakim tarafından bir hukuk kaynağı olarak yararlanılabileceğini ifade etmektedir. İlgili maddelerdeki hakimlerin, Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verecekleri yolundaki ifadelerden salt yazılı metinlerin değil, bunun yanısıra hukukun genel ilkelerinin de dikkate alınabileceği sonucu çıkarılabilmektedir[5].

Türk AYM'nin 1982 Anayasası döneminde vermiş olduğu kararlarda dayandığı genel hukuk ilkelerinden bazıları; iyi niyet, ahde vefa, kazanılmış haklara saygı, kanunların geriye yürümezliği, kesin hükme saygı, devlete (ve kanunlara) güven, özel kural – genel kural çatışmasında özel kuralın uygulanması şeklinde sıralanabilir[6]. Türk AYM'nin kararlarında görüldüğü üzere, genel hukuk ilkeleri içinde "kazanılmış haklara saygı" ilkesi oldukça önemli bir ilke olup, bu ilke "hukuk devleti" ilkesinin doğal bir gereği gibi görülmektedir. Gerçekten de hukuk devletinin diğer unsurları gibi, kazanılmış haklara saygı ilkesinin de temel amacı, bireylerin hukuk güvenliğini sağlamaktır[7]. Kazanılmış haklara saygı ilkesi vergi hukukunda, vergi kanunlarının geriye yürümemesini ifade eden geriye yürümezlik ilkesiyle ilişkili bulunmaktadır. Geriye yürümezlik ilkesi 1982 Anayasası'nda sadece ceza kanunları

---

1 YÜZBAŞIOĞLU, a.g.e., s. 60-61.
2 YALTI, a.g.e., s. 20.
3 ALİEFENDİOĞLU, (1998) a.g.m., s. 164.
4 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 294; 63/166, 85/31 esas sayılı kararlar.
5 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 23-294.
6 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 295.
7 ÖZBUDUN, (2003) a.g.e., s. 121. Bkz. 63/106, 63/124 esas sayılı kararlar.

bakımından düzenlenmiş bulunmakla birlikte, bugün vergi kanunları bakımından da kabul edilmekte, böylece vergi hukuku alanında yazılı olmayan genel bir hukuk ilkesi olarak fonksiyon görmektedir.

AYM, bugüne kadar hiçbir kararında bir genel hukuk ilkesini bağımsız ölçü norm olarak kullanmamış, hukuk devleti kavramından hukukun genel ilkelerini çıkararak, hukukun genel ilkelerinden destek ölçü norm olarak yararlanmıştır[1]. AYM kararlarında hukukun genel ilkeleri, "hukuk devleti" kavramının ayrılmaz unsurları olarak yorumlamıştır[2]. Bu doğrultuda, hukuk devletinin çeşitli kararlarda verilen tanımlarında yer alan ana ilkelerine eklenen nitelendirmelerin en önemlilerinden biri de, kanun koyucunun, "*yalnız yasaların Anayasaya değil, Anayasanın da evrensel hukuk ilkelerine uygun olmasını sağlamakla yükümlü olduğu*"[3]dur[4]. AYM'nin Anayasanın da hukukun genel ilkelerine uyması gerektiği yolundaki ifadeleri bir temenniden ibaret görünmektedir. Zira Anayasa koyucu bir Anayasa maddesini bu evrensel ilkelere aykırı olarak düzenleyebilir ve AYM'nin bu düzenlemeyi denetleme yetkisi bulunmamaktadır. Kendi gücünü Anayasa koyucunun yaptığı Anayasadan alan AYM'nin bu organın işlemlerini denetlemesi kabul edilmemiştir. Ancak, yine de realist yorum anlayışı çerçevesinde, Anayasa hükümlerinin anlamlarını belirleme yetkisini küçümsememek gerekmektedir.

VIII- VERGİ KANUNLARININ TABİ OLDUĞU ANAYASAL İLKELER

Yasama organı tarafından kullanılan vergilendirme yetkisi birtakım sınırlamalara tabi tutulmaktadır. Vergi kanunlarının içeriğinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken çeşitli Anayasal ilkeler de bu sınırlamalar içinde yer almaktadır.

Devletin vergilendirme yetkisi, Anayasanın 73 üncü maddesinde yer alan kamu giderlerinin karşılanması, kanunilik, mali güç, genellik, eşitlik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri ile birlikte Anayasanın genelinden ve bazı özel hükümlerinden çıkarılan "hukuk devleti ilkesi", "sosyal devlet ilkesi" ve "hukuki güvenlik ilkesi" gibi birtakım ilkelerle sınırlandırılmıştır. Vergi, Anayasanın öngördüğü bu ilkeleri gözetecek şekilde kanunla konulmalıdır[5]. Vergilendirmeye ilişkin anayasa hukukundan kaynaklanan bu hukuki ilkeler, sistemi taşıyan vergi hukuku ilkeleri olarak isimlendirilebilir[6]. Vergi ödevi ile temel hak ve özgürlükler arasındaki bağın önemi dikkate alındığında, vergilendirmenin anayasal ilkelerle sınırlandırılmasını

---

1 ÖZBUDUN, (2003) a.g.e., s. 384. Bkz. 63/166, 63/124, 87/30, 85/31, 86/3 esas sayılı kararlar.
2 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 295. Bkz. 01/119, 89/6, 91/7 esas sayılı kararlar.
3 01/119 esas sayılı karar.
4 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 230.
5 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 149.
6 Bkz. Klaus TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Band I, Köln 1993, s. 111 vd.'dan aktaran Joachim LANG, "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri", (Çev: Funda BAŞARAN), **Anayasal Mali Düzen**, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, s. 3.

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

A- Genel İlkeler

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

1- Hukuk Devleti İlkesi

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[1]. Bu bağlamda hukuk devletinin kişi açısından temel konusu, insan hakları ve temel hürriyetler, devlet açısından ise kuvvetler ayrılığı ilkesidir[2]. Birey açısından hukuk devleti bireyin üç temel gereksinimine hizmet etmektedir: "Özgürlük", "güvenlik" ve "eşitlik"[3]. Hukuk devletinde yasama, yürütme ve yargı organları, yalnız halkın sahibi ve kaynagı olduğu egemenliğin kendi alanlarına düşen bölümlerini kullanırlar. Anayasa, kanunlar ve "hukukun genel ilkeleri" bu alanlara ilişkin yetkileri belirler ve sınırlar. Böylece hukuk yoluyla karşılıklı denetlemeye dayanan bir kuvvetler ayrılığı bilindiği gibi, yasama ve onun uzantısı olan hükümet, yani siyasal iktidarla yargı arasındadır[4].

Hukuk devletinin öğelerini bir liste halinde verebilme imkanı yoktur. Bununla birlikte somut olay ve konularda hukuk devleti açısından çözümlemeler yapılabilmektedir[5]. Doktrinde hukuk devleti kavramının kapsadığı belli başlı şu ilkeler

---

1 ÇAĞAN, a.g.e., s. 144.
2 KARAYALÇIN, a.g.m., s. 132.
3 ÖKÇESİZ, (1998a) a.g.m., s. 31.
4 ÜNSAL, a.g.e., s. 127.
5 ÇAĞAN, a.g.e., s. 144.

üzerinde durulmaktadır[1]:

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

Hukuk devletine ilişkin bütün bu ilkeler diğer hukuk dallarıyla ilgili oldukları kadar vergi hukukuyla da ilgilidirler. Kuvvetler ayrılığı ilkesi çerçevesinde, vergilerin konulması, uygulanması ve denetlenmesi yetki ve görevlerinin değişik organlara verilmesi, vergi kanunlarının herkese uygulanması, toplanan vergilerin ancak kanunlara uygun kamusal amaçlarla kullanılması[2], idarenin kanunlarla bağlı olması ve kıyasın yasak olması, vergi konusunda yetki devrinin koşullarının belirlenmiş olması, yasama organınca çıkarılan vergi kanunlarının anayasa yargısına denetimine tabi tutulması şeklinde anayasalarda düzenlenen esaslar; hukuk devleti anlayışının anayasalara yansımasının sonuçlarıdır. Dolayısıyla, anayasanın yukarıda belirtilen düzenlemelerine aykırı bir kanun, aynı zamanda hukuk devleti ilkesine de aykırılık oluşturacaktır.

Vergi hukukunda, hukuk devleti kavramının son derece geniş bir uygulama alanı vardır. Çünkü devlet vergilendirme yetkisi aracılığıyla kişilerin hak ve özgürlük alanlarına çeşitli müdahalelerde bulunmaktadır[3]. Gerçekten de vergi doğrudan doğruya bireylerin mülkiyet hakkına yönelik bir el atma olması yanında, yapmayı düşündükleri işten seyahat özgürlüklerine kadar pek çok hak ve özgürlük üzerinde etkili olabilecektir. Hukuk devletinde devlet vergilendirme yetkisini hukuk kuralları çerçevesinde kullanır. Vergilerin kanunilik yanında diğer anayasal ilkelere de uygunluğu sağlanır. Vergi hukuku, hukuk devleti kavramının sınırlarını belirlemek

---

1 Bkz. ÖKÇESİZ, (1998b) a.g.m., s. 45; Ernst Rudolf HUBER, "Modern Endüstri Toplumunda Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet", (Çev: Tuğrul ANSAY), **Hukuk Devleti**, (Haz. Hayrettin ÖKÇESİZ), HFSA – Hukuk Felsefesi ve sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998, s. 60; Klaus STERN, Der Rechtsstaat (Rektoratsrede), Krefeld, 1971, s. 7'den aktaran Hayrettin ÖKÇESİZ, "İnsan ve Hukuk Devleti", **Hukuk Devleti**, (Haz. Hayrettin ÖKÇESİZ), HFSA – Hukuk Felsefesi ve sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998c, s. 41; KARAYALÇIN, a.g.m., s. 134.

2 VANISTENDAEL, a.g.m., s. 1.

3 ÇAĞAN, a.g.e., s. 144.

açısından en elverişli hukuk kollarından biridir[1]. Hukuk devletinde yasama ve yürütme organlarının vergilendirme alanındaki yetkilerinin sınırlarının saptanmasında yargı organlarına önemli görevler düşmektedir[2]. Vergi hukukunun temel belirleyici işlemleri kanunlar olduğu için ve yasama organı AYM tarafından denetlendiğinden, vergi hukukunun hukuk devleti ilkesi çerçevesinde gelişiminin denetimi konusunda en önemli görev AYM'ne düşmektedir.

Devletin vergilendirme yetkisini mali amaç dışında, sosyal, ekonomik ve kültürel amaçlarla kullanması ile vergilerin son zamanlarda temel hak ve özgürlüklere uygunlukları daha da güncel bir duruma gelmiştir. Ekonomik ve sosyal yaşamı düzenlemeyi amaçlayan vergi kanunları, çeşitli ekonomik faaliyetlerin caydırılması gibi etkiler doğurabilecektir. Bu kanunların uygulanması ile ortaya çıkan caydırıcı etki temel hak ve özgürlükleri zedeleyeblir[3]. Çünkü temel hak ve özgürlüklerin vergi kanunları ile de olsa sınırlandırılması ölçüsüz ve aşırı boyutlara ulaştığı taktirde, bu hak ve özgürlükler kullanılamaz hale gelebilir[4]. AYM bu konuda, "*getirilen yükümlülüğün ağırlığı temel hak ve özgürlükleri kullanılamaz hale getiriyorsa, Anayasaya aykırılıktan söz edilebilir*"[5] demek suretiyle "kullanılabilirlik ölçütü"nü dikkate aldığını göstermektedir[6]. Hak ve özgürlüğü kullanılamaz hale getiren yükümlülük, artık o hak ve özgürlüğün özüne dokunmuş olacak ve yükümlülüğü getiren düzenlemenin iptal edilmesi gerekecektir[7].

1982 Anayasası'nda düzenlenen sosyal güvenlik hakkı (m. 60), ailenin korunması (m. 41), özel hayatın gizliliği (m. 20), yerleşme ve seyahat özgürlüğü (m. 23) gibi hak ve özgürlüklerin yanısıra; vergi kanunlarına karşı en duyarlı olan hak ve özgürlüklerin başında, mülkiyet ve miras hakkı (m. 35) ile çalışma ve sözleşme özgürlükleri (m. 48, 49) gelmektedir. Vergi, özü 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. Mülkiyet hakkı bakımından müsadere ölçüsüne

---

1 Klaus TIPKE, Steuerrecht, Ein Systematischer Grundriss, 3. Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 1975, s. 7'den aktaran ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 137. Ancak, kanunilik ilkesi veya diğer vergi ilkelerinin hukuk devletinin zorunlu sonucu olduğu söylenemeyecektir. Zira hukuk devleti ilkesini kabul ettiği halde, verginin kanuniliği ilkesini kabul etmeyen ve vergisel düzenlemelerin (pekçok temel unsur itibariyle) esas olarak yürütme tarafından yapılmasını öngören ülkeler de olabilecektir.

2 ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 137.

3 Ernst BENDA – Karl KREUZER, **Verfassungsrechtliche**, Grenzen der Besteuerung, Deutsche Steuerzeitung, No. 4, Februar 1973, s. 53'den aktaran ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 140.

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

5 95/6 esas sayılı karar.

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

7 Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında "ölçülülük ilkesi" ile ilgili olarak bkz. Necmi YÜZBAŞIOĞLU, Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku, İstanbul, 1993, s. 286-287.

varacak vergisel düzenlemelerden kaçınma yükümlülüğü söz konusu iken; bazı haklar bakımından devlete görevler yüklenmiş bulunmaktadır. Örneğin, devlet en az geçim indirimi ya da asgari ücretin vergi dışı bırakılması ile ilgili olarak yapacağı düzenlemelerle aileyi korumalıdır[1]. Bu anlayışa ters biçimde aile reisi beyanı uygulaması ile aile gelirlerinin toplanarak vergilendirilmesi söz konusu olmuş, bu uygulama 27 Mayıs 1960 – 6 Ocak 1961 tarihleri arasında GVK'na dahil edildiği için AYM'nce incelenememiştir[2]. Benzer şekilde, taşınmaz gelirlerinden malikin yararlanmasını engelleyecek ölçüde yüksek oranlı bir gelir vergisi, veraset yoluyla mirasçılara geçen malvarlığının tümüne yakın bir bölümünün devlete aktarılması sonucunu doğuran çok yüksek oranlı bir veraset vergisi, malik ile taşınmaz arasındaki ilişkiyi kesmeye yönelen ve kamu yararının haklı kılamayacağı kadar yüksek oranlı bir emlak vergisi, işletmeler arasındaki rekabet şartlarını ölçüsüz biçimde değiştiren vergi teşvik tedbirleri, bir sanat veya mesleğin sürdürülmesini ekonomik olarak caydıran ve önleyen vergiler temel hak ve özgürlüklerin özünü zedeleyebilir[3].

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[4].

2- Sosyal Devlet İlkesi

Bugün anayasalarda yer alan sosyal devlet ilkesinin herkesin üzerinde anlaştığı 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[5]. Böylelikle sosyal haklar sağlanmaya çalışılacaktır[6]. Sosyal adalet, zenginliğin adil dağılımını; sosyal refah, milli gelirin arttırılması ve dengeli dağıtımını; sosyal güvenlik ise, bireylerin yarından emin olmalarını ifade eder. Bu amaçlar çerçevesinde devlet bir yandan ekonomik bakımdan zayıfları koruyacak, vatandaşları sosyal güvenliğe kavuşturacak, diğer

---

1 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 308.

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

3 ÇAĞAN, a.g.e., s. 167-171.

4 KARAKAŞ, SONSUZOĞLU, a.g.m., s. 220.

5 BALTA, a.g.e., s. 113.

6 Sosyal haklar, "ekonomik bakımdan zayıf ve güçsüz olanarın ve özellikle işçilerin haklarının ve çıkarlarının korunması, geliştirilmesi ve emekle sermaye arasındaki ilişkilerde bir güç dengesi kurulması için devletin gerçekleştirme sorumluluğunu üstlendiği ekonomik ve sosyla nitelikli ve özgürlükçü önlemlerin tümüdür". Cahit TALAS, "Sosyal Haklar ve Türk Anayasalarında Sosyal Hakların Evrimi", İnsan Hakları Yıllığı, Yıl: 3-4, 1981-1982, s. 43.

yandan da ekonomik kalkınmayı sağlayacakıtr[1]. Sosyal devlet bu amaçları gerçekleştirmek üzere devlete bir kısım olumlu görevler yüklemektedir. Sosyal devlet, görevlerini yerine getirebilmek için ekonomiye müdahale ederek gelir ve servet dağılımını adil bir duruma getirmeye çalışır, kalkınmayı plana bağlar[2]. Bu bakımdan sosyal devlet ilkesi devletin ekonomiye müdahalesinin gerekçesini oluşturmaktadır. Ancak bir yandan da bu müdahaleler sonucu bozulan ekonomik dengelerin doğurduğu sosyal sorunlarla ilgili olarak sosyal devlet aynı zamanda bir sonuç olarak ortaya çıkmaktadır.

Kişiler sosyal devletin sosyal niteliği gereği, elde ettikleri sosyal haklar yanında bazı ödevleri yerine getirmek ve kanunların öngördüğü özverilere katlanmak zorundadırlar. Anayasanın siyasal hakları ve ödevleri düzenleyen dördüncü bölümünde yer almasına karşın, daha ziyade sosyal ve ekonomik nitelikte olan "vergi ödevi" bu türdendir[3]. Devletin sosyal nitelik kazanması ile vergilendirmenin de geleneksel mali işlevi yanında ekonomik ve sosyal yaşamı düzenlemeye yönelik vergiler de ön plana çıkmıştır. Böylece sosyal devlet, vergilerin ekonomik bakımdan tarafsız olması gerektiğine ilişkin "leave them as you find them" (bulduğun gibi bırak) kuralını reddetmektedir[4]. Sosyal gerekçelerle vergilerin düzenleyici şekilde kullanılması, çoğu zaman vergilendirmenin en önemli ilkelerinden biri olan "eşitlik ilkesi"nin ihlali sonucunu doğuracaktır.

Devletin ekonomiye müdahalesi esas olarak Keynesyen iktisadın hakim olmaya başladığı 1930'lu yıllarda başlamıştır ve böylece verginin mali amaç dışında ekonomik amaçla kullanılmaya başlanması söz konusu olmuştur. 1930'lu yıllarda, Başkan Roosevelt'le Amerikan Yüksek Mahkemesi arasındaki sürtüşme de esas itibariyle, müdahaleci devlet anlayışına karşı Mahkemenin direnmesiyle ilgilidir. Bundan sonraki süreçte verginin sosyal amaçla kullanılması şeklinde gelişmeler yaşanmıştır. Sosyal devlet anlayışının II. Dünya Savaşı sonrası ortaya çıktığı görülmektedir. Türk düşünce hayatında ise 1960'da kesin çizgilerle çizilmiştir[5]. 1961 Anayasası'nın yeni olan yönlerinden biri de "sosyal devlet ilkesi"ni benimsemiş olmasıdır. Sosyal ve iktisadi hakların ilk defa bu Anayasada öngörülmüş olması da bunu açıkça göstermektedir[6].

---

1 Ayferi GÖZE, Sosyal Devlet Sistemi, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s. 9-93; Ülkü AZRAK, "Sosyal Devlet", **Reşat KAYNAR'a Armağan**, s. 7; ÇAĞAN, a.g.e., s. 190; KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 343.

2 ÇAĞAN, a.g.e., s. 190.

3 ALİEFENDİOĞLU, (1981) a.g.m., s. 70.

4 Klaus TIPKE, **Steuerrecht, Ein Systematischer Grundriss**, 3. Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 1975, s. 24'den aktaran ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 145.

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

6 Mustafa ERDOĞAN, **Türkiye'de Anayasalar ve Siyaset**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Liberte Yayınları, 1999, s. 101.

Sosyal devlette bir yandan sosyal adalete ve gelirin ve servetin yeniden dağıtılmasına, öte yandan da planlı kalkınmaya yönelen vergi tedbirleri önem kazanmaktadır. Ancak gelişmekte olan ülkelerde bu hedefler birbirine ters düşen tedbirleri gerektirdiğinden çoğu kez çelişmektedir[1]. Nitekim vergi ile kalkınma yolunu seçen ülkeler için vergi politikası ile kalkınma yönünde ayarlamalar yapılır. Ancak vergi politikası ile kalkınmanın teşviki sağlanırken gelir dağılımı sorunu ihmal edilmiş, vergi politikasının gelir dağılımındaki adaletsizlikleri giderici şekilde kullanılması yoluna gidilememiştir. İstisna ve muaflıkların sosyal amaçlarla kullanılmaması bunun en açık örneğini teşkil etmektedir[2]. Hukuk devleti ile sosyal devlet anlayışları arasındaki farklardan kaynaklanan bu çelişki sosyal devlet ilkesinin hukuki bakımdan ne ölçüde bağlayıcı olduğu sorununu ortaya çıkarır[3].

Sosyal devlet ilkesi çerçevesinde, devletin ekonomik ve sosyal yaşama planlı olarak müdahale etmesi, sosyal adaleti gerçekleştirmek için gelirin ve servetin dağılımını adil bir duruma getirmesi gerekmektedir. Sosyal devlet kavramı hukuk devleti kavramından farklı olarak devlete olumlu bir kısım ödevler yüklemektedir. Hukuk devleti kavramının kanun önünde eşitlik anlayışı, sosyal devlette ekonomik ve sosyal bir içerik kazanarak fırsat eşitliğine dönüşmüştür. Hukuk devleti kavramı vergi adaletinin, kanun önünde eşitlik –ya da yatay adalet- yönü ile ilgilendiği halde sosyal devlet gelir, servet, harcama, aile yükü vb. yönlerden farklı durumlarda olanların ne ölçüde farklı vergilendirilecekleri, başka bir deyişle dikey adalet sorunu ile ilgilidir. Sosyal devlet kavramı açısından tek başına yatay adalet yeterli değildir[4].

Klasik haklar bakımından esas olan devlet müdahalesinin önlenmesi iken, sosyal haklar bakımından esas olan devletin müdahalesidir[5]. Sosyal hukuk devleti olarak devletin gerçekleştirmek zorunda olduğu görevler aşağıda şekilde sıralanabilir:

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

---

1 ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 145.
2 TOSUNER, (1998) a.g.m., s. 135.
3 ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 145.
4 ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 52.
5 TUNAYA, a.g.e., s. 279.

- Herkese sosyal güvenlik sağlanması (m. 60)
- Tarih, kültür ve tabiat varlıklarının korunması (m. 63)
- Sanatın ve sanatçının korunması (m. 64)
- Planlı kalkınmanın sağlanması (m. 166)
- Piyasaların denetimi ve dış ticaretin düzenlenmesi (m. 167)
- Orman köylülerinin korunması (m. 170)
- Kooperatifçiliğin geliştirilmesi (m. 171)
- Tüketicilerin korunması (m. 172)
- Esnaf ve sanatkarın korunması (m. 173)

Geçmiş yıllarda Türk Vergi Sistemi'ne dahil edilmiş ve uzun süre uygulanmış bazı kurumların sosyal devlet ilkesi ile bağdaştırılabilmesi mümkün değildir. Bunlardan biri "aile reisi beyanı"dır. Bu uygulamaya göre, aile reisi, eş ve çocukların gelirleri aile reisi tarafından tek bir beyanname ile beyan edilmekte ve ailenin toplam geliri üzerinden vergilendirilmektedir. Böylelikle ailenin geliri tek bir beyanname ile beyan edilmekte ve toplam gelir tarifenin daha yüksek dilimlerine girerek artan oranlı tarife yapısı dolayısıyla daha yüksek oranda vergilendirilmektedir. Bu düzenleme, Anayasanın 41 inci maddesiyle devlete yüklenmiş bulunan "ailenin korunması" yükümlülüğüne aykırı olmanın yanında, "ödeme gücü ilkesi", "eşitlik ilkesi" gibi temel vergilendirme ilkelerine de aykırılık oluşturmaktadır[1]. Söz konusu düzenleme 1961 Anayasası'nın geç. 4 üncü maddesi gereğince AYM önüne getirilememiş, dolayısıyla Anayasaya aykırılık bir kararla tespit edilememiştir. Bu düzenleme nihayet 1998 yılında 4369 Sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmıştır.

Anayasaya aykırılığı söz konusu bir başka düzenleme ise, zaman zaman Türk Vergi Sistemi'ne dahil edilmiş olan "hayat standardı esası" uygulamasıdır. Bir çeşit götürü vergilendirme olan hayat standardı esası, uygulandığı vergi mükelleflerinin bir kısmının mesleği terk etmesine sebep olarak, Anayasanın çalışma özgürlüğüne ilişkin hükümlerini ihlal etmektedir. Bunun yanında, hayat standardı esası, vergilendirme ile ilgili "eşitlik ilkesi" ve "mali güce göre vergilendirme ilkesi"ni de ihlal etmektedir[2].

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

Bugün anayasalarda yer alan "sosyal hukuk devleti" ifadesiyle birlikte

---

1 Bkz. KARAKAŞ, SONSUZOĞLU, a.g.m., s. 233-234; ARIKAN, a.g.t., s. 209.
2 KARAKAŞ, SONSUZOĞLU, a.g.m., s. 234.

değerlendirildiğinde; vergi kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları karşılamak üzere başvurulan en önemli araç olduğundan[1], denilebilir ki, sosyal hukuk devleti aynı zamanda vergi devletidir[2].

3- 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[3].

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin tabi olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene koyabilmesi anlamına gelir. Kişilerin davranışını düzenleyen kurallar onlara güvenlik sağlamalıdır. Hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleşebilmesinin ön şartı, devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasıdır[4]. Bu bakımdan hukuki güvenlik ilkesi hukuk devleti ilkesinden doğmakta, hukuk devleti ilkesinin bireye bakan yönünü oluşturmaktadır. Bu ilke kapsamında "güvenlik"ten yararlanacak olan, Anayasa ile hak ve özgürlükleri güvence altına alınmış olan bireydir. Bu bağlamda düşünüldüğünde hukuki güvenlik ilkesi, bir üst ilke olan ve ideal durumu hedefleyen hukuk devleti ilkesinin birey düzeyinde daha da somutlaşmış hali olarak ortaya çıkmaktadır.

Hukuki güvenlik ilkesinin en gerekli olduğu alanlardan biri, devletin birey hak ve özgürlüklerine en fazla müdahalede bulunabileceği alanlardan biri olan vergilendirme alanıdır. Vergi devletinin gelişimi sonucu verginin gelişen fonksiyonları ve mali amaç dışındaki amaçlarla alınmaya başlamasıyla, devlet müdahaleciliğinin, başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel birey hak ve özgürlüklerine yönelmesi karşısında, bireyin gerek kanunların yapılması ve uygulanması ve gerekse denetimi alanlarında anayasal korunma altına alınması gerekmiştir. Kişiler, devletin vergilendirme yoluyla hak ve özgürlükler alanlarına yönelttiği müdahaleleri önceden tahmin edebilmeli ve geleceğe dönük planlarını buna göre yapmalıdırlar; böylece vergilendirmede keyfilik de önemli ölçüde önlenir[5].

Hukuki güvenlik ilkesinin bir yönü, kanunların içeriği ve yürürlüğü ile ilgili olarak ortaya çıkmaktadır. Buna göre vergi kanunları açık, anlaşılır, kesin olacak;

---

1 Salih TURHAN, **Vergi Teorisi**, İstanbul, 1982, s. 27.
2 TIPKE, Steuerrecht, 10. Bası, Köln, 1985, § 1, 2'den aktaran KANETİ, a.g.e., s. 3.
3 ULUATAM, METHİBAY, a.g.e., s. 52.
4 ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 46; Hans SPANNER, **Rechtssicherheit, Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften**, C. II, L-Z, München 1972, s. 870'den aktaran ÇAĞAN, a.g.e., s. 172.
5 ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 141; Fritz NEUMARK, (Çev. İclal (FEYZİOĞLU) CANKOREL), **Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1975, s. 375.

yoruma ve kıyasa imkan vermeyecektir[1]. Ayrıca geçmişe yürütülmeyecektir. Hukuki güvenlik ilkesinin diğer yönü ise, yasama organı ve idarenin vergi ile ilgili işlem ve eylemlerinin yargı denetimine tabi tutulmasıdır. Yargı denetimi yoluyla, vergi kanunlarının çıkarılmasından somut olaylara uygulanmasına kadar bütün aşamalarda anayasal ilkelere uygunluğun sağlanması amaçlanmaktadır. Vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesinin kapsamına verginin belirliliği, vergi kanunlarının geriye yürümezliği ve kıyas yasağı ilkeleri girmektedir[2].

a) Verginin Belirliliği İlkesi

Hukuk devletinin bireylere bakan yönü olan hukuki güvenlik ilkesinin en önemli gereklerinden biri belirliliktir. Bu ilke kanun veya diğer düzenleyici işlemlerin içeriklerinin açık ve anlaşılır şekilde belli olmasını sağlayarak hukuk güvenliğini sağlamaktadır. Vergilendirmede belirlilik ilkesi, hukuk devleti kavramının hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde, geleneksel anlamını aşan bir içerik kazanmıştır. Vergilendirmede belirliliğin sağlanmasıyla, bir yandan vergi yükümlülerinin hukuki güvenliği, öte yandan da vergi idaresinin istikrarı korunmaktadır[3].

Vergi bakımından belirliliğin sağlanması, verginin esaslı unsurlarının ilgili düzenleyici işlemde gösterilmesini gerektirir. Geleneksel anlamda vergilendirmede belirlilik ilkesi, verginin konusunun, vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanları ve şekillerinin gerek idare, gerek vergi yükümlüleri açısından belli ve kesin olmasını ifade eder. Vergilere ilişkin işlem ve kuralların açık ve anlaşılabilir olması vergilendirmede keyfiliğin önlenmesi amacını gütmektedir[4]. Bu amaca uygun olarak, örneğin, gelişmiş batı ülkelerinde olduğu gibi Türkiye'de de gelir vergisine tabi gelir unsurları sınırlayıcı yöntemle tek tek sayılmış ve tanımlanmış[5], bu konuda açıklık sağlanmaya çalışılmıştır.

Her ne kadar verginin kanuniliği ilkesinin verginin belirliliği ilkesinin önkoşulu olduğu belirtilmişse de[6], belirlilik ilkesi kanunilik ilkesi ile ilgili olmakla birlikte doğrudan bu ilkenin sonucu değildir. Zira kanunilik ilkesi olmamakla, yani yürütmeye vergilendirme yetkisi tanınmakla birlikte (167/2 deki gibi) belirlilik ilkesi de zorunlu tutulabilirdi. Bu doğrultuda, yürütme organının düzenleme yetkisinin bulunduğu durumlarda, yürütmenin işlemleri bakımından da belirlilik ilkesine uygun olarak gerekli unsurların açık ve anlaşılır şekilde, ilgili metinlerde gösterilmesi gerekmektedir. Böylece yükümlüler, katlanacakları yükümlülükler hakkında

---

1 ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 141.
2 ÇAĞAN, a.g.e., s. 172.
3 ÇAĞAN, a.g.e., s. 172.
4 ÇAĞAN, a.g.e., s. 172.
5 Gülsen GÜNEŞ, (2000a) a.g.m., s. 263.
6 Bedi Necmeddin FEYZİOĞLU, "Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise), **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, C. VII, S. 1-4, 1952, s. 63, 89; ÇAĞAN, a.g.e., s. 172.

bilgilenmiş olurlar. Bu bilgilenmenin zamanı yükümlülüğün doğmasından önce olmalıdır. Bu durum, belirlilik ilkesi ile geriye yürümezlik ilkesi arasındaki bağlantıyı göstermektedir. Ancak bugün verginin kanuniliği ilkesi temel vergi ilkelerinden biri olduğu için kanunlarda belirliliğin sağlanması gerekmektedir. Verginin kanuniliği ilkesini düzenleyen Anayasa 73/3 hükmü yanında, Bakanlar Kurulu'na yetki devrini düzenleyen 73/4 hükmü de iki açıdan belirlilik ilkesine hizmet etmektedir. Öncelikle 4 üncü fıkrada sayılan temel unsurların alt ve üst sınırlarıyla vergi kanununda düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiş; bunun yanısıra, verginin ancak bu unsurları hakkında Bakanlar Kurulu'na vergilendirme yetkisi devredilebileceği belirtilmiştir.

Vergilendirmede belirliliğin sağlanabilmesi için vergi kanunları çok açık bir dille ve yalın bir biçimde hazırlanmalıdır; böylece herkes vergi kanunlarının etki alanını açıkça anlayabilecektir. Bu durum vergi uyuşmazlıklarını da en az düzeye indirecektir[1]. Nitekim Alman Anayasası vergi mevzuatının açık ve detaylı bir şekilde yazılması gerektiğini ifade etmektedir[2]. Vergi kanunlarının karmaşıklığı mükellefler bakımından bazı olumsuz sonuçların doğmasına sebep olabilecektir. Vergi ödememesi gerektiği halde, bunun farkında olmayan kimselerin vergi ödemeye devam etmeleri buna örnek olarak verilebilir[3]. Bunun yanısıra, belirsizlikler içeren vergi kanunlarının uygulamada istenen başarıyı sağlayamaması ve yürürlükten kaldırılması da söz konusu olabilmektedir[4]. Mükelleflerin zaman zaman ihtirazi kayıtla beyanname vermeleri, vergi idaresinden özelge istenmesi alışkanlığının yaygınlığı gibi hususlar vergi kanunlarının karmaşıklığı ve belirlilik ilkesinin yeterince gerçekleştirilemediğinin göstergesidir. Bu konuda "yatırım indirimi" ile ilgili Türkiye'de yaşanan tartışmalar önemli bir örnektir. Ayrıca bir vergi kanununda başka hukuk kurallarına yollama yapılıyorsa, bu kuralların çok açık biçimde gösterilmesinde yarar vardır[5]. Belirlilik ilkesi vergi kanunlarının istikrarlı olmasını, yani sık sık ve keyfi olarak değiştirilmemesini de gerektirmektedir. Vergi kanunlarının sık sık ve özellikle keyfi gerekçelerle değiştirilmesi de, vergi hukukunda gerekli olan istikrarı bozacaktır[6]. Belirlilik ilkesi yasama organının yürütme organına devrettiği vergilendirme yetkisinin çerçevesinin anayasal kurallar doğrultusunda çizilmiş olmasını gerektirir[7]. Aslında belirlilik ilkesi yürütmeye bırakılan yetkilerin kullanılması için gerekli şartların da belirlenmesini gerekli kılmaktadır. KHK düzenleme yetkisi

---

1 ÇAĞAN, a.g.e., s. 173.
2 JONES, a.g.m., s. 68.
3 SURREY, a.g.m., s. 693-694.
4 Türkiye'de 27.12.1980 tarih ve 2361 sayılı kanun ile GVK'na eklenen mük. 117 nci madde ile yürürlüğe konan "peşin ödeme sistemi", çeşitli sorunların yanısıra ilgili kanuni düzenlemedeki belirsizlikler nedeniyle 31.12.1982 tarih ve 2772 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmıştır. Bkz. Mehmet TOSUNER, "Peşin Ödeme (Dahili Tevkifat) Sistemi", **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı 9, Mayıs – Haziran 1987, s. 8 vd.
5 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 312.
6 Ersan ÖZ, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Aralık 2004, s. 60.
7 ÇAĞAN, a.g.e., s. 173.

veren yetki kanunlarının taşıması gereken şartlara benzer şartların Bakanlar Kurulu'na vergilendirme yetkisi veren kanunlarda da bulunması, bu konuda belirliliğin sağlanması hukuki güvenlik ilkesine hizmet edecektir. Aksi taktirde, Bakanlar Kurulu'nun sık aralıklarla ve beklenmedik zamanlarda kullandığı yetkilerle vergisel yükümlülüklerde yapacağı değişikliklerin belirlilik ilkesini zedeleyerek, uzun vadeli planlar yapılmasını engellemesi söz konusu olabilecektir.

b) Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi

Kural olarak kanunların yürürlüğe girmelerinden sonraki olaylar için uygulanmaları, geriye yürümemeleri gerekmektedir[1]. Kanunlar esas olarak, geleceğe yönelik hükümleri, emirleri ve yasakları kapsamaktadır. Bu sebeple geriye yürümemeleri hukukun genel bir kuralı haline gelmiştir. Bu kural hem akli, hem iktisadi, hem de siyasi düşüncelerle ve sebeplerle gerekçelendirilebilir. Kanun esas olarak bir emri içermektedir. Emirler ise geleceğe yönelik olarak verilirler. Bir emirden önce yapılan tasarruflar ya eski kanunun emrine dayanılarak ya da eski kanunda bunu yasaklayan bir hüküm bulunmamasından yararlanılarak yapılmıştır. Bu bakımdan, sonraki emrin eski tasarrufları ortadan kaldırması ve onları haksız bir duruma düşürmesi doğru olmayacaktır. Diğer yönden, iktisadi ve siyasi düşünceler, hareket ve ilişkilerde kesinlik ve istikrarın bulunmasını gerektirmektedir. Bireyler, hareketlerinin sonuçlarından, devam ve istikrarından emin olmalıdır ki, istenilen girişimlerde bulunabilsinler. Bugün iktisap ettiği durumun devamından emin olmayan bireyler korku ile hareket edecekler ve pek çok girişimden vazgeçeceklerdir. Bireyin cesaretini, girişim enerjisini kırmamak için onu kanunların gelecekteki hükümlerinin tehdidi altında bırakmamak gerekmektedir[2].

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 taktirde, geriye yürüyen hükümler nedeniyle ortaya çıkan zamansal belirsizlik nedeniyle hukuk devletinin bireye bakan yönü olan hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmesi söz konusu olacaktır[3]. Bu durum hukuki barışı tehdit edecek, ekonomik ve ticari hayatın istikrarını bozacaktır[4].

Geriye yürümezlik ilkesi, ceza kanunları dışında 1982 Anayasası'nda pozitif bir kural olarak düzenlenmemiş olup; ceza kanunları dışında, Anayasadaki kanun anlayışını açıklamakta bir ölçü olarak kullanılamaz [5]. Buna karşın, Anayasanın temel

---

1 ÇAĞAN, a.g.e., s. 179.
2 ONAR, a.g.e., s. 369-370.
3 ÇAĞAN, a.g.e., s. 179.
4 Mehmet TOSUNER, "Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 20, Yıl: 2, Ağustos 1994b, s. 47.
5 TEZİÇ, (1972) a.g.e., s. 46-47.

ilkelerinden olan "hukuk devleti ilkesi" ve AYM kararlarıyla içeriği iyice geliştirilmiş bulunan ve 73 üncü maddenin 3 üncü fıkrasında ifadesini bulan "vergilerin kanuniliği ilkesi" gibi ilkeler hukuki güvenliği sağlama amacına yönelik olup, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönemde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkan vermemektedirler[1]. Bu doğrultuda BULUTOĞLU, vergilerin geriye yürütülmesinin Anayasaya aykırı olmadığını, ancak yerleşmiş vergicilik ilkeleri ve vergi adaletine aykırı olduğunu ve önemli zorunluluklar olmadıkça vergi kanunlarının geriye yürütülmemesi gerektiğini belirtmiştir[2].

Geriye yürümezlik ilkesine uygun vergisel düzenlemeler, kişilerin ileriye dönük planlarında hukuki güvenlik içinde kararlar almalarına hizmet edecektir. Zira kişiler gelecek dönemlere ilişkin planlarını yürürlükteki vergi kanunlarına göre yaparlar. Sonradan çıkartılan kanunlarla geçmiş dönemler için vergi yükünün artırılması, mükelleflerin kararlarını verdikleri andaki sonuçlardan farklı sonuçlarla karşılaşmalarına neden olacaktır ki[3], bu durum, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsar; ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken kararlılık ve belirlilik olumsuz yönde etkilenir[4]. Özellikle, uluslararası sermaye hareketlerinin önemli ölçüde hızlandığı ve kalkınma yolundaki ülkelerin yabancı sermaye yatırımlarını çekmek için çeşitli unsurlar arasında vergiyi de rekabet unsuru olarak kullandıkları günümüzde, vergisel düzenlemelerin geriye yürütülmemesi yatırımcılara güven verilmesi ve ülkenin ihtiyaç duyduğu sermayenin çekilebilmesi bakımından da önemlidir.

Pozitif bir düzenleme olmamasına rağmen, geriye yürüme ile ilgili yasağın bulunmadığı çoğu durumda da kanun koyucular kural olarak geleceğe dönük kanunlar çıkarmaktadırlar. Böylece tamamlanmış işlemler üzerine vergi konulmaması suretiyle vergi mükelleflerine geniş kapsamlı bir koruma sağlanmak istenmektedir[5]. Aslında, hukuk devleti kavramının "hukuki güvenlik ilkesi", geriye yürütülen hükümlerin anayasa yargısı tarafından denetime tabi tutulabilmesine imkan vermektedir[6]. Türk AYM incelemelerinde, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük yönlerinden yargısal denetim yapmaktadır[7]. Geriye yürütülen vergi kanunlarının, kanunilik ilkesi ve geçmişe yürürlüğü haklı kılan neden açısından yargısal denetime tabi tutulması olanağı vardır. Keyfi ve geçmişe yürütüldüğü dönem açısından "ölçüsüz" olduğu kabul edilen bir hüküm anayasa yargısı organı tarafından iptal

---

1 Bkz. KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 313.
2 BULUTOĞLU, a.g.e., s. 27-28.
3 Bkz. Michael J. GRAETZ, *Retroactivity Revisited,* 98 **Harv. L. Rev**. 1820, 1822 (1985)'den aktaran VANISTENDAEL, a.g.m., s. 9-10; BULUTOĞLU, a.g.e., s. 25-26.
4 Klaus TIPKE, Joachim LANG, **Steuerrecht, Ein systematischer Grundriß**, 13. Auflage, Köln 1991, $ 3, 2.31; ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 141.
5 VANISTENDAEL, a.g.m., s. 12.
6 ÇAĞAN, (1982) a.g.m., s. 37.
7 89/6 esas sayılı karar; GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 235.

edilebilecektir[1]. Tasarlandığı üzere[2], vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi Anayasada yer alsaydı, istisnasız bütün durumlarda bu ilkenin geçerli olması zorunlu olacaktı. Bununla beraber Türk Hukuku'nda kanunların Anayasaya uygunlukları yargısal denetime tabi olduğu için, geçmişe yürüyen vergi kanunu hükümlerinin, her somut olayda, geçmişe yürürlüğü haklı kılan neden ve vergilerin kanuniliği ilkesi açılarından incelenmesine bir engel yoktur. Vergi kanununun keyfi ve ölçüsüz olarak getirebileceği geçmişe yürüyen bir hüküm, AYM'nce iptal edilebilecektir[3]. Nitekim, AYM bir kararında[4], kanunun niteliklerini belirtirken, "geleceği düzenleyici" olmasına ya da geçmişe uygulanmamasına işaret etmektedir[5]. Geriye yürüme ile ilgili uyuşmazlıklar uluslararası alana da taşınmış; Avrupa İnsan Hakları Komisyonu, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesindeki mülkiyet hakkı ile ilgili düzenlemeyi ihlal ettiği gerekçesiyle önüne getirilen, geçmişe etkili bir İngiliz vergi kanunu ile ilgili başvuruyu reddetmiştir[6]. Bu olayda, 1978 tarihli Mali Kanun"un 31 inci bölümü 6 Nisan 1976 tarihine kadar geri yürütülüyordu[7].

Vergi kanunlarının geriye yürümemesiyle ilgili gerekçelere rağmen, bu kuralın katı bir şekilde uygulanması, kanunlarda herhangi bir değişiklik yapılmasını engelleyecektir. Zira kural olarak kanunlar gelecekte etkili olsa bile, kişilerin mevcut servet durumlarını etkilemektedirler. Bu konudaki denge, vergi kanununun yürürlüğe girdiği tarihten önce gerçekleşmiş vergi yükümlülüklerine, yeni kanunun geriye yürür şekilde etkili olduğu tanımlamasının yapılmasıyla sağlanmaktadır. Bununla beraber, bu durum, varolan yatırımlar üzerindeki vergi değişikliklerinin ekonomik etkisi ile bu değişikliklerin görece geriye yürümesi arasında karşılıklı yakın ilişkinin olmaması nedeniyle keyfi bir çizgi gibi görünmektedir[8]. Çünkü, neredeyse hemen hemen bütün vergi kanunu değişiklikleri, varolan yatırımlar üzerinde bir etkiye sahiptir. Bu durumda, geriye yürüme problemi, bir biçimsel kanuni kural problemi olarak değil, bir politika konusu olarak ele alınması gereken bir problemdir[9].

Çoğu ülkede, geriye yürümezlik ilkesi, bağlayıcı bir ilke olarak görülmemekte, gerekli görüldüğünde kanun koyucu tarafından izlenebilecek bir vergi politikası ilkesi

---

1 ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 142. Ayrıca bkz. Gülsen GÜNEŞ, "Anayasa Mahkemesinin Ekonomik Denge Vergisine İlişkin Bir Kararında 'Geriye Yürümelik İlkesi' Yaklaşımına Eleştirel Bakış", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 4, Sayı: 42, Haziran 1996, s. 69.

2 1982 Anayasası tasarısında, "Tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, sonra çıkartılan kanunla ağırlaştırılamaz. Hukuk devleti ilkelerine aykırı şekilde, önceye etkili kanunlar çıkartılamaz" hükümleri yer almış, ancak, hükümler yasalaşmamıştır. Bkz. ÇAĞAN, (1982) a.g.m., s. 31.

3 ÇAĞAN, a.g.e., s. 181.

4 63/124 esas sayılı karar.

5 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 53.

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

7 Bkz. VANISTENDAEL, a.g.m., s. 10-11.

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

9 VANISTENDAEL, a.g.m., s. 10.

olarak görülmektedir. Örneğin, ABD'nde, bazı vergi kanunu değişiklikleri (özellikle bazı teknik değişiklikler) geriye yürüyen içerikte olmuştur[1] ve Amerikan Yüksek Mahkemesi, geriye yürütülen vergi kanununun, rasyonel olarak meşru yasama amaçlarıyla bağlantılı olduğu sürece, Anayasaya aykırı olmayacağını belirtmiştir[2]. Türkiye'de de çeşitli nedenlerle vergi kanunlarının geriye yürütüldüğü görülmektedir. Başlıca geriye yürüme nedenleri olarak, ağır ekonomik kriz dönemlerinde ve savaşlarda kazanılan ve haksız sayılan gelirlerin vergilendirilmek istenmesi, enflasyona karşı izlenen vergi politikası ve vergilerin tarh dönemleri gibi teknik özellikler sayılabilir[3]. Bunun yanısıra bazı durumlarda, vergi geliri seviyesini korumak için geriye etkili kanunların çıkarıldığı görülmektedir[4].

Vergi yükümlülerinin lehine olan düzenlemelerin geriye yürütülebileceği, buna karşılık mali yükümlülükleri artıran düzenlemelerin geriye yürütülmemesi gerektiği belirtilmiştir[5]. Ancak, lehe olan hükümlerin geriye yürütülmesinde "vergide eşitlik ilkesi"ne aykırılıklar ortaya çıkabilecektir. Gerçekten bu durumda, vergisini zamanında ödemiş, vergi idaresi ile uyuşmazlık yoluna gitmemiş olan dürüst yükümlüler cezalandırılmış buna karşılık ödememiş ve ihtilafı tercih etmiş olanlar ödüllendirilmiş olmaktadır[6]. Bu sebepten, herhangi bir vergi hakkında hafifletici hükümler geriye yürütüldüğü taktirde, daha önceki dönemde alınmış bütün vergi farklarının da iadesi gerekir. Bunun bir örneği, Türkiye'de 1957'den 1959'a kadar uygulanmış olan değişik VİVK'nun vergiyi ağırlaştırıcı hükümlerini kaldıran kanundur. Bu kanunun hafifletici hükmü sadece henüz tahakkuk etmemiş veya kesinleşmemiş vergilere değil, kesinleşmiş ve ödenmiş vergilere de vergi iadesi hükmü konularak uygulanmıştır. 1959'da yapılan değişiklik (7338 sayılı Kanun) 1957'de yapılan ve vergiyi ağırlaştıran düzenlemelerin kaldırılarak, eski halin iadesini amaçlamaktaydı. Yükümlüler bakımından lehe olan düzenlemeleri geriye yürüten kanun, eşitlik ilkesine uygun olarak düzenlendiği için hukuka uygundu[7].

Vergi kanunlarının geriye yürütülmesine izin verilen ülkelerde, genellikle, geriye yürütme yetkisinin aşırı kullanımını engellemeye yönelik sınırlar bulunmaktadır. Örneğin, Fransız Anayasa Konseyi, eğer cezai nitelik taşıyorsa geriye yürür nitelikte vergi kanunlarının uygulanamayacağını, buna karşın mahkemeler tarafından karara bağlanmış kişisel durumları etkilemeyen vergi

---

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

2 United States v. Carlton, 129 L.Ed.2d 22, 31 (1994)'den aktaran VANISTENDAEL, a.g.m., s. 11.

3 ÇAĞAN, a.g.e., s. 181.

4 VANISTENDAEL, a.g.m., s. 12. Bu konuda Alman vergi uygulamasından örnekler için bkz. *Vertrauensschutz. See* 1 Klaus TIPKE, **Die Steuerrechtsordnung**, s. 188 (1993)'den aktaran VANISTENDAEL, a.g.m., s. 12.

5 BULUTOĞLU, a.g.e., s. 26.

6 Bkz. Veysi SEVİĞ, "Vergi Yasalarının Geriye İşlerliği", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 3, Sayı: 30, Haziran 1995, s. 67.

7 BULUTOĞLU, a.g.e., s. 26.

kanunlarının geriye yürütülebileceğini belirtmiştir[1]. Kanunların geriye yürümesi konusunu "eşitlik" ilkesi bağlamında değerlendiren Fransız Anayasa Konseyi, vergi yükümlülüğünde farklı kategoriler ve durumların varlığı halinde, vergi kanunlarının nihai amacının, "eşitlik ilkesi" ile çelişmeyeceğine karar vermiştir. Zira Konseye göre, eşitlik kavramının içeriği ödeme gücü olarak belirlenmiştir ve ödeme gücünü esas alan vergilerde geriye yürüme, eşitlik ilkesini ihlal etmeyecektir[2].

Federal Almanya Anayasası'nda vergi kanunlarının geriye yürümeyeceğine ilişkin bir hüküm yer almamakla birlikte, gerek Alman Vergi Hukuku Doktrininde ve gerekse Federal AYM kararlarında, vergi kanunlarının geçmişe yürümesi açısından, gerçek geriye yürüme – gerçek olmayan geriye yürüme ayrımı yapılmaktadır. Gerçek geriye yürüme, bir vergi kanununun, kanun koyucu tarafından, eski kanun döneminde tamamlanmış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geriye yürüme ise, vergi kanunlarının eski kanun yürürlükte iken başlamakla beraber henüz tamamlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelir[3]. Doktrinde ve mahkeme kararlarında kural olarak gerçek geriye yürüme Anayasaya aykırı, gerçek olmayan geriye yürüme ise Anayasaya uygun sayılmaktadır. Ancak ana kural bu olmakla birlikte, her iki kuralın da istisnaları olduğu kabul edilmektedir. Bu istisnaların kabul edilmesinde ölçüt, yükümlülerin hukuki güvenliklerinin korunmaya değer olup olmamasıdır[4]. Federal AYM, gerçek geriye yürümeyi Anayasaya aykırı kabul etmekle birlikte[5], bu kurala başlıca şu istisnaları getirmektedir[6]:

1- Kişiler kanun değişikliğini ve bu değişikliğin geriye yürüyeceğini öngörmek durumunda iseler, örneğin kanun değişikliği basında haber

---

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

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

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

4 ÇAĞAN, a.g.e., s. 182.

5 TIPKE, a.g.e., s. 31'den aktaran ÇAĞAN, a.g.e., s. 182.

6 TIPKE, a.g.e., s. 31'den aktaran ÇAĞAN, a.g.e., s. 182; Klaus TIPKE, Joachim LANG, **Steuerrecht, Ein systematischer Grundriβ**, 13. Auflage, Köln 1991, $ 3, 2.31'den aktaran KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 314, dp. 83.

olarak yer almışsa;

2- Yürürlükten kaldırılan kanun dönemindeki hukuki durum belirsiz ve anlaşılmaz idi ise; daha önce görünüşte bir hukuk kuralı bulunmasına rağmen, bu kural yok hükmünde ise, örneğin kuralın Anayasaya aykırılığı açık seçik belli idi ise;

3- Kamu yararının zorlayıcı nedenleri kişilerin hukuki güvenliklerinden baskınsa;

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

c) Kıyas Yasağı İlkesi

TIPKE'ye göre kıyas; hukuk kuralından çıkarılması gereken ilkelerin kanunda düzenlenen olaya benzer, yani onlara karar nedeni için önemli olan kısımlarda yapısal benzerlik arz eden olaylara genişletici uygulanışıdır[1]. Böylelikle kanunda düzenlenmeyen olaylara kanunda düzenlenen kuralların uygulanması söz konusu olacaktır[2]. Vergi ilişkisinin eşit taraflar arasındaki ilişkiler gibi yatay bir ilişki olmayıp dikey bir ilişki olması ve bu ilişkide yükümlülükleri belirleme yetkisinin, egemenliği kullanan organlardan münhasıran yasama organına tanınmış olması, "verginin kanuniliği ilkesi"ni doğurmuştur. Bu ilkenin zorunlu bir sonucu olarak, kanun koyucu dışında egemenliği kullanan hiçbir organın vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkilerine sahip olabilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, münhasır yasama yetkisi olan verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması işlemleri, ne düzenleyici idari işlemlerle, ne de yargı organlarının yorum sınırlarını aşan kararlarıyla gerçekleştirilemeyecektir. Aksi halde idare ve yargı organlarının bu yoldan yeni vergiyi doğuran olaylar oluşturmaları veya vergi yükünü artırmaları imkanı doğabilir; bu da hukuki güvenliği ve barışı bozar. Kıyas, vergi hukukunda yorumun sınırını oluşturmaktadır. Vergi hukuku uygulamasında karşılaşılabilecek kanun boşlukları kıyasa varmayan yorum yöntemleri ile doldurulamıyorsa, bu boşlukların mutlaka yasama süreci içinde doldurulması gerekir[3]. Vergi hukuku kurallarının kıyas yöntemi ile yorumlanması, hukuk devleti kavramının hukuki güvenlik ilkesine ve vergilerin kanuniliği ilkesine ters düşecektir. Vergilendirmede kıyas yasağı belirlilik ilkesini tamamlamaktadır[4].

Hukuki güvenlik ilkesi ve vergilerin kanuniliği ilkelerinin sonucu olarak,

---

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

2 ŞENYÜZ, a.g.e., s. 30.

3 ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 141.

4 ÇAĞAN, a.g.e., s. 174.

idarenin ve vergi yargısı organlarının vergi kanunlarının anlamını belirlerken genişletici yorum ve kıyas yoluna başvuramamaları gerekmektedir. Hukuki güvenlik ilkesi açısından önemli olan, yeni vergi doğurucu olaylar meydana getiren veya vergi yükünü artıran kıyasın yöntem olarak yasaklanmasıdır. Ancak Türk Hukuku'nda vergilerin kanuniliği ilkesinin açık olarak hükme bağlanması nedeniyle kıyasın vergilendirmede bir yorum yöntemi olarak tümüyle reddedilmesi gerekmektedir[1]. Vergi kanunlarındaki eksiklikler yasama süreci içinde doldurulacak, yasama süreci içinde eksikliklerin giderilmemesi halinde kuralların uygulanamaz hale gelmeleri söz konusu olacaktır[2]. Aksi halde, kıyas yolu ile yeni vergi konuları ve matrahları oluşturulması tehlikesi ortaya çıkar[3]. Bu sebeple, kıyas yasağı ilkesi belirlilik ilkesini de tamamlamaktadır. Belirlilik ilkesi, yargıcın kanuna ve hukuka bağlılığı ve devletin müdahale hakkı için geçerli olan kanunilik formülüne uyma zorunluluğunu beraberinde getirir; böylelikle yazılı hukuk ötesinde vergi hukuku ve kıyas yoluyla hukuk oluşturma imkanı ortadan kalkar[4]. Aksi halde bu durum kamu hukukunda fonksiyon (işlev) gaspına yol açacaktır[5].

Kural olarak, hukuki güvenlik kapsamında bulunan kıyas yasağı, vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi değil, vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimini ilgilendirmektedir[6]. Zira kıyas yasağı ilkesi yasama tarafından kabul edilmiş kanunların, idare tarafından uygulanması veya çıkan uyuşmazlıkların yargı organları tarafından çözülmesi sırasında dikkate alınabilecek bir ilkedir. İdarenin bu ilkeye aykırı ve yargı yoluna götürülmemiş işlemleri veya yargı yoluna götürülmekle birlikte, yargı organınca kıyas yasağı ilkesine aykırı olarak verilmiş kararlara karşı AYM'ne başvurulamayacağından, bu ilke anayasa yargısı denetiminde işlevsel bir ilke değildir. Kanunla yapılan vergisel düzenlemenin, kıyas yasağı ilkesine aykırı olarak genişletilip genişletilemeyeceği ileriki aşamada idarenin ilgili kanunun uygulaması ve mahkemenin ilgili kanun maddesine göre uyuşmazlığı çözmesi sırasında söz konusu olacaktır. İtiraz yoluyla AYM'ne başvurma durumunda da aynı sonuç söz konusudur. Mahkeme uyuşmazlığın çözümünü AYM kararını verinceye kadar ertelese veya beş ay içinde karar verilmemesi nedeniyle beklemeksizin kararını verse; her iki durumda da mahkemenin vereceği (ve belki de kıyas yasağı ilkesine aykırı) karar AYM tarafından denetlenemeyecektir. Buna karşın, AYM kanunları denetlerken mevcut boşlukları göz önüne alarak, kıyasa meydan verebilecek boşlukların bulunması halinde, kanunilik ve hukuki güvenlik ilkelerine aykırılıktan iptal yoluna gidebilecektir. Buna göre esaslı unsurları eksik

1 ÇAĞAN, a.g.e., s. 176.
2 JONES, a.g.m., s. 75.
3 ÇAĞAN, a.g.e., s. 102.
4 FİSCHER, "Grundlagen und Grenzen der Rechts(fort)bildung im Steuerrecht", StVj. 1992, s. 16'dan aktaran BİRSENOĞUL, a.g.m., s. 166.
5 ÖNCEL KUMRULU ÇAĞAN, a.g.e., s. 29.
6 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 311.

olan bir kanuni düzenleme, aynı zamanda kıyas tehlikesi söz konusu olduğu için AYM'nce iptal edilebilecektir.

Maddi vergi hukuku bakımından mümkün olmamakla birlikte, mali yükümlülük getirmeyen, usul kurallarını içeren VUK'nda yer alan boşlukların doldurulması için yorum ve kıyasa başvurulması mümkündür[1]. Böylece vergilendirme ilişkisinin özüne, kurucu temel öğelerine kıyas yasağı ile dokunulmamakta, buna karşılık vergilendirme işlemleri ile vergi yargılamasına dair boşlukların kıyas yolu ile doldurulmasına kanunilik ilkesi engel oluşturmamaktadır[2].

Diğer pek çok ülkede de kıyas yasağı ilkesi mevcut olup, bu ilke vergi mükelleflerinin hukuki güvenliklerine hizmet etmektedir. İngiltere'de bir vergi borcu ancak bir kanunda öngörüldüğünde söz konusu olabilir. İngiliz Vergi Hukuku'nda kıyas için çok dar bir alan vardır. Uygulamada ne vergi koyucu, ne vergi ağırlaştırıcı, ne de vergi muafiyeti sağlayan kıyasa yer verilmez[3]. Alman Vergi Hukuku'nda baskın görüş, kıyasın hukuksal durumun ağırlaştırılmaması, yani vergi yükünün arttırılmaması koşulu ile uygulanabileceği yönündedir. Alman AYM'nin 30.1.1985 tarihli kararında yer alan "*yargı erki kıyas yoluyla vergi unsuru koyamaz veya ağırlaştıramaz…; zira vergi hukuku kanun koyucunun iradesinde hayat bulur*"[4] ifadesiyle vergi ağırlaştırıcı kıyas yasağını kabul ettiği anlaşılır[5]. ABD'nde vergi koyma erki Anayasal olarak kanun koyucuya aittir; ancak buna rağmen genel üst kuraldan somut olaya ilişkin kurala, kompleks realiteden nesnel tespit edilebilir altlanabilir olaya giden yolda, yani hukuku uygulamada mahkemelerin geniş takdir alanı bulunmaktadır[6].

B- Anayasanın 73 üncü Maddesinden Kaynaklanan İlkeler

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

---

1 Selim KANETİ, "Vergi Usul kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından doldurulması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 123, Kasım 1991, s. 38; ŞENYÜZ, a.g.e., s. 30

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

3 BİRSENOĞUL, a.g.m., s. 162.

4 BVerfG, NJW 1985, s. 1891'den aktaran BİRSENOĞUL, a.g.m., s. 165.

5 BİRSENOĞUL, a.g.m., s. 165.

6 WALZ, "Berichte über auslaendisches Recht", DStJB. 5, s. 382'den aktaran BİRSENOĞUL, a.g.m., s. 161.

1- Vergi Adaleti İlkesi

Adalet kavramının kesin ve herkesçe kabul edilen bir tanımını yapmak imkansızdır. Değişik zamanlarda değişik kişiler tarafından farklı tanımlar yapılmıştır. Adaletin ne olduğunu ortaya koyabilmek bakımından, "herkese kendi payına düşeni vermek konusunda sonsuz ve sürekli çaba harcanması", "söze bağlılık", "herkese payına düşenin verilmesi" gibi tanımlar yapılagelmiştir. Adalet fikrinin mutlak olmayan bir eşitlik, kişiye uygulanacak kuralların önceden belirlenmiş olması ve keyfiliğe yer verilmemesi şeklinde rasyonellik gibi unsurları bulunmaktadır[1].

Adaletin en gerekli olduğu alanlardan biri olan vergi alanında vergi adaleti, vergilendirmenin hakça olması şeklinde tanımlanmıştır[2]. Neyin hakça olduğuna, zamana ve yere göre hukuk cevap verecektir ya da hukuk, hakça vergilendirmeyi gerçekleştirmek üzere belirlediği ölçülerle kavramın içeriğini dolduracaktır[3]. Ancak baştan belirtilmesi gereken şey, adaletin mutlak içerikle olmamasına[4] paralel olarak, vergi adaleti kavramını da salt ve mutlak olarak ifade eden bir tanım yapmanın oldukça zor olduğudur[5]. Bu tanımlama zorluğu nedeniyle adalet kavramının kanun koyucu bakımından yol gösterici olması da çok mümkün görünmemektedir. Çünkü hangi tür düzenlemelerin adalete uygun olacağı konusu belirsiz kalacak; kişilerin duyguları, sempati ve antipatileri neyin adaletli olduğu konusunda etkili olacaktır. Örneğin kendisini daha çok vergi ödemek sonucu ile karşı karşıya bırakan bir vergi kanununu, vergi yükümlüsü adalete aykırı saymakta bir sakınca görmeyecektir. Bunun tersi de söz konusu olmaktadır. Vergi yükümlüsünün daha az vergi ödemesini öngören yeni bir vergi kanunu, ilgili vergi yükümlüsünce adalete uygun ve haklı sayılacaktır[6]. Bu durum vergi adaleti kavramının sosyo-ekonomik içeriği baskın olan, ideolojiye, yere ve zamana göre değişen nisbi bir kavram olmasından kaynaklanmaktadır[7].

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

---

1 Adnan GÜRİZ, "Adalet Kavramı", **Anayasa Yargısı 7**, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1990, s. 14-15.

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

3 YALTI SOYDAN, a.g.m., s. 81; ÇAĞAN, (1984) a.g.m., s. 177.

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

5 Cemil RAKICI, "Vergi Adaleti ve Asgari Ücretin Vergilendirilmesi**", Vergi Dünyası Dergisi**, S. 276, Temmuz 2004, (http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=3409; 05.02.2007).

6 GÜRİZ, (1990) a.g.m., s. 16-17.

7 ÇAĞAN, (1984) a.g.m., s. 177.

Buradaki eşitlik, salt ve aritmetik bir eşitlik değil; bireylerin ihtiyaç, yetenek ve olanaklarına uyan orantılı bir eşitliktir[1]. Dağıtıcı adalet, daha çok sosyal devlet ilkesiyle ilgili görünmektedir.

Denkleştirici adalet anlayışına dayalı verginin genelliği ve eşitliği ilkeleri geleneksel vergi adaleti ilkeleridir[2] ve vergi adaleti ilkesi, daha çok kapsamına giren bu ilkeler aracılığıyla somutlaşmaktadır. Buna göre, belli bir çerçeve içinde vergi adaleti, eşit durumda bulunanlara eşit muamele yapılması, yani aynı mali güce sahip olanların aynı vergi yükünü taşımaları anlamına gelmektedir. Başka bir deyişle, vergi adaleti, bir yandan vergilerin genel olmasının yanısıra, eşit durumda olanlara eşit, eşit durumda olmayanlara eşitsizlikleri derecesinde farklı davranılmasını gerektirmektedir[3]. Bu durum, "yatay adalet" ve "dikey adalet" kavramlarıyla ifade edilmektedir. Yatay adalet, vergilendirme bakımından benzer durumda (gelir, servet, gider, aile yükü vb.) bulunan kişilerin belli bir vergiyle ilgili olarak aynı işleme tabi tutulmalarını ifade etmektedir. Dağıtıcı adaletin gereği olan dikey adalet ise, orantılı adalet düşüncesinin ürünü olup[4], vergilendirme bakımından benzer durumda olmayan kişilerin farklı vergilendirilmelerini ifade etmektedir[5]. Yatay adalet kanun önünde eşitlik ilkesinin bir sonucu olup, hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Dikey adalet ise, kanun koyucunun değer yargılarına ve sosyal devlet anlayışına göre biçimlenir[6].

Dağıtıcı adalet anlayışının gelişimine paralel olarak, bugün, geleneksel vergi adaleti fikrinden sosyal adalet anlayışına uygun, kişilerin sosyal durumlarını göz önüne alan vergi adaleti fikrine geçilmiştir. Artık, vergi adaletinin anayasal temelini, genellik, eşitlik ve sosyal dayanışmadan oluşan ortak temel değerler üçlüsü oluşturmaktadır. Mali güce göre eşit vergilendirme, evlilik ve ailenin özel olarak korunması, özgürlük haklarının kamu yararıyla ilişkilendirilmesi ve sosyal devlet ilkesi gibi anayasalarda yer alan ilkeler vergi adaletinin ortak temellerini oluşturmaktadır[7].

Vergi adaleti, bir yandan vergilerin mali araç olarak kullanılmasında vergi yükünün kişiler arasında nasıl dağılacağını, öte yandan da ekonomik ve sosyal düzenleme aracı olarak ne yönde kullanılması gerektiğini belirler. Vergi adaletinin her iki yönü çoğu kez açık olarak saptanabilirse de, ölçüsü aynı açıklıkla

---

1 Vecdi ARAL, "Hukuki Değer Olarak Adalet", HFSA – **Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 1**, AFA Yayıncılık, 1995, s. 352 vd.
2 TIPKE, Steuergerechttigkeit in Theorie und Praxis, Köln 1981, s. 24 vd.'dan aktaran KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 337.
3 ÇAĞAN, a.g.e., s. 191.
4 Tülin KIRANOĞLU, "Vergi Adaleti", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 174, Mart 2003, s. 132.
5 ÇAĞAN, a.g.e., s. 148; KUMRULU, (1979) a.g.m., s. 157.
6 ÇAĞAN, a.g.e., s. 148.
7 LANG, a.g.m., s. 4, 33.

saptanamaz[1]. Parlamento çoğunluğunun siyasal karar alma sürecinde egemen olduğu demokratik ülkelerde vergi adaleti hukuki ve ekonomik bir sorun olmanın yanı sıra, aynı zamanda siyasal bir sorundur[2]. Sosyal devlet ilkesi yönünden önemli olan, vergilendirme koşulları farklı kişilerin vergi yüklerinin ne ölçüde farklılaştırılacağıdır (dikey adalet). Bunun belirlenmesinde bir ölçüde keyfilik kaçınılmazdır[3].

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

a) Verginin Genelliği İlkesi

Verginin genelliği ilkesi, kamusal yükün herkese dağıtılması ile ilgili olmasının yanısıra, verginin kanuniliği kavramıyla ifade edilen verginin kanunla konulması zorunluluğu bağlamında, "kanunun genelliği" anlayışıyla da ilişkilidir. Maddi kanun anlayışının sonucu olan kanunların genelliği ilkesi, kanun konusunun elverişliliği ölçüsünde, uyulması gereken bir ilkedir. Anayasada yer alan "hukuk devleti" ve "eşitlik" ilkesi gibi ilkelerin bir sonucu olan genellik ilkesi, özellikle hakların tanınması ve yükülülüklerin 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[4].

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

Genellik ilkesi gerek 1961 Anayasası'nın 61 inci ve gerekse 1982 Anayasası'nın 73 üncü maddesinde "herkes" sözcüğü ile ifade edilmiştir. 73 üncü maddedeki "herkes" sözcüğünü "mali güç" kavramıyla birlikte değerlendirmek gerekir[5]. Verginin genelliği ilkesi, bir toplumda yaşayan mali gücü olan herkesin vergi yükümlüsü olmasını gerektirir. Verginin herkesten alınması ya da verginin

---

1 HALLER, a.g.e., s. 450.
2 ÇAĞAN, a.g.e., s. 191.
3 Bkz. Richard A. MUSGRAVE, Peggy B. MUSGRAVE, **Public Finance Theory and Practice**, McGraw_hill Co., New York 1973, s. 192.
4 Bkz. ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 138.
5 ALİEFENDİOĞLU, (1981) a.g.m., s. 71.

genelliği ilkesi, vergi yükünün olabildiğince adaletli bir biçimde tüm birey ya da gruplara yaygınlaştırılması, bazı toplum kesimleri üzerinde vergi yükünün birikmemesi çabasıdır. AYM'ne göre genellik ilkesi "sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesi"dir[1]. Ancak, tüketim vergileri de dikkate alınırsa, hemen herkesin bir oranda vergi ödediği ve tüketim nedeniyle ödenen vergilerin mali güç ilkesine uygun olarak alınıp alınmadığını bilebilmenin çok halde mümkün olmadığı söylenebilir. Bu arada, vergi kanunlarındaki bağışıklık ve kimi gelirlerin vergiden ayrı tutulması sonucunda bazı kişilerin vergi ödeme yükümlülüğünden kurtulabilmesinin herkesin vergi ödeyeceği biçimindeki genel ilkeye aykırı düşüp düşmeyeceği tartışılabilir[2].

Genellik ilkesinden şu sonuçları çıkarmak mümkündür[3]:

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

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

Diğer ilkelerde olduğu gibi genellik ilkesinin de mutlak olarak uygulanabilmesi mümkün değildir. Genellik ilkesi sosyal adalet ve ekonomik kalkınma amaçlarına ulaşmak amacıyla belirli yumuşatmalarla uygulanmaktadır. Devletin temel görevleri kaynak dağılımında etkinlik, gelir dağılımında adalet ve ekonomik istikrar olduğuna göre, bu görevlerin yerine getirilmesi için vergisel bağışıklıkların uygulanması genellik ilkesine ters düşmemektedir. Bu genelleme, ekonomik ve sosyal amaçlarla

---

1 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 337; Ömer GÖREN, "Türk Vergi Düzeninde Anayasal Yaklaşım ve Vergi Yargısı", Tartışmalı Toplantı, Kamu Gelirleri, **Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi**, Yıl 8, S. 50, Mayıs 1978, s. 76.

2 ALİEFENDİOĞLU, (1981) a.g.m., s. 71.

3 KANETİ, a.g.e., s. 28-29.

tanınan vergisel bağışıklıkların Anayasaya tamamen uygun olduğu anlamına gelmez[1]. Vergisel bağışıklıkların genellik ilkesine aykırılığı yönündeki kaygılar, ancak bu bağışıklıkların amaçları karşılamasıyla giderilebilir[2]. Bu bakımdan, vergi muafiyet ve istisnaları genellik ilkesine aykırı gibi görünse de, bunlar, iktisadi, sosyal, kültürel politika nedenleriyle ve vergi tekniğinin gerektirdiği ölçüde geçerlidir[3]. Dolayısıyla genellik ilkesine uygun olarak, mali yükümlülüğe tabi tutulacak yükümlü grubu, zaman zaman herkes kavramının mutlak anlamına göre daha dar bir çerçeve içinde belirlenmekte, bu grup içindekilerin mali güçlerine göre vergilendirilmesinde "eşitlik ilkesi" işlev görmektedir.

b) Vergide Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesi, özgürlükçü demokratik düzen içinde, adalet düşüncelerinden geliştirilmiştir[4]. Genellik ilkesi ile birlikte eşitlik ilkesi, onsekizinci yüzyıldan başlayarak geliştirilmiş geleneksel vergilendirme ilkeleridir[5].

Eşitlik ilkesinin şekli ve maddi iki anlamı bulunmaktadır. Şekli anlamda eşitlik ilkesi; hiçbir kişisel özellik dikkate alınmaksızın kanunların tam anlamıyla ve tarafsız bir şekilde uygulanmasıdır. Maddi anlamda eşitlik ilkesi ise; aynı durumda bulunanların aynı işleme tabi tutulmasıdır. İlkenin bu anlamı, kişilerin çeşitli özelliklerine göre sınıflandırılmalarını ve buna göre farklı muameleye tabi tutulmalarını gerektirmektedir. Bugün genellikle kişilerin sınıflandırılmasında ve farklı muameleye tabi tutulmasında kabul edilmeyen ölçütler; etnik köken, din, cinsiyet gibi özelliklerdir[6]. Bu özellikler farklı muamele için kabul edilmeyecek, ancak başka bazı özellikler kişilere farklı muamele yapılabilmesi için kullanılabilecektir. Kabul edilen farklılıklarına göre kişiler sınıflandırılacak ve bu sınıflar itibariyle eşit durumda bulunanlara eşit muamele yapılacaktır.

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

---

1 Metin TAŞ, "Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi", **Anayasal Mali Düzen**, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, s. 279-280.

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

3 ÇAĞAN, a.g.e., s. 147.

4 Heinz PAULIK, Lehrbuch das allgemeinen Steuerrechts, Carl Haymans Verlag, Köln, 1971, s. 9'dan aktaran ÇAĞAN, a.g.e., s. 147.

5 ÇAĞAN, a.g.e., s. 147.

6 VANISTENDAEL, a.g.m., s. 5; ARIKAN, a.g.t., s. 209.

sonuca göre; aynı mali güce sahip olanların aynı vergi yüküne, farklı mali güce sahip olanların ise farklı vergi yüküne tabi tutulmaları Anayasanın emrettiği eşitlik ilkesinin bir gereğidir ve farklı mali güce sahip olma, daha zengin olanların daha fakir olanlara göre, daha fazla vergi ödemeleri Anayasa'nın 11 inci maddesinde belirtilen eşitlik ilkesine aykırı olmayacaktır. Bu durumda, mali güce göre vergilendirme ilkesi, eşitlik ilkesinin gerçekleştirilmesinde karşılaştırma kriteri olarak işlev görecektir[1]. Bu doğrultuda genellik ve eşitlik ilkeleriyle birlikte "mali güce göre vergilendirme ilkesi"nin vergi adaletini sağlamaya yönelmiş ilkeler olduğu söylenebilecektir[2].

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

Eşitlik ilkesi yasama gücünün sınırlanmasında, farklı ülkelerin mahkemelerinde farklı şekillerde anlaşılmıştır[3]. Vergi kanunları, vergi adaletine uygun olup olmadıkları bakımından dünyanın başka hiçbir ülkesinde Almanya'daki kadar sık anayasal denetime tabi tutulmamaktadırlar. Bu durum, Almanya'da, maddi hukuk devletinin anayasa gerçeği haline gelmesini sağlamıştır. Federal Alman AYM, vergi adaleti ilkesini temel olarak eşitlik ilkesinden çıkarmaktadır. Mahkeme, genel eşitlik kuralını "keyfilik yasağı" şeklinde yorumlamaktadır: Eşitlere keyfi olarak eşit olmayan şekilde ve eşit olmayanlara da keyfi olarak eşit şekilde davranmak yasaktır[4]. ABD Yüksek Mahkemesi kanun önünde eşitlik ilkesini (equal protection clause) açıklarken şöyle demiştir: "… *eşitlik ilkesi, bütün bireylerin haklarının, benzer koşullar altında, aynı kurala tabi olması zorunluluğunu ortaya koyar ve vergilendirme yetkisi de dahil olmak üzere, bireyi ve servetini etkileyebilecek bütün devlet yetkileri kullanırken uygulanır*"[5]. "*Fakat bu hüküm, eşitliğin katı bir şekilde uygulanması anlamına gelmez*"[6]. "*(Bu ilke), sınıflandırmaları yasaklamaz ve devletin vergilendirme bakımından sınıflandırma yetkisi, geniş bir alana yayılır ve esnektir.*

1 LANG, a.g.m., s. 9.
2 ÇAĞAN, a.g.e., s. 147.
3 VANISTENDAEL, a.g.m., s. 6.
4 LANG, a.g.m., s. 4, 5, 9.
5 U.S. Supreme Court, Louisville Gas & Electric Co. V. Coleman, 277 U.S. 32 (1928)'den aktaran YALTI SOYDAN, a.g.m., s. 85, dp. 16.
6 U.S. Supreme Court, Lehnhausen v. Lake Shore Auto Parts Co., 410 U.S. 356 (1973)'den aktaran YALTI SOYDAN, a.g.m., s. 85, dp. 16.

Ancak sınıflandırma, benzer koşullar altındaki herkesin aynı muameleye tabi tutulmasını sağlayacak şekilde, keyfi değil meşru olmalı ve kanunun amacını adil ve önemli kılan bir farklılığa dayanmalıdır"[1]. Böylelikle, Amerikan Yüksek Mahkemesi, eşitlik ilkesini bütüncül bir bakışla ele almış, bireylerin servetlerini etkileyecek her türlü devlet müdahalesinin (bu arada vergilendirmenin) birlikte değerlendirileceğini ve eşit davranılıp davranılmadığına bu bütüncül değerlendirme sonucunda karar verileceğini belirtilmiştir. Eşitlik ilkesini kanunilik ilkesi ile birlikte değerlendiren[2] Fransız Anayasa Konseyi verdiği bir kararında, harcamalar esas alınarak gelir vergisi tarh ettirilmesi durumunda, geliri belli miktarı aşan mükellefler bakımından harcamaların başka kaynalardan yapıldığını ispatlama imkanını ortadan kaldıran kanuni düzenlemeyi, anayasal eşitlik prensibine aykırı bularak iptal etmiştir[3].

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, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebepler farklı muamele için gerekçe olamayacaktır. Ancak 10 uncu maddenin başlığının "kanun önünde eşitlik" olarak düzenlenmiş olması, kimlerin eşit ve kimlerin farklı kabul edileceklerinin takdirinin yasama organına bırakıldığını göstermektedir. Bu durumda, vergilendirmede eşitliği gerçekleştirecek olan makam yasama organıdır[4]. Kanun koyucu, vergi yükümlüleri veya vergi konuları bakımından ortaya çıkan fiili eşitsizliklere göre ayrımlar yapabilir ve buna göre değişik düzenlemeler getirebilir[5]. 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[6].

Eşitlik ilkesinin gözetilmesi vergi sistemini kuran yasama organının takdirinde

---

1 U.S. Supreme Court, Louisville Gas & Electric Co. V. Coleman, 277 U.S. 32 (1928); Kahn v. Shevin, 416 U.S. 351 (1974)'den aktaran YALTI SOYDAN, a.g.m., s. 85, dp. 16.

2 Nihal SABAN, "Vergi Hukukunda 'Ölçü Normlar Bloku' Üzerine Bir Deneme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 117, Haziran 1998, s. 97.

3 Judgment of Dec. 27, 1973, Conseil constitutionnel (Con. Cons.), 1974 La Bemaine juridique (Juris Classeur Périodique) (J.C.P.) II, No. 17691'den aktaran VANISTENDAEL, a.g.m., s. 6, dp. 19.

4 Akif ERGİNAY, **Kamu Maliyesi**, 13. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s. 47.

5 Klaus TIPKE, Steuerrecht, Ein Systematischer Grundriss, 3. Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 1975, s. 37'den aktaran ÇAĞAN, a.g.e., s. 150.

6 ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 41. Bkz. 90/35, 85/21 esas sayılı kararlar.

olunca, yasama organının tabi olduğu etkiler de eşitsizliklerin ortaya çıkmasına sebep olabilecektir. Çağdaş demokratik ülkelerde ve Türkiye'de vergilendirmede eşitlik ilkesinin bozulmasına neden olan çok önemli bir olgu da baskı gruplarıdır. Yasama organınca çıkarılan bazı kanunlarla belirli kesimlere avantajlar sağlanması, bu avantajlardan yararlanamayan kesimler bakımından eşitsizlik olarak ortaya çıkacak ve bu kesimler benzer avantajlardan yararlanabilmek için bir araya gelerek baskı grupları oluşturacaklardır[1]. Ortak ekonomik çıkarlarını gerçekleştirmek için örgütlenerek siyasal karar organlarını etkileyen (dolaysız baskı grubu) ya da örgütlü olmamalarına rağmen, oy potansiyelleri bakımından varlıkları ile etkili olan (dolaylı baskı grubu) baskı grupları[2] vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerini bozucu etkide bulunabilirler[3]. Vergilendirmede eşitlik ilkesinin baskı gruplarına karşı bir ölçüde de olsa korunabilmesi için, vergi kanunlarının hazırlanmasında, politik yönleri baskın olmayan bürokrat kadrolara görev verilmesi gerekir[4].

Eşitlik ilkesine aykırı düzenlemeler yapılabilmesinin bazı koşulları bulunmaktadır. Ancak, bu koşullara uygun olarak yapılan düzenlemeler halinde eşitsizlikler anayasal olarak kabul edilebilecektir. Yasama organının eşitlik ilkesine aykırı düzenleme yapabilmesinin koşulları aşağıdaki şekilde belirtilebilir[5]:

1- Hükümler genel nitelikli olmalı, yani kimlikleri önceden belli kişilere yönelmemeli ve aynı hukuki durumda bulunan kişilere ayrım yapılmaksızın uygulanmalıdır. Örneğin, istisna ve muaflıkların isim belirtilerek belirli bir takım kişilere tanınması, Anayasada vergi eşitliği ilkesine aykırı bir ayrıcalık olur ve Anayasanın ruhuna aykırıdır. Aynı şekilde muaflık ve istisnaların yükümlülerin idareye müracaatları üzerine durumlarının incelenerek bir idari kararla tanınması da Anayasaya aykırıdır. Bu sebeple, Türkiye'de uzun süre uygulanmış olan yatırım indirimi istisnasından yararlanmak için teşvik belgesi alınması zorunluluğunun Anayasaya aykırı olduğu ifade edilmiştir[6].

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

3- Devletin salt mali gereksinimi nedeniyle kolay vergilendirilebilir

---

1 Hakan AY, **Vergi Politikaları ve Baskı Grupları**, Birinci Baskı, İzmir, 1998, s.
2 KAPANİ, a.g.e., s. 275-276.
3 ÇAĞAN, a.g.e., s. 164.
4 HALLER, a.g.e., s. 454.
5 BKz. ÇAĞAN, a.g.e., s. 151; BULUTOĞLU, a.g.e., s. 7.
6 BULUTOĞLU, a.g.e., s. 7.

kaynaklara yönelmesi, eşitlik ilkesine istisna getirilebilmesi için yeterli bir neden sayılmamalıdır. Devlet, mali gereksinimi eşitliğe uygun vergilerle karşılamalıdır[1].

Eşitlik ilkesine aykırı vergisel uygulamalar çeşitli sebeplerle ortaya çıkabilmektedir. Bunlardan bazıları anayasal temele dayalı olarak ortaya çıkabileceği gibi, bazıları da, hukuk politikası ve vergi tekniği gereği ortaya çıkabilmektedir. Bunların yanısıra, yasama organının ihmali nedeniyle de eşitsizliklerin ortaya çıkabilmesi mümkündür. Aşağıda bu sebeplere dayalı eşitsizlik hallerinden bazıları sayılmaktadır[2]:

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

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

Fransız Anayasa Konseyi, eşitlik ilkesinin içeriğinin ne olacağı konusundaki tartışmada, "verginin kanuniliği" ilkesinin önüne "eşitlik ilkesi"ni koyarak,

---

1 TIPKE, a.g.e., s. 38'den aktaran ÇAĞAN, a.g.e., s. 155.
2 ÇAĞAN, a.g.e., s. 153 vd; ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 41-42.

vergilendirme alanındaki tartışmayı "eşitlik" eksenli bir tartışmaya dönüştürmüştür. Eşitlik kavramının içeriğini ise, neyin eşitlik olup olmadığını tespit ederek, anayasaya uygunluk denetimi ile belirlemeye çalışmaktadır[1].

AYM, yaptığı inceleme sonucunda kanuni düzenlemenin kapsamını eşitlik ilkesine aykırı biçimde dar bulmuşsa bu eksik düzenlemeyi iptal edebilecek midir? Eksik düzenlemelerin iptali halinde bazı sakıncaların ortaya çıkabileceği belirtilmiştir. özellikle sosyal amaçlı bağışıklıklarla ilgili düzenlemelerin iptal edilmesi halinde bu bağışıklıklardan yararlananların bu imkanlardan yoksun kalmaları önemli bir sakınca olarak görülmüştür[2]. Ancak sosyal amaçlı ve eksik düzenlenmiş bağışıklıkların gerekliliği ile bu düzenlemelerin eşitlik ilkesine uygunluğunun gerekliliği arasındaki tercihlerin tamamen yasama organının insiyatifine bırakılması daha da önemli sorunlar doğurabilir. Bu yüzden eksik düzenlemelerin iptal edilmesi ve yasama organının eksikliği giderici düzenlemeler yapmaya zorlanması daha uygun bir çözüm yolu olarak görünmektedir.

c) Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Vergi hukukunun önemli ilkelerinden biri olan "mali güce göre vergilendirme ilkesi" eşitlik veya eşitsizlik ölçütü olarak işlev görmektedir. Vergilendirmede hukuksal durumun aynılığını belirleyen temel ölçü, mali güçlerin aynılığıdır. Hukuksal durumdaki farklılık ise mali güçteki farklılıkla ölçülür. Buradan şöyle bir sonuç çıkarılabilir: Mali gücü aynı olanlar "eşit durumda olanlar"ı, mali gücü farklı olanlar da "eşit durumda olmayanlar"ı ifade eder. Ancak, yükümlülerin sadece mali güçlerine bağlı olarak yapılan bu ayrım, vergilendirmede eşitlik ilkesinin mutlak bir biçimde uygulanması anlamına gelir. O zaman, sormamız gerekir: Vergilendirmede mutlak eşitliğin sağlanması mümkün müdür? Vergilendirmede eşitliği basit bir denklem şeklinde değerlendirmek, AYM kararları çerçevesinde pek mümkün görünmemektedir[3]. Mali güç mutlak eşitliğin ölçütü olarak kabul edilmekle birlikte, mutlak eşitlik her zaman mümkün olamayacağından, bazı haklı nedenlerle eşit olmayan uygulamalar söz konusu olabilecektir.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergilendirme yetkisinin, yükümlüler üzerinde ne ölçüde kullanılabileceği ile ilgili vergi hukuku ilkesidir ve esas olarak "ölçülülük ilkesi" ile bağlantılıdır. Ölçülülük ilkesi, Türkiye'de olduğu gibi, her geçen gün artan oranda, Batı Avrupa mahkemeleri ve özellikle de Avrupa Adalet Divanı'nca kullanılmaktadır. Buna göre, yasama organınca hedeflenen amaçlarla kullanılan araçlar arasında orantılı bir ilişkinin bulunması gerekmektedir[4]. Ölçülülük

---

1 SABAN, (2000) a.g.m., s. 70.
2 ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 43.
3 YALTI SOYDAN, a.g.m., s. 87.
4 The United Kingdom, App. No. 8531/79, 23 Eur. Comm'n H.R. Dec. & Rep. 203, 211 (1981)'den aktaran VANISTENDAEL, a.g.m., s. 9.

ilkesi, genel olarak, vergilendirme yetkisinin aşırı ölçüde (müsadereye varacak şekilde) kullanılmasını önlemek amacıyla, bu yetki üzerinde bir marjinal sınırlama aracı olarak değerlendirilmektedir. Örneğin, İsviçre'de aşırı ve müsadere ölçüsüne varan vergilendirmeye karşı koruma, Anayasanın özel mülkiyeti koruyan 22 nci ve ticaret ve endüstri özgürlüğünü koruyan 31 inci maddelerinin kombinasyonuyla gerçekleştirilmektedir[1].

Mali güce göre vergilendirmede esas olarak iki konunun araştırılması gerekmektedir. Birincisi, mali gücün tanımı nedir ve yükümlünün mali gücü neyle ölçülecektir? İkinci olarak, bir verginin, yükümlünün mali gücüyle orantılı olup olmadığının, bir başka deyişle yükümlünün mali gücünü aşan oranda vergilendirilip vergilendirilmediğinin neyle ölçüleceğidir[2]?

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[3]. Böylelikle, mali güç kişilerin yalnız gelire bağlı ödeme güçlerini değil, aynı zamanda servet unsurlarını ve harcamalarını da kapsamaktadır. Elinde yeterince nakit para bulunmasa da, taşınır veya taşınmaz serveti olan kişinin mali gücü var demektir. Her ne kadar AYM, "salma"nın Anayasaya aykırı olmadığına ilişkin kararında "…. *Köyde oturan yurttaşların her birinin mülkü ve arazisi, hayvanları ve tarımı yani gelir sağlayacak araçları hakkında kesin bilgileri göz önüne alındığı taktirde*…."[4] demek suretiyle mali gücün maddi ölçütü olarak "gelir sağlayacak araçlar"dan söz etmişse de, bu kararın olayına özgü olduğu, tümüyle dikkatle okunduğunda, mali gücün servet unsurlarını da kapsayacağı ilkesini dolaylı biçimde benimsediği gözlenecektir. Servet unsurlarının tümü gelir getirmez. Ancak istendiğinde paraya çevrilebilir[5].

Kanun koyucu mali gücü gösteren ekonomik değerleri çeşitli yollardan ve değişen yoğunluklarda kavrayarak[6] vergi sistemini oluşturacaktır. Bu yapılırken, vergi sisteminin tümü dikkate alınmalı ve alınacak tedbirlerin ekonomik sonuçları dikkatlice değerlendirilmelidir[7]. Buna göre, mali güce göre vergilendirme ilkesi, yasama organına ve yetki devredilmesi halinde yürütme organına, bir yandan vergi sistemini bu ilke doğrultusunda düzenleme direktifi (yapma ödevi) verirken, diğer yandan da mali gücü aşan ölçüde vergi koymama (yapmama ödevi) yükümlülüğü getirmektedir. Bu ikinci ödev açısından ilke pozitif anayasa hukukunda değer

---

1 VANISTENDAEL, a.g.m., s. 9.
2 YALTI SOYDAN, a.g.m., s. 93; Ayrıca bkz. LANG, a.g.m., s. 12-13.
3 YALTI SOYDAN, a.g.m., s. 94; ALİEFENDİOĞLU, (1981) a.g.m., s. 76.
4 63/198 esas sayılı karar.
5 ALİEFENDİOĞLU, (1981) a.g.m., s. 74-75.
6 TAŞ, a.g.m., s. 279.
7 ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 145; TAŞ, a.g.m., s. 279.

taşımaktadır[1].

Mali güce göre vergilendirme ilkesinin hangi ilkeyle ilişkili olduğunu anlamak bakımından, mali güç ilkesini ihlal eden düzenlemelerin hangi ilkeyi ihlal ettiğine bakmak gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında, mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı bir düzenleme, aynı zamanda eşitlik ilkesine dolayısıyla vergi adaleti ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Oysa aynı düzenleme, çoğunlukla sosyal devlet ilkesine aykırılık oluşturmak yerine bu ilkeye uygun bir düzenleme durumundadır. Başka bir deyişle, sosyal ve ekonomik amaçlı normlar yoluyla eşit şekilde davranmama, mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırıdır[2]. Bu sebeple, mali güce göre vergilendirme ilkesi, eşitlik ilkesi aracılığıyla hukuk devletinin vergilendirme alanındaki uzantısını oluşturmakta[3] ve mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı vergisel düzenlemeler eşitlik ilkesine de aykırı olmaktadır. Yoksa iddia edildiği gibi[4], mali güce göre vergilendirme ilkesi, verginin adil dağılımı ilkesi ile birlikte sosyal devlet ilkesinin vergilendirme alanındaki yansımasını teşkil etmez. Bu durumda sosyal devlet ilkesi, vergi hukukunda mali güç ilkesinden ayrılmayı haklı kılan bir gerekçe olarak işlev görmektedir ve sosyal devlet ilkesi ile mali güç ilkesi arasında genellikle kabul edildiği tarzda birbirinin sonucu olma şeklinde bir bağlantı bulunmamaktadır.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, öncelikle uygulanabilir bir normlar doktrinini şart koşmaktadır. Vergi hukuku bilimi, devletin finansman ihtiyacını karşılamaya hizmet etme amacında olan "mali amaçlı normlar" ile devletin ekonomik ilişkilere yönlendirici ve yeniden dağıtıcı şekilde müdahalesine hizmet eden "sosyal amaçlı normlar"ı birbirinden ayırmaktadır. Bu doktrin çerçevesinde, mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergi yükünün eşit dağılımını sağlamakla yükümlü olan mali amaçlı normların hukuki ilkesi şeklinde gelişmekte ve vergi eşitliğini sağlama ölçeği olması nedeniyle sosyal amaçlı normları meşrulaştırmaya uygun bulunmamaktadır. Çünkü, sosyal amaçlı normlar genellikle –meşrulaştırılmaya ihtiyaç duyan- vergi eşitsizliğine neden olmaktadır. Sosyal amaçlı normların mali güce göre vergilendirme ilkesinden ayrılmasının haklı gerekçelerinin sunulması zorunludur[5]. Zira devlet artan oranlılığı ve yeniden dağıtımı ne kadar şiddetli bir şekilde

---

1 ÇAĞAN, (1982) a.g.m., s. 33.

2 LANG, a.g.m., s. 13-14.

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

4 YALTI SOYDAN, a.g.m., s. 92; ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 145; GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 50; ALİEFENDİOĞLU, (1981) a.g.m., s. 74-75.

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

uyguluyorsa, vergi yükünün verginin mali güçle orantılı olması ilkesi ölçeğinden ayrılan eşit olmayan dağılımını eşitlik ilkesi karşısında meşrulaştırma ihtiyacı da o kadar artmaktadır[1].

1982 Anayasası'nda bu ilkelerin düzenlendikleri fıkralar incelendiğinde, mali güce göre vergilendirme ilkesinin sosyal devlet ilkesi ile ilgili olmadığı sonucuna varılabilir. Anayasa 73 üncü maddesinin 1 inci fıkrası iyi değerlendirildiğinde, mali güce göre vergilendirme ilkesinin esas itibariyle eşitlikle ilgili olduğu ve sosyal devlet ilkesiyle igili olmadığı görülecektir. Bu fıkraya göre, mali güce göre alınacak vergiler "kamu giderlerini karşılamak üzere" kullanılacaktır. Öyleyse, herkes kamu giderlerine, mali gücüne göre katılmak zorundadır. Eğer, bazıları, diğerlerinden daha az oranda bu giderlere katılacaklarsa, bunun geçerli gerekçelerinin (ekonomik ve sosyal gerekçeler) gösterilmesi gerekir ki, bu daha az katılım, artık, daha az katılanların mali güçlerine göre vergilendirilmedikleri anlamına gelmektedir.

Ayrıca, ilkelerin tarihsel gelişimi de, mali güce göre vergilendirme ilkesinin esas olarak hangi ilkeyle bağlantılı olduğunu ortaya koymak bakımından yol göstericidir. Zira mali güce göre vergilendirme fikri, sosyal devlet anlayışının gelişmesinden çok önce ortaya atılmıştır. Mali güce göre vergilendirme düşüncesi çok daha eski dönemlere dayanmaktadır. 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nin 13 üncü maddesinde yer alan bu ilke[2], aynı yüzyılda farklı iki yerde daha ifade edilmiştir. Adam SMITH 1776 tarihli "Milletlerin Zenginliği" isimli eserinde, yönetilenlerin yönetim yüklerine "mali güçlerine orantılı olarak" katılmaları gerektiğini ifade etmiştir. Ayrıca 1791 tarihli Fransız Anayasası'nın girişine konulan (ve İnsan Hakları Bildirgesi'ne dayanan) hükümde kamusal yüklerin vatandaşların mali güçlerine göre dağıtılması gerektiği ifade edilmiştir[3]. Bu iki belge bugün anayasalarda benimsenen mali güç anlayışına işaret etmektedir. Bu çerçevede bakıldığında mali güç anlayışının esas itibariyle, liberal vergilendirme anlayışına uygun olduğu anlaşılmaktadır. Sosyal devlet anlayışının katkısı ise, mali güce göre verginin belirlenmesinden sonra, vergi yükleri arasında oluşturulacak farklılıkların sosyal gerekçelere dayanmasını sağlamak olmuştur.

Mali güç ilkesinin sosyal devlet ilkesinin vergi hukukuna yansıması şeklindeki kabulün sonucu olarak; mali güce göre vergilendirmenin kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne aldığı belirtilmiştir[4]. Bu bağlamda, en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha elverişli koşullarla vergilendirilmesi (ayırma kuramı), sosyal amaçlı vergi indirimleri, muaflık ve istisnalar, zorunlu gereksinim maddeleri tüketiminin hafif, lüks tüketimin ağır

1 LANG, a.g.m., s. 14.
2 LANG, a.g.m., s. 9.
3 BAŞARAN, (2000) a.g.m., s. 91.
4 ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 145.

vergilendirilmesi ve veraset vergisi gibi uygulamalar mali güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirmeye yönelik uygulamalar olarak kabul edilmiştir[1]. Bunun yanısıra, mali güce göre vergilendirme ilkesi, verginin salınması sırasında vergi yükümlüsünün yaşı, geçiminden sorumlu olduğu aile bireylerinin adedi, sağlık durumu gibi özelliklerin de dikkate alınmasını gerekli kılmaktadır[2]. Ancak, bütün bu unsurların esas olarak sosyal devlet ilkesi ile ilgili olduğu ve bu özellikleri dikkate alacak şekilde tesis edilecek vergi sisteminin mali güce göre vergilendirme ilkesinden uzaklaşma sonucunu doğuracağı ortadadır.

Sosyal devlet ilkesi ve mali güce göre vergilendirme ilkesi bakımından tartışılması gereken önemli bir konu, artan oranlı vergilendirmenin hangi ilkeye dayandığıdır. İtalyan Anayasası'nda verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin artan oranlılıkla bağlantılı görülmesinin[3] ve aynı doğrultuda literatürde verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin artan oranlı vergi tarifesini gerektirdiğini ileri süren görüşlerin[4] aksine, mali güce göre vergilendirme ilkesi artan oranlılığı gerektirmemektedir[5]. Sosyal devlet ilkesinin vergi hukukundaki somut uygulamalarından biri olan artan oranlı vergilendirme[6] sosyal adaletin bir aracı olarak gösterilmekte ve bunun gerisinde çoğu zaman, vergi sisteminde artan oranlı vergilerin, daha çok iktisadi bakımdan güçlü kişilere yöneleceği yolundaki inanç yatmaktadır[7]. Mali güce göre vegilendirme ilkesi ile artan oranlılığı birlikte değerlendiren anlayış; mali güce göre vergilendirmenin sosyal devlet ilkesinin vergi hukukuna yansıyan yönü olduğunu kabul eden anlayıştır. Aslında, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin bir hukuki ilke olarak, vergi oranının tespiti ile hiçbir ortaklığı bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Aslında verginin mali güçle orantılı olması ilkesinden hiçbir somut vergi oranı çıkarılamayacağı gibi, belli bir artan oranlılık da çıkarılamaz. Aslında, bugün mevcut genel kabulün aksine, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin eşit vergilendirme ilkesi çerçevesinde artan oranlılığa

---

1 ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 145; TAŞ, a.g.m., s. 279; Ayrıca bkz. ALİEFENDİOĞLU, (1981) a.g.m., s. 81; ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 53.

2 ALİEFENDİOĞLU, (1981) a.g.m., s. 76.

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

4 Walter LEISNER, **Demokratie**, Betrachtungen zur Entwicklung einer gefaehrdeten Staatsform, Berlin, 1998, s. 342 vd.; KARAKAŞ, SONSUZOĞLU, a.g.m., s. 215 vd.; NEUMARK, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1970, s. 130'dan aktaran KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 348; ÇAĞAN, (1984) a.g.m., s. 183; Yavuz ATAR, Vergi Hukuku, Mimoza Yayınları, Konya, 1991, s. 21.

5 LANG, a.g.m., s. 11.

6 KANETİ, (1984) a.g.m., s. 30; BAŞARAN, (2000) a.g.m., s. 99.

7 Özhan ULUATAM, "Enflasyon ve Vergileme", 6. Maliye Sempozyumu, Lara - Antalya, 21-23 Mayıs 1990, s. 21.

değil, aksine sabit oranlılığa götürdüğü savunulabilir[1]. Artan oranlı tarifenin mali güçle bağlantısı olmadığı, aslında sosyal devlet ilkesinin sonuçları olduğu ortadadır[2].

Sosyal amaçlı normlar yanında ekonomik amaçlı normlar da, mali güce göre vergilendirme ilkesinden uzaklaşma sonucunu doğurmaktadır. Özellikle, planlı kalkınma ile ilgili vergi tedbirleri, yatırımları ve ihracatı geliştirmek ve özendirmek amaçlarını hedef almaktadır. Bunlar arasında yatırım indirimi, hızlandırılmış amortismanlar, gümrük vergisinde muaflık ve istisnalar, turizm muaflıkları, ihracatta vergi iadesi önde gelenlerdendir. Bu tedbirlerden çoğu kez yalnız yüksek gelir sahipleri yararlandığı için mali güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirme olanağı yoktur; gelir ve servet dağılımı bu tedbirlerden olumsuz etkilenmektediir[3].

Mali güce göre vergilendirme ilkesi çoğu ülke anayasalarında yer almamakla birlikte, bazı ülkelerde bağlayıcı bir anayasal ilke olarak kabul edilmiştir. Örneğin, İtalyan Anayasası'na göre, "*herkes, kamu harcamalarına kendi kaynakları ölçüsünde katkıda bulunmalıdır*"[4]. İtalyan AYM'ne göre, mali güce göre vergilendirme ilkesi, genel eşitlik ilkesinin özel bir uygulamasıdır[5]. Mahkeme, evli çiftlerin gelirlerinin birlikte vergilendirilmesini (aile reisi beyanı) hem eşitlik ilkesine, hem de mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı bulmuştur[6]. İspanya Anayasası'nda da ilke aynı cümlelerle ifade edilmiştir[7]. Alman AYM, aynı prensibi, Anayasanın 3 üncü maddesi 1 inci paragrafında yer alan herkesin kanun önünde eşit olduğu prensibinden çıkarmaktadır[8]. Bunun yanısıra, Alman Federal Mali Mahkemesi (Bundesfinanzhof), ticaret hukukundan kaynaklanan seçim haklarının vergi bilançosunda kullanılmasına izin vermemektedir[9], çünkü mükellefin vergiye tabi gelirini keyfi bir şekilde şekillendirebilmesi, verginin mali güçle orantılı olması

---

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

2 KANETİ, (1984) a.g.m., s. 30.

3 ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 147.

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

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

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

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

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

9 Büyük Senato'nun 3.2.1969 tarihli kararı, Bundessteuerblatt, Jahrgang 1969, Teil II, s. 291. Weitere Nachweise: Klaus TIPKE, Joachim LANG, Steuerrecht, Ein systematischer Grundriβ, 13. Auflage, Köln 1991, s. 327'den aktaran LANG, a.g.m., s. 13.

ilkesine aykırıdır[1]. Türk Gelir Vergisi uygulamasında, gayrimenkul sermaye iradı elde edenlerin, matrahlarını tespit ederken gerçek gider veya götürü gider usulünü seçme imkanları, bu bakış açısıyla mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı görünmektedir. Ancak bu seçimlik hakkı düzenleyen GVK'nun 74 üncü maddesi AYM denetiminden geçmediği için, Yüksek Mahkeme'nin bu konuya yaklaşımı belli değildir.

ç) Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi

Türk Pozitif Hukuku'nda teorik vergi adaletinden "vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı ilkesi"ni ayıran şey, ilkenin düzenleniş biçimidir. 1961 Anayasası'nda yer verilmeyen bu ilke 1982 Anayasası ile getirilmiştir. Anayasanın 73 üncü maddesinin 2 nci fıkrası "*vergi yükünün adaletli ve dengeli 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[2]. Vergi yükünün dağılımı konusu düzenlenirken birkaç ilkenin birlikte ele alınması gerekmektedir. Öncelikle Anayasanın 65 inci maddesi doğrultusunda devletin ekonomik ve sosyal görevleri belirlendikten sonra, bunlar için gerekli finansman ihtiyacı ortaya konacaktır. Finansman ihtiyacının karşılanması için gerekli vergilerin salınmasında da, genellik, eşitlik, mali güce göre vergilendirme ilkelerine uygun olarak planlama yapıldıktan sonra, sosyal adalet ilkesi çerçevesinde, bu tasarımdan ne kadar uzaklaşılacağına karar verilecektir. "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" ilkesi aslında "mali güce göre vergilendirme" ilkesini tamamlayan ve ondan ayrı düşünülemeyecek bir ilkedir. Zira herkes mali gücüne göre vergi ödeyecekse, zaten burada adil ve dengeli bir dağılım gereği ortaya çıkmaktadır. Ancak adil ve dengeli dağılımın esas olarak, mali gücünün altında vergilendirilmek istenen kesimler bakımından bir sınır oluşturduğu düşünülebilir. Buna göre, mali güce göre vergilendirme vergi salmada üst sınırı; verginin adil ve dengeli dağılımı ise, vergilendirmede alt sınırı ve nispi vergisel yük dağılımının nasıl olacağını göstermektedir. Herkes mali gücüne göre vergi ödeyecektir, ancak bir kimse mali gücünün altında vergi ödeyecekse, aynı durum, aynı statüdeki diğer kimseler için de geçerli olacak şekilde düzenlenecektir. Böylece vergilendirmede mutlak eşitlikten farklı bir adalet anlayışının kabulü gerekmektedir. Bu farklı adalet anlayışını gerektiren şey sosyal devlet anlayışıdır. Çünkü, sosyal devlet, kendi amaçları doğrultusunda serbest piyasa ekonomisin oluşturduğu bazı olumsuzlukları ortadan

---

1 LANG, a.g.m., s. 13.

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

kaldırmalıdır[1]. Bu da ancak, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımında maliye politikasının sosyal amaçlarının da göz önüne alınmasıyla mümkün olabilecektir.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile ilgili 2 nci fıkranın gerekçesinde "*vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi getirilmiştir*" açıklaması yapılmıştır. Madde metninde sadece "vergi" sözcüğüne yer verildiği halde gerekçede "benzeri mali yükümlülükler" de adaletli ve dengeli dağılım ilkesi kapsamında gösterilmiştir. 73 üncü maddenin ilk iki fıkrasında sadece "vergi" yer almışken, üçüncü ve dördüncü fıkralarında vergi ile birlikte resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yer alması Anayasa koyucunun bir tercihi olup, kamu giderlerini karşılama, mali güç ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerinin resim ve harç ile bunların benzeri mali yükümlülükleri kapsamaması, bu yükümlülüklerin niteliğinden kaynaklanmaktadır. Ancak, vergiyi kapsayan bir ilkenin vergi benzeri mali yükümlülüğü de kapsaması doğaldır[2].

Çoğunlukla diğer ilkelerde olduğu gibi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının ölçüsü konusunda parlamento çoğunluğunun görüşleri ve değer yargıları geçerli olmaktadır[3]. Türkiye'nin gelişmekte olan bir ülke olduğu tespiti veri olarak alındığında (gelir dağılımı bozukluğu bu sonucu gerektirmektedir), istisna, muafiyet ve teşvik kurumlarından üst gelir dilimindeki grupların yararlandığı gerçeğiyle karşılaşılacaktır. Bu durumda söz konusu kurumlardan üst gelir gruplarının yararlanması, verginin adil ve dengeli dağılımı ilkesinin içini boşaltmaktadır[4]. Bu konudaki denetimlerde AYM, genellikle hukuka aykırılığı ortada olan politik tercihleri iptal edemediği zaman, hiç de makul olmayan gerekçelerle vergi adaletinden uzaklaşılmasına meydan vermektedir.

2- 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[5]. 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 itibariyle merkez ve yerel yönetim birimleri aracılığıyla gerçekleştirecektir[6]. Kamu ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapılan

---

1 BAYRAKLI, a.g.e., s. 36.
2 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 114.
3 ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 52.
4 YALTI SOYDAN, a.g.m., s. 91.
5 Ergun ÖZBUDUN, "Anayasa Hukuku Açısından Ekonomik Anayasa", Ekonomik Anayasa Sempozyumu, 28-29 Mayıs 1992, Ankara, s. 6.
6 AKDOĞAN, (2005) a.g.e., s. 39.

harcamalara kamu gideri denilmektedir[1]. Esas olarak, kamu giderlerini karşılamak için bu hizmetlerden yararlananlardan ücret alınmayacak ve gerekli giderler vergilerle karşılanacaktır[2]. Bu özelliği kamusal finansmanı piyasa finansmanınından ayıran en önemli özelliktir. Kamusal finansmanda piyasa finansmandan farklı olarak, maliyeti karşılama (bedel ödeme) ile hizmetten yararlanma arasında sebep sonuç ilişkisi bulunmamaktadır. Hizmetlerin maliyeti topluca karşılanır, ödemeler hizmetten yararlanmak için veya yararlanma ölçüsünde yapılmaz. Bir yandan kamu hizmetleri topluma sunulurken, diğer yandan kamu gelirleri hizmet arzından bağımsız olarak ve ayrı kurallara göre kamu hazinesine aktarılır[3].

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

İlke, tarihsel süreç bakımından değerlendirildiğinde; bazı ihtiyaçlar için (saray giderleri, düğün masrafları, fidye, savaş masrafları vb.) alınan vergilerden, günümüzde önemli boyutlara ulaşmış kamu giderlerini karşılamak için alınan vergilere bir uzanımı göstermektedir. Diğer yandan ilgili ilke, Anayasanın ekonomik sistem tercihini de ortaya koymaktadır. Buna göre, kamu giderlerinin vergilerle karşılandığı liberal iktisadi sistem tercih edilmiş, özel mülkiyetin, dolayısıyla vergilerin bulunmadığı sosyalist sistem dışlanmış bulunmaktadır. Zira kapitalist ekonomilerde vergilendirme yetkisinin önde gelen işlevi kamu giderlerine karşılık bulmaktır[4]. Bu işlev aynı zamanda, verginin son yüzyıla kadar belki de tek amacı olan mali amacını ifade etmektedir.

Bireyler temsilcileri aracılığıyla bütçe kanunlarıyla kamu giderlerinin miktarına ve bileşimine karar vermekte, devletin amaç ve görevlerinin gerçekleştirilebilmesi için kamu harcamalarının yapılmasına ve bu harcamaların finansmanı için vergilerin toplanmasına gerek bulunmaktadır. Bu bağlamda, verginin

---

1 AKDOĞAN, (2005) a.g.e., s. 61. Kamu giderlerinin bu genel tanımının yanısıra farklı tanımlar için bkz. NADAROĞLU, a.g.e., s. 130 vd.

2 Kamu hizmetlerinin bedelsiz olması ve vergiye dayanan finansman biçimi, hereksin gelirleri ölçüsünde katılması sağlanarak, sosyal eşitsizlikleri giderme düşüncesi ile açıklanmıştır. M. Wilhemin, J.L. POTHAT, La gratuite du service public â légard de ases usagers, in Sur les Services Publics, Economica, Paris, 1982, s. 18'den aktaran Turgut TAN, "Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Hizmeti Yaklaşımı", **Anayasa Yargısı 8**, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1991, s. 249.

3 MUTER, (1997) a.g.e., s. 2.

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

kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, Anayasanın 73/1 hükmünün yanısıra, devletin temel amaç ve görevlerinin belirtildiği 5 inci maddesi, bütçe ile ilgili 161 vd. maddeler ve devletin iktisadi ve sosyal ödevlerinin sınırları ile ilgili 65 inci maddede Anayasal dayanağını bulmaktadır.

Kamu giderleri gerektirmedikçe yükümlülerden vergi alınmaması ve vergi adı altında toplanan paraların kamu giderleri dışında harcanmaması anlamına gelen[1] verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, 73 üncü maddenin dar anlamda vergiyle ilgili 1 inci fıkrasında düzenlenmiştir. Dolayısıyla kamu giderlerine katılma, belirli hizmetlerden yararlanma karşılığında olmayıp, mali güce göre kamu giderlerinin tümü bakımındandır ve anonim özellik göstermektedir[2]. Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesinden iki önemli sonuç çıkmaktadır:

1- Vergi ancak kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılacaktır.

Kamusal giderler, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden sağlanan gelirlerle karşılanabileceği gibi, devletin diğer gelirleriyle de karşılanabilecektir. Ancak, Anayasa ve kanunlarla belli amaçlarla bireylerden toplanan paralar ancak bu amaçlar için harcanabilecek, kamu giderlerinin karşılanması amacıyla kullanılamayacaktır (parafiskal gelirler gibi). Zira AYM, gecekondu işlerinin kamu işlerinden sayılacağını belirttikten sonra bu işler ile ilgili giderlerin bir bölümünün Sosyal Sigortalar Kurumu'nun işçi ve işverenlerin ödediği primlerden oluşan malvarlığından karşılanmasını Anayasaya aykırı bulmuştur[3]. Aynı şekilde başka bir parafiskal kurum olan Emekli Sandığı'nın gelir fazlasının bütçeye gelir kaydedilmesi de, kamu giderlerinin bütün gelirlerle karşılanmasının Anayasaya aykırı olacağı gerekçesiyle kabul görmemiştir[4].

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

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

---

1 KANETİ, (1984) a.g.m., s. 31.
2 ALİEFENDİOĞLU, (1981) a.g.m., s. 72.
3 71/19 esas sayılı karar.
4 71/44 esas sayılı karar.

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

Devletin günümüzde, liberal ekonomistlerin benimsediği yurt savunmasını, adalet işlerini, güvenli posta ulaşımını sağlamak, kolluk işlerini yürütmek gibi işlevleri yanında, ekonomik sistemlere göre farklı oranlarda olmakla beraber ekonomik ve sosyal yaşamı düzenlemek veya denetim altında bulundurmak gibi görevleri de vardır[1]. Bu sebeple, kamu hizmeti kavramının bir üst kümesini oluşturan[2] "kamu giderleri" deyimini, devletin ekonomik ve sosyal amaçlarla yaptığı giderleri de kapsayacak şekilde geniş yorumlamak gerekmektedir[3]. Bu amaçlar, temel mali işlev ve amaca göre çoğu kez ikincil nitelikte olmakla beraber, bazen temel amaç niteliğini de kazanabilirler[4]. Örneğin, enflasyonun ekonomi üzerindeki olumsuz etkilerinin yanısıra özellikle vergi sistemi üzerindeki olumsuz etkilerini giderebilmek bakımından vergi sisteminde enflasyonla mücadele amaçlı düzenlemelere ihtiyaç duyulabilmektedir[5]. Bu kapsamda, başka örnekler vermek gerekirse, vergi, piyasa mekanizmasının otomatik olarak oluşturduğu gelir ve servet farklılıklarını bir dereceye kadar azaltmak[6], konjonktürel dalgalanmaların istikrarı bozucu etkilerini hafifletmek veya büyüme amacı ile alınan tedbirlerde bir araç olarak da kullanılmaktadır[7]. Ayrıca, vergi politikası ile, uluslararası çatışmaların ortaya çıkması halinde kendi kendine yetmeyi garanti altına alma, halk sağlığını tehdit eden tehlikelerle mücadele etme, belirli üretim dallarını veya teşebbüslerini himaye etme vb. amaçlar da takip olunabilmektedir. Vergilendirme ile nüfus politikasına ilişkin amaçların (bekarlık vergisi ve evlilik yardımı yoluyla) güdüldüğü de görülmüştür. Etkileri itibariyle belirli hedeflere yönelik ve dar anlamı ile gaye vergileri olarak nitelendirilen bu tür vergiler ile toprak reformunun dahi gerçekleştirilebileceği ileri sürülmüştür. Uygulamada ise yukarıda kısaca belirtilen bu amaçların dışında da çok farklı amaçlarla vergil politikaları izlendiği görülmektedir[8]. Özellikle az gelişmiş ülkelerde iktisadi kalkınma bakımından verginin üç önemli fonksiyonundan yararlanılması gerekmektedir. Bunlar; verginin toplam tasarruf hacmini artırma, belirli faaliyetleri teşvik etme ve ekonomik faaliyetleri düzenleme fonksiyonu olarak

---

1 ALİEFENDİOĞLU, (1981) a.g.m., s. 67.
2 KARAKAŞ, SONSUZOĞLU, a.g.m., s. 217.
3 ÇAĞAN, (1984) a.g.m., s. 173.
4 ÇAĞAN, a.g.e., s. 99, 115; ÇAĞAN, (1984) a.g.m., s. 173.
5 Bkz. Mehmet TOSUNER, "Enflasyonla Mücadelede Vergi Politikası", **Akademik Araştırmalar Dergisi**, Sayı: 3, İzmir, 1988, s. 181 vd.; Bkz. MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ, a.g.e., s. 127 vd.
6 G. SCHMÖLDERS, **Genel Vergi Teorisi**, s. 74'den aktaran DOĞRUSÖZ, (2000b) a.g.m., s. 135.
7 Bu kapsamda verginin sermaye piyasasının teşviki amacıyla kullanımı hakkında bkz. Mehmet TOSUNER, Yusuf KILDİŞ, "Türkiye'de Sermaye Piyasasının Arz ve Talep Açısından Teşviki", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 174, Mart 2003, s. 48 vd.
8 Bkz. DOĞRUSÖZ, (2000b) a.g.m., s. 135. Bkz. Sadık KIRBAŞ, "Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi", Sayıştay Dergisi, Sayı: 3, Ocak-Mart 1991, s. 4.

sıralanabilir[1]. Bu durumda, Anayasada yer alan vergilerin kamu giderlerini karşılamak üzere alınacağına ilişkin hükmün, verginin sınırlayıcı bir tanımını vermekten çok, temel amacını belirttiği söylenebilir. Bu hüküm verginin salt mali amacına değinmektedir. Sosyal devlette vergi, ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştiren bir araç olarak da kullanılabileceğinden[2], bu hükmün yanlış yorumlara ve uygulamalara yol açmaması için kaldırılması[3] veya ekonomik ve sosyal amaçlarla da verginin kullanılabileceğinin ilgili maddeye eklenmesi gerekmektedir.

3- 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. Kanun şeklinde çıkarılan ve kanunun taşıması gereken özellikleri taşıyan bir düzenleme, bu ilkeye uygun olacaktır. Bu düzenleme ekonomik şartlara ve genel adalet düşüncelerine aykırı düşse bile, bu durum, kanunilik niteliğini etkilemeyecektir. Bu durumda, bu hükmün kanunilik ilkesine değil, diğer ilkelere uygunluk bakımından denetlenmesi gerekmektedir[4]. Kanunilik ilkesi vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli, gerek maddi anlamda kanunla yapılmasını zorunlu kılmaktadır[5]. Bu çerçeve içinde vergilerin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisini genel, soyut, kişisel olmayan ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamına gelir[6]. Bu çerçevede, vergi hukuku, diğer hukuk dallarına nazaran kanunla düzenlemenin zorunluluğu nedeniyle son derece kazuistik ve kapsamlı bir hukuk dalıdır. Ayrıca, vergi kanunların uygulanabilmeleri için bütçenin C cetvelinde gösterilmesi zorunluluğunu ifade eden "ön izin ilkesi", kanunilik ilkesini daha da katı bir hale getimektedir[7].

Kanunilik ilkesi, genel olarak yönetilenlerin anayasalarda üstün bir kavram olarak yer alan bireysel hak ve özgürlüklerinin korunmasında özel önem, güvence ve istikrar isteyen konulara ilişkin olan ve hukuk devleti ilkesinin gereklerinden doğarak kamu hukukunun ve anayasa hukukunun biçimlendirdiği pekiştirici nitelik taşıyan bir ana ilke olarak karşımıza çıkmaktadır[8]. Kanunilik ilkesinin çeşitli yönleri

---

1 Naci B. MUTER, **İktisadi Gelişme ve Vergileme**, Manisa Maliye Muhasbe Yüksekokulu Teksir Yayınları, Yayın No: 1985-86/2, Manisa, 1986, s. 2.
2 MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ, a.g.e., s. 125.
3 ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 149.
4 Nezihe SÖNMEZ, **Vergi Hukuku, C. I, Gelir ve Kurumlar Vergileri**, İstiklal Matbaası, İzmir 1976, s. 10.
5 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 323.
6 ÇAĞAN, a.g.e., s. 103.
7 ATAR, (1991) a.g.e., s. 16.
8 Gülsen GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., Temmuz 1998, s. 8.

bulunmaktadır. Buna göre, verginin kanuniliği ilkesi bir yönüyle, vergilendirme yetkisini yasama organınca kanun aracılığıyla kullanılmasını gerektirirken, diğer yönüyle vergi yükümlülerini vergi idaresinin ve hatta yargı organlarının keyfi ve takdiri uygulamalarına karşı korumayı amaçlayarak[1] hukuk güvenliği sağlamaktadır[2]. Devletin vergilendirme yetkisini, halk tarafından seçilen yasama organı aracılığıyla kullanması ile, kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yapılan müdahale, anayasal hukuk düzeni içinde gerçekleşir ve keyfilik önlenir[3]. İlkenin bir başka yönü ise; kural olarak vergi hukukunda, irade özgürlüğüne ve sözleşmelere yer verilmemesidir. Vergisel yükümlülüklerin konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi konusunda sözleşme yapılamayacaktır. Ancak istisnai olarak vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada uzlaşma yolu ile çözülmesi durumunda sınırlı da olsa irade özgürlüğüne ve sözleşmeye yer verildiği görülmektedir[4].

Vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olmasını sağlayan kanunilik ilkesinin bir sonucu olarak; yasama organı harekete geçerek vergi kanununu çıkarmadan önce vergiden bahsedilemeyecek, devlet ile bireyler arasında vergi ilişkisi doğmayacaktır. Diğer bir deyişle, başka hiçbir organ vergi koyamayacağı için, verginin bütün asli unsurlarıyla uygulamaya konulabilecek şekilde kanunla belirlenmesi gerekmektedir. Bu asli unsurlar konusunda kanunda eksiklikler bulunması ve bu eksikliklerin idare ya da yargı organları tarafından doldurulmasının kabul edilmesi halinde, yasama organınca düzenleme yapılmadığı halde, idare veya yargı organları tarafından vergi konulması kabul edilecektir ki, bunun hukuk devleti ilkesi ile açıklanabilmesi mümkün olmayacaktır.

1961 Anayasası'nın 61 inci maddesinin 2 nci fıkrasında, "*Vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur*" hükmü getirilmiş, gerekçesinde de, "*Vergilerin ancak kanunla alınması esası, yüzyıllardır kabul edilen ve eski Anayasamızın 85 inci maddesinin 1 inci fıkrasında ilan edilmiş bulunan bir esastır*" açıklamasına yer verilmiştir. 1924 Anayasası'nın 85 inci maddesinin söz konusu 1 inci fıkrasında, "*vergiler ancak kanunla salınır ve alınır*" denilmiştir[5]. 1961 Anayasası, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanun ile konulacağını hükme bağlıyordu; ancak değiştirmenin ve kaldırmanın kanun ile yapılacağını belirtmemişti. Gerçekte yasama organının vergi koyma yetkisini tam ve etkin olarak kullanabilmesi için vergilerde değişiklik yapma ve kaldırma yetkisine de sahip olması doğaldı. Yasama organının bu konularda saklı yetkisi olduğu kabul ediliyordu. 1982

---

1 KUMRULU, (1979) a.g.m., s. 150.

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

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

4 ÇAĞAN, a.g.e., s. 101; TOSUNER, ARIKAN, (2006) a.g.e., s. 52.

5 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 131.

Anayasası bu konuyu daha açık bir şekilde düzenlemiştir[1]. 1982 Anayasası'nın 73 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasında, "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" hükmü yer almıştır. 1961 Anayasası'nda "*… ancak kanunla konulur*" şeklinde yerini alan sözcüklerin, 1982 Anayasası'nda, "ancak" sözcüğü kullanılmadan, "*… kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" şeklinde yer aldığı ve böylece verginin konulması ile birlikte, değiştirilmesi ve kaldırılmasının da Anayasa metni kapsamına alındığı görülmektedir[2].

73 üncü madde yanında Anayasanın başka bazı maddeleri de verginin kanuniliği ilkesinin anayasal temellerini oluşturmaktadır. 2 nci maddede vurgulanan Türkiye Cumhuriyeti'nin "sosyal bir hukuk devleti" olduğuna ilişkin hüküm[3]; 6 ve 7 nci maddelerinde yer alan, egemenliğin ulusa ait olduğu ve yasama yetkisinin TBMM'ne ait olduğu yolundaki hükümler bunlar arasında sayılabilir[4]. Bu temel hükümlerin yanısıra başka bazı Anayasa hükümleri de, doğrudan ya da dolaylı olarak verginin kanuniliği ilkesine Anayasal dayanak oluşturmaktadırlar. Anayasanın 91 inci ve 153 üncü maddeleri bu bağlamda değerlendirilebilir. Anayasanın 91 inci maddesinde KHK'ler düzenlenmiş ve bu maddenin birinci fıkrasında "*dördüncü bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez*" denilmek suretiyle, siyasal haklar ve ödevler içinde vergi ödevi ile ilgili düzenlemelerin olağan dönemlerde KHK'lerle düzenlenemeyeceği belirtilmiştir. Yasama ve yürütme organlarının ortak işlemi olan KHK ile düzenlenemeyecek bir alanın, istisnalar hariç tutulursa, daha alt işlemler olan yürütmenin düzenleyici işlemleriyle düzenlenemeyeceği ortadadır. Bu durumda, 91 inci madde, KHK ile düzenlemeye getirdiği bu sınır dolayısıyla, aynı zamanda verginin ancak kanunla konulacağını örtülü bir şekilde belirtmek suretiyle, verginin kanuniliği ilkesinin Anayasal dayanağını oluşturmaktadır. Anayasanın 153 üncü maddesi 2 nci fıkrasında ise, AYM'nin bir kanunun iptal ettikten sonra, "*kanun koyucu gibi hareketle yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm tesis edemeyeceği*" belirtilmiştir. Buna göre AYM, kendini kanun koyucunun yerine koyarak vergi konusunda düzenleme yapamayacaktır. Bu yönüyle 153/2 hükmü, verginin kanuniliği ilkesine dayanak olarak alınabilecek bir başka Anayasa hükmü durumundadır.

Tarihsel gelişimi, işlevleri, anayasal dayanakları bakımından oldukça önemli bir vergi hukuku ilkesi olan kanunilik ilkesinin kapsamı, özellikle AYM'nin önemli katkılarıyla her geçen gün daha da belirginleşmektedir. Bu konuda en önemli görev AYM'ne düşmektedir, zira Anayasada, verginin kanunla konulacağı belirtilmekle

---

1 ÇAĞAN, (1984) a.g.m., s. 174.
2 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 131.
3 TAŞ, a.g.m., s. 277.
4 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 131-132.

birlikte, 73/4 hükmü hariç, "kanunla konulma"nın kapsamı belirlenmemiştir. Bu kavram iki biçimde yorumlanabilir[1]:

Geniş kapsamlı yoruma göre; verginin konusu, başka bir deyişle ne üzerinden vergi alınacağı, vergi matrahı, uygulanacak oran, bağışıklık halleri ve verginin alınma biçimi vergilendirmenin önemli bölümlerini oluştururlar. Verginin sadece konusunu kanunla belirlemek ve öteki bölümlere ilişkin düzenlemeyi yürütmeye bırakmak Anayasaya uygun düşmez. Bu görüşe göre, "vergi kanunla konulur" hükmü verginin tüm önemli öğelerinin kanunla düzenlenmesini gerekli kılar. Nitekim, 1971 değişikliği öncesinde Bakanlar Kurulu'na 1267 sayılı Kanun ile verilen oran belirleme yetkisi ile ilgili kararında[2] AYM, vergi nispet ve hadlerinde değişiklik yapmanın kanunun değiştirilmesi anlamına geldiğini ve bu yetkinin TBMM'ne ait olup devredilemeyeceğini belirterek, kanunilik ilkesini geniş yorumladığını göstermiştir.

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

Birinci yorum, vergilendirmede keyfiliğe kaçılmasını önlemek ve yükümlüye daha çok kanuni güvence sağlamak; ikinci yorum ise, değişen ekonomik durumlar karşısında yürütmenin hızla karar almasına imkan vermek amacına dönüktür. AYM, kanunilik ilkesinin kapsamını geniş yorumlayarak salt vergi konusunun kanunla belirtilmesini yeterli görmemiş, aynı zamanda vergi matrahının ve oranının kanunla belirtilmiş olması gerektiğini hükme bağlamıştır. Mahkeme aynı görüşle, 1961 Anayasası döneminde, belediye meclislerinin konusu kanunda belirlenen bir mali yükümlülüğün matrahını ve miktarını saptamasını Anayasaya aykırı bulmuştur[3].

Kanunla düzenleme, bir vergiyle ilgili her konunun aynı kanun içinde

---

1 ALİEFENDİOĞLU, (1981) a.g.m., s. 82-83.
2 70/55 esas sayılı karar.
3 ALİEFENDİOĞLU, (1981) a.g.m., s. 83-84. ilfili kararlar için bkz. 70/29, 69/65, 72/40.

düzenlenmesi şeklinde katı şekilci bir anlayışı ifade etmemektedir. Bazı unsurların ilgili kanunda düzenlenmeyip bir başka kanuna atıf yapılarak belirlenmesine, Anayasa açısından engel bulunmamaktadır.

Verginin kanuniliği ilkesi bakımından önemli bir konu da, bütçe kanununuyla vergi ile ilgili düzenlemelerin yapılamamasıdır[1]. Bu sınırlama, vergi kanunlarının hangi usulle çıkarılabileceğini ortaya koymak bakımından önemlidir. Anayasanın 161 inci maddesinde "*bütçe kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz*" denilmektedir. Bütçe kanunlarının içeriği ile ilgili bu sınırlama, bütçe kanununa başka konuların girmesini engellemenin yanısıra, vergi ile ilgili konuların bütçe kanunlarıyla düzenlenemeyeceği sonucu nedeniyle, kanunilik ilkesi bakımından da bir sınırlama getirmektedir[2].

Batı'da vergilendirme yetkisinin yasama organlarına geçişi ile ilgili gelişmeler sonucunda, bugün çoğu ülke anayasasında, vergilendirme ile ilgili düzenlemelerin kanunlarla yapılmasına ilişkin ilke bulunmaktadır. Bu ilkenin anlamı, hukuk devleti ilkelerine aykırı hiçbir vergisel düzenlemenin yapılamayacağıdır. Çoğu ülkede, kanunilik ilkesi, anayasalarda açıkça yazılı olmakla birlikte, bazı ülkelerde başka anayasal ilkelerden çıkarılmaktadır. Örneğin, İsviçre'de bu ilke "verginin eşitliği" prensibinden çıkarılmaktadır. Almanya'da ise, verginin kanuniliği ilkesi; kişisel özgürlüğün korunması ile ilgili hüküm ile idarenin işlemlerinin kanunlara dayanması (dolayısıyla vergi salma ve toplama ile ilgili işlemlerin kanunlara dayanması) zorunluluğu ile ilgili hükümlerin kombinasyonundan çıkarılmaktadır. Fransız Anayasası'nın 34 üncü maddesine göre, bir verginin konusu, oranı ve toplama yöntemleri kanunda açıkça belirlenmelidir. Bazı ülkelerde de, kanunilik ilkesi "bütçenin yıllık olması" ilkesinden çıkarılmaktadır. Bu ilkeye göre bir vergi kanunu ancak, bir bütçe yılında etkili olabilecektir. Bu durum, vergi kanunlarının her yıl yasama organı tarafından oylanacağı anlamına gelmemekte, ancak, vergilerin toplanabilmesi için her yıl yasama organının izin vermesi gerektiğini göstermektedir. Yazılı bir Anayasası olmamasına rağmen İngiltere'de verginin kanuniliği ilkesi bulunmaktadır ve bu ilke Magna Carta'dan beri İngiliz siyasi tarihinin önemli yapıtaşları olan belgelere dayanmaktadır[3]. A.B.D., Japonya ve Rusya anayasaları, sadece vergilerin kanuniliği ilkesini düzenlemiş, vergi ile ilgili başka bir düzenleme getirmemişlerdir[4]. Bu durum, tarihsel gelişimi de düşünüldüğünde, kanunilik ilkesinin vergilendirme bakımından en yerleşik ve en önemli ilke olduğunu ortaya koymaktadır.

---

1 Ayrıntılı bilgi için bkz. Fatih SARAÇOĞLU, "Bütçe Kanunu İle Vergi Kanunlarında Değişiklik yapılabilir mi?", (http://dergi.iibf.gazi.edu.tr/pdf/1306.pdf; 18.3.2004).

2 YERLİKAYA, a.g.m.

3 VANISTENDAEL, a.g.m., s. 2 vd.

4 Bkz. KARAKAŞ, SONSUZOĞLU, a.g.m., s. 218.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ KANUNLARININ ANAYASA MAHKEMESİ TARAFINDAN DENETİMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türk AYM kurulduğu 1961 yılından 2004 yılı sonuna kadar olan dönemde, gerek dava ve gerekse itiraz yoluyla önüne getirilen pek çok vergi kanunu hükmünü incelemiştir. Ancak, AYM denetimi ile ilgili olarak getirilen çeşitli sınırlamalar nedeniyle inceleme oranlarının çok düşük kaldığı, hakkında hiç denetim yapılmayan temel vergi kanunları olduğu görülmektedir.

Çalışma kapsamında değerlendirilen dönem içinde başvuru sayısı daha fazla olmakla birlikte; emsal kararlar[1], birleştirilen başvurular[2], hükmün iptali nedeniyle hakkında karar verilmesine gerek bulunmayan başvurular, yetkisizlik veya dosyadaki eksikliklerden dolayı reddedilen başvurular[3] inceleme kapsamına alınmamıştır. Dolayısıyla, bir vergi kanunu hükmünü ilk kez ve işin esasına girerek inceleyen 84 başvuru çalışma kapsamında değerlendirilmektedir. Ancak, dava yoluyla yapılan başvurularla itiraz yoluyla yapılan başvurular arasında başvuru yollarının özellikleri nedeniyle mükerrerlikler olabilecektir. Bunun yanısıra, ilk başvuruda ret kararı verildikten sonra yapılan daha sonraki başvuruda iptal kararı verilmesi durumunda her iki başvuru da inceleme kapsamına alınacaktır.

AYM'nin anayasal vergilendirme ilkelerine bakışı, bu ilkelere dayanılarak verilen kararlar çerçevesinde değerlendirilecektir. Yüksek Mahkemenin vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun denetimindeki etkinliğini görebilmek bakımından, denetim sonuçlarının değişik kıstaslara göre sayısal olarak değerlendirilmesinde fayda bulunmaktadır. Bunun yanısıra, özellikle üzerinde durulması gereken bir konu da, AYM kararlarının bağlayıcılığına ilişkin Anayasa hükmü bağlamında, bu kararların yasama, yürütme ve yargı organları üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesidir. Yüksek Mahkemenin iptal kararı vermesi ile ret kararı vermesinin farklı etkiler doğuracağı ve özellikle başvurunun reddedildiği durumlarda farklı tutumların sergilenebileceği görülmektedir.

---

1 Örneğin, çalışma kapsamında incelenen 90/35 esas sayılı karar ile emsal olan 91/25, 91/39, 93/31 esas sayılı kararlar değerlendirme kapsamına alınmamıştır.

2 Örneğin, 226 ayrı başvuru aynı kanun hükümleriyle ilgili oldukları için 01/4 esas sayılı başvuru kapsamında birleştirilerek incelenmiştir.

3 Eksiklik olarak kabul edilen durumlara; Anayasaya aykırılık iddiasını içeren taraf dilekçe örneğinin gönderilmemesi, dosyanın onaylı örnekleri yerine aslının gönderilmesi, mahkemenin gerekçeli kararında itiraz konusu kuralın Anayasanın hangi maddelerine aykırı olduğu ve aykırılık gerekçesinin belirlenmemiş olması örnek olarak gösterilebilir. Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, "Türk Anayasa Mahkemesi'nin İç İşleyişi ve Karar Alma Süreci", **Bahri SAVCI'ya Armağan**, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları 7, Ankara, 1988, s. 178.

I- VERGİ KANUNLARININ TABİ OLDUĞU ANAYASAL İLKELERE ANAYASA MAHKEMESİNİN BAKIŞI

Vergilendirme, devlete karşı hukuki ilişkiler vasıtasıyla gerekçelendirilmektedir. Bu nedenle, vergilendirmeye ilişkin hukuki ilkeler Anayasadan, başka bir deyişle anayasa hukukundan kaynaklanmaktadır. Vergilendirmeye ilişkin anayasa hukukundan kaynaklanan bu hukuki ilkeler, sistemi taşıyan vergi hukuku ilkeleri olarak isimlendirilebilir[1].

Devletin vergilendirme yetkisi, Anayasanın 73 üncü maddesinde yer alan kamu giderlerinin karşılanması, kanunilik, mali güç, genellik ve eşitlik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri gibi ilkelerle sınırlandırılmıştır. Vergi ile ilgili düzenlemeler bu ilkelere uygun olarak kanunlarla yapılacaktır. Vergi ile ilgili bu temel ilkelerin yanısıra, Anayasanın genelinden ve bazı özel hükümlerinden çıkarılan birtakım ilkelerden de vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetiminde yararlanılmaktadır. Örneğin, hukuk devleti ilkesi ile hukuki güvenlik ilkesi bunların en önde gelenleridir[2]. AYM, bu doğrultuda bir kararında, "*Buna göre, devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir*"[3] demek suretiyle, vergi kanunlarının yapılması sırasında, vergi ile ilgili ilkelerin dikkate alınması gerektiğini vurgulamıştır.

Anayasanın 73 üncü maddesindeki ilkeler değerlendirilirken, öncelikle bu madde kapsamında bir mali yükümlülüğün bulunup bulunmadığı değerlendirilmekte, böyle bir mali yükümlülük söz konusu ise, konu ilgili ilke bakımından ele alınmaktadır. Buna göre, kararların gerekçelerinde, "nitelendirme" ve "değerlendirme" olmak üzere iki aşama söz konusu olmaktadır.

Vergi ile ilgili anayasal ilkelerle ilgili önemli bir özellik, çoğu ilkenin doğrudan veya dolaylı olarak birbiriyle ilişki içerisinde bulunmasıdır. Her ne kadar aşağıda doğrudan ilişkili ilkeler gruplandırılmışsa da, ayrı kısımlarda değerlendirilen örneğin,

---

1 Bkz. Klaus TIPKE, **Die Steuerrechtsordnung**, Band I, Köln 1993, s. 111 vd.'dan aktaran LANG, a.g.m., s. 3.

2 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 299.

3 03/13 esas sayılı karar.

hukuki güvenlik ilkesiyle verginin kanuniliği veya mali güce göre vergilendirme ilkeleri birbiriyle dolaylı olarak ilişki içindedir. Vergisel yükümlülüklerin kanunla konulması zorunluluğu, yükümlülere idarenin keyfi uygulamalarına karşı güvenlik sağlarken, mali gücün eşitlik ilkesinin ölçütü olarak işlev görmesi ve vergi kanunları yapılırken gözetilmesi zorunluluğu, yükümlülere farklı muamele yapılmaması yoluyla vergi adaletini sağlamak bakımından yükümlülerin hukuki güvenliklerine hizmet etmektedir[1]. Benzer şekilde, verginin geriye yürümezliği ilkesi verginin belirliliğini, verginin belirliliği ilkesi ise, içeriğin açık ve kesin olarak kanunla düzenlenmesini yani verginin kanuniliği ilkesini gerekli kılmaktadır. AYM kararlarında da değerlendirmeler birçok ilkenin birbiriyle ilişkisi göz önüne alınarak yapılmıştır. Örneğin, Anayasanın 2 nci maddesinde hukuk devletinin gereği olan "hukuk güvenliği ilkesi"; hukuk devleti, kanunilik, geriye yürümezlik ve belirlilik ilkeleri ile birlikte ele alınarak incelenmiştir[2]. Bu doğrultuda, ilkeler arasındaki bu sıkı ilişki nedeniyle, bir ilkenin gerçekleşmediği ortamda bazı diğer ilkelerin varlığının pek de önemi bulunmamaktadır[3]. Dolayısıyla, aşağıda da görüleceği gibi, bazı kanun hükümlerinin birden fazla ilkeyi ihlal etmesi nedeniyle iptal edildiğine sıkça rastlanmaktadır.

Bazı ilkeler arasındaki ilişki ise, yukarıda belirtilenlerin aksine son derece zayıftır. Örneğin, kanunilik ilkesinin eşitlik ilkesiyle doğrudan ilişkisi olmadığı gibi, aralarındaki ilişki oldukça zayıftır. Kanunla düzenleme zorunluluğunu ifade eden kanunilik ilkesi yanında eşitlik ilkesi, kanunun içeriğinin oluşturulmasıyla ilgilidir. Zira eşitlik ilkesinin kabul edilmemesi halinde kanunilik ilkesi zorunlu olabileceği gibi, kanunilik ilkesinin bulunmaması halinde de eşitlik ilkesi zorunlu olabilecektir.

İlkelerle ilgili bir başka önemli özellik ise, verginin amaçları arasındaki çatışmaların aynı zamanda vergi ile ilgili ilkeler arasındaki çatışmaları da beraberinde getirmesidir. Örneğin, finans piyasalarının gelişimi için getirilen teşvikler iktisadi amaçlara hizmet etmekteyken, gelir dağılımını bozucu etkileri nedeniyle sosyal amaçlardan uzaklaşma sonucunu doğurmaktadır[4]. Benzer şekilde, sosyal gerekçelerle getirilen ve sosyal devlet ilkesine uygun bazı düzenlemelerin, mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturması söz konusu olabilmektedir. Bu tür çatışmalar, gerek kanun koyucuyu gerekse AYM'ni çatışan ilkeler arasında tercih yapmak durumunda bırakmaktadır[5]. Aslında sosyal devlet ilkesinin çelişen hedefleri arasındaki önceliği belirlemek yasama organının takdir

---

1 Bkz. YALTI SOYDAN, a.g.m., s. 83.
2 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 244.
3 KIRANOĞLU, a.g.m., s. 141.
4 Yusuf KILDİŞ, Özgür SARAÇ, "Türkiye'de Finans Piyasalarının Vergilendirilmesi", Globalleşme Sürecinde Türkiye'de Finans Piyasalarının Gelişimi, Ege Bölgesi Maliye Bölümleri Araştırma Görevlileri Sempozyumu, 26-28 Kasım 1998, Çakırağa Tatil Köyü, Seferihisar-İzmir, s. 136.
5 Alman AYM, hukuk güvenliği ilkesi ile adalet ilkesi arasında bir çatışma ortaya çıkarsa, tercih hakkının yasakoyucuya ait olduğunu ve keyfilik olmadığı sürece bu tercihe itiraz edilemeyeceğini kabul etmektedir. BVerfGE 3, 225 (237)'den aktaran HEPER, a.g.m., s. 171.

yetkisi içindedir. Örneğin, gelişmekte olan ülkelerde bir süre için de olsa planlı kalkınma hedefine öncelik tanıma zorunluluğu bulunmaktadır[1]. Gerçekten yatırım indirimi, hızlandırılmış amortismanlar, ihracatta vergi iadesi, gümrük vergisinde muaflıklar ve diğer kolaylıklar, turizm muaflıkları gibi teşvik tedbirleri daha çok yüksek gelir sahiplerinin yararlanacağı vergi kolaylıkları oldukları için, gerek vergilendirmede eşitlik, gerek mali güce göre vergilendirme ilkesi ile çelişir. Vergi gelirlerinde bu nedenle ortaya çıkan azalma çoğu kez diğer gelir sahiplerinin vergi yükü artırılarak kapatılacağı için, bu çelişki daha da büyük boyutlara varabilir[2]. Ancak, Anayasanın 166 ncı maddesinde düzenlenen planlı kalkınmayı gerçekleştirmek amacıyla kabul edilebilecek bu tür vergi teşvik tedbirleri, vergilendirmenin mali ve sosyal amaçlarına ters düşse de, iktisadi amacına uygun sayılacağından, Anayasaya aykırılığı söz konusu olmayacaktır[3]. Bu nedenle, AYM denetiminde gereklilikler dikkate alınmalıdır. Bununla beraber mali güç ölçütünü göz önüne almayan ve kamu yararına olmayan giderleri karşılamak üzere kabul edilen vergi kanunları "keyfi" olarak nitelendirilebileceğinden AYM tarafından somut olayın özellikleri içinde iptal edilebilecektir[4]. Aynı şekilde, bugünkü mevcut anlayış çerçevesinde, artan oranlı olmayan bir gelir vergisi tarifesi, lüks inşaatı özendiren bir vergi kolaylığı AYM tarafından denetime tabi tutulabilecektir[5]. Benzer şekilde, gelir ve servet dağılımını olumsuz biçimde etkileyen vergi kanunları öncelikle mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olacağından bu yönü ile yargısal denetime tabi tutulabilecektir. Öte yandan, kanun koyucu ulusal gelirin ve servetin yeniden dağıtılmasını amaçlayan vergi kanunlarını çıkartırken temel hak ve özgürlüklerin sınırlarına dikkat etmek ve ölçülü olmak zorundadır. Aksi taktirde sosyal devlet ilkesinin bir gereğine uyulmaya çalışılırken daha belirgin ölçütlere dayanan hukuk devleti ilkesinin bir öğesine aykırı davranılmış olabilecek[6] ve böyle bir durum AYM tarafından iptal gerekçesi olarak dikkate alınabilecektir.

AYM kararlarında dikkati çeken önemli bir özellik, ilkelerden ayrılmanın gerekçeleri olarak çeşitli "haklı neden"lerin kullanılmasıdır. AYM, mali yükümlülüklerle ilgili düzenlemelerin Anayasaya aykırılık iddialarını Anayasanın 73 üncü (1961/61) maddesinde yer alan ilkelerle birlikte konunun özelliğine göre Anayasanın diğer kurallarını da göz önünde bulundurarak incelemiştir. Kararlarda genel olarak Anayasanın ilgili maddelerinde yer alan ilkeler çerçevesinde inceleme yapılırken, kimi kararlarda amaç denetimine girilerek kamu yararı, ekonomik

---

1 Benvenuto GRIZIOTTI, "Kamu Maliyesinin Muhtar Olarak İncelenmesinde Mali İktidar ve Mali Hukuk", **Maliye Enstitüsü Tercümeleri**, 3. Seri, İÜİF Yayını, İstanbul, 1967, s. 131.

2 Bkz. Özhan ULUATAM, **Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası**, AÜSBF Yayınları No. 311, Sevinç Matbaası, Ankara, 1971, s. 93. Bkz. MUTER, (1986) a.g.e., s. 94.

3 ÇAĞAN, (1984) a.g.m., s. 183.

4 GRIZIOTTI, a.g.m., s. 131.

5 ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 147-148.

6 ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 148.

koşullar, kamu hizmetinin en iyi şekilde görülmesi gibi haklı nedenlere dayanıldığı ve ilkelere aykırı düzenlemelerin bu gerekçelerle iptal edilmediği görülmektedir. Mahkeme bu kararların kimilerinde kamu yararı, ekonomik koşullar ve haklı neden kavramlarını açmadan genel anlamlarıyla kullanırken; kimi karalarında bu kavramları açarak, nelerin kamu yararı ve haklı neden olduğunu belirtmiştir. Örneğin, 68/12 esas sayılı kararda, açıklama yapılmaksızın DSİ'nin harçlardan muaf tutulmasında kamu yararı olduğu belirtilmiş; buna karşın 86/5 esas sayılı kararda 11.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun'un[1] geçici 4 üncü maddesiyle getirilen af konusu incelenirken, "kamu yararı" kavramı gerekçelendirilmiş, vergi ihtilaflarının azaltılması, adaletin sağlanması, idarenin ve yargının yükünün azaltılması gibi hususlar kamu yararı nedenleri arasında gösterilmiştir. Kanun koyucunun amacının ayrım yapmak ya da imtiyaz tanımak olmadığını, sınırlı bir afla kamu yararını sağlayıcı sonuçlar elde etmek olduğunu belirten AYM, bu nedenlerle söz konusu kuralı Anayasanın 10 uncu maddesine aykırı görmemiştir. Özellikle, vergide muaflık, indirim ve istisnalarla ilgili kuralların Anayasaya aykırılık iddialarının incelendiği kararlarda, bu tür vergi kolaylıkları getirilmesinin ya da getirilen hükümlerde değişiklik yapılmasının gerekçeleri kamu yararı, ekonomik koşullar vb. haklı nedenlere dayandırılmıştır[2]. Haklı nedenlerden sayılan kamu yararının ilkelerden sapma gerekçesi olarak kullanıldığı durumlarda incelenmesi gereken husus, gerçekten söz konusu düzenlemenin kamu yararına uygun olup olmadığıdır. Zira kamu yararı düşüncesi olmaksızın, sadece özel çıkarlar için veya sadece belli kişiler yararına olarak herhangi bir kanun kuralı konulamayacak[3], aksi taktirde kanun, AYM tarafından iptal edilecektir. Aşağıdaki tabloda, kanuni düzenlemenin konusu, hangi ilkeyi ihlal ettiği ve hangi haklı nedene dayanılarak iptal edilmediği örnekleme şeklinde gösterilmiştir.

1 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
2 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 186-187.
3 90/35, 92/45, 01/345 esas sayılı kararlar.

Tablo 7: Haklı Nedenlerle İhlal Edilen Vergi İlkelerine Bazı Örnekler

	Anayasaya Aykırılık İddiasının Konusu	Gerekçe	İhlal Edilen İlke	Sonuç	Esas No.
1	Devlet Su İşleri Kurumuna harç muafiyeti (6200/49)	kamu yararı, kamu hizmetinin en iyi şekilde görülmesi	eşitlik	ret	68/12
2	Devralınan kurumun zararlarının da devralınması (KVK/8, 3239/74 ile değişik))	ekonomik amaç	mali güce göre vergilendirme, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı	ret	86/5
3	Yatırım indiriminin şartları, uygulama esasları ve diğer hususların Maliye Bakanlığı'nca düzenlenmesi (GVK/ek 2, 3239/46 ile değişik)	kamu yararı, ekonomik koşullar	kanunilik	ret	86/5
4	Verginin ikinci defa ödenmesi(VUK/11, 3239/1 ile değişik))	kamu yararı	vergi adaleti, mali güce göre vergilendirme	ret	86/5
5	Katılma payına karşı dava açılabilmesi için payın yarısının ödenmesi (2464/89, 3239/121 ile değişik)	kamu yararı	eşitlik	ret	87/19
6	Artırılan hayat standardı gösterge tutarlarının geriye yürütülmesi (GVK/geç. 32, 3505/18 ile değişik)	kamu yararı	geriye yürümezlik	ret	89/6
7	Kamu alacaklarının hızlandırılması ile ilgili olarak tahsilattan vazgeçme (3787/12)	kamu yararı	vergi adaleti	ret	92/29
8	Net aktif vergisi (3986/1)	ekonomik koşullar	mali güce göre vergilendirme	ret	95/7
9	Eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisini nispi vergiye dönüştürme ve vergi oranlarında değişiklik yapma yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilmesi (4306/geç. 1)	ekonomik koşullar	kanunilik	ret	97/62

Kaynak: Çalışmada incelenen kararlardan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

Tablodan da görüleceği gibi temelde "kamu yararı" haklı nedenine dayanılmakta, bunu, "ekonomik koşullar" haklı nedeni takip etmektedir.

Anayasal ilkelerden ayrılmada temel gerekçe olarak kullanılan haklı nedenle ilgili belki de en önemli sorun, haklı neden olarak kullanılabilecek unsurlara ilişkin bir kriter bulunmamasıdır. Ekonomik kriz bir gerekçe midir, tabii afetler bir gerekçe midir, savaş ya da olağanüstü hal bir gerekçe midir, gayrisafi milli hasılanın yüzde kaçı, AYM'nin makul, eşitlik ilkesine aykırı olması değerlendirilemeyecek, geriye yürüme kabul edilemeyecek bir veridir[1]? Belirlenmiş bir kriterin bulunmaması, bir yandan AYM'ne oldukça serbest bir hareket alanı içinde karar verme imkanı

[1] Osman SARAÇ, "Vergilemede Anayasal Denetim", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 11, Sayı: 124, Nisan 2003, s. 124.

verirken, yasama organının özellikle olağanüstü dönemlerde çıkardığı kanunların iptal edilmesi ihtimalini güçlendirmektedir. Nitekim AYM, aynı kanunla getirilen ve benzer özellikler taşıyan ek emlak vergisini Anayasaya aykırı bulmazken, kararın ek motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili kısmında, "*Yasanın genel gerekçesinde, ekonomik istikrarı sağlamak ve kamu borç stokunun azaltılmasını temin amacıyla bu düzenlemenin yapıldığı açıklanmakta ise de bunun olağanüstü koşulların zorunlu kıldığı haklı bir neden olarak kabulü mümkün görülmemiştir*"[1] demek suretiyle, yasama organının takdir yetkisini görmezden gelmiş ve durumu kendisi takdir etme yolunu seçerek iptal kararı vermiştir.

A- Anayasa Mahkemesine Göre Genel İlkeler

Vergi kanunlarının denetiminde esas olarak Anayasanın 73 üncü maddesinde ifade edilen ilkeler kullanılmakla birlikte, bütün hukuk düzeniyle ilgili olan genel ilkelerden de yararlanılmaktadır. Bazı hallerde doğrudan doğruya genel ilkeler çerçevesinde değerlendirme yapılarak iptal kararları verildiği görülmektedir. AYM'nin vergi kanunlarının denetiminde başvurduğu genel ilkeler ve denetim sonuçları aşağıda açıklanmıştır.

1- Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Hukuk Devleti İlkesi

AYM, hukuk devletinin kesin bir tanımını yapmamış, böylece dava/itiraz konusu kuralların özelliğine göre zaman içinde bu kavramın gelişmesinin yolunu açmıştır[2]. Bu bağlamda, "adalet", "hukukun üstün kuralları", "hukukun evrensel kuralları" gibi kavramlar geliştirilmiştir. Hukuk devletinin tanımının yapılmaması ve zaman içindeki gelişime bırakılması, olumlu katkısının yanında olumsuz sonuçlar da doğurabilecektir. Hukuk devletinin içeriği belirlenirken geliştirilen kavramların kendileri de belirsizlikler içermektedir. Bu kavram ve kuralların pozitif bir temele sahip olmadığı söylenebilir. Böyle tartışmalı kavram ve kuralların hukuk devleti tanımında kullanılması belirsizlik doğurabilecek, devletin bir işlemi bu kavram ve kurallara uygun olabileceği gibi aykırı da bulunabilecektir. Böyle bir durumda AYM'nin yerindelik denetimi yapması söz konusu olabilecektir[3].

Hukuk devleti kavramının tanımlanmamış olmasının sonucu olarak, AYM, hukuk devleti kavramının sınırlarını kararlarıyla çizerken oldukça geniş bir hareket alanı elde etmiştir. Bu hareket alanı AYM'ne realist yorum anlayışına uygun kararlar verebilme imkanını da sunmaktadır.

---

1 03/48 esas sayılı karar.
2 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 212
3 GÖZLER, (2000c) a.g.e., s. 152.

Vergi ve diğer mali yükümlülüklerle ilgili incelemelerde, hukuk devleti ve sosyal devlet ilkeleri yönünden 1961 Anayasası döneminde sınırlı sayıda inceleme yapıldığı görülmektedir. Bunun bir nedeni, bu dönemde Anayasaya aykırılık iddiasıyla AYM'ne yapılan başvuruların ve buna bağlı olarak anayasal denetime tabi tutulan kuralların sınırlı olması olarak gösterilebilir. Bir başka neden de, bu dönemde yapılan incelemelerin bu tür genel ilkelere gitmeden, Anayasada yer alan özel kurallar yönünden incelenerek sonuçlandırılmasıdır[1].

AYM'nin kararlarında, "hukuk devleti" kavramı ve bu kavramın yer aldığı 2 nci madde, genel nitelikte olmalarına karşın, Anayasaya aykırılık iddialarının incelenmesinde özel nitelikteki maddelerle bir arada kullanıldığı gibi, bağımsız ölçü norm olarak tek başına da kullanılmıştır. Kimi zaman da, özel nitelikteki maddeler yönünden yapılan incelemenin sonucuna bağlı olarak, "*2. maddeye aykırıdır*" ya da "*2. maddeye de aykırı değildir*" gibi nitelendirmelerle karar verilmiştir[2].

Çalışma kapsamında değerlendirilen AYM kararlarında yer verilen ifadelerden yola çıkılarak, hukuk devletinin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- İnsan haklarına saygı duyarak, bunları anayasal güvenceye kavuşturur ve bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendirir[3].
- Yeni kanundan önce yürürlükte olan kurallara göre tüm sonuçlarıyla eylemli biçimde elde edilmiş olan kazanılmış haklara saygı duyar ve bunları koruyup güçlendirir[4].
- Böylelikle yönetilenlere en güçlü, en etkin ve en kapsamlı biçimde hukuksal güvenceyi sağlar[5].
- Toplum yaşamında adalete ve eşitliğe uygun bir hukuk düzeni kurar ve bu düzeni sürdürmekle kendini yükümlü sayar[6].
- Anayasa, kanun ve hukukun temel ilkeleriyle kendini bağlı sayarak, yasama yürütme ve yargı yetkisini kullanan tüm devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu sayar; bu eylem ve işlemlerin hukuk kuralları içinde kalmasını sağlayarak hukuku tüm devlet organlarına egemen kılar, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınır[7].

---

1 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 215.
2 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 212.
3 89/6, 94/80, 94/85, 95/24, 95/6, 95/7, 96/49, 96/75, 97/54, 97/62, 00/21, 01/3, 01/345, 01/36, 01/375, 01/379, 01/392, 02/55, 03/106, 03/48, 03/73, 04/35 esas sayılı kararlar.
4 94/80, 95/6, 01/34, 01/36 esas sayılı kararlar.
5 89/6, 91/7, 92/45, 01/3, 01/36, 01/392, 01/379, 03/48, 03/106 esas sayılı kararlar.
6 92/45, 94/80, 94/85, 95/6, 95/7, 95/24, 97/54, 01/36, 01/392, 96/49, 96/75, 97/62, 00/21, 01/3, 01/34, 01/36, 01/345, 01/375, 01/379, 02/55, 03/48, 03/73, 03/106 esas sayılı kararlar.
7 89/6, 91/7, 92/45, 94/80, 94/85, 95/6, 95/7, 96/49, 96/75, 97/54, 97/62, 99/10, 00/21, 01/3, 01/34, 01/36, 01/345, 01/375, 01/379, 01/392, 02/55, 03/48, 03/73, 03/106, 04/35 esas sayılı kararlar.

- İşlem ve eylemleri yargı denetimine açıktır[1].
- Yasaların üstünde kanun koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ile Anayasa'nın bulunduğu bilincindedir[2].

Hukuk devletinin bu özellikleri dikkate alındığında; hukukun üstünlüğünü, toplumsal barışı ve ulusal dayanışmayı amaçlamayan, Anayasa'nın öncelik ve bağlayıcılığını gözetmeyen, hukukun evrensel kurallarına saygılı olmayan, adaletli bir düzeni gerçekleştirmeyen, kişilere değer vermeyen, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına almayan, çağdaş kurum ve kurallarla uyum sağlamayan devletin hukuk devleti olduğundan söz edilemeyecektir[3].

AYM kararlarında yer alan ifadelerden çıkarılan hukuk devletinin özellikleri dikkatle incelendiğinde, vergi ödevini düzenleyen 73 üncü maddede ifadesini bulan ve vergi hukukunun anayasal ilkeleri olan eşitlik, genellik, adaletli ve dengeli dağılım, kanunilik ilkelerinin hukuk devleti ilkesinin sonuçları olduğu ve 73 üncü maddede daha da somutlaştırıldıkları görülmektedir.

Hukuk devleti ilkesinin özelliklerinden biri olan, "tüm devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olması" zorunluluğu, vergilendirme yetkisini kullanan yasama organının hukuk devleti sınırları içinde yetki kullanmasını gerektirmektedir. Yasama organının vergilendirme yetkisi ile ilgili sınırlamalar çeşitli kararlarda ifade edilmiştir. Buna göre; öncelikle kanuni düzenlemelerin Cumhuriyetin temel niteliklerinden birisi olan "hukuk devleti" ilkesine uygun olması zorunluluğu bulunmaktadır[4]. Hukuk devleti sadece Anayasaya değil, hukukun temel ilkelerine de bağlı olan devlet olduğu için; kanun koyucu, kanunların yalnız Anayasa'ya değil, evrensel hukuk ilkelerine de uygun olmasını sağlamakla yükümlüdür[5].

Kanunların konulmasında kanun koyucu kamu yararı amacıyla hareket edecektir. Bu kapsamda, kamu yararı amacı dışında sadece özel çıkarlar için veya sadece belli kişiler yararına olarak herhangi bir kanun kuralı konulamayacağı gibi[6], kişinin temel hak ve özgürlükleri demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olarak sınırlanamayacaktır[7].

Hukuk güvenliğini sağlamak bakımından kanun kurallarının adalet ve hakkaniyet ölçütlerine uygun, açık, anlaşılabilir ve belirgin olması gerekmektedir[8].

---

1 94/80, 94/85, 95/6, 95/7, 97/54, 01/36, 01/392, 96/49, 96/75, 97/62, 00/21, 01/3, 01/34, 01/36 01/375, 01/379, 03/73, 04/35, 02/55, 95/24, 01/345, 03/106 esas sayılı kararlar.
2 94/80, 94/85, 95/6, 95/7, 97/54, 01/36, 01/392, 97/62, 00/21, 01/3, 01/34, 01/36, 01/375, 01/379, 03/48, 03/73, 04/35 esas sayılı kararlar.
3 89/6, 91/7 esas sayılı kararlar.
4 89/6 esas sayılı karar.
5 01/3 esas sayılı karar.
6 92/45 esas sayılı karar.
7 90/35 esas sayılı karar.
8 95/24 esas sayılı karar.

Yetkilerle güçlendirilen devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarsız kalmayacaktır[1]. Buna göre, devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır[2]. Böyle olunca, gelir elde etmek amacıyla da olsa, vergilendirme ile ilgili düzenlemeler yapılırken hukuk devletinin özellikleri göz önünde bulundurularak, bu ilkeye uygun düzenlemelerin yapılması gerekmektedir[3].

Kanunların Anayasa'ya uygun olmaları zorunluluğunu kabul eden hukuk devletinde Anayasa'nın herhangi bir kuralına aykırılığı saptanan kanun kuralları doğal olarak hukuk devleti ilkesine de aykırılık oluştururlar[4]. AYM vergi kanunları ile ilgili yaptığı denetimlerde, yukarıda belirtilen özelliklerini dikkate alarak hukuk devleti ilkesi bakımından da denetim yapmış ve çeşitli vergisel düzenlemelerin hukuk devleti ilkesine uygun, çeşitli düzenlemelerin ise aykırı olduğu sonucuna varmıştır. Hukuk devleti ilkesine uygun olan uygulamalar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

1- Beyan üzerinden ödenecek vergiye mahsup edilmek üzere geçici vergi alınması (89/6).
2- Vergi suçları nedeniyle hükmedilen hapis cezasının paraya çevrilmesinde, diğer hapis cezalarının paraya çevrilmesinden farklı esasların belirlenmesi (90/35, 92/45, 01/345).
3- Vergi suçları dolayısıyla, Anayasa'nın 38. maddesi ve ceza hukukunun genel ilkeleri gözetilerek para cezaları yanında özgürlüğü bağlayıcı cezalar konulması (02/55).
4- Talih oyunları salonlarından asgari vergi alınması (96/49, 96/75).
5- Deprem nedeniyle ek gelir ve ek kurumlar vergisi alınması (99/51).
6- Şartla salıverilme ile ilgili suçlu lehine yapılan yeni düzenlemelerden vergi suçlarını işleyenlerin yararlandırılmaması (01/4).
7- Gelir vergisi tarifesindeki oranların beş puan artırılarak uygulanması (01/34).
8- Aynı hayat standardına ulaşmış kişilerin aynı kurallara bağlı tutulması doğal olduğundan, bunların özel durumları gözetilerek aralarında farklılık yapılmaması (01/375).

---

1 89/6 esas sayılı karar.
2 03/73 esas sayılı kararlar.
3 89/6, 91/7 esas sayılı karar.
4 97/54 esas sayılı karar.

9- Vergi mahkemelerinde görülen davalar bakımından vergi barışı uygulamasından yararlanılmasına karşılık, itiraz ve temyiz yoluyla üst mahkemelere götürülmüş davalarda yararlanılamaması (03/106).
10- Motorlu taşıtlar vergisinde matrah olarak taşıtın gerçek değeri yerine değişik ölçülerin kullanılması (04/14).
11- Vergi suçlarından sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunu işleyenler bakımından geçmişe dönük takibat yapılmayacağının kabulüne karşılık, bu belgeleri düzenleyenler için bu imkanın tanınmaması (04/35).

Anayasanın herhangi bir hükmüne aykırı bulunan vergisel düzenlemelerin doğal olarak hukuk devleti ilkesine de aykırı olmakla birlikte, bazı AYM kararlarında, doğrudan hukuk devleti ilkesi zikredilmek suretiyle bu ilkeye aykırı olduğu belirtilen uygulamalar da söz konusudur. Bunlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

1- Hayat standardı esasının uygulanmasında vergilendirilmiş veya vergi dışı tutulmuş gelirlerin açıklama sebebi olarak dikkate alınmaması (91/7).
2- Net aktif vergisinde "gayrisafi hasılatı esası" uygulaması (95/7, 97/54).
3- Elektrik Enerjisi Fonu için ayrılacak payın miktar ve oranının kanunla belirtilmemiş olması (95/24).
4- Hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde "hüküm tarihindeki" asgari ücretin dikkate alınması (99/10).
5- Yeni kanunla getirilen ve suçlunun lehine olan ceza hükmünün kesinleşmiş cezalar bakımından uygulanmaması (00/21).
6- Vergi ziyaı cezasının hesaplanmasında Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen gecikme faizi oranının dikkate alınması (01/3).
7- Motorlu taşıtlar vergisi miktarını yirmi katına kadar artırma yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilmesi (01/36).
8- Hac amacıyla veya tedavi amacıyla yapılan yurtdışı seyahatlerin hayat standardı esası uygulamasında dikkate alınmaması (01/36).
9- Vergilendirildiği veya vergiden istisna edildiği açıklama veya kanıtlama yoluyla ortaya konulan bazı gelirlerin hayat standardı esasına temel oluşturan göstergelere göre belirlenen tutarlardan düşülememesi (01/36).
10- Özel işlem vergisinin Kanunun yürürlük tarihinden önce açılmakla birlikte vâdesi Kanunun yürürlük tarihinden sonra dolan hesaplar için de uygulanması (01/379).
11- Yeniden değerleme oranı kullanılarak zaten güncelleştirilen motorlu taşıtlar vergisine ek olarak ek motorlu taşıtlar vergisi alınması (03/48).

12- Motorlu taşıtlar üzerinden bir defa alınmak üzere getirilen ve ek motorlu taşıtlar vergisine benzer nitelikte taşıt vergisi uygulaması (03/73).

2- Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Sosyal Devlet İlkesi

Anayasanın 2 nci maddesinde zikredilen sosyal devlet ilkesi, AYM'nin vergi kanunları ile ilgili başvuruları değerlendirirken dikkate aldığı ilkelerden biridir. AYM'ne göre, sosyal devlet ilkesi, hukuk devletinin ileri aşamasına ulaşılmasında işlev görmektedir[1]. Bu ilke, bireyin doğuştan sahip olduğu onurlu bir yaşam sürdürme, maddi ve manevi varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisinin kullanılmasını sağlamaktadır. Sosyal devletin temel amaç ve görevleri, güçsüzleri koruyarak sosyal adaleti, sosyal refahı ve sosyal güvenliği sağlamaktır[2]. Nitekim bu doğrultuda Anayasa'nın 5 inci maddesinde, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak üzere siyasal, ekonomik ve sosyal engellerin kaldırılması devletin temel görevleri arasında sayılmıştır. Vergilendirme bakımından gösterilmesi gereken özen sosyal devlet ilkesi kapsamında değerlendirilmiştir[3]. Ekonomik ve mali politikalar sosyal devletin gerçekleşmesini sağlayan araçlar olduğundan, adil ve dengeli bir vergi politikası da sosyal devletin vazgeçemeyeceği ilkelerden birisidir[4]. AYM'nin vergi politikası ile ilgili bu yaklaşımı, Anayasanın 73 üncü maddesi 2 nci fıkrasındaki "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır" ifadeleriyle uyum içindedir.

Vergi kanunlarıyla ilgili denetimde, sosyal devlet ilkesi bazı uygulamaların temel gerekçesi olarak işlev görürken, bazı uygulamalar bu ilkeye aykırı bulunmuş, bazıları ise uygun bulunmuştur.

AYM, yüksek öğrenimin paralı olması ile ilgili düzenlemeyi Anayasaya aykırı bulmadığı kararında[5], bu uygulamanın sosyal devlet ilkesinin bir gereği olduğunu da belirtmiştir. İlgili karara göre, bu uygulamayla, Devletin kaynaklarının yetersiz olması sebebiyle, varlıklı öğrencilerden alınan paraların varlıksız başarılı öğrenciler yararına kullanılması sağlanacaktır. Böylelikle, yüksek öğrenimin sadece varlıklı kimselerin yararlandığı bir imtiyaz olmasının engellenmek istendiği[6] belirtilmiştir. Aslında yüksek öğrenimin parasız olması ve böylece herkesin eşit bir şekilde yararlanması daha gerekli iken, devletin kaynaklarının yetersizliği karşısında yukarıdaki alternatifin seçilmesi Anayasaya aykırı bulunmamıştır.

---

1 89/6 esas sayılı karar.
2 89/6, 91/7 esas sayılı kararlar.
3 91/7 esas sayılı karar.
4 92/29 esas sayılı karar.
5 73/32 esas sayılı karar.
6 73/32 esas sayılı karar.

Benzer şekilde başka bazı uygulamaların da, sosyal devlet ilkesine uygun olarak getirildiği doktrinde ileri sürülmüştür. Örneğin, 2002 yılında 4760 sayılı Kanun'la getirilen özel tüketim vergisinin getiriliş nedenlerinden birinin de, gelir dağılımında adaletin sağlanmaya çalışılması olduğu belirtilmiştir. Buna göre, lüks mallar üzerine konulan özel tüketim vergisi aracılığıyla, gelir seviyesi yüksek olan kesimlerden vergi alınıp, bunların yeniden dağıtımının sağlanmasıyla gelir dağılımında adalet sağlanmaya çalışılacaktır[1].

Sosyal devlet ilkesine uygun bulunan uygulamalar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

1- Vergi alacaklarında gecikme faizi uygulaması (88/7).
2- Belli koşullara uyulması halinde bazı vergisel alacaklardan vazgeçilmesi (92/29).
3- Ekonomik denge vergisi uygulaması (94/80).
4- Talih oyunları salonlarından asgari vergi alınması (96/75).
5- Motorlu taşıtlar vergisinde matrah olarak taşıtın gerçek değeri yerine değişik ölçülerin kullanılması (04/14).

AYM'ne göre sosyal devlet ilkesine aykırı uygulamalar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

1- Sosyal Sigortalar Kurumu'nun gelirlerinin bir kısmının alınarak gecekondu işlerinde kullanılması (71/19)[2].
2- Hayat standardı esasının uygulanmasında vergilendirilmiş veya vergi dışı tutulmuş gelirlerin dikkate alınmaması (89/6, 91/7)[3].

AYM önüne getirilerek incelenen yukarıdaki uygulamalara karşın, sosyal devlet ilkesine aykırılık oluşturduğu halde AYM önüne getirilmemiş/getirilememiş ve dolayısıyla iptal edilememiş uygulamalar da söz konusu olmuştur. 1998 yılında yasama organınca yürürlükten kaldırılan ve gelir vergisi uygulamasında dikkate alınmış olan "aile reisi beyanı" bu durumun en çarpıcı örneklerindendir. Bu

---

1 Yusuf KILDİŞ, "Türkiye'de ve Dünyada Özel Tüketim Vergisi", **Banka – Mali ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, 10, Yıl: 39, Ekim 2002, s. 55.

2 Bu konuda iki gerekçeden hareket edilmiştir. Birincisi, Devlet sosyal güvenlik hizmetini gereği gibi yerine getiremiyorsa, sigortalılardan alınan primlerle bu işler yerine getirilecektir. Sadece sosyal güvenlik hizmetlerinin görülmesi için alınan primlerin başka işlerde kullanılması bu hizmetlerin aksamasına neden olacaktır. İkinci gerekçe olarak, eğer, sigortalılardan alınan primler sosyal güvenlik hizmetlerinin gerektirdiği ihtiyaçtan fazlaysa, bu durumda da sigortalılar aşırı bir yük altında bulunmaktadırlar. Sonuç olarak, sigortalılardan ancak sosyal güvenlik hizmetlerini karşılayacak ölçüde prim alınacak ve bu primler ancak bu amaçla kullanılabilecektir. Parafiskal gelirler olan sosyal sigorta primleri bakımından mali güce göre vergilendirme ilkesi geçerli olmamakla birlikte, bu gelirlerin kullanılacağı yerler belirlenmiş olduğundan, yukarıdaki değerlendirmeler son derece isabetlidir.

3 Bu kararlarda, hayat standardı esasında, giderlerin kaynağı olan gelirlerin bazılarının açıklama sebebi olarak kullanılmaması esas olarak mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı bulunmuş, ancak, AYM bu ilkeyi sosyal devlet ilkesine dayandırdığı için, aynı zamanda sosyal devlet ilkesine de aykırılık tespit edilmiştir.

uygulamaya göre, aile reisi, eş ve çocukların gelirleri aile reisi tarafından tek bir beyanname ile beyan edilmekte ve ailenin toplam geliri üzerinden vergilendirilmektedir. Böylelikle ailenin geliri tek bir beyanname ile beyan edilmekte ve toplam gelir, tarifenin daha yüksek dilimlerine girerek artan oranlı tarife yapısı dolayısıyla daha yüksek oranda vergilendirilmektedir. Bu düzenleme, Anayasanın 41 inci maddesiyle devlete yüklenmiş bulunan "ailenin korunması" yükümlülüğüne aykırı olmanın yanında, "mali güce göre vergilendirme", "eşitlik ilkesi" gibi temel vergilendirme ilkelerine de aykırılık oluşturmaktadır[1]. Söz konusu düzenleme AYM önüne getirilmemiş, dolayısıyla, Anayasaya aykırılık bir kararla tespit edilmemiştir. Bu konuda çıkan uyuşmazlıklar Danıştay tarafından incelenmiş, Danıştay 13. Dairesi Anayasaya aykırılık iddialarını yerinde görmeyerek ilgili hükmü AYM önüne götürmemiştir. 13. Daire kararında, çok gelirli ailelerden çok vergi alınmasının sosyal adalete uygun olduğu, evli kişilerle bekarların Anayasanın eşitlik ilkesi açısından farklı durumda bulundukları ve aile reisi beyanının henüz Türk toplumunda aile birliğini tehdit eden bir durum olmadığı gerekçeleriyle yapılan başvuruyu reddetmiştir[2]. Söz konusu uygulama 1998 yılında 4369 Sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmıştır.

AYM'nin, sosyal devlet ve hukuk devletini ayrı ayrı ele aldığı kararlarının yanısıra, Anayasadaki ifadesiyle sosyal hukuk devletini de değerlendirildiği kararları bulunmaktadır. Anayasanın 2 nci maddesinde Devletin niteliği "sosyal hukuk devleti" olarak belirtilmiştir. Sosyal hukuk devletinin tanımıyla ilgili özellikler AYM'nin değişik kararlarında ortaya konulmuştur. Bu devlet anlayışının bireye bakan yönü, bireyin huzur ve refahının gerçekleştirilmesi, temel hak ve özgürlüklerine saygı gösterilmesi ve bunların en geniş ölçüde sağlanarak güvence altına alınmasıdır[3]. Çalışma hayatına bakan yönü, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlamak[4] ve çalışma hayatının gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler alarak çalışanları korumaktır[5]. Topluma bakan yönü ise, güçsüzlerin güçlüler karşısında korunduğu adaletli bir hukuk düzeni oluşturarak bunu sürdürmek, kişi ile toplum arasında denge kurmaktır[6]. Bu doğrultuda milli gelirin adil biçimde dağılmasını temin etmek sosyal devletin görevleri arasındadır[7]. Böylelikle toplumsal dayanışma üst düzeyde gerçekleştirilebilecektir[8]. Aksi taktirde, bu denge ve toplum yararı bir yana bırakılarak yalnız kişi yararlarının esas alınması, Anayasa'nın

---

1 Bkz. KARAKAŞ, SONSUZOĞLU, a.g.m., s. 233-234.
2 Danıştay 13. Dairesi, 10.10.1974 tarih ve E: 73/4218, K: 74/3606'den aktaran KARABAĞ, a.g.m., s. 135, 136.
3 92/29, 92/45, 99/51 esas sayılı kararlar.
4 92/29 esas sayılı karar.
5 92/29, 99/51 esas sayılı kararlar.
6 92/29, 92/45, 99/51 esas sayılı kararlar.
7 92/29, 99/51 esas sayılı kararlar.
8 99/51 esas sayılı karar.

amacına ve adaletli hukuk düzeni kavramına da ters düşer[1]. Bu çerçevede örneğin, hukuk devletinin amaç edindiği kişiliğin korunması, ancak, toplumda sosyal güvenliğin sağlanması yolu ile gerçekleştirilebilecektir[2].

3- Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Hukuki Güvenlik İlkesi

Kamu gelirlerinin toplanması ve yeniden dağılımı ile vergi yükümlülüğünün yerine getirilmesinde, yasama, yürütme ve yargı organlarının denetimi hukuksal güvenliği sağlar. Denetimde en önemli alanlardan biri de anayasa yargısıdır. Bu denetim Anayasa'nın sadece vergi ödevi ile ilgili kurallarıyla sınırlı değildir. Hukuk devleti, yasama yetkisi, eşitlik, suç ve cezalara ilişkin esaslar gibi temel hak ve özgürlüklerle ilgili birçok temel ilke bu denetimin dayanağını oluşturmaktadır. Anayasa yargısının vergi hukukuna katkısı, kimi eleştirel yönleri olsa da, hukukun ve temel hak ve özgürlüklerin güvencesi olmasıdır[3].

AYM'ne göre, hukuk devleti olmak, yönetilenlere hukuk güvencesini sağlamaktadır. Bu güvence, yasama, yargı ve yürütme organlarının tüm işlemlerinin hukuk kuralları içinde kalması ile gerçekleşecektir[4]. Bunun için de, hukuki güvenlik ilkesinden kaynaklanan diğer ilkelere uygunluğun sağlanması gerekmektedir.

Mali güce göre vergilendirme, eşitlik, kanunilik gibi vergi ilkeleri bakımından yapılan AYM denetimi, yükümlüler açısından bakıldığında, yükümlülerin hukuki güvenliklerinin sağlanmasına da hizmet etmektedir. Bu sebeple, Anayasal vergi ilkeleriyle ilgili denetimin doğrudan veya dolaylı olarak hukuki güvenlik ilkesiyle bağlantılı olduğu ortadadır. Örneğin, kanunilik ilkesine uygunluğu sağlamaya yönelen ve temel unsurları kanunla konulmamış bir mali yükümlülükle ilgili düzenlemeyi iptal eden bir AYM kararı, yükümlüleri idarenin keyfi uygulamalarına karşı koruma sonucunu doğurmaktadır. Bunun gibi, aynı mali güce sahip olanlardan bazılarının, haklı bir neden olmaksızın vergi dışı bırakılmaları sonucunu doğuran bir düzenlemenin, mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkelerine aykırılık nedeniyle iptali halinde de yükümlülerin hukuki güvenlikleri sağlanmış olacaktır. Hukuki güvenlik ilkesinin diğer ilkelerle dolaylı ilişkisinin yanısıra, AYM bazı kararlarında doğrudan doğruya hukuki güvenlik ilkesine değinerek, bu ilkeye aykırı olan ve olmayan kanun hükümlerini tespit etmiştir. AYM kararlarına göre hukuki güvenlik ilkesine uygun olan uygulamalar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

1- Net aktif vergisi uygulaması (95/7).

---

1 92/45 esas sayılı karar.
2 92/45 esas sayılı karar.
3 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 19-20.
4 90/35, 91/7 esas sayılı kararlar.

2- Bütün esaslı unsurları kanunla düzenlenmiş geçici vergi uygulaması (89/6).

AYM kararlarına göre hukuki güvenlik ilkesine aykırı uygulamalar da aşağıdaki gibi sıralanabilir:

1- Hayat standardı esasının uygulanmasında vergilendirilmiş veya vergi dışı tutulmuş gelirlerin dikkate alınmaması (91/7).
2- Hayat standardı esasında sadece üzerinden gelir vergisi ödenmiş gelirlerin açıklama sebebi olarak dikkate alınması (01/36).
3- Motorlu taşıtlar vergisi miktarlarını yirmi katına kadar artırma yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilmesi (01/36).
4- Özel işlem vergisinin kanunun yürürlük tarihinden önce açılmakla birlikte vadesi kanunun yürürlük tarihinden sonra dolan hesaplar için de uygulanması (01/379).

Vergi yükümlülerinin hukuki güvenliklerinin sağlanması bakımından, bu ilkeden kaynaklanan üç ilkenin vergi kanunlarının yapılmasında ve denetiminde dikkate alınması gerekmektedir. AYM, bu ilkelerden belirlilik ve geriye yürümezlik ilkeleri bakımından vergi kanunlarını incelemiş, ancak başvuru dilekçelerinde talep olmasına karşın doğrudan Anayasa yargısı denetimi ile ilgili olmayan kıyas yasağı ilkesi bakımından denetim yapmamıştır.

a) Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Verginin Belirliliği İlkesi

AYM'nin kanunilik ilkesi ile ilgili denetimi sırasında, verginin kanunla konulması ile ilgili yaklaşımı doğrultusunda kanunda bulunması gereken unsurlara ilişkin tespitleri, bu unsurlar bakımından verginin belirliliğinin sağlanması yoluyla belirlilik ilkesine hizmet etmektedir.

Verginin belirliliği ilkesi esas itibariyle kanunilik ilkesiyle ilişkilidir ve bu ilkenin içeriğinin doldurulmasına hizmet etmektedir. Ancak doğrudan bu ilkenin sonucu değildir. Kanunilik ilkesi verginin kanunla konulmasını emrederken, vergiyi koyan kanunun hangi unsurları düzenleyeceği, başka bir deyişle, hangi unsurları belirleyeceği, belirlilik ilkesinin sınırlarını çizmektedir. Kanunilik ilkesi gereği kanunla konan verginin hangi unsurları içereceği AYM'nin kuruluşundan bu yana vermiş olduğu kararlarıyla iyice belirginleşmiştir. Bu bağlamda, kanunilik ilkesi Anayasa ile emredilmiş bulunmasına karşılık, belirlilik ilkesi AYM içtihatlarıyla gelişmiştir. Kanunilik ilkesini AYM, sadece verginin konusunun veya buna ek olarak bazı temel unsurlarının kanunla konulması şeklinde de anlayabilir ve içtihadını bu yönde geliştirebilirdi. Bu durumda, kanunun içeriğini düzenlenmesinde belirlilik ilkesinin sınırları dar tutulmuş olurdu. Buradan başka bir noktaya daha ulaşılmaktadır ki,

Anayasal normları anlamlandırma yetkisini elinde bulunduran AYM, bu gücü sayesinde yasama organının yetkilerinin sınırlarının da belirleyicisi olmaktadır. Zira örneğin, Yüksek Mahkeme kanunilik ilkesini sadece verginin konusu ve vergiyi doğuran olayın kanunla düzenlenmesi şeklinde algılasaydı; bu algılayış, yasama organına, verginin diğer temel unsurlarını belirleme yetkisini yürütme organı veya diğer idare ve kurumlara devredebilme yetkisini tanımak anlamına gelebilecekti.

Yukarıda belirtilen ilişki nedeniyle AYM de kararlarında, belirlilik ilkesini kanunilik ilkesiyle birlikte değerlendirmektedir. Mahkemeye göre verginin kanuniliği ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup, konusunun, matrahının, oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlülüler bakımından belirginliğine dayanır[1]. Verginin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarını belirleyen kanuni düzenlemeler hukuksal güveni sağlar. Oluşan güven, hukuk devletinin de doğal sonucudur[2]. Vergilendirme işleminin neden öğesini geçerli kılan vergiyi doğuran olay açıkça belirlenecek, yönetim de bu olaya bağlı kalacak, böylelikle belirlilik korunacaktır[3]. Zira hukuk devletinde hukuk güvenliğinin sağlanabilmesi için hukuki işlemlerin sonuçlarının öngörülebilir olması gerekir[4]. Belirliliğin bu şekilde kabulü karşısında, varsayıma geçerlilik tanımak aksi kanıtlanabilecek bu tür belirtilere, gerçeğe karşın geçerlilik tanımak olup, sistemi kendi içerisinde çelişkiye düşürecek ve hukuk devletinin öngördüğü hukuk güvenliği ile bağdaşmayacaktır[5]. Belirlilik ilkesi, kanunla düzenlenmesi gereken temel unsurlarla ilgili olduğu için, temel unsurların eksik düzenlenmesi nedeniyle kanunilik ilkesine aykırı kanun hükümlerinin aynı zamanda belirlilik ilkesine de aykırı olduğu söylenebilir.

AYM'nin belirlilik ilkesi ile ilgili kararlarında, özellikle yürütme organına Anayasa ile tanınan vergilendirme yetkisi üzerinde durulduğu görülmektedir. Bazı kararlarda isabetli olarak belirtildiği gibi, vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesine uyulması, yasama organının olduğu kadar yürütme organının da görevidir. Bu nedenle, yürütme organına oldukça geniş bir hareket alanı sağlayan, kanuni oranları dilediği gibi değiştirmesine imkan veren alt ve üst sınırlar konulması, belirlilik ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Ayrıca, belirlilik ilkesine ilişkin olarak yıl içinde yapılan bazı artışların küçük artışlar olduğundan bahisle iptal kararı verilmemesi karşısında, enflasyonun tek haneli rakamlara düştüğü bir ekonomide, "küçük artış" ın ne olduğunun AYM tarafından yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir[6].

---

1 89/6, 90/18, 92/29 esas sayılı kararlar.
2 92/29 esas sayılı karar.
3 89/6 esas sayılı karar.
4 01/379 esas sayılı karar.
5 89/6 esas sayılı karar.
6 Yıldırım TAYLAR, "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 307, Mart 2007, s. 211.

Belirlilik ilkesini tam olarak karşılamayan ve tartışmalara neden olacak ifadeler içeren vergi kanunları hükümleri bulunmaktadır. 1998 yılında kaldırılan aile reisi beyanı uygulamasıyla ilgili GVK'nun 93 üncü maddesi hükmü çeşitli belirsizlikleri içinde barındırmış ve bu sebeple tartışmalara yol açmıştır. Örneğin, anne babanın velayet hakkının kaldırılması ve çocuğa vasi tayin edilmesi halinde beyannamenin verilmesi; onsekiz yaşını dolduran çocuğun kendi gelirini kendisinin beyan edeceğinin kabulü karşısında, onsekiz yaşın doldurulması tarihi olarak, vergilendirme döneminin mi, yoksa gelirin beyan edileceği tarihe kadar olan dönemin mi dikkate alınacağı gibi konuları kanun hükmünden çıkarmak mümkün olmamış, bu konularda farklı yorumlar getirilmiştir[1]. Aile reisi beyanını yürürlükten kaldıran 4369 sayılı Kanun'un gerekçesinde, "*Vergi sistemi yapılan bölük pörçük düzenlemelerle gittikçe karmaşıklaşmış, uzmanlar bile sistemi anlamakta zorlanır hale gelmiş, buna bağlı olarak da mükelleflerin uyum maliyetleri aşırı derecede artmaya başlamıştır*" denilmekle birlikte, bu Kanunun bazı maddelerinde de, benzer şekilde, aynı belirsizliklerin ve karmaşıklığın sürdürüldüğü görülmektedir. Örneğin, esnaf muaflığından yararlanmak için belediyelerden belge alma yükümlülüğü getirilmiş ancak, belgenin belediyeden nasıl alınacağı konusunda kıstaslara yer verilmemiştir[2]. Bir başka örnek olarak da, yine 4369 sayılı Kanun'la GVK'nun mük. 120 nci maddesinde yapılan değişiklikle getirilen hüküm zikredilebilir. Geçici vergi ile ilgili bu hükme göre, "*yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir*". Bu hükümde geçen % 10'luk miktarın toplam beyan edilmesi gereken tutara göre mi, yoksa beyan edilen tutara göre mi hesaplanacağının kanun metninden çıkarılamaması sebebiyle ilgili hükmün Anayasaya aykırı olduğu iddia edilmiştir[3].

Zaman zaman vergi kanunlarında değişiklikler yapılırken, kaldırılan hükümlerle bağlantılı ve o hükümler olmaksızın anlamsızlaşacak ibareler kanun metinlerinden çıkarılmamakta, mevzuat gereksiz hükümlerle dolu ve eski uygulamayı bilmeyenler bakımından anlaşılmaz hale gelebilmektedir. Bunun bir örneği, 4369 sayılı Kanun'la değiştirilen ve konut kira geliri istisnasının düzenlendiği GVK'nun 21 inci maddesinde görülebilir. 4369 sayılı Kanun'la bu maddenin 1 inci fıkrası değiştirilmiş, 2 nci fıkrası ise aynen bırakılmıştır. 21 inci maddenin ikinci fıkrasında konut kirası istisnasından yararlanamayacaklar belirtilmişken, ticari zirai ve mesleki kazancını beyanname ile bildirecek olanların yanında, "gelirleri bunlar

---

1 Bkz. Mehmet TOSUNER, "Aile Reisi Uygulamasında Aile Kavramı ve Beyanda Uyulacak Esaslar", **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 9, Sayı 1, Yıl 1994a, s. 16 vd.

2 Gülsen GÜNEŞ, (2000a) a.g.m., s. 263.

3 Bülent AK, "İkmalen ve Re'sen Salınacak Geçici Vergide Yapılan Düzenlemelerin Anayasaya Aykırılığı Sorunu", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 80, Ağustos 1999, (http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=1999081740.htm; 15.2.2007)

tarafından bildirilecek olanlar"ın da istisnadan yararlanamayacağı belirtilmiştir. Aile reisi beyanı uygulamasına bağlı olan ve gelirleri ticari, zirai ve mesleki kazancını beyan eden aile reisi tarafından beyan edileceklerin konut kirası istisnasından yararlanamayacağını düzenleyen bu ibarenin, GVK'nun 93 üncü maddesinde düzenlenen "aile reisi beyanı" uygulaması 4369 sayılı Kanun'la kaldırıldığı halde kanun metninde bırakılmış olmasının bir gereği bulunmamaktadır[1]. Muhtemelen kanun metnini hazırlayanların ihmalinden kaynaklanan bu ve benzeri durumlar vergi mevzuatını gereksiz hükümlerle dolu ve daha da karmaşık bir hale getirmektedir.

Bu örneklerin dışında genel olarak vergi hukuku alanındaki düzenlemeler, yaygın istisna ve muafiyet ayrıcalıkları ile kişiye özel ve konuya özgü nitelik taşımakta; bu düzenlemelerin sık sık değiştirilmeleri yüzünden sürekli/kalıcı olmaları ve bu alanda istikrarın sağlanması, alışkanlıkların ve bilincin oluşması mümkün olmamaktadır[2]. Bunun yanısıra, yürütme organının kendisine verilen yetkiler doğrultusunda sık sık düzenleyici işlemler yapması da belirsizliği körüklemektedir. Özellikle 1980 sonrası dönemde, Bakanlar Kurulu'na Anayasa gereği tanınan kısmi vergilendirme yetkisinin aşırı kullanımının da[3] vergide belirsizliğe yol açtığı ortadadır.

b) Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi

Vergi kanunlarının geriye yürüyüp yürümeyeceğine ilişkin, ceza kanunları ile ilgili olduğu gibi bir Anayasa hükmü bulunmamakla birlikte, geriye yürür şekilde düzenlemeler getiren vergi kanunları AYM önüne getirilmiş ve AYM, Anayasada yer alan farklı ilkeler bakımından konuyu değerlendirmiştir. AYM'nin bu konudaki içtihatlarıyla "geriye yürümezlik ilkesi" yazılı olmayan bir hukuk ilkesi olarak gelişmektedir. AYM kararlarında geriye yürümezlik ilkesi hukuk devleti ilkesi gereği sağlanması gereken hukuki güvenlik ilkesine dayandırılmaktadır[4].

Vergi alanındaki düzenlemeler kural olarak kanunlarla gerçekleştirildiğinden, geriye yürümezlik vergi kanunları için de doğal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğu kaçınılmaz kılan görüşler öğretide çoğunluk kazanmıştır[5]. AYM tarafından geriye yürümezlik yönünden yapılan incelemelerde, gerçek anlamda geriye yürüme, geriye yürümenin sınırı, vergiyi doğuran olay, vergilendirme dönemi, ölçülülük, kazanılmış

---

1 Mustafa DÜNDAR, Mehtap KONUK, "4369 Sayılı Yasanın Uygulanmasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 122, Kasım 1998, s. 27.

2 Yusuf KARAKOÇ, "Vergi Mevzuatı – Vergi Hukuku İlişkisi", Prof. Dr. Adnan TEZEL Günleri, "Vergi Hukuku", Yayına Hazırlayanlar: Feridun YENİSEY, Gülsen GÜNEŞ, 14/15 Ocak 2005, Bahçeşehir Üniversitesi Beşiktaş Kampusü, Mart 2006, s. 26.

3 TOSUNER bu aşırı yetki kullanımının Meclisi devre dışı bırakma gibi sakıncalı bir sonuç doğurabileceğine işaret etmiştir. Mehmet TOSUNER, "Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 85, Ekim 1995c, s. 71.

4 89/6, 01/36, 04/14 esas sayılı kararlar.

5 89/6 esas sayılı karar.

hak, kamu yararı, kanunun getiriliş amacı, hukuksal güvenlik, hukuksal ilişkinin sonuçlanıp sonuçlanmaması gibi konunun özelliğine göre ilkeler gözetilmiştir. Dikkati çeken husus, vergi düzenlemeleriyle ilgili olarak geriye yürümezlik yönünden bir iptal kararı verilmemiş olmasıdır[1].

Geriye yürümezlik ilkesine göre, kanunlar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabilecek ve sonradan çıkan kanun yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanamayacaktır[2]. Ancak, belirtmek gerekir ki, sonradan çıkarılan kanunun uygulanamayacağı olay ve hukuki durumlar, geçmiş dönemde tamamlanarak kesin bir nitelik kazanmış, hukuksal sonuçlarını doğurmuş olay ve hukuksal durumlardır[3]. AYM bu yaklaşımıyla, aşağıda açıklanacak olan "gerçek geriye yürüme"nin[4] Anayasaya aykırı olduğunu ortaya koymuştur. Ancak, geriye yürümeme kuralı katı bir şekilde uygulanmamakta, bazı istisnalar tanınmaktadır. AYM'ne göre, kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi bazı istisnai durumlarda geriye yürüme kabul edilebilecektir[5]. Yükümlüler arasında eşitsizliğe yol açmayacak düzenlemeler, üstelik yükümlülerin yararına olunca, geriye yürütülmekle hukuksal güvenlik ilkesini çiğnemiş sayılamaz. Türk hukukunda da, enflasyona, ekonomik buhranlar ve haksız kazançlara karşı uygulamalar nedeniyle geriye yürütülen vergi kanunları çıkarılmıştır. Kurumlar vergisiyle ilgili 30.12.1960 tarih ve 192 sayılı[6] ve 27.3.1969 tarih ve 1137 sayılı[7] kanunlarla 24.12.1980 tarih ve 2362 sayılı Kanun bu uygulamaların örneklerindendir. 1.1.1961 tarihinde yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun tahakkuk zamanaşımı süresini artırarak önceki kanun zamanında üç yıllık süreyi doldurmayan vergi alacaklarına uygulanması da böyledir[8].

AYM denetimlerinde, vergi kanunları geriye yürümezlik ilkesi bakımından değerlendirilirken, isabetli bir şekilde[9] vergilendirme işleminin temelini oluşturan "vergiyi doğuran olay"dan[10] hareket edilmektedir. Buna göre, gerçek anlamda bir geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının anlaşılabilmesi için denetlenen vergi konusu bakımından vergiyi doğuran olayın tanımlanması[11] ve gerçekleştiği anın saptanması[12] gerekmektedir. Vergiyi doğuran olay VUK'nun 19 uncu maddesinde

---

1 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 235.
2 89/6, 01/36, 04/14 esas sayılı kararlar.
3 89/6, 04/14 esas sayılı kararlar.
4 89/6 esas sayılı karar.
5 04/14 esas sayılı karar.
6 2.1.1961 tarih ve 10696 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
7 31.3.1969 tarih ve 13162 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
8 89/6 esas sayılı karar.
9 Gülsen GÜNEŞ, (1996) a.g.m., s. 72.
10 Vergiyi doğuran olayı izleyen, beyanname verilmesi, tarh ve tahakkuk gibi işlemler, vergi borcu doğduktan sonra verginin ödenebilir hale gelmesini sağlayan işlemlerdir. 01/34, 01/36
11 94/80, 94/85, 95/6, 95/7 esas sayılı kararlar.
12 01/392, 01/36 esas sayılı kararlar.

tanımlanmış olup, AYM, kararlarında bu tanımı kullanmaktadır[1]. Böylelikle VUK 19 uncu madde, AYM'nin kararlarında dikkate aldığı kanun maddelerinden biri olarak işlev görmektedir. Söz konusu 19 uncu maddeye göre; "*vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*". Vergiyi doğuran olay her vergi kanununda ayrı ayrı belirtilmiştir. İlgili kanundaki tanıma uygun olay veya hukuki durum gerçekleştiğinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacak ve vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği andaki kanun hükümleri bu olay veya hukuki duruma uygulanacaktır[2]. Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra çıkarılan kanun hükümlerinin ilgili olaya uygulanması gerçek anlamda geriye yürüme olacak ve bu durum Anayasaya aykırılık oluşturacaktır[3]. Örneğin, GVK'nun 1 inci maddesine göre gelir vergisi bakımından vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. Gelire, elde edildiği anda yürürlükte olan kurallar uygulanacağı için, vergiyi doğuran olayın, başka bir anlatımla, elde etmenin ne zaman gerçekleştiğinin bilinmesi gereklidir[4].

Bazı vergiler bakımından vergiyi doğuran olay bir anlık değil de, bir süreci dikkate alarak tanımlanmıştır. Vergilendirme döneminin geçerli olduğu ve verginin dönem içinde gerçekleşen vergiye tabi olayların toplamı itibariyle alındığı bu tür vergilerde; her vergiyi doğuran olay ayrı ayrı değil, vergiyi doğuran olaylar dönem itibariyle topluca dikkate alınmakta ve vergiyi doğuran olay dönemin kapanmasıyla tamamlanmış sayılmaktadır. Bu durum, vergiyi doğuran olayın "tamamlanma"sı kavramını ortaya çıkarmıştır. Dolayısıyla, belli bir süreç içinde meydana gelen vergiyi doğuran olay bakımından, tamamlanma kavramının da bu süreç dikkate alınarak tanımlanması gerekmektedir. Örneğin, gelir vergisi bakımından vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesi olarak belirtilmişse de, vergiyi doğuran olay ayrı ayrı her bir gelir akımı olmayıp, vergilendirme dönemi olarak kabul edilen bir takvim yılı içinde meydana gelen vergiyi doğuran olayların toplamıdır. Buna göre, takvim yılı içinde çeşitli gelir unsurlarından elde edilen gelirler toplanarak, takvim yılının son günü itibariyle elde edilmiş sayılmakta ve bu tarihte vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir[5]. Gelir vergisi uygulamasında, her ne kadar, her bir gelir akımı sırasında gelir vergisi bakımından elde etmenin gerçekleştiği, dolayısıyla gelirin elde edilmesinde vergilendirme döneminin baz alınmasının doğru olmadığı ileri sürülebilirse de; GVK'nun 1 inci maddesinde, gelirin, bir yıl içinde elde edilen kazanç ve iratların toplamı şeklinde tanımlanması ve 85 inci maddesinde düzenlenen toplama esası doğrultusunda değerlendirildiğinde; gelir vergisi uygulamasında, gelirin, tek tek meydana gelen gelir akımı olarak değil de, belli bir dönemde (kural

1 94/85, 95/6, 95/7, 01/392, 01/34, 01/36 esas sayılı kararlar.
2 95/6, 01/392, 01/36 esas sayılı kararlar.
3 89/6, 95/6, 01/34 esas sayılı kararlar.
4 01/36 esas sayılı karar.
5 Ancak bu konuda kıst dönem, özel hesap dönemi gibi istisnalar da bulunmaktadır.

olarak bir takvim yılı) elde edilen gelir akımlarının toplamı olarak kabul edildiği görülmektedir. Bu durumda, gelir vergisi bakımından vergiyi doğuran olayın vergilendirme dönemi olarak ele alınması oldukça normal görünmektedir. Ancak, gelir vergisinde bazı durumlarda vergiyi doğuran olayın dönemsel değil bir anlık olduğu durumlar da söz konusu olabilmektedir. Gelir unsurları üzerinden yapılan vergi tevkifatının nihai vergilendirme olduğu haller, bu duruma örnek olarak verilebilir. GVK'nun 86 ncı maddesine göre, beyannameye dahil edilmeyen gelirler üzerinden yapılan vergi tevkifatı nihai vergilendirme olmakta, artık bu gelirler üzerinden bir daha vergi alınmamaktadır. Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten ve nihai olarak vergisi tahsil edildikten sonra, dönem içinde çıkarılan yeni kanunlarla bu gelir unsurları üzerine ek vergiler konulması gerçek anlamda geriye yürüme olacaktır ve ilgili düzenlemenin iptali gerekecektir. Bu sebeple, tevkifat yoluyla vergilendirmenin nihai vergilendirme olduğu durumların gelir vergisinde vergiyi doğuran olayın dönemselliği kuralının istisnasını oluşturduğunu kabul etmek gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayın belli bir döneme yayılı olarak dikkate alındığı vergilere diğer örnekler olarak, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi vergiler de gösterilebilir.

Vergiyi doğuran olayın belli bir dönem olarak dikkate alınması ve bu dönemin tamamlanmasıyla vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceğinin kabul edilmesi, Alman doktrini ve uygulamasında kabul edildiği gibi, gerçek geriye yürüme – gerçek olmayan geriye yürüme ayrımını ortaya çıkarmaktadır. Vergi kanunlarındaki değişiklik vergilendirme dönemi içinde gerçekleştirilmişse, yani henüz vergiyi doğuran olay tamamlanmadan bir değişiklik yapılmışsa, gerçek olmayan geriye yürüme söz konusu olacak ve bu durum geriye yürümezlik ilkesi bakımından Anayasaya aykırılık oluşturmayacaktır[1]. AYM'nce de gerçek olmayan geriye yürüme hallerinde yükümlülerin hukuki güvenliklerinin sarsılmadığı kabul edilmektedir[2]. Ancak böyle bir kanun hükmünün diğer ilkeler bakımından değerlendirilerek Anayasaya aykırı bulunması mümkün olabilir. Bu konuda yapılacak denetimde söz konusu kanun hükmünün, gerek geriye yürütüldüğü dönemin uzunluğu, gerekse getirdiği ek vergi yükü açısından ölçüsüz olup olmadığı incelenecek, bu inceleme yapılırken kamu yararı ile yükümlülerin hukuki güvenlikleri karşılaştırılarak değerlendirilecektir. Eğer, mali güce göre vergilendirme ve bu bağlamda eşitlik ilkesine bir aykırılık yoksa yükümlülerin hukuki güvenliklerinin ihal edilmediği sonucuna varılabilecektir. Öte yandan, vergi kanunlarında yükümlülerin yararına olarak yer alan geriye yürütülmüş hükümler hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi

---

1 Bugün gerçek olmayan geriye yürümenin Anayasaya aykırılık oluşturmayacağı yolunda uygulama ve doktrindeki genel kabule karşın, vergi yükünü artırıcı nitelikteki vergi kanunu hükümlerinin izleyen vergilendirme döneminde uygulanacağına ilişkin bir Anayasal düzenleme yapılmasının uygun olacağı savunanlar da bulunmaktadır. Bkz. TAYLAR, a.g.m., s. 212.

2 01/36, 01/392 esas sayılı kararlar.

açısından herhangi bir sakınca oluşturmayacaklardır. Ancak bu çeşit hükümlerde de yükümlüler arasında eşitlik ilkesine aykırılık yaratabilecek uygulamalardan kaçınılması[1], aksi taktirde bu ilkeye aykırılık nedeniyle iptal riskinin bulunduğu gözden uzak tutulmamalıdır.

Gelir ve katma değer vergisi gibi vergilerde yukarıda açıklandığı gibi, vergilendirme dönemi içinde gerçekleşen pek çok vergiyi doğuran olayın topluca dikkate alınmasına karşın, bazı vergilerde, vergiyi doğuran olay, belli bir anda (günde) gerçekleşip sona ermektedir. Bu durum özellikle servet vergileri bakımından söz konusu olmaktadır. Bunlardan örneğin, motorlu taşıtlar vergisinde, 1 Ocak tarihinde adına tescilli motorlu taşıt bulunan kimseler bu verginin yükümlüsü olarak vergi tarhına muhatap olmakta, vergiyi doğuran olay, verginin tarh ve tahakkuku bu tarihte gerçekleşmektedir. Vergiyi doğuran olay bakımından dönemselliğin söz konusu olmadığı bu tür vergilerde, artık verginin gerçek veya gerçek olmayan geriye yürümesinden söz edilemeyecek, tamamlanma kavramına da ihtiyaç duyulmayacaktır. Motorlu taşıtlar vergisi örneğinde, 1 Ocak tarihinden sonra yapılan düzenlemelerin yürürlük tarihi olarak 1 Ocak tarihinin gösterilmesi, her halükarda gerçek geriye yürüme olarak değerlendirilecektir. Bu durumda, örneğin, 10 Ocak tarihinde çıkarılan ve motorlu taşıtlar vergisi miktarını artıran bir kanunun yürürlük tarihinin 1 Ocak tarihi olarak belirlenmesi gerçek anlamda geriye yürüme olarak kabul edilecek ve iptali gerekecektir.

Geriye yürümezlik ilkesi esas olarak, vergiyi doğuran olaya bağlı olarak incelenmekle birlikte, AYM'nin bazı kararlarında vergiyi doğuran olay yerine, hatalı bir şekilde, farklı unsurlar dikkate alınarak inceleme konusu kanun hükmünün geriye yürüyüp yürümediğinin araştırıldığı görülmektedir. Bu unsurlar daha çok vergiyi doğuran olay dikkate alındığında geriye yürüdüğü açık olan kanun hükümlerinin, geriye yürümediğini ortaya koymak için zorlama yorumlarla kullanılmaktadır.

AYM tarafından yapılan denetimlerde, geriye yürümezlik ilkesine aykırı bulunarak iptal edilen vergi kanunu hükmü bulunmamaktadır. Mahkemenin bu yaklaşımıyla, verginin geriye yürümezliği ilkesini son derece dar yorumladığı görülmektedir. Bu ilke çerçevesinde yapılan incelemelerin tamamı, çeşitli gerekçelerle Anayasaya uygun bulunmuştur. Bunlar aşağıda sıralanmıştır:

1- Gecikme faizi uygulamasının, bu uygulamayı getiren kanunun yürürlüğe girmesinden sonra gerçekleşen gelir doğurucu olaylara uygulanması durumunda; üzerinden ne kadar süre geçmiş olursa olsun, gelir doğuran olaya dönerek, gecikme faizinin bu olayın vade tarihinden başlatılması (88/7).

[1] ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 50.

2- Hayat standardı esası ile ilgili değişiklik yapan ve göstergelerdeki miktarları dört kat artıran düzenlemenin 3.12.1988 tarihinde kabul edilmiş olmasına karşın, 1.1.1988 tarihinden itibaren uygulanması (89/6).
3- Her yıl Ocak ayında tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisinde yıl içinde meydana gelen ve vergi miktarının artırılmasını gerektiren değişikliklerin ödenmemiş taksit tutarlarına yansıtılması (89/6).
4- Yeni bir vergi olarak kabul edilen ekonomik denge vergisinin önceki yıl kazançları üzerinden hesaplanması (94/80, 95/6).
5- 1994 yılı içinde getirilen net aktif vergisi matrahının 1993 yılına ilişkin kimi mali veriler üzerinden saptanması (94/85, 95/7).
6- 30.11.2000 tarihinde kabul edilen hayat standardı uygulamasının, vergilendirme dönemi kapanmadan ve hukuki sonuçlarını doğurmadan yürürlüğe girdiğinden 2000 yılı vergilendirme dönemi için uygulanması (01/36, 01/392).
7- 14.8.1999 tarihinde kabul edilen ve gelir vergisi tarifesindeki oranları beş puan artıran kanun hükmünün 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi (01/34).
8- 2.1.2004 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren kanun hükmüyle, 1.1.2004 tarihi itibariyle tarh ve tahakkuku yapılmış, ancak birinci ve ikinci taksitlerin ödeme süresi geçirilmemiş motorlu taşıtlar vergisi miktarlarının artırılması (04/14).

Yukarıda sayılan uygulamalardan bazıları vergiyi doğuran olayın dönemsel olduğu vergilerle ilgili olup, dönem içinde yapılan değişikliklerin dönem başına yürütülmesi şeklinde yapılan düzenlemeler nedeniyle inceleme konusu yapılmış ve gerçek olmayan geriye yürüme söz konusu olduğu için başvurular reddedilmiştir. Gelir vergisi kapsamında uygulanan hayat standardı esası ile ilgili olarak dönem içinde yapılan düzenlemelerin dönem başına kadar yürütülmesinin incelendiği 89/6, 01/36, 01/392 esas sayılı kararlar ile yine dönem içinde artırılan gelir vergisi oranlarının dönem başına kadar geri yürütülerek uygulanmasının incelendiği 01/34 esas sayılı karar bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Bu kararlarda AYM'nin "*önceki kanun yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkiler*"den bahsederek gerçek olmayan geriye yürümenin söz konusu olduğunu belirttiği görülmektedir.

Yukarıda verilen örneklere karşın gerçek anlamda geriye yürütüldüğü halde, AYM'nce, farklı değerlendirmelerle ve zorlama yorumlarla geriye yürümediği kabul edilen düzenemeler de söz konusu olmuştur ki, AYM'nin bu düzenlemelerle ilgili yaklaşımlarını kabul etmek mümkün görünmemektedir. Bu kapsamda, ekonomik

denge vergisi, net aktif vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili düzenlemeler hakkındaki değerlendirmeler üzerinde durulabilir.

Ekonomik denge vergisini getiren 3986 sayılı Kanun AYM önüne götürülmüş ve değişik kararlara konu olmuştur[1]. Bu kanunla, 1993 yılı gelirlerinin vergilendirilmesinden sonra, ekonomik denge vergisi adı altında ek vergi yükü getirmek suretiyle gerçek anlamda geriye yürütülerek yükümlülerin hukuki güvenliği sarsılmış ve aynı zamanda vergilerin belirliliği ilkesi de gözardı edilmiştir[2]. Ancak, AYM yaptığı denetimlerde çeşitli gerekçeler ileri sürerek Anayasaya aykırılık iddialarını reddetmiştir[3]. Ekonomik denge vergisinde vergiyi doğuran olay 3986 Sayılı Kanun'da yer almadığı halde, AYM, bu verginin özelliğine göre vergiyi doğuran olay nitelendirmesi yapmış ve nitelendirdiği bu vergiyi doğuran olay ile bağlantı kurarak geriye yürüme iddiasını reddetmiştir. Ekonomik denge vergisinin geriye yürüyüp yürümediğinin incelendiği kararda değerlendirmenin iki konu üzerinde yapıldığı görülmektedir. Mahkeme, önce bu verginin yeni bir vergi olduğunu, bu anlamda gelir ve kurumlar vergisine ek olmayıp başlı başına bir vergi olduğunu, bir yıl önceki kazançlara ilişkin matrah üzerinden alınmasının geriye dönük vergilendirme anlamına gelmeyeceğini belirterek bu yöndeki Anayasaya aykırılık iddiasını reddederek sonuçlandırmıştır[4]. Ancak AYM'nin bu yaklaşımına katılmak mümkün değildir. Ekonomik denge vergisinin gelir üzerinden alınan bir vergi olduğu açıktır ve gelir üzerinden alınan vergilerde vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. Gelirin elde edildiği sırada ise vergi yükümlülüğünün bilinmesi hukuk güvenliğinin gereğidir. Bu bakımdan ekonomik denge vergisi uygulaması geriye yürümezlik ilkesine açıkça aykırılık oluşturmaktadır[5]. AYM, ekonomik denge vergisinin yeni bir vergi olduğunu kabul ettikten sonra, bu yeni verginin eksik unsuru olan ve geriye yürüme bakımından belirlenmesi gereken vergiyi doğuran olayı kendisi belirleme yoluna gitmiştir. Mahkemeye göre ekonomik denge vergisinde vergiyi doğuran olay, 3986 sayılı Kanun'un 2 nci maddedeki olayların meydana gelmesidir. Buna göre, ekonomik denge vergisinde vergiyi doğuran olay olarak beyanname verilmesi, 1994 yılına ilişkin götürü matrahın belirlenmesi ve ücretlerde belli matrahlara ulaşılması olarak kabul edilmiştir. Kanunla düzenlenmesi gereken vergiyi doğuran olay unsurunun eksikliği, verginin kanuniliği ve belirliliği ilkelerine aykırılık nedeniyle iptal gerekçesi iken, bu eksikliğin AYM'nce doldurulduğu görülmektedir. Bu durum, her ne kadar, yasama organı yerine geçerek karar verme

---

1 94/80, 95/4, 95/6 esas sayılı kararlar.
2 TOSUNER, (1994b) a.g.m., s. 47.
3 94/80, 95/6 esas sayılı kararlar.
4 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 238-239.
5 Recep BIYIK, "Yasa, Kararname ve İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi ve Bazı Uygulamaların Bu İlke Açısından Değerlendirilmesi, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 222, Şubat 2000, s. 44.

şeklinde algılanabilirse de[1]; Mahkeme ilgili kararda kanunu iptal ederek yeni bir düzenleme yapmamış, başvuruyu reddederek verginin unsurlarından biri ile ilgili eksik düzenlemeyi tamamlamıştır. Böylelikle Mahkeme, aslında iptal etmesi gereken bir kanunu iptal etmeyerek, yasama organının amaçladığı sonucun gerçekleşmesi için eksikliği giderme yolunu tercih etmiştir. 94/80 esas sayılı karardaki bu tutumuyla AYM, yasama organı ile birlikte "eşyasayıcı" olabileceğini göstermiştir. Diğer yandan, "beyanname verilmesi"nin vergiyi doğuran olay olarak gösterilmesinin vergi teorisi ve uygulaması bakımından da kabulü mümkün değildir[2]. Vergiyi doğuran olay, vergi konusu ve vergi matrahı ile sıkı ve mantıksal bir ilişki içindedir. Gelir vergisinde verginin konusu gelir, vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesi ve vergi matrahı gelirin safi miktarıdır. Motorlu taşıtlar vergisinde konu, motorlu taşıt araçları, vergiyi doğuran olay bu araçlara sahip olunması ve matrah motorlu taşıtlara ilişkin çeşitli ölçülerdir. Oysa ekonomik denge vergisinde vergiyi doğuran olay olarak kabul edilen "beyanname verilmesi" ile, verginin konusu olan önceki yıl gelirleri ve matrahı olan bu gelirlerin miktarı arasında, bunların söz konusu beyannamede gösterilmeleri dışında yukarıda belirtilen türden bir ilişki bulunmamaktadır. Bunun yanısıra, beyanname verilmesi vergiyi doğuran olay olarak kabul edilse bile, ekonomik denge vergisi 7.5.1994 tarihli kanunla getirilmiş ancak önceki döneme ilişkin beyanname 31.3.1994 tarihinde verilmiş, yani AYM'nin ürettiği vergiyi doğuran olay kanunun yürürlük tarihinden önce gerçekleşmiş ve hukuki ilişki tamamlanmıştır. Bu durumda dahi, gerçek anlamda geriye yürümenin varlığı ortadadır[3].

Başta verginin kanuniliği ilkesi olmak üzere, verginin geriye yürümezliği ilkesine aykırılığı açık olan ekonomik denge vergisi ile ilgili düzenlemenin AYM'nce iptal edilmemesini, ülkenin o dönemde içinde bulunduğu kriz ortamı ile izah etmek mümkündür. Şayet, AYM de Anayasaya aykırılığı tespit ettikten sonra, ülkenin içinde bulunduğu ekonomik kriz nedeniyle kamu yararı gerekçesine dayanarak başvuruyu reddetseydi, belki de ilgili kararları bu kadar tartışılmayacaktı. Ancak, vergi ile ilgili ilkeleri kabul edilemeyecek derecede farklı yorumlayarak, Anayasaya aykırılığı açıkça ortada olan düzenlemelerin Anayasaya uygun düzenlemeler gibi gösterilmesi, AYM'nden beklenen bir yaklaşım değildir ve kararlarının güvenilirliği konusunda tereddütlere sebep olmaktadır.

3986 sayılı Kanun'da olduğu gibi 26.11.1999 tarih ve 4481 sayılı Kanun'la da deprem nedeniyle ek vergiler getirilmiş, aynı şekilde bu vergilerin de 1998 yılında gerçekleşen matrahlar üzerinden alınacağı hüküm altına alınmıştır. Benzer sebeplerle çıkarılan her iki kanunun da, hükümlerinin geriye yürütülmesi açısından

1 Gülsen GÜNEŞ, (1996) a.g.m., s. 72.
2 Bkz. Gülsen GÜNEŞ, (1996) a.g.m., s. 72, dp. 16.
3 AKTAN, GENCEL, a.g.m., s. 17.

benzerlikleri bulunmaktadır[1]. AYM, 4481 sayılı Kanun'un söz konusu düzenlemeyi yapan 1 inci maddesiyle ilgili incelemesinde[2], başvuru dilekçesinde ileri sürülmesine karşın geriye yürümeye değinmeksizin, ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması gibi gerekçelerle kamu yararına uygun olan düzenlemenin Anayasaya aykırı olmadığına karar vermiştir. Mahkeme, kanunun geriye yürütüldüğüne ilişkin itiraz hakkında ise, 1998 yılı vergileri bakımından yükümlülerin mali güçleri gözetildiği için, mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerine aykırılık olmadığını belirtmiş, böylelikle zımnen kabul ettiği kanunun geriye yürümesi durumunu kamu yararı haklı nedenine dayanarak iptal nedeni saymamış ve geriye yürütülen hükümlerin yükümlülerin mali güçlerini dikkate alan eşitliğe aykırı olmayan düzenlemeler olduğu sonucuna varmıştır. Bu kararında AYM, 3986 sayılı Kanun'u incelediği kararlarında hatalı olarak yaptığı değerlendirmeleri tekrar etmemiş, ülkenin içinde bulunduğu ekonomik koşulları haklı neden sayarak, geriye yürümeye rağmen ilgili kanun hükümlerini iptal etmemiştir. Geriye yürüme ile ilgili bu tür kararlarda AYM'nin, Fransız Anayasa Konseyi'nin anlayışına benzer bir yaklaşımı benimsediği söylenebilir. Buna göre, geriye yürütülen hükümler, mali güç ilkesine ve böylelikle eşitlik ilkesine uygunsa, kanun Anayasaya aykırı kabul edilmeyecektir.

AYM, net aktif vergisinde de geriye yürümenin söz konusu olmadığı değerlendirmesini yapmıştır[3]. 3986 sayılı Kanun'da bu verginin 1993 yılı envanter kayıtlarında yer alan varlıkların net değeri üzerinden alınacağı kabul edilmiştir. Dönem sonu envanter takip eden dönem başı envanter olacağı için, 1994 başı envanter kayıtlarına göre net aktifler üzerinden alınacak bir tür servet vergisi getirilmiştir ve yukarıda belirtildiği gibi, servet vergilerinde belli bir anda elde bulunan servet unsuru için vergiyi doğuran olayın bir anda gerçekleşmesi söz konusudur. Bir servet vergisi olan motorlu taşıtlar vergisinde, takvim yılının ilk gününde bir motorlu taşıta sahip olunması nedeniyle vergi tahakkuk ettirilmektedir. Net aktif vergisinde ise, dönem başında sahip olunan aktiflerle ilgili vergi dönem başında değil, sonraki bir tarihte konulmaktadır ve tahakkuk ettirilmektedir ki, verginin konulduğu tarihte yükümlünün söz konusu servet unsurlarına sahip olup olmadığı bilinmemektedir. Dolayısıyla, belki de yükümlü, dönem başında envanterinde bulunmakla birlikte, verginin konduğu tarihte sahip bulunmadığı servet unsurları üzerinden vergi ödemek durumunda kalabilecektir. Bu sebeple geriye yürümezlik ilkesine aykırı olan[4] net aktif vergisi, aynı zamanda, "mali güce göre vergilendirme" ve "vergi adaleti" ilkelerine de aykırılık oluşturmaktadır. Ancak, aynı kanunla getirilen ekonomik denge

1 BIYIK, a.g.m., s. 47.
2 99/51 esas sayılı karar.
3 94/85 esas sayılı karar.
4 BIYIK, a.g.m., s. 45.

vergisinde olduğu gibi, bu verginin de ülkenin içinde bulunduğu ekonomik kriz ortamı nedeniyle kamu yararı gerekçesiyle savunulması ve geriye yürümeye rağmen iptal edilmemesi gerekirken, kanun hükümlerinin geriye yürümediğinin ifade edilmesi isabetli olmamıştır.

Motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili düzenlemelerde de gerçek anlamda geriye yürümenin söz konusu olduğu görülmektedir. 3.12.1988 tarih ve 3505 sayılı Kanun'un[1] 26 ncı maddesi ile 197 Sayılı MTVK'nun 9 uncu maddesi değiştirilmiş, Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılan motorlu taşıtlar vergisi miktarlarında yapılan değişikliklerin, değişikliğin yapıldığı tarihi takip eden altı aylık ödeme dönemlerinde dikkate alınacağı belirtilmiştir. İkinci altı aylık ödeme döneminde gerçekleşen değişikliğin takip eden takvim yılı başından itibaren uygulanması sorun oluşturmayacaktır. Ancak ilk altı aylık dönemde gerçekleştirilen vergi miktarlarındaki değişikliklerin ikinci altı aylık ödeme döneminde dikkate alınmasını Anayasaya aykırı bulmadığını açıklayan kararında[2] AYM, "*… düzenlemede, gerçek anlamda bir geriye yürüme, yani önceki yasa döneminde tamamlanmış ve hukuksal sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum ve ilişkilerin, yeni yasaya bağlı olması değil, önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni kuralların uygulanması, daha açık bir anlatımla gerçek bir geriye yürümeme söz konusudur*" diyerek geriye yürüme bulunmadığını ve "y*ıl içindeki değişikliklerin, yukarıda belirlendiği biçimde yükümlülere yansıtılması, taşıtların gerçek değerlerine göre vergilendirilebilmelerini amaçlamakta, Anayasa'nın 'mali güç', yani gelir ve serveti esas alan ilkelerine uygun düşmektedir*" diyerek de, ilgili düzenlemenin mali güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirmeye hizmet ettiğini ifade etmiştir. Yukarıda belirtildiği gibi 1 Ocak tarihinde vergiyi doğuran olay, tarh ve tahakkuku tamamlanan ve sadece tahsili iki taksit halinde yıl içine yayılan motorlu taşıtlar vergisi bakımından, 1 Ocak tarihinden sonraki değişikliklerin geriye yürütülerek tahakkuk etmiş vergi miktarının değiştirilmesi gerçek anlamda geriye yürüme olarak kabul edilecektir[3]. İlgili kararda AYM, geriye yürümenin sınırı olarak vergiyi doğuran olayın esas alınacağı ve bu olay gerçekleştikten sonra gerçekleşen kanun değişikliklerinin artık geriye yürütülemeyeceği yolundaki kabulüne aykırı bir yaklaşımı benimsemiş bulunmaktadır. Bir an için AYM'nin yukarıda belirtilen karardaki kabulü doğrultusunda, geriye yürümenin sınırı olarak vergiyi doğuran olayın değilde, ödeme süresinin geçmemiş olmasının dikkate alındığı kabul edilse bile bu durumda, örneğin gelir vergisi ile ilgili olarak, 2006 yılı vergilendirme dönemini etkileyecek şekilde, 2007 yılı Temmuz ayı sonuna kadar yapılacak değişikliklerin geriye yürüme

1 10.12.1988 tarih ve 20019 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
2 89/6 esas sayılı karar.
3 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 242.

sayılmaması gerekecektir ki, böyle bir kabulün sonucu, yükümlülülerin hukuki güvenliklerinin önemli ölçüde ihlal edilmesi olacaktır.

Aynı şekilde, daha önce de 26.11.1980 tarih ve 2348 sayılı Kanun'la[1] dönem içinde motorlu taşıtlar vergisi miktarları kanunla artırılmış ve artırılan miktarların ödeme süresi geçmemiş taksit bakımından da uygulanacağı hüküm altına alınmıştır[2]. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra çıkarılan kanunla verginin miktarını artırması sebebiyle gerçek anlamda geriye yürüme şeklinde değerlendirilebilecek[3] uygulamayı sağlayan hüküm, AYM denetimine kapalı dönemde kanunlaştığı için AYM önüne götürülememiştir. Ancak, bu düzenlemenin denetimi mümkün olsaydı bile, AYM'nin yukarıda belirtilen yaklaşımı karşısında, söz konusu hükmün iptalinin mümkün olmayacağı söylenebilecektir. Yine motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili bir düzenleme olan 25.12.2003 tarih ve 5035 sayılı Kanun'un[4] 50 nci maddesiyle, MTVK'nun 5 ve 6 ncı maddeleri değiştirilmiş ve bu maddelerle ilgili değişikliğin yürürlük tarihi, kanunun yürürlüğe girdiği tarih olan 2.1.2004 değil, bir gün öncesi olan 1.1.2004 tarihi olarak belirlenmiştir. AYM, verginin ödeme süresi geçmediği için, bu hükmü de Anayasaya aykırı görmemiştir[5]. Kararın karşıoy yazısında belirtildiği gibi, ilgili değişikliği getiren kuralın yürürlük tarihinden birgün önceye alınması, 1.1.2004 tarihinde yükümlüler yönünden tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş sayılan, kısacası kesinleşen verginin değiştirilmesine yol açtığından, hukuki güvenlik ilkesinin zedelenmesine neden olmuştur[6]. Ancak, bu örnek olay bakımından farklı bir durum ortaya çıkmaktadır. Her ne kadar 5035 sayılı Kanun'un ilgili hükümleri 2.1.2004 tarihinde yürürlüğe girmişse de, Kanun yasama organınca 25.12.2003 tarihinde kabul edilmiştir. Geriye yürüme ile ilgili değerlendirmelerde vergilerle ilgili olarak vergiyi doğuran olay dikkate alınmakta ve kanunun vergiyi doğuran olayla ilişkisi değerlendirilirken RG'de yayım tarihine bakılmaktadır. Kanun'un yürürlük tarihi RG'de yayım tarihinden önceye yürütülüyorsa ve yürürlük tarihi vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden önceye kadar uzanıyorsa gerçek anlamda geriye yürümeden bahsedilmektedir. Ancak, yukarıda söz edilen 5035 sayılı Kanun bakımından da RG'de yayım tarihinden bir gün önceye yürütülen bir kanun hükmü bulunmaktadır, ancak kanun 2004 yılı girmeden önce kabul edilmiş, başka bir deyişle yasama organı iradesini 2003 yılı sonunda ortaya koymuştur. RG'de yayımlanma zorunluluğu bulunsa da, kanun Meclis tarafından kabul edildikten sonra varlık kazanmış olur. RG'de yayımlanma, kanunun varlığı için

---

1 28.11.1980 tarih ve 17174 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
2 Söz konusu dönemde motorlu taşıtlar vergisi Mart ayında tarh edilmekte ve Haziran ve Aralık aylarında iki taksit halinde tahsil edilmektedir.
3 BIYIK, a.g.m., s..
4 2.1.2004 tarih ve 25334 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
5 04/14 esas sayılı karar.
6 TAYLAR, a.g.m., s. 210.

gerekli bir şart olmayıp, vatandaşlara duyurulmasını ifade eder[1]. Bu durumda, geriye yürümede esas olarak kanunların yayım tarihinin değil de kabul tarihlerinin dikkate alınması ve kabul tarihine kadar geriye yürütülen kanunlar için geriye yürümenin gerçekleşmediğinin kabulü daha uygun olacaktır. Böylelikle, kabul tarihi ile yayım tarihi arasında geçen sürede vergiden kaçınmayı sağlayacak eylemler engellenmiş ve kanunun daha etkin bir şekilde amacına ulaşması sağlanmış olacaktır. Aslında, geriye yürümede esas olarak kabul tarihinin dikkate alınmasının bir başka gerekçesi daha bulunmaktadır. Kanunlar gibi AYM kararları da kural olarak RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmektedir. Buna göre, her ne kadar AYM iradesini kararını verdiği anda ortaya koymaktaysa da, bu irade yayımlanmadıkça etkisini göstermeyecektir. Ancak, AYM, 1993 yılından beri vermekte olduğu yürürlüğü durdurma kararlarıyla bu kuralı esnetmiş, iptal kararını verdiği tarihe çok yakın tarihlerde, hatta bazen iptal kararından önce yürürlüğü durdurma kararı vererek bu kararın bir an önce yayımlanmasıyla kanunların yürürlüğünü durdurma imkanına kavuşmuştur. AYM iradesinin ortaya çıktığı anda bu iradenin etkisini göstermesi bakımından gerekli olan bu gelişime paralel olarak, kanun koyucunun iradesinin ortaya çıktığı anın da geriye yürümede esas alınacak tarih olarak dikkate alınması yerinde olacaktır. Bu değerlendirmeler ışığında, 2003 yılı sonunda kabul edilen fakat 2.1.2004 tarihinde yayımlanan 5035 sayılı Kanun'un ilgili hükümlerinin, 1.1.2004 tarihine geri yürütülmesi, "kabul tarihi ölçütü" dikkate alındığında geriye yürüme olarak kabul edilmeyecektir. Ancak, AYM ilgili kararında farklı bir değerlendirmeyle, ödeme süresinin geçmediği gerekçesine dayanarak geriye yürüme olmadığı sonucuna vararak, motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili incelemelerinde geriye yürüme konusundaki isabetsiz içtihadına devam etmiştir.

c) Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Kıyas Yasağı İlkesi

AYM'ne yapılan bazı başvurularda[2] kıyas yasağı ilkesine aykırılıktan bahsedilerek bu açıdan inceleme yapılması istenmiş, ancak AYM esastan yaptığı incelemelerin hiçbirinde bu ilke bakımından değerlendirme yapmamıştır. Hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkelerinden olan ve esas olarak vergi yargısı denetiminde dikkate alınan kıyas yasağı ilkesi, verginin belirliliği ve kanuniliği ilkeleriyle yakın ilişkisi nedeniyle dikkate alınabilecek bir ilkedir. Zira verginin kanuniliği ilkesi gereği vergi kanunla konulacak ve verginin belirliliğinin zorunlu kıldığı temel unsurlar kanunda belirlenecektir. Bu bakımdan belirlilik ve kanunilik ilkelerine aykırı olan düzenlemeler, kıyasa imkan vermeleri ölçüsünde, kıyas yasağı ilkesine de aykırılık oluşturabilecektir. Bu bağlamda, dolaylı olarak da olsa kıyas yasağı ilkesine

---

1 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 46.

2 94/85, 01/34, 01/392, 03/48 esas sayılı kararlar.

uyulması konusunda uyarılar içeren kararlar mevcuttur. Böyle bir kararda[1] "*vergilendirme işleminin neden öğesini geçerli kılan vergiyi doğuran olay açıkça belirlenecek, yönetim de bu olaya bağlı kalacak, böylelikle belirlilik korunacaktır*" denilmektedir. Yine AYM, bu ilkeye işaret ettiği bir kararında[2], "…*mali yüküme ilişkin bir kanun maddesindeki esaslı eksiklik ve boşlukların tüzük hükümleriyle doldurulmasının, o kanun maddesini Anayasaya uygun duruma getirilmesinin düşünülemeyeceği*"ni belirtmektedir.

B- Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Anayasanın 73 üncü Maddesinden Kaynaklanan İlkeler

AYM vergi kanunlarının denetiminde öncelikle, vergi ödevinin düzenlendiği 73 üncü maddede ifadelendirilen vergi ile ilgili ilkelere göre denetim yapmaktadır. Ancak ilkelere uygunluktan önce 73 üncü anlamında bir mali yükümlülüğün bulunup bulunmadığı incelenmektedir. 73 üncü madde kapsamında düzenlenen vergilendirme ilkelerine AYM'nin yaklaşımı aşağıda açıklanmıştır.

1- Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Vergi Adaleti İlkesi

Vergi adaleti, dört farklı alt ilkeye uygunluğun sağlanmasıyla gerçekleşebilecek ideal bir durumu ifade etmektedir. Çoğu AYM kararlarında bu ilkeler birlikte değerlendirilmiş ve ilkelerden birine aykırı olan uygulamaların diğerine de aykırı olduğu sonucuna varılmıştır. Bu ilkelerle ilgili AYM denetimiyle ilgili değerlendirmeler aşağıda yapılmıştır.

a) Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Verginin Genelliği İlkesi

Verginin genelliği ilkesi, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin ve diğer bir ayrım yapılmaksızın, mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve elde ettiği gelir, servet veya harcamalar üzerinden vergi ödemesini ifade eder[3]. Vergilendirmede genellik ilkesi, belirli kişi veya grupların dil, din, ırk, cinsiyet vb. gibi nedenlerle vergi dışı bırakılmasına izin vermez. Ancak, mali politika, sosyal ve ekonomik ve teknik gerekler, kimi durumlarda bazı grupların vergi kapsamı dışında bırakılmasını gerektirebilir. Bu durum genellik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Bu sebeple, ekonomik denge vergisinin tüm yükümlüler üzerine değil, kolay ulaşılabilir beyannameli yükümlüler üzerine salınması Anayasaya aykırı bulunmamıştır[4].

---

1 89/6 esas sayılı karar.
2 69/65 esas sayılı karar.
3 94/80, 94/85, 95/4, 95/6, 95/7, 96/49, 96/75, 97/51, 97/54, 99/51, 01/36, 03/9, 03/48, 03/73, 04/14 esas sayılı kararlar.
4 94/80 esas sayılı karar.

b) Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Vergide Eşitlik İlkesi

AYM'ne göre, Anayasa'nın amaçladığı eşitlik, mutlak ve eylemli eşitlik değil hukuksal eşitliktir[1]. AYM'nin, bu kavramın geçtiği vergi ile ilgili en eski kararına[2] göre hukuksal eşitlik "kanun önünde eşitlik"le aynı anlamda kullanılmaktadır. "Kanun önünde eşitlik" hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur[3]. Buna göre kanun önünde eşitlik, nitelikte benzerlik ve kanunların getirdiği kurallara uygunluk ölçüsünde sözkonusu olabilecektir[4]. Anayasa'nın bu ilkesi ile, aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı kurallara bağlı tutulacağı, değişik hukuksal durumda olanların ise değişik kurallara bağlı tutulmasının bir aykırılık oluşturmayacağı kabul edilmiştir[5]. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında, kanunlara konulan kurallarla değişik uygulamalar yapılamaz[6]. Hukuk felsefesine girmiş bir deyimle, Anayasanın kabul ettiği eşitlik "eşitlerin eşitliği" anlamındadır. Bu sebeple, farklı durumda olanlara, yani eşit olmayanlara, farklı kurallar uygulanması, yani "eşit olmayanların eşitsizliği"; eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz[7].

Eşitliğin kanun önünde eşitlik şeklinde algılanmasının en önemli sonucu eşitlikleri ve eşitsizlikleri belirleme yetkisinin yasama organına bırakılmış olmasıdır. Ancak burada üzerinde durulması gereken nokta, eşitlikle ilgili temel ilkelerin Anayasada yer almakta olması ve kanuni düzenlemelerle oluşturulan statülerin ve buna bağlı eşitlik ve eşitsizlik iddialarının bu anayasal çerçeveye uygun olması gerektiğidir. Ancak Anayasada belirtilen eşitsizlik sebebi olamayacak şeyler dışında pek çok sebep eşitsizlik sebebi olarak kullanılabilecektir. Vergi hukuku bakımından ekonomik ve sosyal gerekçelerle oluşturulan eşitsizlikler, belki kanun önünde eşitlik kavramı içine dahil edilebilse de, hukuksal eşitlikten oldukça uzakta kalabilmektedir. Böylesi durumlarda, kalkınma amacı, sosyal amaçlar vb. faktörler, eşitlik ilkesinden öncelikli olarak kabul edilmekte ve eşitlik ilkesine tercih edilmektedir. Bu durum, eşitlik ilkesinin uygulama alanının oldukça sınırlı bir hale gelebileceğini ve bunun da, hukuksal eşitlikten kanun önünde eşitliğe doğru kayışla ilişkili olduğunu göstermektedir. Nihai durumda yasama organı statüleri belirlemekte ve AYM bu statüler içinde eşitsizlikleri belirleyerek gidermeye çalışmaktadır. Ancak, yasama organınca belirlenen statülerin doğurduğu eşitsizlikler önemli ölçüde göz ardı edilmektedir. Yasama organı eşitsizliğe yönelen takdir yetkisini "ekonomik, sosyal ve teknik gerekler" gerekçelerine dayandırmaktadır. AYM, kararlarında bu gerekçeleri

---

1 90/35, 94/85, 96/5, 99/10, 95/21, 00/21, 02/133, 03/7, 03/106 esas sayılı kararlar.
2 74/31 esas sayılı karar.
3 86/5, 88/7, 95/21, 99/10, 00/21, 02/133, 03/106 esas sayılı kararlar.
4 79/23 esas sayılı karar.
5 90/35, 92/29, 94/85, 96/5, 95/21, 99/10, 00/21, 01/373, 03/7 esas sayılı kararlar.
6 90/35, 94/85, 96/5, 95/21, 99/10, 00/21, 01/373, 03/7 esas sayılı kararlar.
7 88/7 esas sayılı karar.

ölçü olarak almakta, takdir yetkisinin sınırını bizzat yasama organının takdiri ile ölçmektedir. Bu da AYM'nin, takdir yetkisini hiçbir biçimde denetime tabi tutmadığı sonucunu verir[1]. Zaten Mahkeme çoğu kararında, yasama organının gerekçesini zikretmek suretiyle bu tavrını ortaya koymaktadır. Diğer yandan eşitlik ilkesi ile ilgili yapmış olduğu incelemelerin önemli kısmında ret kararı vermiş olması, AYM'nin bu ilkeyi oldukça dar yorumladığını göstermektedir.

Eşitlik ilkesi, diğer konularda olduğu gibi, vergi yükünün dağılımında da gözetilmesi gereken temel bir ilkedir[2]. Vergilendirmede eşitlik ilkesine göre de belirli kişi veya gruplar dil, din, ırk, cinsiyet gibi nedenlerle vergi dışı bırakılamaz[3]. Vergilendirmede eşitlik ilkesi aynı ya da benzer durumda olmayan kişilerin farklı yöntem ve oranda vergilendirilmesine engel olmadığı gibi farklı nitelikteki gelirlerin farklı vergi sistemine tabi tutulması vergi adaletinin sağlanması yönünden de gereklidir[4]. Vergilendirmede, ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir[5].

Vergi kanunları incelenirken, eşitlik ilkesi konusunda AYM denetiminin zor olduğunu kabul etmek gerekmektedir. Gerçekten vergi kanunları çeşitli güdülerle, değişik toplumsal, ekonomik, kültürel, siyasal nedenlerle bazı muafiyet ve istisnalar öngörmektedirler[6]. Bunların hangisinin ne ölçüde eşitliği bozduğunu, ne ölçüde ise Anayasanın toplumsal ve ekonomik hedefleriyle bağdaştığını kestirmek zordur. Bunu saptayacak ölçüt sosyo-ekonomik, siyasal olacaktır ve dolayısıyla yasama organının takdir yetkisindedir. Kanun koyucunun bu takdir yetkisinin yerindeliğine AYM'nin karışması, belki çok açık, ağır, bariz farklılık oluşturan uygulamalarda geçerli olabilecek[7] ve her somut olay bakımından ayrı ayrı belirlenmesi gerekecektir[8]. Bu belirleme yapılırken anayasal sınırların aşılıp aşılmadığı, takdir yetkisinin keyfiliğe dönüşüp dönüşmediği ve eşitlik ilkesinden ayrılmayı gerektiren düzenlemelerin haklı bir nedene dayanıp dayanmadığı AYM tarafından yargısal denetime tabi tutulmalıdır[9]. Burada dikkat edilmesi gereken önemli nokta ise, AYM'nin, kanun koyucunun yerine geçerek kendi eşitlik ve adalet anlayışını koymasının kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırı olacağıdır[10]. Buna göre AYM, realist

---

1 YALTI SOYDAN, a.g.m., s. 91.
2 95/21, 96/73 esas sayılı kararlar.
3 01/36 esas sayılı karar.
4 96/73 esas sayılı karar.
5 01/36 esas sayılı karar.
6 ERGİNAY, (1990) a.g.e., s. 46.
7 KUMRULU, (1979) a.g.m., s. 157-158.
8 ÇAĞAN, a.g.e., s. 151.
9 ÇAĞAN, (1980) a.g.m., s. 139.
10 Claus GRIMM, **Besteuerung und Grundgesetz**, Fachverlag für Wirtschafts und Steuerrecht, Schäffer Co., Stutgart 1959, s. 13'den aktaran ÇAĞAN, a.g.e., s. 150; ÖNCEL, KUMRULU,ÇAĞAN, a.g.e., s. 41.

anlayışa uygun yorum yapmamalı, klasik yorum anlayışına uygun olarak Anayasanın dili olmalıdır. Özellikle, dikey adalete ilişkin bir konuda anayasaya aykırılık iddiası aynı zamanda vergi ödeme gücüne de dayandırılacaktır. Bu konuda yapılan bir denetimde muafiyet ve istisnalarda olduğundan çok daha geniş çapta, hukuki denetim – yerindelik denetimi ayrımı kendini gösterecek ve denetime girildiği takdirde, büyük ölçüde kanun koyucunun takdirine müdahale edilmiş olacaktır. Ancak sosyal adalet, sosyal devlet gibi bir kısım anayasal gerekler göz önünde tutularak Anayasanın genel esprisi içinde, yine çok açık ihlaller için sınırlı bir denetimin söz konusu olabileceği düşünülebilir. Takrarlamak gerekirse, bu denetimi yerindelik denetiminden ayırt edecek olan, çok duyarlı ve çok ince bir çizgidir[1].

1961 Anayasası döneminde Anayasanın eşitlikle ilgili 12 nci maddesi yönünden inceleme yapılırken, vergi ödeviyle ilgili 61 inci madde ile bağlantı kurulmamıştır. 1982 Anayasası döneminde de incelemeler kanun önünde eşitlik ilkesi başlıklı 10 uncu madde yönünden yapılmaya devam edilmiş, ancak zaman zaman vergi ödevinin düzenlendiği 73 üncü madde de değerlendirmelerde esas alınmıştır. AYM, 1990'lı yıllarda vergi ile ilgili düzenlemelerde genellik ve eşitlik ilkelerini, kimi kararlarında 10 uncu maddeye değinmeksizin, 73 üncü madde içinde yorumlayarak Anayasaya uygunluk denetimi yapmıştır. Eşitlik ilkesinin hukuk devletinin ana ilkelerinden birisi olmasının yanında, kimi zaman genellik ilkesiyle, kimi zaman da mali güç ve adalet ilkesi ile birlikte değerlendirilmesi 73 üncü maddede eşitlik ilkesi yorumunun kaynağı olmuştur[2].

AYM'nin başlangıçta vergi düzenlemelerinin eşitlik ilkesine aykırılık sorununu Anayasa'nın eşitlik ilkesini düzenleyen genel hükmünü esas alarak incelerken, daha sonra, -kuşkusuz eşitlik ilkesinin temel unsurlarını ve hukuk devleti içindeki yerini gözeterek- vergi ödevi ie ilgili özel hükümden eşitlik yorumu yapması, vergide eşitliğin, genelliğin ve adaletin değerlendirilmesi anlamında yerinde bir yaklaşım olmuştur. Böylece, eşitlik ilkesi yorumlanırken 73 üncü maddenin vergiyle ilgili genel ilkeleri de göz önünde bulundurularak, vergilendirmenin özüne daha uygun bir yaklaşım yolu açılmıştır[3].

Eşitlik ilkesi ile ilgili 10 uncu madde düzenlemesi ve 73/1 hükmü birlikte değerlendirildiğinde; 10 uncu maddede sayılan dil, din, ırk, mezhep vb. gibi faktörlerin eşitsizlik gerekçesi olamayacakları, yani yasak alanı oluşturdukları ve 73/1 hükmüne göre de, eşitlerin belirlenmesinde, bireylerin mali güçlerinin dikkate alınacağı görülecektir. AYM, denetiminde esas olarak eşitsizlik gerekçesi olamayacak unsurlar üzerinde odaklandığından, eşitliğin ölçütü olan mali güce göre

---

1 KUMRULU, (1979) a.g.m., s. 158.
2 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 91.
3 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 91.

vergilendirme anlayışından uzaklaşan ve farklı gerekçelerle eşitliğe aykırı düzenlemeler getiren kanunlar; 10 uncu maddede belirtilen yasak alanı ihlal etmedikçe ve çok aşırı olmadıkça eşitlik ilkesine aykırı kabul edilmemektedir. Buna göre, 10 uncu maddede eşitsizlik gerekçesi olarak sayılan unsurlar (dil, din, ırk vb. gibi) dışında "haklı neden" sayılan gerekçelerle eşitlik ilkesine aykırı uygulamalar getirilebilecektir. Haklı nedeni belirleme yetkisi kendisine tanınan yasama organı, önemli ölçüde takdir yetkisi kullanma imkanına kavuşmuştur. Hele yasama organı bu eşitsizlikleri oluştururken ekonomik ve sosyal gerekçelere de dayanıyorsa, artık eşitlik ilkesinden ne kadar uzaklaşılabileceğini kestirmek güçtür.

Vergi kanunlarının denetiminde AYM önüne gelen başvurularda, eşitsizlik iddialarına yönelik üç aşamalı bir inceleme yapmaktadır[1]:

1- İlk olarak, 10 uncu madde kapsamında; dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle eşitsizliğe yol açılıp açılmadığı incelenmektedir.

Mahkemeye göre, kanunların uygulanmasında dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilmesi ve bu nedenlerle eşitsizliğe yol açılması Anayasa katında geçerli görülemez[2]. 10. maddenin ikinci fıkrası, bir tek kişiye ya da birtakım topluluklara, aynı durumda bulunan yurttaşlara daha çok veya geniş hak ve yetkiler tanımak yoluyla, kanun önünde eşitlik ilkesinin çiğnenmesini yasak etmekle, birinci fıkra kuralını başka bir yönden açıklamaktadır[3]

2- İkinci olarak, AYM yatay ve dikey eşitlik kavramlarıyla birlikte eşitlik iddiasını incelemekte ve benzer durumda olanlar için bir sınıflandırma yapılabileceğini ve diğerlerinden farklı bir düzenlemeye tabi olunabileceğini kabul etmektedir[4]. Bu aşamada AYM eşitlik ilkesini mali güce göre vergilendirme ilkesi ile birlikte değerlendirmektedir[5].

Mahkemeye göre, vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri (mali güçleri) dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır[6]. Buna göre, mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması gerekmektedir[7]. Bu durumda, Anayasa'da öngörülen verginin "mali güce

---

1 KIRANOĞLU, a.g.m., s. 139-140.
2 90/35, 94/85, 95/21, 96/5, 96/76, 99/6 esas sayılı kararlar.
3 74/31, 88/39, 90/35, 94/85, 95/21, 96/5, 96/76, 99/10, 00/21, 01/373, 02/133, 03/7, 03/106, 04/35 esas sayılı kararlar.
4 Sibel İNCEOĞLU, "Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde Af, Şartla Salıverme, Dava ve Cezaların Ertelenmesi, Anayasa Mahkemesinde Sunulan Tebliğ, Ankara, 2001, s. 7. Bkz. 88/9, 95/22 esas sayılı kararlar.
5 YALTI SOYDAN, a.g.m., s. 86.
6 94/80 esas sayılı karar.
7 94/80, 95/6, 96/76, 01/375, 03/73 esas sayılı kararlar.

göre ödenmesi", "herkesin vergi ödemesi" ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır[1]. AYM, önce olması gerektiği gibi eşitlik ilkesi ile mali güce göre vergilendirme ilkesinin birbiriyle ilişkili olduğunu ve mali gücün esas olarak eşitlikle ilgili olduğunu vurguladıktan sonra; hatalı bir değerlendirmeyle, mali güç - sosyal devlet ilişkisine değinmektedir. Oysa sosyal devlet ilkesi eşitlik ilkesinden ve dolayısıyla mali güce göre vergilendirme ilkesinden sapmayı gerektiren uygulamaların gerekçesi olarak kullanılmaktadır. Ancak, AYM'nin, mali güce göre vergilendirme ilkesinin eşitlik ilkesiyle ilişkisine değindikten sonra sosyal devlet ilkesine bağlaması doktrindeki kabulü sürdürdüğünü göstermektedir.

3- Son olarak, aynı hukuksal durumda olanlar, yani aynı mali güce sahip olanlar arasında farklılık öngörülmüşse, bu farklı işleme tabi tutulmanın bir haklı neden kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği incelenmektedir. AYM'nin eşitsizliğin haklı nedeni olarak kabul ettiği durumlar, hukuksal yapı ve nitelik farklılığı[2], vergi konusundaki nitelik farklılıkları[3], kamu yararı[4], mali politika, sosyal ve ekonomik kimi teknik gerekler[5] vb. gibi nedenler şeklinde sıralanabilir[6].

Mahkemeye göre, kanun önünde eşitlik, herkesin, her yönden aynı kurallara bağlı tutulmaları[7], aynı hak ve yükümlülüklere sahip olmaları anlamına gelmemektedir[8]. Bazı yurttaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır[9]. Aksine haklı nedenlerin varlığı halinde farklı uygulamalara gitmek, eşitlik ilkesini gerçekleştirmek için gereklidir[10]. Haklı neden olarak, kamu yararı[11] veya Anayasanın 13 üncü maddesinde belirtilen temel hak ve özgürlüklerin sınırlanmasına izin veren gerekçeler kabul edilebileceği gibi[12], başka herhangi bir gerekçe de kabul edilebilecektir[13]. Aslında, insanlar arasında yaradılış, çalışma gücü veya sağlık gibi bakımlardan veya nitelikçe bunlara eşit nedenlerden ötürü birçok ayrım bulunduğu ortadadır. Çünkü, bütün bu ayrı tutmalar açıklanan haklı nedenlerin bir sonucudur[14].

---

1 94/80, 04/14 esas sayılı kararlar.
2 94/85, 86/5 esas sayılı kararlar.
3 86/5, 94/80 esas sayılı kararlar.
4 86/5 esas sayılı karar.
5 86/5, 94/80 esas sayılı kararlar.
6 YALTI SOYDAN, a.g.m., s. 90; bkz. KUMRULU, (1979) a.g.m., s. 158-159.
7 74/31, 79/23, 88/39, 90/35, 94/85, 95/21, 96/5, 96/76, 99/6, 02/133, 03/106, 04/35 esas sayılı kararlar.
8 88/7 esas sayılı karar.
9 74/31, 79/23, 88/39, 90/35, 92/29, 94/85, 96/5, 95/21 esas sayılı kararlar.
10 86/5 esas sayılı karar.
11 90/35, 92/29, 94/85, 96/5, 95/21 esas sayılı kararlar.
12 96/76, 99/6 esas sayılı kararlar.
13 90/35, 92/29, 94/85, 96/5, 95/21 esas sayılı kararlar.
14 74/31 esas sayılı karar.

Bu sebeple, durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılmaktadır[1]. Özelliklere, ayrılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılar. Aynı durumda olanlar için ayrı düzenleme aykırılık oluşturur[2]. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmeyecektir[3].

Eşitlik ilkesi ile ilgili önemli bir konu da, yasama organının eksik düzenleme yapması halidir. AYM, kanuni düzenlemenin kapsamını Anayasanın eşitlik ilkesine ters düşecek biçimde dar bulmuşsa, bu eksik düzenlemeler iptal edilebilecek midir? Bu soruya olumlu cevap vermek oldukça güç görünmektedir. Özellikle sosyal amaçlı vergi muaflık ve istisnaları söz konusu olduğunda, dar kapsamlı kanun hükümlerinin iptali, muaflık ve istisnalardan yararlananların da bu olanaklardan yoksun kalmaları sonucunu doğuracaktır. Bu sebeple, AYM, bu tür düzenlemeleri iptal etmek yerine, kararının gerekçesinde eksik kanuni düzenlemeden doğan eşitsizliğe değinmekle, yasama organına Anayasanın bu hükmünden doğan görevini ve sorumluluğunu hatırlatmış olacaktır[4]. Nitekim AYM de bu doğrultudaki bir kararında[5], "*Anayasa Mahkemesi'nden, ancak Anayasaya aykırı olan bir yasa hükmünün uygulama alanından kaldırılmasını sağlamak için iptal kararı istenebileceğine, özde Anayasaya aykırı düşmeyen bir kuralın uygulama alanının genişletilmesi amacı ile iptal isteminde bulunulamayacağına göre, …. tanınan hakkı iptal kararıyla kaldırarak değil, …. aynı hakkı tanıyan tamamlayıcı yasama işlemleriyle düzeltilmesi, düzenleme eksikliklerinin bu yöntemle giderilmesi Anayasaya daha uygun ve daha tutarlı bir tasarruf olacaktır*" demek suretiyle bu anlayışı benimsediğini göstermiştir. AYM, bu kararıyla, yasama organı tarafından kanunlarla oluşturulmuş statüler içindeki eşitlik anlayışını benimsediğini bir kere daha dile getirmiştir. Mali güçleri ve kişisel ve ailevi durumları aynı olan (yani aynı şekilde vergilendirilmeleri gereken) iki grup yükümlüden bir kısmının daha az vergilendirilmesi şeklindeki bir düzenlemenin iptal edilmemesinin Anayasal ilkelerle izahı mümkün değildir. Bu konuda yapılması gereken ve etkili sonuç doğuracak olan, AYM'nin yaptığı gibi yasama organının harekete geçmesi için tavsiyede bulunmak değil, eşitlik ilkesine aykırı düzenlemeyi iptal ederek, yasama organını bu ilkeye uygun düzenleme yapmaya zorlamaktır. Ancak, AYM'nin eşitlik ilkesi konusundaki yerleşmiş anlayışı doğrultusunda bugün böyle bir beklentinin gerçekleşmesinin pek de mümkün olmadığı söylenebilir.

---

1 90/35, 92/29, 94/85, 96/5, 95/21, 96/76, 99/6, 99/10, 00/21, 02/133, 03/106, 04/35 esas sayılı kararlar.
2 90/35, 94/85, 96/5, 95/21 esas sayılı kararlar.
3 96/76, 99/6, 02/133, 04/35, 03/106 esas sayılı kararlar.
4 ÇAĞAN, a.g.e., s. 161. Alman AYM'nin de bu yönde kararları bulunmaktadır. Bkz. Bülent TANÖR, Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar, May Yayınları, Tomurcuk Matbaası, İstanbul, 1978, s. 369.
5 87/24 esas sayılı karar.

Eşitlik ilkesi ve eksik düzenleme konularında üzerinde durulması gereken bir başka konu da, birey – devlet dengesi bakımından AYM'nin eşitlik ilkesini nasıl algıladığıdır. Bunu anlayabilmek için öncelikle 1982 Anayasası'nın bu konudaki yaklaşımına bakmak gerekmektedir. 1982 Anayasası, Batıdaki Anayasal gelişmelere aykırı olarak hazırlanmış, bireyin devlete karşı korunmasını amaçlamamıştır. Tepki Anayasası olan ve özgürlüklerin teröre neden olacağı varsayımından çıkış yapan, hiyerarşik yöntemle hazırlanan bu Anayasa, birey karşısında devleti kutsayan bir yapıdadır. Birey ve toplumu siyasi bir tehdit olarak gören, onları siyasi bir dar alana hapseden, devleti kurarken de devleti koruma içgüdüsüyle hareket eden bir yapıdadır[1]. Bu sebeple 1982 Anayasası "devletçi" ve "demokratik" tezlerden devletçi teze çok daha yakındır[2]. 1982 Anayasası'nın devletçi anlayışı benimsemesinin önemli sonuçları bulunmaktadır. Bu sonuçların en önemlilerinden biri de, kanunların Anayasaya uygunluğunu denetlemekle görevli AYM'nin bu anlayışı benimseyerek kanunları bu anlayış çerçevesinde yorumlamasıdır. Konuyla ilgili bir kararında[3] Yüksek Mahkeme "*1982 Anayasası'nın 2. maddesinde, insan haklarına toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde saygılı olunacağı hükmüne yer vermek suretiyle 1961 Anyasası'na nazaran Devlet ve toplumun çıkarlarına öncelik tanınmış olur*" demek suretiyle "güçlü devlet ve otoriter idare" anlayışına sahip olduğunu ortaya koymaktadır[4]. AYM kararları incelendiğinde bu yaklaşımın vergi kanunları ile ilgili denetimlerde de benimsendiği görülmektedir[5]. AYM devletin haksız olarak tahsil ettiği vergileri geri öderken faiz ödememesi ile ilgili başvuruyu incelediği kararında[6], "v*atandaşlara yüklenen çeşitli yükümlülüklerin devlet tüzel kişiliğine de aynen yüklenmesini istemek, … eşitlik ilkesi ile bağdaşmayacağı gibi; toplumsal yaşamın adalet ve istikrar içinde devamını mümkün kılan 'devlet' kavramının üstün anlamı ile de bağdaşmaz. Düzenlemenin Anayasanın 10. maddesine aykırı bir yönü görülmemiştir*" demek suretiyle devletçi anlayışını ortaya koymuştur. Bu kararda olduğu gibi başka kararlarında da AYM, vergi ile ilgili konularda vatandaş ile devlet arasında eşitlik karşılaştırması yapmamakta; devlet egemenliği, devletin üstün iradesi, kamu hizmeti ve kamu yararı unsurları gibi unsurları belirleyici[7] ve eşitsizliği haklı çıkarıcı unsurlar olarak kullanmaktadır. Devletin hukukla bağlılığı yönündeki anayasal gelişim ve birey hak ve özgürlüklerinin devlete karşı korunması ile ilgili Anayasal hükümler çerçevesinde

---

1 H. Tahsin FENDOĞLU, "2001 Anayasa Değişikliği Bağlamında Temel hak ve Özgürlüklerin Sınırlanamsı (AY. md. 13), **Anayasa Yargısı 19**, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 2002, s. 112.

2 Bakır ÇAĞLAR, "Anayasa Mahkemesi Kararlarında 'Demokrasi'", **Anayasa Yargısı 7**, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1990, s. 77.

3 84/14 esas sayılı karar.

4 DURAN, (1986a) a.g.m., s. 6.

5 YALTI SOYDAN, a.g.m., s. 100. Ayrıca bkz. Lütfi DURAN, "Anayasa Mahkemesine Göre Türkiye'nin Hukuk Düzeni (II)", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 19, Sayı: 2, Haziran 1986b, s. 26-27.

6 88/7, 88/9, 88/16 esas sayılı kararlar.

7 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 94.

değerlendirildiğinde, AYM'nin bu kararına katılmak mümkün görünmemektedir. Vergilerin Anayasal kurallar çerçevesinde ve kanunlarla salınması ve alınması gerekmektedir. Anayasaya aykırı olarak yükümlülerden alınan ve dolayısıyla yükümlünün mülkiyet hakkına haksız bir saldırı niteliğinde olan haksız vergilerin iade edilmesi sırasında, yükümlünün uğramış olduğu kayıpların karşılanmamasının hukuk devleti ilkesi ve kişi hak ve özgürlükleri bağlamında kabulü mümkün değildir. Devlet nasıl yükümlüden geç tahsil ettiği vergiler için gecikme zammı ve gecikme faizi gibi ödemelerle zararını karşılama yoluna gidiyorsa, yükümlüden haksız yere aldığı vergiler içinde kendisi yükümlünün zararını karşılayacak şekilde ödemede bulunmalıdır. Faizin hesaplanması ile ilgili sürenin başlangıcı da, haksız verginin tahsil edildiği tarih olarak kabul edilmelidir. Ancak bu örnek bakımından, AYM başvuruyu haklı bulsaydı bile, eksik bir kanuni düzenleme söz konusu olması nedeniyle, yapılacak bir şeyi olmayacak başka kararlarda belirtildiği gibi eksikliğin tamamlanmasının yasama organının takdirinde olduğunu belirtmekle yetinecekti[1].

AYM tarafından yapılan denetimlerde eşitlik ilkesine uygun bulunan uygulamalar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

1- DSİ'nin yargı harçlarından muaf tutulması (68/12).
2- Davanın kabulü halinde nispi, davadan çekilme halinde maktu harç alınması (74/31).
3- Yol tazminatının harcırahlardan farklı düzenlenmesi (79/23).
4- Ücret gelirleriyle diğer gelir unsurlarından yapılacak tevkifat oranlarının ve bu tevkifat oranları konusunda Bakanlar Kurulu'nun yetkilendirildiği alt ve üst sınırların farklı belirlenmesi (86/5).
5- Adlarına vergi ve ceza tarhedilen yükümlülerin vergi borcu aslı 300.000 (dahil) lirayı aşmayanların vergi borcu aslını % 25 fazlası ile 31/12/1985 tarihine kadar ödeyenler için; kesilen cezaların terkin edilmesinin ve gecikme zammı ile tecil faizi hesaplanmaması (86/5)[2].
6- Devlet tarafından haksız olarak alınan vergilerin iade edilmesinde faiz ödenmemesi (88/7).
7- Belli oranda oy alan siyasi partilere aldıkları oy oranında devlet yardımı yapılması (88/39).
8- Vergi suçları nedeniyle hükmedilen hürriyeti bağlayıcı cezanın para cezasına çevrilmesinde, diğer cezaların çevrilmesinden farklı esasların kabul edilmesi (90/35, 95/21, 99/6).

---

1 Bu konudaki ksiklik 4369 sayılı Kanun'un 2 nci maddesiyle VUK'nun 112 nci maddesine eklenen fıkra hükmü ile giderilmeye çalışılmıştır.

2 Bu karar yasakoyucu tarafından Anayasaya aykırı olarak oluşturulan eşitsizliklerin, AYM tarafından, yüzeysel bir değerlendirme sonucu varsayılan bazı haklı gerekçelerle nasıl meşrulaştırıldığının çarpıcı örneklerinden birini oluşturmaktadır.

9- Yargı kararıyla suçları kesinleşenlerle henüz hazırlık ve duruşma aşamasında davası devam edenlerin aynı hukuksal konumda görülmesi (92/29).

10- Gecikme faizi ve zammının asıl vergi alacağına eklenerek bunlar üzerinden faiz hesaplanması işleminin belli yıllar için uygulanmaması (92/29).

11- Vergi borcu nedeniyle vergi dairesiyle ilişkisi olan yükümlülerin durumu ile özel hukuk ilişkilerinde karşılıksız çek verenlerin hukuksal durumlarının aynı olmaması (92/29).

12- Net aktif vergisinin yükümlülerden değişik oranlarda alınması (94/85).

13- Ekonomik denge vergisinde 600 milyon liranın üzerinde ücret gelirleri elde edenlerin yükümlü olarak kabul edilmesi (95/4).

14- Maliye Bakanlığı'na verilen vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması zorunluluğunu getirmeye, bu zorunluluğu beyanname çeşitleri, yükümlü grupları ve faaliyet konuları yönünden ayrı ayrı uygulatmaya ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisine dayanılarak işlem yapılması (96/5).

15- İşletmelerinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan kıymetli maden (altın, platin ve gümüş) ve kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet ve inci) ile bunlardan yapılmış ziynet eşyası üzerinden vergi alınması (96/76).

16- Gelir vergisinde herhangi bir şekilde gerçek usule geçenlerin tekrar basit usulde vergilendirmeye dönememesi (02/133).

17- Vergi iadesine konu olan mal ve hizmet alımları ile özel gider indirimine konu olan mal ve hizmet alımlarının birbirinden farklı belirlenmesi (01/373).

18- Kılavuzluk ve römorkörcülük hizmeti vermekte olan kamu kurumları ve özel kuruluşların elde ettikleri aylık gayrisafi hasılattan %6,5 oranında pay alınması (03/9).

19- Vergi mahkemelerinde devam eden davalarda henüz karar verilmeden kendi istekleri ile vergi cezası ve gecikme faizine ilişkin borçlarını ödeyenler ile bu tür borçları ödemiş, ancak davalarını itiraz ya da temyiz yoluna başvurarak devam ettiren yükümlülere farklı hükümler uygulanması (03/106).

20- Motorlu taşıtlar vergisinde matrahın tespitinde çeşitli ölçülerin kullanılması (04/14).

21- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlar ile bunları düzenleyenlerin farklı hükümlere tabi tutulması (04/35).

AYM tarafından eşitlik ilkesine aykırı bulunarak iptal edilen düzenlemeler aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

1- Kamu alacaklarının tahsilinin hızlandırılması için tanınan bazı avantajların Cumhurbaşkanı, Başbakan, Bakanlar Kurulu Üyeleri ve birinci derecedeki yakınları ve bunların hissedarı bulundukları ortaklık ve şirketler için uygulanmaması (92/29).
2- Ekonomik denge vergisinde 600 milyon liranın üzerinde ücret gelirleri elde edenlerin yükümlü olarak kabul edilmesine karşın, bunların ücretlerinin 600 milyon liralık kısmının istisna edilmemesi (95/4).
3- Hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, suçun işlendiği tarihteki değil de, hüküm verildiği tarihteki asgari ücretin dikkate alınması (99/10).
4- Vergi cezalarında lehe olan hükmün uygulanmaması (00/21).
5- Hac amacıyla veya tedavi amacıyla yapılan yurtdışı seyahatlerin hayat standardı esası uygulamasında dikkate alınmaması (01/36).
6- Vergi mahkemelerinde açılan davaların vergilerin tahsilatını durdurmasına karşın, aynı hukuki durumda olan gümrük vergisi yükümlüleri hakkında alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulmasının gümrük idaresince alınan kararın uygulanmasına engel olmaması (03/7).
7- Ek motorlu taşıtlar vergisi uygulaması (03/48).
8- Ek motorlu taşıtlar vergisi niteliğinde taşıt vergisi alınması (03/73).

AYM, denetimlerinde, bazı uygulamaları da eşitlik ilkesine uygunluğun sağlanması bakımından gerekli uygulamalar olarak değerlendirmiştir. Köyde yaşayanlara çalışma yükümlülüğü ve salma yükümlülüğü getirilmesinin değerlendirildiği 63/198 esas sayılı kararda, "*şehir ve kasabalarda oturan yurttaşlara da, o şehir ve kasabaların kamu hizmetlerini karşılamak için belediye vergi ve resimleri yükletilmiş olması bakımından köylü ve şehirli yurttaşlar arasında bir eşitlik sağlanmış olduğunu kabul etmek gerekir*" denilmek suretiyle bu duruma işaret edilmiştir.

AYM tarafından eşitlik ilkesi açısından değerlendirilerek Anayasaya uygun bulunan ve bulunmayan uygulamalardan da görüleceği gibi, Yüksek Mahkeme tarafından eşitlik ilkesi oldukça dar yorumlanmakta, Anayasaya aykırılık çok açık olmadıkça iptal kararı verilmemektedir. Bu ilke bakımından AYM'nin bu çekingen tavrı eşitlik ilkesinin ihlali bakımından yasama organına önemli imkanlar sunmaktadır.

c) Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

AYM'ne göre; Anayasa'da ifade edilen mali gücün ne suretle belli edileceği konusunda, kanun koyucuya bir direktif verilmemiştir[1] ve bu sebeple, Anayasaya uygunluğu sağlamak için mali güç konusunun kanunla düzenlenmesi zorunluluğu bulunmaktadır[2]. Vergi ile ilgili bu ilk kararlar, mali güce göre vergilendirme ilkesiyle verginin kanuniliği ilkesi arasındaki ilişkiyi ortaya koymak bakımından oldukça önemlidir. Bu kararlardan çıkan sonuca göre, verginin yükümlülerin mali güçlerine göre salınmasını sağlayacak düzenlemelerin kanunlarda yapılması gerekmektedir. Bu konuda yasama organı dışında bir organın yetkilendirilmesi mümkün olmayacaktır. Mali güce göre vergilerin salınmasını gerçekleştirmek için kanuni düzenlemeler yapılırken dikkat edilmesi gereken hususlar değişik kararlarda dile getirilmiştir. Buna göre, kanun koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini göz önünde bulundurması gerekmektedir[3]. Gelir, servet ve harcamaların vergilendirilmesinde konu, miktar ve niteliklerine göre değişik ölçütler getirilirken, mali güç ölçütü dikkate alınacak ve yükümlüler vergi yükleri yönünden birlikte değerlendirilecektir[4].

AYM tarafından değişik kararlarda ortaya konulan kriterlere aykırı olarak yapılan kanuni düzenlemelerin Anayasaya aykırı bulunmadığı görülmektedir. Köylerde "salma" salınması ile ilgili kanun hükmünün incelendiği AYM kararı[5] bu duruma örnek verilebilir. İlgili kanun hükmüyle, köylerdeki hizmetlerin görülmesi için köy ihtiyar meclislerine "salma" salma yetkisi verilmiş, ancak salma ile ilgili sadece en yüksek miktar 20 lira olarak belirtilmiş ve "herkesin hal ve vaktine" göre salma salınacağı hüküm altına alınmıştır. İlgili hükmü inceleyen AYM, 20 liranın az bir miktar olduğu, köy ihtiyar meclisinin herkesin mali durumu hakkında yeterli bilgiye sahip olduğu gibi gerekçelerle kanunu Anayasaya aykırı bulmamıştır. Aynı kararda incelenen "imece" ile birlikte "salma"nın Anayasaya aykırı olmadığını belirten AYM, köylere özgü bu vergisel yükümlülük ve bedensel çalışma yükümlülüğü bakımından vergi ile ilgili ilkelerin göz ardı edilebileceği sonucuna varmıştır. Bu yaklaşımıyla AYM, Anayasal ilkelerin çok katı bir şekilde anlaşılmaması gerektiğini ve duruma göre yumuşatılabileceğini ortaya koymuştur.

AYM, daha sonra ele aldığı bekçi ücretlerinin mahallelerin ihtiyacına ve örf ve adete göre salınması ve toplanması yetkisinin mahalli idare meclislerine verilmesi

---

1 63/198 esas sayılı karar.
2 65/25 esas sayılı karar.
3 91/7, 95/7, 01/36, 03/48 esas sayılı kararlar.
4 89/6, 95/7, 96/76 esas sayılı kararlar.
5 63/198 esas sayılı karar.

ile ilgili kanun hükmünü incelediği kararında[1] aynı esnekliği göstermemiştir. Bu kararda, mali güç unsurunun kanunda gözetilmesi gerektiği, buna karşın mali güce göre vergilendirme konusunda yeterli açıklığın sağlanmadığı, yere göre değişebilecek örf ve adetin mali güce göre vergilendirme bakımından dayanak teşkil edemeyeceği gibi gerekçelerle uygulama Anayasaya aykırı bulunmuştur. Her iki kararın karşılaştırılması sonucunda, köylerdeki mali yükümlülükler bakımından istisnai olarak mali güç ile ilgili düzenlemelerin kanunda yapılmamasının, istisnai bir durum olarak Anayasaya uygun kabul edilebileceği, ancak daha büyük yönetim birimlerinde söz konusu mali yükümlülükler bakımından bu tür istisnalara yer verilmeyeceği sonucu çıkarılabilecektir.

Mali güce göre vergilendirme ilkesiyle verginin kanuniliği ilkesi arasındaki ilişki bakımından değerlendirilmesi gereken diğer bir önemli karar da, Bakanlar Kurulu'na vergi oranlarını artırma ve indirme yetkisi veren kanun hükmünün incelendiği kararıdır[2]. Henüz Bakanlar Kurulu'na vergilendirme konusunda yetki verilebileceğine dair Anayasal düzenleme yapılmadan önce verilen bu kararda, AYM, "*Anayasa Mahkemesinin vergi kanunlarında denetleyeceği konulardan birisi de kanunun mali gücü saklı tutup tutmadığı keyfiyetidir. Vergi oranının tayini ve değiştirilmesi kararname ile olunca Anayasa Mahkemesi bu açıdan denetim yapamaz*" demek suretiyle, yasama organı dışında bir organın vergi oranlarını (kıyasen verginin diğer temel unsurlarını) düzenlemesi halinde mali güce göre vergilendirme ilkesi bakımından denetimin yapılamayacağını ifade etmektedir. Bu karar, daha önce verilmiş olan ve mali güç ile ilgili düzenlemelerin kanunlarda yapılmasını zorunlu tutan kararla da[3] uyum içindedir. Bu değerlendirmeler ışığında bakıldığında, 1971 yılında Anayasada yapılan değişiklikle Bakanlar Kurulu'na vergilendirme konusunda tanınabileceği kabul edilen yetkilerin kullanılması halinde, mali güce göre vergilendirme ilkesi konusunda kanunlar tarafından kurulması gereken hassas düzenin bozulması ve vergi yükünün bu ilkeye aykırı bir şekilde dağılması söz konusu olabilecektir. 1980 sonrası dönemde Bakanlar Kurulu'nun vergilendirme alanında gittikçe artan oranda yetki kullanması ve son zamanlarda çıkarılan vergi kanunlarının yarısında Bakanlar Kurulu'na yetki veren hükümlerin yer alması, bu konudaki kaygıları güçlendirmektedir. Mahkemenin 70/55 esas sayılı kararındaki ifadelerinin önemli bir öngörü olduğu ve bu kararda işaretleri verilen kaygıların bugün ciddi anlamda gerçekleştiği gözlenmektedir. Buna karşın, AYM'nin Bakanlar Kurulu'na yetki veren kanun hükümlerini değerlendirirken bu kaygıları gidermek konusunda son derece çekingen bir tutum içerisinde olmasını da anlamak güçtür.

---

1 65/25 esas sayılı karar.
2 70/55 esas sayılı karar.
3 65/25 esas sayılı karar.

AYM'ne göre, mali güce göre vergilendirme, verginin yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır[1] ve yükümlülerin mali güçleri ile getirilen mali yükümlülük arasında ilişki kurulmasını gerektirmektedir[2]. AYM kararlarında[3], tanımı Anayasada bulunmayan mali gücün genelde "ödeme gücü" anlamında kullanıldığı kabul edilmiştir. 99/51 esas sayılı kararda ise daha da ileri gidilerek "*mali güç kavramının ödeme gücü anlamına geldiği kuşkusuzdur*" denilmek suretiyle, bu iki kavramın aynı anlama geldiği sonucuna varılmıştır. Başka bazı kararlarda ise AYM'nin mali güç ile ödeme gücü arasındaki ilişkiyi farklı bir yaklaşımla ele aldığı görülmektedir. Buna göre; mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur[4]. Bu anlayışa göre, vergide asıl olan ödeme gücü olup, mali güç ödeme gücünü belirlemektedir[5].

"Mali güç" ile "ödeme gücü"nün aynı anlamda algılanmasının sonucu olarak, kararlarda oldukça çelişkili ifadelere yer verilmiştir. Böyle bir kararda[6], "hiçbir zaman gelir kanunları ile geliri olmayan veya menfi geliri olan (zarar eden) bir yükümlünün vergi ödemesinin zorunlu hale getirilemeyeceği", "geliri olmayan bir yükümlüden vergi alınmasının verginin mali güce göre alınması ilkesine ters düşeceği" belirtilerek mali güç kavramı ödeme gücü kavramı yerine kullanılmıştır. Ancak aynı kararda, bu iki ifadenin arasında, vergilerin "kazanç, servet ve harcamalar üzerinden alınacağı" belirtilerek mali gücün ölçütlerine değinilmiştir. Bu durumda geliri olmamakla birlikte, serveti bulunan ve serveti ile harcamada bulunan bir yükümlünün mali gücünün bulunduğu ve AYM'ne göre bu servet ve harcamalar üzerinden vergi ödemeyeceği ortadadır. Aynı kararda önce mali gücü ödeme gücü anlamında kullanarak sadece gelirle ilgili görürken, sonra servet ve harcamayla da ilgili görmek, böyle çelişkili bir yaklaşımla sonuca vararak Anayasaya uygunluk ya da aykırılığa karar vermek, kararların nitelikleri konusunda ciddi kaygıları beraberinde getirmektedir.

Aslında AYM'nin mali güçle ödeme gücünü aynı gören yaklaşımı, teorideki ve anayasa yapımı sırasındaki tartışmalar bakımından yanlış bir yaklaşım gibi görünse de, realitedeki işleyiş bakımından doğru bir yaklaşım olarak değerlendirilebilir. Zira vergiler, gelir, servet ve harcama üzerine salınıyor olsa da, aslında bütün vergiler esasen gelirden ödenmektedir. Bu durumda Anayasa her ne kadar "mali güce göre vergilendirme" ilkesini benimsemiş ve kanun koyucuya her türlü kaynak üzerine vergi salabilme yetkisini vermişse de vergiler gelirden ödenmektedir.

---

1 94/80, 94/85, 95/4, 95/6, 96/49, 96/75, 96/76, 97/51, 97/54, 99/51, 01/36, 01/375, 02/133, 03/9, 03/48, 03/73, 04/14 esas sayılı kararlar.
2 71/19 esas sayılı karar.
3 94/80, 94/85, 95/4, 95/6, 95/7, 96/49, 96/75, 97/51, 97/54, 02/133, 03/9, 04/14 esas sayılı kararlar.
4 89/6, 01/36, 02/133, 03/48 esas sayılı kararlar.
5 91/7 esas sayılı karar.
6 86/5 esas sayılı karar.

Mali gücü ortaya koyan, yükümlülerin sahip oldukları ekonomik değerler toplamı ve bunların düzeyidir. Yükümlülük bu ekonomik değer düzeyine göre belirlenecektir[1]. Mali güce göre vergilendirme ilkesi bakımından, gelir, servet ve harcama bu ekonomik değerleri temsil eden göstergeler olarak kabul edilmektedirler[2]. Ancak, mali güç ile ekonomik durum arasında bağlantı sağlanabilmesi için[3] "gerçek gelir", "servetin gerçek değeri" ve "gerçek harcama"nın tespit edilmesi gerekmektedir[4]. Bu bağlamda, gerçek gelire ulaşmada bir araç olduğu düşünülen hayat standardı esasının mali güce göre vergilendirme ilkesinin gerçekleşmesinde yararlanılacak bir yöntem olduğu ve bu ilkeye aykırı olmadığı sonucuna varılmıştır[5]. Benzer şekilde, "gayrısafi hasılat" kavramının yükümlülerin mali güçlerini tam olarak yansıtmasa da, mali gücün önemli bir göstergesi olduğu sonucuna varılmıştır[6]. Çeşitli nedenlerle eksik beyan edilmiş veya hiç beyan edilmemiş geçmiş yıllara ilişkin kazançların matrah artırımı imkanı verilerek kayıt içine alınmasının da, gerçek gelire ulaşmayı sağlamaya hizmet ederek mali güce ulaşma amacını taşıdığı belirtilmiştir[7].

Ekonomik kriz ve diğer sosyal olaylar dolayısıyla ortaya çıkan finansman ihtiyacını gidermek için çıkarılan ek vergilerle ilgili düzenlemelerin mali güce göre vergilendirme ilkesi bakımından değerlendirildiği kararların özellikle incelenmesi gerekmektedir. Zira bu ek vergiler, ya cari dönem ya da geçmiş dönemle ilgili vergilerdir. Geçmiş döneme ilişkin olmaları halinde geriye yürüme söz konusu olacaktır. Ancak cari dönem vergileri olarak kabul edilmeleri halinde, konunun mali güce göre vergilendirme ilkesi bakımından dikkatlice incelenmesi gerekmektedir. Geçmiş dönem gelirleri veya servet durumu dikkate alınarak salınan "ekonomik denge vergisi" ve "net aktif vergisi" AYM tarafından yeni vergiler olarak nitelendirilmiş, dolayısıyla geriye yürüme iddiaları bertaraf edilmiş ve bu vergiler mali güce göre vergilendirme ilkesi bakımından inceleme konusu yapılmıştır[8]. Mahkeme, ekonomik denge vergisi ile ilgili kararında, "*yükümlünün ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirildiği savını hukuk devleti ilkesi yönünden değerlendirirken, getirilen yükümlülüğün ağırlığına bakmak gerektiğini*" belirterek ekonomik denge vergisinin gelir vergisine ek % 10 oranında yükümlülük öngörmesinin mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık oluşturmadığı sonucuna varmaktadır[9]. Aynı şekilde, deprem ndeniyle getirilen ek vergilerin kamu yararı, yükümlülerin özel durumları,

1 89/6, 91/7, 02/133 esas sayılı kararlar.
2 94/80, 94/85, 95/4, 95/6, 95/7, 96/49, 96/75, 97/51, 97/54, 99/51, 01/36, 03/9, 03/48, 04/14 esas sayılı kararlar.
3 02/133 esas sayılı karar.
4 91/7, 92/29, 02/133, 01/375 esas sayılı kararlar.
5 91/7, 01/36 esas sayılı kararlar.
6 03/9 esas sayılı karar.
7 92/29 esas sayılı karar.
8 Bkz. 94/80, 94/85, 95/4, 95/6, 95/7, 97/54 esas sayılı kararlar.
9 95/6 esas sayılı karar.

sosyal amaç ve mali güçleri gözetilerek getirildikleri gerekçesiyle Anayasanın 73 üncü maddesine aykırı olmadıkları sonucuna varılmıştır[1]. Ancak bu vergilerin miktarlarının belirlenmesinde geçmiş dönem gelirleri veya servetleri dikkate alındığından, vergilerin konulduğu dönemde yükümlülerin gerçek gelir ve servet durumlarını kavramayan ve özellikle eknomik kriz dönemlerinde doğal olarak ekonomik durumları daha da kötüleşen yükümlülere ek mali yükümlülükler yüklenmesinin mali güce göre vergilendirme ilkesine uygunluğu oldukça şüpheli görünmektedir. Ek vergilerin gerek bu ilkeye ve gerekse diğer ilkelere aykırılıklarına karşın; acil ve zorunlu finansman ihtiyacı bulunması ve bu ek vergilerden toplanan hasılatın cazibesi, yeni uygulamalara başvurulmasına ya da mevcut uygulamaların sürelerinin uzatılmasına yol açabilmektedir[2].

Mali güce göre vergilendirme ilkesi bakımından tartışılması gereken bir konu da, vergi tevkifat oranlarının nihai vergi oranlarından yüksek belirlenmesi halidir. Tevkifat yoluyla alınan vergiler kural olarak dönem sonunda hesaplanan vergilerden mahsup edilmekteyken, bazen nihai vergi olarak işlev görmektedir. Örneğin, gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin gelirleri üzerinde tevkif edilen vergiler bu çiftçiler bakımından nihai vergi olarak işlev görmektedir. Tevkifat yoluyla alınan verginin nihai vergi olmadığı durumlarda ise, tevkifat oranının dönem sonu vergi oranından yüksek olması halinde mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık ortaya çıkabilecektir. GVK'nun 94 üncü maddesine göre, vergi tevkifatı oranlarını % 50'ye kadar artırma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. Bakanlar Kurulu'na 94 üncü maddede belirtilen kanuni tevkifat oranını (% 25) sıfıra kadar indirme ve iki katına kadar artırma yetkisi veren bu hüküm AYM önüne getirilmiş, ancak sıfıra kadar indirebilme yetkisi yönünden Anayasaya aykırılık iddia edildiği için üst sınır bakımından inceleme yapılmamıştır[3]. Bu konunun başvuru dilekçesinde belirtilmesi ve incelenmemesi, % 50'ye kadar artırma yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilebileceğinin genel olarak kabul edildiği şeklinde değerlendirilebilir. Bakanlar Kurulu tarafından tevkifat oranları çeşitli gerekçelerle % 50 olarak belirlenirse, ilgili kararın dava konusu yapılması ve bu dava sırasında Anayasaya aykırılık iddiasında bulunulması halinde, bu üst limitin AYM tarafından incelenmesi söz konusu olabilecektir. Verilen yetki doğrultusunda 94 üncü maddede sayılan gelir unsurlarından bazıları hakkında vergi tevkifat oranının % 50 olarak belirlenmesi halinde, gelir vergisi tarifesindeki azami vergi oranının % 35 olduğu göz önüne alındığında, yükümlülerin mali güçlerinin üstünde vergi ödemeleri söz konusu olacaktır. Yükümlüden dönem içinde alınan ve dönem sonu ödeyeceği vergi

---

1 99/51 esas sayılı karar.

2 Abdurrahman AKDOĞAN, "Ek veya Geçici Nitelikteki Vergi Uygulamalarından, Sürekliliği Olan vergi Düzenlemelerine", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 96, Aralık 2000, s. 31.

3 86/5 esas sayılı karar.

miktarına göre çok daha fazla olan vergi devlet tarafından karşılıksız kredi olarak kullanılacak, dönem sonunda aynı miktar geri ödeneceği için, devlet tahvili ve hazine bonosu faizi oranında ek vergi yükümlülerden tahsil edilmiş olacaktır. Bu durum, diğer yükümlüler karşısında gelirleri yüksek tevkifat oranına tabi tutulan yükümlülerin mali güçlerinin üzerinde vergi ödemeleri söz konusu olacaktır. Mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olan bu durum dolayısıyla eşitlik ilkesine de aykırılık da oluşturacaktır.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi diğer bazı ilkelerle birlikte sadece dar anlamda vergi ve vergi benzeri mali yükümlülüklerle ilgilidir. Zira geniş anlamda vergi kapsamına giren mali yükümlülükler yönünden de bu ilkenin uygulanması ve bu konuda mutlak bir eşitliğin sağlanması, bunların özellikleri ve nitelikleri nedeniyle mümkün değildir. Ancak, bu tür mali yükümlülükler getirilirken de makul ve kabul edilebilir ölçülerin gözetilmesi gereklidir[1]. Böyle bir uygulama, hem 73 üncü maddenin özüne hem de sosyal hukuk devleti ilkesine uygunluğu sağlayacaktır[2]. AYM bu anlayışı kabul ettiği bir kararında[3], verginin özel ve ayrık bir türü olarak kabul edilen ve bir karşılığa dayanan harçların salınmasında mali gücün dikkate alınmayacağını belirtmiştir. Verginin zamanında ödenmemesi durumunda söz konusu olan gecikme faizi, gecikme zammı gibi vergiye bağlı alacaklar ve vergi cezaları uygulamasında da mali gücün dikkate alınmayacağı ve bu ilkenin verginin aslıyla ilgili olduğu 92/29 esas sayılı kararda belirtilmiştir. Zamanında verginin ödenmesini zorlamak ve geç ödeme durumunda doğacak zararları gidermek amaçlarıyla bu tür yükümlülüklerde ön plana çıkmaktadır. 92/29 esas sayılı kararda yukarıda belirtilen isabetli yaklaşıma karşın, kararın sonraki bölümünde vergi cezası, gecikme zammı ve gecikme faizlerinin tahsili bakımından % 30 luk üst sınır getirilmesi, "*uzun yıllar borcunu ödemeyen mükellefin mali gücünde olumlu etki yaratırken, borcunun üzerinden daha az zaman geçmiş mükellefin mali gücünde olumsuzluk yaratacağı*" gerekçesiyle mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı bulunmuştur. Başta mali güçle ilgisi görülmeyen bu tür ödemelerin, bu ödemelere getirilen üst sınır bakımından mali güçle ilişkilendirilmesinin çelişkili bir durum oluşturduğu düşünülebilir. Ancak gerekçe dikkatle incelendiğinde, Anayasaya aykırılığın, yükümlünün mali gücünü aşma nedeniyle değil de, yükümlüler arasında ortaya çıkan eşitsizlik nedeniyle söz konusu olduğu ve eşitlik ilkesine aykırılık nedeniyle iptali gerekirken hatalı bir şekilde mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılıktan iptal iptal kararı verildiği görülmektedir.

Mali güce vergilendirme ilkesi, yukarıda anlatılan verginin kanuniliği ilkesinin yanısıra, diğer bazı vergi ilkeleriyle de ilişki içinde bulunmaktadır. Bunlardan verginin

---

1 97/62 esas sayılı karar.
2 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 53.
3 68/12 esas sayılı karar.

genelliği ilkesi, Anayasanın 73 üncü maddesinde mali güce göre vergilendirme ilkesi ile aynı fıkrada düzenlenmiştir. Bu ilke, herhangi bir ayırım yapılmaksızın mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade etmektedir[1]. Buna göre, vergi yüküne katılımın ölçütü mali güç olarak benimsenmiş ve verginin mali güce göre alınması, bu yönüyle eşitlik ilkesinin vergilendirme alanında uygulama aracı ve yansıması[2] olarak kabul edilmiştir. Bu ilke, mali gücü aynı olanların aynı, farklı olanların ise farklı oranda vergilendirilmesini[3] ve mali gücü fazla olanın, mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesini gerektirmektedir[4]. Böylelikle yükümlüler vergilendirilirken mali güçlerine göre vergi ödeyecekler, mali güce göre vergilendirme vergi yükünün dağılımında eşitlik ilkesinin ölçütü olarak işlev görecektir[5]. Bu durumda, Anayasa'da öngörülen verginin "mali güce göre ödenmesi", "herkesin vergi ödemesi" ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu sağlar[6] ve hukuk devletinin gerçekleşmesine hizmet eder. Ancak AYM, doktrindeki baskın görüşe uygun olarak mali güce göre vergilendirme ilkesini sosyal devlet ilkesiyle bağlantılı görerek, bu ilkenin sosyal devletin en etkin uygulama aracı oluşturduğunu belirtmektedir[7]. Bu anlayışa göre, Anayasada belirtilen mali güce göre vergilendirme ilkesi, genel bir ilke olan sosyal devlet ilkesini vergilendirme alanında daha somut duruma dönüştüren, sosyal devlet ilkesinin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir[8] ve bu ilke sosyal devletin en etkin uygulama aracı olarak kabul edilmektedir[9].

Mali güce göre vergilendirme ilkesi sosyal devlet ilkesinin vergilendirme alanında somutlaşmış hali olarak kabul edildiğinden, sosyal devlet ilkesinin gerektirdiği uygulamalar mali güce göre vergilendirme ilkesinin de gerekleri olarak kabul edilmektedir. Bu kapsamda gelir üzerinden alınan vergilerde artan oranlı vergilendirme, en az geçim indirimi, ücret gelirlerinin sermaye gelirlerinden farklı vergilendirilmesi, servet vergilerinde lüks kabul edilen servet unsurlarının temel ihtiyacı karşılayan servet unsurlarından daha yüksek oranda vergilendirilmesi, harcama vergilerinde lüks tüketime konu olan mal ve hizmetler ile zorunlu mal ve hizmetlerin farklı oranlarda vergilendirilmesi ve çeşitli istisna ve muafiyet uygulamaları vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile mali güce göre vergilendirme ilkesinin sonuçları olarak değerlendirilmiştir[10]. Aslında eşitlik ilkesi ve bu ilkenin

---

1 01/36, 03/48, 03/73 esas sayılı kararlar.
2 94/80, 94/85, 95/4, 95/6, 95/7, 96/49, 96/75, 96/76, 97/51, 97/54, 99/51, 01/36, 01/375, 03/9, 03/48, 03/73, 04/14 esas sayılı kararlar.
3 95/4, 96/76, 99/51, 01/36, 03/48, 03/73, 04/14 esas sayılı kararlar.
4 92/29, 94/80, 94/85, 95/4, 95/6, 96/49, 96/75, 96/76, 97/51, 97/54, 99/51, 01/36, 01/375, 03/9, 04/14 esas sayılı kararlar.
5 04/14 esas sayılı karar.
6 95/4, 95/6 esas sayılı kararlar.
7 95/4, 95/6 esas sayılı kararlar.
8 89/6, 91/7, 95/7 esas sayılı kararlar.
9 95/4, 95/6 esas sayılı kararlar.
10 97/51, 97/54, 99/51 esas sayılı kararlar.

ölçütü olan mali güce göre vergilendirme ilkesinden uzaklaşma sonucunu doğuran bu tür uygulamalar, yukarıda belirtilen kabulün sonucu olarak, sosyal devlet ilkesiyle bağlantılı görülmüşlerdir. Yukarıda örneklenen uygulamalar, bazı yükümlülerin mali güçlerinin altında vergilendirilmeleri sonucunu doğurmakta, ancak bu konuda ortaya çıkan eşitsizlikler sosyal devlet ilkesiyle gerekçelendirilmektedir. Mali güce göre vergilendirme ilkesi, özü itibariyle adalet kavramının vergi alanındaki görünümü olarak esas itibariyle hukuk devleti ilkesiyle bağdaştırılmalıyken, AYM kararlarında sosyal devlet ilkesiyle bağdaştırılmaktadır. Hukukun temel amacı adaleti sağlamak olduğuna ve adalet de haklar ve yükümlülüklerin dağıtımında eşitliğe uygun davranma şeklinde anlaşılabileceğine göre, mali güce göre vergilendirme ilkesinin sosyal devlet ilkesi yerine hukuk devleti ilkesiyle daha yakından ilgili olduğu görülmektedir.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, AYM kararlarında, diğer bir Anayasal ilke olan "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" ilkesiyle bağlantılı olarak da değerlendirilmiştir. AYM'ne göre; gelir, servet ve harcamalar üzerinden mali güce göre vergilendirme aracılığıyla vergi yükünün adaletli ve dengeli biçimde dağılımı sağlanmaktadır[1]. Aynı zamanda yükümlülerin mali güçleri gözetilerek farklı şekilde vergilendirilmeleri, mali güce göre vergilendirme ilkesiyle birlikte vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinin de zorunlu sonucudur[2]. Bu sebeple, adaletli ve dengeli dağılım ilkesi, mali güce göre vergilendirme ilkesi ile birlikte yükümlülerin kişisel durumlarının gözetilmesini gerektirmektedir[3].

Mali güce göre vergilendirme ilkesi bakımından yapılan denetimlerde dikkat çeken özellikli bir başka karar da, "yerel ödeme gücü"nden bahsedilen karardır[4]. Köyler için gerekli hizmetlerin görülmesi için imeceyi düzenleyen kanun hükmünü incelediği kararında AYM, yerel nitelikteki hizmetlerin görülmesi için gerekli kaynakların o yerde yaşayanlarca karşılanması gerektiğini ifade etmek üzere, yerel ödeme gücünden bahsetmektedir. Buna göre, yerel hizmetlerin genel gelirlerle karşılanması, bu hizmetlerden yararlanmayanların mali güçlerinin üzerinde vergilendirilmelerini gerektireceği gibi, bu hizmetlerden yararlananlarla yararlanmayanlar arasında eşitsizliğe sebep olacaktır. Bunun yanısıra, köylerde gerekli hizmetlerin görülmesini sağlayacak gelirleri toplayabilmek oldukça güç olduğundan bu hizmetlerin köylünün çalıştırılması suretiyle gördürülmesinde de Anayasaya aykırılık görülmemiştir. AYM, bir başka kararında[5], Bakanlar Kurulu'na, ödenecek emlak vergisi miktarını ilgili belediye meclislerinin kararı ve belediye

1 89/6, 91/7, 95/4, 95/6, 01/36, 01/375 esas sayılı kararlar.
2 92/29, 99/51 esas sayılı kararlar.
3 92/29, 97/51, 97/54 esas sayılı kararlar.
4 63/198 esas sayılı karar.
5 86/5 esas sayılı karar.

başkanının teklifi üzerine, mahalleler, köyler veya cadde, sokak yahut değer bakımından farklı bölgeler itibariyle birlikte veya ayrı ayrı olmak üzere 1986 yılı için % 40'tan, 1987 yılı için % 20'den fazla olmamak üzere indirebilme yetkisini veren EVK'nun geç. 14 üncü maddesini incelemiş ve bu hükmü Anayasaya aykırı bulmadığı gibi, farklı yerlerde oluşacak değer farklılıklarına göre emlak vergisi miktarlarının ayarlanabilmesi imkanının getirilmesini mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkelerinin uygulanabilmesi için gerekli görmüştür. Böylelikle, yerel yönetim birimlerine göre farklı mali güçlerin varlığı kabul edilmiş ve farklı miktarlarda vergilendirme imkanı getirilmiştir.

AYM "mali güç ilkesi" ile ilgili olarak bazı kararlarında yükümlünün ödeme gücünün gözetilip gözetilmediğini, kuralda yer alan mali yüküm ile yükümlünün ödeme gücü arasında bağlantı kurarak, somut gerekçelerle açıklarken, bazı kararlarında somut gerekçelere girmeksizin, genel bir değerlendirme yapmıştır. Birinci yaklaşımda yükümlünün ödeme gücü, gerçek gelir, gerçek servet, gerçek harcama gibi mali gücün temel unsurları ile bağlantı kurulurken, ikinci yaklaşımda ise bu unsurlar öne çıkarılmayıp, kanunun amacına, ekonomik koşullara, maliye politikalarına ve vergi tekniğine göre karar verilerek iptal isteminin reddedildiği görülmektedir[1].

AYM tarafından yapılan denetimlerde mali güce göre vergilendirme ilkesine uygun bulunan düzenlemeler aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

1- Köylerde yaşayanların ödeme güçlerinin yetersizliği nedeniyle, köyün bazı işlerinin imece usulüyle yapılması (63/198).
2- Köyün gelirlerinin giderlerini karşılamaması durumunda, köy ihtiyar heyetinin en yüksek miktarı kanunda gösterilmiş olan miktarda salma salması (63/198).
3- Ücret gelirleriyle diğer gelir unsurlarından yapılacak tevkifat oranlarının ve bu tevkifat oranları konusunda Bakanlar Kurulu'nun yetkilendirildiği alt ve üst sınırların farklı belirlenmesi (86/5).
4- Gerçekte bir vergi sayılmaması ve konulurken mali güç gözetilerek konulması dolayısıyla geçici vergi uygulaması (89/6).
5- Yıl içindeki değişikliklerin motorlu taşıtlar vergisine yansıtılarak vergi miktarının artırılması (89/6).
6- Tahsil edilememiş kamu alacağının tahsilini sağlamak için vergi cezası, gecikme zammı ve gecikme faizlerinin % 70'inin tahsilinden vazgeçilmesi (92/29).
7- Ekonomik denge vergisi uygulaması (94/80, 95/6).

[1] GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 53-54.

6- 600 milyon liranın üzerinde ücret geliri elde edenlerden ekonomik denge vergisi alınması (95/4).

9- Net aktif vergisi uygulaması ve net aktif vergisinde asgari vergi uygulaması (94/85, 95/7).

10- Hayat standardı esası uygulamasında, yükümlülerin kendilerine, eşlerine ve çocuklarına ait üzerinden gelir vergisi ödenen gelirleri ile kendilerine ve eşlerine ait emekli, maluliyet, dul ve yetim aylığını belgelendirmeleri durumunda bu gelirlerin açıklama nedeni olarak kabul edilmesi (96/43).

11- Talih oyunları salonlarını işletenlerden asgari vergi alınması (96/49, 96/75). (97/51).

12- İşletmelerinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan kıymetli maden (altın, platin ve gümüş) ve kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet ve inci) ile bunlardan yapılmış ziynet eşyası üzerinden vergi alınması (96/76).

13- Net aktif vergisi uygulamasında gayrisafi hasılat üzerinden alınacak vergi oranı ile bu oranların uygulanması sonucu bulunan tutarların yüksek olanının vergi tarhına esas alınması (97/54).

14- Hayat standardı esası uygulaması (01/392, 01/36).

15- Bir kere gerçek usule geçenlerin basit usule dönüşünün kabul edilmemesi (02/133).

16- Deprem nedeniyle ek gelir, ek kurumlar ve ek emlak vergisi uygulaması (99/51).

17- Belediyelerin mücavir alanları hariç belediye teşkilatı bulunmayan köylerde faaliyette bulunan ebeler, sünnetçiler, sağlık memurları ile arzuhalciler gibi serbest meslek erbabının hayat standardı uygulaması dışında bırakılması (01/36).

18- Aynı hayat standardına ulaşmış kişilerin aynı kurallara tabi tutulması (01/375).

19- İşlem başına bir milyon lira özel işlem vergisi alınması (01/379).

20- Kılavuzluk ve römorkörcülük hizmeti vermekte olan kamu kurum ve özel kuruluşların, elde ettikleri aylık gayrisafi hasılattan % 6,5 oranında pay alınmasında gayrısafi hasılat esasının uygulanması (03/9).

21- Motorlu taşıtlar vergisinde matrahın tespitinde çeşitli ölçülerin kullanılması (04/14).

AYM tarafından yapılan denetimlerde mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı bulunan düzenlemeler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

1- Bekçi ücretlerinin mahalli örf ve adete göre belirlenmesi (65/25).

2- Vergi oranının belirlenmesi ve değiştirilmesi yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilmesi (70/55)[1].
3- Gecekondu işleri giderlerinin bir bölümünün Sosyal Sigortalar Kurumu'nun işçi ve işverenlerin ödedikleri primlerden oluşan mal varlığından karşılanması (71/19).
4- Emekli Sandığı gelir fazlasının hazineye irad kaydedilmesi (71/44).
5- On yıllık süre için hayat standardı esası temel ve ek gösterge tutarlarının dört kat artırılarak uygulanması (89/6).
6- Hayat standardı esasında, vergilendirilmiş ya da vergi dışı bırakılmış birçok gelirin açıklama nedeni olarak kabul edilmemesi (91/7).
7- Tahsil edilememiş kamu alacağının tahsilini sağlamak için, asılları kısmen ya da tamamen ödenmemiş vergi, resim, harçlara isabet eden vergi cezası, gecikme zammı ve gecikme faizlerinin tahsili bakımından % 30 luk üst sınır getirilmesi (92/29).
8- Net aktif vergisinde yükümlülerin mali gücünü tam olarak yansıtmayan gayrisafi hasılat uygulaması (94/85, 95/7, 97/54).
9- (600 milyon liranın üzerinde ücret geliri elde edenlerden ekonomik denge vergisi alınması uygun bulunurken) bu miktarın üzerinde ücret geliri elde eden ve verginin yükümlüsü olanların ücretlerinin 600 milyon liralık kısmının vergiden istisna edilmemesi (95/4).
10- Bakanlar Kurulu'na motorlu taşıtlar vergisi vergisi miktarlarını yirmi katına kadar artırma yetkisinin verilmiş olması (01/36).
11- Tedavi ve bir kez yapılan hac seyahati için hayat standardı göstergelerine ek tutar eklenmemesi (01/36).
12- Hayat standardı uygulamasında gelir vergisi dışında diğer vergilere tabi gelirlerin açıklama nedeni olarak kabul edilmemesi (01/36).
13- Ek motorlu taşıtlar vergisi uygulaması (03/48).
14- Ek motorlu taşıtlar vergisi benzeri taşıt vergisi uygulaması (03/73).

AYM tarafından yapılan incelemelerde yukarıda belirtilen aykırılıklar tespit edilerek ilgili kanun hükümleri iptal edilmiştir. Buna karşın, vergi sistemi içinde mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olduğu halde varlığını sürdüren uygulamalar tamamen ortadan kaldırılmış değildir. Geçmiş dönemlerde de bunun örnekleri mevcut olmuştur. 26.12.1993 tarih ve 3946 sayılı Kanun'la[2] getirilen net aktif vergisi bilançonun aktif toplamından veya işletmenin gayrisafi hasılatı üzerinden alındığından mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık oluşturmaktayken[3], AYM yaptığı denetimde sadece gayrisafi hasılat esasını Anayasaya aykırı bulmuş,

[1] Bu kararın 1971 Anayasa değişikliğinden önce verilmiş olduğuna dikkat edilmelidir.
[2] 30.12.1993 tarih ve 21804 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[3] TOSUNER, (1994b) a.g.m., s. 49. Ayrıca bkz. ALİEFENDİOĞLU, (1981) a.g.m., s. 87.

bilançonun aktif toplamı üzerinden vergi alınmasını Anayasaya aykırı bulmamıştır. Oysa geçmiş dönem sonunda oluşmuş bilanço aktifinin tespitinden sonra geçen zaman içinde bu aktifin mevcut olup olmadığına bakılmaksızın, sonradan çıkarılan kanunlarla vergiye tabi tutulması, gerçek durumu kavramadığından mali güç ilkesine aykırılık oluşturmasına karşın uygulanmıştır.

Vergi sistemi içinde özellikle yüksek gelirlilerin yararlandığı vergi bağışıklıkları, vergi yükünün düşük gelirliler üstünde kalması sonucunu doğurarak, mali gücü düşük olanların yüksek oranlarda vergilendirilmesi sonucunu doğurarak bu ilkeye aykırılık oluşturmaktadır. Benzer şekilde, işçilere ödenen ücretlerin neredeyse tamamı gelir vergisine tabi tutulmaktayken, devlet memurlarının ücretlerine dahil olan makam tazminatı, görev tazminatı, özel hizmet tazminatı, mali sorumluluk tazminatı, uçuş tazminatı, dil tazminatı, gelir idaresini güçlendirme fonu, aile yardımı vb. pekçok ödeme kalemi vergi dışında tutulmuştur. Bunun sonucu olarak, özel sektörde çalışan bir asgari ücretlinin gelir vergisi yüküyle karşılaştırıldığında, çok daha fazla miktarda ücret elde eden devlet memurlarında gelir vergisi yükünün daha az olması mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık oluşturmaktadır[1]. Diğer bir olumsuz örnek olarak, tüketim vergilerinden önemli bir kalemi oluşturan akaryakıt üzerinden alınan vergiler bakımından bir değerlendirmle yapılabilir. 2002 yılına kadar akaryatık tüketim vergisi ile vergilendirilirken bu yıldan itibaren özel tüketim vergisi içinde vergilendirilmeye başlanan akaryakıt ürünlerinde farklı vergi miktarları belirlenmiştir. Bu farklı miktarlar yükümlülerin farklı vergi yükleri altında kalmalarına neden olmaktadır. Ayrıca yeni araçların akaryakıt tüketimi eski araçlara göre daha az olabileceği için de farklı vergi yükleri söz konusu olabilecektir. Genel olarak da, bir tüketim vergisi olan özel tüketim vergisi, tüketim vergilerinin genel özelliği olan tersine artan oranlı yapısıyla mali güce göre vergilendirme ilkesine ve sonuç olarak vergi adaletine aykırı bir görünüm arzetmektedir[2]. Sistem içinde bu ilkeye aykırılık teşkil eden örnekleri ardı ardına uzun bir liste halinde sıralamak mümkündür. Vergi kanunlarının denetimindeki yetersizlik nedeniyle mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı pek çok düzenleme varlığını devam ettirmekte, bu durum vergi sisteminin adil olmadığı konusundaki inancı güçlendirmektedir.

Bu yüzden AYM, önüne gelen kanunların denetimi sırasında, ilgili kanunun uygulandığı dönemde mevcut vergi sistemi, sistemdeki vergiler ve vergi yükü

---

1 Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, Abdullah TEKBAŞ, **Türk Vergi Sisteminde Esnaf Sanatkarın Sorunları ve Çözüm Önerileri**, İESOB Yayınları, Yayın No: 6, İzmir, Aralık 2004, s. 109, 126.

2 Yusuf KILDİŞ, "Akaryakıt Tüketim Vergisi ve Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 166, Temmuz 2002, s. 146.

dağılımını dikkatlice incelemeli ve vergilendirme ilkelerini, özellikle de mali güce göre vergilendirme ilkesini bu bağlamda değerlendirmelidir.

Mali güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirmeye yönelik uygulamalar da söz konusu olmaktadır. Bir vergi tarh yöntemi olan re'sen vergilendirme uygulaması bu konuda önemli bir işlev görmektedir[1]. Mali güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirebilmek için dikkat çekici öneriler getirilmektedir. Tüm yükümlülerin gerçek giderlerini belgelemek şartıyla kişisel kazançlarından düşebilmeleri imkanının getirilmesi bunlar arasında sayılabilir[2]. Böylelikle yükümlü, işle ilgili olan veya olmayan bütün giderlerini gelirlerinden düşebilecek ve gerçek geliri üzerinden gerçek mali gücüne göre vergilendirilecektir. Diğer taraftan daha az vergi ödemek için giderlerini belgelendirme yönündeki kararlı tutumu belge düzeninin yerleşmesi ve kayıtdışı ekonominin önemli ölçüde azaltılması gibi sonuçları beraberinde getirebilecektir.

ç) Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı yönünden Anayasaya uygunluk denetimi yapılırken mali güç ile bağlantı kurmak ve bu iki ilkeyi birlikte yorumlamak gerektiği belirtilmiş ve genellikle AYM kararlarında böyle bir yolun izlendiği görülmüştür[3]. Buna göre, bu ilkeler birlikte değerlendirilirken, öncelikle mali gücün kavranıp kavranmadığı ölçülmelidir. Mali gücün kavranmadığı düzenlemelerde vergi yükünün hesaplanması ve adaletli ve dengeli dağılıp dağılmadığının saptanması mümkün olmayacaktır. Başka bir anlatımla, adaletli ve dengeli dağılımın saptanabilmesi için yükümlülerin mali güçlerinin gözetilmesi zorunludur. Bununla birlikte vergi yükü somut olarak belirlenmeli ve bu yükün kıyaslama yoluyla adaletli ve dengeli dağılıp dağılmadığına bakılmalıdır[4]. Aslında vergi hukuku alanında esas fırtınada tam da bu yükümlülüklerin dağıtımı konusunda kopmaktadır. Hangi harcamaların ne miktarda yapılacağı, bütçe uygulamasında, öncelikle belirlenen ve bu özelliği nedeniyle bütçenin gider kısmının kesin olduğu kabulunü getiren bir durumdur. Bu durumda belirli bu giderleri karşılayacak gelirlerin belirlenmesi aşaması ikinci aşamayı oluşturur ki, tam da bu noktada, vergi yükünün hangi bireylere ve gruplara ve ne miktarda dağıtılacağı gibi, vergi teorisinin en önemli konularından biri olan vergi adaleti konusu karşımıza çıkmaktadır. Bu sorun, hukuksal olmaktan ziyade, ilgili ülkede benimsenen iktisadi anlayış paralelinde

---

1 ARIKAN, a.g.e., s. 265.

2 Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, Ahmet Burçin YERELİ, **Türk Vergi Sisteminde Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, EGİAD, Ekonomik Raporlar No. 7, İzmir, 1992, s. 21; TOSUNER, ARIKAN, TEKBAŞ, a.g.e., s. 113.

3 Bu iki ilkenin birlikte incelendiği AYM kararları için bkz. 96/43, 99/51, 01/36, 03/48

4 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 115.

maliye teorisi doğrultusunda çözümlenmesi gereken ve bu çözümler paralelinde, en uygun şekilde, Anayasa ve kanunlara kodlanması gereken bir sorundur. Vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı konusundaki kabuller ne kadar belirgin olur ve bu kabuller ne kadar açık bir şekilde anayasa ve kanunlarda yer alırsa, Anayasa yargıcının işi de o kadar kolaylaşacaktır. Zira bu belirginlik ve açıklık karşısında, çıkarılan vergi kanununun Anayasaya uygun olup olmadığı kolaylıkla ortaya konabilecektir. Burada esas sorun, adil vergilendirme ile ilgili kuralların Anayasada açıkça belirlenmediği ve bununla ilgili uygulamanın ve yargı içtihatlarının yeterince oturmadığı durumlarda ortaya çıkacaktır. Zira böyle durumlarda, bir yandan, vergi yükünün dağılımı konusunda yasamının, dolayısıyla hükümetin oldukça serbest bir hareket alanı ve insiyatifi vardır ve böyle bir insiyatifin bulunması, doğal olarak, her türlü suistimalde bulunma riskini de beraberinde getirir. Diğer yandan ise, yasamanın ve dolayısıyla hükümetin kanunlar aracılığıyla kullandığı tasarruflarını denetleme yetkisine sahip bulunan Anayasa yargıcının, söz konusu belirsizlikler nedeniyle, vergi teorisinin en önemli konularından biri olan vergi yükünün dağılımı, dolayısıyla adil vergilendirme konusunda insiyatif kullanması söz konusu olacaktır ki, bu noktada anayasa yargıcını hukukilik denetimi sınırları içinde tutabilecek ve yerindelik denetimi yapmasını engelleyebilecek bir imkan söz konusu olmayacaktır.

AYM'ne göre, diğer birkaç ilke gibi, "*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması verginin aslıyla ilgili düzenlemelerde gözönünde tutulması gereken bir ilkedir*"[1] ve eşitlik ilkesinin ölçütü olan "*mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını sağlamaktadır*"[2]. Mahkeme, "*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinin eşitlik ve hukuk devleti temelinde maliye politikasının sosyal amacını oluşturduğunu*"[3] belirterek, doktrindeki genel kabulü benimsediğini göstermektedir. "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" ifadesindeki "adalet"ten ne anlaşılması gerektiğini AYM kararlarında görmek mümkündür. AYM'ne göre, "Hukuk devletinin ana ilkelerinden birisi de eşitliktir. Sosyal hukuk devleti, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği, yani gerçek adaleti ve böylece toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet demektir"[4]. Bu karara göre; adaletli dağılımdan anlaşılması gereken, vergi yükünün güçlüler karşısında güçsüzleri koruyacak şekilde dağıtılmasıdır. Bu durumda bazı kimselerin mali güçlerinin altında vergi ödemesi, bazı kimselerin de bu nedenle ortaya çıkan gelir eksikliğine katlanmaları eşitlik ilkesine aykırı olmayacaktır.

AYM'ne göre, "*vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının yasalarda gözetilmesi*

1 92/29 esas sayılı karar.
2 91/7, 95/6, 01/36 esas sayılı kararlar.
3 04/14 esas sayılı karar.
4 99/51 esas sayılı karar.

gerekir[1]*. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı (müterakki) vergilendirme, çeşitli ayrıklık (istisna) ve bağışıklık (muafiyet) uygulamaları, vergi yükünün adalete uygun ve sosyal amaçlı dağılımının araçlarıdır*"[2]*.*

AYM tarafından yapılan denetimlerde vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesine uygun bulunan düzenlemeler aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

1- Ücret gelirleriyle diğer gelir unsurlarından yapılacak tevkifat oranlarının ve bu tevkifat oranları konusunda Bakanlar Kurulu'nun yetkilendirildiği alt ve üst sınırların farklı belirlenmesi (86/5).
2- Ekonomik denge vergisi uygulaması (94/80).
3- Net aktif vergisi uygulaması ve net aktif vergisinde asgari vergi uygulaması (94/85, 95/7).
4- Hayat standardı esası uygulamasında, yükümlülerin kendilerine, eşlerine ve çocuklarına ait üzerinden gelir vergisi ödenen gelirleri ile kendilerine ve eşlerine ait emekli, maluliyet, dul ve yetim aylığını belgelendirmeleri durumunda bu gelirlerin açıklama nedeni olarak kabul edilmesi (96/43).
5- Talih oyunları salonları işletenlerden asgari vergi alınması (96/49).
6- Kurum kazancından kar payı elde eden bir tam yükümlüyle, aynı miktarda ticari kazanç elde eden tam yükümlünün aynı miktarda gelir elde etseler bile gelir unsurları farklı kaynaklardan oluştuğundan farklı vergilendirilmesi (96/73).
7- Deprem nedeniyle ek gelir, ek kurumlar ve ek emlak vergisi uygulaması (99/51).
8- Hayat standardı esası uygulaması (01/36).
9- Bazı serbest meslek erbabının hayat standardı esası dışında tutulması (01/36).
10- İşlem başına bir milyon lira olarak özel işlem vergisi alınması (01/379).
11- Kılavuzluk ve römorkörcülük hizmeti vermekte olan kamu kurum ve özel kuruluşların, elde ettikleri aylık gayrisafi hasılattan %6,5 oranında pay alınması (03/9).
12- Ek emlak vergisi uygulaması (03/48).
13- Belli koşulların gerçekleşmesi halinde Devletin kamu alacağının bir kısmından vazgeçmesi (03/106).
14- Motorlu taşıtlar vergisinde matrahın tespitinde çeşitli ölçülerin kullanılması (04/14).

---

1 94/85, 95/7, 96/49, 96/75, 97/51, 97/54, 03/9 esas sayılı kararlar.
2 94/80, 94/85, 95/4, 95/6, 95/7, 96/49, 96/75, 97/51, 97/54, 99/51, 03/9 esas sayılı kararlar.

AYM tarafından yapılan denetimlerde vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesine aykırı bulunan düzenlemeler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

1- Hac amacıyla veya tedavi amacıyla yapılan yurtdışı seyahatlerin hayat standardı esası uygulamasında dikkate alınmaması (01/36).
2- Hayat standardı esasında, vergilendirilmiş ya da vergi dışı bırakılmış birçok gelirin açıklama nedeni olarak kabul edilmemesi (91/7).
3- Hayat standardı esası uygulamasında gelir vergisi dışında diğer vergilere tabi gelirlerin açıklama nedeni olarak kabul edilmemesi (01/36).
4- Ek motorlu taşıtlar vergisi uygulaması (03/48).

AYM kararlarında bazı uygulamaların vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını sağlamak üzere getirildiği, bu ilkenin gerçekleşmesine hizmet ettiği belirtilmektedir. Bu uygulamalar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

1- Geçici vergi uygulaması (89/6).
2- Net aktif vergisi uygulamasında verginin konusunun net aktif olarak belirlenmesi (95/7).
3- Talih oyunları salonlarını işletenlerden asgari vergi alınması (97/51).

AYM tarafından yapılan denetimler sonucu yukarıda belirtilen tespitler yapılarak bazı uygulamaların bu ilkeye uygun, bazılarının da aykırı olduğu sonucuna varılmıştır. Ancak denetimin yetersizliği sebebiyle, sistem içinde mevcut pek çok aykırılığın giderilmesi mümkün olamamıştır. Bu sebeple, vergi sistemini oluşturan kanunlar çıkarılırken, değiştirilirken ve uygulanırken bu ilkenin uygulamaya pek yansıtılmadığı görülmektedir. Bu konuda önemli sorunlardan biri olan, seçmen çoğunluğunun dolaysız vergi yükümlüsü olmaması Türkiye'nin mali açıdan gösterdiği önemli özelliklerden biridir. 1990 yılı itibariyle gelir vergisi yükümlülerinin seçmenlere oranı yaklaşık 1/4 civarındadır. Bu oran seçmenlerin 3/4'ünün "bedavacılar" (free-rider) olarak nitelendirilen grubu oluşturduğunu göstermektedir. Yani gelir vergisi yükümlüsü olmayan ya da götürü usulde (bugün basit usulde) vergilendirilen ya da tarım kesiminde çalışan büyük kitlenin dolaysız vergi yükü de çok düşüktür[1]. Bugün bu oranın daha da büyümüş olduğu görülmektedir[2].

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinin, genellik, eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkeleriyle birlikte değerlendirildiği bir kararında[3] AYM, ek emlak vergisi ve ek motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili 4837 Kanun'u incelemiştir. Kararda, yeniden değerleme oranı uygulanmak suretiyle "*güncelleştirilen yeni miktar üzerinden 2003 yılında ikinci kez ek vergi tahakkuk ve tahsil edilmek suretiyle vergi*

1 ARIKAN, a.g.t., s. 192-193.
2 İlgili veriler için bkz. www.gib.gov.tr
3 03/48 esas sayılı karar.

yükü araç sahipleri aleyhine ağırlaştırılmakta, gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri gibi diğer vergi mükelleflerine de yansıtılmamaktadır. Bu durum, vergi yükünün dengeli, adil ölçülü ve eşit dağılımını engelleyerek Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen vergileme ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır" denilmektedir. AYM bu kararında, klasikleşen yaklaşımından çok farklı bir yaklaşım benimseyerek, gelecek açısından çok daha nitelikli kararlar verebileceği yolunda önemli ipuçları vermiştir. Zira ek vergilerle ilgili bu tür incelemelerde, genellikle inceleme o vergi çerçevesinde ve dar kapsamlı yapılırken, ek motorlu taşıtlar vergisi değerlendirilirken ek finansman ihtiyacını karşılama yükümlülüğünün sadece motorlu taşıt sahiplerine yüklenmesi ve diğer yükümlülere bu tür bir yükümlülük yüklenmemesi "adaletli ve dengeli dağılım" ilkesine aykırı bulunarak ilgili düzenleme iptal edilmiştir. Ancak ilginç bir şekilde bu duyarlılık, ek motorlu taşıtlar vergisi gibi bir servet vergisi olan ek emlak vergisi için gösterilmemiş, aynı kanunla getirilen ve aynı kararda incelenen ek emlak vergisi için farklı değerlendirmeler yapılarak, bu verginin verginin adaletli ve dengeli dağılımına aykırı olmadığı sonucuna varılmıştır. Burada ilginç olan her iki ek verginin de aynı gerekçelerle iptal edilebilmesi veya aynı gerekçelerle Anayasaya uygun bulunmaları mümkün iken (zira her ikisi de aynı özellikleri gösteren servet vergileridir), birinin iptal edilmesi karşısında diğerinin iptal edilmemesidir. İki farklı sonuç için AYM'nin ortaya koyduğu gerekçeler yetersizdir. İki vergi açısından en önemli farklılık, motorlu taşıtlar verginin genel idare tarafından, emlak vergisinin yerel yönetimler tarafından tahsil edilmesidir. Ancak kararda bununla ilgili değerlendirme yapılmamıştır.

2- Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi

Anayasada yer alan ilgili hükümlerden çıkan sonuca göre, kamu işlerinin gerektirdiği giderlerin Devletin genel gelirleriyle karşılanması gereklidir[1]. Buna göre, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesinin anlamı, kamu giderleri gerektirmedikçe kişiden vergi alınamaması ve vergi adı altında alınan paraların kamu giderleri dışında harcanamamasıdır[2]. Diğer bir deyişle, kamu gelirlerinden (kanunla konulmuş mali yükümlerden elde edilen paralardan) harcama yapılabilmesi, ancak kamu hizmetinin görülmesi ve kamu yararının sağlanması için mümkün olabilir. Bu ilkenin gerçekleşmediği durumlarda kamu giderinden söz edilemeyecektir[3]. Böylelikle, vergilerin kamu giderlerini karşılamak üzere ödeneceğini hükme bağlayan 73 üncü maddesinin 1 inci fıkrası hükmü vergilendirmenin mali amacını belirtmektedir[4].

---

1 71/19 esas sayılı karar.
2 73/32 esas sayılı karar.
3 68/26, 70/12, 88/39 esas sayılı kararlar.
4 68/26, 70/12, 71/19 esas sayılı kararlar.

Vergi ödevinde kişinin belirli bir hizmetten doğrudan doğruya yararlanma karşılığı olarak bir ödemede bulunması değil, bütün kamu hizmetleri giderlerine karşı anonim bir katılma payını üstüne alması söz konusudur. Burada belirli bir kimsenin belirli kimi hizmetlerden hiç yararlanmadığı halde gene de tüm kamu giderlerinin karşılanmasında kendi payını katması durumu vardır[1]. Ancak, anonim karşılık olma, sadece dar anlamda vergiler için geçerli olup, resim, harç ve bunlara benzeyen mali yükümlülüklerde, bu ödemeleri yapanların çeşitli şekillerde kamu hizmetlerinden yararlanmaları veya kendilerine izin verilmesi gibi kişisel yararlanmalar söz konusu olabilmekte ve bu durum Anayasaya uygun kabul edilmektedir[2]. Bazı kamu hizmetleri için para alınması düşünülemeyecekken (kolluk hizmeti gibi), bazı hizmetler için, hizmetten yararlananlardan para alınabilmesi mümkündür (adalet hizmetleri, köprü ve karayollarından geçiş ücretleri vb. gibi)[3].

Kamu hizmetleri giderlerini önceden kuruşlandırarak tutarını yurttaşlar arasında bölüştürmeye vergi tekniği elverişli olmadığından, değişik gelir kaynakları araştırılacaktır. Bu gelir kaynakları bulunduğunda ise, vergi tekniğinin olanakları oranında o kaynağın vergilendirilmesine gidilecektir. Onun içindir ki verginin her kamu hizmetinin tüm giderlerini karşılayacağı ve başka akçalı desteklere yer ve gerek kalmayacağı söylenemeyecektir[4]. Buna göre, AYM, kamu giderlerinin sadece vergilerle karşılanmasının zorunlu olmadığını, başka kaynaklarla da bu giderlerin karşılanabileceğini kabul etmektedir. Bu durumda, 73 üncü maddenin 1 inci fıkrasındaki "kamu giderlerini karşılamak üzere vergi ödeneceği" yolundaki ifade temel kuralı koymakta, ancak mutlak bir kural olarak belirmemektedir. Burada verginin kamu giderlerinin karşılığı olması kuralının iki noktada esnetildiğini görmekteyiz. Birincisi; kamu giderleri sadece vergilerle değil, vergi dışındaki gelirle de karşılanabilir, ancak bunun sınırı, Anayasa ve kanunlarla belli amaçlara tahsis edilmiş gelirlerdir (parafiskal gelirler gibi). Nitekim Anayasanın 161 inci maddesi ekonomik ve sosyal ödevlerin iktisadi gelişme ve mali kaynakların yeterliliği ölçüsünde yerine getirileceğini belirtmek suretiyle, tüm kamu hizmetlerinin tamamen ücretsiz sunumunun ancak iktisadi gelişme ve mali kaynaklar izin verdiği takdirde mümkün olabileceğini kabul etmiş bulunmaktadır. İkincisi ve aynı zamanda birinci kurala bağlı olarak; vergi ödeyen bireyler, her ne kadar tüm kamu hizmetlerinin karşılığı olarak vergi ödemiş olsalar bile, bu durum, onların, doğrudan doğruya yararlandıkları kamu hizmetleri için ücret ödemelerine engel teşkil etmemektedir. Aynı şekilde, vergi ödeyen bir yükümlü, doğrudan yararlandığı hizmetler için, resim, harç ve bunlara benzeyen mali yükümlüklerle de sorumlu tutulabilecektir. Ancak,

1 73/32 esas sayılı karar.
2 73/32, 74/31 esas sayılı kararlar.
3 73/32 esas sayılı karar.
4 73/32 esas sayılı karar.

kişisel yarar sağlanan hizmetlerden bazıları için hizmetten yararlananlardan para almak mümkünken, bazıları için mümkün olmadığını unutmamak gerekmektedir.

Yüksek öğrenim, adalet hizmetleri, köprü ve karayollarından geçiş ücretleri vb. gibi paralı olması zorunlu görülen bu hizmetler göz önüne alındığında, her ne kadar kararlarında[1], Anayasanın hem sosyal, hem de liberal politikalara uygun olduğunu vurgulasa da, AYM'nin Anayasal hükümlerden anladığı ekonomik sistemin liberal anlayışa daha yakın olduğu anlaşılmaktadır.

Yükümlülerin kamu giderlerine katılmalarında ölçü mali güçleridir. Ancak, yukarıda da belirtildiği gibi, bu durum dar anlamda vergiler için geçerlidir. Böyle olunca, bazı yükümlülerin diğerlerinden daha fazla kamu giderlerinin finansmanına katılmasını gerektiren uygulamalar Anayasaya aykırı olacaktır[2]. Benzer şekilde, mahalli nitelik taşıyan hizmetlerin giderlerinin genel kamu gelirleriyle karşılanmaması gerekmektedir[3].

Dar anlamda vergi kavramı, bireysel karşılık içermeyen mali yükümlülükleri ifade etmektedir. Ancak bu tanım, verginin hiçbir karşılığı olmadığı anlamına gelmeyecektir. Verginin karşılığı, kollektif olarak yararlanılan, yani bütün bireylerin kullanımına sunulan mal ve hizmetler olarak karşımıza çıkmaktadır[4]. Kollektif olarak sunulan mal ve hizmetlerle bunlardan yararlanma koşulları, vergi ödevinde olduğu gibi Anayasa ile düzenlenmiş ve vergi yükümlüsü, Anayasal bir yükümlülük olarak ödediği vergiye karşılık, anayasal hükümlerle güvence altına alınmış haklardan ve özgürlüklerden yararlanma imkanına kavuşmuştur. Bu yararlanma sayesinde kişi maddi ve manevi varlığını geliştirebilecektir. AYM, bu doğrultudaki bir kararında, "*kişi ancak, kendisini yaşatan, maddi ve manevi varlığını koruyup gelişmesine olanak tanıyan topluma karşı ödevler taşır. Bu olanaklar tanınmamışsa, ödevden de söz edilemez*[5]" demek suretiyle bu duruma işaret etmiştir.

AYM tarafından yapılan denetimlerde verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesine uygun bulunan düzenlemeler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

1- İktisadi kalkınma planının yürütülmesine katkı sağlayacak olan özel kesime belli ölçülere göre ödünç verilmesi (67/41).

---

1 84/9 esas sayılı karar.
2 71/19, 71/44 esas sayılı kararlar.
3 63/198 esas sayılı karar.
4 84/9 esas sayılı karar.
5 89/14 esas sayılı karar.

2- Kamu yararına olan faaliyetlere harcanması koşuluyla devlet tarafından siyasi partilere para yardımı yapılması (68/26) (88/39)[1].
3- Kamu giderlerinin tamamının dar anlamda vergilerle karşılanması mümkün olmadığından, bazı kamu hizmetlerinden ve bu arada yüksek öğrenimden doğrudan doğruya yararlananlardan para alınması (73/32).

AYM tarafından yapılan denetimlerde verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesine aykırı bulunan düzenlemeler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

1- Gecekondu işleri giderlerinin bir bölümünün Sosyal Sigortalar Kurumu'nun işçi ve işverenlerin ödedikleri primlerden oluşan mal varlığından karşılanması (71/19).
2- Emekli Sandığı gelir fazlasının Hazineye irad kaydedilmesi (71/44).

AYM'nin yaptığı denetimlerde, vergilerin kamu giderlerini karşılamak üzere ödeneceği hükmünü çoğu kez dar biçimde yorumladığı görülmektedir. Yüksek Mahkeme bir giderin kamu gideri sayılabilmesini, "kamu yararına olan iş ve faaliyetlere", "kamu işlerine" harcanması gibi soyut ve çerçeveleri kesin sınırlarla belirli olmayan ölçütlere bağlamıştır[2].

3- Vergi Kanunlarının Denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne Göre Verginin Kanuniliği İlkesi

Kanunilik ilkesini değerlendirdiği bazı kararlarında AYM'ne göre, "*kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güveni sağlayan bu ilke, vergi yönetiminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır. Oluşan güven hukuk devletinin de doğal sonucudur. Devletin vergilendirme yetkisi, vergide eşitlik, mali güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle birlikte, kanunilik ilkesi ile de sınırlandırılmıştır. Öte yandan, yasalarda verginin ödenmemesi durumunda da gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezası gibi ek yükümlülükler öngörülerek devlet alacağı güvence altına alınmıştır*"[3].

Önemi yukarıda belirtilen verginin kanuniliği ilkesinin içeriği, AYM denetiminin sınırları ve gücü ile doğrudan ilgili bulunmaktadır. Bu yüzden AYM'nin bu ilkenin gereği saydığı her şey, kanunla düzenlenmek zorunda kalacak ve Mahkeme böylelikle, kendi denetim alanının ve gücünün sınırlarını belirlemiş olacaktır. Bu sebeple AYM, kanunilik ilkesinin kapsamını geniş yorumlayarak salt

---

1 70/12 esas sayılı kararda siyasi partilere yapılan devlet yardımının kamu giderleri arasında sayılamayacağı belirtilmiş ve devlet yardımı yapılması Anayasaya aykırı bulunmuş, bunun üzerine 30.6.1971 tarih ve 1421 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle 1961 Anayasası'nın 56 ncı maddesine 4 üncü fıkra eklenerek siyasi partilere Devlet yardımı yapılacağı Anayasa hükmü haline getirilmiştir. Benzer bir düzenleme 1982 Anayasası'nın 68 inci maddesinde de yer almıştır.

2 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 354.

3 89/6, 90/18, 92/29 esas sayılı kararlar.

vergi konusunun kanunla belirtilmesini yeterli görmemiş, aynı zamanda vergi matrahının ve oranının kanunla belirtilmiş olması gerektiğini hükme bağlamıştır. Örneğin, Mahkeme aynı görüşle, 1961 Anayasası döneminde belediye meclislerinin, konusu kanunda belirlenen bir mali yükümlülüğün matrahını ve miktarını saptamasını Anayasaya aykırı bulmuştur[1]. Eğer Mahkeme, kanunilik ilkesini, zaman içinde gelişen biçimde değil de, daha dar yorumlamış olsaydı; örneğin, verginin sadece konusu ve yükümlüsünün kanunda gösterilmesinin zorunlu olduğu şeklinde bu ilkeyi yorumlamış olsaydı, yürütmenin güçlendirilmesi yolundaki eğilimler de göz önüne alındığında, verginin diğer temel unsurlarının tamamının yürütme organının düzenleme alanına bırakıldığına ve böylelikle önemli ölçüde AYM denetimi dışına çıkıldığına şahit olunması oldukça yüksek bir ihtimal olacaktı. Böyle bir durumun sakıncalarına dikkat çeken AYM'ne göre, kanun koyucunun sadece konusunu belli ederek bir vergi, resim, harç veya benzeri yükümlülük konulması, bunların kanunla konulmuş sayılması için yeterli değildir[2]. Çünkü mali yükümlülüklerin konu dışında; yükümlüleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı, istisna, indirim ve muafiyetleri gibi çeşitli unsurları bulunmaktadır[3]. Mali yükümlülüklere ilişkin bu temel unsurlar, kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını ve hatta temel haklarını etkileyecek uygulamalara yol açabilirler[4]. Bu yüzden bu temel unsurlar, çerçeveleri kesin çizgilerle belirlenerek kanunla düzenlenmeli[5], bu mümkün olmazsa, hiç olmazsa ana hatları, başka bir deyimle çerçeveleri belirtilmeli ve gerektiğinde matrah ve oran gibi bazı unsurlar bakımından yükümlülüklerin en yüksek sınırları tespit edilmelidir[6]. Aksi halde, kanundaki boşluklar dolayısıyla idareye, kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını, hatta temel haklarını etkileyebilecek keyfi uygulamalarda bulunma imkanı veren çok geniş bir takdir yetkisi tanınmış olur[7]. İdare, çok yüksek mali yükümlülükler koyabileceği gibi, yükümlüleri kendisi belirleyebilecek, bazı kimseleri yükümlülük dışında tutabilecektir[8]. Bu sebeple keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunlarda yer alması, vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının şeklinin kanunla yapılması gerekmektedir[9]. Zira Anayasa koyucunun da, mali

---

1 ALİEFENDİOĞLU, (1981) a.g.m., s. 83-84. İlgili kararlar için bkz. 70/29, 69/65, 72/40 esas sayılı kararlar.
2 65/25, 65/45, 67/54, 69/23, 69/65, 70/29, 73/32, 76/54, 77/109, 86/20 esas sayılı kararlar.
3 65/45, 67/41, 67/54, 69/23, 69/65, 70/29, 73/32, 76/54, 77/109, 80/27, 86/20, 03/33, 04/14 esas sayılı kararlar.
4 65/45, 69/65, 67/54, 69/23, 69/65, 70/29, 76/54, 77/109, 03/33, 04/14 esas sayılı kararlar.
5 65/25, 65/45, 67/41, 67/54, 69/23, 69/65, 70/29, 70/55, 76/54, 77/109, 86/20, 01/36, 03/33, 04/14 esas sayılı kararlar.
6 65/25, 65/45, 67/54, 69/23, 70/29, 71/19 esas sayılı kararlar.
7 65/45, 67/54, 69/23, 69/65, 70/29, 76/54, 77/109, 86/20 esas sayılı kararlar.
8 65/25, 65/45 esas sayılı kararlar.
9 01/36, 03/33, 04/14 esas sayılı kararlar.

yükümlerin kanunla konulmasını emrederken, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunlarda yer almasını kastettiği şüphesizdir[1].

Mali yükümlülüklerin temel unsurları bakımından idareye düzenleme yetkisi tanınmadığı için, kanunda sadece konusu belirtilen yükümlülüğün diğer unsurlarının ya da unsurlarından bazılarının tüzük veya yönetmelikle düzenlenmesi durumunda da kanunla konulmadan söz edilemeyeceği[2] ortadadır. Çünkü bu tür idari işlemler kanun derecesinde kuvvetli bir güvence sağlamayacaklar[3], yukarıda ifade edildiği gibi keyfi ve takdiri uygulamalarla kişilerin iktisadi ve sosyal durumları ile temel hakları zedelenebilecektir. Ancak verginin temel unsurları dışında kalan konularda idareye düzenleme yetkisinin verilmesi kabul edilmektedir. Yasama organı, vergi alanına giren konuları ayrıntılarıyla düzenlemesinin olanaklı bulunmadığı hallerde, vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek, uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verebilir. Yürütme organına verilen yetki, vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olmayıp kanunla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı niteliktedir. Yürütme organı, vergilendirme tekniğine ve ayrıntılara ilişkin konuları düzenlerken vergi kanunlarının sınırları içinde kalmak zorundadır[4].

1961 Anayasası'nda verginin kanunla "konulması"ndan bahsedildiği ve "değiştirilmesi" ve "kaldırılması" Anayasada düzenlenmediği için AYM, kararlarında bu konuya da değinmiş ve vergiyi değiştirme ve kaldırmanın da koyma kadar önemli olduğundan bahisle amaca dayalı yorum yaparak ilgili hükmü geniş biçimde yorumlamış, verginin değiştirilmesi ve kaldırılmasının da kanunla yapılması gerektiğini, bu bağlamda vergi oranlarında değişiklik yapılması, muafiyet, istisna ve indirim gibi vergi bağışıklıkları tanınması işlemlerinin de kanunla yapılmasının zorunlu olduğunu belirtmiştir[5]. Bu doğrultuda 1982 Anayasası'nda vergi ödevi düzenlenirken, 1961 Anayasası'ndan farklı olarak verginin kanunla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı madde metnine yazılmıştır.

Anayasanın 73 üncü maddesinde düzenlenmiş bulunan Anayasal vergi ilkeleri, kanunilik ilkesinin bugünkü geniş kapsamıyla kabul edilmesinin önemli bir gerekçesini oluşturmaktadır. Örneğin, AYM'nin 73 üncü maddede düzenlenen mali güce göre vergilendirme ilkesi bakımından denetim yapabilmesi için, denetlemekte olduğu kanunun, en azından verginin konusu, yükümlüsü, oranı ile istisna ve muafiyetlerini düzenlemiş olması gerekmektedir. İstisna ve muafiyetleri düzenlemeyen ve bu konuda yürütme organına yetki veren bir vergi kanununun mali

---

1 65/45, 67/54, 69/23, 69/65, 70/29, 70/55, 73/32, 76/54, 77/109, 80/27, 86/20 esas sayılı kararlar.
2 65/25, 77/109 esas sayılı kararlar.
3 65/25 esas sayılı karar.
4 96/49, 01/36, 03/33, 04/14 esas sayılı kararlar.
5 67/41, 70/55 esas sayılı kararlar.

güce göre vergilendirme ilkesi bakımından AYM tarafından özellikle de başlangıçta dava yoluyla denetimi, istenilen sonucu vermeyecektir. Konusu, yükümlüleri ve oranı çok dengeli bir şekilde kanunla düzenlenen böyle bir verginin, yürütme organınca yapılan düzenlemelerle getirilen istisna ve muafiyetler nedeniyle, mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı bir şekilde uygulanması mümkün olabilecektir. Bu doğrultuda, bir vergi kanununun, Anayasal vergi ilkelerine uygun olarak ve verginin bütün esaslı unsurlarını kapsayacak şekilde düzenlenmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Dolayısıyla verginin kanuniliği ilkesinin kapsamı da bu çerçevede belirlenmek zorundadır.

Kanunilik ilkesinin anayasa yargısı bakımından sonucu olarak, bütün mali yükümlülükler kanunla konulmak zorunda olduğu için, bu yükümlülüklerle ilgili yasama organı kararlarının tamamı AYM denetiminden geçme ihtimaliyle karşı karşıyadır. Bu durumda, yasama organının, AYM denetimini istemediği mali kanunları bizzat belirlemesi ve bunları ya anayasal düzenleme şeklinde yapması ya da (1961 ve 1982 Anayasası dönemlerinde olduğu gibi) doğrudan AYM denetimi dışında tutması gerekmektedir ki, her iki durumda da Anayasayı değiştirecek bir tali kurucu iktidarın bulunması gerekmektedir.

Başlangıçta verginin temel unsurlarının belirlenmesi kanunla yapılmak zorundayken, 1971 Anayasa değişikliği ile Bakanlar Kurulu'nun belli unsurlar bakımından (indirim, istisna, muafiyet, oran) yetkilendirilebileceğinin kabul edilmesinden sonra kanunilik ilkesinin yorumu bu Anayasa değişikliği dikkate alınarak yapılmaya başlanmıştır.

1971 değişikliği ile Bakanlar Kurulu'nun yetkilendirilmesine ilişkin gerekçeler, daha önceki tarihlerde AYM tarafından yapılan denetimlerde geçerli gerekçeler olarak kabul görmemiştir. AYM ilgili kararlarından[1] birinde[2], "*Anayasal sınırları aşan Bakanlar Kurulu kararnameleri ile düzenlemenin, iktisadi tedbirlerin yasa kuralları ile karşılanamayacağı, bu tedbirlerin süratle alınması gerektiği düşüncesine dayandırılması dahi bugünkü iktisadi gerçeklerle, Yasama Meclislerinin çalışma durumuna uygun düşmemektedir. Bir kez, her konuda alınacak iktisadi tedbirler, genellikle, bellidir, iktisada ilişkin yazılarda ve uzman raporlarında gösterilmiş bulunmaktadır, yoksa bunlar yeniden aranılacak bulunacak değildir. Yapılacak iş, bilinen ve salık verilmiş olan tedbirlerden hangisine, belli durumda başvurulacağı, birçok tedbirlerden hangisinin belli durumda seçileceğidir ki bu tedbirler yasada sayıldıktan sonra bunlardan bir veya birkaçının seçimi konusunda yürütmeye yasada belirlenecek sınırlar içinde yetki tanınabilir. Yasada öngörülmeyen çok önemli bir durumla karşılaşılır ya da gösterilmeyen bir tedbir zorunlu görülürse ki, bu*

[1] 67/41, 70/55 esas sayılı kararlar.
[2] 67/41 esas sayılı karar.

seyrek gerçekleşebilecek bir olaydır, o zaman ivedilikle yasanın değiştirilmesi veya ek bir yasa çıkarılması yoluna gidilebilir. Unutulmamalıdır ki Meclisler çoğunluğunun kamu yararı gördüğü konularda yasa değişiklikleri kısa zamanda, Yasama Meclislerinde yapılabilmektedir" demek suretiyle Bakanlar Kurulu'na tanınan vergilerden bağışık tutma ve alınan vergiyi geri verme gibi yetkileri Anayasaya aykırı bulmuştur.

1971 değişikliği ile Bakanlar Kurulu'na yukarıda belirtilen yetkiler tanınmış, ancak önceden olduğu gibi, vergiden bağışık tutma, vergi cezası konusunda değişiklik yapma, verginin yükümlüsünü belirleme gibi yetkiler verilmemiştir. Vergiden bağışık tutmanın ancak kanunla yapılabileceği yakın tarihli bir kararda[1] tekrarlanmıştır. Ancak vergi cezası miktarlarında yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisini Bakanlar Kurulu'na veren kanun hükmü Anayasaya aykırı bulunmamıştır[2]. Böylelikle AYM, oldukça iyi incelediği ve sınırları genel olarak katı bir şekilde çizdiği kanunilik ilkesini Bakanlar Kurulu'na verilen yetkiler konusunda, genişletici yorum yaparak, kanunilik ilkesini yumuşatma ve Anayasada belirtilmeyen unsurlar bakımından da Bakanlar Kurulu'na verilen yetkilerin Anayasaya aykırı olmadığını vurgulama eğiliminde olduğunu göstermiştir. Ancak konu bakımından söz konusu olan bu esnekliğin, vergi miktarına ilişkin alt ve üst sınırların belirlenmesinde devam ettiğini söylemek zordur. Zira motorlu taşıtlar vergisi miktarlarını yirmi katına kadar artırabilme yetkisini Bakanlar Kurulu'na veren kanun hükmü, "*tanınan yetkinin çok geniş olması* (ve bu durumun) *verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceği*" gerekçesiyle Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiştir[3].

Bakanlar Kurulu ve diğer idare ve kurumlara yetki devreden hükümleri değerlendiren AYM kararları, kanunilik ilkesinin içeriğinin soyuttan somuta indirgenmesi açısından son derece önemli kararlar olmuşlardır. Bakanlar Kuruluna yetki veren kanun hükümleri, AYM kararlarında, öncelikle Anayasanın 73 üncü maddesinin son fıkrasında yer alan konular ve sınırlar yönünden incelenmiş, bu inceleme sonucunda, kuralın 73 üncü maddesinin son fıkrasına uygun olması halinde, 73 üncü maddenin ve Anayasanın diğer kurallarına bakılarak uygunluk denetimi yapılmıştır[4]. Mahkemenin bu kararları, kanunla düzenlenmesi gereken unsurları ortaya koyarak yürütmenin düzenleme alanının sınırlarını da belirlemektedir. Bu konuda dikkati çeken bir husus, AYM'nin kanunilik ilkesini katı bir şekilde algılaması ve yürütme veya diğer bir organa vergilendirme yetkisinin

---

1 03/33 esas sayılı karar.

2 86/5 esas sayılı karar. Bu kararda AYM, Bakanlar Kurulu'na bu konuda herhangi bir yetkinin tanınmadığı ve Anayasanın 38 inci maddesi kapsamında inceleme yaparak,bu maddede düzenlenen "suç ve cezada kanunilik ilkesi"ne aykırılık olmadığı sonucuna varmıştır.

3 01/36 esas sayılı karar.

4 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 152.

bırakılmasının, "*idareye, keyfi uygulamalara meydan verebilecek çok geniş bir takdir yetkisi*" tanınmış olacağını belirtmesidir. Aslında kanunilik ilkesinin katı bir şekilde uygulanmasının ve AYM'nin bu konudaki ısrarının başka önemli bir sonucu da, yürütmenin işlemlerinin AYM'nin denetimi dışında olması nedeniyle, vergilendirme gibi önemli bir konuda AYM'nin insiyatifi elinden bırakmak istememesi olarak değerlendirilebilir. Ancak, Mahkemenin, Bakanlar Kurulu'na verilen yetkilerin kullanım sıklığı, kullanım zamanı, farklı gruplar oluşturarak, bu gruplar itibariyle farklı şekillerde kullanılması gibi konularla ilgilenmemesi önemli bir eksiklik olarak kendini göstermektedir.

AYM'nin vergi ödevine ilişkin kanunların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi sonucu verdiği kararların çoğunda verginin kanuniliği ilkesi bakımından inceleme yapılmıştır. Bu kararlarda, vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde, mali yükümlülük kavramı, kanunla konulup, değiştirilme ve kaldırılmanın kapsamı, yürütme organına devredilen vergilendirme yetkisinin sınırları ve aynı çerçevede mahalli idarelerin ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının vergilendirme yetkisine sahip olup olmaması konuları irdelenmektedir[1].

AYM, "verginin kanuniliği" ilkesini asıl olarak Anayasanın 73 üncü (1961/61) maddesi yönünden incelemeye tabi tutarken, zaman zaman Anayasanın 7 ve 87 nci (1961/5 ve 64) maddeleri yönünden de inceleme yapmıştır[2].

AYM, vergide kanunilik ilkesini incelediği kararlarda, dava ya da itiraz konusu kuralın özelliğine göre vergi ya da mali yükümlülüğün unsurlarının kanun ile düzenlenip düzenlenmediğini incelemiştir. Kanunilik ilkesi yönünden yapılan incelemelerde dikkati çeken bir konu ise, 1961 Anayasası'nın 61 inci maddesine 20.9.1971 tarih ve 1488 Sayılı Kanun ile eklenen ve Bakanlar Kuruluna yetki veren son fıkradan önce yapılan incelemelerde yer alan gerekçelerin, bu Anayasa değişikliğine yol açmış olmasıdır. 61 inci maddedeki vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulması kavramı yerinde bir yaklaşımla geniş bir biçimde yorumlanmış, muafiyet, istisna ve indirimler ile "hiç olmazsa verginin üst sınırı"nın kanunla belirlenmesi konusu önemle vurgulanmıştır. AYM'nin 1971'den önceki kararları bu yönüyle 1971 Anayasa değişikliğine ve benzer hükmün 1982 Anayasası'na taşınmasına ışık tutmuştur[3].

1982 Anayasası döneminde, anayasal denetime konu olan ve 73 üncü maddenin son fıkrası yönünden incelenerek Anayasaya aykırı bulunmayan kuralların büyük bölümü, yetkinin Bakanlar Kurulu'na verildiği, ancak oran ve/veya yukarı ve aşağı sınırlar yönünden incelemenin yapıldığı kurallardan oluşmuştur.

---

1 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 331.
2 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 132.
3 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 135.

Anayasanın 73 üncü maddesinin son fıkrasına göre, yetkinin Bakanlar Kuruluna verildiği, vergi oranı ve yukarı ve aşağı sınırlar yönünden Anayasaya aykırılık iddialarının ileri sürüldüğü ve bu iddiaların reddedildiği kararlar yanında, bu fıkra kapsamında olmadığı ya da Bakanlar Kuruluna verilmesi gereken yetkinin başka kuruma verildiği ileri sürülen başvurular da Anayasal denetime konu olmuştur[1].

Bakanlar Kurulu'na devredilen vergi miktarı belirleme yetkisinin üst sınırı ile ilgili 01/36 esas sayılı karar, üzerinde durulması gereken önemli bir karardır. 4605 Sayılı Kanun'un 1 inci maddesiyle değiştirilen 197 Sayılı MTVK'nun 10 uncu maddesinin 3 üncü fıkrasının (b) bendi ile Bakanlar Kurulu'na, motorlu taşıtlar vergisi miktarlarını, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri veya kullanım amaçları itibariyle ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar artırma yetkisi verilmiştir. İlgili hükümle ilgili yapılan başvuru hakkındaki inceleme, Anayasanın 73 üncü maddesinin son fıkrasında Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin, hem 73 üncü maddede yer alan ilkeler hem de Anayasanın genel ilkeleri gözetilerek yorumlanması yönünden önemli bir adım olmuştur. Böylece, 73 üncü maddenin son fıkrası yönünden, daha önce verilen kararlardan farklı olarak, "lafzi yorum"u aşan ve Anayasanın özünü yakalayan bir yorum getirilmiştir. 01/36 esas sayılı karar, dava konusu kuralın, konu ve sınır bakımından Anayasanın 73 üncü maddesinin son fıkrasının kapsamı içinde yer almakla birlikte iptali ve bu iptal gerekçesinde, "*Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkinin çok geniş olması*", "*yasama yetkisinin devrine yol açması*", "*vergi adaleti ile bağdaşmaması*", "*ölçüsüz bir düzenleme olması*", "*keyfi bir uygulamaya neden olması*", "*hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmaması*" gibi ilkelerin kullanılması ve AYM'nin, "Anayasa"ya ve "anayasal denetim"e bakışının genişliğini ve niteliğini göstermesi bakımından anlamlıdır. Karar bu yönüyle vergi hukukuna olduğu gibi anayasa yargısına da olumlu katkıda bulunmuş[2], oldukça iyi gerekçelendirilmiş bir karardır.

Bu karar, diğer yandan, 73/4 hükmünde belirtilen "üst sınır"la ilgili niceliksel bir belirlemeyi yapması yönüyle de önem arzetmektedir. Buna göre, Bakanlar Kurulu'na (belki motorlu taşıtlar vergisi bağlamında) vergi tutarlarını yirmi katına kadar artırma yetkisi verilemeyecektir. 73/4 hükmünde alt ve üst sınırlardan bahsedilmiş, ancak bu alt ve üst sınırlar ile ilgili sayısal bir sınırlama getirilmemiştir. Çeşitli ölçülere göre belirlenen spesifik matrahlar için kabul edilen vergi tutarlarının kaç kata kadar artırılabilecekleri konusunda üst sınırın belirsizliği karşısında, AYM'nin değişik ilkeler bağlamında ve vergi türüne göre belirleme yapma zorunluluğu bulunmaktadır. Vergi oranları bakımından belirleme daha kolay yapılabilir. Vergi oranının % 100 olması halinde bir müsadere söz konusudur ve bu

1 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 157, 162.
2 GEREK, AYDIN, a.g.e., s. 166, 169.

mümkün değildir. Bu oranın altındaki oranlar, izlenen ekonomi politikasına göre değerlendirilecektir.

AYM tarafından yapılan denetimlerde verginin kanuniliği ilkesine uygun bulunan düzenlemeler aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

1- (En yüksek sınırı, kimden alınacağı, hangi işlerde kullanılacağı ve hakkında itiraz edilebilecek merciler kanunla belirlendikten sonra) köy işleri için salma koyma yetkisinin köy ihtiyar meclisine verilmesi (63/198).
2- Vergi cezası miktar ve oranlarını değiştirme konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi (86/5).
3- Temel hukuki çerçevesi kanunlarla düzenlenmiş olan yatırım indirimi sistemi ile ilgili uygulama esaslarının Maliye (ve Gümrük) Bakanlığı ile Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'na bırakılması (86/5).
4- Vergi oranlarını sıfıra kadar indirme yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilmesi (86/5)
5- Hayat standardına esas tutarları belirleme yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilmesi (86/5).
6- Önceki yıl gelirleri üzerinden hesaplanan geçici vergi uygulaması (89/6).
7- Geçici vergi oranları konusunda Bakanlar Kurulu'na belli sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi verilmesi (89/6).
8- Verginin yükümlüsü, konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olay gibi temel öğelerinde değişiklik yapma yetkisi niteliğinde olmayan, belge düzenine ilişkin yetkilerin Maliye Bakanlığı'na verilmesi (90/29).
9- Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkındaki Kanun ile ilgili olarak, Kanunun uygulanmasına ilişkin açıklayıcı ve yönlendirici objektif düzenleyici kurallar koyma yetkisinin Maliye Bakanlığı'na verilmesi (92/29).
10- Mali yükümlülük koyma yetkisi olarak değerlendirilmeyen ve Maliye Bakanlığı'na tanınan ticaret borsalarına müteselsil sorumluluk yükleme yetkisi (93/3).
11- Üretilen tütün mamüllerinde kullanılan ithal tütünden fon alınması yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilmesi (95/50).
12- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler getirilmesine ilişkin olmadığı için beyannamelerin meslek mensuplarınca imzalanması zorunluluğunu getirme konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmesi (96/5).

13- Alt ve üst sınırları kanunda belirtilen talih oyunları salonları asgari vergisinin oranlarını belirleme yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilmesi (96/49, 96/75).
14- Talih oyunları salonları asgari vergisi ile ilgili vergilendirme tekniği ve ayrıntılara ilişkin düzenleme yetkisinin Maliye Bakanlığı'na verilmesi (96/49, 96/75).
15- Temel unsurları kanunda gösterilen eğitime katkı payının miktar ve oranlarının artırılması konusunda Bankalar Kurulu'na yetki verilmesi (97/62).
16- Kılavuzluk ve römorkörcülük hizmeti vermekte olan kamu kurum ve özel kuruluşların, elde ettikleri aylık gayrisafi hasılattan % 6,5 oranında pay alınmasına ilişkin düzenlemede temel unsurlar kanunda belirlendikten sonra, alt ve üst sınırlar arasında Bakanlar Kurulu'na oran belirleme yetkisinin verilmesi (03/9).
17- Motorlu taşıtlar vergisinde Bakanlar Kurulu'na kanun ile belirlenmiş sınırlar arasında değişiklik yapmak ya da belli koşulların gerçekleşmesine bağlı olarak aynı yaş grubundaki taşıtlar için vergi tutarlarını bir alt kademeye göre saptama yetkisinin verilmesi (04/14).

AYM tarafından yapılan denetimlerde verginin kanuniliği ilkesine aykırı bulunan düzenlemeler aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

1- Çarşı ve mahalle bekçilerine verilecek ücretlerin matrahının ve oranının veya hiç olmazsa en yüksek sınırının kanunda gösterilmemiş olması (65/25).
2- Kanunda konusu ve yükümlüsü belirlenen "levha resmi"nin matrah ve oranının belediye meclislerince belirlenmesi (65/45).
3- Yatırım indirimi, gümrükte alınan vergi ve resimlerin tümünden ya da bir bölümünden bağışık tutma ve yine gümrükte alınan vergi ve resimlerin tümünü ya da bir bölümünü geri verme konularının kanunda düzenlenmemiş olması (67/41).
4- Liman işgal resminin konusu ve yükümlüsü kanunda gösterilmişken, matrah ve oranı veya en yüksek miktarının belirtilmemesi ve bunların belirlenmesi yetkisinin belediye meclislerine verilmesi (67/54).
5- Konusu ve yükümlüleri kanunda gösterilen "ilan resmi"nin, matrahı, oranı veya en çok miktarı gösterilmeyip, bunların belediye meclislerince düzenlenecek tarifeye göre alınacağının belirtilmesi (69/23).
6- Ziraat odalarına giriş ücretleriyle yıllık aidat miktarlarının bu odalar tarafından belirlenmesi (69/65).

7- Konusu ve yükümlüleri kanunda gösterilen ve matraha, orana veya en yüksek sınıra ilişkin hiç bir saptama yapılmayan "reklam resmi"nin belediye meclislerince düzenlenecek esas ve tarifelere göre alınması (70/29).

8- Maliye Bakanlığı'nın teklifi üzerine Bakanlar Kurulu'nca vergi oranlarında değişiklik yapılması (70/55).

9- Benzeri mali yükümlülük sayılan yükseköğrenim harç ve ücretlerinin Maliye Bakanlığı ile birlikte hazırlanacak yönetmelikle belirlenmesi (73/32).

10- Yüksek öğrenim harçlarının toplanacağı öğrenci fonu ile ilgili düzenlemelerin üniversite senatolarınca yapılması (73/37) .

11- Avukatlardan barolara giriş keseneği ve yıllık kesenek alınacağının kanunda belirtilmesine karşın, bu keseneklerin miktarı, matrah ve oranları, tarh, tahakkuk ve tahsil yöntemlerinin gösterilmemiş olması; giriş ve yıllık keseneklerinin miktarıyla ödeneceği günlerin saptanması yetkisinin baro genel kurullarına bırakılması (76/54).

12- İlgili tüzükte belirtilen belgelerden alınacak olan ve mali yüküm niteliğinde bulunan vesika harçlarının miktarlarını saptama yetkisinin ticaret ve sanayi odalarına bırakılması (77/109).

13- Ticaret ve sanayi odalarınca alınan ve benzeri mali yüküm olarak kabul edilen muamele tescil ücreti hakkında kanunda yükümlüsünün belirtilmesiyle yetinilerek; matrah, oran, yukarı ve aşağı sınırlar gibi unsurlara yer verilmemiş olması (80/27).

14- Benzeri mali yüküm olarak kabul edilen yeraltı sularını kullananlardan alınan ücretin, sadece konusu ve yükümlülerinin kanunla belirlenerek miktarının saptanması yetkisinin belediye meclislerine bırakılması (86/20).

15- Elektrik enerjisi fon payının miktar ve oranının kanunda gösterilmemiş ve bu konuda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiş olması (95/24).

16- Motorlu taşıtlar vergisi miktarlarını yirmi katına kadar artırabilme yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilmiş olması (01/36).

17- Vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını, eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamaları ile sınırlı olmaksızın tespit etme yetkisinin Maliye Bakanlığı'na verilmesi (03/33).

AYM tarafından yapılan denetimlerde yukarıda belirtilen aykırılıklar tespit edilerek iptal edilen düzenlemelerin yanında, sistemde mevcut bazı düzenlemeler bakımından kanunilik ilkesine aykırılık bulunmakta, ancak bu düzenlemeler AYM önüne götürülmediği/götürülemediği için iptal edilemeyen düzenlemeler de

bulunmaktadır. Bunlardan 2.2.1984 tarih ve 2978 Sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun'un[1], vergi iadesi kapsamına giren mal ve hizmet çeşitlerini tespit etme, kanunla belirlenmiş listeleri mal ve hizmet çeşitleri ile iadeden yararlanacak yükümlü grupları itibariyle daraltma ve genişletme yetkisini Bakanlar Kurulu'na tanıyan 1/son hükmünün, yasama yetkisinin devri sonucunu içermesi sebebiyle Anayasaya aykırı olduğu görülmektedir[2]. Ancak bu madde dava konusu yapılmadığı için AYM'nin bu konudaki yaklaşımı öğrenilememiştir. Fakat bu konuyla yakından ilgili bir AYM kararından yola çıkılarak sonuca varmak mümkündür. GVK'nun mük. 121 inci maddesiyle Maliye Bakanlığı'na tanınan "*vergi mahsup ve iadesine tabi tutulacak mal ve hizmet alımlarını kanunda sayılanlarla sınırlı olmaksızın tespit etme*" yetkisi Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiştir[3]. Kararın gerekçesinde, Bakanlar Kurulu'na verilebileceği kabul edilen yetkilerin başka bir organa verilemeyeceği, indirim konusunun Bakanlar Kurulu'na yetki verilecek konular arasında sayılmış önemli bir konu olduğu gibi ifadelere yer verilmiştir. Bu ifadelerden çıkan sonuca göre, Bakanlar Kurulu'na vergi iadesine tabi tutulacak mal ve hizmet çeşitlerini belirleme yetkisi verilmesi AYM tarafından, Anayasaya aykırı görülmeyebilecektir.

Kanunilik ilkesine aykırı olduğu görülen bir diğer düzenleme, esnaf muaflığına tabi olacakların Maliye Bakanlığı'nca belirlenmesini düzenleyen GVK'nun 9 uncu maddesidir. Bu madde 24.12.1980 tarih ve 2361 sayılı Kanun'la[4] değiştirilmiş olup, bu kanun yasaklı dönemde çıkarıldığı için, dava yoluyla AYM önüne götürülmesi söz konusu olmamıştır. Ancak bugün, Anayasanın geç. 15/3 hükmü yürürlükten kaldırıldığı için, artık bütün kanunların denetimi mümkündür ve 9 uncu madde hükmünün iptalinin itiraz yoluyla istenebileceği düşünülebilir. Ancak, bu örnek bakımından, menfaat ihlali şartı gerçekleşmeyeceği için, bu yolla da AYM önüne gidilemeyecektir. Bu durumda, Anayasaya aykırı olarak, Maliye Bakanlığı'nın belli kimseleri gelir vergisinden muaf tutması ile ilgili düzenlemenin yasama organınca yürürlükten kaldırılmasından başka bir yol görünmemektedir.

Bakanlar Kurulu'na 73/4 hükmünde belirtilenler dışında yetki verilmesi halinde de verginin kanuniliği ilkesinin ihlali söz konusu olacaktır. Bu konuda, 2978 sayılı Kanun'un 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. 1/4) anayasal yetki devri koşullarına uygun düşmemektedir[5]. Benzer şekilde vergi cezaları ile ilgili düzenlemeler esas olarak Anayasanın cezalarla igili maddesi olan 38 inci maddesi

---

1 8.2.1984 tarih ve 18306 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
2 DOĞRUSÖZ, (2000b) a.g.m., s. 141.
3 03/33 esas sayılı karar.
4 27.12.1980 tarih ve 17203 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
5 ÇAĞAN, (1984) a.g.m., s. 174.

hükmüne tabidir ve bu maddede düzenlenen "cezaların kanuniliği ilkesi" gereği, cezaların bütün unsurlarıyla kanunla düzenlenmesi gerekmektedir[1]. Ancak AYM buna aykırı olarak, 86/5 esas sayılı kararıyla, Bakanlar Kurulu'na verilen vergi cezalarını belirleme yetkisini Anayasaya uygun bulmuştur. Vergi cezalarıyla ilgili düzenlemelerin Anayasanın 73/4 hükmü çerçevesinde değerlendirilmesi mümkün olmadığından, AYM'nin bu kararına katılmak da mümkün değildir. Verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil eden uygulamalardan biri de uzlaşmadır. Uzlaşma kurumu ile verginin kanunla kaldırılması koşulu ihlal edilmektedir[2].

II- BAŞVURU TÜRLERİNE GÖRE VERGİ KANUNLARININ ANAYASA MAHKEMESİ'NCE DENETİMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türkiye'de bireysel başvuru hakkı tanınmadığı için, AYM'ne sadece dava yoluyla ya da itiraz yoluyla başvurma imkanı bulunmaktadır. Aşağıdaki tablolardan görüleceği gibi, itiraz yoluyla yapılan başvurular dava yoluyla yapılan başvurulardan fazla olmakla birlikte, bu başvuru türlerinin özelliği gereği, dava yoluyla yapılan başvurularda iptali istenen madde sayısı çok daha fazla olmaktadır. AYM'ne dava ve itiraz yollarıyla yapılan başvurular ve bu başvuruların kapsadığı madde sayısı bakımından dağılımı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 8: Hakkında Başvuru Yapılan Madde Sayısına Göre Anayasa Mahkemesi Kararlarının Dağılımı

	Dava yoluyla başvuru	İptali istenen madde sayısı	İtiraz yoluyla başvuru	İptali istenen madde sayısı	Toplam başvuru	İptali istenen toplam madde sayısı
Tek bir vergi kanunu maddesiyle ilgili olan kararlar	9	9	52	52	61	61
Bir vergi kanunu maddesi ve başka konulardaki kanunlarla ilgili olan kararlar	4	4	0	0	4	4
Birden çok vergi kanunu maddesiyle ilgili olan kararlar	11	67	8	23	19	90
Toplam	24	80	60	75	84	155

Kaynak: Çalışmada incelenen kararlardan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

Tablodan da görüleceği gibi, her ne kadar, toplam başvurular içinde mahkemelerden itiraz yoluyla gelen başvuru sayısı, dava yoluyla gelen başvuruların iki katı olsa da, başvuru içeriğinde denetlenmesi istenen kanun maddesi bakımından, dava yoluyla gelen başvurularda önemli bir üstünlüğün olduğu görülmektedir. Dava yoluyla başvurularda toplam 24 başvuruda 80 vergi kanunun

1 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 325.

2 İhsan Bahri BELLEK, "Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 105, Haziran 1997, s. 81; ALİEFENDİOĞLU, (1981) a.g.m., s. 77.

maddesinin incelenmesi istenmiş, buna karşılık, itiraz yoluyla 60 başvuruda 75 vergi kanunu maddesinin incelenmesi istenmiştir. Başvuru üzerine en fazla vergi kanunu maddesinin incelendiği karar 86/5 esas sayılı karardır. Milletvekilleri tarafından yapılan zikredilen başvuruda, farklı vergi kanunlarında değişiklik yapmak üzere çıkarılmış olan 4.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun'un vergi kanunlarının onaltı maddesinde değişiklik yapan onüç maddesi esastan incelenmiştir. Dava yoluyla yapılan başvurularda nispeten çok daha fazla kanun maddesinin incelenmesinin başlıca sebebi, dava yoluyla başvuruların bir kanunun RG'de yayımlanmasından sonra 60 gün içinde bu yola başvurma hakkı olanlarca yapılabilecek olması ve bu kimselerin AYM'ne başvurmaları için çıkarılan kanunla ilgili madde sayısı sınırlaması bulunmamasıdır. Oysa itiraz yoluyla yapılan başvurularda, başvurunun kabul edilip esastan incelenebilmesi için, davaya uygulanacak bir kanun maddesi hakkında başvuru yapılmış olması şartı getirilmiştir ki, genelde davaya uygulanacak tek bir kanun maddesi söz konusudur ya da tek bir kanun maddesinin Anayasaya aykırılığı iddia edilmektedir. Bunun yanısıra, dava yoluyla AYM'ne başvurabilmek bakımından geterilmiş olan 60 günlük süre sınırı nedeniyle, bu yola başvurma hakkı olanlar ancak yeni kanunlar çıkarılması halinde AYM'ne başvurabilecekken, itiraz yolunu kullanan mahkemeler, çözmekte oldukları uyuşmazlıklar nedeniyle belli bir süre kısıtlamasına tabi olmaksızın AYM'ne başvurma imkanına sahip bulunmaktadırlar.

A- Dava Yoluyla Yapılan Başvurularda Anayasa Mahkemesi Denetimi

Dava yolu, belli kişi, grup veya organlar tarafından AYM'ne dava açmak suretiyle kanunun iptalinin sağlanmasını sağlayan bir yoldur. 1961 Anayasası'nın 149 uncu maddesinde; Cumhurbaşkanı, yasama meclislerindeki siyasi parti grupları ve Türkiye Büyük Millet Meclisinde grubu bulunan siyasi partiler ile son milletvekili genel seçimlerinde geçerli oy sayısının en az yüzde onunu alan siyasi partiler, yasama meclislerinden birinin üye tamsayısının en az altıda biri tutarındaki üyeleri, kendi varlık ve görevlerini ilgilendiren alanlarda Yüksek Hâkimler Kurulu, Yargıtay, Danıştay, Askeri Yargıtay ve Üniversiteler AYM'ne dava açabilecekler arasında sayılmışlardır. Dava açabileceklerin azaltıldığı 1982 Anayasası'nın 150 nci maddesine göre iptal davası açma hakkı; Cumhurbaşkanı, iktidar ve anamuhalefet partisi Meclis grupları ile TBMM üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere tanınmıştır. Dolayısıyla, vergi kanunlarının Anayasaya aykırılığı iddiasıyla ancak bu sayılanlar tarafından AYM'ne dava açılabilecektir.

Dava yoluna başvuracaklar arasında Anayasada iktidar partisinin meclis grubu da gösterilmiştir. Aslında bugünkü siyasal sistemin işleyişi bakımından, iktidar partisinin onaylamadığı bir kanunun yasama organından geçmesi pek mümkün görünmemektedir. Ancak, yeni kanun yaparak önceki kanunu değiştirme imkanı varken bu yola gidilmeyebilirse de, önceki iktidarın seçimden hemen önce çıkarmış

olduğu ve yeni iktidarın benimsemediği kanunların AYM tarafından iptalinin sağlanabilmesi bakımından bu imkan kullanılabilir. Bunun dışında Türkiye'de sıklıkla görülen koolisyon hükümetlerinin varlığı durumunda büyük iktidar ortağının benimsemediği bir kanunun çıkarılması halinde de AYM'ne başvurulabilecektir. 10.11.1983 tarih ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un[1] 20 nci maddesine göre, iktidarda birden fazla siyasi partinin bulunması halinde, iktidar partilerinin dava açma hakkını en fazla üyeye sahip olan parti kullanacaktır. İktidardaki partiler tarafından bugüne kadar vergi kanunlarının denetimi isteğiyle AYM'ne başvuru yapılmamıştır. İncelenen dönem itibariyle AYM'ne dava yoluyla yapılan başvurular aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 9: Dava Yoluyla Anayasa Mahkemesine Başvuranlar ve Başvuru Esas Sayıları

Yıllar	Cumh.	ana muhalefet partisi, diğer siyasi partiler*	milletvekilleri	Diğer kurumlar**	Toplam
1963-1970		63/198, 67/41, 68/26, 70/12	70/55		**5**
1971-1980		71/44, 73/32, 73/38		73/37**	**4**
1981-1985		84/6			**1**
1986-1990		88/39, 89/6	86/5		**3**
1991-1995		91/7, 92/29			**2**
1996-2000		97/62, 99/51	96/76		**3**
2001-2004	03/33	01/36, 01/379, 03/48	03/73 04/14		**6**
Toplam	**1**	**17**	**5**	**1**	**24**

* 1961 Anayasası ile ana muhalefet partisi dışındaki diğer siyasi partilere de dava açma hakkı tanınmıştır.
** 1961 Anayasası ile kendilerine dava AYM'ne başvuru hakkı tanınan Yüksek mahkemeler, üniversiteler vb.
*** Ankara Üniversitesi tarafından açılmıştır
Kaynak: Çalışmada incelenen kararlardan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

Her iki Anayasada da kendisine AYM'ne başvurma hakkı tanınan Cumhurbaşkanı tarafından vergi kanunlarına karşı 03/33 esas sayılı tek başvuru 2003 yılında 4842 sayılı Kanun hakkında yapılmış ve iptal kararıyla sonuçlandırılmıştır. Benzer şekilde, 1961 Anayasası döneminde kendilerine başvuru hakkı verilen üniversitelerden vergi kanunları hakkında 73/37 esas sayılı tek başvuru 1973 yılında 1750 Sayılı Üniversiteler Kanunu'nun 73 üncü maddesi hakkında Ankara Üniversitesi tarafından yapılmış ve iptal kararıyla sonuçlandırılmıştır. AYM'ne dava yoluyla en fazla başvuru ana muhalefet partileri ve (1961 Anayasası dönemin için) diğer siyasi partilerden gelmiştir. Toplam 31 başvurunun 22'si bu kurumlara aittir. Milletvekilleri tarafından AYM'ne 7 defa başvurulmuş olup, bu başvurlardan sadece bir tanesi 1961 Anayasası döneminde yapılmıştır. Milletvekilleri tarafından vergi kanunlarına karşı AYM'ne başvuruların son zamanlarda arttığı gözlenmektedir.

[1] 13.11.1983 tarih ve 18220 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

B- İtiraz Yoluyla Yapılan Başvurularda Anayasa Mahkemesi Denetimi

Anayasanın 152 nci maddesine göre "*Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır*". Anayasanın 152 inci maddesindeki düzenlemeye göre somut norm denetiminin başlatılabilmesi için dört şartın bir araya gelmesi gerekmektedir[1]:

- Bakılmakta olan bir "dava"nın bulunması,
- Davaya bakmakta olan merciin bir "mahkeme" niteliğini taşıması,
- İtiraz konusu kanun hükmünün o davada "uygulanacak" norm olması,
- Dava mahkemesinin, söz konusu hükmün Anayasaya aykırılığına "re'sen kanaat getirmesi" veya taraflardan birinin ileri sürdüğü Anayasaya aykırılık iddiasının "ciddi" olduğu kanaatine varması.

Yukarıda belirtilen şartların bir araya gelmesi Anayasaya aykırılık "bekletici sorunu"nu oluşturmaktadır[2]. Böylelikle, bir kanun hükmünün Anayasaya aykırı olduğunu düşünen ve iptali için AYM'ne başvuran mahkemenin bu hükmü (belli bir süre de olsa) uygulamaktan kaçınma hakkı bulunmaktadır[3]. Anayasanın 152 inci maddesine göre, başvuru üzerine AYM'nin beş ay içinde karar vermesi gerekmektedir. Ancak, Anayasa koyucu bu süre hükmünün zorlayıcı/bağlayıcı olmadığını vurgulamak istercesine, beş aylık sürede karar verilmemesi halinde dava mahkemesinin davayı mevcut kanuna göre sonuçlandıracağını belirtme gereği duymuştur. Ancak AYM'nin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır.

İtiraz yoluyla Anayasaya uygunluğun denetimi için, uyuşmazlığı inceleyen mahkemenin re'sen Anayasaya uygunluğu tespit etmesi veya tarafların başvurusu üzerine inceleyerek bu aykırılık olduğuna karar vermesi gerekmektedir. Bu durumda, her ne kadar son sözü söyleme yetkisi AYM'nin olsa da, uyuşmazlığa bakan mahkemenin yaptığı da aslında bir Anayasaya uygunluk denetimidir. Mahkeme tarafların aykırılık başvurusunu yerinde görmezse AYM'ne başvurmayacaktır. Böyle bir tutum, ilgili kanun maddesinin ve anayasa maddesinin (tabi bu arada hukun genel ilkeleri, uluslararası anlaşmalar gibi ölçü normlarının) yorumlanması ve aykırılık olmadığını tespit edilmesini ifade eder ki, bu durum bir bakıma Anayasaya uygunluk denetimidir. Ancak, verilen karar sonuç itibariyle sadece davanın taraflarını bağlar ve Anayasaya aykırılık iddiasının aynı mahkeme önünde başka bir davada

---

1 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 265-266.
2 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 267.
3 Rona AYBAY, "Anayasa'nın 151. Maddesine Göre Taraflarca İleri Sürülen Anayasaya Aykırılık İddialarının 'Ciddi'liği Sorunu", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: XXXIII, Sayı: 3-4, 1964, s. 157.

veya başka mahkemeler önünde ileri sürülmesine engel olmaz. Buna karşılık mahkeme itirazı yerinde görür AYM'ne başvurursa, Anayasanın 152 nci maddesi gereğince AYM'nin beş ay içinde karar vermesi gerekmektedir. Mahkeme bu süre içinde karar vermezse, itiraz başvurusunda bulunan mahkeme, bakmakta olduğu uyuşmazlığı mevcut kanun hükümlerine göre çözümleyecektir. Bu düzenleme ile 1961 Anayasası'nın düzenleme biçimi arasındaki başlıca fark, 1961 Anayasası'na göre altı ay içinde AYM'nce Anayasaya aykırılık iddiası hakkında karar verilmezse, davaya bakmakta olan mahkemenin, Anayasaya aykırılık iddiasını "kendi kanısına göre" çözerek davayı yürütmesidir (m. 151/1). Oysa 1982 Anayasası'na göre, AYM beş ay içinde karar vermediği takdirde dava mahkemesi davayı "yürürlükteki kanun hükümlerine göre" sonuçlandırmak zorundadır. Böylece, 1961 Anayasası'nca genel mahkemelere şarta bağlı istisnai bir durum olarak tanınmış bulunan Anayasaya uygunluk denetimi yapma yetkisi, 1982 Anayasası tarafından kaldırılarak AYM'nin tekeline bırakılmıştır[1]. AYM'nin 1997 yılı ve sonrasında itiraz başvurusu üzerine vergi kanunları konusunda yaptığı denetimlerde, başvuru tarihleri ile karar tarihleri arasındaki süre farkları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 10: İtiraz Yoluyla Başvurularda Başvuruların Sonuçlanma Süresi (1997-2004)

	Başvuru Tarihi (1)	**Esas Sayısı**	**Karar Sayısı**	**Karar**	**Karar Tarihi (2)**	**(1) ile (2) arasındaki gün farkı**
Ret kararıyla sonuçlanan başvurular						
1	**30.6.97**	**97/51**	**98/8**	**Ret**	**15.4.98**	**289**
2	30.12.97	97/78	98/9	Ret	15.4.98	106
3	13.1.99	99/6	99/13	Ret	11.5.99	118
4	2.1.01	01/4	01/332	Ret	18.7.01	197
5	26.1.01	01/34	03/2	Ret	14.1.03	718
6	7.6.01	01/345	02/86	Ret	26.9.02	476
7	24.7.01	01/373	03/67	Ret	18.6.03	694
8	25.7.01	01/375	03/61	Ret	11.6.03	686
9	15.10.01	01/392	03/60	Ret	4.6.03	597
10	20.12.01	01/487	2005/2	Ret	6.1.05	1113
12	22.3.02	02/55	03/8	Ret	11.3.03	354
13	31.7.02	02/133	06/91	Ret	27.9.06	1519
14	27.1.03	03/9	04/47	Ret	1.4.04	430
15	22.12.03	03/106	04/59	Ret	12.5.04	142
16	5.5.04	04/35	04/64	Ret	26.5.04	21
					Ortalama	497
İptal kararıyla sonuçlanan başvurular						
1	14.7.97	97/54	97/67	Kısmen iptal	26.11.97	135
2	11.3.99	99/10	99/22	İptal	7.6.99	88
3	31.3.00	00/21	00/16	İptal	6.7.00	97
4	2.1.01	01/3	05/4	iptal	6.1.05	1465
5	2.1.01	01/5	02/42	İptal	28.3.02	450
6	20.1.03	03/7	05/71	İptal	18.10.05	1002
					Ortalama	539

Kaynak: Başvuru tarihleri Anayasa Mahkemesi yazıişlerinden alınmış ve çalışmada incelenen kararlardan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

[1] KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 267-268.

Ret kararı verilen başvurularda, hakkında başvuru yapılan kanunun Anayasaya uygun olduğu ortaya konulduğundan süre farkının uzun olması çok önemli değildir. Zira beş ay içinde AYM karar vermezse, olay mahkemesi uyuşmazlığı mevcut kanun hükümlerine göre çözecektir ve ilgili kanun hükümlerinin Anayasaya uygun olduğu verilen ret kararıyla ortaya konmuş olacaktır. Süre farkı esas olarak iptal kararı verilen başvurularda önem arzetmektedir. 1997 sonrasında verilen kararlar incelendiğinde, 2000 yılı ve öncesinde süre farkının yaklaşık beş aya denk gelen 153 günden daha kısa olduğu görülmektedir ki bu durum, bu dönemde dava mahkemelerinin bekleme süresi içinde iptal kararı verilmesi nedeniyle hukuka uygun bir şekilde uyuşmazlığı çözmeleri bakımından olması gereken durumu ifade etmektedir. Ancak 2001 yılı ve sonrasında verilen kararlar bakımından süre farkının 153 günün çok üzerinde olduğu ve mahkemelerin sonradan iptal edilen kanun hükümlerine göre uyuşmazlıkları çözmek durumunda kaldıkları görülmektedir. Bu olumsuz gelişme gelecek dönemler bakımından umut verici görünmemektedir. 1997 yılı sonrasında yapılan başvurulardan iptal veya kısmen iptal ile sonuçlananlar bakımından başvuru tarihi ile karar tarihi arasındaki süre farkı ortalaması 705 gün olup, bu süre 153 günlük bekleme süresinin dört katından fazladır. Sonraki uyuşmazlıklarda iptal hükmüne göre karar verilecek olmasına karşın, ilgili kanun hükmünün Anayasaya aykırı olduğunu tespit eden mahkeme ve uyuşmazlık tarafları bakımından bu aykırı hükümlere göre karar verilecek olması hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Gerçi Anayasanın 152 nci maddesine göre, AYM uyuşmazlıkla ilgili karar kesinleşinceye kadar iptal kararı verirse, uyuşmazlık iptal kararı doğrultusunda çözülecektir. Ancak hukuk devleti ilkesine uygunluğun dava mahkemelerinde davaların uzun sürmesi temennisine bağlanması da kabul edilebilecek bir durum değildir.

AYM'ne başvuran ve beş aylık sürede iptal kararı kendisine ulaşan dava mahkemesi, uyuşmazlığı bu karar doğrultusunda çözecektir Ancak aynı türden uyuşmazlıklara bakan ve AYM'ne başvurmamış mahkemeler (AYM kararı muhtemelen henüz yayınlanmamış olacağından) uyuşmazlığı iptal edilen kanun hükümlerine göre çözeceklerdir. Bu durumda da aynı zamanda aynı türden uyuşmazlıkları çözen mahkemelerden bazıları iptal kararı doğrultusunda uyuşmazlığı çözerken, diğerlerinin iptal edilen kanun hükümlerine göre uyuşmazlığı çözmesi gibi çelişkili bir durum ortaya çıkacaktır ki, bu durumun hukuk devleti ilkesi ve özellikle eşitlik ilkesiyle bağdaşır bir yanı bulunmamaktadır. Bu sakıncalı durumu gören Danıştay, somut norm denetimi sonucu verilen iptal kararının, sadece bu

denetime yol açan davada değil, iptal kararlarının verilmesinden önce açılmış bulunan tüm davalarda da uygulanması gerektiğine karar vermektedir[1].

AYM "davaya bakmakta olan mahkeme" deyimini, adli askeri ve idari davalara bakan ve bu davalarda nihai karar vermek suretiyle uyuşmazlığı çözen her derecedeki mahkemeler olarak kabul etmektedir[2]. Buna göre, vergi kanunları bakımından itiraz yoluyla AYM'ne başvurabilecek mahkemelerin başında, şüphesiz vergi yargısı alanında görev yapan mahkemeler gelmektedir. Vergi yargısı organları, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'dan oluşmaktadır. Anayasaya aykırılık itirazının mutlaka ilk derece mahkemesinde gündeme getirilmesi ya da ilk derece mahkemesince AYM'ne intikal ettirilmesi gerektiği yönünde bir sınırlama olmadığından, itiraz incelemesi aşamasında bölge idare mahkemelerince, temyiz incelemesi aşamasında da Danıştay dava dairelerince veya Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel kurulu'nca Anayasaya aykırılık itirazında bulunulması mümkündür. Ayrıca, vergi kanunlarını uygulamak durumunda olan diğer yargı organları da, vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun denetlenmesi amacıyla Anayasaya aykırılık itirazında bulunabilmektedirler[3]. Aşağıdaki tabloda, itiraz yoluyla AYM'ne başvuran mahkemeler ve bu mahkemeler tarafından yapılan başvuruların esas sayıları verilmiştir.

Tablo 11: İtiraz Yoluyla Anayasa Mahkemesine Başvuran Mahkemeler ve Başvuru Esas Sayıları

Yıllar	Vergi Mahkemesi	Danıştay	Diğer Mahkemeler*	Toplam
1963-1970		65/45, 67/54, 69/23, 69/65, 70/29	65/25, 68/12	**7**
1971-1980		71/19, 76/54, 77/109, 80/27	72/40, 74/31, 79/23	**7**
1981-1985				
1986-1990	86/20, 87/19, 88/7	87/24, 90/29	90/35	**6**
1991-1995	94/80, 94/85, 95/4, 95/6, 95/7	93/3, 95/24, 95/50	92/45, 95/21	**10**
1996-2000	96/11, 96/43, 96/49, 96/73, 96/75, 97/51, 97/54	96/5	99/6, 99/10, 00/21	**11**
2001-2004	01/3, 01/34, 01/373, 01/375, 01/392, 01/487, 02/133, 03/7, 03/106, 04/94	01/5, 03/9, 04/53	01/4, 01/345, 02/55, 04/31, 04/35, 04/99	**19**
Toplam	**25**	**18**	**17**	**60**

* Asliye ceza mahkemesi, asliye hukuk mahkemesi, ağır ceza mahkemesi, icra tetkik merci, sulh hukuk mahkemesi

Kaynak: Çalışmada incelenen kararlardan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

---

1 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 280. Bkz. Danıştay 8. Dairesi, 17.9.1968 tarih ve E: 67/53, K: 68/2783 sayılı kararı, Danıştay Kararları Dergisi, S. 127-130, s. 264; Danıştay 5. Dairesi, 23.12.1992 tarih ve E: 92/1219, K: 92/3872 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 87, s. 277. "2949 Sayılı Kanun'un 53. maddesinin son fıkrasında, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarının geriye yürümeyeceği belirtilmişse de, bu hükmün iptal kararlarının ihtilaf haline getirilmemiş muamelelere tesir etmeyeceği manasında anlaşılması gerekir" Danıştay 9. Dairesi, 8.12.1987 tarih ve E: 87/3853, K: 87/3612 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 70-71, s. 464. KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 280, dp. 74.

2 ALİEFENDİOĞLU, (1988) a.g.m., s. 177.

3 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 266.

İtiraz yoluyla yapılan inceleme konusu 60 başvurudan 43 tanesi vergi yargısı organları tarafından yapılmış, 17 tanesi diğer mahkemeler tarafından yapılmıştır. Vergi mahkemeleri tarafından 25 adet başvuru yapılmış olup, başvurular 1982 Anayasası dönemine rastlamaktadır. Zira 1961 Anayasası döneminde bulunmayan bu mahkemeler, 6.1.1982 tarih ve 2577 sayılı Kanun'la[1] 1982 Anayasası döneminde kurulmuştur. 1961 Anayasası döneminde vergi uyuşmazlıklarıyla görevli itiraz ve temyiz komisyonları AYM tarafından çeşitli gerekçelerle mahkeme sayılmamış ve bu sebeple, bu komisyonların itiraz yoluyla AYM'ne başvurma yolları kapanmıştır[2]. Bu dönemde, bazı hükümler hariç, vergi kanunlarını AYM önüne götürme konusunda sahip olduğu tekel hakkı Danıştay'ı güçlü bir konuma getirmiş, Danıştay, Anayasaya aykırılık iddialarını AYM önüne götürmekle, ilgili kanun hükmünü ihmal ederek uyuşmazlığı çözmek konusunda tercih hakkına sahip olmuştur.

Başvuru sayıları incelendiğinde, vergi mahkemeleri tarafından yapılan başvuru sayısında hergeçen gün bir artış olduğu gözlenmektedir. Zira toplam 25 başvurunun 10'u 2001-2004 yılları arasında yapılmıştır. Danıştay tarafından yapılan 20 başvurunun gelişimi incelendiğinde dengeli bir dağılım gözlenmektedir. Diğer mahkemeler tarafından toplam 20 adet başvuru yapılmış olup en fazla başvuru asliye ceza mahkemeleri (8 adet) en az başvuru ise icra tetkik mercii (1 adet) tarafından yapılmıştır. 1980-1989 döneminde hiç başvuru yapmayan bu mahkemeler tarafından yapılan başvuru sayısında da 2001-2004 yılları arasında önemli bir artış gözlenmektedir.

İtiraz yolunun düzenlendiği 152 nci maddenin son fıkrasında "*Anayasa Mahkemesinin işin esasına girerek verdiği ret kararının Resmi Gazetede yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasaya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda bulunulamaz*" denilmek suretiyle, AYM denetimi bakımından bir sınır getirilmiştir. On yıllık süre sınırı, itiraz yoluyla AYM'nin önüne getirilen aykırılık iddiaları ile ilgili olup, iptal davası açıldıktan ve başvuru reddedildikten sonra aynı kanun hakkında itiraz yoluyla AYM denetimine başvurulması bakımından böyle bir sınır sözkonusu değildir[3]. Vergi kanunlarının denetiminde bu durumun örneklerine rastlanmaktadır. 2464 sayılı BGK'nun *"Katılma paylarına karşı dava açılabilmesi için, katılma paylarının yarısının önceden belediyelere ödenmesi gerekir*" şeklindeki 89 uncu maddesinin (a) fıkrasının 4 üncü bendi ile ilgili olarak vergi mahkemesi tarafından yapılan ilk başvuru AYM tarafından altıya beş oyçokluğuyla reddedilmiştir. Bu ilk başvurudan oniki yıl sonra Danıştay 9. Dairesi tarafından 01/5 esas sayı ile yapılan ikinci başvuruda ise, Mahkeme ona bir

---

1 20.1.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2 Bkz. Ahmet G. KUMRULU, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, Ankara, 1989, s. 31. Bkz. 66/16 esas sayılı karar.

3 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 270.

oyçokluğuyla ilgili kanun hükmünün iptaline karar vermiştir[1]. Yalnız bir oy farkla ilk başvuruda iptal edilmeyen kanun hükmü aradan geçen oniki yıllık sürenin sonunda AYM'nin içtihadını değiştirmesiyle ve nitelikli bir oyçokluğuyla iptal edilmiştir. Ancak on yıllık süre sınırının bulunması sebebiyle, aradan geçen yıllar boyunca bu hüküm uygulanmak durumunda kalmıştır.

III- VERGİ TÜRLERİNE GÖRE ANAYASA MAHKEMESİ DENETİMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türk Vergi Sistemi, Anayasanın 73 üncü maddesinde vergi ödemenin ölçütü olarak kabul edilen mali gücün unsurları olan gelir, servet ve tüketimi esas alacak şekilde oluşturulmuştur. Vergi sistemi, gelirden alınan vergiler, servetten (ve servet transferinden) alınan vergiler ve tüketimden alınan vergiler olarak başlıca üç sınıfa ayrılabilir. Bu üç sınıf vergiler itibariyle AYM denetimi sonuçları aşağıda incelenmiştir. Vergi türleriyle ilgili AYM denetimi sonuçları genel olarak değerlrildiğinde; gelir ve tüketim üzerinden alınan vergilerle ilgili kanunlara karşı itiraz yoluyla yapılan başvuruların tamamının reddedildiği, servet üzerinden alınan vergilerle ilgili kanunlara karşı ise itiraz yoluyla başvuru yapılmadığı görülmektedir.

A- Geliri Vergilendiren Kanunlar Bakımından Anayasa Mahkemesi Denetimi

Türk Vergi Sistemi içinde gelir üzerinden alınan vergiler; gerçek kişilerin gelirlerini vergilendiren gelir vergisi ve tüzel kişiliği olan ve olmayan bazı kurumların gelirlerini vergilendiren kurumlar vergisidir. AYM kararlarının incelenmesinden VUK'ndan sonra en fazla denetime tabi tutulan vergi kanununun GVK olduğu görülmektedir. Buna karşılık KVK'nun sadece ki maddesi hakkında AYM'ne başvurulduğu görülmektedir GVK ve KVK ile ilgili denetim sonuçları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

[1] 87/19, 01/5 esas sayılı kararlar. Aradan geçen uzun süreden de tahmin edilebileceği gibi, iki farklı kararı veren AYM üyeleri tamamen farklı kişilerdir.

Tablo 12: Geliri Vergilendiren Kanunlarda Anayasa Mahkemesi Denetimi

Madde No.	Değ. Yapan Kanun	Başvuru Türü	Başvuru Sahibi	Esas No.	Karar Nİsabı	Karar
Gelir Vergisi Kanunu						
46	4369	İB	vergi mahk.	02/133	oybirliği	ret
63	3946	İB	vergi mahk.	01/373	oybirliği	ret
75	3239, 3946	İB	vergi mahk.	96/73	oybirliği	ret
mük. 75	3956	İB	vergi mahk.	96/73	oybirliği	ret
87	3946	İB	vergi mahk.	96/73	oybirliği	ret
94	3239	İD	milletvekilleri	86/5	oyçokluğu	ret
mük. 111	4108	İB	vergi mahk.	96/49	oybirliği oyçokluğu	ret
mük. 111	4108	İB	Vergi mahk.	96/75	oybirliği oyçokluğu	ret
mük. 111	4108	İB	vergi mahk.	97/51	oybirliği	ret
mük. 116	3239	İD	milletvekilleri	86/5	oybirliği	ret
mük. 120	3505	İB	ana muhalefet	89/6	oybirliği oybirliği	Kısmen iptal
mük. 121	4842	İD	C.B.	03/33	oyçokluğu	iptal
ek 2	3239	İD	milletvekilleri	86/5	oyçokluğu	ret
ek 3	933	İD	parti meclis grubu	67/41	oyçokluğu	iptal
ek 4	3239	İD	milletvekilleri	86/5	oyçokluğu	ret
geç 32	3505	İD	ana muhalefet	89/6	oybirliği	iptal
geç 35	3689	İD	ana muhalefet	91/7	oyçokluğu	iptal
geç. 35	3946	İB	vergi mahk.	96/43	oyçokluğu	ret
geç. 57	4444	İB	vergi mahk.	01/34	oybirliği	ret
geç. 58	4605	İD	ana muhalefet	01/36	oybirliği	Kısmen iptal
geç. 58	4605	İB	vergi mahk.	01/375	oybirliği	ret
Kurumlar Vergisi Kanunu						
8	3239	İD	milletvekilleri	86/5	oyçokluğu	ret
mük. 40	3505	İD	ana muhalefet	89/6	oybirliği	Kısmen iptal

Kaynak: Çalışmada incelenen kararlardan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

Gelir üzerinden alınan vergileri düzenleyen her iki kanun hakkında da AYM'ne çeşitli başvurular yapılmıştır. 120'den fazla maddeden oluşan GVK ile ilgili 21 başvuru yapılmış ve bu başvurularda sadece 17 madde AYM denetimine tabi tutulmuştur. Bu sonuç, vergi kanunları ile ilgili AYM denetiminin son derece yetersiz olduğunu göstermek bakımından anlamlıdır. Aşağıda incelenecek diğer vergi kanunları bakımından da sonucun farklı olmadığı görülmektedir. Vergi kanunlarının denetiminin yetersiz olmasının sebebleri aşağıda ayrıca incelenecektir.

GVK ile ilgili denetimlerde 21 başvuru olmasına karşın 17 kanun maddesi hakkında inceleme yapılmıştır. dolayısıyla bazı maddeler bakımından birden fazla incelemenin yapıldığı görülmektedir. 25.5.1995 tarih ve 4108 sayılı Kanun'la[1] GVK'na eklenen mük. 111 inci madde hakkında üç ayrı başvuru yapılmış olup bunlardan ilk iki başvuruda (96/49, 96/75 esas sayılı) maddenin tamamının iptali istenmiş, ancak AYM vermiş olduğu sınırlama kararı gereğince, ilk başvuruda maddenin 1, 6, 7 inci fıkraları ve 3 üncü fıkrasının 1 inci cümlesi hakkında inceleme

[1] 2.6.1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yapmıştır. İkinci başvuruda ise, yine maddenin tamamı incelenmiş, sınırlama kararı gereğince ilk incelemede incelenen fıkralara 2 nci fıkra da dahil edilmiştir. Son başvuruda ise (97/51 esas sayılı başvuru) ilk iki başvuruda incelenmeyen 3 üncü fıkranın son cümlesi incelenmiştir. Her başvuruda maddenin ayrı kısımları incelenmiş olduğundan aynı madde ile ilgili üç başvuru da tabloya alınmıştır. Geç. 35 inci madde hakkında da iki ayrı başvuru yapılmıştır. Fakat, başvurulardan birincisi (91/7 esas sayılı) bu maddeyi GVK'na ekleyen 20.12.1990 tarih ve 3689 sayılı Kanun[1] ile, ikincisi ise (96/43 esas sayılı), geç. 35 inci maddeyi değiştiren 3946 sayılı Kanun ile ilgilidir. Aynı şekilde geç. 58 inci madde ile ilgili de iki ayrı başvuru yapılmış olup, bubaşvurulardan her ikisi de söz konusu maddeyi GVK'na ekleyen 4605 sayılı Kanun ile ilgilidir. Ancak, başvuulardan birincisi (01/36 esas sayılı), maddenin tamamı için ana muhalefet partisi tarafından yapılmış, ikincisi ise (01/375 sayılı), maddenin 6 ncı fıkrasında geçen bir ibare için vergi mahkemesince yapılmıştır. Başvuru yapanlar ve başvuru yollarının farklılığı nedeniyle her iki başvuru da tabloya alınmıştır.

21 başvurudan 15'nde ret, 4'ünde iptal, 2'sinde ise kısmen iptal kararı verilmiştir. Ret kararlarının çoğunlukla oybirliğiyle iptal kararlarının ise oyçokluğuyla verildiği görülmektedir. 11 başvuru itiraz yoluyla vergi mahkemelerince yapılmış ve tamamı reddedilmiştir. Kalan 10 başvuru ise dava yoluyla milletvekilleri, siyasi partiler ve Cumhurbaşkanınca yapılmıştır. Bunların dördü reddedilmiş, altısı ise iptal veya kısmen iptal ile sonuçlandırılmıştır.

B- Tüketimi Vergilendiren Kanunlar Bakımından Anayasa Mahkemesi Denetimi

Tüketimi vergilendiren kanunlardan KDVK, GVK ve HK'nun bazı maddeleri ile ilgili olarak AYM'ne başvurulmuştur. Bunlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 13: Tüketimi Vergilendiren Kanunlarda Anayasa Mahkemesi Denetimi

Madde No.	Değ. Yapan Kanun	Başvuru Türü	Başvuru Sahibi	Esas No.	Karar Nİsabı	Karar
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu						
28	3505	İD	ana muhalefet	89/6	oybirliği	ret
geç. 19	4842	İD	Cumh.	03/33	oybirliği	iptal
6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'na Ekli 1267 Sayılı Kanun						
tüm maddeler (4 madde)		İD	milletvekilleri	70/55	oyçokluğu	iptal
492 Sayılı Harçlar Kanunu						
34		İB	sulh hukuk mahk.	79/23	oybirliği	ret
34	3239	İB	Danıştay	87/24	oyçokluğu	ret
(1) sayılı tarife	1318	İB	asliye hukuk mahk.	74/31	oybirliği	ret

Kaynak: Çalışmada incelenen kararlardan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

[1] 20.12.1990 tarih ve 20731 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Tabloda gösterilen ve denetime tabi tutulmuş her üç vergi kanununun ortak özelliği, bu kanunların AYM denetimine açık dönemlerde çıkarılmış olmalarıdır. Bunlardan KDVK'nun 28 ve geç. 19 uncu maddeleri hakkında başvuru yapılmış ve geç. 19 uncu madde iptal edilmiştir. KDVK'nu denetime açık dönemde çıkarılmış olmasına karşılık, Kanunun orijinal metnine karşı AYM'ne başvurulmamış, başvuru çeşitli kanunlarla değişiklik yapılması üzerine ve dava yoluyla söz konusu olmuştur. Harçlar Kanunu'nun sadece 34 üncü maddesi hakkında (iki defa) ve (1) sayılı tarifesi için başvuru yapılmış ve başvurular reddedilmiştir. Bu temel vergi kanunlarının yanısıra, bu kapsamda incelenen bir diğer kanun 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'na ekli ve Bakanlar Kurulu'na gider vergilerinin oranları ile ilgili yetki verilmesi amacıyla çıkarılmış 28.5.1970 tarih ve 1267 sayılı Kanun'dur[1]. 4 maddeden oluşan bu Kanunun bütün maddeleri iptal edilmiştir. Harçlar Kanunu hakkındaki başvurular itiraz yoluyla, diğer kanunlar hakkındaki başvurular dava yoluyla yapılmıştır. Gelir üzerinden alınan vergilerde olduğu gibi, itiraz yoluyla yapılan başvuruların tamamı reddedilmiştir.

C- Serveti Vergilendiren Kanunlar Bakımından Anayasa Mahkemesi Denetimi

Servet üzerinden alınan vergilerden EVK'nun bir maddesi ve MTVK'nun bazı maddeleri hakkında AYM'ne başvuru yapılmış, VİVK hakkında hiç başvuru yapılmamıştır. Yapılan başvurularla ilgili denetim sonuçları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 14: Serveti Vergilendiren Kanunlarda Anayasa Mahkemesi Denetimi

Madde No.	Değ. Yapan Kanun	Başvuru Türü	Başvuru Sahibi	Esas No.	Karar Nİsabı	Karar
1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu						
geç. 14	3239	İD	milletvekilleri	86/5	oyçokluğu	ret
197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu						
5	5035	İD	milletvekilleri	04/14	oybirliği	ret
6	5035	İD	milletvekilleri	04/14	oybirliği	ret
9	3505	İD	ana muhalefet	89/6	oybirliği	ret
10	3505	İD	ana muhalefet	89/6	oybirliği	ret
10	4605	İD	ana muhalefet	01/36	oybirliği	iptal

Kaynak: Çalışmada incelenen kararlardan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

Servet üzerinden alınan vergileri düzenleyen vergi kanunlarından her üçü de denetime açık dönemlerde çıkarılmış olmalarına karşılık, EVK ve MTVK çeşitli başvurular yapılmış olmasına karşın VİVK hakkında herhangi bir başvuru söz konusu olmamıştır. Yapılan başvuruların bir diğer özelliği de kanunların orijinal metinleri hakkında başvuru yapılmamış, başvuru çeşitli kanunlarla değişiklik yapılması üzerine ve dava yoluyla söz konusu olmuştur. Servet üzerinden alınan vergiler hakkında itiraz yoluyla herhangi bir başvuru yapılmadığı görülmektedir.

[1] 11.6.1970 tarih ve 13516 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

EVK'nun geç. 14 maddesi hakkında yapılan başvuru reddedilmiştir. MTVK'nun 5, 6 ve 9 uncu maddeleri hakkında yapılan başvurular reddedilmiş, 10 uncu maddesi hakkında yapılan iki başvurudan ikincisi (01/36 esas sayılı) kabul edilerek iptal kararı verilmiştir.

D- Diğer Vergilerle İlgili Kanunlar Bakımından Anayasa Mahkemesi Denetimi

En önemli yerel yönetim birimleri olan belediyelerin gelirlerini düzenleyen BGK ve dış ticaret işlemleri üzerine konulacak mali yükümlülükleri düzenleyen GK ile ilgili olarak da AYM başvurularda bulunulmuştur. Yapılan başvurularla ilgili denetim sonuçları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 15: Diğer Vergi Kanunlarında Anayasa Mahkemesi Denetimi

Madde No.	Değ. Yapan Kanun	Başvuru Türü	Başvuru Sahibi	Esas No.	Karar Nisabı	Karar
5237 ve 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu						
5237/19		itiraz	Danıştay	67/54	oybirliği	iptal
21		itiraz	Danıştay	65/45	oybirliği	iptal
21		itiraz	Danıştay	69/23	oybirliği	iptal
21		itiraz	Danıştay	70/29	oybirliği	iptal
2464/89	3239	itiraz	vergi mahk.	87/19	oyçokluğu	ret
89	3239	itiraz	Danıştay	01/5	oyçokluğu	iptal
97	3239	itiraz	vergi mahk.	86/20	oyçokluğu oybirliği	iptal
4458 Sayılı Gümrük Kanunu						
245		itiraz	vergi mahk.	03/7	oybirliği oyçokluğu	iptal

Kaynak: Çalışmada incelenen kararlardan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

Gerek eski ve gerekse yeni BGK'nları hakkında toplam 7 başvuru yapılmış olup, bu başvurularda ilgili kanunların toplam 4 maddesi incelenmiştir. Aynı madde hakkında birden fazla başvuru yapılmış olmasının sebebi, başvuruların itiraz yoluyla yapılmış olması ve AYM'nin incelemesi sırasında başvuru konusu olayı dikkate alarak, inceleme kapsamını incelenen kanun hükmünün belli bir kısmı ile sınırlamış olmasıdır. Dolayısıyla, kanun hükmünün AYM tarafından incelenmeyen kısımlarının uygulanması sırasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar dolayısıyla aynı madde hakkında tekrar başvuru yapıldığı görülmektedir. Toplam 7 başvurunun biri hariç (87/19 esas sayılı), diğerleri iptalle sonuçlanmıştır. Ayrıca Danıştay tarafından yapılan 5 başvurunun tamamında da iptal kararı verilmişken, vrgi mahkemeleri tarafından yapılan 2 başvurunun biri iptal biri ise ret kararı ile sonuçlandırılmıştır.

GK'nun vergi ile ilgili hükümleri hakkında tek başvuru 245 inci madde ile ilgili olup vergi mahkemesi tarafından yapılmış ve iptal kararıyla sonuçlandırılmıştır. Gümrük vergileri ve ithalata konulan fonlar ve ek mali yükümlülükler de genel anlamda vergi tanımının içerisinde yer almakla beraber, gümrük ve ithalat rejimindeki mali yükümlülüklerin tespitinde ekonomi-politik hedefler esas

alındığından, vergi sistemine ait ilkelerin pek bir rolü olmadığı[1] görülmektedir. Bu durumun AYM'nce yapılan denetimlerde dikkate alınacağı ortadadır.

IV- VERGİ KANUNLARININ DENETİMİNDE ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARININ DAĞILIMI VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ HAKKINDA DEĞERLENDİRME

AYM'ne yapılan başvurular üzerine, Mahkeme başvuru konusu kanunu iptal edebileceği gibi, başvuruyu reddedebilmekte veya kısmen iptal kararı verebilmektedir. Bunun yanısıra, 1993 yılından beri AYM'nin yürürlüğü durdurma kararları verdiği de görülmektedir.

A- İptal, Kısmen İptal ve Ret Kararları

İncelenen dönemde AYM'ne yapılan 84 başvurunun 80'inin incelenmesi tamamlanmış olup bunların 26'sı iptal, 11'i kısmen iptal ve 43'ü ret kararıyla sonuçlandırılmıştır. Aşağıdaki tablolarda dava ve itiraz yoluyla yapılan başvurularda verilen kararlar ayrı ayrı incelenmiştir.

Tablo 16: İtiraz Yoluyla Yapılan Başvuruların Denetim Sonucuna Göre Dağılımı

	Vergi Mahkemeleri	Danıştay	Diğer Mahkemeler*	Toplam
İptal	86/20, 01/3, 03/7,	65/45, 67/54, 69/23, 69/65, 70/29, 71/19, 76/54, 77/109, 80/27, 95/24, 01/5,	65/25, 99/10, 00/21,	17
Kısmen İptal	94/85, 95/4, 95/7, 97/54,			4
Ret	87/19, 88/7, 93/3, 94/80, 95/6, 96/11, 96/43, 96/49, 96/73, 96/75, 97/51, 01/34, 01/373, 01/375, 01/392, 01/487, 02/133, 03/106	87/24, 90/29, 95/50, 96/5, 03/9	68/12, 72/40, 74/31, 79/23, 90/35, 92/45, 95/21, 99/6, 01/4, 01/345, 02/55, 04/35,	35
Toplam	25	16	15	56*

* Asliye ceza mahkemesi, asliye hukuk mahkemesi, ağır ceza mahkemesi, idare mahkemesi, icra tetkik merci, sulh hukuk mahkemesi
** 04/31, 04/53, 04/94, 04/99 esas sayılı başvurular sonuçlandırılmadığından tabloda yer almamıştır.
Kaynak: Çalışmada incelenen kararlardan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

Vergi mahkemeleri tarafından yapılan 25 başvurudan sadece 7 tanesi hakkında iptal ve kısmen iptal kararı verilmiş olup, 18 tanesi hakkında ret kararı verilmiştir. Danıştay tarafından yapılan 16 başvurunun 9 tanesi 1961 Anayasası döneminde yapılmış olup, bunların tamamı hakkında AYM iptal kararı vermiştir. Buna karşın 1982 Anayasası döneminde yapılan 7 başvurunun sadece 2 tanesi hakkında iptal kararı verilmiş olup, diğerleri ret kararıyla sonuçlandırımıştır. Diğer mahkemeler tarafından yapılmış olan 15 başvurunun sadece 3 tanesi iptal ile

[1] Recep NARTER, Uluslararası Vergi Hukuku Açısından Türk Vergi Hukukunda Yabancı Sermaye Şirketlerinin Ticari Kazançlarının Vergilendirilmesi, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İzmir, DEÜSBE, 2000, s. 6, dipnot 2.

sonuçlandırılmış olup, bu başvurulardan ikisi ağır ceza mahkemeleri (99/10, 00/21), biri icra tetkik mercii (65/25) tarafından yapılmıştır.

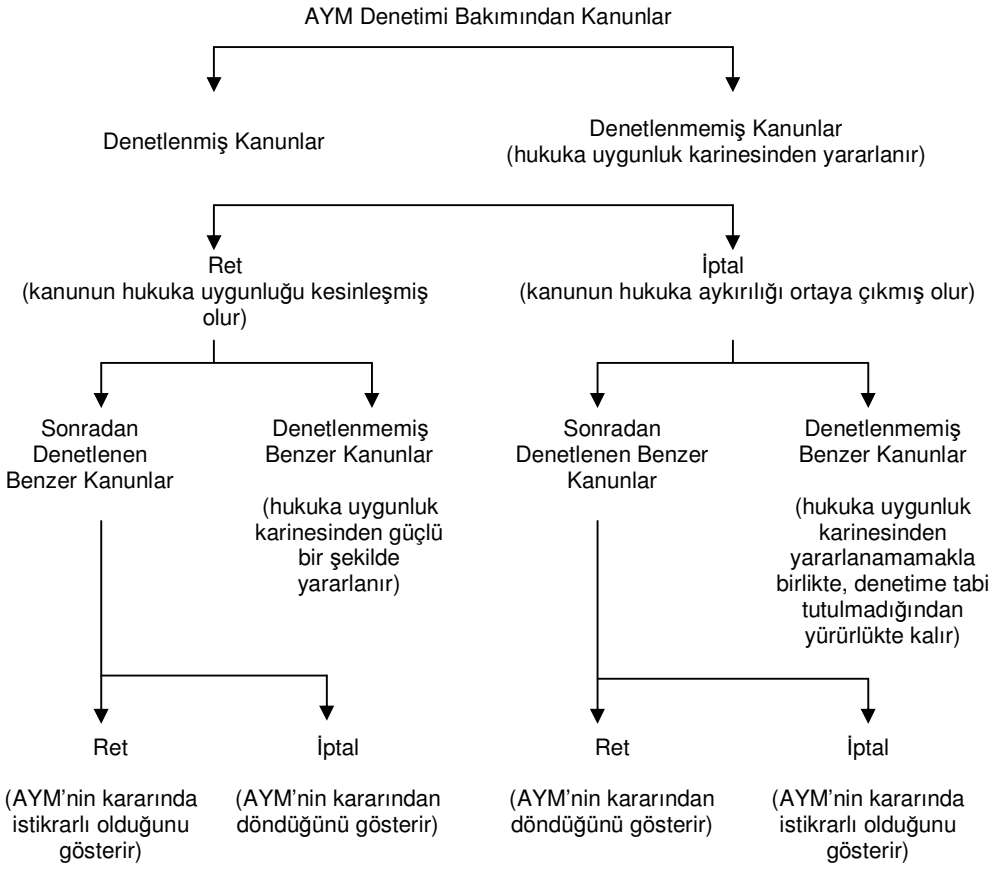
Tablo 17: Dava Yoluyla Yapılan Başvuruların Denetim Sonucuna Göre Dağılımı

	Cumhurbaşkanı, diğer kurumlar (1961)	Milletvekilleri	Ana muhalefet, diğer partiler	Toplam
İptal	73/37, 03/33	70/55, 03/73,	67/41, 68/26, 70/12, 71/44, 91/7,	9
Kısmen İptal		86/5,	73/32, 89/6, 92/29, 01/36, 01/379, 03/48,	7
Ret		96/76, 04/14,	63/198, 73/38, 84/6, 88/39, 97/62, 99/51,	8
Toplam	2	5	17	24

Kaynak: Çalışmada incelenen kararlardan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

İncelenen dönemde dava yoluyla AYM'ne toplam 24 başvuru yapılmıştır. Bu başvurulardan sadece 1 tanesi cumhurbaşkanı ve 1 tanesi de Ankara Üniversitesi tarafından yapılmış, her iki başvuru da iptal kararı ile sonuçlandırılmıştır. Milletvekilleri tarafından yapılan başvuru sayısı 5 olup, bunların ikisi iptal, biri kısmen iptal ve ikisi ret kararı ile sonuçlandırılmıştır. Kısmen iptal ile sonuçlandırılan 86/5 esas sayılı başvuru, 4.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun hakkında yapılmış olup, bu Kanun'un farklı vergi kanunlarının 16 maddesinde değişiklik yapan 13 maddesi incelenmiştir. Bu yönüyle 86/5 esas sayılı başvuru incelenen dönem içinde en çok sayıda maddenin incelendiği başvuru olma özelliğini göstermektedir. Ana muhalefet partisi ve diğer partiler (1961 döneminde) tarafından toplam 17 başvuru yapılmış olup, 5 iptal, 6 kısmen iptal kararı verilmiş, 6 başvuru ise ret kararı ile sonuçlandırılmıştır. AYM'nce verilen iptal ve ret kararlarının kanunlar üzerindeki etkileri aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

Şekil 1: Anayasa Mahkemesi Kararları ve Kanunlar Üzerindeki Etkileri



Şekil 2'den de görülebileceği gibi, vergi kanunları, AYM'nce denetlenip denetlenmemeleri bakımından, denetlenmiş kanunlar ve denetlenmemiş kanunlar olarak iki gruba ayrılabilirler. Yasama organınca çıkarılan kanunlar, AYM'nce iptal edilinceye kadar hukuka uygunluk karinesinden yararlandıkları için, denetlenmemiş vergi kanunu hükümlerinin hukuka uygunluk karinesinden yararlanacağını söylemek mümkündür. Örneğin, gelir vergisinin gerçek kişilerin gelirlerinin safi toplamından alınacağını belirten GVK'nun 1 inci maddesi hükmü veya vergiye tabi "teslim"in tanımını veren KDVK'nun 2 nci maddesi hükmü, AYM'nce incelenmemiş ve hukuka uygunluk karinesinden yararlanan hükümlerdir. Ancak burada gözden uzak tutulmaması gereken nokta, AYM denetimine kapatılmış kanunlar bakımından hukuka uygunluk karinesinin her zaman söz konusu olmayacağıdır. Bu kanunlar, ilgililerce hukuka uygun sayılmalarından ziyade, mevcut yasaklar nedeniyle AYM önüne getirilememektedirler. Örneğin, 2464 sayılı BGK, Milli Güvenlik konseyi döneminde çıkarıldığı için, 1982 Anayasası'nın geç. 15 inci maddesi gereği AYM önüne getirilememiş ve Anayasaya aykırılığı açık olan pek çok hükmü iptal edilememiştir. Kurucu iktidarın iradesi gereği, mevcut Anayasanın vergi ile ilgili ilkelerine aykırı olduğu halde varlığını devam ettirmektedir. Bunun yanısıra, hukuka

aykırılığı ortada olduğu halde, AYM önüne getirilmemiş ve dolayısıyla iptal edilmeyen, yürürlüğünü sürdüren kanun hükümleri de bulunmaktadır. 3914 sayılı Kanun'la BGK'na eklenen mükerrer 44 üncü madde ile getirilen çevre temizlik vergisi düzenlemesinde, sıvı atıklara ilişkin tahsil edilecek miktarı belirleme yetkisi, belediye meclislerine bırakılmıştır. Kanunlaşma tarihi itibariyle Anayasanın geç. 15 inci maddesinin kapsamı dışında kalan bu düzenleme, Anayasanın 73/4 hükmü ile açıkça çelişmektedir[1] ve hukuka uygunluk karinesinden yararlanması mümkün değildir. Ancak bu hüküm ile ilgili başvuru yapılmadığı için AYM'nce iptal edilmemiştir. Bu bilgiler doğrultusunda, denetlenmemiş vergi kanunu hükümleri bakımından hukuka uygunluk karinesinden yararlanmak, ancak denetimin yasaklanmadığı ve açıkça Anayasaya aykırı olduğu halde Mahkeme önüne getirilmeyen kanun hükümleri bakımından söz konusu olacaktır.

AYM tarafından denetlenen kanunlar bakımından, kanunun iptali ve başvurunun reddedilmesi şeklinde iki ihtimal söz konusudur. Hukuka uygun olmadığı düşünülerek AYM önüne getirilen vergi kanunu hükmü, istem doğrultusunda iptal edilirse hukuka aykırılığı tespit edilmiş olur ve yürürlükten kalkar. Bu durumda, iptal edilmiş kanunla benzer, fakat denetlenmemiş kanun hükümlerinin hukuka uygunluğu şüpheli hale gelecek ve bunlar hakkındaki hukuka uygunluk karinesi zayıflayacaktır. Bu kanun hükümleri hakkında başvuru yapılması durumunda AYM'nin iptal kararı vermesi, oldukça kuvvetli bir ihtimal olarak belirecektir. Eğer iptal edilene benzer bu hükümler hakkında AYM'ne başvurulur ve AYM yine iptal kararı verirse, içtihadını sürdürdüğünü gösterir ki, bu durum bu konuda AYM kararlarının istikrarlı olduğunu ortaya koyar. Bu durumun örneklerine özellikle itiraz yoluyla yapılan başvurularda, AYM'nin, başvuru konusu kanun hükmünü başvuru konusu olayın özelliğine göre yükümlüler veya konular bakımından sınırladığı durumlarda rastlanmaktadır. 2464 sayılı BGK ile yürürlükten kaldırılan 5237 sayılı BGK'nun 21 inci maddesiyle ilgili incelemeler bu durumun örneklerindendir. 21 inci madde ile ilgili, 1965 – 1970 yılları arasında üç ayrı başvuru yapılmış ve başvuruların hepsi, ilgili alanda temyiz incelemelerini yapmakla görevli olan ve AYM'ne itiraz yoluyla başvurma tekeline sahip olan Danıştay 9. Dairesi tarafından yapılmıştır. 65/45 esas sayılı ilk başvuru 1965 yılında yapılmıştır. Başvuru konusu olay, Adana Belediye Meclisi'nce bir şirket adına levha resmi salınması üzerine çıkan uyuşmazlıkla ilgilidir. Uyuşmazlığı temyiz aşamasında inceleyen Danıştay 9. Dairesi 5237 sayılı Kanun'un 21 inci maddesinde bulunan levha resmi alınacağına dair hükmün Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle AYM'ne başvurmuş ve ilgili hüküm iptal edilmiştir. İptal gerekçesinde, mali yükümlülüğün matrah ve oranı ya da en yüksek miktarının gösterilmemesi ve bu konuda belediye meclislerinin yetkili kılınmasının Anayasaya aykırı olduğu

[1] Bumin DOĞRUSÖZ, "Çöp Vergisinde Anayasaya Aykırılıklar", **Dünya Gazetesi**, 12.8.1993'den aktaran DOĞRUSÖZ, (2000b) a.g.m., s. 142.

belirtilmiştir. AYM'nin bu kararıyla 21 inci maddede düzenlenen ve en yüksek sınırları gösterilmemiş ve matrah ve oran belirleme yetkisi belediye meclislerine bırakılmış diğer mali yükümlülükler olan ve iptal edilen levha resmine benzeyer ilan ve reklam resminin de Anayasaya aykırılığı ortayı çıkmıştır. Ancak, bu resimlerle ilgili kısım 65/45 sayılı kararla iptal edilemediğinden, bunlar yürürlükte kalmaya devam etmiştir. Daha sonra, 1969 yılında, ilan resmi ile ilgili çıkan bir uyuşmazlıkta, Danıştay 9. Dairesi, 21 inci maddenin ilan resmi ile ilgili kısmının ilan resmine ilişkin kısmının iptali için AYM'ne başvurmuş ve bu kısım 69/23 esas sayılı kararla iptal edilmiştir. Benzer şekilde, reklam resmi ile ilgili çıkan bir uyuşmazlık sebebiyle de, 70/29 esas sayılı kararla 21 inci maddenin reklam resmine ilişkin kısmı iptal edilmiştir. AYM bu kararlarındaki istikrarıyla bir yandan, belediye meclislerine vergilendirme yetkisi devredilemeyeceğine yönelik içtihadını sağlamlaştırırken, diğer yandan, verginin kanuniliği ilkesiyle ilgili içtihadını geliştirmiş ve sağlamlaştırmıştır.

İptal edilene benzer hükümlerle ilgili bir diğer ihtimal, AYM'nin önceden iptal kararı verdiği bir konu ile ilgili sonraki başvuru da ret kararı vermesidir. Bu durumda, AYM'nin içtihadından dönmesi söz konusudur. Böyle bir durum çoğu zaman, AYM'nin iptal kararları nedeniyle Anayasada yapılan değişiklik sonucu iptal edilen düzenlemelere Anayasal dayanak kazandırılması sonucu söz konusu olabilir. Bakanlar Kurulu'na vergilendirme yetkisi verilmesi ile ilgili 1971 öncesi ve 1971 sonrası kararlar bu duruma örnek oluşturmaktadır. Ancak bir Anayasa değişikliği olmaksızın da AYM önceki içtihadından dönerek, iptal kararı verdiği konularda ret kararı verebilecektir. Bu durum, ekonomik, siyasal, sosyal ve kültürel değişmelere paralel olarak Mahkemenin içtihatlarını değiştirmesiyle açıklanabilir.

AYM yapılan başvurular üzerine ret kararı verdiğinde, hukuka uygunluk karinesinden yararlanan kanun hükmünün hukuka uygunluğu kesinleşmiş olacaktır. AYM'ne başvuranlar tarafından düşünülen hukuka aykırılıkların yerinde olmadığı da böylelikle ortaya çıkmış olacaktır. AYM'ne yapılan ve sonuçlandırılan toplam 80 başvurunun 43'ü ret kararıyla sonuçlandırılmış ve başvuru konusu hükümlerin Anayasaya uygunluğu nihai olarak tespit edilmiştir. Ret kararından sonra, hakkındaki başvuru reddedilen kanun hükmüyle benzer denetlenmemiş kanun hükümleri de, ret kararı dolayısıyla hukuka uygunluk karinesinden güçlü bir şekilde yararlanacaklardır. Bakanlar Kurulu'na vergilendirme yetkisi veren ve AYM önüne götürülerek iptal edilmeyen kanun hükümlerine benzer şekilde Bakanlar Kurulu'nu yetkilendiren ve denetlenmemiş mevcut ve çıkarılacak kanun hükümlerinin, hukuka uygunluk karinesinden kuvvetli bir şekilde yararlanması sonucu, bu hükümler hakkında yapılan başvuruların büyük ihtimalle AYM'nce reddedileceği söylenebilir. Bu beklenti doğrultusunda, aynı konuları düzenleyen kanun hükümleri hakkındaki başvurular AYM'nce reddedilmeye devam ettikçe bu konudaki içtihat sağlamlaşacak

ve kararlar istikrar kazanacaktır. Bu duruma örnek olarak, vergi ile ilgili çeşitli konularda Maliye Bakanlığı'na verilen "usul ve esas belirleme" yetkisi ile ilgili düzenlemelerin incelendiği kararlar gösterilebilir. İlk olarak 86/5 esas sayılı kararla, Maliye Bakanlığı'nın müteselsil sorumlulukla ilgili usul ve esas belirleme yetkisinin Anayasaya aykırılığı gerekçesiyle yapılan başvuru reddedilmiş, bundan sonra farklı kanunlarla verilen usul ve esas belirleme yetkisi ile ilgili düzenlemelerin iptali için yapılan başvurular ard arda reddedilmiş[1] ve bu konudaki içtihat yerleşmiştir.

Hakkında yapılan başvurunun incelenmesi sonucu ret kararı verilen kanun hükmünün veya benzer kanun hükümlerinin daha sonraki başvurularda iptal edilmeleri halinde ise AYM'nin içtihadından döndüğü görülecektir. Zaman içindeki gelişim ve şartlar bu tür içtihat değişikliklerini gerekli kılabilir. AYM, belediyelerce tahsil edilen katılma paylarına karşı dava açılabilmesi için, katılma paylarının yarısının önceden belediyelere ödenmesini öngören BGK'nun 89/4 hükmünü ilk olarak incelediği 87/19 esas sayılı kararında ilgili hükmün Anayasaya aykırı olmadığını belirterek başvuruyu reddetmiştir. Başvuru itiraz yoluyla yapıldığı için on yıllık süre içinde AYM'nin ilgili hükmü incelemesi söz konusu olmamıştır. Aynı hükmün ikinci kez incelendiği 01/5 esas sayılı kararda ise, hüküm Anayasaya aykırı bulunarak iptaline karar verilmiştir. Böylelikle, AYM, dava hakkının kullanılması önünde önemli bir engel olarak görünen mali yükümlülüğün yarısının ödenmesi koşulu ile ilgili pek de isabetli olmayan eski içtihadından dönerek, hukuka daha uygun bir sonuca varmıştır.

B- Kararların Yürürlük Tarihleri

1961 Anayasası'nın 152 nci maddesinin ilk şeklinde, iptal kararlarının karar tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiş, ancak 1971 yılında yapılan değişikle iptal kararının gerekçeli kararın RG'de yayımlandığı gün yürürlüğe gireceği kabul edilmiştir. 1982 Anayasası'nın 153 üncü maddesinde de önceki düzenlemeye paralel olarak iptal kararlarının RG'de yayımlandıkları günde yürürlüğe girecekleri hüküm altına alınmıştır. Ayrıca her iki Anayasada da, iptal kararının yürürlük tarihinin ileri bir tarih olarak kararlaştırılabileceği ve bu sürenin RG'de yayım tarihinden itibaren bir yılı geçemeyeceği belirtilmiştir. Buna göre iptal kararları ancak RG'de yayımlandıkları tarihte yürürlüğe gireceklerdir. Bu kuralın biri Anayasada düzenlenen, iptal kararı yürürlük tarihinin ileri bir tarih olarak belirlenmesi, diğeri AYM içtihadıyla ortaya çıkmış, iptal kararına paralel verilen yürürlüğü durdurma kararı ile iptal kararının RG'de yayımlanmadan önce yürürlüğe girmesini sağlayan iki istisnası bulunmaktadır. Aşağıda, vergi kanunlarının denetimi sonucunda verilen kararlar bu iki istisnai durum bakımından incelenecektir.

[1] 89/6, 92/29, 96/49, 96/75 esas sayılı kararlar

1- Yürürlüğü Durdurma Kararları

AYM'nin diğer konulardaki denetimlerinde olduğu gibi, vergi kanunlarıyla ilgili denetimlerinde de, iptal kararlarında karar tarihi ile RG'de yayımlanma tarihi arasındaki zaman farkı, yürürlüğü durdurma kararlarının ne kadar gerekli olduğunu ortaya koymuştur. İptal kararına kadar "Anayasaya uygunluk karinesi"nden yararlanan bir kanunun, iptal kararı verildiği anda artık Anayasaya aykırılığı ortaya çıkmış olmaktadır. Bu durumda iptal kararının yürürlüğünü RG'de gerekçeli kararın yayımlanması tarihine kadar geri bırakmak, Anayasanın üstünlüğü bağlamında pek doğru görünmemektedir. Vergi kanunlarının denetimi uygulamasında, gerekçe yazımının çok uzun zaman alması karşısında çok nitelikli gerekçelerin yazılacağı beklentisi AYM'nce pek karşılanamamıştır. Dolayısıyla, gerekçenin yazımını beklemeksizin iptal kararlarının yürürlüğe girmesi ihtiyacı kendini göstermiştir. Bu ihtiyaca binaen AYM, 93/33 esas sayılı kararıyla yürürlüğü durdurma kararları vermeye başlamıştır. Böylelikle iptal edilerek Anayasaya aykırılığı ortaya çıkan kanun hükmünün daha fazla yürürlükte kalmasının doğuracağı sakıncalar giderilmek istenmiştir. AYM'nce vergi kanunlarıyla ilgili yapılan ve iptal ile sonuçlandırılan denetimlere ilişkin karar tarihi ve yayım tarihi arasında gerekçe yazımı nedeniyle ortaya çıkan gün farkı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 18: İptal veya Kısmen İptal ile Sonuçlanan İncelemelerde Başvuru Tarihi, Karar Tarihi ve Yayım Tarihi Arasındaki Gün Farkları (1997-2004)

	Başv. Tarihi (1)	Başv. Türü	Esas Sayısı	Karar Tarihi (2)	Resmi Gazete Tarihi (3)	(1) ile (2) Arasında ki Gün Farkı	(2) ile (3) Arasında ki Gün Farkı	(1) ile (3) Arasında ki Gün Farkı
1	14.7.97	İB	97/54	26.11.97	9.3.00	135	834	969
2	11.3.99	İB	99/10	7.6.99	12.10.00	88	493	581
3	31.3.00	İB	00/21	6.7.00	29.11.00	97	146	243
4	2.1.01	İB	01/3	6.1.05	20.10.05	1465	287	1752
5	2.1.01	İB	01/5	28.3.02	5.9.02	450	161	611
6	26.1.01	İD	01/36*	16.1.03	21.11.03	710	309	1019
7	20.1.03	İB	03/7*	18.10.05	22.2.06	1002	127	1129
8	29.4.03	İD	03/33*	15.7.04	2.3.05	443	232	675
9	29.5.03	İD	03/48*	23.7.03	11.9.04	55	416	471
10	11.8.03	İD	03/73*	7.10.03	20.12.05	57	805	862
Ortalama						450	381	831
Yürürlüğün Durdurulması Kararı Verilenler Hariç Ortalama						539	341	880
Yürürlüğün Durdurulması Kararı Verilenlerde Ortalama						316	440	757

* Bu kararlarla birlikte yürürlüğü durdurma isteminde de bulunulmuş ve 03/7 esas sayılı karar hariç yürürlüğü durdurma kararı verilmiştir.

Kaynak: Başvuru tarihleri Anayasa Mahkemesi yazıişlerinden alınmış ve çalışmada incelenen kararlardan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

Tablo 20 de de görüldüğü gibi, İptal kararının verilmesinden yayımlanmasına kadar geçen süre ortalama 381 gündür. Hakkında yürürlüğü durdurma kararı verilmemiş başvurular bakımından bu ortalama 341 güne düşmekte, yürürlüğü durdurma kararı verilen başvurular bakımından ise, belki de iptal kararının yürürlüğü

durdurma kararı ile yürürlüğe girmesinin verdiği rahatlıkla 440 güne çıkmaktadır. Hakkında yürürlüğün durudurulması kararı verilmeyen iptal kararları RG'de yayımlandıkları günde yürürlüğe girecekleri için, iptal edildiği halde yürürlükte kalmaya devam eden kanunların ortalama ne kadar bir süre daha uygulandıklarını ifade eden 341 günlük süre oldukça uzun bir süredir. Buna göre, Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilen bir kanun, neredeyse bir yıl daha yürürlükte kalmaya devam etmekte, bireylerin hukuki güvenlikleri ve hukuk devleti ilkesine olan inançları böylelikle zedelenmektedir. Hakkında iptal kararı verilen başvurularda başvuru tarihi ile karar tarihi ve yayım tarihi arasındaki gün farklarının da oldukça uzun olduğu görülmektedir. Başvuru tarihleri ile karar tarihleri ve yayım tarihleri arasındaki gün farkları sırasıyla 450 ve 831 gündür. Buna göre iptal ile sonuçlanan başvurularda, başvuru taruhunden itibaren ortalama 831 gün sonra karar verilmektedir ki, yaklaşık iki yıl üç aya tekabül eden bu serinin çok uzun olduğu görülmektedir. Başvuru tarihleri ile karar tarihleri ve yayım tarihleri arasındaki gün farkları yürürlüğün kararı verilmeyen başvurularda sırasıyla 539 ve 880 gündür. Buna göre, hakkında yürürlüğün durdurulması kararı verilmeyen ve iptalle sonuçlanan başvurularda ortalama yayımlanma süresi 880 gündür ve bu süre iki yıl beş aya tekabül etmektedir. Dolayısıyla Anayasaya aykırı olduğu AYM kararı ile ortaya konulan bir vergi kanunu, karar verilmesinde ve yayımlanmasındaki uzun süre nedeniyle yıllarca uygulanmaya devam edebilecektir. Yürürlüğün durdurulmasına karar verilen başvurularda ise, başvuru tarihleri ile karar tarihleri ve yayım tarihleri arasındaki gün farklarının daha kısa olduğu görülmektedir. Aynı zamanda bu başvurularda iptal kararıyla birlikte yürürlüğü durdurma kararı verildiği ve bu karar kısa sürede yayımlandığı için, iptal kararının RG'de yayımlanması tarihinin önemi bulunmamaktadır.

İptal kararı verilmesinden sonra bu kararın RG'de yayımlanmasının gecikmesi nedeniyle söz konusu olan olumsuz durumun ortadan kaldırılması için, iptal davası ile birlikte yürürlüğü durdurma isteminde de bulunulması ve AYM'nin yürürlüğü durdurma kurumunu etkin bir şekilde kullanması gearekmektedir. Yukarıdaki tabloda da işaretlendiği üzere son yıllarda yapılan ve iptal veya kısmen iptal kararıyla sonuçlandırılan başvuruların hepsinde yürürlüğü durdurma isteminde bulunulmuş ve bunlardan biri hariç (03/7 esas sayılı karar) yürürlüğün durdurulmasına karar verilmiştir. Yürürlüğün durdurulması istemiyle ilgili AYM kararları aşağıdaki tablolarda verilmiştir.

Tablo 19: Yürürlüğün Durdurulması Kararı Verilen Başvurular (1997-2004)

	Başv. Tarihi	Başv. Türü	Esas Sayısı	Yür. Dur. Karar Sayısı	Esas Hakkında Karar ve Tarihi	Karar Tarihi (1)	Yür. Dur. Kararı Yayım Tarihi (2)	(1) ile (2) Arasındaki Gün Farkı
1	26.1.01	İD	01/36*	03/1	Kısmen iptal 16.1.03	16.1.03	23.1.03	7
2	29.4.03	İD	03/33	04/8	İptal 15.7.04	15.7.04	12.8.04	28
3	29.5.03	İD	03/48*	03/9	Kısmen iptal 23.7.03	23.7.03	25.7.03	2
4	11.8.03	İD	03/73	03/11	İptal 7.10.03	7.10.03	11.10.03	4
							Ortalama	10

* Bu kararlarda kısmen iptal söz konusu olduğundan, iptal edilmeyen kanun hükümleri ile ilgili yürürlüğün durdurulması isteminin reddine karar verilmiştir.

Kaynak: Başvuru tarihleri Anayasa Mahkemesi yaziişlerinden alınmış ve çalışmada incelenen kararlardan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

Tablo 21 de de görüldüğü gibi, son yıllarda yapılan ve iptal veya kısmen iptal kararıyla sonuçlandırılan 4 başvuru hakkında yürürlüğü durdurma kararı verilmiştir. Bu başvuruların ortak yönü, başvuruların tamamının dava yoluyla yapılmış olmasıdır. Kararlar hakkındaki bir diğer ortak yön ise, yürürlüğü durdurma kararının iptal kararıyla birlikte verilmesi ve böylelikle iptal kararının bir an önce etkin olmasının istenmesidir. Yürürlüğü durdurma kararının verilmesi ve yayımlanması arasındaki ortalama gün farkı 10 gün olup, buna göre iptaline karar verilen bir kanun hükmü iptal kararından 10 gün sonra uygulamadan kaldırılmaktadır.

Tablo 20: Yürürlüğün Durdurulması İsteminin Reddedildiği Başvurular (1997-2004)

	Başvuru Tarihi	Başvuru Türü	Esas Sayısı	Yür. Dur. Karar Sayısı	Esas Hakkında Karar	Esas Hakkında Karar Tarihi	Yür. Dur. Karar Tarihi
1	17.10.97	İD	97/62	98/4	ret	16.9.98	16.9.98
2	30.12.99	İD	99/51	01/4	ret	28.3.01	28.3.01
3	20.1.03	İB	03/7	05/71	iptal	18.10.05	18.10.05
4	27.2.04	İD	04/14	04/7	ret	23.6.04	23.6.04

Kaynak: Başvuru tarihleri Anayasa Mahkemesi yaziişlerinden alınmış ve çalışmada incelenen kararlardan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

AYM, 4 başvuru hakkında da yürürlüğün durdurulması istemini reddetmiştir. Bu başvuruların 3 tanesi dava yoluyla yapılmış olup, esas hakkında ret kararı verilmiş ve haliyle buna bağlı olarak yürürlüğün durdurulması istemleri de reddedilmiştir. Ret kararıyla sonuçlandırılan başvurulardan sadece bir tanesi itiraz yoluyla yapılmıştır. Bu başvuru aynı zamanda itiraz yoluyla yapılmış ve yürürlüğü durdurulması istenmiş tek başvuru olarak görünmektedir. Söz konusu 03/7 esas sayılı kararın en önemli özelliği ise, esas hakkında iptal kararı verilmesine karşın, yürürlüğün durdurulması isteminin reddedilmiş olmasıdır. Dava yoluyla yapılan başvurularda yürürlüğün durdurulması hakkında karar esas hakkındaki kararla

paralellik arzederken, bu kararda tersi yönde karar verilmiş olması pek uygun görünmemektedir. Belki bu konuda, iptal davalarının kanunun yayımından itibaren 60 gün içinde açıldığı ve Anayasaya aykırı bu yeni kanunun bir an önce yürürlükten kaldırılması ihtiyacı söz konusu olduğu için yürürlüğün durdurulması kararları verilmesinin daha gerekli olduğu, buna karşılık itiraz yoluyla yapılan başvuruların konusu kanunların öteden beri uygulanmakta olan kanunlar olduğu ve bunların yürürlükten kaldırılmasının daha önemsiz olduğu yönünde bir düşünce ileri sürülebilir. Ancak, önemli olanın Anayasaya aykırılığı tespit edilmiş kanunların bir an önce yürürlükten kaldırılması olduğuna göre, her iki başvuru yolunda da, eğer istemde bulunulmuşsa yürürlüğün durdurulması kararı verilmesi gerekmektedir. Ancak, tek bir karar üzerine bu konuda ciddi değerlendirmeler yapmak da pek anlamlı olmayacaktır. Bu konuda değerlendirmeler bakımından, AYM'nin, bundan sonra vereceği kararları beklemek gerekmektedir.

03/7 esas sayılı incelemede yürürlüğün durdurulmasına karar verilmemişse de, tablo 20 den görüleceği gibi, dikkat çekici bir şekilde, diğer iptal kararlarına göre, 127 günle en çabuk yayımlanarak yürürlüğe giren iptal kararı bu karar olmuştur. Böylelikle, yürürlüğün durdurulması isteminin reddedilmesi ile ortaya çıkan olumsuz durum, kararın ortalamanın çok altında bir sürede yayımının sağlanmasıyla bir bakıma giderilmeye çalışılmıştır.

AYM'nin yaptığı içtihatla kendisine tanıdığı yürürlüğü durdurma yetkisi, "iptal kararlarının geriye yürümeyeceği" kuralının istisnası olarak, kararların RG'de yayımlandıkları günden çok önce ve karar tarihine çok yakın bir tarihte yürürlüğe girmesine hizmet etmektedir. Yürürüğü durdurma kararı ile birlikte, temel hak ve özgürlükleri kullanılamaz hale getiren bir vergi kanununun Anayasaya aykırılığı tespit edildikten sonra daha fazla uygulanması engellenmiş olmaktadır.

Yürürlüğü durdurma kararlarının henüz iptal kararı verilmeden önce veya iptal kararıyla birlikte verilmesi mümkündür. Ancak iptal kararı verilmeden önce verilecek bu yönde bir karar kanunun iptal edilmemesi halinde Anayasaya uygun kanunun belli bir süre uygulamadan kaldırılması anlamına gelecektir ki, Anayasa gereği bu yetki sadece yasama organına tanınmıştır. Bu sebeple, yürürlüğü durdurma kararının en erken iptal kararıyla birlikte verilmesi gerekmektedir.

2- Kararların Yürürlük Tarihi Olarak İleri Bir Tarihin Belirlenmesi

AYM iptal kararı verdiği durumlarda, kararın yürürlüğe girmesiyle hukuki boşluk doğmaması amacıyla, Anayasanın verdiği yetkiye dayanarak kararın yürürlük tarihini ileri bir tarih olarak belirleyebilmektedir.

AYM'nin iptal kararının yürürlük tarihinin ileri bir tarih olarak belirlenmesinde hukuksal açıdan iki konuyu değerlendirmesi söz konusudur. Bunlardan birincisi, iptal

kararının yayımlandığı gün yürürlüğe girmesindeki hukuki fayda, ikincisi ise, iptal kararının yayımlandığı gün yürürlüğe girmesi nedeniyle oluşacak hukuksal boşluğun doğuracağı ekonomik, sosyal ve hukuksal zarardır. Eğer birincisi ağırlıklıysa, iptal kararı yayımlandığı gün yürürlüğe girmeli; eğer ikincisi ağırıklıysa, hukuksal boşluğun doğmaması için, yasama organına kanuni düzenleme yapacak kadar süre bırakılacak şekilde iptal kararının yürürlük tarihi ileri bir tarih olarak belirlenmelidir. AYM vergi kanunları ile ilgili olarak yapmış olduğu denetimlerde iptal kararı verdiği 37 incelemenin 11 inde kararın yürürlük tarihini ileri bir tarih olarak belirlemiş ve doğması muhtemel hukuksal boşluğun yasama orgnınca doldurulmasına imkan tanımak istemiştir. Yürürlük tarihinin ileri bir tarih olarak belirlendiği kararlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 21: Yürürlük Tarihinin İleri Bir Tarih Olarak Belirlendiği Kararlar

	Esas No.	Karar Tarihi	Resmi Gazete Tarihi	Yürürlük Tarihi
1	65/25	26.10.65	8.12.65	25.4.66
2	65/45	29.3.66	12.5.66	26.9.66
3	67/54	18.4.68	18.6.68	17.10.68
4	69/65	24.3.70	21.7.70	21.9.70
5	70/55*	15.6.71	15.6.72	10.12.71
6	86/5**	19.3.87	12.11.87	12.5.88
7	86/20	31.3.87	28.5.87	28.11.87
8	89/6	7.11.89	6.4.90	6.10.90
9	91/7	12.11.91	23.7.92	23.1.93
10	01/3	6.1.05	20.10.05	20.4.06
11	01/4	18.7.01	27.10.01	27.4.02

* Bu karar ve önceki kararların verildiği dönemde, 1961 Anayasası'na göre karar verildiği gün yürürlüğe girmekte olduğundan, yürürlük tarihinin ileri bir tarih olarak belirlenmesi halinde belli bir gün tespit edilmiştir. Yürürlük tarihleri ilgili kararlardan alınmıştır.

** Bu karar ve sonraki kararlarda, kararın yürürlük tarihi olarak, Resmi Gazete'de yayım tarihinden itibaren 6 ay sonrası belirlenmiş olup, yürürlük tarihleri buna göre hesaplanmıştır.

Kaynak: Çalışmada incelenen kararlardan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

1971 öncesi dönemde karar tarihi aynı zamanda yürürlük tarihi olarak kabul edilmiş, ancak AYM, vergi kanunları ile ilgili denetimlerinde vermiş olduğu on iptal kararının beşinde yürürlük tarihini ileri bir tarih olarak belirlemiştir. Tablo incelendiğinde, 70/55 esas sayılı karar hariç, 1971 öncesi diğer dört kararın yürürlük tarihinin RG'de yayım tarihinden sonrasına isabet ettiği görülmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, AYM'nin kararlarının yürürlük tarihini ileri bir tarih olarak belirleme konusundaki eğiliminin ve yürürlük tarihlerinin RG'de yayım tarihinden sonraya rastlamasının, 1971 Anayasa değişikliği sırasında, AYM kararlarının yürürlük tarihinin RG'de yayım tarihi olarak belirlenmesinde etkili olmuş olabilir. 1971 sonrası dönemde, 86/5 esas sayılı karara kadar yürürlük tarihinin ileri bir tarih olarak belirlendiği bir karar verilmemiştir. Kararların yürürlük tarihini bir yıla kadar erteleme yetkisi olan AYM, yürürlük tarihini ertelediği 86/5 esas sayılı karar ve sonraki kararların hepsinde altı aylık ertelemeye karar vermiştir. Bu kararladan, Bakanlar Kurulu'nun gecikme zammı oranlarının belirlenmesindeki etkisi nedeniyle vergi ziyaı

cezası ile ilgili hesaplama hükmünün iptal edildiği karar dikkat çekicidir. Söz konusu 01/3 esas sayılı karar ile ilgili başvuru 2.1.2001 tarihinde yapılmış, 6.1.2005 tarihinde verilmiştir. Dolayısıyla vergi ziyaı cezasının hesaplanmasına ilişkin hükmün Anayasaya aykırılığı 2005 yılının Ocak ayında ortaya çıkmıştır. AYM söz konusu kararında, yürürlük tarihini RG'de yayım tarihinden sonra altı ay ertelemiştir. Karar RG'de 20.10.2005 tarihinde yayımlanmış ve dolayısıyla, 20.4.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Buna göre, 2005 yılının başında Anayasaya aykırılığı tespit edilen bir kanun hükmü 2006 yılının Nisan ayına kadar yürürlükte kalmaya ve uygulanmaya devam etmiştir ki, böyle bir durumun hukuk devleti ilkesiyle açıklanması son derece güçtür.

V- VERGİ KANUNLARININ DENETİMİNDE ANAYASA MAHKEMESİ DENETİMİNİN SINIRLARI

Kanunların anayasaya uygunluğunun yargısal denetiminden söz etmeden önce gereken şey, bu denetimi öngören ve yargı organlarını bu konuda yetkilendiren anayasa hükümlerinin varlığıdır. Gerek olağanüstü dönemlerde ve gerekse olağan dönemlerde anayasa hükümleri, kural olarak yasama yetkisini kullanan organın çıkardığı kanunlarla oluştuğuna göre; yasama organının başlangıçta, anayasa yargısı üzerindeki ciddi etkisini görmek gerekmektedir. Bu etki öylesine ağırlıklıdır ki, anayasayı yapanların eğilimleri, anayasa yargısının niteliği ve sınırlarının belirlenmesinde en önemli etkenlerden biri haline gelmektedir. Örneğin, ABD'nde, federal kanunlar için anayasaya aykırılık def'inin ileri sürülebilmesi birliğin korunması için güvence olarak kabul edildiği halde, İsviçre'de federal kanunların Anayasaya aykırılığı için iptal davası açılamaması, sadece federe (kanton) kanunlar için bu yolun tanınmış olması birliğin korunması için yeterli sayılmaktadır. Çünkü, ABD'nde Anayasayı hazırlayanlar gibi Federal Yüksek mahkeme başyargıcı Marshall da, Yüksek mahkemenin denetim yetkisini gerekçelendirirken, demokrasiden çok liberalizme bağlıydılar. İsviçre'de ise tersine 1848 ve 1874 Anayasalarını hazırlayanlar liberal olmaktan öte demokrattılar[1]. Anayasakoyucu olarak kurucu iktidar, hangi kuralın ne ölçüde denetleneceğine ve denetlenemeyeceğine karar vermekte ve bunu Anayasaya hüküm olarak koymaktadır. Kendi yetkilerini de Anayasadan alan AYM'leri, yasama organının işlemlerini denetlerken Anayasa ile belirlenmiş sınırlar içinde kalmak durumundadırlar. Bu durum Anayasanın üstünlüğünün AYM'leri için de geçerli olduğunu göstermektedir.

Türk AYM de, Anayasa ile belirlenmiş sınırlar içerisinde denetim yapan bir organ olarak işlev görmektedir. 1961 Anayasası'nda oduğu gibi 1982 Anayasası'nda da, kanunların denetimi ile ilgili bazı sınırlamalar getirilmiş ve bu sınırlamalar

[1] TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 203, dp. 155.

nedeniyle vergi kanunları bakımından AYM tarafından denetlenemeyen önemli bir alan oluşmuştur.

Diğer kanunlarla birlikte vergi kanunların da AYM tarafından denetimi sınırlı durumlarda söz konusu olduğu için, bu alanda da AYM denetimi yaygın bir biçimde işleyememektedir[1]. Bu sınırlamaların doğurduğu sonuç, AYM'ne yöneltilen en önemli eleştirilerden biri olan "son karar mercii olarak egemenliğin gerçek sahibi olması"[2] eleştirisini önemli ölçüde zayıflatmaktadır. Özellikle vergi kanunlarının denetimi konusunda aşağıda belirtilen sınırlama halleri nedeniyle, zaman zaman değinildiği gibi son derece sınırlı bir denetim söz konusu olmuş ve AYM, bu sınırlı denetim nedeniyle vergi hukuku alanında dördüncü güç olarak etkin bir şekilde faaliyet gösterememiştir. Ciddi ve vergi sistemini önemli ölçüde değiştiren vergi reformları yapılmadığı sürece de, vergi kanunlarının denetimi yoluyla, bu alanda AYM'nin çok da etkin olacağı beklenmemelidir.

"Denetim alanı" dışında tutulan işlemlerin hukuk devleti ilkesini zedelediği ve "kanun devleti"ne dönüşümü getirdiği söylenebilirse de[3], bu işlemlerin denetim dışında olması, mutlaka hukuka aykırı oldukları anlamını da taşımayacaktır. Ancak bu işlemler, AYM denetiminden geçmedikçe hukuka aykırılık şüphesini üzerlerinde taşıyacaklardır.

AYM denetimini sınırlandıran hallerden bazıları çeşitli gerekçelere dayanmakta ve aksinin kabulü durumunda, AYM denetiminin sınırlanmasının doğurduğu olumsuz sonuçlardan çok daha önemli olumsuz sonuçlar doğurabilecek sınırlama halleridir. AYM'nin başvuruyla herekete geçmesi gerekliliği, başvuru içeriğiyle bağlı olması gibi sınırlama halleri, her ne kadar denetimin sınırlarını oluştursalar da, AYM'nin yetkilerinin sınırlarını aşarak yasama yetkisini kullanmasını engellemek bakımından gerekli sınırlamalardır. Ancak aynı gerekliliğin, dönemsel sınırlamalar, sınırlı sayıda başvuru imkanı nedeniyle ortaya çıkan sınırlamalar gibi haller için geçerli olduğunu söylemek güçtür.

Anayasanın ilgili hükümleri gereği uluslararası anlaşmalar ve olağanüstü KHK'ler AYM denetimi dışında tutulmuştur. Ancak, çalışmanın kapsamı vergi kanunlarının denetimiyle sınırlı olduğu için, sınırlama sebebi olarak bu konular üzerinde durulmayacaktır.

A- Dönemsel Sınırlama

Gerek 1961 Anayasası ve gerekse 1982 Anayasası'nın yapılışı aşamasında, kurucu iktidar, yasama gücünü kullandığı dönem içinde çıkarmış olduğu kanun ve

1 ÇAĞAN, a.g.e., s. 189.
2 Bkz. DOEHRING, a.g.e., s. 233.
3 Bkz. KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 257.

diğer işlemleri AYM denetimi dışında tutarak, bir çeşit "denetlenemez normlar alanı" oluşturmuştur. 1961 Anayasası'nda iki maddede AYM denetimi sınırlandırılmıştır. Bunlardan 153 üncü maddede sayılan Devrim kanunlarının Anayasa kabul edildiği tarihte yürürlükte bulunan hükümlerinin Anayasaya aykırı olduğu şeklinde anlaşılamayacağı ve yorumlanamayacağı belirtilmiştir. Geç. 4 üncü maddenin 3 üncü fıkrasında ise; 27.5.1960 tarihi ile 6.1.1961 tarihi arasında çıkarılan kanunların Anayasaya aykırılıkları iddiasıyla dava açılamayacağı ve itiraz yoluna başvurulamayacağı belirtilmiştir. Benzer şekilde 1982 Anayasası'nın 174 üncü maddesinde İnkılap Kanunlarının Anayasaya aykırı şekilde anlaşılamayacağı ve yorumlanamayacağı belirtildikten sonra; geç. 15 inci maddesi 3 üncü fıkrasında, 12.9.1980 tarihinden ilk genel seçimler sonucunda toplanacak TBMM'nin Başkanlık Divanı oluşuncaya kadar (6.12.1983) çıkan kanunların, KHK'lerin ve Anayasa Düzeni Hakkında Kanun'a göre alınan karar ve yapılan işlemlerin Anayasaya aykırılıklarının ileri sürülemeyeceği belirtilmiştir. AYM denetimine kapalı her iki dönem de, vergi hukuku alanında oldukça kapsamlı ve önemli kanuni düzenleme ve değişikliklerin yapıldığı dönemler olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin, bugün yürürlükte olan 193 sayılı GVK, 31.12.1960 tarihinde, 213 sayılı VUK ise, 4.1.1961 tarihinde ve 2464 sayılı BGK 26.5.1981 tarihinde kabul edilmiştir. Dolayısıyla, her üç kanunun da, sonradan değişikliğe uğramayan önemli bir bölümü AYM denetimi dışında kalmış, ancak bu kanunlarda daha sonra başka kanunlarla değişiklik yapılması halinde, değişiklik yapan kanunun yeni bir kanun olduğu ve denetim yasağı kapsamından çıktığı kabul edilerek, bu gibi kanunların Anayasaya uygunluğunun denetimi yapılmıştır[1]. Geç. 15 inci madde ile getirilen sınırlamanın 6.12.1983 tarihine kadar mı, yoksa sürekli mi olacağı yolunda doktrinde tartışmalar yapılmıştır[2]. AYM bu konuda yasağın sürekli olduğunu kabul etmiştir[3].

Yasama organı, denetime kapalı dönemlerde çıkarılan kanunları değiştirmekle AYM denetimine kapalı bir alanı bu denetime açmaktadır. Eski düzenlemelerin kısmen veya tamamen değiştirildiği durumlarda aslında yeni bir düzenleme mevcuttur ve denetlenen de bu yeni düzenlemedir. Ancak bazen değişiklikler eski düzenlemenin tekrarı bazen de çok benzer şekilde değiştirimesi halidir ki bu durum, eski düzenlemenin bu yeniden ifade edilmiş şekliyle AYM denetimine tabi tutulması imkanını doğurmaktadır. Böylesi bir değişikliğin diğer önemli bir sonucu da, ilgili kanunun denetlenmesi konusunda Danıştay'ın sahip olduğu tekel imkanının ortadan kalkmasıdır. Böylece AYM'nin sistemi daha kapsayıcı bir şekilde değerlendirmesi söz konusu olacaktır ve bu durum sistemin

1 Bkz. KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 259.
2 Ayrıntılı bilgi için bkz. KABOĞLU, a.g.e., s. 70 vd.
3 92/21 esas sayılı karar.

çok daha kapsamlı bir şekilde siyasal meşruluk yanında hukuksal meşruluk da kazanmasını da sağlayacaktır.

1982 Anayasası geç. 15/3 hükmünün geçerlik ve etkinlik süresi tartışma konusu olmuş, farklı görüşler ortaya atılmıştır[1]. Sözü edilen yasaklamanın, 6.12.1983 tarihine kadar mı, yoksa sürekli mi olacağı yolunda doktrindeki tartışma AYM tarafından sona erdirilmiştir. Çünkü, AYM oyçokluğuyla verdiği kararlada geç. 15 inci madde yasağını uygulamıştır. Azınlık görüşü ise, 1982 Anayasası'nın geçici 15 inci madde yasağının Anayasaya uygunluk denetiminde aşılması yönündedir[2]. Bu konuda doktrinin yaklaşımı karşı oylardaki görüşlere yakındır[3]. Geç. 15 inci madde hükmü 3.10.2001 tarih ve 4709 sayılı Kanun'un 34 üncü maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla bugün artık, ilgili dönemde çıkarılan kanunların da AYM tarafından denetlenebilmesi mümkündür. Ancak Anayasayada belirtilen 60 günlük süre aşıldığı için, denetim itiraz yoluyla mahkemeler tarafından yapılacak başvuru üzerine yapılabilecektir

Dönemsel sınırlamanın konu açısından iki önemli sonucu ortaya çıkmıştır. Birincisi, kurucu iktidarın sadece yaptığı Anayasanın değil diğer işlemlerinin de denetlenmemesini sağlayarak, bu düzenlemelere diğer dönemlerde çıkarılan kanunlardan üstün uluslararası anlaşmalara benzer bir statü kazandırmıştır. İkincisi ise, vergi kanununlarının anayasaya uygunluğunun denetimi ve nihai olarak yorumlanması yetkisinin dolaylı olarak Danıştay'a bırakılmasıdır. AYM önüne götürülemeyen ancak Anayasaya aykırı olduğu görülen kanunların uygulanması uyuşmazlık konusu olabilecek ve bu uyuşmazlıkları nihai olarak çözecek olan Danıştay, ilgili kanun hükmü hakkında son sözü söyleme (otantik yorum) yetkisini eline almıştır.

Dönemsel sınırlamanın bazı faydaları olduğu da düşünülebilir. Zira kurucu iktidar, vergi kanunlarında oldukça önemli ve sistemi büyük ölçüde dönüştürecek değişiklikleri yaptığı bu dönemde kurulan sistemin bütünlüğünün bozulmaması ve ciddi bir ihtiyaç olan istikrarın sağlanabilmesi bakımından, bu dönemde yapılmış düzenlemelere dokunulmazlık tanımaktadır.

Yasaklı dönemlerde çıkarılan vergi kanunları, AYM denetimine tabi olmamakla birlikte, bu dönemler dışında bu kanunlarda değişiklik yapan kanunlar, yeni kanunlar olmaları sebebiyle denetime tabi olacak ve bu değişikliklerin yoğunluğuna göre, temel vergi kanunlarının da günden güne artan oranlarda denetimi söz konusu olabilecektir. Nitekim ilgili kısımda ifade edildiği gibi, GVK ve

---

1 Bkz. Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, "Anayasal Yargıda Yorum", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 28, Sayı: 4, Aralık 1995a, s. 20.

2 Daha geniş bilgi için bkz. KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 257-258. Bkz. 92/7, 92/1 esas sayılı kararlar.

3 Bkz. KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 259.

eski KVK ile ilgili denetimlerin tamamı bu kanunlarda değişiklik yapan kanunlarla igili olarak söz konusu olmuş, kanunların orijinal metinleri bakımından denetim söz konusu olamamıştır. Anayasanın geç. 15/3 hükmünün yürürlükten kaldırılması nedeniyle artık bütün kanların denetimi mümkün olmakla birlikte, bu imkan itiraz yoluyla başvurular için geçerlidir, dava yoluyla denetim ancak değişiklikler münasebetiyle söz konusu olabilecektir. Örneğin, 3.6.1949 tarih ve 5422 sayılı KVK[1], 5520 sayılı KVK ile yürürlükten kaldırılmış ve kanun tamamıyla yenilenmiştir. Buna göre, artık yeni KVK'nun bütün hükümlerinin her iki yolla da AYM'nin önüne getirilebilmesi mümkün olmuştur. Aynı şekilde GVK'nun yeniden yazılması düşünülmektedir. Bu düşüncenin gerçekleşmesi halinde de, çok daha etkin bir şekilde AYM denetiminin gerçekleşeceği beklentisi içine girilebilir.

B- Yerindelik Denetimi Yapılamaması

AYM, kanunların Anayasaya uygunluğunu denetlerken hukuka uygunluk denetimi yapacak, ancak kanunların yerindeliğini denetlemeyecektir. AYM'nin yerindelik denetimi yapamayacağına ilişkin Anayasada bir kural olmamakla birlikte, bu kural kuvvetler ayrılığı ilkesinden çıkarılmaktadır[2]. Yerindelik denetimi yapılamaması, kanunun amaçlarının arzu edilir olup olmadığının ya da kanunda gösterilen araçların amaçlara ulaşmaya elverişli olup olmadığının incelenmemesi şeklinde değerlendirilebilir[3]. Yerindelik denetimi yapılması durumunda, siyasal sorumluluğu olmayan AYM kendi siyasal takdir ve tercihlerini kanun koyucunun takdir ve tercihlerinin yerine geçirerek[4], "yargıçlar hükümeti" tehlikesinin doğmasına neden olacaktır.

Yerindelik denetimi önemli sakıncaları nedeniyle bir yandan olmaması gereken bir durumu ifade etmekteyken, öte yandan AYM denetiminin sınırlarından biri olarak da belirmektedir. Ancak bu konudaki en önemli belirsizlik, yerindelik denetimi ile hukuka uygunluk denetiminin sınırlarının nasıl çizileceğidir. Bu sınırların çizilmesi yetkisi, yerindelik denetimi yapmaması gereken AYM'nde olduğu için bu konuda da Yüksek Mahkeme kendi yetkilerinin sınırlarını belirleyecektir.

C- Başvuruyla Harekete Geçme

AYM kendiliğinden harekete geçerek Anayasaya aykırılıkları inceleyememektedir. Ancak önüne bir iptal veya itiraz başvurusu gelmesi halinde denetim yapabilmekte ve son sözü söyleyebilmektedir. COX'un da vurguladığı gibi, yargı organı ne soyut anayasal sorunlar üzerinde karar vermekte, ne de tavsiye

---

1 10.6.1949 tarih ve 7229 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
2 HAKYEMEZ, a.g.e., s. 180.
3 KABOĞLU, a.g.e., s. 151.
4 Bkz. KAPANİ, a.g.e., s. 296-297.

niteliğinde görüşler sunmaktadır[1]. Mahkeme bir hukuk sorununu ancak olağan bir dava sırasında karara bağlamaktadır[2]. Türkiye'de de AYM'nin, iptal davası açılmaksızın kendiliğinden harekete geçmesi mümkün değildir[3].

AYM'ne dava yoluyla başvurma hakkı olanlar, kanunlara muhatap olan bireyler veya uyuşmazlıkları çözmekle görevli mahkemeler, herhangi bir kanun hükmünün Anayasaya aykırı olduklarını düşünmedikleri sürece, ilgili kanunun Anayasaya aykırılık nedeniyle iptali mümkün olmayacaktır. Bu durum bir bakıma, Anayasa yargısı denetiminin değişik kişi ve kurumların katılımıyla gerçekleşen bir süreç olduğunu ve bu sürecin son aşamasında nihai olarak karar vermek üzere yetkili ve görevli AYM'nin bulunduğunu göstermektedir.

Yukarıda verilen bilgiler doğrultusunda vergi kanunları bakımından da ancak bir başvuru olması halinde denetim söz konusu olabilecektir. Yoksa Anayasaya aykırılığı açıkça ortada olsa bile, yetkili kişi veya organlarca bir başvuru olmadığı sürece AYM'nin kendiliğinden harekete geçerek iptal kararı verebilmesi mümkün değildir. Hatta, iptal edilen vergi kanunu ile özdeş bir kanun çıkarılsa bile, yine de başvuru olmaksızın denetim yapılamayacaktır.

AYM'nin başvuruyla hareket geçmesinin önemli bir yanı, AYM denetiminin sınırlarından biri olmasıdır. Zira açıkça Anayasaya aykırı olduğu halde, AYM başvuru yapılmadığı için denetenemeyen ve iptal edilemeyen kanun hükümleri yürürlükte kalmaya devam edebilecektir. Bu durumun aksi düşünüldüğünde, yani AYM kendiliğinden harekete geçerek kanunları denetleme imkanına sahip olduğunda, belki çok daha etkin denetim yapabilme imkanı bulunabilecektir. Fakat bu durumda AYM'nin yasama organına ait olan kanunları yürürlükten kaldırma yetkisini kullanması gibi bir sonuç doğacaktır ki, kuvvetler ayrılığı fikri çerçevesinde böyle bir yetki kullanımının kabulü mümkün değildir. AYM'ni oldukça önemli yetkilere sahip bir yasama organına dönüştürecek böyle bir durum "yargıçlar hükümeti" gibi olumsuz bir sonucu da doğurabilecektir[4]. Bu sebeple AYM'nin başvuruyla harekete geçebileceği kuralı, hukuk sisteminin işleyişinde, yasama organınca çıkarılan kanunlar konusunda, bunların Anayasaya aykırılıklarını iddia edebileceklerin olması halinde, bunların görüşleriyle kanun koyucunun görüşlerinin çatışması durumunda bir arabulucu, sorunu nihai anlamda çözücü bir organ olarak işlev görmesini sağlamaktadır.

---

1 Archibald COX, The Role Of The Supreme Court in American Government, Oxford University Press, New York, 1976, s. 18.
2 ÜNSAL, a.g.e., s. 324.
3 TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 205.
4 HAKYEMEZ, a.g.e., s. 184.

Ç- Dava Yoluna Başvuracakların Sınırlandırılmış Olması

Dava yoluyla AYM'ne başvurabileceklerin düzenlendiği 1982 Anayasası'nın 150 nci maddesine göre; "*Kanunların, kanun hükmündeki kararnamelerin, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğünün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkı, Cumhurbaşkanına, iktidar ve anamuhalefet partisi Meclis grupları ile Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir. İktidarda birden fazla siyasi partinin bulunması halinde, iktidar partilerinin dava açma hakkını en fazla üyeye sahip olan parti kullanır*". Bu düzenleme şekliyle 1982 Anayasası 1961 Anayasası'na göre, dava yoluyla denetim imkanını, dava açabilecekleri sınırlandırmak suretiyle daraltmış, dolayısıyla Anayasaya uygunluk denetimini oldukça güçleştirmiş bulunmaktadır. Bir kere "kendi varlık ve görevlerini ilgilendiren alanlarda" iptal davası açma yetkisi bulunan organlar tamamen devre dışı bırakılmıştır. Ayrıca, genel olarak AYM'ni harekete geçirme konusunda, sadece Cumhurbaşkanının yetkisi korunarak, siyasal partilerin bu hakkı sadece iktidar ve anamuhalefet partisi meclis grupları ile sınırlandırılmış, milletvekileri açısından ise Meclis üye tamsayısının en az beşte birinin dava açabilmelerine imkan tanınmıştır[1]. Mecliste grubu bulunan, ya da milletvekili bulunan partilerle, Meclise giremeyen partilerin, ayrıca çeşitli kurum ve kuruluşların dava haklarının blunmaması, dava yoluyla denetim bakımından katılımcılığın önemli ölçüde daraltılması ve denetim imkanının zayıflatılması sonucunu doğurmaktadır. Bu sebeple, iktidar ve ana muhalefet partisi yanında mecliste grubu bulunan partilere, sendikalara, resmi ve özel meslek kuruluşlarına, yerel yönetimlere ve fertlere de AYM'ne başvurma hakkının tanınması gerektiği belirtilmektedir[2]. Özellikle üzerinde durulan şey bazı ülkelerde mümkün olan "bireysel başvuru" hakkının tanınmasıdır. Zira AYM'ne kişisel başvuru yolunun açılmasının insan haklarının korunması açısından yerine getireceği süzgeç işlevi, Türkiye demokrasisi üzerinde uluslararası yargı organları yönünden ortaya çıkacak sorunların ağır yükünü hafifletebilecek tek seçenek olarak görünmektedir[3]. Gerçekten de, diğer yüksek yargı organlarında son başvuru yollarını tüketen bireylerin yapabileceği tek şey AİHM'ne başvurmaktır. Bu sebeple bu Mahkemeye yönelecek pek çok başvuru Türkiye'nin çoğu kez tazminata mahkum edilmesine sebep olabilecektir. Ancak, AYM'ne bireysel başvuru hakkı tanınmış olsa, AİHM'ne yapılacak başvuru sayısında önemli azalmalar olacağı ve çoğu problemin AYM tarafından çözüldüğü görülebilecektir.

---

1 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 262-263.
2 SAVAŞ, a.g.m., s. 224; Gülsen GÜNEŞ, (2000a) a.g.m., s. 268; KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 263.
3 SAĞLAM, a.g.m., s. 47.

D- İtiraz Yoluyla Denetim Yoluna Başvurabilmek İçin "Menfaat Şartı"nın Gerekli Olması

Genel olarak yargı yerlerinde dava açabilmek için bir hakkın ihlal edilmiş olması gerekmektedir. Bu genel kural iptal davası için aranmamaktadır. İYUK'nun 2 nci maddesinde "*İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından*" iptal davası açılabileceği kabul edilmiştir. İptal davası açılabilmesi için hak ihlalinin istenmemesi, bunun yerine menfaat ihlalinin yeterli sayılması, iptal davasının alanını genişletme, yönetimin hukuka uygunluğunu sağlama amacını gütmektedir[1]. Danıştay da, idarenin hukuka uygunluğunun sağlanması için menfaat ihlali şartının dar yorumlanmaması gerektiğini kabul etmektedir[2].

İdari yargıya bağlı olarak işlev gören vergi yargısı alanında da, dava açılabilmesi için kişisel bir menfaatin ihlal edilmiş olması gerekmektedir[3]. Ancak uygulanması halinde, uygulandığı kesimlerin menfaatlerini ihlal etmeyen, fakat uygulanmadığı kesimler bakımından Anayasaya aykırı durumların doğmasına neden olan vergi kanunları bakımından, menfaat şartı ihlali söz konusu olmadığı için itiraz yoluyla AYM'ne gidilemeyecektir. Örnek vermek gerekirse, memurlara yapılan ödemelerin önemli bir kısmının vergi dışı tutulması, buna karşılık işçi ücretlerinin neredeyse tamamının vergiye tabi olması karşısında bunun eşitlik ilkesine aykırı olduğunu düşünen önemli bir işçi kesimi olmasına karşılık bunların itiraz yoluyla Anayasaya aykırılığı ileri sürmeleri mümkün görünmemektedir. Örnekte de görüldüğü gibi, özellikle belli kesimlere yönelik vergi kolaylıklarının sağlanması halinde, bu kolaylıklardan yararlananların AYM'ne başvurmaları mantıklı olmayacağı ve menfaat şartı olmadığından vergi yargısına başvuramayacakları gibi, bu kolaylıklardan yararlanmayanların da doğrudan kişisel menfaatleri ihlal edilmediği için itiraz yoluyla AYM'ne başvurma imkanları olmayacaktır.

E- Başvuru İçeriğiyle Bağlı Olma

AYM, ancak başvuru dilekçelerinde iptali istenen kanun hükümlerinin Anayasaya aykırılıklarını inceleyebilir. Bir kanun maddesinin tamamı veya belli bir kısmı için iptal istenmesi durumunda inceleme bu madde veya kısım üzerinde yapılabilecektir. Yoksa Mahkemenin, yalnız bir veya birkaç maddesinin iptali istenen ilgili kanunun tamamını veya kısmen iptali istenen kanun maddesinin tamamını

---

1 A. Şeref GÖZÜBÜYÜK, Turgut TAN, **İdare Hukuku**, Cilt 2, İdari Yargılama Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999, s. 338.

2 Danıştay 6. Dairesi, 13.5.1991 tarih ve E: 89/2264, K: 91/1101 sayılı karar, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 84, s. 422 vd.; Danıştay 6. Dairesi, 26.6.1993 tarih ve E: 93/562, K: 93/2506 sayılı karar, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 89, s. 372; Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu, 13.6.1997 tarih ve E: 97/195, K: 97/400 sayılı karar, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 95, s. 81 vd.

3 GÖZÜBÜYÜK, TAN, a.g.e., s. 349.

inceleyip iptal etmesi mümkün değildir. Bu durumda AYM, Anayasanın kendisine vermediği bir yetkiyi kullanmış olur ki, bu durum Anayasanın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ilkesine aykırılık oluşturacaktır.

Başvuru içeriğiyle bağlı olma kuralının istisnası, Anayasada bulunmamakla birlikte, 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 29 uncu maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddenin 2 nci fıkrasına göre; "… *başvuru, kanunun, kanun hükmünde kararnamenin veya içtüzüğün sadece belirli madde veya hükümleri aleyhine yapılmış olup da, bu belirli madde veya hükümlerin iptali kanunun, kanun hükmünde kararnamenin veya içtüzüğün bazı hükümlerinin veya tamamının uygulanmamasını sonucunu doğuruyorsa, Anayasa Mahkemesi, keyfiyeti gerekçesinde belirtmek şartıyla, kanunun, kanun hükmünde kararnamenin veya içtüzüğün bahis konusu öteki hükümlerinin veya tümünün iptaline karar verebilir*". Verilen iptal kararı nedeniyle hukuken uygulanamaz hale geldiği için iptali istenmeyen hükümlerin de, gerekçede belirtilmek suretiyle iptal edilmeleri, uygulanma kabiliyeti kalmayan hükümlerin mevzuat içinden temizlenmelerini sağlamak bakımından faydalı bir uygulamadır. Yoksa bu yetki, AYM'ne uygulanma kabiliyeti bulunan kanun hükümlerini talep olmadığı halde yürürlükten kaldırma yetkisini vermemektedir.

Söz konusu 29 uncu madde hükmüne uygun olarak vergi kanunlarının denetiminde de iptal kararları verildiği görlmektedir. 86/20 esas sayılı başvuruyla, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 3239 sayılı Kanun'un 125 inci maddesiyle değişik 97 nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan ".. *ve belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde yeraltı sularından kamu ve özel kişiler tarafından elde edilen kullanma ve sanayi suları*..." ibaresinin AYM'nce iptali istenmiş, Mahkeme bu ibareyi iptal ettikten sonra, hakkında talep olmadığı halde, 2949 sayılı Kanun'un 29 uncu maddesi hükmüne dayanarak, İstanbul'da yer altı sularını kullananlardan alınacak ücretlerin İSKİ tarafından tahsil edileceğini düzenleyen ve ilgili iptal kararıyla artık uygulama imkanı kalmayan 97 nci maddenin 2 nci fıkrası hükmünü de iptal etmiştir.

AYM'nin başvuru içeriğiyle bağlı olmasına karşın, başvuru dilekçesinde ileri sürülen gerekçelerle bağlı olmaması, denetimde etkinliği artıran ve başvuru sahibinin dikkate almadığı gerekçeler bakımından da ilgili kanun hükümlerinin denetlenmesi sonucu, daha nitelikli denetim yapılmasını sağlayan bir imkan olarak görünmektedir. Mahkemenin gerekçeyle bağlı olmadığı, 2949 sayılı Kanun'un 29 uncu maddesinde, "*Anayasa Mahkemesi; kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğünün Anayasaya aykırılığı hususunda ilgililer tarafından ileri sürülen gerekçelere dayanmaya mecbur değildir. Anayasa Mahkemesi taleple bağlı kalmak kaydıyla başka gerekçe ile de Anayasaya aykırılık kararı verebilir*" ifadeleriyle belirtilmiştir. Bu doğrultuda, AYM pekçok

kararında başvuru dilekçesindekinden farklı gerekçelerle başvuru konusu kanun hükmünü incelemiştir[1]. Bunlardan 01/392 esas sayılı incelemede çeşitli vergi kanunlarında değişiklik yapan 4605 sayılı Kanun'un maddelerinin yürürlük tarihlerini düzenleyen 12 ci maddesinin Anayasanın 2 nci maddesine aykırılığı gerekçesiyle iptali istenmiş, AYM başvuru konusu kanun hükmünü Anayasanın 73 üncü maddesiyle de ilgili görerek bu madde yönünden de incelemiştir.

F- İtiraz Yoluyla Denetimde On Yıllık Süre Sınırı

1982 Anayasası'nın 152 nci maddesi 4 üncü fıkrasına göre; "*Anayasa Mahkemesinin işin esasına girerek verdiği red kararının Resmi Gazetede yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasaya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda bulunulamaz*". İtiraz yoluyla denetimin düzenlendiği 152 nci maddede yer alan bu hükme göre, itiraz yoluyla yapılan başvurular üzerine bir kanun hükmünün esastan incelenmesine geçilmiş, Anayasaya uygun olduğuna karar verilmiş ve başvuru reddedilmiş ise, aradan on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasaya aykırılığı ileri sürülemeyecektir. Ancak, dava yoluyla yapılmış başvuruların esastan incelenmesi sonucu verilmiş olan ret kararlarından sonra bu sürenin geçmesi beklenilmeksizin iptal davası açılabilecektir. Anayasada veya kuruluş kanununda bunu yasaklayan bir hüküm bulunmamaktadır[2]. Başvuru yasağının dava yoluyla yapılan başvurular için söz konusu olmaması yerinde bir uygulamadır. Zira İptal davası ilk görüşte Anayasaya aykırı görünen düzenlemenin belli sürede AYM önüne getirilmesi yoluyla denetimini sağlamaktadır. Henüz bu kanuni düzenleme yeni uygulanmaya başlamış ve uygulama sonuçları alınmamıştır. Soyut düzenlemelerin somut olaylara uygulanması aşaması gerçekleşmediğinden, kanun koyucunun amacı ile bu amacın uygulamada gerçekleşmesi arasındaki ilişki görülememiştir. Bu sebeple, ilk görünüşte Anayasaya aykırılık gerekçeleri ile kanunun uygulanması sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlıklar nedeniyle ortaya çıkabilecek Anayasaya aykırılık gerekçeleri birbirinden farklı olabileceği için dava yoluyla yapılan başvurunun redddilmesine rağmen, aynı kanun hükmü hakkında itiraz yoluyla AYM'ne başvurulabilmesi mümkün olmalıdır. Aksi taktirde başka bir sakınca daha söz konusu olabilecektir. İtiraz yoluyla başvuru imkanının tanınmaması halinde, AYM'nin içtihadını geliştirmesi ve değiştirmesi imkanı ortadan kalkacaktır ki, bunun hukuk devleti ilkesi çerçevesinde kabulü mümkün görünmemektedir. Böyle bir kabul, kanundaki bütün Anayasaya aykırılıkların, sınırlı sayıda kabul edilmiş birkaç makam tarafından görülerek AYM götürülebileceği gibi, neredeyse imkansız bir beklenti içine girmek olacaktır.

---

1 86/5, 90/35, 01/379, 01/392, 01/487, 03/7 esas sayılı kararlar

2 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 270.

Bu düzenlemenin, AYM'nin iş yükünün azaltılması, kanunların uygulanmasında istikrarın sağlanması gibi faydalarının olacağı açıktır. Ancak hakkındaki başvuru reddedilen kanun hükmünün iptali istemiyle tekrar başvuru için öngörümüş on yıllık süre ya da "itiraz yoluyla denetimi yasağı" çok uzun olup, somut norm denetiminin amacını ortadan kaldırmaktadır. Somut norm denetiminin genel olarak üstünlüğü; Anayasaya uygunluk değerlendirmesi ile toplumun evrimi arasında uyum sağlama olduğuna ve kişilere temel haklarını sürekli savunma araçlarını sunduğuna göre, on yıllık yasak, bu denetimden beklenen üstünlüğü ortadan kaldırmaktadır[1]. Bu durum aynı zamanda kanunların Anayasaya uygunluğu ilkesini ciddi bir biçimde zedelemektedir. Çünkü olay mahkemelerinin aynı kanunun aynı hükmüne karşı AYM'ne itiraz yoluyla gelen başvuruların ilişkin olduğu Anayasaya aykırılık durumu, başka bağlamlarda ve başka nedenlere bağlı olarak tekrar ortaya çıkabilir ve değişik hukuki gerekçelere dayanabilir[2]. Bu gerekçelerle başvuramama süresinin beş yıla düşürülmesi önerilmektedir[3].

Vergi kanunlarının denetiminde de, on yıllık süre sınırına uyularak aynı madde ile ilgili itiraz yoluyla yapılan iki farklı başvuruda farklı kararları verildiği görülmektedir. 2464 sayılı BGK'nun 3239 sayılı kanun ile değişik 89 uncu maddesi son fıkrasında yer alan "*katılma paylarına karşı dava açılabilmesi için, katılma paylarının yansının önceden belediyelere ödenmesi gerekir*" hükmünün iptali için 87/19 esas sayılı başvuru yapılmış, AYM, bu yaptığı inceleme sonucu ilgili hükmün Anayasaya uygun olduğu sonucuna vararak, altıya beş oyçokluğuyla ret kararı vermiştir. Sadece bir oy farkla başvurunun reddedilmesi, söz konusu kanun hükmünün Anayasaya uygunluğu konusunda ciddi tereddütlerin yaşandığını göstermektedir. Ancak, ret kararı verilmiş olması nedeniyle, artık on yıl süreyle başvuru yapılması imkanı kalmamıştır. Ondört yıl sonra 01/5 esas sayılı ikinci başvuruda ise, aynı kanun hükmünün Anayasaya aykırı olduğuna ona bir oyçokluğuyla karar verilmiştir. Buna göre, Anayasaya uygun olduğu konusunda ciddi tereddütler bulunan bir kanun hükmü ondört yıl boyunca uygulanmaya devam etmiş ve sonunda sadece bir üyenin muhalefet ettiği bir kararla iptal edilmiştir.

İtiraz yoluyla yapılan başvurunun reddedilmesi durumunda söz konusu olan on yıllık süre içinde başvuru yapılamaması kuralı, önemli eleştirilere konu olmasının yanısıra, dava mahkemelerince uyuşmazlıkların incelenmesi sırasında başka bağlamlarda ve başka nedenlere bağlı olarak Anayasaya aykırılıkların ortaya çıkması durumunda, kanun hükümlerinin ihmal edilmesi ve doğrudan doğruya

---

1 KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 260.

2 Ülkü AZRAK, "İdari Yargıda Anayasaya Uygunluk Sorunu", **Anayasa Yargısı 9**, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1992, s. 335.

3 Bkz. Haşim KILIÇ, "Türk Anayasa Mahkemesi'nin Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Öneri", **Anayasa Yargısı 21**, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 2004, s. 93.

Anayasaya göre karar verilmesini sonucunu doğurabilmektedir[1]. Böylelikle, on yıllık başvuru yasağı, bir bakıma Danıştay'ın Anayasaya uygunluk denetimi yapmasına meşruiyet kazandırmaktadır.

G- Dava Yoluyla Denetimde Altmış Günlük Başvuru Süresi Sınırı

1982 Anayasası'nın 151 inci maddesine göre, dava yoluyla AYM'ne başvuru süresi "*iptali istenen kanun, kanun hükmünde kararname veya İçtüzüğün Resmi Gazetede yayımlanmasından başlayarak altmış gün sonra düşer*". Buna göre, dava yoluyla AYM'ne başvurma hakkı olanlar ancak bu altmış günlük süre içinde iptal davası açabileceklerdir.

Kanunun hazırlanması, Mecliste görüşülüp kabul edilmesi, RG'de yayınlanması gibi aşamalar da dikkate alındığında, bu altmış günlük süreye bu aşamalarda geçen sürelerin de eklenmesiyle, kanunun Anayasaya aykırı olup olmadığını değerlendirmek bakımından sürenin yeterli olacağı söylenebilir. Ancak yine de bir süre sınırının konulmuş olması, bu durumun denetimin sınırlarından biri olarak değerlendirilmesini gerektirmektedir. Seçim dönemleri ya da başka sebeplerle ülke gündeminin yoğun olduğu dönemlerde altmış günlük sürenin başvuru için yetersiz olması söz konusu olabilir. Ancak bu durumun doğrduğu sakıncanın, daha sonra itiraz yoluyla dava açılabilmesi imkanın bulunması nedeniyle önemli ölçüde ortadan kalktığı söylenebilir. Buna karşın vergi kanunları bakımından vergi yargısında dava açabilmek için menfaat şartının gerekli olması ve bu şartın her kanun hükmünün uygulanmasına karşı dava açma imkanı vermemesi durumunda, ancak dava yoluyla başvurular üzerine denetlenebilecek kanun hükümlerinin denetlememesi gibi bir sonuç da doğabilecektir.

Ğ- Yürütme Organına Bırakılmış Düzenleme Alanı

AYM denetiminin sınırları içinde, bugün giderek daha da önemli hale geleni, yürütmeye yapılan yetki devirleri nedeniyle denetlenemez alanın giderek genişlemesidir. Anayasanın 73 ve 167 nci maddeleri gereğince yürütme örgânına devredilen vergilendirme yetkisi kapsamında yapılan düzenleyici işlemler, idari işlemler olarak İdari yargının ve bu kapsamda Danıştay'ın denetimine tabi bulunmaktadır. Yetkilendirme işlemi bir kanunla yapılacağı için söz konusu yetki kanunları anayasa yargısı denetimine tabi olacaktır. Ancak bu kanunlar denetimden geçtikten sonra, ya da bu kanunlara karşı Anayasaya aykırılık iddiasında bulunulmaması durumunda artık Anayasaya uygun bir yetkilendirme ve yürütmenin vergilendirme alanında yetki kullanımı söz konusu olacaktır. Yürütmenin işlemlerine karşı anayasa yargısı yoluna gidilemeyeceği için, bu konudaki yürütme işlemleriyle

[1] AZRAK, a.g.m., s. 335-336.

yapılan vergisel düzenlemeler bakımından anayasa yargısı sınırları dışında bir vergilendirme alanı oluşmuş olacaktır.

Verginin kanuniliği ilkesi gereği kanunla düzenlenmesi gereken, oran, indirim, istisna ve muafiyetlere ilişkin düzenlemelerin, yukarıda zikredilen Anayasa hükümlerine dayanılarak yürütme organınca yapılabilmesi, ancak bu işlemlerin AYM'nce denetlenememesi, Anayasa yargısı denetimi bakımından önemli bir sınır oluşturmaktadır. Bu durum, vergisel düzenlemlerin vergi ile ilgili ilkelere uygunluğunun sağlanması bakımından önemli sorunları doğurmaktadır.

VII- VERGİ KANUNLARI İLE İLGİLİ ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARININ EGEMENLİĞİ KULLANAN ORGANLAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

1982 Anayasası'nın 11 inci maddesinde Anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü "*Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır*" sözleriyle ve paralel bir düzenleme olarak, kanunların ve diğer bazı işlemlerin Anayasaya uygunluğunu denetleyen AYM kararlarının bağlayıcılığı da, 153 üncü maddede, "*Anayasa Mahkemesi kararları Resmi Gazetede hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlar*" sözleriyle ifade edilmiştir.

Yasama işlemlerinin Anayasaya uygunluğunu sağlama işlevini gören Anayasa yargısı denetiminin hedefini AYM'nin ilk zamanlarda verdiği bir kararında[1] net bir şekilde görmek mümkündür: "*Bütün hukuki düzenin Anayasa düzenine uygun olması gerektiğine göre, hangi sebep ve gerekçelere dayanırsa dayansın, Anayasa düzeni içinde Anayasaya aykırı bir kanun hükmünün yürürlükte kalmasına izin verilemez*". Bu amacı gerçekleştirmek için de yukarıda belirtilen Anayasa hükümlerinde ifade edilen bağlayıcılığın hayata geçirilmesi gerekmektedir. Ancak AYM denetimi ile ilgili, önceki bölümde belirtilen sınırlamalar sebebiyle Anayasaya aykırı bütün kanun hükümlerinin yürürlükten kaldırılması mümkün olamamaktadır. Dolayısıyla, AYM etkin bir şekilde vergi mevzuatının Anayasaya uygunluğunu sağlayamamaktadır.

AYM, ancak aykırılık başvurusu yapılırsa ve başvuru içeriğiyle sınırlı olarak denetim yapabilmektedir. Eğer Mahkemeye başvuru imkanına sahip olanlar Anayasaya aykırılığa rıza gösterirlerse veya ilgili kanun hükmünün Anayasaya aykırı olmadığını düşünüyorlarsa, artık Anayasaya uygunluk bakımından inceleme yapılamaması ve Anayasaya aykırı hükümlerin varlıklarını sürdürmesi söz konusu olacaktır. Nitekim Anayasaya aykırılığı açıkça ortada olan "aile reisi beyanı"

[1] 63/152 esas sayılı karar.

uygulaması dava yoluyla AYM önüne götürülmediği gibi, yürürlüğe girdiği dönemde itiraz yoluyla başvuru konusu yapabilecek tek yetkili makam olan Danıştay tarafından da Mahkeme önüne götürülmemiş ve yasama organınca yürürlükten kaldırılıncaya kadar oldukça uzun bir süre yürürlükte kalmıştır.

AYM'nin denetimi esas olarak siyasal kararlar üzerinde olduğu için verilen iptal kararlarıyla siyasal tercihler doğrultusunda belirlenen politikaların engellenmesi ihtimali bulunmaktadır. Bugün, çoğuna göre, Anayasanın öngördüğü mali güce göre vergilendirme ilkesinin sonucu gibi görünen "artan oranlı vergilendirme" yerine (yani sosyal devletin gerektirdiği gelirin yeniden dağılımında vergi oranlarının kullanılması uygulaması yerine), düz oranlı vergilendirmeye geçilmesi (yani daha liberal bir oran yapısının tercihi) AYM'nin mevcut kararları değerlendirildiğinde engellenmesi kuvvetle muhtemel bir politika değişikliği olacaktır. Anayasa yargısının, bu ve benzeri değişen ekonomik koşulların gerekli kıldığı vergi politikası değişikliklerini engelleme ihtimali, vergi politikası değişiklikleri sayesinde içine düştükleri zor durumdan kurtulacak olanlar bakımından olumsuz sonuçlar doğurabileceği gibi[1], değişen ekonomik ve sosyal koşullara uygun bir mali sistemin kurulmasına da engel olabilecektir.

Bugün Türkiye'de yasama, yürütme ve yargı organlarının dahil olduğu bir sistem içinde kanunlar çıkarılmakta, uygulanmakta ve denetlenmektedir. Kanunların çıkarılması için başlangıçta tasarı veya tekliflerin yasama organına sunulması gerekmektedir. Çıkarılan vergi kanunlarının neredeyse tamamı tasarı kaynaklıdır. Hükümeti kuran siyasal partinin, mali yükümlülüklerle ilgili siyasal kararları tasarılar şeklinde Meclise sunulmakta ve kanunlaşarak siyasal meşruiyet kazanmaktadır. Siyasal kararların siyasal meşruiyet kazanması Türkiye'nin mevcut siyasal sistemi bakımından son derece kolay ve normaldir. Zira Mecliste çoğunluğu sağlayan parti veya partilerin aynı zamanda hükümeti kurmaları, özellikle parti disiplininin etkin olması halinde, tasarıların kanunlaşmaması ihtimalini ortadan kaldırmaktadır. Yasama organınca çıkarılan kanun hükümleri AYM önüne götürüldüklerinde iptal edilmezlerse siyasal meşruiyete ek olarak hukuka uygunlukları kesinleşmektedir. Böylelikle, kanunlar hakkındaki hukuka uygunluk karinesi hukuka uygunluk durumuna dönüşmektedir.

AYM işlevini esas olarak yasama işlemleri üzerinde icra etmekle birlikte, idare ve yargının eylem ve işlemleri kanunlara dayalı olmak zorunda olduğundan bunlar üzerinde de dolaylı olarak etkisini göstermektedir. AYM tarafından iptal kararı verilmesi halinde başvuru konusu kanun yürürlükten kalkacağı için uygulanamaz hale gelecek, idare bu kanun hükümlerine göre işlem tesis edemeyeceği gibi, yargı

[1] John B. SHOLLEY, "Equal Protection in Tax Legislation", **Virginia Law Review**, Vol. 24, No. 3, (Jan., 1938), ss. 229-267, s. 229.

organları da bu kanun hükümlerini dikkate alarak karar veremeyecektir. Yasama organı iptal edilen kanuna özdeş kanun çıkarmamalı, ilgili alanda yapacağı düzenlemeleri, AYM'nin iptal kararının gerekçesindeki açıklamaları dikkate alarak yapmalıdır[1]. Aksi taktirde, yeni çıkarılan kanunun da iptal edilmesi söz konusu olabilecektir. AYM bir kararında; "*Anayasa Mahkemesi'nin yerleşik kararlarında da belirtildiği gibi bağlayıcılık, kararların sonuçları kadar gerekçeleri yönünden de geçerlidir. Bu nedenle yasakoyucunun aynı konuda çıkaracağı yeni yasada Anayasa Mahkemesi'nin kararının sonucu ile birlikte gerekçesini de göz önünde bulundurması gerekmektedir*"[2]. Gerekçenin esas önemli olduğu karar türü ise ret kararlarıdır. İdarenin ilgili kanunu uygulaması ve yargı organlarının ilgili kanuna göre denetim yapması sırasında, ilgili kanun hükmünü, AYM'nin ret kararında ortaya koyduğu anlayışa uygun şekilde ele alarak uygulamaya koymaları, sistemin bütünlüğünün ve kuralların istikrarının sağlanması bakımından gereklidir. Ancak bu gerekliliği sağlayacak yaptırımlar öngörülmediği için, farklı yorumlarla, AYM'nin anladığından çok farklı şekilde uygulamalar söz konusu olabilmektedir.

A- Anayasa Mahkemesi Kararlarının Anayasa Yapımı ve Değiştirilmesi Sırasında Vergi İle İlgili Hükümlerin Oluşturulmasındaki Etkileri

Anayasa yapımı "asli kurucu iktidar" tarafından, mevcut anayasal düzen içinde anayasada değişiklik yapılması ise "tali kurucu iktidar" tarafından yapılmaktadır. Asli kurucu iktidar önceki Anayasa ile bağlı olmaksızın Anayasayı yeniden yapma gücüne sahip olduğu ve AYM de gücünü Anayasadan aldığı için, AYM'nin asli kurucu iktidar üzerinde doğrudan bir etkisi olmayacaktır. Ancak dolaylı bir etkiden söz edilebilir. Buna karşın tali kurucu iktidar üzerindeki etki, Anayasa değişikliklerinin AYM'nce denetlenip denetlenemeyeceğine göre değişmektedir. Anayasa değişikliklerini denetleme yetkisi AYM'ne verilmişse tali kurucu iktidar üzerindeki etki de doğrudan olacak, ancak böyle bir denetim yetkisi verilmemişse dolaylı bir etki söz konusu olabilecektir. Türkiye'de bu konuda 1961 Anayasası döneminde yapıldığında açıkça düzenleme yapılmadığından AYM, tali kurucu iktidar tarafından yapılan Anayasa değişikliklerini esastan inceleme ve iptal etme yetkisini kendisinde görmüş ve kullanmıştır. Ancak bu durumun sakıncaları ortaya çıktıkça bu yetkiyi açıkça düzenlenip daraltılarak, nihayet 1982 Anayasası'nın 148 inci maddesinde, Anayasa değişikliklerinin sadece "*şekil bakımından incelenip denetleneceği*" ve şekil bakımından denetimin "*teklif ve oylama çoğunluğuna ve ivedilikle görüşülemeyeceği şartına uyulup uyulmadığı hususları ile sınırlı*" olduğu belirtilmiştir. Buna göre Anayasa değişiklikleri esastan incelenemeyecektir ve dolayısıyla tali kurucu iktidar üzerinde de AYM'nin dolaylı etkisinden söz

---

1 SAĞLAM, a.g.m., s. 58.
2 91/27 esas sayılı karar.

edilebilecektir. Örneğin, 1961 Anayasası'nın 61/3 hükmü (1982 Anayasası, 73/4), AYM içtihatlarının zorlamasıyla Anayasaya dahil edilmiş bir düzenleme olarak kabul edilebilir. Bu düzenlemeyle, vergilendirme konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki devirleri Anayasal dayanağa kavuşturulmuş, vergilendirme yetkisinin kullanımında yürütme organının da söz sahibi olması sağlanmıştır. Böylelikle, daha önce yetki devri içeren ve Anayasaya aykırı bulunan düzenlemeler Anayasaya uygun hale gelmiş ve sonradan yapılacak yetki devirlerinin de yolu açılmıştır.

B- Anayasa Mahkemesi Kararlarının Yasama Organı Üzerindeki Etkileri

AYM incelediği kanunlar hakkında iptal kararı verebileceği gibi, ret kararı da verebilir ya da incelediği kanunu kısmen iptal edebilir. Kısmen iptal bir kanunun bazı maddeleri itibariyle olabileceği gibi, bir maddenin bazı paragraf, bent veya cümleleri ile ilgili de olabilir. Kanunlar hakkında AYM'nin bu kararları, yasama organının çalışmalarında dikkat edeceği ölçütleri ortaya koyması bakımından faydalıdır. Vergi kanunlarıyla ilgili iptal veya ret kararlarının yasama organı üzerindeki etkileri ve yasama organının bu kararlar karşısındaki tutumu karar türüne göre farklı olabilecektir. AYM bir düzenlemeyi iptal ediyorsa, o alanda düzenleme yapılmamış gibi; düzenlemenin bir kısmını iptal ediyorsa, o kısım düzenlenmemiş gibi; iki alternatiften birini iptal ediyorsa, o alternatif yokmuş gibi sonuç doğmaktadır. Ancak her halükarda düzenlemenin sahibi yasama organıdır.

İptal kararı verilmesi halinde yasama organının işlemi hukuk aleminden kaldırılmakta ve bir boşluk doğmaktadır. Bu boşluğun ihmal edilip edilememesi durumuna göre, gerek AYM'nin gerekse yasama organının yapacağı şeyler bulunmaktadır. AYM öteden beri uygulanmakta olan ve pek çok hak ve yükümlülüğün kaynağı olmuş bir kanun hükmünü iptal ettiği zaman, iptal hükmünün yürürlük tarihini ileri bir tarih olarak belirlemek suretiyle, yasama organına, uygulamaların devamlılığında aksamalar meydana gelmemesi için zaman verebilmektedir[1]. Ancak yeni getirilen bir uygulama ile ilgili veya iptali uygulamada sorun çıkarmayacak bir kanun hükmü ile ilgili iptal kararları bakımından yürürlük tarihinin ileri bir tarih olarak belirlenmesine gerek duyulmayacaktır. Diğer bir durum olarak, bir an önce yürürlükten kaldırılması gereken bir kanun hükmünü ise, yürürlüğün durdurulması istenmişse, yürürlüğü durdurma kararıyla iptal kararından çok kısa bir süre sonra uygulanamaz hale getirebilecektir. İptal kararı üzerine yasama organının iki tutum belirlemesi söz konusudur. Birinci tutum, iptal edilen kanunun düzenlediği konuyu düzenleyen yeni bir kanunun çıkarılmamasıdır. Bu durum, o konudaki kanun boşluğunun günlük hayatı etkileyip etkilememesi ile ilgilidir ve esas olarak yasama organının takdirindedir. İkinci tutum ise, yasama organının iptal edilen kanunun yerine yeni bir kanun çıkarmasıdır. Burada da iki ihtimal ortaya

[1] Bununla ilgili örnekler için bkz. Tablo 23.

çıkmaktadır. Birinci ihtimalde, yasama organı iptal kararındaki gerekçeler doğrultusunda Anayasaya uygun bir kanun çıkarabilecektir. Böylece kanun boşluğu ortadan kaldırılmış olacaktır. İkinci ihtimalde ise, iptal edilen kanunla özdeş bir kanun çıkarılabilecektir. AYM kararına karşı tepkisel bir yaklaşımı ifade eden böyle bir tutum, Anayasanın 153 üncü maddesi son fıkrasındaki "*Anayasa Mahkemesi kararları Resmi Gazetede hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlar*" hükmünün ihlali olacaktır. Ancak böyle bir ihlalin önlenmesi de ilgili kanun hakkında AYM'ne başvurulması ve özdeş yeni kanunun da iptal edilmesiyle ortadan kaldırılabilecektir. Hem bu konuya örnek olması ve hem de taşıdığı ilginçlikler nedeniyle 03/48 ve 03/73 esas sayılı kararlar üzerinde ayrıntılı olarak durmakta fayda bulunmaktadır. Bu kararlarda motorlu taşıtlar vergisine ek olarak alınması düşünülen farklı isimde benzer iki düzenlemenin iptali söz konusudur. Bu kararlar dikkatlice incelendiğinde, inclenen vergilerin özellikleri, üyelerin tutumları, yasama organının tavrı ve oy oranları bakımından oldukça ilginç tespitler yapılabilecektir[1]. Bu iki kararla ilgili ayrıntılı bilgiler aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 22: 03/48 ve 03/73 Esas Sayılı Kararların İncelenmesine İlişkin Sonuçlar

	03/48		03/73	
	4837 sayılı Kanun'un 1 ve 2 nci Maddesi		4962 sayılı Kanun'un 21 inci Maddesi	
Kanunun Kabul ve Resmi Gazete Tarihi	3.4.2003 / 11.4.2003		30.7.2003 / 7.8.2003	
AYM Başvuru Tarihi	29.5.2003		11.8.2003	
AYM Yürürlüğü Durdurma ve Esas Hakkında Karar Tarihi	23.7.2003		7.10.2003	
AYM Yürürlüğü Durdurma Kararının Resmi Gazete'de Yayım Tarihi	25.7.2003		11.10.2003	
AYM Kararının Resmi Gazete'de Yayım Tarihi	11.9.2004		20.12.2005	
İlgili Madde	Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi (4837/1)	Ek Emlak Vergisi (4837/2)	Taşıt Vergisi (iptal edilen ek motorlu taşıtlar vergisi ile özdeş kısmı)	Taşıt Vergisi (yeni eklenen kısım)
KARAR	İPTAL	RET	İPTAL	İPTAL
Mustafa Bumin	ret	ret	ret	iptal
Haşim Kılıç	iptal	ret	ret	iptal
Samia Akbulut (Tülay Tuğcu)*	ret	ret	iptal	iptal
Yalçın Acargün	iptal	ret	ret	iptal
Sacit Adalı	ret	ret	ret	iptal
Ali Hüner	iptal	iptal	iptal	iptal
Fulya Kantarcıoğlu	iptal	iptal	iptal	iptal
Aysel Pekiner (Fazıl Sağlam)*	ret	ret	iptal	iptal
Ertuğrul Ersoy	iptal	iptal	iptal	iptal
Ahmet Akyalçın	iptal	iptal	iptal	iptal
Mehmet Erten	iptal	iptal	iptal	iptal

* 03/73 sayılı kararda parantez içinde ismi verilen üyeler oy kullanmışlardır.

Kaynak: Başvuru tarihleri Anayasa Mahkemesi yazıişlerinden alınmış ve çalışmada incelenen kararlardan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

[1] AYM üyelerinin tutumları ve kararlardaki oy oranları çalışma kapsamında değerlendirilmemekle birlikte, konunun içeriği bakımından bu iki kararın ayrıntılı bir şekilde incelenmesi gereği duyulmuştur.

Söz konusu kararların ilki olan 03/48 sayılı karar, 3.4.2003 tarih ve 4837 sayılı "Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun"un 1 ve 2 nci maddeleri ile ilgilidir. Kanunun 1 inci maddesinde, motorlu taşıtlar vergisi yükümlülerinden 2003 yılı başında adlarına tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisi kadar ek vergi alınması düzenlenmiştir. 2 nci madede ise, 2003 yılı emlak vergileri kadar ek emlak vergisi alınması düzenlenmiştir. Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere, başvurunun ek emlak vergisi ile ilgili kısmı altıya beş oy oranıyla yani bir oy farkıyla reddedilmiş, buna karşılık Kanun'un ek motorlu taşıtlar vergisiyle ilgili 1 inci maddesi ise, yediye dört oy oranı ile iptal edilmiştir. Her ikisi de servet vergisi niteliğinde olup, bir servet unsuruna sahip olunması dolayısıyla alınan bu iki ek vergiden birinin Anayasaya uygun bulunurken diğerinin aykırı bulunması dikkat çekici olmuştur. Bu sonucun ortaya çıkmasına, ek emlak vergisi ile ilgili kısma ret oyu veren iki üyenin (Haşim Kılıç ve Yalçın Acargün), ek motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili kısımda karar değiştirerek iptal oyu vermeleri neden olmuştur. Kararda bu iki üyenin iptal kararına farklı gerekçelerle katıldıkları belirtilmekle birlikte bu farklı gerekçelerin neler olduğuna değinilmemiştir.

Aslında her iki ek vergi de kişilerin sahip oldukları servet unsurları üzerinden ve bir defaya mahsus olarak alınmaktadır. Kararda ek motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili hükmün iptal edilmesinin gerekçesi, "*Yasa'nın iptali istenen 1. maddesiyle 2003 yılı içinde alınan motorlu taşıtlar vergisi aynı yıl içinde aynı miktarda ek vergi adı altında ikinci kez alınmaktadır. Oysa, 197 sayılı Yasa gereğince 2003 yılı için motorlu taşıtlar vergisi Vergi Usul Kanunu'na göre yeniden değerleme oranı uygulanmak suretiyle zaten güncelleştirilerek alınmaktadır. Güncelleştirilen yeni miktar üzerinden 2003 yılında ikinci kez ek vergi tahakkuk ve tahsil edilmek suretiyle vergi yükü araç sahipleri aleyhine ağırlaştırılmakta, gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri gibi diğer vergi mükelleflerine de yansıtılmamaktadır. Bu durum, vergi yükünün dengeli, adil, ölçülü ve eşit dağılımını engelleyerek Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen vergilendirme ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır*" şeklinde belirtilmiştir. Ek emlak vergisinin iptal edilmemesi ile ilgili gerekçe ise, "*Emlak vergisinin bir servet vergisi olması nedeniyle bu tür vergilerde ödeme gücüne ulaşabilmesi için mükellefin kişisel ve sosyal durumu ile sahibi olduğu emlakın konumu, değeri ve bazı amaçlar için öngörülen teşvik edici etkenlerin gözetileceği kuşkusuzdur. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'ndaki muaflık ve istisnaların ek vergiler yönünden de geçerli olduğu iptali istenen maddenin ikinci fıkrasında belirtilmiştir. Buna göre, Emlak Vergisi Kanunu'nun 4. ve 5. maddelerinde öngörülen muaflık ve istisnalar ek vergiler için de uygulanacağından emlak sahibi mükellefler yönünden kimi olumsuzluklar giderilmeye çalışılarak vergi yükünün adil ve dengeli dağılımının sağlanması amaçlanmıştır*" denilmektedir. Bu iki gerekçe dikkatlice incelendiğinde; ek motorlu taşıtlar vergisi için geçerli olan ve iptal nedeni olarak kabul edilen, "*vergi yükünün*

araç sahipleri aleyhine ağırlaştırılması", "*gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri gibi diğer vergi yükümlülerine yansıtılmaması*" sakıncalarının ek emlak vergisi için de geçerli olduğu ortadadır. Bunun yanısıra, ek emlak vergisinin iptal edilmemesi gerekçesi olarak ileri sürülen, "*emlak vergisi için geçerli olan istisnaların ek emlak vergisi için de geçerli olması*" durumu ek motorlu taşıtlar vergisi için de geçerli bulunmaktadır. Zira ilgili kanun hükmünde, "*Kanunun yayımı tarihinde 2003 yılı için adına motorlu taşıtlar vergisi tahakkuk etmiş olan gerçek ve tüzel kişilerden*" denilmek suretiyle ek motorlu taşıtlar vergisinin, adına motorlu taşıtlar vergisi tahakkuk etmiş kimselerden alınacağı, yani adına vergi tahakkuk etmeyen, yani bu vergiden muaf tutulanlardan alınmayacağı ortadadır. Bu durumda, ya her iki ek vergi ile ilgili hükmün iptali ya da her ikisi hakkındaki başvuruların reddi gerekirken, sadece ek motorlu taşıtlar vergisinin iptal edilmiş olması, AYM kararlarının isabeti konusunda ciddi kuşkular uyandırmaktadır. Gerekçelerin son derece yetersiz olması ve söz konusu gerekçelerdeki çelişkiler karşısında, bu kararda ciddi anlamda subjektivizmin etkili olduğu, siyasi davranıldığı ve benzeri etkiler nedeniyle bu şekilde verilen karara gerekçe uydurulmaya çalışıldığı izlenimi doğmaktadır. Kararı tartışılır kılan önemli etkenlerden biri de, ek emlak vergisi ile ilgili kısımda ret oyu kullanan iki üyenin ek motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili kısmın iptalini istemeleri ve iptal gerekçelerinin karara yazılan gerekçeden farklı (ancak belirtilmemiş) olmasıdır. Diğer üyeler her iki ek vergi bakımından aynı tutumu sergilerken, bu iki üyenin farklı tutum sergilemeleri karşısında, bu iki ek vergi hakkındaki ortak ve gerçek kanatlerinin ne olduğu sorusu akla takılmaktadır.

Bu sorunun cevabı oldukça kısa bir süre sonra, benzer konudaki 03/73 esas sayılı kararda alınmıştır. 03/48 esas sayılı kararda ek motorlu taşıtlar vergisi hakkında iptal kararı verildikten sonra, başvuru dilekçesindeki yürürlüğü durdurma istemi de görüşülmüş ve iptal edilen 1 inci maddenin yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmiştir. Esas hakkındaki karar ve yürürlüğü durdurma kararı 23.7.2003 tarihinde verilmiş ve yürürlüğü dudurma kararı, 25.7.2003 tarihinde RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Böylelikle Kanunun ek motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili kısmı uygulanamaz hale gelmiştir. Ek motorlu taşıtlar vergisini bir şekilde uygulamak isteyen siyasal iktidar, AYM'nin 03/48 esas sayılı kararındaki garip tutumunun da etkisiyle, ek motorlu taşıtlar vergisini, yürürlüğü durdurma kararının yayımından beş gün sonra, "taşıtlar vergisi" adı altında 30.7.2003 tarih ve 4962 Kanun'la[1] tekrar çıkarmıştır. Böylelikle yasama organı her ne kadar ismi değişik olsa bile iptal edilen düzenlemeyle özdeş bir düzenleme çıkararak AYM kararlarının bağlayıcılığı yönündeki Anayasa hükmüne aykırı davranmıştır. Ancak önceki düzenlemeden farklı olarak bu Kanunda, öteden beri vergi konusu taşıtlara sahip

[1] 7.8.2003 tarih ve 25192 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

olanların yanısıra, 4962 sayılı Kanun'un yayımı tarihinden (7.8.2003) 31.12.2003 tarihine kadar ilgili sicillere ilk defa kayıt ve tescil edilecek olan taşıtlar için de taşıtlar vergisinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu Kanunun incelendiği 03/73 esas sayılı kararda AYM ilgili hükmü iki kısma ayırarak incelemiş ve ilk defa kayıt ve tescil olacak taşıtlardan taşıt vergisi alınmasına ilişkin kısmın oybirliğiyle iptaline karar verilmiştir. İptal edilen ek motorlu taşıtlar vergisiyle özdeş düzenleme ise, yediye dört oyçokluğuyla iptal edilmiştir. Bu oylamada önceki oylamada oy kullanan ve ret yönünde karar veren iki üyenin yerine farklı üyeler oylamaya katılmış ve bu üyeler yerlerini aldıkları üyelerin aksine, iptal yönünde oy kullanmışlardır. Bu durumda olması beklenen şey, taşıtlar vergisinin dokuza iki oyçokluğuyla iptal edilmesidir. Ancak şaşırtıcı bir şekilde, önceki oylamada ek emlak vergisi için ret, fakat ek motorlu taşıtlar vergisi için iptal yönünde oy kulanan iki üye (Haşim Kılıç ve Yalçın Acargün) ret yönünde oy kullanmışlar, Kanun hükmünün bu kısmı, bu sebeple, yediye dört oyçokluğuyla iptal edilmiştir. İsmi farklı fakat birbirinin aynı iki düzenleme hakkında bu kadar kısa süre sonra, tam aksi yönde oy kullanan bu üyelerin tutumunu anlamak güç görünmektedir. 03/73 sayılı karardaki eğilimleriyle, ek motorlu taşıtlar vergisine (aynen ek emlak vergisinde olduğu gibi) karşı olmadıkları görünen bu üyelerin, neden 03/48 sayılı kararda iptal yönünde oy kullandıkları gerekçede de belirtilmediği için bilinememekte ve önemli kuşkulara neden olmaktadır.

İptal kararıyla ilgili olarak üzerinde durulması gereken bir konu da, iptal kararı verme yetkisinin yasama yetkisi olup olmadığıdır. AYM'nin bir vergi kanununu Anayasaya aykırı bularak iptal etmesi ve dolayısıyla söz konusu verginin kalkması hali, yasama yetkisinin kullanımı anlamına gelmez. AYM'nin kanunların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimini yapması ve Anayasaya aykırılığını belirlemesi halinde kanunun iptaline karar verme yetkisi, Anayasanın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ile hukuk devleti ilkesinin bir sonucudur ve Anayasa ile tanınan yargı yetkisinin kullanılmasından ibarettir. AYM Anayasaya aykırı bulduğu bir vergi kanununu iptal ederken, bu kanunla düzenlenen vergiyi kaldırmayı değil, Anayasaya aykırılığını belirlediği kanunun hukuk aleminden silinmesini amaçlamaktadır. Bu itibarla, verginin kaldırılması, AYM'nin verdiği iptal kararının dolaylı bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Yasama organı, Anayasaya uygun bir kanunla yeniden düzenleyebilir[1]. Yasama organının kanunu kaldırması ile, AYM'nin iptal etmesi arasında bazı temel farklılıklar bulunmaktadır:

- Yasama organı kaldırdığı kanunun yerine yenisini yapabilecektir. Kanun koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi bu organa aittir.
- Yasama organı sadece Anayasaya aykırı değil, Anayasaya uygun kanunları da yürürlükten kaldırabilir.

[1] KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 324-325.

- Yasama organı kendiliğinden harekete geçerek bir kanunu kaldırabilir.

AYM iptal kararı verebileceği gibi ret kararı da verebilecektir. Ret kararları kural olarak incelenen kanun hükmünün Anayasaya uygunluğunu ortaya koyan kararlardır. Bu durumda yasama organının bir eylemde bulunmasına gerek yoktur. Böyle bir kanun hükmü, siyasal meşruluğa sahip olma yanında, hukuka uygunluğu kesinleşmiş bir kanun hükmü olacaktır ve itiraz yoluyla AYM önüne getirilerek reddedilmişse, ancak on yıl sonra tekrar incelenebilecektir. Buna karşın AYM, çeşitli yönleriyle Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilebilecek bir kanun hükmü hakkında Anayasaya uygun yorum yaparak, kanun metninin muhtemel anlamlarından Anayasaya uygun olanını seçerek başvuruyu reddetmişse ya da aslında Anayasaya aykırılığı tespit ettiği halde, başvuruyu başka gerekçelere dayanarak reddetmişse, yasama organının harekete geçerek kanunu karardaki gerekçeler doğrultusunda değiştirmesi ve Anayasaya uygunluğu bu şekilde sağlaması yerinde olacaktır. Böyle bir kanun iptal edilmediği için uygulanmaya devam edecektir, ancak aşağıda ifade edileceği gibi, diğer yargı organları tarafından, hukuka uygunluk karinesinden yararlanması şüpheli hale gelmiş bu kanunun uygulanamaz hale getirilebilmesi mümkün olabilecektir. Böyle olmasa bile yani diğer yargı organları da kanunu AYM'nin yorumu doğrultusunda anlasalar ve uygulasalar dahi, vergiyle ilgili Anayasal ilkelere aykırı olduğu tespit edilmiş bir kanunun uygulanmaya devam edilmesi, hukuka ve Anayasal kurumlara güveni zedeleyebilecek ve hukuk dışılığı teşvik edebilecektir.

Yukarıda anlatılanlara kanunun konusunun eksik düzenlenmesi durumuyla devam edilebilir. AYM kararlarında Anayasal anlamda eşitlik ilkesi, "kanun önünde eşitlik" olarak kabul edildiğinden ve bu durumda, kimlerin eşit olduğuna kanunu koyan yasama organı karar vereceğinden, çeşitli kriterlere göre belirlenmiş kişilerin eşit kabul edilerek vergisel yükümlülüklere tabi tutulması veya bazı kimselerin bu yükümlülüklerden bağışık tutulmaları söz konusu olabilecektir. AYM belli bir konuyu eksik düzenleyen kanunları (özellikle de sosyal amaçlı vergi bağışıklıkları söz konusu olduğunda) iptal etmeyerek söz konusu eksikliklerin yasama organınca tamamlanması gerektiğini ifade etmektedir[1]. AYM, haksız yere tahsil edilen vergilerin geri ödenmesi sırasında faiz ödenmemesi ile ilgili başvuruyu incelediği kararlarında[2], "*Mahkemenin başvurusunda öne sürülen 'Devlet tahsil ettiği verginin bir kısmını veya tamamını geri verirken faiz ödemiyor' savı; bir eksik düzenleme iddiası olup, Anayasa'ya aykırılık nedeni olamaz. Yasa koyucu, dilediği zaman bu eksikliği giderebilir*"[3] demek suretiyle sadece mevcut kanunların Anayasaya uygunluğunu denetleyeceğini, yani olana bakarak karar vereceğini, Anayasal

1 Bkz. 87/24 esas sayılı karar.
2 88/7, 88/9, 88/16 esas sayılı kararlar.
3 88/7, 88/9, 88/16 esas sayılı kararlar.

ilkelere uygun olarak kurulması gereken kanuni düzeni, yani olması gerekeni sorgulayamayacağını, yasama organına çıkarılması gereken kanunlar konusunda emir veremeyeceğini veya tavsiyede bulunamayacağını ortaya koymuştur. Bu durumda, bu tür bir boşluğun doldurulması için yasama organının harekete geçmesi beklenecektir. Bu örnekten de görüleceği gibi, aslında hukuksal eşitsizlik ortaya konulmuşken, hakim olan "kanun önünde eşitlik" anlayışı gereği iptal edilmeyen kanunların bu şekilde uygulanmaya devam edilmesi Anayasal düzeni zedeleyecek ve hukuk dışılığı teşvik edebilecektir. Bu olumsuz sonuçları önlemenin iki yolu bulunmaktadır. Birincisi, AYM'nin "kanun önünde eşitlik" anlayışından "hukuksal eşitlik" anlayışına geçmek suretiyle, eksik düzenlemeleri iptal etmesi ve yasama organını ilgili konuyu ilgili herkesi kapsayacak şekilde düzenlemeye zorlamasıdır. Ancak AYM'nin vergi kanunları ile ilgili bugüne kadar vermiş olduğu kararlar bu konuda pek ümit verici değildir. Bu tür eksikliklerin giderilmesinin ikinci yolu ise, mevcut uygulamada olduğu gibi AYM'nin sorumluluğu yasama organına bırakması ve yasama organının eksikliği gidermesidir. Bu doğrultuda yasama organı, gerek AYM kararlarındaki gerekçeler doğrultusunda ve gerekse kendiliğinden harekete geçerek vergi kanunlarındaki eksiklikleri gidermek için zaman zaman gerekli düzenlemeleri yapmıştır. Aşağıda bunlara örnekler verilmiştir:

1- 4369 sayılı Kanun'la GVK'da sadece ücretliler için tanınmış olan "sakatlık indirimi"nin, diğer bir emek geliri olan serbest meslek kazançları için de kabul edilmesi, indirimden yararlananları genişleterek Anayasal eşitlik ilkesinin gerçekleşmesine hizmet etmiştir. Verginin genelliği ilkesi gereği vergi bağışıklıklarının objektif nedenlere dayanma zorunluluğu bulunmaktadır. Böylece sakatlık indirimi uygulaması büyük ölçüde bu objektif kıstasa dayanmış bulunmaktadır[1].

2- Katma değer vergisinde önceden sadece gıda maddeleri ile ilgili indirimli orana tabi işlemlerde iade söz konusuyken, 4369 sayılı Kanun'la iade kapsamının genişletilmesi de bu kapsamda değerlendirilebilir. 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikten önce, iade sadece temel gıda maddeleri satışlarında tanınmıştı. Bu sebeple indirimli orana tabi diğer malları satanların üzerinde katma değer vergisi yükü kalıyor ve bu durum verginin tarafsızlığı ilkesini bozuyordu[2]. Bu sebeple de eşitlik, mali güce göre vergilendirme gibi ilkelere aykırılıklar ortaya çıkıyordu.

3- 4369 sayılı Kanun'la VUK'nun 112 nci maddesine 4 numaralı bent eklenerek fazla ve yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince tamamlanması gereken belgeler yükümlü tarafından tamamlandıktan sonra, tamamlandığı tarihi takip eden üç ay

1 Gülsen GÜNEŞ, (2000a) a.g.m., s. 265-266.
2 ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 411.

içinde iade edilmemesi halinde, düzeltme fişinin yükümlüye tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için tecil faizi oranında hesaplanan faizin yükümlüye ödenmesini düzenlemektedir. Bu kanuni düzenlemeden önce vergi iadelerinde yükümlüye faiz ödenmesi söz konusu değildi. Yükümlünün vergisini geç ödemesi nedeniyle faiz ödemek zorunda kalmasına karşın, Devletin geri ödemede faiz ödememesinin Anayasaya aykırılığı nedeniyle yapılan başvuruda AYM, eksik bir düzenleme bulunduğunu ve (ihmal yoluyla Anayasaya aykırılık denetlenmediğinden) eksikliğin denetime tabi tutulamayacağını, bu eksikliğin yasama organınca her zaman tamamlanabileceğini belirterek başvuruyu reddetmişti[1].

4- 28.3.2007 tarih ve 5615 sayılı Kanun'un[2] 2 nci maddesiyle GVK'nun mülga 32 nci maddesi yeniden düzenlenerek ücret geliri elde edenler için "en az geçim indirimi" kabul edilmiş, böylece sosyal devlet ilkesinin bir gereği olan bu uygulamaya geçişte önemli bir adım atılmıştır. Çeşitli gelir unsurlarına yönelik pekçok ve karmaşık istisna ve muafiyet uygulaması yerine, herkesin elde ettiği gelirin belli bir miktarının vergi dışı tutulması ve bu miktar üzerindeki gelirden vergi alınması, sosyal adalet anlayışına ve vergi adaletine daha uygun görünmekte olup[3], bu uygulamanın ücret gelirleri dışındaki gelir unsurları bakımından da tanınması daha da yerinde olacaktır.

Yasama organının eksik düzenleme yapması yanında bazı konularda düzenleme yapmaması da konu açısından tartışılabilir. Vergilendirme yetkisinin esas kullanıcısı olan yasama organının, bu yetkisini kullanıp kullanmama konusunda tercih hakkına sahip olup olmadığı AYM'nce tartışılmıştır. Yüksek mahkeme, 4108 sayılı Kanun'nun turizm bölgelerinde talih oyunları salonları işleten gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin ödeyecekleri asgari vergi miktarları ile ödeme usulleri ve zamanını belirleyen kuralının, Anayasa'nın 48 inci maddesine aykırı olmadığı sonucuna varırken de, devletin özel teşebbüslerinin ulusal ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun çalışmasını sağlayacak ekonomik ve sosyal politikaları uygulamakla görevli olduğunu belirttikten sonra, "*Devletin kendisine yüklenen görevleri ve istenilen kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için bu hizmetlere karşılık olan kaynakları vergi koyma ve alma yetkisini kullanarak sağlaması gerekmektedir. Bu yönden vergi koyma yetkisinin kullanılması, siyasal ve ekonomik bir zorunluluktur*" demiştir.. *Yasakoyucu, Devletin bu amacı gerçekleştirmesi yönünde milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun olarak anayasal sınırlamalar içinde kimi düzenlemeler getirebileceği gibi bunları değiştirmeye ve kaldırmaya da yetkilidir*"[4] demek suretiyle, vergi koymanın siyasal ve ekonomik bir

---

1 88/7 esas sayılı karar
2 4.4.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
3 TOSUNER, ARIKAN, TEKBAŞ, a.g.e., s. 122-123.
4 96/75 esas sayılı karar.

zorunluluk olduğuna vurgu yapmıştır. Acaba bu konuda hukuksal bir zorunluluk da bulunmakta mıdır ya da gerekli düzenlemeler yapılmazsa bunun müeyyidesi bulunmakta mıdır? Burada yasama organının asli düzenleme yapması noktasında, bunun yürütme gibi bir görev değil; bir yetki olduğunu özellikle belirtmek gerekir. Dolayısıyla yasama organı, öncelikle, ÖZBUDUN'un belirttiği gibi, elbette Anayasanın hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olacak kanunları çıkaracaktır. Ancak bu, sadece siyasal bir yükümlülük olarak algılanabilir; burada hukuksal bir sorumluluk söz konusu edilemez. Hatta Anayasada bazı kanunların belli bir süre içerisinde çıkarılmasını emreden hükümlerin bulunması durumunda bile, bunun hukuksal bir yaptırımı söz konusu edilemez[1]. Doktrinde ATAR bu konuda farklı bir görüş savunmaktadır. Yazara göre böyle bir durumda, yani Anayasada belli bir süre içerisinde çıkarılması istenen kanunların ya da temel hak ve özgürlüklerin uygulamaya sokulmasını sağlayacak olan kanunların TBMM tarafından çıkarılmaması durumunda, zarar gören kişiler uğramış oldukları zararın tazmini için yasama organına karşı hukuksal sorumluluk açısından dava açabileceklerdir. Bu konuda örnek olarak, Anayasanın 60 ıncı maddesinde belirtilen "*Herkes sosyal güvenlik hakkına sahiptir. Devlet bu güvenliği sağlayacak gerekli tedbirleri alır ve teşkilatı kurar*" hükmü gösterilmiş ve bu amaçla Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu ve Bağ-Kur kanunlarının çıkarılmış olduğu belirtilmiştir. TBMM'nin sosyal güvenlik kuruluşlarının kurulmasına ilişkin kanunları Anayasadaki bu direktife rağmen çıkarmaması durumunda, görevini yerine getirmediği için, sosyal güvenlikten yoksun kalan vatandaşlara karşı hukuksal sorumluluğunun olması gerektiği savunulmaktadır[2]. Ancak yasama organının Anayasada belirtilen konularda kanuni düzenleme yapması hukuksal bir zorunluluk olarak algılansa bile, Türkiye'de "ihmal yoluyla Anayasaya aykırılık" kabul edilmediği ve bu konuda AYM denetimi söz konusu olmadığı için yasama organı bu zorunluluğun gereklerini yerine getirmesi için zorlanamayacaktır.

AYM – yasama organı etkileşiminde bir diğer önemli konu, AYM'nin yasama yetkisi kullanmasını engellemeye yönelik Anayasanın 153 üncü maddesindeki düzenlemedir. Söz konusu düzenlemeye göre, "*Anayasa Mahkemesi bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin tamamını veya bir hükmünü iptal ederken, kanun koyucu gibi hareketle, yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm tesis edemez*". AYM bu konuyla ilgili bir kararında[3], "*Anayasa Mahkemesi, Anayasaya aykırı bulduğu yasaları iptal ederek yürürlükten kalkmasını sağlar. Yasa koyucu gibi davranarak yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm kuramaz. Anayasanın öngördüğü ve mutlak düzenlemesini istediği hususlara yer vermeme durumu*

1 ÖZBUDUN, (2003) a.g.e., s. 166.
2 Bkz. ATAR, (2000) a.g.e., s. 141.
3 88/3 esas sayılı karar.

dışındaki, yasanın isterse getirebileceği bir kuralı getirmemesi eksikliği, iptal nedeni olamaz" demek suretiyle, hem eksik düzenlemelerin iptal nedeni olamayacağını, hem de kendisinin kanun koyucu gibi davranarak yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde karar veremeyeceğini belirtmektedir. Ancak, AYM bir iptal kararı dolayısıyla değilse bile vermiş olduğu bir ret kararında, kanunla düzenlenmemiş bulunan vergiyi doğuran olayı kendisi belirterek kanun koyucu gibi hareketle hüküm tesis etmiştir[1]. Ancak, AYM'nin kararlarının denetimi ve iptali söz konusu olmadığı için bu konuda yapılabilecek bir şey bulunmamaktadır.

Kuvvetler ayrılığı ilkesi bakımından çok gerekli bir kural olan, "kanun koyucu gibi hareketle kural koyamama" sınırlaması AYM'ni çok sabırlı bir terbiye edici konumuna sokmaktadır. Buna göre dinamik yaşamın gerekleri kanun koyucuyu yeni kanunlar yapmaya itecek, ancak yeni kanun Anayasaya aykırı bulunursa iptal edilecek, kanun koyucu, tekrar kanun yapacak ve bu kanun da iptal edilebilecektir. Böylelikle deneme-yanılma yoluyla kanun koyucu iptal edilmeyecek kanunu bulmaya çalışırken, sabırlı terbiye edici olan AYM sessizliğini bozmadan kanun koyucunun Anayasaya uygun ve hayatı kavrayan kanunlar yapmasını bekleyecektir. Kanun koyucunun girmiş olduğu labirentlerden çıkma problemini, AYM'nin zaman zaman istikrarsız ve nitelikli sosyolojik tahliller içermeyen gerekçelerinin ışığından yararlanarak ivedilikle çözülebilmesi ihtimali, mevcut örneklerden görüldüğü kadarıyla, bugün için Türkiye'de çok da mümkün değildir. AYM'nin Anayasanın birkaç maddesine aykırılıkla ilgili başvurularda genelde tek maddeden iptal edip, diğer maddeler bakımından değerlendirme yapmaması bu konuda gelişimi de engellemektedir ve yukarıdaki kaygılı duruma sebep olabilmektedir. AYM bir kararında[2]; "*Anayasa Mahkemesi'nin yerleşik kararlarında da belirtildiği gibi bağlayıcılık, kararların sonuçları kadar gerekçeleri yönünden de geçerlidir. Bu nedenle yasakoyucunun aynı konuda çıkaracağı yeni yasada Anayasa Mahkemesi'nin kararının sonucu ile birlikte gerekçesini de göz önünde bulundurması gerekmektedir*" demek suretiyle kararların sonuçları kadar gerekçelerinin de bağlayıcı olduğunu belirtmiştir. Ancak yukarıda belirtildiği gibi, genel olarak değerlendirildiğinde gerekçelerin niteliksel yetersizliği karşısında bu kararın yukarıda belirtilen kaygıları giderici bir etkisinin olmayacağı ortadadır.

AYM – yasama organı etkileşiminde bir diğer önemli konu ise, AYM'nin yasama organı ile birlikte hareket ederek, yasama organının kurucu iktidarın yetkilerini gasp etmesine göz yummasıdır. Kurucu iktidar tarafından oluşturulan Anayasada yer alan ilkelerin ve Anayasal düzenin korunması bakımından asli düzenleme yetkisi olan yasama organını denetleyerek önemli bir görev yürüten

1 94/80 esas sayılı karar.
2 91/27 esas sayılı karar.

AYM'nin, yasama organından gelen ve bu organın yetkilerinin ötesine geçerek kurucu iktidarın yetki sahasına giren taleplerini iptal etmek yerine onaylaması halinde, AYM – yasama organı işbirliğiyle kurucu iktidarın yetkileri gaspedilmiş olacaktır. Anayasanın değiştirilmesinin mümkün olduğu Anayasal sistemlerde, Anayasadaki kurallara uygun olarak yasama organı anayasayı değiştirebilecek ve "tali kurucu iktidar" olarak fonksiyon görecektir. Ancak çoğu ülkede Anayasanın değiştirilmesi, nitelikli oy çoğunluğunu gerektiren ve normal kanunların çıkarılmasından farklı prosedürlere tabi tutulan bir süreçtir. Bu oyçoğunluğunu ve bu prosedürleri gözetmeksizin, yasama organından gelen ve Anayasaya aykırılıklar içeren çeşitli kanunların AYM'nce iptal edilmemesi yukarıda belirtilen yetki gaspının ortaya çıkmasına neden olacaktır. Bununla ilgili örnekleri, Türk AYM'nin uygulamalarında görmek mümkündür. Örneğin, Anayasa ile Bakanlar Kurulu'na vergilerin indirim, istisna, muafiyet ve oranları konusunda yetki verilebileceği kabul edilmişken, vergi cezalarının miktarını belirleme yetkisi Anayasaya aykırı bulunmamış, bu konuda kurucu iktidarın amaçladığından daha geniş bir yetki kullanımına geçit verilmiştir[1].

C- Anayasa Mahkemesi Kararlarının Yürütme Organı Üzerindeki Etkileri

Vergi kanunlarının denetiminde AYM denetimi - yürütme ilişkisi iki yönden önem arzetmektedir. Bu iki yön aynı zamanda Bakanlar Kurulu'nun vergi hukukundaki yeri ile bağlantılıdır. İlk olarak, vergi kanunlarının neredeyse tamamı tasarılara dayanmakta olup, Meclise sunulan tasarıların reddedilmesi son derece güçtür. Bu sebeple, temel ekonomik kararların yürütme işlemi veya kanun yoluyla alınması arasında ciddi bir fark görmek mümkün değildir[2]. AYM denetimi - yürütme ilişkisinin ikinci yönü ise, vergi kanunlarıyla hergeçen gün daha da genişleyen kapsamda Bakanlar Kurulu'na aktarılan yetkilerle ilgili olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergi ile ilgili tasarıların temel işlevi, hükümetin programına koyduğu ve gerçekleştirmeyi amaçladığı gelir politikaları ve vergi kanunları aracılığıyla ulaşılmak istenen diğer politika amaçlarının gerçekleştirilmesine hizmet etmektir. Başka bir deyişle, hükümetin siyasal kararlarının kanunlaşarak uygulanması, bu siyasal kararları ifade eden tasarıların kanunlaşmasıyla mümkündür. Eğer insiyatif, Türkiye'de olduğu gibi, yürütmeyi ve yasamayı kontrolünde bulunduran siyasal parti veya partilerin elindeyse ve bu partilerin esas faaliyet mekanları yürütme organı sahası ise, Anayasa yargısı denetimi yasama organlarının işlemlerinden ziyade, uygulamak istedikleri programlarla ilgili düzenlemeleri yasama organından geçirmek zorunda bulunan yürütme organlarına ve geri planda iktidarda bulunan siyasal

---

1 Bkz. 86/5 esas sayılı karar.
2 ÖZBUDUN, (1992) a.g.m., s. 4-5.

partinin program ve anlayışına ilişkin bir denetimdir denilebilir. Bu gerçek, esas olarak siyasal kararlar olan[1] vergi ile ilgili kararları denetleyen AYM denetiminin siyasal denetim olduğu yolundaki görüşlerle de örtüşmektedir.

Böyle olunca, vergi kanunları ile ilgili AYM denetimi bir bakıma siyasal iktidarın siyasal kararlarının denetimi olmaktadır. Hükümet programının gerçekleşmesinin araçlarından biri olan vergi kanunlarının iptali halinde, iptal edilen kanunların nitelik ve niceliğine göre program hedeflerinden sapmalar söz konusu olabilecektir. Buna göre, bir yandan yürütme organı yasama organı aracılığıyla siyasal kararlarını hayata geçirirken, diğer yandan AYM, yasama organının işlemlerini denetlemek suretiyle yürütme organının siyasal kararlarını denetlemekte, siyasal tercihlerin hukuksal ölçülere uygunluğunu sağlamaya çalışmaktadır. Böylelikle, vergi hukukunda yürütmenin ağırlıklı konumu karşısında, AYM'nin bir denge organı olarak işlev gördüğü söylenebilecektir[2].

Yürütme programına uygun kanun tasarılarını hazırlayıp Meclise göndermekle bunlara "siyasal meşruluk" kazandırmakta, bu kanunlar AYM'nin denetiminden geçip Anayasaya uygun bulunduklarında da, daha önce karine olarak mevcut bulunan "hukuksal meşrulukları" kesinleşmektedir. Buna göre, AYM yargıcının yapmış olduğu içtihatlar, hukuk düşüncesini maddileştirmek gibi bir fonksiyon görecektir[3].

Türk Vergi Sistemi'nin gelişimi ve AYM'nin vergi kanunlarını denetlemesiyle ilgili sonuçlar değerlendirildiğinde, vergi politikaları konusundaki siyasal tercihlerin pek engellenmediği görülmektedir. Özellikle ekonomik kriz dönemleri ve diğer olağanüstü dönemlerde ortaya çıkan finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla çıkarılan ve çoğu zaman Anayasal ilkelere aykırı olan vergi kanunlarının iptal edilmemesi, AYM'nin sorumluluk sahibi siyasal iktidarın olağanüstü durumların aşılmasına yönelik siyasal kararlarını, olumsuzluklarına rağmen desteklediğini göstermektedir. Ancak bazen, verilen iptal kararlarının çeşitli hedeflerin gerçekleştirilmesine engel olduğu görülmektedir. AYM'nin 03/48 esas sayılı kararla iptal ettiği ek motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili düzenleme ve 03/73 esas sayılı kararla iptal ettiği taşıtlar vergisi ile ilgili düzenleme, ekonomik kriz sonrası ihtiyaç duyulan ek finansmanın sağlanmasına yönelik olarak getirilmiş düzenlemeler olup, söz konusu iptal kararları bu vergilerle ek finansman sağlanması amacına engel olmuştur.

---

1 Bkz. BAŞARAN, (2000) a.g.m., s. 99.

2 AKGÜNLER ve diğerleri, "Hukuk Devletinde Yargı", **Milliyet Gazetesi**, 29 Mayıs 1976'dan aktaran ÜNSAL, a.g.e., s. 127, dp. 3.

3 Bakır ÇAĞLAR, "Anayasa'nın Hukuku ve Anayasa'nın Yargıcı – Yenilenen Anayasa Düşüncesi Üzerine", **Anayasa Yargısı 8**, Anayasa Mahkemesi Yayını, İstanbul, 1991, s. 18.

AYM'nin yürütme organı üzerindeki ikinci etkisi Bakanlar Kurulu'na yetki veren kanunları denetlemek şeklinde ortaya çıkmaktadır. AYM'nin bu konudaki denetim sonuçları değerlendirildiğinde, matrah belirleme yetkisinin verilmesi, kanunda miktarı gösterilmemiş mali yükümlülüğün miktarını belirleme yetkisi ve vergi miktarlarını yirmi katına kadar artırma yetkisi dışında, vergi cezası miktarını belirleme, vergi oranlarını sıfıra indirme gibi pek çok yetki devri hükmünün Anayasaya aykırı bulunmadığı görülmektedir. Yüksek Mahkeme'nin, yürütme organına tanınan oldukça geniş ve çeşitli yetkilerle ilgili düzenlemeleri Anayasaya uygun bulması konusundaki yaklaşımının savunulması ve benimsenmesi güçtür. AYM'nin "dış ticaret" ve "vergi ödevi" konularında Bakanlar Kurulu'na tanınan düzenleme yetkisinin "kanunilik ilkesi" çerçevesi dışında tamamen serbest ve yapıcı nitelikte bulunduğu yolundaki düşüncesine katılmak kesinlikle mümkün değildir[1]. Zira "*Bakanlar Kurulu kararlarının kazai murakebeye tabi olması da, kanunun Anayasaya uygunluğunu tayin için ölçü olamaz, çünkü yürütme organı kanunun çizdiği sınır içinde kalabilir. Fakat bu hudut yetersiz veya Anayasaya aykırı olabilir*"[2]. Buna göre, Bakanlar Kurulu kanuna uygun olarak yetki kullanmakla birlikte, yapılan düzenleyici işlemler Anayasaya aykırılıklar oluşturabilecektir. Örneğin, GVK'nun 94 üncü maddesiyle verilen yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu'nun farklı ödeme türleri için farklı tevkifat oranları belirlemesi halinde, aynı mali güce sahip olan kimselerin farklı miktarlarda vergi ödemeleri, hatta bunlardan bazılarının hiç vergi ödememesi gibi bir sonucun Anayasaya aykırı olacağı ortadadır.

Bakanlar Kurulu'na yetki devriyle ilgili olarak, AYM'nin henüz Bakanlar Kurulu'na yetki devrinin Anayasal dayanağa kavuşturulmadığı dönemde vermiş olduğu bir kararında ortaya koyduğu yaklaşımıyla sonraki dönemlerde benimsediği yaklaşımı bağdaştırmak mümkün değildir. Söz konusu 70/55 esas sayılı kararda, AYM'nin vergi kanunlarında denetleyeceği konulardan birinin de "*kanunun mali gücü saklı tutup tutmadığı keyfiyeti*" olduğu, vergi oranının tayini ve değiştirilmesi kararname ile olunca AYM'nin bu açıdan denetim yapamayacağı belirtilmiştir. Bu kararıyla AYM yürütmenin güçlendirilmesi halinde kendi denetiminin dışına çıkılacağını önceden belirtmiş, bir bakıma kurucu iktidara, kendi denetimine karşı atak için yol göstermiştir. Kısa süre sonra da, yapılan Anayasa değişikliği ile yürütme organına vergilendirme alanında önemli yetkiler verilebileceğine ilişkin hüküm Anayasaya konulmuş ve artık kararname ile çeşitli konularda düzenleme yapma imkanı söz konusu olmuştur. 70/55 esas sayılı kararda belirtildiği üzere, bugün kararname ile düzenlemenin oldukça yaygın ve yoğun olduğu göz önüne alındığında, AYM'nin "mali güce göre vergilendirme" konusunda denetim imkanın son derece daraltılmış olduğu görülmektedir. Örneğin, aynı mali güce sahip olan ve

[1] DURAN, (1986a) a.g.m., s. 16-17.
[2] 63/4 esas sayılı karara ilişkin karşı oy yazısı.

menkul sermaye iradı elde eden kimselerden devlet tahvili ve hazine bonosu faizi elde edenlere uygulanacak tevkifat oranlarının farklı belirlenmesi durumunda (ve özellikle tevkifat yoluyla ödenen vergi nihai vergi ise), mali güce göre vergilendirme ilkesi ihlal edileceği halde Anayasaya aykırılık denetimi yapılamayacaktır.

Bakanlar Kurulu'na, ilgili konuda tüm yükümlüler bakımından oran ve miktar belirleme yetkisi verilmesi daha az olumsuz sonuçlar doğurabilir, ancak, farklı ölçülere göre gruplar oluşturarak farklı vergi oran ve miktarları belirleme yetkisinin kullanılması sonucu yapılan düzenlemeler, eşitlik[1], mali güce göre vergilendirme ve dolayısıyla vergi adaleti ilkelerini zedeleyebilecektir. Yetki kanunları denetlendiği halde, Bakanlar Kurulu'nca çıkarılan kararnameler AYM'nce denetlenemeyeceği için, Anayasal eşitlik ilkesinin ihlaline karşın kararname yürürlükte kalmaya devam edebilecek ya da bu tür kararnameler Danıştay tarafından iptal edilecektir. Ancak, Danıştay'ın yetkilerinin sınırları bakımından böyle bir durumun tartışılması gerekmektedir.

Burada tartışılması gereken bir başka konu da, Bakanlar Kurulu'na nihai vergi oranlarından daha yüksek vergi tevkifatı oranı belirleme yetkisinin verilmesidir. Böyle bir durumda bazı vergi yükümlülerinin sonuçta ödemeleri gereken vergi miktarından daha fazla bir miktarı tevkifat yoluyla ödeyerek, karşılıksız borç vermeleri gibi bir durum ortaya çıkar ki, bu durum, enflasyon oranı miktarınca fazla vergi ödeme ve faiz gelirinden mahrum kalma sonuçlarıyla, mali güç, eşitlik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı gibi ilkelere aykırılık oluşturacaktır.

Düzenleyici işlemlerin ağırlıklı olarak yasama organı tarafından yapılması ile yasama organınca yürütme organına verilen yetkiler çerçevesinde yürütme organınca yapılması arasında anayasa yargısının etkinliği bakımından fark bulunmaktadır. Yürütme organının işlemleri anayasa yargısı denetimine tabi olmadığından, vergilendirme yetkisinin kullanımının her geçen gün daha az denetlenmesi gibi olumsuz bir sonuç ortaya çıkabilecektir. Bu doğrultuda, diğer yetkilerin yanısıra tevkifat oranlarını belirleme yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilmesinin bir amacı veya sonucu da, AYM denetiminden kaçmak olmuştur. Örneğin, GVK'nun 94 üncü maddesinde değişik ödeme türleri için farklı oranlar belirlenmiş olsaydı, muhtemelen bu oranlar, AYM tarafından eşitlik ilkesine aykırı bulunarak iptal edilebilecekti. BKK ile düzenleme bu riski ortadan kaldırmıştır. Danıştay da, kanuna uygun olarak yapılan bu belirlemeyi hukuksal açıdan iptal edemeyecek, yerindelik denetimi yapamayacaktır. Böylelikle hükümet, bir yandan teknik olarak çok daha kolay bir biçimde vergi oranlarında değişiklik yapabilme imkanına kavuşurken, diğer taraftan, vergi oranı değişikliği ile ilgili düzenlemelerin yargı organlarınca iptalini de engellemiş olmaktadır. Oranları BKK ile belirlemenin bu

[1] Gülsen GÜNEŞ, (2000a) a.g.m., s. 266.

avantajlı durumu, kanun değişikliğinin ertesi günü BKK kararı çıkarılmasını da açıklamaktadır. Her ne kadar, Bakanlar Kurulu'na verilen yetkilerin ekonomik koşullarda önemli değişiklikler olması halinde ve zaman içinde kullanılabileceği ve kanunun yürürlüğe girmesinin ertesi günü böyle bir yetki kullanımının yetki aşımı olduğu iddia edilebilse de; Anayasa'da bu konuda bir açıklığın bulunmaması karşısında, Bakanlar Kurulu'nun elde ettiği insiyatifi oldukça etkin kullandığı görülmektedir. Bakanlar Kurulu'na yetki veren vergi kanunu maddeleri birer çerçeve madde olarak görülmektedir. Bu maddelerle genel olarak konu düzenlenmekte ve Bakanlar Kurulu'na devredilecek yetkiler ve bunların sınırları belirlenmektedir. Bundan sonra, Bakanlar Kurulu, planladığı daha ayrıntılı düzenlemeleri, yasanın çıkmasından sonra yürürlüğe koymaktadır.

Yürütme organı üzerinde AYM denetimi iptal ve ret kararları yönünden değerlendirilebilir. Bakanlar Kurulu'na yetki veren kanunların AYM'nce iptal edilmesi halinde, kanun ortadan kalkacağı için ilgili konuda Bakanlar Kurulu'nun yetki kullanabilmesi söz konusu olmayacaktır. Ayrıca kanun iptal edilinceye kadar yapılmış düzenleyici işlemler de kanuni dayanaktan yoksun kaldıkları için ortadan kalkacaklardır. Bununla paralel olarak, vergi idaresinin de, vergi kanunları iptal edildiğinde, kararın iptali ile yayımlanması arasında geçen zaman sürecinde, zorunluluk yoksa idarenin iptal edilen kanun hükmüne dayalı işlem yapmaması gerekir[1]. Böyle bir tutum Anayasaya uygunluğun sağlanması bakımından gerekli, fakat, iptal edilen kanuna dayalı işlem yapılması halinde, ilk derece mahkemeleri ve Danıştay'ın önlerine gelen uyuşmazlıkları iptal kararı yönünde çözmeleri mümkün olabilecektir. Başvurunun reddedilmesi halinde ise, kanun yürürlükte kalacak ve Bakanlar Kurulu kendisine aktarılan yetkileri kullanabilecektir. Ancak bu durumda, ret gerekçesinin dikkatle incelenmesi ve şayet gerekçede Anayasaya uygun yorum yapılarak ret kararı verilmişse bu yorum doğrultusunda yetki kullanılması gerekliliği bulunmaktadır. Yetkinin bu doğrultuda kullanılıp kullanılmadığının denetimi de Danıştay tarafından yapılacaktır.

Bakanlar Kurulu'na oldukça önemli yetkileri aktarmasına karşın, KHK'lerde olduğu gibi bu yetkilerin kullanılmasına ilişkin sınırları belirlemeyen Anayasa koyucu, AYM'nin kaygılarını haklı çıkarmıştır. Bu kaygıları ortadan kaldırmak için iki yol önerilebilir. Birincisi, Bakanlar Kurulu'nun yetki kullanımına ilişkin sınırlamaların (ne kadar süreyle, ne sıklıkla kullanılacağı vb. gibi) Anayasaya konulmasıdır. Bir diğer yol ise, bu tür sınırlamaların Anayasada bulunmaması mevcut durumu içinde, AYM'nin, yetki kullanımının sınırlarını belirlemesidir. Ancak, vergilendirme ilkelerine uygunluğu sağlayabilecek böyle bir yaklaşımın, AYM'nin yerindelik denetimi yapması ve realist yorum anlayışına kayması, sonuçta da yargıçlar hükümeti

[1] ULER, a.g.m., s. 531.

eleştirilerine maruz kalması sakıncalarını doğuracağı ortadadır. Bu iki yol dışında, bugün pek kabulü mümkün olmayacak bir öneri olarak, verginin temel unsurları ile ilgili ve kanunilik ilkesinin istisnası şeklindeki düzenlemeler olan Bakanlar Kurulu kararlarının AYM denetimine açılmasıdır. AYM'ne bireysel başvuru yoluyla denetimin söz konusu olduğu sistemlerde mümkün olan yürütme organının işlemlerinin AYM'nce denetimi uygulamasına benzer şekilde, vergi ile ilgili Anayasanın 73/4 ve 167/2 hükümlerine dayanılarak çıkarılan kararnamelerin AYM'nce denetimi imkanının getirilmesi, vergi mevzuatı bakımından vergi ile ilgili Anayasal ilkelerin etkin bir şekilde hayata geçirilmesi bakımından yerinde olacaktır.

D- Anayasa Mahkemesi Kararlarının Yargı Organları Üzerindeki Etkileri: Danıştay Örneği

AYM kararlarının yargı organları üzerindeki etkisi, çalışma konusuyla bağlantılı olarak, vergi uyuşmazlıklarında temyiz organı olarak görev yapmakta olan Danıştay dikkate alınarak yapılacaktır.

Günümüz Türkiye'sinde, çıkarılan yeni vergi kanunlarıyla her geçen gün yürütmenin yetkilerinin artırıldığı ve böylelikle yürütmenin vergilendirme alanında gitgide güçlendirildiği görülmektedir. Bu durum, bir yandan, anayasal vergilendirme ilkeleri bakımından bazı sakıncalar doğurmaktayken, diğer yandan, AYM denetiminin sınırlarını daraltmak gibi bir sonucu da doğurmaktadır. Her ne kadar, yürütmeye yetki veren kanunlar AYM denetimine tabi ise de, bu yetkilerin nasıl kullanılacağı ve bunun sonuçları önceden kestirilemeyeceğinden, başlangıçta Anayasaya uygun görülebilecek böyle bir yetki devri sonucunda kullanılan yetki kullanımı Anayasaya aykırı sonuçlar doğurabilecektir. Bu durumda, ilgili yürütme organının işlemi artık AYM tarafından değil, Danıştay tarafından denetlenecek ve Danıştay'ın bir bakıma Anayasaya uygunluk denetimi yapmasına izin verilmiş olacaktır.

Kanunların Anayasaya uygunluğunu incelemekle yetkili AYM'nin vermiş olduğu kararların egemenliği kullanan diğer organlar gibi yargı organlarını da bağlayacağı kabul edilmiştir. Ancak, bu bağlayıcılığın gerektirdiği denetim mekanizmaları yeterince oluşturulmadığından, bağlayıcılık bir temenni olarak kalmakta ve etkin bir şekilde sağlanamamakta, ayrıca, vergi hukuku alanında AYM denetiminin oldukça yetersiz olması nedeniyle, Danıştay'ın oldukça etkin olduğu ve zaman zaman yetkilerini aşarak Anayasaya uygunluk denetimi yaptığı görülmektedir. Danıştay'ın Anayasaya uygunluk denetimi bakımından 1961 ve 1982 Anayasaları bakımından farklı değerlendirmeler yapılabilir. Çünkü 1961 Anayasası döneminde, itiraz yoluyla yapılan başvurularda AYM altı ay içinde karar vermezse, itiraz yoluna başvuran mahkemeye Anayasaya aykırılığı kendisi çözerek uyuşmazlığı çözme yetkisi tanınmıştı (md. 151). 1982 Anayasıdöneminde ise, itiraz

yoluyla gelen başvuruları AYM'nin beş ay içinde karara bağlamaması halinde, itiraz yoluna başvuran mahkeme uyuşmazlığı başvuru konusu kanun hükümlerine göre çözümlemek zorundadır (md. 152). Bu farklı uygulamalar AYM'nin ilk olarak kurulduğu 1961 Anayasası döneminde Anayasaya aykırılıkların hızla giderilmesi bakımından yerinde görülen, dava mahkemelerinin Anayasaya uygunluk incelemesi yetkisinin, aradan geçen yaklaşık yirmi yıllık süreden sonra sadece AYM'ne özgülenmesiyle sona erdirilmiştir. 1961 Anayasası döneminin önemli bir başka özelliği ise, bu dönemde henüz vergi mahkemeleri kurulmadığı için, bazı kanun hükümleri hariç vergi kanunlarının AYM önüne götürülmesi yetkisinin Danıştay'ın tekelinde bulunmasıdır.

Vergi ile ilgili düzenlemelerin denetimi bakımından Danıştay'ın etkinliğini artıran bazı unsurlar üzerinde durulabilir. Bunlardan birincisi, vergi hukuku alanında her geçen gün genişleyen kapsamda yürütme organına yapılan yetki devirleridir. Yetki devreden kanunların sayısı ve devredilen yetkilerin kapsamındaki artışa paralel olarak, bu yetkilere dayalı olarak Bakanlar Kurulu'nca çıkarılan düzenleyici işlemler, vergi mevzuatında ağırlığın, gitgide yasama organından yürütme organına geçmekte olduğunu göstermektedir. Bununla ilgili pek çok örnek verilebilir. Gelir vergisinde vergi tevkifat oranlarının % 0 ile % 50 arasında belirlenmesi, katma değer vergisi oranlarının %1 ile % 40 arasında belirlenmesi, BGK'ndaki pek çok mali yükümlülükle ilgili oran ve miktar belirleme yetkisi vb. oldukça önemli yetkiler Bakanlar Kurulu'nca kullanılmaktadır. Bu durumun yukarıda belirtildiği gibi, Anayasal vergi ilkelerine uygunluğun sağlanmasında doğurduğu olumsuz sonuçların yanısıra, bu kadar kapsamlı ve ayrıntılı yetki verilmesinin gerekliliği konusu da ciddi tartışmalara konu olmaktadır. Bakanlar Kurulu kararlarının vergi mevzuatı içinde artan ağırlığının konu ile ilgili yönü ise, bu kararların Danıştay'ın denetimine tabi olması dolayısıyla, vergi mevzuatı içinde ağırlığı arttıkça Danıştay'ın da etkinliğinin artması sonucunu doğurmasıdır. Bu durum, olumlu ve olumsuz iki önemli sonucu doğurmaktadır. Bunlardan olumlu olanı, AYM denetimi dışında kalan ancak, düzenleyici işlemler (maddi anlamda kanunlar) olmaları dolayısıyla yükümlü açısından, vergi kanunları gibi etkin bir şekilde uygulanan Bakanlar Kurulu kararlarının vergilendirme ilkelerine uygunluk bakımından denetiminin bir yargı organı tarafından yapılmakta olmasıdır. Yürütmeye geniş bir düzenleme yetkisi verilmesine rağmen, yetki kanununa dayanılarak yapılacak düzenlemeler aleyhine, idari yargı yolunun daima açık olduğu, bu bakımdan da Anayasaya aykırılığın önlenebileceği; AYM'nin çeşitli kararlarında da belirtilmiştir[1]. Ancak, AYM'nin bu kararlarda ortaya çıkan görüşünü "anayasa yargısı" anlayışıyla bağdaştırmak mümkün değildir. Zira bu kararlardan çıkan sonuca göre, yasama organı, yasama

[1] 62/198, 62/232, 63/4, 63/204, 63/298, 63/128 esas sayılı kararlar; TEZİÇ, (1972) a.g.e., s. 98.

yetkisini devretse bile bu durum Anayasaya aykırı görülmeyecek ve yetkiyi kullanan yürütme organının işlemlerinin idari yargı tarafından denetleniyor olması yeterli anayasal güvenceyi sağlayacaktır. Ancak unutulmamalıdır ki, Bakanlar Kurulu kararlarına karşı idari yargı yolunun açık olması başka bir mesele, kanunların Anayasaya uygunluğunu denetlemek başka bir meseledir[1]. Bu tutumuyla AYM, bir yandan, Danıştay'ın denetiminde anayasa yargısı alanına girmesine zemin hazırlamış, diğer yandan ise, idari yargı denetiminde "menfaat ihlali" şartının gerekli olduğunu ve bu durumun idari yargı bakımından önemli bir sınır oluşturduğunu gözden kaçırmıştır. Yani her ne kadar Anayasaya göre, idarenin bütün eylem ve işlemleri yargı denetimine açıksa da, fiilen bu mümkün olamamaktadır. Dolayısıyla AYM'nce ve Danıştay'ca denetlenemeyen düzenleyici işlemler alanı oluşmaktadır. Vergi mevzuatı içinde Bakanlar Kurulu kararlarının ve bu paralelde Danıştay'ın ağırlığının artmasının olumsuz sonucu ise, bu kararları denetleyen yargı organı olan Danıştay'ın, denetlenerek Anayasaya uygun bulunan veya denetlenmeyen ve yürürlükte bulunan (yetki veren) kanun hükümlerini ihmal ederek, Bakanlar Kurulu kararlarını doğrudan Anayasal ilkelere göre değerlendirmesidir. Danıştay'ın yürürlükteki bir kanun hükmünü ihmal etme yetkisi olmadığı ortadadır, ancak, sahip olduğu otantik yorum gücü böyle bir yetki kullanımına izin vermektedir.

Danıştay'ın sahip olduğu bu otantik yorum gücü, yani nihai olarak karar verme ve kararlarının ortadan kaldırılamaması durumu, vergi ile ilgili düzenlemelerin denetiminde Danıştay'ın etkinliğini artıran ikinci unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Bakanlar Kurulu kararlarının yanısıra, otantik yorum gücünün önemini artıran bir diğer husus, AYM denetiminin mümkün olmadığı vergi kanunları (2001 yılı öncesi için) ile ilgili son sözü söyleme yetkisinin Danıştay'a ait olmasıdır. Danıştay'a Anayasaya uygunluk denetimi yapma imkanını veren önemli düzenlemeler olarak 1961 Anayasası'nın geçici 4 üncü ve 1982 Anayasası'nın geçici 15 inci maddesi 3 üncü fıkrası gösterilebilir. AYM denetimini sınırlandıran bu hükümleri Danıştay kendisini sınırlayan bir etken olarak görmemiş, aksine bu durumu, AYM'nin geçici 15/3 hükmüne ilişkin bir kararından yararlanarak Anayasaya uygun yorum zorunluluğunun bir gerekçesi olarak kullanmıştır. Danıştay ilgili kararıyla, sadece Anayasaya uygun yorum uygulamasının önemli bir örneğini sunmakla kalmamış, bu uygulamayı AYM'ne kapatılmış bir alanda yapmış olması bakımından da yargısal işlev yönünden önemli bir boşluğu doldurmuş olmaktadır[2]. Danıştay'ın bu tutumu, bir yandan ortaya çıkan denetim boşluğunu gidermekteyken, diğer yandan Anayasaya uygunluk denetimi şeklinde değerlendirilebilir. Özellikle bir kanun hükmünün ihmal edilmesi yoluyla uygulanamaz hale getirilmesi söz konusu olabilir. Anayasanın

---

1 Bkz. TEZİÇ, (1972) a.g.e., s. 98.

2 SAĞLAM, a.g.m., s. 53. İlgili Danıştay kararı için bkz. 9.2.1990 tarih ve 20248 sayılı Resmi Gazete.

yüksek yargı organları bakımından hiyerarşik bir sınırlama yapmadığı, tüm yüksek mahkemelerin kendi görev alanları içinde yetkili olduğu ve bu nedenle de aralarında biçimsel bir eşitlik bulunması[1] bu sonucu doğurmaktadır. Her ne kadar Anayasanın 153 üncü maddesine göre AYM kararları yargı organlarını bağlıyor olsa da, bu bağlayıcılığın amacı AYM'ne üstünlük sağlamak değil, Anayasaya uygunluk denetiminde AYM'nin yetki tekelini korumaktır. Bu nedenle diğer yüksek mahkemelerin bu tekele uymaları zorunludur[2]. Böyle olunca da, Danıştay kararları AYM tarafından denetlenemeyecek, bu yargı organı görevli ve yetkili olduğu alanda nihai karar verme imkanına sahip olacaktır.

Danıştay, vergi mevzuatının denetimindeki bu etkin yerine karşın, bu Yüksek Mahkeme tarafından denetimin, AYM'nde olduğu gibi, Bakanlar Kurulu kararları için başvuruda bulunmak için de en azından "menfaat ihlali'nin bulunması zorunluluğu, bazı kararların denetlenememesi sonucunu doğurarak, denetlenemez kararlar alanı oluşturabilecektir. Genel olarak yargı yerlerinde dava açabilmek için bir hakkın ihlal edilmiş olması gerekmektedir. Bu genel kural iptal davası için aranmamaktadır. İYUK'nun 2 nci maddesinde "İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından" iptal davası açılabileceği kabul edilmiştir[3]. İptal davası açılabilmesi için hak ihlalinin istenmemesi, bunun yerine menfaat ihlalinin yeterli sayılması, iptal davasının alanını genişletme, yönetimin hukuka uygunluğunu sağlama amacını gütmektedir[4].

Danıştay'a göre, idarenin hukuka uygunluğunun sağlanması için menfaat ihlali şartının dar yorumlanmaması gerekmektedir[5]. İYUK'na tabi vergi yargısı alanında da dava açılabilmesi için, menfaat ihlalinin gerçekleşmesi gerekmektedir[6]. Bu durumda bazı kimselere Anayasaya aykırı olarak menfaat sağlayan

---

1 SAĞLAM, a.g.m., s. 57.

2 SAĞLAM, a.g.m., s. 58.

3 İYUK'nun 2 nci maddesinde yer alan, iptal davası açma yetkisine sahip olanların "menfaatleri ihlal edilenler" şeklindeki ifade 10.6.1994 tarih ve 4001 sayılı Kanun'la değiştirilerek, iptal davası açma yetkisi "kişisel hakları ihlal edenler"in iptal davası açabileceği kabul edilmiştir. Söz konusu kanun değişikliği AYM önüne getirilmiş ve incelenmiştir. Gerek başvuru dilekçesinde, gerekse AYM kararı gerekçesinde, kişisel hakları ihlal edilenlerin, menfaatleri ihlal edilenlere göre çok daha dar bir kapsamı ifade ettiği ve bu değişikliğin objektif düzenleyici işlemlere karşı dava açma hakkı olanları önemli ölçüde azaltarak, idari işlemlerin denetimini büyük ölçüde imkansız kıldığı ifade edilmiştir. Her ne kadar menfaat ihlali koşulunun kabulü halinde de, bütün idari işlemlere karşı dava açılabilmesi mümkün değilse de, bu koşulun, kişisel hak ihlali koşuluna göre çok daha geniş bir kesime dava açma hakkı sağladığı ortadadır. AYM iptal kararından sonra yasama organı 8.6.2000 tarih ve 4577 sayılı Kanun'la ilgili bent hükmünü yeniden düzenleyerek, iptal davası açma hakkının "menfaati ihlal edilenler"e ait olduğunu hüküm altına almıştır.

4 GÖZÜBÜYÜK, TAN, a.g.e., s. 338.

5 Danıştay 6. Dairesi, 13.5.1991 tarih ve E: 89/2264, K: 91/1101 sayılı karar, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 84, s. 422 vd.; Danıştay 6. Dairesi, 26.6.1993 tarih ve E: 93/562, K: 93/2506 sayılı karar, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 89, s. 372; Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu, 13.6.1997 tarih ve E: 97/195, K: 97/400 sayılı karar, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 95, s. 81 vd.

6 GÖZÜBÜYÜK, TAN, a.g.e., s. 349.

düzenlemelerin iptali için dava açabilme imkanı pek görünmemektedir. Zira bu düzenlemelerden yararlananlar menfaat elde ettikleri, yararlanmayanlar ise, menfaatlerinin ihlalinin söz konusu olmaması nedenleriyle dava açamayacaklardır. Örneğin, Bakanlar Kurulu'na vergi oranlarını belli orana kadar düşürme ve kanuni oranına kadar yükseltme yetkisi veren bir kanuna dayanılarak, yükümlülerden bir kısmı için vergi oranlarının düşürülmesi halinde, vergi oranları düşürülmeyen yükümlüler, doğrudan menfaatleri ihlal edilmediği için dava açamayacaklardır. Vergi oranları düşürülen yükümlülerin ise dava açmaları zaten mümkün değildir.

Bir başka örnek olarak, "görev tazminatı" ödemesi ile ilgili düzenlemeler üzerinde durulabilir. Birtakım devlet memurlarına görev tazminatı ödenmesi ile ilgili 631 sayılı KHK[1], Anayasaya uygun olarak, bu ödemeyle ilgili herhangi bir vergi istisnası tanınmamış, ancak, görev tazminatına ilişkin esas ve usulleri tespit etme yetkisi Bakanlar Kurulu'na tanınmıştır (m. 11). Bu noktaya kadar Anayasaya aykırı bir durum bulunmamaktadır. Ancak, bu yetkilendirme hükmüne dayanan Bakanlar Kurulu'nun çıkardığı iki kararname[2] ile görev tazminatı ödemesinin, damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmayacağını belirlemiş olmasının verginin kanuniliği ilkesiyle bağdaşır bir tarafı bulunmamaktadır. Böylelikle, 631 sayılı KHK ile Bakanlar Kurulu'na verilen "*görev tazminatının uygulanmasına ilişkin esas ve usulleri tespit etme yetkisi*" Anayasanın 73 üncü maddesinde yapılan düzenlemede kullanılabileceği belirtilen yetki sınırlarını aşar şekilde, ücret kapsamında yapılan bir ödemenin vergiden istisna edilmesi şeklinde kullanılmıştır[3]. Ancak, söz konusu kararnamelere karşı dava açılabilmesi imkanı pek görünmemektedir. Zira görev tazminatı alan ve istisna hükmünden yararlananların zaten dava açmakta menfaatleri bulunmamaktadır. Görev tazminatı almayanlar bakımından ise, başkalarına yapılan bir ödemenin kendilerine de yapılmasını talep etmek, idari yargıda dava konusu yapılamaması gereken bir durum olarak belirmektedir[4]. Dolayısıyla Bakanlar Kurulu kararıyla getirilen ve Anayasaya aykırı vergi istisnasının menfaat ihlali şartı gerçekleşmediğinden dava konusu yapılabilmesi ve ilgili kararın iptali mümkün görünmemektedir. Ancak, görev tazminatı ödenmesine karşı açılan davanın, menfaat ihlali şartının çok geniş yorumlanmasıyla Danıştay tarafından kabul edilmesi halinde, görev tazminatı ödemesinin usul ve esaslarını belirleyen Bakanlar Kurulu kararlarının iptalinin sağlanması durumunda, söz konu Anayasaya aykırı istisna hükümlerinin de yürürlükten kalkacağı ortadadır. Ancak, Danıştay'ın 631 sayılı KHK'ye uygun olan (vergi istisnası ile ilgili kısım hariç) kararları iptal etmesi, bu KHK'nin ihmal edilerek doğrudan Anayasaya uygunluk denetimi yapması

---

1 18.07.2001 tarih ve 24461 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
2 10.01.2002 tarih ve 2002/3546 sayılı karar, 05.07.2002 tarih ve 2002/4382 sayılı karar.
3 TEKBAŞ, ÖZ, a.g.m., s. 184-185.
4 Özellikle, sosyal devlet ilkesinin kişilere doğrudan talep hakkı sağlamadığı yolAYM kararları da değerlendirildiğinde bu sonuç ortaya çıkmaktadır.

demek olur ki, böyle bir tutumun Anayasaya uygun olduğunu söylemek güçtür. Yapılması gereken, bakılmasına karar verilen davada, ilgili Bakanlar Kurulu kararlarının dayanağı olan KHK'nin Anayasaya aykırı olduğu düşünülüyorsa, AYM'ne başvurmaktır. Diğer bir ihtimal ise, Danıştay'ın ilgili Bakanlar Kurulu kararının tamamını değil de, sadece vergi istisnaları ile ilgili kısmını iptal etmesi olabilir.

Kendilerine Anayasa ile tanınan yetkiler çerçevesinde, idare mahkemeleri, vergi mahkemeleri ve Danıştay'ın uyuşmazlık konusu olayda uygulanması gereken kanun hükümlerinin Anayasaya ve Anayasa üstü normlara (uluslararası hukuk normları) aykırılığı nedeniyle yasayı aşarak doğrudan doğruya kanun üstü normları uygulaması mümkün değildir. Bu durum "yasa ekranı hipotezi" olarak isimlendirilmektedir. Türk Hukuk Sistemi'nde de hakim olan bu görüşün zaman zaman terk edildiği ve Danıştay'ın bu hipoteze aykırı kararlar verdiği görülmektedir[1]. Danıştay'ın kanun ekranı hipotezine aykırı şekilde kanunları ihmal ederek doğrudan doğruya Anayasaya göre hüküm vermesi "Anayasaya uygun yorum" olarak isimlendirilmektedir. AYM, Anayasaya uygun yorum yöntemini, kanunun Anayasaya uygun anlamını öne çıkararak iptal etmemek için kullanırken; Danıştay bu yöntemi, Anayasaya aykırı gördüğü kanun hükmünü ihmal ederek, denetlediği düzenleyici işlemi doğrudan Anayasa hükümlerine göre değerlendirmek amacıyla kullanmaktadır[2]. Başka bir deyişle, AYM'nin Anayasaya uygun yorumu kanunun Anayasaya uygunluğunu sağlamaya yönelikken, Danıştay'ın Anayasaya uygun yorumu kanunun Anayasaya aykırılığı sonucundan hareketle yapılmaktadır. Danıştay bu konudaki ilk örneği henüz AYM'nin kurulmadığı 1950 yılındaki bir kararıyla vermiştir[3]. Bu duruma örnek olacak şekilde, Danıştay başka bir kararında, Anayasaya uygun yorum yöntemini kullanarak, yargı yolunu kapayan bir kanun hükmünü ihmal ederek Anayasaya göre karar vermiştir[4]. Özellikle temel hak ve özgürlüklerin korunması gereken durumlarda, Danıştay'ın doğrudan Anayasaya göre kararlar verdiği görülmektedir[5]. Bu sebeple Anayasa ile idari yargı arasındaki "yasa ekranı" giderek kalkmaktadır[6]. Danıştay'ın Anayasaya uygun yorumları bazen, kanun boşluklarının doldurulmasına ilişkin olabilmekte, bazen yeni bir kanuni düzenlemenin başka kanun hükümleri üzerindeki etkileri ile ilgili olabilmekte, bazen

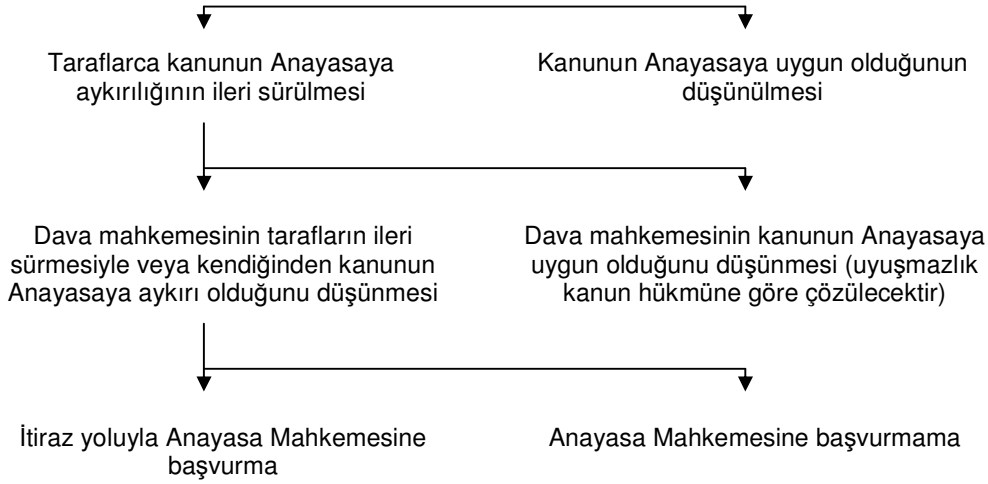
---

1 AZRAK, a.g.m., s. 328.
2 Ayrıntılı bilgi için bkz. AZRAK, a.g.m., s. 337 vd.
3 Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu, 6.6.1950 tarihli kararı, Kararlar Dergisi, Sayı: 50/53, s. 112'den aktaran AZRAK, a.g.m., s. 329.
4 Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu, 6.6.1950 tarihli kararı, **Kararlar Dergisi**, Sayı: 50/53, s. 112'den aktaran AZRAK, a.g.m., s. 329.
5 Örnek kararlar için bkz. AZRAK, a.g.m., s. 330 vd.
6 AZRAK, a.g.m., s. 323-324.

de kanunun açık lafzına aykırı olabilmektedir[1]. Aşağıda bu durumlara ilişkin örnekler üzerinde durulacaktır.

Danıştay'ın Anayasaya uygun yorum yoluyla Anayasa yargısı alanına girmesi ve AYM'nin yetkilerini gaspetmesi uyuşmazlıkların çözümü sırasında değişik durumlarda söz konusu olabilmektedir. Aşağıdaki şekilde dava mahkemelerinde kanunların Anayasaya aykırılıklarının değerlendirilmesi ile ilgili ihtimaller gösterilmiştir.

Şekil 2: Dava Mahkemelerinde Kanunun Anayasaya Aykırılığının Değerlendirilmesi



Danıştay'ın uyuşmazlıkların çözümünde kullandığı kanun hükümlerinin Anayasaya uygun olduğu düşünülebileceği gibi, Anayasaya aykırı olduğu da düşünülebilir. Gerek dava yoluna başvurma hakkı olanlar ve gerekse kanunların kendilerine uygulandığı kimseler ve uyuşmazlıkları çözmekle yetkili yargı yerleri kanun hükümlerinin Anayasaya uygun olduğunu düşündükleri sürece, uyuşmazlıklarda bu hükümler uygulanacak ve Danıştay kanun ekranı hipotezine uygun olarak uyuşmazlıkları bu hükümlere göre çözecektir. Anayasaya uygun olduğu düşünülen kanunlar yanında, Anayasadaki yasaklayıcı hükümler nedeniyle (2001 yılına kadar) Anayasaya aykırı olduğu düşünüldüğü halde AYM önüne götürülemeyen kanunlar da söz konusu olmuştur. Bu kanunlar bakımından da, uyuşmazlıkların çözülmesinde kanun ekranı hipotezine uygun davranmak gerekmekteyse de, bunların Anayasaya aykırılıklarının açık olduğu durumlarda Danıştay'ın Anayasaya uygun yorum yaparak kanun hükümlerini ihmal etmesi bakımından daha da güçlü bir durumda olduğu söylenebilir.

Kanunların uyuşmazlıklara uygulanması sırasında söz konusu olabilecek bir diğer ihtimal, kanunun Anayasaya aykırılığı konusunda şüphelerin bulunmasıdır.

[1] Örnekler için bkz. AZRAK, a.g.m., s. 337 vd.

Anayasaya aykırılık düşüncesi davanın taraflarında olabilir ve bunlar tarafından uyuşmazlık mahkemesine iletilebilir ya da mahkeme kendiliğinden uyuşmazlığa uygulanması gereken kanun hükmünün Anayasaya aykırı olduğu sonucuna varabilir. Taraflar tarafından ileri sürülen Anayasaya aykırılık iddiaları dava mahkemesi tarafından yerinde görülmezse, yani mahkeme ilgili kanunun Anayasaya uygun olduğunu düşünüyorsa, uyuşmazlık kanun hükümlerine göre çözülecektir. Bu konuda Türk Hukuku'nda uzun süre uygulanan ve yoğun eleştirilere konu olan[1] aile reisi beyanı örnek olarak gösterilebilir. Danıştay'da görülmekte olan davalarda, aile reisi beyanı ile ilgili GVK'nun 31 ve 93 üncü maddelerinin Anayasaya aykırılığı ileri sürülmüş, ancak Danıştay Dördüncü Dairesi bu itirazları, davayı görev yönünden reddettiği için incelememiştir[2]. Buna karşılık Danıştay 13. Dairesi Anayasaya aykırılık iddialarını yerinde görmeyerek reddetmiştir. Ret kararında çok gelirli ailelerden çok vergi alınmasının sosyal adalete uygun olduğu, evli kişilerle bekarların Anayasanın eşitlik ilkesi açısından farklı durumda bulundukları ve aile reisi beyanının henüz Türk toplumunda aile birliğini tehdit eden bir durum göstermediği belirtilmiştir[3]. Ayrıca aile reisi usulünün yürürlükten kaldırılması veya AYM tarafından iptal edilmesi halinde, artan oranlı tarifeden kaçınmak amacı ile aile gelirlerinin muvazaalı olarak aile bireyleri arasında bölünebileceği sakıncası nedeniyle, bu uygulamanın devam etmesi gerektiği doktrinde de ileri sürülmüştür[4]. Almanya ve Fransa'da Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilen aile reisi beyanı vb. düzenlemeler, 1982 öncesi dönemde AYM'ne gitme tekelini elinde bulunduran Danıştay'ın AYM'ne başvurmaması nedeniyle Türkiye'de uzun yıllar boyunca uygulanmış ve iptal edilememiştir. Aile reisi beyanı uygulaması, nihayet 1998 yılında 4369 sayılı Kanun'la yasama organı tarafından ortadan kaldırılmıştır.

Ancak mahkeme Anayasaya aykırılık iddialarını yerinde görür ya da kendiliğinden uygulanacak kanun hükmünün Anayasaya aykırı olduğu sonucuna varırsa önünde iki ihtimal bulunmaktadır. Ya olması gerektiği gibi, ilgili kanunu itiraz yoluyla AYM'ne götürür ya da bu kanunu ihmal ederek uyuşmazlığı doğrudan doğruya Anayasa hükümlerine göre çözer. İkinci durumda, dava mahkemesi yetkilerini aşarak AYM'nin yetkilerini gaspetmekte ve kanun ekranı hipotezine ve Anayasanın ilgili hükümlerine aykırı bir şekilde kanun hükümlerinin üstüne çıkarak doğrudan doğruya Anayasaya göre hüküm vermektedir[5]. Danıştay'ın bu konuya örnek olacak şekilde, bekçi ücretleri istisnası ile ilgili kararı üzerinde durulabilir. Anayasanın (1961 Anayasası) 64 üncü maddesine uygun olarak çıkartılan

---

1 SABAN, (1994) a.g.m., s. 122.
2 Danıştay 4.Dairesi, 14.1.1970 tarih ve E: 69/4246, K: 70/76 sayılı karardan aktaran KARABAĞ, a.g.m., s. 135.
3 Danıştay 13. Dairesi, 10.10.1974 tarih ve E: 73/4218, K: 74/3606 sayılı karar'dan aktaran KARABAĞ, a.g.m., s. 135, 136.
4 ÇAĞAN, a.g.e., s. 158.
5 Ayrıca bkz. GÖZLER, (2000c) a.g.e., s. 156; KARAYALÇIN, a.g.m., s. 134.

23.5.1972 tarih ve 1589 Sayılı Yetki Kanunu'na[1] dayanılarak yürürlüğe konulan 30.5.1974 tarih ve 12 Sayılı KHK[2] ile Gelir Vergisi Kanunu'nun mahalle ve çarşı bekçilerinin ücretlerinin gelir vergisinden istisna edildiğine ilişkin hükmü (m. 23 bent 5) açık olarak yürürlükten kaldırılmadığı halde Danıştay 4. Dairesi, 12 sayılı KHK ile 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun[3] 146 ncı maddesi değiştirilip, çarşı ve mahalle bekçilerinin aylıkları asgari işçi ücreti düzeyine yükseltildiği gerekçesiyle, istisna hükmünün bu kazançlara uygulanamayacağı sonucuna varmıştır. Danıştay böylece, hatalı bir şekilde, 12 sayılı KHK'nin GVK'nun istisna hükmünü zımni olarak yürürlükten kaldırdığını kabul etmiştir. Danıştay 4. Dairesi kararında[4], "*… aynı nitelikte ve daha büyük sorumluluğu gerektiren emniyet ve güvenlikle ilgili hizmeti yerine getiren öbür personel ile diğer devlet memurlarının aldığı ücretler vergiye tabi tutulurken, çarşı ve mahalle bekçilerinin aldıkları ücretleri vergiden müstesna saymak "vergide eşitlik" prensibine aykırı olacağı gibi Kanun koyucunun amacına da uygun düşmeyecektir*" demektedir. Bu kararla Danıştay "vergide eşitlik" ilkesinin uygulanmasına, vergilerin kanuniliği ilkesine göre bir öncelik tanımış olmaktadır. Başka bir deyişle Danıştay amaca uygun yorumla ve vergide eşitlik ilkesine dayanarak ve pozitif hukukun üzerine çıkarak karar vermiştir. Danıştay 4. Dairesinin bu kararını Anayasa ve vergi hukuku sistemine uygun bulmaya imkan yoktur[5]. Burada bekçi ücretleri için getirilen istisna hükmünün uygulanmaması ile ilgili Danıştay'ın kararı nihai karar olup, bu karara karşı yapılabilecek hiçbirşey bulunmamaktadır. Zira o dönemde vergi uyuşmazlıklarına bakan itiraz ve temyiz komisyonlarının AYM'ne başvurma hakkı bulunmamakta ve bu konudaki tekel Danıştay'a ait bulunmaktadır. Danıştay'ın mevcut yaklaşımı dolayısıyla ilgili kanun hükmünün AYM önüne getirilemeyeceği ortadadır. Bu kararla Danıştay, kendiliğinden Anayasaya uygunluk denetimi yaparak GVK'nun ilgili hükmünün Anayasadaki eşitlik ilkesine aykırı olduğu sonucuna varmış ve verdiği kararlarla bu hükmün uygulanmaması sonucunu doğurmuştur. Bu kararıyla Danıştay yetki gaspı yaparak, AYM gibi hareketle bir kanun hükmünün Anayasaya aykırı olduğu sonucuna varmış ve buna göre karar vermiştir. Danıştay bu kararında vergi hukukunda yasak olan "kıyas" yoluna başvurmuş, istisnadan yararlanması gereken bir kısım ücretlerin, aynı koşullardaki diğer ücretler istisnadan yararlanmadığı için istisnadan yararlanmaması gerektiği yorumunu yaparak kıyas yasağı ilkesine ve dolayısıyla verginin kanuniliği ilkesine aykırı bir karar vermiştir.

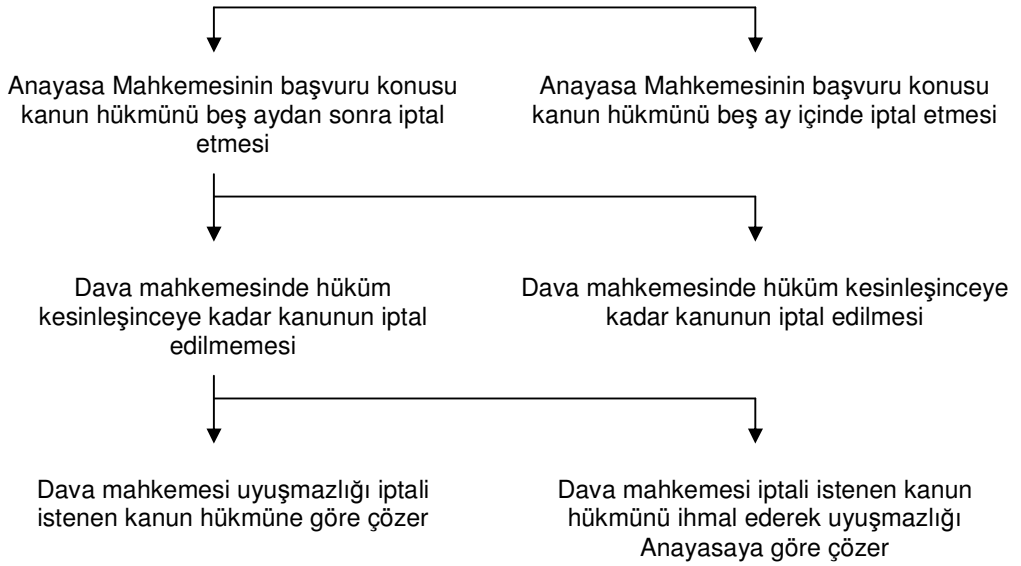
---

1 31.5.1972 tarih ve 14021 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
2 31.5.1974 tarih ve 14901 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
3 23.7.1965 tarih ve 12056 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
4 Danıştay 4. Dairesi, 15.3.1978 tarih ve E: 78/37, K: 78/906 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 32-33, Yıl: 9, 1979, s. 349-351.
5 ÇAĞAN, a.g.e., s. 120 vd.

Davaların görülmesi sırasında Anayasaya aykırı olduğu sonucuna varılan kanun hükümlerinin itiraz yoluyla AYM önüne götürülmesi durumunda da, Yüksek Mahkemenin vereceği karara ve kararın verileceği zamana göre değişik ihtimaller ortaya çıkabilecektir.

AYM tarafından verilen kararın iptal kararı veya ret kararı olması durumunun Danıştay üzerinde farklı etkileri olabilecektir. Vergi kanununun iptali halinde diğer kurumlar gibi Danıştay'ın da bu karara uyması ve iptal edilen kanun hükmünü kararlarına dayanak yapmaması gerekecektir. Ancak, itiraz yoluyla yapılan başvurularda, iptal kararının beş ay içinde verilmesiyle beş aydan sonra verilmesi ve beş aydan sonra verilen kararın, dava mahkemelerindeki uyuşmazlık hakkındaki kararın kesinleşmesinden önce veya sonra verilmesi halinde farklı sonuçlar ortaya çıkabilecektir. Aşağıdaki şekilde iptal kararının verildiği zaman aralıkları ile bunların muhtemel sonuçları gösterilmiştir.

Şekil 3: İtiraz Yoluyla Başvurular Üzerine Verilen İptal Kararları Karşısında Dava Mahkemelerinin Tutumları



İptal kararının başvuru tarihinden itibaren beş ay içinde verilmesi halinde, uyuşmazlığı beş aylığına erteleyen mahkeme, iptal kararı doğrultusunda hareket ederek uyuşmazlığı çözmek zorundadır. 1997-2004 yılları arasında itiraz yoluyla AYM önüne getirilmiş ve iptal veya kısmen iptal ile sonuçlandırılmış altı karardan ilk üç tanesi beş aylık süre içinde sonuçlandırılırken son üç tanesi çok daha uzun süreler içinde sonuçlandırılmıştır. Bunlardan en uzun sürede sonuçlandırılan başvuru, vergi ziyaı cezasının iptali ile ilgili 01/3 esas sayılı başvuru olup, başvuru tarihinden 1465 gün (dört yıldan fazla) sonra karar verilmiştir[1]. Dolasıyla son üç

[1] Bu bilgiler için bkz. Tablo 12.

karar bakımından muhtemelen, iptal başvurusunda bulunan dava mahkemeleri iptal kararından yararlanamışlardır.

İtiraz yoluyla başvurularda, zaten dava mahkemesi ilgili kanunun Anayasaya aykırı olduğunu düşündüğü için iptal kararı doğrultusunda hareket etmemesi beklenemez. Ancak iptal kararı beş ay içinde verilmezse, dava mahkemesi uyuşmazlığa bakmaya devam eder. Ancak, uyuşmazlık hakkındaki hüküm kesinleşinceye kadar AYM kanunun iptal ederse, yine iptal kararı doğrultusunda uyuşmazlığın çözülmesi gerekecektir. Buna karşın, AYM iptal kararını uyuşmazlık hakkındaki hüküm kesinleştikten sonra da verebilir. Bu durumda, uyuşmazlık AYM kararı beklenilmeksizin çözümlenmiş olacaktır. Burada iki ihtimal ortaya çıkabilir: Dava mahkemesi ya Anayasada belirtildiği gibi uyuşmazlığı başvuru konusu kanuna uygun bir şekilde çözecektir ya da bu kanunu ihmal ederek doğrudan doğruya Anayasaya göre uyuşmazlığı çözecektir. Bu ikinci ihtimal bakımından, dava mahkemesinin yetkilerini aşması ve AYM'nin yetkilerini gaspetmesi durumu ortaya çıkmaktadır. Her ne kadar, uyuşmazlıklar kesin hükümle çözümlendikten sonra AYM ilgili kanun hükmünü iptal etmiş olsa da, bu durum dava mahkemesinin Anayasaya uygunluk denetimi yapmasını haklı kılmamaktadır. Bu duruma örnek olarak Danıştay'ın motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili bir kararı gösterilebilir. 23.11.2000 tarih ve 4605 sayılı Kanun'la MTVK'nun 10 uncu maddesi değiştirilmiş ve Bakanlar Kurulu'na, vergi miktarlarının belirlenmesiyle ilgili önemli yetkiler tanınmıştır. Diğer yetkilerin yanısıra, Bakanlar Kurulu'na motorlu taşıtlar vergisi miktarlarını, "taşıtların teknik özellikleri", "kullandıkları yakıt türleri" veya "kullanım amaçları" itibariyle yirmi katına kadar artırabilme yetkisi de tanınmıştır. Bu yetki hükmüne dayanarak Bakanlar Kurulu 2000/1699 sayılı kararıyla[1] MTVK'nun 10 uncu maddesiyle kendisine verilen yetkiyi kullanmış ve I sayılı tarifede yer alan ve LPG yakıtı kullanan taşıtlarda, ağırlık gruplarına göre, taşıtın ağırlığı arttıkça azalan katlarda ilave vergi alınacağını belirtmiştir. Ayrıca ilave edilen bu verginin taksi otomobilleri ve dolmuş otomobillerinde % 50 oranında alınacağı da belirtilmiştir. buna göre, örneğin, 950 kg. dan az ağırlığa ve 1600 cc. den az silindir hacmine sahip özel bir otomobil sahibi 63.920.000 TL motorlu taşıtlar vergisi ödeyecekken, aynı ağırlık ve silindir hacmine sahip LPG'li bir otomobil sahibi 319.600.000 TL, taksi ve dolmuş sahibi ise 191.760.000 TL vergi ödeyecektir. Bu düzenlemeyle Bakanlar Kurulu, kanunla tanınan yetkilere uygun olarak; taşıtların ağırlıkları, kullandıkları yakıt türü ve kullanım amaçları bakımından dört kata kadar farklı vergi miktarları belirlemiştir. İlgili düzenlemenin gerekçesi olarak, mutfaklarda kullanılan LPG'nin vergisinin düşük tutulması nedeniyle oluşan vergi kaybının telafisi; farklı yakıt türleri arasında LPG lehine oluşan farkın giderilmesi suretiyle vergi adaletinin gerçekleştirilmesi olarak

[1] 8.12.200 tarih ve 24254 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

gösterilmiştir. Danıştay 7. Dairesi bu düzenlemeyle ilgili olarak verdiği kararda[1], "*LPG'nin mutfak, sanayi ve taşıtlar olmak üzere üç farklı kullanım alanı vardır. Böyle bir durumda, vergi kaybının önlenmesinin doğal yolu, akaryakıt tüketim vergisi oranlarının LPG'nin kullanım alanlarına göre farklılaştırılması ve bunun uygulamaya konulmasını kolaylaştıracak önlemlerin alınması; sosyal politika gereği akaryakıt tüketim vergisi oranının mutfakta kullanılan gaz için düşük tutulmasının Hazineye getireceği yükün de, tüm vergi yükümlülerine göre mali güçlerine göre dağıtılmasıdır. Bunun yapılması yerine, oranın tüm kullanım alanlarında düşük tutulmasından kaynaklanan akaryakıt tüketim vergisi kaybının hazineye getirdiği yükün, LPG kullanıcılarından motorlu taşıtlar vergisi mükelleflerinin; bunlardan da yalnızca I sayılı tarifede yer alan araçlardan, aracın ağırlığı ve kullanım amaçları itibariyle daha az LPG kullanandan daha fazla alınmak suretiyle bırakılmasında eşitlik ilkesine uyarlık yoktur*" demek suretiyle, ilgili düzenlemeyi iptal etmiştir. Danıştay yetki veren kanun hükümlerine uygun olan yetki kullanımının yerinde olmadığını "*vergi kaybının önlenmesinin doğal yolu, akaryakıt tüketim vergisi oranlarının LPG'nin kullanım alanlarına göre farklılaştırılması* " ifadeleriyle belirleyerek ve yetki veren kanun hükmünü ihmal ederek, Anayasaya uygunluk denetimi yapmış ve düzenlemeyi iptal etmiştir. Bu örnek bakımından Danıştay'ın AYM'nin yetkilerini gasbettiği görülmektedir. Bu yargı, Danıştay kararındaki gerekçelerin yanlış olduğu sonucuna götürmemelidir. Gerekçeler yerindedir ve bu yerindelik, ilgili kanun hükmünün daha sonra AYM'nce "*tutarları yirmi katına kadar artırma yetkisinin verilmiş olması, yasama yetkisinin devrine yol açan ve vergi adaleti ile bağdaşmayan ölçüsüz bir düzenlemedir*[2]" gerekçesiyle iptal edilmesiyle ortaya çıkmıştır. Fakat gerekçelerin haklılığı yine de Danıştay'ın yetkilerini aşarak AYM'nin yetki alanına girmesini gerektirmemektedir. Danıştay'ın böyle durumlarda yapması gereken şey, Anayasaya aykırılığı düşüncesinde olduğu kanun hükmünü AYM önüne götürerek iptalini sağlamaktır. Ancak yeri gelmişken belirtilmesi gereken bir şey de, AYM'nin sadece "yirmi kata kadar" artırma yetkisini aşırı bularak iptal etmiş olmasıdır. Kanunda daha az bir miktar belirlenmiş olsaydı, örneğin, 2000/1699 sayılı kararnamede olduğu gibi dört kata kadar artırma yetkisi verilmiş olsaydı, belki de AYM iptal kararı vermeyecekti. Diğer yandan, araçların yakıt türleri, ağırlıkları ve kullanım amaçları bakımından farklı vergi miktarları belirlenmesi ile ilgili yetki devri konusu söz konusu AYM kararında incelenmemiştir.

Danıştay kararının karşıoy yazısında Bakanlar Kurulu'nca çıkarılan kararnamenin kanuna uygun olduğu ve kanuna uygun bir idari işlemin iptal edilmemesi, Danıştay'ın esas olarak kanuna uygunluğu sağlaması gerektiği ifade

---

1 Danıştay 7. Dairesi, 19.02.2001 tarih ve E: 01/1, K: 01/2124 sayılı kararı, (www.danistay.gov.tr; 15.2.2007)

2 01/36 esas sayılı karar.

edilmiştir. Ancak Danıştay 7. Dairesi bu kararıyla, kanuna uygun olarak kullanılan yetkinin vergi adaletine aykırı olduğunu belirterek Bakanlar Kurulu'na yetki veren kanun hükmünü ihmal etmiş ve doğrudan Anayasaya uygunluk denetimi yaparak, ilgili kararnameyi Anayasal vergilendirme ilkeleri bağlamında değerlendirmiştir. Her ne kadar motorlu taşıtlar vergisi miktarlarını "yirmi kata kadar" artırma yetkisi veren ilgili kanun hükmü daha sonra AYM'nce iptal edilmiş olsa da, yani Anayasaya aykırı bir düzenleme olsa da, iptal edilinceye kadar bu düzenlemeye uygun düzenleyici işlemlerin yetki veren kanuna uygunluk bakımından denetlenmesi ve sonuçlandırılması gerekirdi. Bunun yerine yetki veren kanun hükmünün ihmal edilmesi Danıştay'ın Anayasaya uygunluk denetimi yapması sonucunu doğurmuş, ilgili kanun hükmü uygulanamaz kılınmıştır.

AYM iptal kararlarının dava mahkemeleri üzerindeki etkisi ile ilgili önemli bir konu, henüz RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmeyen iptal kararlarının mahkemelerde görülmekte olan uyuşmazlıklara etkisinin ne yönde olacağıdır. AYM iptal kararını verir ve kararın yürürlük tarihi ile ilgili bir belirleme yapmazsa Anayasanın 153 üncü maddesi gereği AYM kararı, RG'de yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer. Ancak, AYM kanunun yürürlüğünün durdurulmasına veya iptal kararının yürürlüğünün ileri bir tarih olarak belirlenmesine karar verirse, artık AYM'nin iradesine uygun olarak; yürürlüğü durdurma halinde, yürürlüğü durdurma kararının yayımlandığı andan itibaren kanunun uygulanmaması ve yürürlük tarihinin ileri bir tarih olarak belirlenmesi halinde, iptal kararının yürürlüğe gireceği tarihe kadar kanunun uygulanması gerekir.

AYM'nin iptal kararının yürürlük tarihini ileri bir tarih olarak belirlemesine karşın, Danıştay'ın iptal kararının RG'de yayımlandığı tarihi dikkate alarak, uyuşmazlıklarda iptal kararı doğrultusunda karar vermesi, Anayasanın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ve AYM kararlarının bağlayıcılığı ile ilgili Anayasa hükümlerinin (md. 11 ve 153) ihlali olacaktır. Nitekim bu doğrultuda Danıştay'ın bir kararında, AYM tarafından yürürlük tarihi ileri bir tarih olarak belirlenen iptal kararının uyuşmazlık konusu olayda uygulanıp uygulanmayacağı konusunda, ilgili kanun hükmünün uygulanacağı yönünde görüş belirtilmiştir[1]. Böylelikle Anayasaya aykırılığı ortaya çıkmış bir kanun hükmüyle ilgili iptal kararının yürürlük tarihi ileri bir tarih olarak belirlendiği için, bu durumu tespit eden mahkeme uyuşmazlık da iptal kararının sonuçlarından yararlanamamıştır. Ancak, Danıştay'ın bu yaklaşımına karşın, böyle bir durumda süre vermenin ortaya çıkaracağı sakıncaları gidermenin yolunun, süre vermenin yasama organına yönelik olduğu ve yürütme ve yargı organlarının iptal kararıyla bağlı olduğu yönündeki çözüm olduğu belirtilmiştir[2]. Nitekim bu doğrultuda,

---

1 Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu, 3.12.1982 tarih ve E: 82/128, K: 82/440 sayılı kararından aktaran ULER, a.g.m., s. 522.

2 ULER, a.g.m., s. 527.

Danıştay'ın bazı kararlarında (özellikle 5. Daire kararlarında) iptal kararının, RG'de yayımlandıktan fakat henüz yürürlüğe girmeden önce de uygulanması gerektiğinin belirtildiği görülmektedir[1]. Ancak, öğretide de destek bulan Danıştay'ın bu görüşünün kabulü mümkün görünmemektedir. Her ne kadar, Anayasanın üstünlüğü ile bağdaşmasa da, Anayasanın 153 üncü maddesinde yapılan düzenleme karşısında, iptal edilen kanunun, iptal kararının yürürlüğe gireceği tarihe kadar idarece uygulanması gerekmektedir. Ancak, istisnai bir durum olarak, itiraz yoluyla yapılan başvurularda iptal edilen kanunlarla ilgili olarak sadece, itiraz eden mahkemenin baktığı uyuşmazlık değil, görülmekte olan diğer uyuşmazlıklarla ilgili olarak da dikkate alınacağı Danıştay'ca kabul edilmektedir[2]. İtiraz yoluyla yapılan başvuruların iptal ile sonuçlanması halinde iptal kararının görülmekte olan ilgili bütün uyuşmazlıklarda etkili olması gerektiği doktrinde de savunulmuştur[3]. Buna karşılık sonuçlarını doğurmuş, uyuşmazlık konusu yapılmamış ve yapılamayacak işlemler bakımından iptal kararı etkili olmayacaktır[4]. Bu sebeple, vergi yükümlülerinin Anayasaya aykırı olduğunu düşündükleri kanun hükümlerinin uygulanması halinde, ihtirazi kayıtla beyanname vererek dava açmaları ve ilgili kanunun iptali halinde iptal kararının sonuçlarından yararlanmaları mümkün olacaktır. İptal kararlarının ertelenmesi halinde yargı organlarının buna uymaları gerekirken aksi tutumda bulunmaları AYM kararlarının bağlayıcılığı ile çelişmektedir. Konuyla ilgili olarak AYM'nin vergi ziyaı cezasının hesaplanmasıyla ilgili VUK'nun 344. maddesinin ikinci fıkrasını iptal ettiği 01/3 esas sayılı kararı örnek alınarak değerlendirme yapılabilir. Bu karar, 6.1.2005 tarihinde verilmiş, "iptal hükmünün doğuracağı hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edici nitelikte görüldüğünden", iptal kararının RG'de yayımından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesine karar verilmiştir. Karar, 20.10.2005 tarihinde yayımlanmış ve buna göre, 20.4.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. İptal kararının verilmesi ile kararın yürürlüğe girmesi tarihleri arasında 469 günlük fark bulunmaktadır. Bu karar için başvuru itiraz yoluyla yapılmıştır. Bu bilgiler çerçevesinde konu değerlendirildiğinde, 2005 yılının başında verilmiş bir iptal kararı söz konusudur, ancak karar çok sonra yürürlüğe girecektir, dolayısıyla iptal edilen kanun hükmünün Danıştay'ca incelenen uyuşmazlıklarda dikkate alınıp alınmayacağı sorunu ortaya çıkmaktadır.

Danıştay'ın bu konudaki farklı kararları bağlamında net bir cevap verebilmek mümkün değildir. Bu karar bakımından bir başka önemli nokta da, iptal başvurusunun 2.1.2001 tarihinde yapılmış olmasıdır. Başvuru tarihi ile karar tarihi

---

1 Bkz. KARAKOÇ, (1996) a.g.m., s. 283, dp. 82.

2 Danıştay 8. Dairesi, 17.9.1968 tarih ve E: 67/153, K: 68/2783 sayılı kararından aktaran ULER, a.g.m., s. 519.

3 Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, "Anayasal Denetimin Kimi Sorunları", Yargıtay Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 1, Ocak-Nisan 1983, s. 53-54.

4 Danıştay 5. Dairesi, 15.3.1978 tarih ve E: 77/3259, K: 78/908 ve 24.3.1977 tarih ve E: 76/8563, K: 77/1449 sayılı kararlarından aktaran ULER, a.g.m., s. 519, 530.

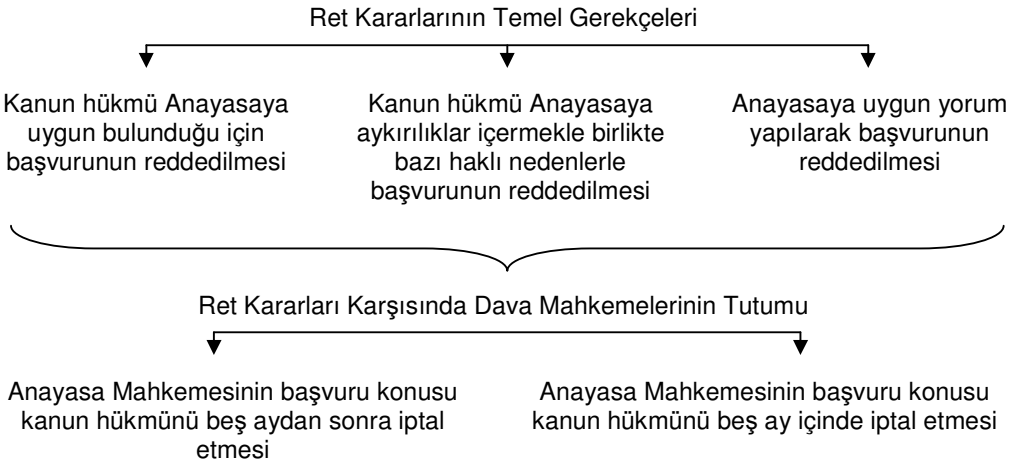
arasında yaklaşık dört yıllık bir süre bulunması nedeniyle, muhtemelen, başvuru yapılmasına sebep olan uyuşmazlık çoktan sonuçlandırılmış olacağından iptal hükmünden yararlanamamıştır. Burada iptal hükmünden yararlanıp yararlanamayacağı, Danıştay'ın tutumuna bağlı olan uyuşmazlıklar, 6.1.2005 tarihi ile 0.4.2006 tarihi arasında görülmekte olan uyuşmazlıklardır. Danıştay'ın bu konuda kesin bir tutumu olmadığı için, söz konusu uyuşmazlıklarda iptal kararına göre karar verilebilmesi mümkün olacağı gibi, iptal edilen kanun hükmüne göre de karar verilmesi mümkündür. Ancak, bu ara dönem ile ilgili değerlendirilmeler yapılırken gözden uzak tutulmaması gereken şeyler bulunmaktadır. Vergi ziyaı cezası kararında AYM, her ne kadar, cezanın hesaplanması ile ilgili "*... bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanunun 112 nci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur*" hükmünün tamamını iptal etmişse de; vergi ziyaı suçu işleyenlere ceza verilmesi Anayasaya aykırı olmadığı gibi, iptal edilen hüküm içinde geçen "*ziyaa uğratılan verginin bir katı*" ifadesinin de Anayasaya aykırı bir yönü bulunmamaktadır. Nitekim daha sonra, yasama organınca çıkarılan 3.3.2006 tarih ve 5479 sayılı Kanun'un[1] 12 nci maddesiyle iptal edilen hükmün yerine yapılan düzenleme, bu doğrultuda "*Vergi ziyaı suçu işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir*" şeklindedir. İptal başvurusuna konu hükmün, bu sebeple, AYM'nce ifade ediliş tarzı bakımından, "*verginin bir katı*" kısmının dışarıda bırakılarak sınırlandırılması mümkün olmadığından, bir sınırlandırma yapılmamış, dolayısıyla, Anayasaya aykırı olmayan cezanın verginin bir katı olarak hesaplanması ile ilgili kısım da iptal edilmiştir. Ancak, gerek başvuru dilekçesindeki gerekçeler ve gerekse AYM kararı gerekçesi incelendiğinde; kanun değişikliğiyle de getirilen ifadelerin Anayasaya aykırı olduğuna dair bir tespit söz konusu değildir. Bu sebeple, ara dönemde çözümlenmesi gereken uyuşmazlıklarda, vergi ziyaı cezasının ziyaa uğratılan verginin bir katı olarak hesaplanması Anayasaya en uygun çözüm yolu gibi görünmektedir. Zira bir yanda Anayasaya aykırılığı ortaya konmuş bir hüküm, diğer yanda ise, AYM'nin iptal kararının yürürlük tarihini ileri bir tarih olarak belirlemesi söz konusudur.

Gerek dava yoluyla ve gerekse itiraz yoluyla yapılan başvurularda AYM incelediği kanun hükmünü Anayasaya aykırı bularak iptal edebileceği gibi, çeşitli gerekçelerle ilgili başvuruyu reddedebilir. Başvurunun reddedilmesi halinde ilgili kanun yürürlükte kalmaya devam edecektir. Ayrıca, eğer başvuru itiraz yoluyla yapılmışsa, on yıl süreyle tekrar başvuruda bulunulamayacaktır. Uyuşmazlıkların

[1] 8.4.2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

çözülmesi sırasında Danıştay ilgili kanunu ret kararındaki gerekçeler doğrultusunda yorumlayabileceği gibi, farklı bir şekilde de yorumlayabilecektir. Kanunun iptali istemiyle AYM'ne yapılan başvuruların farklı değerlendirme ve gerekçelerle reddedilmesi mümkündür. Bu konuda ihtimaller ve dava mahkemelerinin muhtemel tutumları aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

Şekil 4: Anayasa Mahkemesi'nce Verilen Ret Kararlarının Temel Gerekçeleri ve Dava Mahkemelerinin Tutumu



Bu üç ihtimale göre vergi yargısı organları ve Danıştay'ın ret kararının gerekçesine katılarak AYM'nin anlayışına uygun şekilde uyuşmazlıkları çözmesi mümkün olabileceği gibi, özellikle ilk iki durumda, AYM'nin yaklaşımından farklı bir yaklaşımla hareket ederek ilgili kanun hükümlerini ihmal etmek suretiyle karar verebilmeleri mümkündür. Danıştay'ın kararları nihai kararlar olduğundan, AYM'nin iptal etmediği, dolayısıyla yürürlükte olan bir kanun hükmünü Danıştay'ın uygulanamaz hale getirmesi karşısında yapabilecek bir şey bulunmamaktadır. Yasama organı kabul ederek çıkardığı kanunun uygulanması ve denetiminde söz sahibi olmadığı gibi, Anayasanın 153 üncü maddesine rağmen, AYM de iptal etmediği kanunların uygulanması ve Danıştay tarafından denetlenmesi konusunda söz sahibi değildir.

İptal kararlarının gerekçesi yasama organına yol gösterme işlevi görürken ret kararlarının gerekçeleri farklı bir işleve sahiptirler. AYM'nin başvuruyu reddettiği hallerde yargı organlarının ret kararının gerekçesini dikkate alarak ilgili kanun hükmünü yorumlamaları gerekmektedir. Bu gereklilik, Anayasanın 11 inci ve 153 üncü maddelerinden kaynaklanmakla birlikte, yargı organları arasında hiyerarşi bulunmaması sebebiyle zorlayıcı değildir. Gerekçeye uygun yorum, özellikle AYM'nin Anayasaya uygun yorum yöntemiyle Anayasaya uygun bulduğu kanun hükümleri değerlendirilirken, gerekçeler özellikle önemli hale gelmektedir. Kanunun

anlamının gerekçedekinden farklı olarak dava mahkemelerince uygulanması, AYM kararlarının bağlayıcı olduğu yolundaki Anayasa hükmünün ihlali olacak, ilgili mahkemeler AYM'nin yetki alanına girmiş olacaklardır. Çünkü AYM ilgili kanun hükmünü, ona Anayasaya uygun bir anlam verdiğinden iptalden kaçınmıştır. Bu hüküm farklı ve Anayasaya aykırı bir anlamla yorumlanıp uygulanmaya devam edilirse, bu anlamıyla aslında iptale konu olacak olan bir hükme hayat kazandırılmış olunur ki bu da anayasal yargı alanına haksız ve yetkisiz bir müdahale teşkil eder. İtiraz davalarında 1982 Anayasası ile getirilmiş olan 10 yıllık sınır göz önünde tutulduğunda bu müdahale daha da önemli bir boyut kazanmış olur[1].

Ret kararları verilmesiyle ilgili özellikli bir konu olan Anayasaya uygun yorum, AYM'nin, Anayasaya uygunluk denetimi yaptığı normun anlamını belirlemesi ve norma verdiği anlama göre Anayasaya aykırı omadığı sonucuna varmasıdır. Anayasaya uygun yorum tekniği, Anayasanın üstünlüğü ve AYM kararlarının bağlayıcılığı esasına dayanır; Anayasaya aykırılığı ileri sürülen kuralın iptali yerine, Anayasaya uygun anlayışla uygulanmasının yürürlükte kalmasını sağlar[2]. Bu yorum yöntemi, realist yorum anlayışına uygun olarak, kanun metninin gerçekte ne anlama geldiğini belirleme ve bu belirlemeyi kanun hükmünün Anayasaya uygunluğunu ortaya koymak için yapma çabasını ifade etmektedir. Bu yorum tekniğinin uygulanabilmesi AYM kararlarının gerekçesinin de bağlayıcı olmasıyla yakından ilgilidir. Anayasanın 153 üncü maddesinde karar gerekçelerinin bağlayıcı olup olmadığına ilişkin bir açıklık bulunmamakla birlikte, Mahkeme kararının, hüküm kesimiyle Mahkemeyi bu hükme götüren gerekçe bölümünün bütünlük arzetmesi karşısında bağlayıcılığın gerekçeyi de kapsadığı sonucuna varılmalıdır[3].

Anayasaya uygun yorum tekniğinin etkinlikle uygulanabilmesinde, AYM kararları yanında öteki yüksek mahkemelerin tavırları ve kavramları anlayış biçimleri önemlidir. Yüksek mahkemelerin AYM kararlarının gerekçesinin bağlayıcılığı konusunda görüşlerinin ve incelenen norma verdikleri anlamın farklı olması kimi zaman sorunlar doğurmaktadır[4]. Bu yöntem çerçevesinde AYM birden çok anlama gelebilecek kanun metninin Anayasaya uygun anlamını tercih ederek kanunun iptalinden kaçınabilmektedir. Böylelikle Anayasanın üstünlüğü sağlanırken, diğer yandan AYM, kanunun iptalinden kaçınarak kendi yetkilerini sınırlamaktadır[5].

AYM'nce Anayasaya uygun yorum yapılarak başvurunun reddedilmesi halinde, denetlenen kanun hükmüne uygulamadaki anlamından farklı bir anlam

---

1 SAĞLAM, a.g.m., s. 59.
2 ALİEFENDİOĞLU, (1995a) a.g.m., s. 21. Diğer ülke örnekleri için bkz. ALİEFENDİOĞLU, (1995a) a.g.m., s. 22 vd.
3 ALİEFENDİOĞLU, (1995a) a.g.m., s. 25.
4 ALİEFENDİOĞLU, (1995a) a.g.m., s. 25.
5 SAĞLAM, a.g.m., s. 51. Anayasaya uygun yorum yöntemi sadece AYM tarafından değil, idari yargı organları ve hatta idare tarafından da kullanılmaktadır. AZRAK, a.g.m., s. 336.

kazandırılmış olacaktır. Bundan sonraki uygulamada mahkemelerin bu yoruma itibar etmeleri halinde ortada bir sorun kalmayacaktır[1]. Ancak diğer mahkemelerin özellikle de Danıştay'ın AYM'nin yorumuna uymaması halinde, AYM kararlarının bağlayıcılığı sözde kalacak, iki yüksek mahkeme kararı arasında hukuk birliğini sarsan derin bir çelişki ortaya çıkacaktır. Türk Hukuk Sistemi içinde bu çelişkiyi giderecek bir kurum ya da çözüm yolu bulunmamaktadır ve yargı organları bu çelişkiyi kaldırmak yerine açık bir çatışmayı göze alacak şekilde davranabilmektedir[2].

AYM'nce Anayasaya uygun yorum yapılarak, Anayasaya uygun bulunan kanun hükmü, Danıştay tarafından ihmal edilerek yok sayılabileceği gibi; yine Anayasaya uygun yorumla geniş bir şekilde yorumlanan kanun hükmü, Danıştay tarafından dar yorumlanarak, yükümlülerin haklarının ihlal edilmesine sebep olunabilir. VUK'nun mük. 49 uncu maddesinde 3239 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle, emlak vergisi ile ilgili takdir komisyonlarınca yapılan takdir kararlarına karşı, bu kararların kendilerine tebliğ edildiği daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları tarafından dava açılabileceği belirtilmiş; bu düzenlemenin, yükümlülerin dava açma haklarını ortadan kaldırdığı gerekçesiyle Anayasanın 36 ncı maddesine aykırı olduğu iddia edilmiş ve iptali istemiyle AYM önüne getirilmiştir. AYM, kararında[3], beyan sahibinin beyanıyla bağlı olmasına karşın ihtirazi kayıtla beyan verebileceği veya asgari ölçülerin altında beyanda bulunabileceği belirtilmiştir. Bunun yanısıra, verginin tarhedilip tebliğinden sonra, yükümlünün takdir komisyonu kararlarını da kapsayan dava hakkının doğduğundan bahsedilerek, başvuru reddedilmiştir. Söz konusu kanun hükmü halen yürürlüktedir. AYM, sözkonusu kararında, Anayasaya uygun yorum yaparak; her ne kadar yükümlülerin takdir kararlarına karşı dava açma hakları olmasa da beyanlarına karşı açtıkları davalarda, söz konusu takdir kararlarının da inceleneceği varsayımıyla ilgili kanun hükmünü iptal etmemiştir. Ancak uygulamada Danıştay, yükümlülere takdir kararlarına karşı dava açma hakkı tanınmadığından bahisle, ilgili başvuruları reddetmekte ve bu yaklaşımıyla, AYM'nin anlayışına aykırı bir şekilde, yükümlülerin dava açma haklarını ortadan kaldıracak şekilde bir tutum sergilemesi söz konusu olabilecektir.

AYM'nin kurulduğu ilk yıllarda çimento ve ithal otomobil üzerinden prim alınması ile ilgili olarak vermiş olduğu bazı kararlarında da Danıştay'ın Anayasaya uygunluk denetimi yaptığı ve AYM'nin ret kararına karşın, ilgili kanun hükmünü yok sayarak doğrudan Anayasa hükümlerine dayanarak karar verdiği görülmektedir. Danıştay 8. Dairesi, 1962 yılında verdiği kararlarla yürütme organının 1567 sayılı ve

1 SAĞLAM, a.g.m., s. 51.
2 SAĞLAM, a.g.m., s. 53.
3 86/5 esas sayılı karar.

79 sayılı Kanunlara[1] dayanarak çıkarılan kararname ile çimento ve ithal edilen otomobiller üzerinden alınan primleri Anayasa'nın 61 inci maddesine aykırı bularak iptal etmiştir[2]. 8. Daire bu sonuca, kararnamelerin dayanağı olan 1567 ve 79 sayılı Kanunlarda mali yükümlülüğün matrah, oran gibi esaslı özelliklerinin yer almaması nedeniyle varmıştır. Kanunla Bakanlar Kurulu'na mali yükümlülük koyma yetkisi verilmiş, ancak Anayasal dayanağı olmayan böyle bir yetkilendirme karşısında Danıştay söz konusu kararnameleri iptal etme yoluna gitmiştir. Daha sonra 1567 sayılı Kanun'un yürütme organına geniş düzenleme yetkisi veren hükümleri, Anayasa'nın 5 inci maddesinde yer alan "yasama yetkisinin devredilmezliği" kuralına aykırılığı iddiası ile AYM'nde dava konusu yapılmıştır. Yüksek Mahkeme, konuyu Anayasa'nın 61 inci maddesi açısından incelemiş ve söz konusu Kanun'un hükümlerini, yasama yetkisinin özel bir kullanış biçimi kabul ederek iptal istemini reddetmiştir[3].

AYM 'nin bu kararına karşılık Danıştay 8. Dairesi kendi içtihadında ısrar ederek kararnameleri iptal etmeye devam etmiş, olay Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu'na intikal etmiş ve bu kurul 1567 sayılı Kanun hükümlerinin AYM'nce Anayasa'ya uygun bulunması ve 79 Sayılı Kanun'un da Milli Birlik Komitesi döneminde çıkartılmış bulunması gerekçeleriyle, bu kanunlara dayanan kararnamelerin iptali istemini reddetmiştir. Daha sonra toplanan Danıştay İçtihatları Birleştirme Genel Kurulu da aynı doğrultuda karar vermiştir[4].

Danıştay İçtihatları Birleştirme Genel Kurulu kararından sonra da Danıştay birçok davada, içtihadı birleştirme kararına uygun olarak mali yükümlülük getiren kararnamelerin iptali istemini reddetmiştir[5]. Bununla beraber Danıştay, bazı davalarda da bu çeşit kararnameleri Anayasa'nın 61 inci maddesine aykırı bularak iptal etmiştir[6].

Bu tutumuyla Danıştay AYM'nin kararına uymamaktadır. AYM bir kanunu iptal ettiği zaman sorun bulunmamaktadır. İptal edilen kanun yürürlükten kalkmaktadır. Ancak iptal istemininin reddedilmesi halinde, kanunun Anayasaya

---

1 16.9.1960 tarih ve 10605 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2 Çimento primi ile ilgili karar için bkz Danıştay 8. Dairesi, 1.10.1962 tarih ve E: 61/251, K: 62/3838 sayılı kararı; otomobil primi ile ilgili karar için bkz. Danıştay 8. Dairesi, 1.11.1962 tarih ve E: 62/757, K: 62/4160 sayılı kararı. ÇAĞAN, a.g.e., s. 112.

3 63/4 esas sayılı karar.

4 Danıştay Tevhidi İçtihat Genel Kurulu, E: 64/1138, K: 64/363, (DKD., S. 93-94, s. 29-33; kararın eleştirisi için Lütfi DURAN, "İdarenin Mali Külfet Yüklemesi", **Mahkeme Kararları Kroniği**, İÜHFM., C. XXX, S. 314, 1964, s. 988 vd.

5 Danıştay 12. Dairesi, 9.10.1965 tarih ve E: 65/2959, K: 65/747 sayılı karar; 9.12.1968 tarih ve E: 67/859, K: 68/2300 sayılı karar; 29.11.1966 tarih ve E: 66/1949, K: 66/3388 sayılı karar, **Danıştay 12. Daire Kararları**, 1. Kitap, C. 1, Danıştay Yayını, Ankara, 1976, s. 306-309, 346, 347; DDK., E: 70/155, K: 72/271, 31.3.1972 (DD., Yıl 3, S. 8, 1973, s. 83-86'den akatran ÇAĞAN, a.g.e., s. 114.

6 Danıştay 12. Dairesi, 25.11.1971 tarih ve E: 69/41, K: 71/2710 sayılı kararı; 23.5.1966 tarih ve E: 65/2811, K: 66/1918 sayılı kararı, **Danıştay 12. Daire Kararları**, 1. Kitap, C. 1, Danıştay Yayını, Ankara, 1976, s. 245, 346.

uygun olduğunun tespit edilmiş olması ve uyuşmazlıkların bu kanuna göre çözümlenmesi gerekmekteyken, Danıştay'ın yine de bazı kararlarıyla kararnameleri iptal etmeye devam etmesi, "AYM kararlarının yasama, yürütme ve yargı organlarını bağladığı" yönündeki Anayasa kuralının ihlali olarak ortaya çıkmaktadır. BU durumda AYM'nin kararlarının bağlayıcılığının sadece iptal kararlarıyla sınırlı olduğu, ret kararları bakımından bağlayıcılık kabul edilmediği gibi kabul edilemeycek bir sonuca ulaşılmaktadır. Burada Danıştay yürütmeye vergilendirme yetkisi veren kanunları Anayasa'ya uygunluk bakımından denetlemekte, bu kanunların Anayasa'ya aykırı olduğu kanaatine varmakta ve bu kanaat doğrultusunda kararnameleri iptal etmektedir. Danıştay'ın kanunu iptal etme yetkisi bulunmadığı için, kanunu iptal edememekte ancak, kanunun hükümlerini işlemez hale getirmektedir. Bu tür bir denetim, ABD örneğinde anayasa yargısı denetimine benzemektedir. Orada da Yüksek Mahkeme kanunu iptal etmemekte, ancak, anayasaya aykırılığını tespit ederek uyuşmazlığı anayasaya göre çözmektedir (stare decisis)[1]. AYM kararına aykırı Danıştay kararlarının ne AYM ve ne de başka bir kurum tarafından denetlenemiyor olması, Danıştay'a Anayasaya uygunluk denetimi yapma yetkisi sağlamaktadır. Bu sebeple Almanya örneğinde olduğu gibi, AYM'nin yasama organının işlemleri yanında, yürütme ve yargı organlarının işlemlerine karşı da denetim yetkisiyle donatılması yerinde olacaktır. Zira kuvvetler ayrılığı kuramı ile egemenliğin kullanımı üç organa paylaştırılmış ve bu organların kullanabilecekleri yetkiler Anayasalarda belirlenmeye çalışılmıştır. Bu organlardan birinin (yasama organının) işlemlerini önemli gerekçelerle AYM denetimine tabi tutarken, diğerlerinin (yürütme ve yargı) işlemlerini bu mahkemenin denetimi dışında tutmak bu tür karmaşalara sebep olmaya devam edecektir.

Danıştay'ın gerek AYM'nce denetlenmemiş/denetlenememiş kanunları ve gerekse denetlenerek haklarındaki başvurular reddedilmiş kanunları ihmal ederek, doğrudan doğruya Anayasa hükümlerine göre uyuşmazlıkları çözmesi yani bir bakıma Anayasaya uygunluk denetimi yapması karşısında yapılabilecek bir şey bulunmamaktadır. Çünkü yüksek mahkemeler arasında hiyerarşi bulunmamakta ve bu sebeple Danıştay nihai karar verme gücüne sahip bulunmaktadır. Danıştay bu gücü sayesinde, zaman zaman yürürlükte olan vergi kanunlarını uygulanamaz hale getirebilecek ve alt mehkemelerin de Danıştay'ı takip etmesi halinde, Amerikan örneğinde olduğu gibi, yürürlükte olduğu halde uygulanamayan kanunlar ortaya çıkabilecektir.

---

[1] Stare Decisis: Yüksek Mahkemenin bir kanunun anayasaya aykırı olduğu yolundaki kararının alt mahkemeleri de bağlamasını ifade etmektedir. Anglo-Sakson Hukukunda yüksek mahkeme kararlarına, sonraki benzer uyuşmazlıklarda, daha alt derecedeki mahkemelerce uyulmaktadır. Bu bağlayıcı örnek bir tür yerleşmiş hukuku (settled rule) oluşturmaktadır. Mahkeme kararı ile kanun hukuken yürürlükten kalkmamakta, yani iptal edilmemekte, bununla birlikte aykırılık kararı bütün mahkemeler için bağlayıcı olduğundan, kanun bir daha uygulanamamakta ve ölü bir metin haline gelmektedir. TEZİÇ, (2001) a.g.e., s. 197.

AYM ile Danıştay arasındaki yukarıda belirtilen türden yorum çatışmalarının çözümü ile ilgili iki yol önerilebilir[1]:

1- Mevcut sistem içinde çözüm: Ret kararı verildikten sonra dava mahkemelerince kanunun AYM'nin kabul ettiğinden farklı ve Anayasaya aykırı anlamlandırılması halinde, on yıllık süre beklenilmeksizin AYM'ne başvurulabilmeli ve AYM kanunu denetlerken uygulamadaki anlamını göz önüne almalıdır. Çünkü kanun artık, "aynı kanun" değildir, yani AYM'nin Anayasaya uygun yorumladığı kanun değildir.

2- Sistem değişikliği: Alman Anayasa Yargısında görüldüğü gibi bireysel başvuru imkanı tanınmalıdır. Böyle bir durumda kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin bir yargı kararı ile ihlal edilmesi halinde Anayasa şikayeti devreye girecek ve temel hak ve özgürlükler alanında AYM ile diğer yüksek yargı yerleri arasında bir yorum çatışması yaşanmayacaktır.

[1] SAĞLAM, a.g.m., s. 59-60.

SONUÇ

Ortaçağdan önce, Avrupa'da insan iradesinin üstünde ve ona verili olarak sunulan bir hukuk anlayışı bulunmakta olup, bu hukuk anlayışı içinde yasama faaliyetini yürüten kimselerin veya organların görevleri organizasyonla ilgili kuralları oluşturmak ve insan iradesi dışında var olan hukuku tespit etmekten öte gitmemektedir. Fakat zamanla hukuki pozitivizmin etkisiyle, hukukun insan iradesinin ürünü tasarımlı bir faaliyet sonucu oluşturulduğu fikrinin yerleşmeye başlamasıyla birlikte, artık yasama yetkisini kullanan monarklar veya demokratik meclisler hukuk kuralları koyma ve kaldırmada kendilerini sınırsız bir şekilde yetkili görmeye başlamışlardır. Demokrasi konusunda verilen mücadelenin monarklara yani yürütmeye karşı verildiği ve bu mücadelelerin halkın yönetimde söz hakkının bulunmasını sağlayan temsili yapılanmaların oluşmasını sonuçladığı düşünüldüğünde, ilk zamanlar için sınırsız iktidar anlayışı belki makul karşılanabilir. Ancak, binlerce yıldan beri insan iradesinin dışında bir varlığa sahip olduğu kabul edilen hukukun artık temsili organların elinde bir araç haline gelmesi, süreç içinde yaşanmış pek çok kötü tecrübeyle sakıncalarını ortaya koymaya başlayınca, bu iktidarın sınırlandırılması gereği kendini ciddi anlamda hissettirmeye başlamıştır. Hukukun adaleti sağlayıcı egemenliğinin sürdürülmesi zorunluluğu, yasama organlarının sınırsız iktidarlarının hukuk veçhesinden sınırlandırılması zorunluluğunu doğurmuştur. Bunun sağlanabilmesi görevi de her geçen gün daha da artan bir ağırlıkta AYM'lerine bırakılmış bulunmaktadır.

Tanrısal egemenlik anlayışından halk egemenliği anlayışına geçişle, egemenliğin sahibi olan halk, bu egemenliğini temsilcileri aracılığıyla kullanmaya başlamıştır. Temsili demokrasilerde halkı temsil eden vekillerin almış oldukları kararlar "başkaları için kararlar" olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla, halk kendisiyle ilgili kararları bizzat kendisi almadığı için, halk adına alınan kararların halk adına denetlenmesi gerekmektedir. Bu noktada yasama organlarının çıkarmış olduğu kanunların AYM'lerince denetlenmesi gereği karşımıza çıkmaktadır. Halk nasıl bizzat kendisi ile ilgili kararları çeşitli gerekçelerle kendisi alamıyorsa, yine bu kararların denetimini de çeşitli gerekçelerle kendisi gerçekleştiremeyecektir. Yetkinin gerçek sahibi bir taraftan kendi adına kararlar alınmasını ve bir taraftan da bu kararların yargı organı aracılığıyla denetlenmesini sağlayan temsili demokratik sistemi siyasal sistem olarak tercih ettiğini, kurucu iktidara verdiği güçle anayasalarda ifadelendirmek suretiyle göstermektedir.

Egemenliğin halka geçmesi ve yasama organlarınca kullanılmaya başlamasıyla, verginin meşruiyetini açıklamaya çalışan görüşlerin de değişim ve gelişim gösterdiği ve bu gelişimin bağımsız olmadığı görülmektedir. Başka pek çok faktörün yanı sıra, siyasal düşüncelerdeki ve pratikteki değişiklikler de verginin

sebebini açıklayan görüşler üzerinde önemli etkiler oluşturmuşlardır. Zira yakın geçmişten günümüze, verginin temel dayanağının "egemenlik" olarak kabulü, bu tespiti desteklemektedir. Henüz egemenliğin bir kişi veya belli bir grup tarafından kullanıldığı eski yönetimler döneminde, verginin sebebinin "ortak giderlere katkı", "sigorta primi" gibi yaklaşımlarla açıklanmasına karşılık, anayasal gelişmelerle birlikte egemenliğin kullanımının tek bir kişi veya topluluklardan, daha geniş kitlelere ve ilerleyen aşamalarda bütün halka yayıldığı dönemlerde ve nihayetinde günümüzde artık verginin sebebi "egemenlik" olarak açıklanabilecektir. Zira artık egemenliği kullanan ve dolayısıyla vergileri koyanlarla, bu kullanımdan etkilenen ve dolayısıyla vergileri ödeyenler aynı kimselerdir. Her ne kadar, egemenliğin kullanımı çeşitli sebeplerle aracılarla söz konusu olabiliyorsa da, bu durum (temel bir kabul olarak) egemenliğin halk tarafından kullanıldığı anlayışını zedelememektedir. Egemenliğin kullanımına ilişkin bu anayasal gelişmelerden sonra artık verginin sebebinin "devlet egemenliği" olduğunu söylemek ve doğrudan doğruya bir karşılığı olmaksızın verginin ödendiğini kabul etmek doğal olarak son derece kolay ve son derece gerçeğe uygun görünecektir.

Egemenliğin el değiştirmesi ve verginin egemenliğe dayalı olarak açıklanmasıyla vergi kanunu ile ilgili anlayışta da değişimler gözlenmiştir. Monarşik yönetimlerin söz konusu olduğu ortaçağ döneminde, vergi ile ilgili kanunlar monarşik yöneticilerin iradelerinin ürünü olarak ortaya çıkmaktadır. Her ne kadar bu dönemde tabii hukuk anlayışı hakimse de, bu anlayış özel hukuk alanındaki adil davranış kuralları ile ilgili olduğu için ve kamu hukuku içinde değerlendirilen vergilendirmeyle ilgili kuralların konulması yöneticilerin yetkisi dahilinde görüldüğünden vergi hukuku bakımından tabii hukukun etkisinden pek söz edilemeyecektir. Monarkın vergilendirme yetkisi genel olarak kabul edilmekle birlikte, vergiye karşı direnç, bu vergilerin tahammül sınırlarını zorlaması, vergilendirmedeki adaletsizlikler ve uygulamada yaşanan sıkıntılarla ilgilidir. Onsekizinci ve ondokuzuncu yüzyıllarda yasama organlarının oluşması ve egemenliğin esas kullanıcısı haline gelmeleriyle ve hukuki pozitivizmin etkisiyle, artık yasama organları gerek adil davranış kuralları olarak özel hukuka ilişkin kuralları ve gerekse organizasyon kuralları olarak kamu hukukuna ilişkin kuralları ve bu arada vergilendirmeyle ilgili kuralları koyma yetkisini bir sınırlamaya tabi olmaksızın kendisinde görmeye başlamıştır. Vergilendirmeyle ilgili mücadeleler sonucunda gelişmiş olan "rızasız vergi olmaz" ve buna bağlı "temsilsiz vergi olmaz" anlayışları da bu konuda yasama organının elini güçlendiren ve vergilendirme konusunda yasama organını tek ve sınırsız güç sahibi yapan gerekçeler olmuştur. Ancak ondokuzuncu ve yirminci yüzyıllarda gelişen parlamenter demokrasi anlayışı sonucunda yürütmenin artık parlamento dışından değil de, parlamento içinden çıkmaya başlaması ile parlamento çoğunluğunun aynı zamanda yürütme organını oluşturması sonucuyla karşılaşılmaktadır ki, bu gelişim

sonucunda parlamentoların gitgide pasifleşmeye ve esas etkinliğin yürütme organına geçmeye başladığı görülmektedir. Yirminci yüzyıl bu görünümüyle yürütmenin yasamadan rövanşı aldığı ve tekrar etkinleşmeye başladığı bir dönem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun sonucu olarak da, parlamento çoğunluğuyla hareket eden yürütme, parlamentonun sahip olduğu oldukça geniş yetkiye dayanarak, istediği konuyu istediği şekilde düzenleme imkanına kavuşmuştur. Bu durum toplumu, monarkın sahip olduğu keyfilikten daha tehlikeli bir keyfilikle karşı karşıya bırakmıştır. Zira monarşik yönetimde sınırlar bellidir; monark kuralları koyar, kuralların konulmasına toplum katılmadığı için, tepkilerini rahatlıkla ve çeşitli yollarla dile getirme imkanı bulunmaktadır. Ancak demokratik bir yönetimde, kuralları toplumun temsilcileri koymaktadır. Bir bakıma toplumun kendisi kural koyucudur. Ancak temel hak ve özgürlükleri ihlal edici, azınlık haklarına aykırı, hatta kimin zaman seçim sistemleri nedeniyle çoğunluk haklarını dahi ihlal edici kuralların konulması halinde, kuralları kendisi koyan toplum kime karşı başkaldıracaktır? Beğenmediği yönetimi değiştirmek için belirtilen sürelerin dolmasını mı bekleyecektir? Yakın geçmişte yaşanan kötü tecrübeler bu sorulara cevap bulunması için zorlayıcı etkenler olmuşlardır. Sonuçta, çeşitli kurumlarla birlikte AYM'leri, bu sakıncaların giderilmesi ve siyasal iktidarın kötüye kullanımı önleme bakımından önemli aktörler olarak anayasal kurumlar arasında yerlerini almışlardır. Böylelikle anayasalarla kurulan hukuk devleti anlayışı, fiili müeyyidesine de kavuşturularak, gerçek anlamda olgunlaşmasını tamamlama yolunda çok önemli mesafeler kaydetmiştir.

Anayasa yargısının gerekliliğini görebilmek bakımından, anayasa yargısının bulunmaması halinde neler olabileceğini düşünmek yerinde olacaktır. Avrupa'da çeşitli örnekleri yaşandığı gibi, Türkiye'de de varlık vergisi uygulamasında görüldüğü üzere, böyle bir denetim mekanizmasının bulunmaması, yasama organına anayasal sınırları ihlal etme gücünü sınırlanamaz bir şekilde devretme anlamına gelecektir. Yasama organının anayasal sınırlara uymayan işlemlerine tahammül seviyesi elbette sınırsız değildir ve tahammül sınırlarının aşılması halinde de toplumsal olayların çıkması kaçınılmaz olabilecektir. Alternatif bu olunca, anayasa yargısının gerekliliği kendini göstermektedir.

Anayasa yargısının kabulüyle siyasi iktidarın kullanımının başlangıçta pasif sınırlandırılması yerine, AYM denetimi ile süreç içinde sürekli denetim yoluyla aktif sınırlandırılması söz konusudur. Siyasal kararların doğurabileceği adaletsizlikleri hukukun gözlüğüyle fark edip ayıklama ve vazgeçilemez ilke, değer ve hakları koruma şeklinde somut aleme yansıyabilecek AYM denetiminin bu ideal fonksiyonu, subjektivizmin etkisinden sıyrılabildiği sürece kuruluş amacına uygun yerine getirilmiş olacaktır.

Bugün, ne Ortaçağ Avrupası'nın tabii hukuk doktrinine uygun verili olarak varolan ve ancak yargıçların uyuşmazlıkları çözerken ortaya koydukları kanunlar; ne de Osmanlı Devleti'nin vahye dayanan ve İslam hukukçularının içtihatlarıyla ortaya koydukları kanunlar vardır. Bugün olan, her konuda kanun yapma gücüne sahip yasama organlarıdır. Her ne kadar, her konuda ifadesinin önüne "Anayasaya aykırı olmamak" koşulu konulmaktaysa da, yasama organlarının, bu koşulla da bağlı olmaksızın her konuda kanun yapma imkanları bulunmaktadır. Başkaları için bağlayıcı kararlar alan yasama organlarının, bu gücünü Anayasal ilkelere aykırı kullanabilme riski her zaman mevcuttur. Böyle bir kullanım karşısında yasama organı içinde hiçbir siyasal grubun Anayasayı tek başına değiştirebilecek güce ulaşamamasını temenni etmekten öte yapılacak bir şey yok gibidir. Aksi taktirde, bu gücü elde eden yasama organının, Anayasal ölçüler içinde kalarak sistemin devamından yana tavır alması kadar, aksi yönde davranması da ihtimal dahilindedir ve böyle bir davranışın sonuçları hiç de arzu edilecek sonuçlar olmayacaktır.

Yasama organlarının sahip oldukları yetkilerin en önemlilerinden biri ve ilk elde ettikleri yetki vergi kanunlarını yapma (vergilendirme) yetkisidir. Diğer pekçok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de bu yetkisinin esas kullanıcısı yasama organları olmakla birlikte, yürütme organlarının her geçen gün daha da güçlendirilmesi ve verginin hükümet politikalarının gerçekleştirilmesinde son derece önemli bir araç olması, vergi kanunu yapma yetkisi ile vergilendirme yetkisinin aynı anlama gelmesine engel olmuştur. Artık vergilendirme yetkisi, yasama organıyla birlikte her geçen gün daha da artan oranda yürütme organı tarafından kullanılmaktadır.

Tarihsel gelişim içinde kamu harcamalarının hızla artması ve bu harcamaların önemli ölçüde vergi gelirleriyle karşılanması gerekliliği, gerek yasama organının işlemleri ve gerekse yürütme organının işlemleri nedeniyle vergi mevzuatının oldukça kapsamlı ve karmaşık bir hal almasına neden olmuştur. Vergilerin kamu gelirleri içinde önemsiz olduğu geçmiş dönemlerde vergiler ve mükellefler zamanımıza göre daha basit ve daha belirgindi. Bu sebeple vergilerdeki değişiklikler kolaylıkla hissedilmekteydi. Dolayısıyla vergileme ile ilgili meselelerin düzenlenmesi kadar, halk tarafından hissedilmesi ve tepki gösterilmesi de son derece kolaydı ve o derece çabuk gerçekleşebiliyordu. Vergilerin kaynağındaki genişleme, ağırlıklı olarak dolaylı vergilere kayma, mükellefle devlet arasındaki temel vergi ilişkisinin yerini pek çok diğer ilişkinin alması, devletin gitgide artan fonksiyonları ve bu sebeple ortaya çıkan gelir ihtiyacı vb. şartlar vergi konusunu ve vergi hukukunu karmaşık bir hale getirmiş, bu karmaşa hem doğal bir sonuç ve hem de sebep olarak vergilerin konulması ve hem ilgili işlemlerin hem de uygulamanın denetlenmesi bakımından uzmanlaşmayı, uzmanlaşmış organları gerekli kılmıştır.

Bu gereklilik de vergi kanunlarının AYM'leri, vergi uygulamasının da vergi yargısı organları tarafından yürütülmesi gerekliliğini doğurmuştur.

"Rızasız vergilendirme olmaz" ve "temsilsiz vergilendirme olmaz" anlayışlarının bugün anayasalar da karşılığını bulan ifadesi "vergilerin kanuniliği ilkesi"dir. Bu ilke geçmişinde yatan bu anlayış gereği vergilerin halkın temsilcilerinin rızasıyla (ve en azından temsilcilerin salt çoğunluğunun oyuyla) konulmasını gerekli kılmaktadır. Ancak Türkiye'de vergi kanunlarının kabulü için gerekli karar yetersayısının diğer kanunlarda olduğu gibi milletvekili sayısının dörtte birinin bir fazlası olarak belirlenmiş olması "temsilsiz vergilendirme olmaz" anlayışına aykırı bir durum olarak görülmektedir. Her ne kadar, iktidara gelebilmek için meclisin salt çoğunluğundan fazlasının güvenoyu gerekliyse de ve vergi kanunları çoğu zaman salt çoğunluğun üstünde milletvekilinin oyuyla kabul ediliyorsa da, üye sayısının dörtte birinin bir fazlasıyla vergi kanunu çıkarılabilmesi ihtimalinin var olması bu konudaki endişeleri artırmaktadır. Vergi kanunlarının kabulü için gerekli bu oldukça düşük karar yetersayısı, yasama organı karşısında yürütme organının gücünü artıran bir durum olarak görülmektedir. Karar yetersayısının düşüklüğü aynı zamanda, vergi kanunlarının denetiminde anayasa yargısının önemini ve gerekliğini de ortaya koymaktadır.

Türk Anayasal Sistemi'nde vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun denetimi, anayasa yargısı dışında ve bu denetimden önce, kanunların teklif edilmesinden kanunlaşmasına kadar geçen aşamada pekçok noktada yapılmaktadır. Vergi kanununun yapılması aşamasında, komisyon ve genel kurul aşamasında milletvekilleri; Meclis aşaması tamamlandıktan sonra da Cumhurbaşkanı Anayasaya uygunluk denetimi yapmaktadırlar. Kanunun Anayasaya aykırılığı bu aşamalarda giderilemezse; kanun yayımından sonra altmış gün içinde kendisine yetki verilenlerce AYM önüne getirilebilecektir. Bu kimseler tarafından da dava açılmazsa, vergi ile ilgili uyuşmazlıklarda, dava aşamasında itiraz yoluyla aykırılığın AYM önüne getirilebilmesi imkanı bulunmaktadır. Bu aşamalardaki denetimin iyi işletilebilmesi halinde, vergi hukukunun hukuk devleti ideali doğrultusunda geliştirileceğinde kuşku yoktur.

Vergi kanunlarının yapılması sırasında, bireylerin temel hak ve özgürlüklerini korumak ve devletin işleyişini sağlamak üzere Anayasada belirtilmiş ilkelere uyulması gerekmektedir. Bu ilkeler genel ilkeler ve vergiyle ilgili ilkeler olarak iki grupta incelenmiştir. Ancak vergi kanununun Anayasaya uygunluğu denetlenmeden önce yapılması gereken şey, kanunla getirilen yükümlülüğün bir vergisel yükümlülük olup olmadığının ortaya konulmasıdır. Bu sebeple AYM denetiminde öncelikle yükümlülüğün nitelendirilmesi yapılmakta, eğer bir mali yükümlülük olduğu

sonucuna varılırsa, anayasal vergilendirme ilkeleri ve genel ilkeler bakımından değerlendirme yapılmaktadır.

AYM denetimlerinde hukuk sitemiyle ilgili genel ilkeler olan "hukuk devleti ilkesi" ve "sosyal devlet ilkesi"ni de kullanmış, genelde vergilendirmeyle doğrudan ilkelerle birlikte bu ilkelere uygunluk yönünden değerlendirme yaparken, bazen doğrudan bu ilkelere uygunluk yönünden değerlendirme yapmıştır. Genel ilkeler başlığı altında değerlendirilen "hukuki güvenlik ilkesi" üç alt ilkeyle ilgili bulunmaktadır. "Verginin belirliliği", "vergi kanunlarının geriye yürümezliği" ve "kıyas yasağı" ilkelerinden oluşan bu üç ilke, Anayasada açıkça ifade edilmemekle birlikte, diğer ilkelerden çıkarılmaktadır. Örneğin, belirlilik ve kıyas yasağı ilkelerinin esas olarak verginin kanuniliği ilkesi ile ilgili oldukları ve bu ilkenin sonuçları oldukları görülmektedir. Yüksek Mahkeme, talep olmasına karşın bu üç ilkeden kıyas yasağı ilkesiyle ilgili denetim yapmamış, diğer iki ilke bakımından değerlendirmelerde bulunmuştur. Belirlilik ilkesi esas olarak verginin kanuniliği ilkesiyle ilgili olduğu için, bu ilkeyle birlikte değerlendirilmiş ve kanunilik ilkesi gereği vergi kanununun içermesi gereken unsurların verginin belirliliğini sağlayan unsurlar olduğu sonucuna varılmıştır.

Vergi sistemi içinde, özellikle ekonomik kriz vb. olağanüstü durumlarda gerçek anlamda geriye yürüyen düzenlemeler yapıldığı halde, AYM'nin hiçbir vergi kanunu geriye yürümezlik ilkesine aykırılık nedeniyle iptal etmediği görülmektedir. İlgili kararların çoğunda Yüksek Mahkeme, Anayasaya aykırılığı tespit ederek haklı nedenlerle iptal etmeme yerine, hatalı bir şekilde ve zorlama yorumlarla, düzenlemenin geriye yürümediği ve bu yüzden Anayasaya uygun olduğu sonucuna varmıştır. Dolayısıyla, AYM denetimi değerlendirildiğinde, vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesinin mükelleflerin hukuki güvenliklerine hizmet edemediği görülmektedir. Vergi kanunlarının uygulanabilme koşulu olan bütçenin C cetvelinde düzenlenme koşulunun Anayasaya konulması sağlanarak, bütçe kanununun kaul edilmesi tarihinden önceye yürüyen vergi kanunlarının geriye yürümezlik ilkesini ihlal ettiğinden bahisle iptallerinin sağlanması uygun bir çözüm yolu olarak görülmektedir.

Vergi kanunlarının denetiminde kullanılan ve Anayasanın 73 üncü maddesinde ifadesini bulan vergilendirme ilkeleri başlıca, "vergi adaleti", "verginin kamu giderlerinin karşılığı olması" ve "verginin kanuniliği" ilkeleri olarak sıralanabilir. Sosyal hukuk devleti anlayışına uygun olarak vergi adaleti ilkesi dört alt ilkeyle ilgilidir. Bunlar "verginin genelliği", "vergide eşitlik", "mali güce göre vergilendirme" ve "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" ilkeleridir.

Genellik ilkesi çoğu AYM kararında kısaca tanımlanmış olmakla birlikte etkin olarak kullanılan bir ilke değildir. Genellik ve eşitlik ikilemesinde esas olarak vergide eşitlik ilkesine uygunluk bakımından denetim yapılmıştır. AYM kararlarında

Anayasada ifadesini bulan "kanun önünde eşitlik" anlayışının hakim olduğu görülmektedir. Bu anlayışın sonucu olarak, vergi yükünün dağıtılması bakımından kimlerin eşit olup, kimlerin eşit olmadıklarına karar verme yetkisinin yasama organına ait olduğu sık sık vurgulanmış ve eşitlik ilkesi çok sınırlı sayıda kanuni düzenlemenin iptal edilmesinde dikkate alınmıştır. Bu durum bir yandan siyasal iktidarın sahip olduğu gücü keyfi bir şekilde kullanarak, temel hak ve özgürlükleri ihlal edici düzenlemeler yapması sonucunu doğurabilecekken, diğer taraftan bu ilkenin "hukuk önünde eşitlik" şeklinde algılanması halinde AYM'nin yerindelik denetimi yapması söz konusu olabilecektir. AYM'nin bu ilkeyi değerlendirme ölçütü olarak aldığı kararlarında, özellikle eşitsizlik sebebi olamayacak unsurları ön plana çıkararak bunların ihlal edilip edilmediğini değerlendirdiği görülebilir. AYM'nin eşitlik ilkesi ile ilgili denetimlerinde pasif kalmasını sağlayan sebeplerden biri de, eksik kanuni düzenlemeler karşısındaki tutumudur. Yüksek Mahkeme, özellikle vergi bağışıklıkları ile ilgili düzenlemelerde, benzer durumda olanların kimi için bağışıklık öngörülmüşken kimi için öngörülmemesi durumunu değerlendirirken, eksik düzenlemeyi tespit ettikten sonra iptal etmek yerine eksikliği gidermenin yasama organının takdirinde olduğunu belirtmekle yetinmiştir. Bu bilgiler çerçevesinde, vergi kanunlarının denetiminde eşitlik ilkesinin de etkin bir şekilde kullanılmadığı söylenebilecektir. Hukuka uygunluk denetimi yapmak yetkisine sahip olan AYM, eşitlik ilkesiyle ilgili denetimlerinde çoğunlukla kanuna uygunluk denetimi yaparak, bu konuda kendisinden beklenen etkinliği gösterememiştir.

Vergi adaletinin gerçekleştirilmesinde kendisinden yararlanılan bir diğer ilke de mali güce göre vergilendirme ilkesidir. Aslında eşitlik ilkesinin ölçütü olan ve bazı AYM kararlarında bu şekilde ifade edilen bu ilke, doktrinde çoğunluğa ve AYM kararlarının çoğuna göre sosyal devlet ilkesinin vergilendirme alanında yansımasını ifade etmektedir. Ancak mali güce vergilendirme ilkesine aykırılık oluşturduğu tespit edilen bazı uygulamaların sosyal devlet ilkesiyle gerekçelendirilerek iptal edilmesi karşısında, bu ilkenin sosyal devlet ilkesiyle ilişkili olduğunu söylemek güçtür. Kararlarındaki ifadeleriyle Yüksek Mahkeme, bir yandan mali güce göre vergilendirme ilkesinin sosyal devlet ilkesiyle ilgili olduğunu belirtirken, diğer yandan bu ilkeye aykırı bulduğu bazı düzenlemelerin sosyal devlet ilkesine uygun olduğu sonucuna varabilmektedir. Bu durum, AYM kararlarının tutarlılığını ve güvenilirliğini zedeleyen bir durum olarak görünmektedir. Mali güce göre vergilendirme ilkesi bakımından yapılan denetimlerin çoğunda uygulama bu ilkeye uygun bulunurken önemli bir kısmında da aykırı bulunmuştur.

Vergi adaletinin gerçekleştirilmesinde kullanılan son ilke vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesidir. Bu ilke mali güce göre vergilendirme ilkesiyle ilgili olup, aslında herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi yoluyla sağlanan

eşitliğin doğal sonucu, vergi yükünün adalete uygun ve dengeli dağılımıdır. Ancak, bu ilke esas işlevini, hukuk devleti anlayışına uygun bir dağılımdan ziyade sosyal devlet ilkesine uygun ve sosyal gerekçelerle farklılıklar gözetilerek yapılacak dağılımda göstermektedir. Bu durumu ifade etmek amacıyla, 73 üncü maddenin 2 nci fıkrasında "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır" denilmiştir. Adaletli ve dengeli dağılımın sosyal amaç olarak ifade edilmesi, çelişkili iki yaklaşımın uzlaştırılması gereğini ortaya koymak bakımından anlamlı ise de, ifadelendirme bakımından pek de başarılı sayılamaz. Aslında, adaletli ve dengeli dağılım hukuk devleti ilkesi kapsamında eşitlik ilkesinin ölçütü olan mali güce göre vergilendirme ilkesiyle sağlanmaktadır. 2 nci fıkrada ifade edilmek istenen şey, hukuksal eşitlikten ayrılmayı gerektiren sosyal gerekçelerin bulunması halinde, adaletli ve dengeli dağılımın bu gerekçelere uygun şekilde yapılmasıdır. Bu durumda, 2 nci fıkra hükmünün, "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımında maliye politikasının sosyal amaçları da dikkate alınır" şeklinde düzeltilmesi, amacın ifadelendirilmesi bakımından daha yerinde görünmektedir. Böyle bir ifade vergi adaletinin "sosyal adalet" anlayışına uygun olması gerektiğini belirtmek bakımından daha başarılı olacaktır. Böylelikle, olması gerektiği gibi, 2 nci fıkra, 1 inci fıkrada düzenlenen "mali güce göre vergilendirme" ilkesinin istisnası olarak, sosyal amaçlarla tanınan vergi bağışıklıklarına anayasal dayanak oluşturacaktır. AYM denetimlerinde birkaç uygulama hariç bu ilkeye dayanarak iptal kararı vermemiştir.

Anayasanın 73 üncü maddesinde düzenlenen ve vergi kanunlarının temel amacını ifade eden verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi de AYM denetimlerinde kullanılan ölçülerden biridir. Ancak devletin başka gelirlerinin de kamu giderlerini karşılamada kullanılması, bunun yanısıra devletin kamu hizmeti niteliğinde olmayan harcamalarının da bulunması ve mevcut bütçe uygulamaları dolayısıyla bu ilkenin çok işlevsel olmadığı söylenebilir. Bu durum AYM kararlarında da görülmektedir. Yüksek Mahkeme tarafından bu ilkeye aykırılık bakımından sadece beş inceleme yapılmış, bunlardan sosyal güvenlik kurumları gelirlerinin kamu hizmetleri için harcanmasını öngören düzenlemelerin ele alındığı iki incelemede iptal kararı verilmiştir.

AYM'nin incelemelerinde en fazla ve etkin bir şekilde kullandığı ilke verginin kanuniliği ilkesidir. Bu ilke bir yandan, yasama organının çıkaracağı kanunların içeriğinin belirlenmesi ile ilgiliyken, diğer yandan, Bakanlar Kurulu ve diğer organlara devredilebilecek yetkilerin belirlenmesi bakımından da işlev görmektedir. AYM'nin bu ilkeye dayanarak yaptığı denetimler sonucu verdiği kararlarında, vergi kanunun içermesi gereken vergiye ilişkin unsurlar iyice belirginleşmiş ve bu gelişim verginin belirliliği ilkesine de hizmet ederek, bireylerin güvenliklerinin sağlanması bakımından

etkin rol oynamıştır. Kanunilik ilkesi ile ilgili değerlendirmeler aynı zamanda AYM'nin vergi mevzuatının oluşturulması üzerindeki etkinliğinin sınırlarının belirlenmesi bakımından da önemli olmuştur. Zira vergi kanunlarının verginin temel unsurlarının tamamını kapsayacak şekilde düzenlenmesi, AYM'ne, bu temel unsurların tamamı bakımından verginin genelliği, eşitliği, mali güce göre vergilendirme gibi ilkelere uyulup uyulmadığını sağlıklı bir şekilde değerlendirme imkanı sağlamıştır. Bu yönüyle bir bakıma, AYM'nin kanunilik ilkesi hakkındaki değerlendirmeleri, kendi yetkilerinin sınırlarını belirlemektedir. Bu konudaki denetimlerde genellikle ilkenin geniş yorumlandığı ve içeriğinin başarılı bir şekilde belirlendiği görülmektedir. Ancak, bazı kararlar hariç Bakanlar Kurulu'na yetki devreden kanun hükümlerinin denetiminde ilkenin dar yorumlandığı ve Anayasaya aykırılığı açık yetki devirlerine geçit verildiği g örülmektedir.

AYM vergi kanunlarını yukarıda belirtilen ilkelere göre denetlemekte ve bu denetim sonucunda, denetim konusu uygulamanın bu ilkeleri ihlal ettiği sonucuna varmışsa, ilgili uygulamayı iptal etmektedir. Ancak, bazen bu ilkelere uygun olduğu halde iptal edilmeyen vergi kanunları da söz konusu olabilmektedir. Böyle durumlarda iptal etmeme gerekçesi olarak çeşitli "haklı neden"lere dayanıldığı görülmektedir. Ülkenin içinde bulunduğu ekonomik koşullar, kamu yararı gibi nedenlerin Anayasal ilkelere aykırı uygulamaların sürdürülmesinde haklı neden olarak kabul edildiği görülmektedir.

Vergi kanunları ile AYM kararlarının çeşitli kriterlere göre sayısal olarak değerlendirilmesinden bazı sonuçlara varılabilir. Çalışma kapsamında, bir vergi kanunu hükmünü esasa girerek inceleyen 84 karar üzerinden değerlendirme yapılmıştır. İtiraz yoluyla başvuru yapılabilmesi için ilgili kanunun başvuru yapan mahkemede görülen uyuşmazlığın çözümü ile ilgili olması gerektiği için, bu yolla başvurularda çok az sayıda kanun hükmünün ve çoğu zaman bir kanun maddesinin belli bir kısmının incelendiği görülmektedir. Buna karşılık dava yoluyla başvurularda böyle bir koşul söz konusu olmadığından çok daha fazla kanun maddesinin iptali istenebilmektedir. Hatta bu yolla, yeni çıkarılan bir kanunun bütün hükümlerinin iptali dahi istenebilecektir. Bu doğrultuda, 84 başvurunun 24'ü dava yoluyla yapılmış olmakla birlikte bu başvurularda toplam 80 maddenin tamamı veya bir kısmının iptali istenmişken, itiraz yoluyla yapılan 60 başvuruda iptali istenen madde sayısı 75 olmuştur. Kısmen veya tamamen iptali istenen başvuru konusu madde sayısı toplamı 155 olup, bu miktar, yüzlerce maddeden oluşan vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun denetiminin son derece yetersiz olduğunu göstermektedir. Bu yetersizlik vergi türlerine göre denetim sonuçlarının incelenmesinden de çıkarılabilecektir. Buna göre, 120'den fazla maddeden oluşan

GVK'nun sadece 17 maddesi AYM tarafından incelenmiş, VİVK'nun hiçbir maddesi hakkında başvuru da bulunulmamıştır.

İnceleme sonunda verilen kararlara bakıldığında itiraz yoluyla başvuruların 35'i ret kararıyla sonuçlandırılırken 21 tanesi hakkında iptal veya kısmen iptal kararı verilmiştir. Vergi mahkemeleri ve diğer mahkemelerin başvuruları çoğunlukla ret kararıyla sonuçlandırılırken, Danıştay tarafından yapılan başvurularda iptal kararlarının daha ağırlıklı olduğu görülmektedir. Özellikle, Danıştay'ın AYM'ne başvurma tekeline sahip olduğu 1961 Anayasası döneminde yapmış olduğu bütün başvuruların iptal kararıyla sonuçlandırıldığı görülmüştür. Dava yoluyla denetim sonuçları incelendiğinde, 24 incelemenin 16'sında iptal veya kısmen iptal, 8'inde ise ret kararı verildiği görülmektedir.

AYM'ne başvuru tarihi ile kararın verildiği tarih arasındaki süre açısından vergi kanunlarının denetimi değerlendirildiğinde, iptal kararlarında, 1997 yılından sonra yapılan başvurularda ortalama karar verme süresi 450 gün olduğu görülmektedir. Bu başvurularda başvuru tarihi ile kararın yayım tarihi arasındaki süre farkı ise ortalama 831 gündür. Buna göre AYM'nce Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilen bir kanunun AYM'ne başvuru tarihinden itibaren iptal edilinceye kadar iki yıldan fazla süreyle uygulanması söz konusu olmaktadır. Vergi kanunlarıyla birey hak ve özgürlüklerini ihlal etmeye yönelik düzenlemelerin ortadan kaldırılmasında bu sürenin son derece uzun bir süre olduğu görülmektedir. BU olumsuz durumun ortadan kaldırılması bakımından AYM'nin 1993 yılından beri vermekte olduğu yürürlüğü durdurma kararlarının önemli bir işlev gördüğü söylenilebilir. Vergi kanunları ile ilgili yapılan ve iptalle sonuçlanan son yıllardaki başvurularda yürürlüğü durdurma kararı verilmesi talep edilmiş ve bunlardan biri hariç hepsinde iptal kararıyla birlikte iptal edilen kanunun yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmiştir. Yürürlüğün durdurulması kararının Resmi Gazete'de yayımlanması süresinin ortalama 10 gün olduğu göz önüne alındığında, iptal kararıyla birlikte yürürlüğün durdurulmasına da karar verilmesi durumunda başvuru tarihinden itibaren iptal kararının yürürlüğe girme süresi 460 gün olacaktır. Bu süre de Anayasaya aykırı vergi kanunu hükümlerinin hukuk aleminden kaldırılması bakımından çok uzun bir süre olmakla birlikte yine de bu konuda önemli bir gelişme olarak değerlendirilebilir. Bu imkandan yararlanılabilmesi için, vergi kanunlarının iptali için yapılan başvurularda yürürlüğün durdurulmasının istenmesinde de fayda bulunduğu söylenebilir.

Vergi kanunlarının AYM tarafından denetim oranının son derece düşük olmasını açıklayan ve AYM denetimini sınırlandıran bazı unsurlar bulunmaktadır. Bunlardan en önemlisi, gerek 1961 Anayasası ve gerekse 1982 Anayasası'nın yapılması sürecinde geçen dönemde çıkarılan kanunlar (ve bu arada vergi

kanunları) hakkında AYM denetimini sınırlayan Anayasa hükümleri olarak gösterilebilir. Vergi kanunlarıyla ilgili pek çok düzenlemenin bu dönemlerde yapılmış olması karşısında, vergi kanunlarının denetimi son derece yetersiz kalmış ve ancak yeni kanunlar çıkarılması ve mevcut kanunlarda değişiklikler yapılması halinde AYM denetimi söz konusu olabilmiştir. Örneğin, GVK ile ilgili yapılan incelemelerin tamamı bu kanunda değişiklik yapan kanunlar dolayısıyla yapılmıştır. Vergi hukuku alanında AYM denetiminin pekçok sınırlamaya tabi tutuluyor olması, bu hukuk alanının Anayasaya bakan yönü açısından Türk Anayasası'nı sert bir anayasa olarak vasıflandırabilmek pek mümkün görünmemektedir.

Vergi kanunları ile ilgili AYM kararlarının, egemenliğin kullanıcısı olan ve vergilendirme ile ilgili görev ve yetkileri bulunan yasama, yürütme ve yargı organları üzerindeki etkileri ile ilgili değerlendirmelerden bazı önemli sonuçlara varılmaktadır.

Türkiye'de AYM anayasa değişikliklerini denetleme yetkisine sahip olmadığı için kurucu iktidar üzerinde doğrudan bir etkisinin varlığından söz edilemez. Ancak kurucu iktidarın, anayasa değişiklikleri sırasında AYM kararlarını dikkate alması söz konusu olabilecektir ve bu durumda dolaylı bir etkiden söz edilebilir. Örneğin, 1961 Anayasası'nın ilk şeklinde Bakanlar Kurulu'na vergilendirme yetkisi devredilebileceğine ilişkin bir düzenleme bulunmaması nedeniyle, yetki devri içeren çoğu kanun hükmü AYM tarafından iptal edilmiş ve 1971 yılında yapılan değişiklikte Bakanlar Kurulu'na vergilendirme yetkisi verilebileceğine ilişkin hükmün Anayasaya konulması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmıştır.

AYM kararları esas olarak yasama organı üzerinde etki göstermektedir. Zira denetim bu organın işlemleri üzerinde yürütülmektedir. Denetim sonucunda iptal kararı veya ret kararı verilmesi durumunda farklı etkilerden söz edilebilir. Başvuruların ret kararıyla sonuçlandırılması durumunda, ilgili kanun hükmünün hukuka uygunluğu AYM tarafından tespit edilmiş olmaktadır. Ancak ret kararı, Anayasaya uygunluk dolayısıyla değil de, Anayasaya aykırılıklar tespit edildikten sonra bazı haklı nedenlerle verilmişse, Anayasaya aykırılıkların yasama organınca giderilmesi gerekmektedir. Vergi kanunları ile ilgili denetimlerde anayasal vergilendirme ilkelerine aykırılığı tespit edildiği halde çeşitli haklı nedenlerle iptal edilmeyerek yürürlükte kalmasına izin verilen pek çok kanun hükmü bulunduğu görülmektedir. Bir vergi kanunu hükmünün AYM tarafından iptal edilmesi halinde kanunun Anayasaya aykırılığı ortaya çıkmış ve kanun hukuk aleminden kaldırılmış olmaktadır. Bu durumda yasama organının iptal edilen kanunla özdeş düzenleme yapmaması gerekmektedir. Ancak yasama organının böyle bir kanun çıkarması halinde yapılacak tek şey, bu kanunun AYM önüne götürülerek iptal edilmesini sağlamak olacaktır. 2003 yılında ek motorlu taşıtlar vergisi ve ek emlak vergisi ile ilgili düzenlemeyi incelediği kararında AYM'nin tutarsız gerekçeleri dolayısıyla iptal

edilen ek motorlu taşıtlar vergisine özdeş bir düzenlemenin yasama organınca tekrar çıkarıldığı ve bu düzenlemenin de AYM tarafından iptal edildiği görülmektedir.

AYM, yasama organı karşısında bir dengeleyici organ olarak kurgulanmışken, yasama organıyla birlikte hareket ederek, Anayasa koyucunun arzu etmediği tarzda anayasal sınırların aşılmasına da izin verebilir. AYM'nin sahip olduğu otantik yorum yetkisi nedeniyle bu konuda herhangi bir başvuru imkanı da bulunmamaktadır.

Türkiye'de yürütme organının işlemleri AYM denetimine tabi olmamakla birlikte, yasama organının yürütme organı içerisinden çıkması ve seçimleri kazanan siyasi partinin hem yasama organı ve hem de yürütme organında söz sahibi olmasının doğurduğu sonuçlar, vergi hukuku alanında AYM denetiminin esas olarak yürütme organını etkilediğini göstermektedir. Vergi hukuku alanında esas söz sahibi olan organ yürütme organıdır ve bu güçlü konumunu ona sağlayan bazı unsurlar bulunmaktadır. Bu unsurlar:

- Vergi kanunlarının kabul edilebilmesi için gerekli karar nisabının Meclis üye tamsayısının dörtte birinin bir fazlası olarak (139 milletvekili) belirlenmiş olması,
- Vergi kanunlarının tasarı kaynaklı olması,
- Vergi kanunlarıyla her geçen gün daha da genişleyen kapsamda Bakanlar Kurulu'na yetki devirleri yapılması.

Vergi kanunlarının kabul edilmesinde karar nisabı ile ilgili farklı bir düzenleme yapılmamış olması ve bu nisabın 139 olarak belirlenmiş olması, vergi kanunlarının çıkarılmasında yasama organının önemini azaltan ve yürütme organının elini güçlendiren bir durumdur. Bu durum özellikle nerdeyse bütün vergi kanunların tasarı kaynaklı olmalarıyla birlikte değerlendirildiğinde daha anlamlı olacaktır. Tasarladığı vergi politikası hedeflerine ulaşmayı sağlayacak vergi tasarılarını hazırlayan siyasal iktidar, bu tasarıları az sayıda milletvekilinin oyuyla kanunlaştırma imkanına sahip bulunmaktadır. Bu konunun diğer bir yanı da, bu imkanı elinde bulunduran siyasal iktidarların özellikle 1980'lerden bu yana her geçen gün artan oranlarda Bakanlar Kurulu'na yetki devreden hükümleri kanunlara koymalarıdır. Böylelikle vergi kanunu tasarılarını hazırlayan iktidar partisi, bu tasarılara rahatça kullanabileceği yetkileri kendisine sağlayacak yetki devirleriyle ilgili hükümleri koyabilmekte ve bu tasarıları az sayıda milletvekilinin oyuyla kanunlaştırarak vergi hukuku alanında esas aktörün kendisi olduğunu göstermektedir. Bakanlar Kurulu'na 73 üncü madde ile verilecek yetkilerin kullanımına ilişkin kuralların Anayasaya konulmamış olması, Bakanlar Kurulu'nun zamansız ve aşırı yetki kullanımlarına sebep olabilmektedir. Bu yüzden 73 üncü maddede yapılacak değişiklikle, KHK'lerle ilgili 91 inci maddede olduğu gibi yetki

kullanımının koşulları belirlenerek, bu konuda uygulamada ortaya çıkan sorunların önlenmesi ve AYM denetiminde daha somut ölçütlerin konulmuş olması sağlanmalıdır. Ayrıca vergi kanunlarının çıkarılmasında 139 milletvekilinin oyu yerine, Meclis üye tamsayısının salt çoğunluğu olan 251 milletvekilinin oyunu gerektirecek şekilde Anayasada değişiklik yapılması yolundaki önerilerin ciddiyetle değerlendirilmesinde fayda bulunmaktadır.

AYM kararlarının yargı organları üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesinden de bazı sonuçlara ulaşılabilecektir. Yargı organları üzerindeki etkiler konusu vergi uyuşmazlıkları ile ilgili davalarda temyiz organı olan ve yargı ayrılığı sistemini benimsemiş Türkiye'de bir diğer yüksek mahkeme olan Danıştay örneği bağlamında incelenmiştir. AYM tarafından verilen kararın iptal kararı olması halinde bunun bütün mahkemeler gibi Danıştay bakımından da bağlayıcı olacağı ortadadır. Ancak ret kararı verilmesi halinde ret gerekçesine göre Danıştay'ın farklı tutumlar sergilemesi mümkündür. Özellikle AYM'nin yapılan başvuruyu çeşitli haklı nedenlerle veya Anayasaya uygun yorum yaparak reddetmesi halinde Danıştay'ın ilgili kanun hükmünü ihmal ederek uyuşmazlığı Anayasaya göre çözmesi mümkündür ve bunun örnekleri de bulunmaktadır. AYM denetiminde kanunları iptal etmemek için yapılan Anayasaya uygun yorum, Danıştay uygulamasında kanun hükümlerinin ihmal edilmesi ve uyuşmazlığın Anayasaya göre çözülmesinde kullanılmaktadır. Böylelikle Danıştay'ın yetki alanlarını aşarak Anayasaya uygunluk denetimi yapması gibi bir sonuç ortaya çıkabilmektedir. Danıştay'ın Anayasaya uygunluk denetimi yapmasına imkan veren başka unsurlar da bulunmaktadır. Yürütme organının vergi hukuku alanında her geçen gün güçlenmesi ve vergi mevzuatı içinde Bakanlar Kurulu kararlarının yoğunluğunun hızla artmakta olması, diğer yandan, vergi hukuku alanında AYM denetiminin son derece yetersiz olması gibi faktörler vergi kanunlarının denetimi konusunda Danıştay'a önemli imkanlar sunmaktadır. Türkiye'de yüksek mahkeme kararlarına karşı AYM'ne başvurma imkanının bulunmaması karşısında, otantik yorum gücünü kullanan Danıştay vermiş olduğu kararlarla vergi kanunlarını ihmal etmesi ve uygulanamaz hale getirmesi bir bakıma ikinci bir AYM gibi davranabilmektedir. Bu durumun doğurduğu yetki karmaşasının vergi hukuku gibi son derece karmaşık bir hukuk alanında işleri daha da karıştıracağı ortadadır.

Gerek yürütme organının güçlü konumunun ve gerekse nihai yorum yapma gücüne sahip Danıştay'ın kararlarıyla vergi hukuku alanında ortaya çıkabilecek Anayasaya aykırılıkların giderilmesi için bazı ülkelerde uygulanmakta olan "bireysel başvuru" yolunun Türkiye'de de kabul edilmesi ve uygulamaya konulması gerekli görünmektedir. Son yıllarda doktrinde bu yönde önerilerin artıyor olması bu konuda önemli bir gelişme olarak görülmektedir. Özellikle temel hak ve özgürlüklerinin ihlal

edildiği gerekçesiyle yüksek mahkeme kararlarına karşı bireysel başvuru hakkının tanınması, pek çok sorunun iç hukukta giderilmesini sağlayacak ve böylelikle uyuşmazlıklarının uluslararası yargı organlarına taşınmasının olumsuz sonuçlarından kaçınılmış olacaktır. Diğer yandan, bireysel başvuru yolunun kabulü hukukta istikrarın sağlanması yanında, bireylerin hukuki güvenliklerinin sağlanması bakımından son derece etkin bir denetim imkanı sağlayabilecektir.

Çalışmada elde edilen veriler doğrultusunda yukarıda bazı öneriler getirilmiştir. Bu öneriler ortaya çıkan sorunlar ve Anayasaya aykırılıkların çözümü bakımından olması gerekeni ifade etmektedir. Ancak unutulmaması gerekir ki, serbest hareket etmek isteyen ve demokratik sistemlerin doğası gereği temsil ettikleri seçmen gruplarına karşı vefa borçları bulunan siyasal iktidarların yetkilerinin daha fazla sınırlandırılması sonucunu doğuracak olan daha fazla denetimi istemeyecekleri ortadadır. Bu sebeple siyasal iktidar, daha az denetim için vergilendirme alanında düzenleme yetkisini her geçen gün fazla oranda yürütme organına devretmeye devam edecek, böylelikle daha az denetimle daha serbest hareket etme imkanına kavuşacaktır. Bu gelişim karşısında gerek siyasal iktidarın ve gerekse AYM'nin yetkilerini kötüye kullanmamaları için, sorumlu davranmalarını beklemekten başka çıkar yol yok gibi görünmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKAD, Mehmet, Genel Kamu Hukuku, Genişletilmiş 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1997.

AKDOĞAN, Abdurrahman, Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Genişletilmiş İkinci Baskı, Gazi Ün. İİBF Yayını, Ankara, 1996.

AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.

AKIN, F. İlhan, Temel Hak ve Özgürlükler, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 1333, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1968.

AKSOY, Şerafettin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996.

ARISTOTALES, Politika, 6. Basım, Remzi Kitabevi, İstanbul, Kasım 2002.

ARMAĞAN, Servet, Anayasa Yargımızda Kazai Murakebe Sistemi, İÜHF Yayını, İstanbul 1967.

ATAR, Yavuz, Vergi Hukuku, Mimoza Yayınları, Konya, 1991.

ATAR, Yavuz, Türk Anayasa Hukuku, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Mimoza Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., Konya, 2000.

AY, Hakan, Vergi Politikaları ve Baskı Grupları, Birinci Baskı, İzmir, 1998.

BALTA, T. Bekir, İdare Hukuku, C. I, Genel konular, AÜSBF. Yayını, AÜ Basımevi, Ankara, 1972.

BASTIAT, Frederic, Hukuk, Liberte Yayınları, (Fransızcadan Çev. Dean RUSSELL), İngilizceden Çev. Yıldıray Aslan), Eylül 2003.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, Vergi Hukukunun Temel İlkeleri, A.K.Ü. Yayını No: 8, Afyon, 1997.

BİLİCİ, Nurettin, Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Güncellenmiş 11. Baskı, Ankara, 2005.

BOUILLON, Hardy, John Locke, (Çev: Ali İbrahim SAVAŞ), Liberte Yayınları, Aralık 1998.

BRADSHAW, K., D. PRING, Parliament and Congress, Quartet Boks, London, 1973.

BRENNAN, Geoffrey, James M. BUCHANAN, The Power to Tax – Analytical Foundations of A Fiscal Constitution, Cambridge University Pres, Cambridge, 1980.

BULUTOĞLU, Kenan, Türk Vergi Sistemi, Cilt 1, Altıncı Basılış, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978.

CAPPELLETTI, Mauro, The Judicial Process in Comparative Perspective, (Ed. P.J. KOLLMER – J.M. OLSON), Clarendon Pres, Oxford, 1989.

CİN, Halil, Ahmet AKGÜNDÜZ, Türk Hukuk Tarihi, Kamu Hukuku, Konya 1989.

COX, Archibald, The Role Of The Supreme Court in American Government, Oxford University Press, New York, 1976.

ÇAĞAN, Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

ÇAM, Esat, Siyaset Bilimine Giriş, Cihangir, Eylül, 1981.

ÇAVUŞOĞLU, Naz, Anayasa Notları, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, Aralık 1997.

DEVRİM, Fevzi, Kamu Maliyesine Giriş, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Dördüncü Baskı, İzmir 2002.

DOEHRING, Karl, Genel Devlet Kuramı (Genel kamu Hukuku), Çev: Ahmet MUMCU, İkinci Baskı, İnkılap Kitabevi Yayın Sanayi ve Ticaret A.Ş., İstanbul, 2002.

DOĞRUSÖZ, A. Bumin, Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj", İstanbul SMMMO Yayınları, Yayın No: 3, Yıl: 1998.

DURKHEIM, Emile, Ahlak ve Hukuk Kaideleri Hakkında Dersler, (Çev: Hüseyin Nail KUBALI), İsmail Akgün Matbaası, 1947.

DUVERGER, Maurice, (Çev. İsmail Hakkı ÜLKMEN), Amme Maliyesi, AÜSBF. Maliye Enstitüsü Yayını, Ankara, 1955.

DUVERGER, Mauric, Politikaya Giriş, İstanbul, 1971.

EKER, Aytaç, Kamu Maliyesi, İzmir, 2001.

ERDOĞAN, Mustafa, Anayasal Demokrasi (Anayasa Hukukuna Giriş), 2. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1997.

ERDOĞAN, Mustafa, Türkiye'de Anayasalar ve Siyaset, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Liberte Yayınları, 1999.

ERGİNAY, Akif, Vergi Hukuku Prensipleri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstiklal Matbaacılık ve Gazetecilik Koll. Ort., Ankara, 1953.

ERGİNAY, Akif, Kamu Maliyesi, 13. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990.

ERGİNAY, Akif, Vergi Hukuku, Savaş Yayınları, Ankara, 1998.

ERSOY, Arif, İktisadi Düşünceler Tarihi, Akyol Neşriyat ve Yayıncılık, İzmir, 1986.

ESEN, Bülent Nuri, Anayasa Mahkemesine Göre Türk Anayasa Hukuku Anlayışı, Ankara Ü.H.F.Y.: 206, 1996.

FEYZİOĞLU, Bedi Necmeddin, Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe, 7 nci Baskı, Filiz Kitabevi, Beyazıt – İstanbul, 1974.

FEYZİOĞLU, Turhan, Kanunların Anayasa Uygunluğunun Kazai Murakebesi, Günay Matbaacılık ve Gazetecilik T.A.O., Ankara, 1951.

FRIEDRICH, Carl J., Sınırlı Devlet, (Çev. Mehmet TURHAN), Gündoğan Yayınları, Ankara, Eylül 1999.

GEREK, Şehnaz, Ali Rıza AYDIN, Anayasa ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005.

GİRAY, Filiz, Maliye Tarihi, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2001.

GÖZE, Ayferi, Sosyal Devlet Sistemi, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.

GÖZE, Ayferi, Siyasal Düşünceler ve Yönetimler, Genişletilmiş 7. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1995.

GÖZLER, Kemal, Hukuka Giriş, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 1998.

GÖZLER, Kemal, Kanun Hükmünde Kararnamelerin Hukuki Rejimi, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2000a.

Kemal GÖZLER, Türk Anayasa Hukuku, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa 2000b.

GÖZLER, Kemal, Türk Anayasa Hukuku Dersleri, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2000c.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, Turgut TAN, İdare Hukuku, Cilt 2, İdari Yargılama Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999.

GÜNDAY, Metin, İdare Hukuku, 7. Bası, İmaj Yayınları, Ankara, 2003.

GÜNEŞ, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., Temmuz 1998.

GÜRİZ, Adnan, Hukuk Felsefesi, AÜHF Yayını, Ankara, 1985.

GÜRSOY, Bedri, Kamusal Maliye, İkinci Cilt, Bütçe, Ankara, 1980.

Haklar ve Özgürlükler Antolojisi, (Ed. Coşkun Can AKTAN), Nurol Matbaacılık ve Ambalaj San. A.Ş., Ankara, 2000.

HAKYEMEZ, Yusuf Şevki, Mutlak Monarşilerden Günümüze Egemenlik Kavramı, Doğuşu, Gelişimi, Kavramsal Çerçevesi ve Dönüşümü, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004.

HALLER, Heinz, (Çev. Salih TURHAN), Maliye Politikası Teorik Esasları ve Temel Problemleri, İÜİF. Maliye Enstitüsü Yayını, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1974.

HAMILTON, A., J. MADISON, J. JAY, The Federalist Papers, Mentor Boks, New York, 1961, s. 465.

HAYEK, Friedrich A., Kanun, Yasama Faaliyeti ve Özgürlük (Kurallar ve Düzen), (Çev: Atilla YAYLA), Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 1994.

KABOĞLU, İbrahim Ö., Anayasa Yargısı, İmge Kitabevi, 1994.

KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987.

KAPANİ, Münci, Kamu Hürriyetleri, 7. Baskı (Tıpkı Basım), Yetkin Yayınları, Ankara, 1993.

KIRATLI, Metin, Alman Federal Anayasa Mahkemesi, Sevinç Matbaası, 1963.

KIRATLI, Metin, Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi: İtiraz Yolu, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara, 1966.

KUMRULU, Ahmet G., Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, Ankara, 1989.

KUTLU, Mustafa, Kuvvetler Ayrılığı, Temelleri – Gelişimi, Hukuk Devletinin Kökenleri, Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş., Ankara, 2001.

KUZU, Burhan, Anayasa Hukukumuzda Yürütme Organının Düzenleyici İşlem Yapma Yetkisi ve Güçlendirilmesi Eğilimi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1987.

KUZU, Burhan, Türk Anayasa Hukukunda Kanun Hükmünde Kararnameler, İstanbul, 1985.

LIJPHART, Arend, Çağdaş Demokrasiler: Yirmibir Ülkede Çoğunlukçu ve Oydaşmacı Yönetim Örüntüleri, (Çev: Ergun ÖZBUDUN – Ersin ONULDURAN), Türk Demokrasi Vakfı ve Siyasi İlimler Derneği Ortak Yayını, 1988.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Türk Vergi Kanunu Gerekçeleri, Cilt 5, C Bölümü, 1989.

McWHINNEY, Edward, Constitution-Making: Principles, Process, Practice, University of Toronto Pres, Toronto Buffalo London, 1981.

MERİÇ, Metin, Mustafa SAKAL, Yerel Yönetimler ve Finansmanı, İzmir, 2005.

MONTESQUİEU, Kanunların Ruhu Üzerine, Cilt: 1, 2. Baskı, Kuram Yayınları, İstanbul, Kasım 1998.

MUSGRAVE Richard A., Peggy B. MUSGRAVE, Public Finance Theory and Practice, McGraw_hill Co., New York 1973.

MUSULIN, Janko, Hürriyet Bildirgeleri – Magna Carta'dan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne, Belge Yayınları, İstanbul, 1983.

MUTER, Naci B., A. Kemal ÇELEBİ, Süreyya SAKINÇ, Kamu Maliyesi, Manisa, 2003.

MUTER, Naci B., İktisadi Gelişme ve Vergileme, Manisa Maliye Muhasbe Yüksekokulu Teksir Yayınları, Yayın No: 1985-86/2, Manisa, 1986.

MUTER, Naci Birol, Maliye Tarihi Ders Notları, MİİBF, Teksir yayınları No: 1987-1988/1, Manisa.

MUTER, Naci B., Vergi Teorisi, Birinci Baskı, Ajans Birmat Reklam Prodüksiyon, Mart 1997.

NADAROĞLU, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 10. Baskı, İstanbul, 1998.

NEUMARK, Fritz, Maliyeye Dair Tetkikler, İstanbul, 1951.

NEUMARK, Fritz, (Çev. İclal (FEYZİOĞLU) CANKOREL), Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1975.

OKANDAN, Recai G., Amme Hukukumuzun Anahatları (Türkiye'nin Siyasi Gelişmesi), Birinci Kitap, Osmanlı Devletinin Kuruluşundan Yıkılışına Kadar, İÜHFY, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1971.

ONAR, Sıddık Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları, I. Cilt, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966.

ÖNCEL, Mualla, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN; Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 1999.

ÖZ, Ersan, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Aralık 2004.

ÖZBUDUN, Ergun, Türk Anayasa Hukuku, Gözden Geçirilmiş 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003.

PEKCANITEZ, Hakan, Oğuz ATALAY, Muhammet ÖZEKES, Medeni Usul Hukuku, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2001.

SARTORI, Giovanni, Demokrasi Teorisine Geri Dönüş, (Çev. T. KARAMUSTAFAOĞLU – M. TURHAN), Türk demokrasi Vakfı Yayını, Ankara, 1993.

SCHUBERT, Glonden A., Constitutional Politics: the Political Behavior of Supreme Court Justices and the Constitutional Policies That They Make, Rinehart and Winston Inc., New York, 1964.

SMITH, Charles Robinson, Retroactive İncome Taxation (So-Called), The Yale Law Journal, Vol. 33, No. 1, Nov., 1923.

SOYDAN, Billur YALTI, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, Temmuz 1995.

SOYSAL, Mümtaz, Dinamik Anayasa Anlayışı, Anayasa Diyalektiği Üzerine Bir Deneme, A.Ü.S.B.F. Yayınları No: 272, 1969.

SOYSAL, Mümtaz, 100 Soruda Anayasanın Anlamı, 6. Bası, Ankara, 1986.

SÖNMEZ, Nezihe, Vergi Hukuku, C. I, Gelir ve Kurumlar Vergileri, İstiklal Matbaası, İzmir 1976.

STANDFORD, C. T., Hidden Cost of Taxation, Institute for Fiscal Studies, No: 6, London, 1973.

ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Hukuku Genel Hükümler, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005.

TANÖR, Bülent, Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar, May Yayınları, Tomurcuk Matbaası, İstanbul, 1978.

TANÖR, Bülent, Necmi YÜZBAŞIOĞLU, 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku, 2. Baskı, Yapı Kredi Yayınları, 2001.

TEZİÇ, Erdoğan, Türkiye'de 1961 Anayasası'na Göre Kanun Kavramı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1972.

TEZİÇ, Erdoğan, Anayasa Hukuku, Beta Basım A.Ş., Ekim 2001.

TİKVEŞ, Özkan, Mukayeseli Hukukta ve Türk Hukukunda Anayasa Yargısı, Ege Üniversitesi İktisadi ve Ticari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 64/69, Ege Üniversitesi Latbaası, Bornova – İzmir, 1978 / VI.

TOSUNER, Mehmet, 1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi, İzmir, 1989.

TOSUNER, Mehmet, Zeynep ARIKAN, Parafiskal Gelirler Parafiskal Kurumlar, İzmir, 1989.

TOSUNER, Mehmet, Zeynep ARIKAN, Ahmet Burçin YERELİ, Türk Vergi Sisteminde Sorunlar ve Çözüm Önerileri, EGİAD, Ekonomik Raporlar No. 7, İzmir, 1992.

TOSUNER, Mehmet, Zeynep ARIKAN, Abdullah TEKBAŞ, Türk Vergi Sisteminde Esnaf Sanatkarın Sorunları ve Çözüm Önerileri, İESOB Yayınları, Yayın No: 6, İzmir, Aralık 2004.

TOSUNER, Mehmet, Zeynep ARIKAN, Vergi Usul Hukuku, İzmir, 2006.

TUNAYA, Tarık Zafer, Siyasi Müesseseler ve Anayasa Hukuku, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2047, 3. Baskı, İstanbul, 1975.

TUNÇ, Hasan, Karşılaştırmalı Anayasa Yargısı (Denetimin Kapsamı ve Organları), Yetkin Yayınları, Ankara, 1997.

TURHAN, Salih, Vergi Teorisi, İstanbul, 1982.

TÜĞEN, Kâmil, Devlet Bütçesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Beşinci Baskı, İzmir, 2006.

ULUATAM, Özhan, Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası, AÜSBF Yayınları No. 311, Sevinç Matbaası, Ankara, 1971.

ULUATAM, Özhan, Yaşar METHİBAY, Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, Değişik Dördüncü Baskı, Ankara, 2000.

YANIK, Murat, Parti İçi Demokrasi, Beta Yayınları, İstanbul, 2002.

YAVUZ, K. Haluk, Türkiye'de Siyasal Sistem Arayışı ve Yürütmenin Güçlendirilmesi, Seçkin yayınları, Ankara, 2000.

YERELİ, Ahmet Burçin, Ekonomik Özgürlükler ve Türkiye'de Devlet Birey İlişkisi, Gazi Kitabevi, Ekim 2003.

YÜZBAŞIOĞLU, Nemci, Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku, İstanbul, 1993.

ZABUNOĞLU, Yahya K., Devlet Kudretinin Sınırlanması, Ankara, 1963.

MAKALELER

AK, Bülent, "İkmalen ve Re'sen Salınacak Geçici Vergide Yapılan Düzenlemelerin Anayasaya Aykırılığı Sorunu", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 80, Ağustos 1999, (http://www.yaklasim.com/mevzuat /dergi/ read_frame.asp?file_name=1999081740. htm; 15.2.2007).

AKDOĞAN, Abdurrahman, "Ek veya Geçici Nitelikteki Vergi Uygulamalarından, Sürekliliği Olan vergi Düzenlemelerine", Yaklaşım Dergisi, Yıl: 8, Sayı: 96, Aralık 2000.

AKILLIOĞLU, Tekin, "Ekonomik Alanda Yönetsel İşlemlerin Geriye Yürümezlik Kuralı Karşısında Çeşitli Durumları", Aziz KÖKLÜ Armağanı, Ankara, 1984a.

AKILLIOĞLU, Tekin, "Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması", Anayasa Yargısı 1, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1984b.

AKTAN, Coşkun Can, Dilek DİLEYİCİ, Özgür SARAÇ, "Anayasal İktisat Perspektifinden Vergi Reformu ve Vergi Anayasası Önerisi", Anayasal İktisat Pershektifinden Para ve Maliye Politikaları, (Ed. Dilek DİLEYİCİ), Seçkin Yayınları, Ankara, 2005.

AKYILMAZ, Bahtiyar, "Tarihi Gelişim İçinde ve Özellikle Montesquieu'da Kuvvetler Ayrılığı", Halil CİN'e Armağan, Konya, 1995.

AKTAN, Coşkun Can, Dilek DİLEYİCİ, Özgür SARAÇ, "Hak ve Özgürlük Bildirgelerinde Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması", Vergi, Zulüm ve İsyan, Phoenix Yayınevi, 2002.

AKTAN, Coşkun Can, Ufuk GENCEL, "Türkiye'de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 5, Sayı: 1, 2003.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, "Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları", Danıştay Dergisi, Atatürk'ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara, 1981.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, "Anayasal Denetimin Kimi Sorunları", Yargıtay Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 1, Ocak-Nisan 1983.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, "Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 33, Mayıs 1984, (http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik. aspx?ID=343; 15.2.2007).

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, "Türk Anayasa Mahkemesi'nin İç İşleyişi ve Karar Alma Süreci", Bahri SAVCI'ya Armağan, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları 7, Ankara, 1988.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, "Anayasa Mahkemesi'nce Verilen İptal Kararlarının Zaman İçindeki Etkisi", Amme İdaresi Dergisi, Cilt: 23, Sayı: 3, Eylül 1990.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, "Anayasal Yargıda Yorum", Amme İdaresi Dergisi, Cilt: 28, Sayı: 4, Aralık 1995a.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, "Yönetsel ve Anayasal Yargıda Yokluk", Amme İdaresi Dergisi, Cilt: 28, Sayı: 2, Haziran 1995b.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, "Türk Anayasa Mahkemesi'nin Hukuk Devleti Anlayışı", Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin ÖKÇESİZ), HFSA – Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, "Anayasa, Yargı ve Yüksek Mahkemeler", Uluslararası Anayasa Hukuku Kurultayı'nda Sunulan Bildiri, Türkiye Barolar Birliği, 9-13 Ocak 2001, Ankara.

ARAL, Vecdi, "Hukuki Değer Olarak Adalet", HFSA – Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 1, AFA Yayıncılık, 1995.

ARIKAN, Vural, "Vergi Sistemimiz Sistemsizliğe Dönüştü mü? Bunu Tartışmaya Açıyorum", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 100, Aralık 1989.

ARIKAN, Zeynep, "Fonlar ve Yetki Kullanımı", Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Yıl: 32, 1 Ocak 1995a.

ARIKAN, Zeynep, "Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Önlenmesi Yolları", Dokuz Eylül Universitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 11, Yıl 1995b.

ARIKAN, Zeynep, "Vergilendirmede Demokrasi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 115, Nisan 1998a.

ARIKAN, Zeynep, "Vergilendirme Yetki ve Kullanımı", Prof. Dr. Kenan BULUTOĞLU'na Armağan, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Onyedinci Seri, Yıl: 1996/1997, Emek Matbaacılık, İstanbul, 1998b.

AYBAY, Rona, "Anayasa'nın 151. Maddesine Göre Taraflarca İleri Sürülen Anayasaya Aykırılık İddialarının 'Ciddi'liği Sorunu", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt: XXXIII, Sayı: 3-4, 1964.

AZRAK, Ülkü, "Sosyal Devlet", Reşat KAYNAR'a Armağan, İİTİA, Siyasal Bilimler Fakültesi Yayını, İstanbul, 1981.

AZRAK, Ülkü, "İdari Yargıda Anayasaya Uygunluk Sorunu", Anayasa Yargısı 9, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1992.

BAŞARAN, Funda, "Anayasa Temelinde 'Benzeri Mali Yükümlülük' Kavramı", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 118, Temmuz 1998.

BAŞARAN, Funda, "Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olmasının Zorunlu Bir Sonucu mudur?", Prof. Dr. Adnan TEZEL'e Armağan, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, İstanbul, 2000.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, "Devletin Vergilendirme Yetkisi Karşısında Temel Hak ve Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması", Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: II, Sayı: 1, Temmuz 2000.

BELLEK, İhsan Bahri, "Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 105, Haziran 1997.

BIYIK, Recep, "Yasa, Kararname ve İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi ve Bazı Uygulamaların Bu İlke Açısından Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 222, Şubat 2000.

BİRSENOĞUL, Hakan, "Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi", Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Cumhuriyetin 80 Kuruluş Yılına Armağan, Cilt: VII, Sayı: 3-4, Erzincan, 2003.

COLE, Taylor, "The Constitutional Courts: A Comparison", American Politics Science Review, Vol. LIII, No. 4, Dec. 1959.

ÇAĞAN, Nami, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XXXVII, Sayı: 1-4, 1980.

ÇAĞAN, Nami, "Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri mali Yükümlülükler", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 13, Eylül 1982.

ÇAĞAN, Nami, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", Anayasa Yargısı 1, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1984.

ÇAĞAN, Nami, “Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü”, Anayasa Yargısı 2, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1985.

ÇAĞAN, Nami, “Anayasa Yönünden Fonlar”, Anayasa Yargısı 3, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1987.

ÇAĞAN, Nami, “Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi”, Bahri Savcı’ya Armağan, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları 7, Ankara, 1988.

ÇAĞLAR, Bakır, “Anayasa Yargısında Yorum”, Anayasa Yargısı 2, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1986.

ÇAĞLAR, Bakır, “Parlamentolar ve Anayasa Mahkemeleri, Teori ve Pratikte Anayasa Yargısının Sınırları Problemi”, Anayasa Yargısı 3, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1987.

ÇAĞLAR, Bakır, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında ‘Demokrasi’”, Anayasa Yargısı 7, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1990.

ÇAĞLAR, Bakır, “Anayasa’nın Hukuku ve Anayasa’nın Yargıcı – Yenilenen Anayasa Düşüncesi Üzerine”, Anayasa Yargısı 8, Anayasa Mahkemesi Yayını, İstanbul, 1991.

ÇAĞLAR, Bakır, “Hukuk’la Kavranan Demokrasi ya da Anayasal Demokrasi”, Anayasa Yargısı 10, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1993.

ÇELEBİ, A. Kemal, “Cumhuriyet Dönemi Anayasalarında Ekonomik ve Sosyal Devlet Anlayışı”, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı: 1, 1995.

DOĞRUSÖZ, A. Bumin, “Anayasa ve Vergi”, Hukuka Göre, 15.11.2000a tarihli Dünya Gazetesi.

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000b.

DURAN, Lütfi, “İdarenin Mali Külfet Yüklemesi”, Mahkeme Kararları Kroniği, İÜHFM., C. XXX, S. 314, 1964.

DURAN, Lütfi, “İdare Alanının Düzenlenmesinde Teşri ve Tanzimi Tasarrufların Sınırları”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt: XXX, Sayı: 3-4, 1965.

DURAN, Lütfi, “Düzenleme Yetkisi Özerk Sayılabilir mi?” İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Yıl 4, Sayı 1-3, İstanbul, 1985.

DURAN, Lütfi, “Anayasa Mahkemesine Göre Türkiye’nin Hukuk Düzeni (I)”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt: 19, Sayı: 1, Mart 1986a.

DURAN, Lütfi, “Anayasa Mahkemesine Göre Türkiye’nin Hukuk Düzeni (II)”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt: 19, Sayı: 2, Haziran 1986b.

DÜNDAR, Mustafa, Mehtap KONUK, “4369 Sayılı Yasanın Uygulanmasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 122, Kasım 1998.

ERGİNAY, Akif, “Anayasamızın Mali Hükümleri”, Maliye Enstitüsü Konferansları, C. IX’dan ayrı bası, İstanbul, 1964.

FENDOĞLU, Tahsin, Uluslararası İnsan Hakları Belgelerinin Uygulanmasında “Bagımsız Ölçü Norm” veya “Destek Ölçü Norm Sorunu””, Anayasa Yargısı 17, Ankara, 2000.

FENDOĞLU, H. Tahsin, “2001 Anayasa Değişikliği Bağlamında Temel hak ve Özgürlüklerin Sınırlanaması (AY. md. 13), Anayasa Yargısı 19, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 2002.

FEYZİOĞLU, Bedi Necmeddin, "Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise), Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, C. VII, S. 1-4, 1952.

GÖREN, Ömer, "Türk Vergi Düzeninde Anayasal Yaklaşım ve Vergi Yargısı", Tartışmalı Toplantı, Kamu Gelirleri, Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi, Yıl 8, S. 50, Mayıs 1978.

GÖZLER, Kemal, "Realist Yorum Teorisi ve Mekanist Anayasa Anlayışı", Anayasa Yargısı, Anayasa Mahkemesi Yayınları No: 40, Ankara, 1998.

GRIZIOTTI, Benvenuto, "Kamu Maliyesinin Muhtar Olarak İncelenmesinde Mali İktidar ve Mali Hukuk", Maliye Enstitüsü Tercümeleri, 3. Seri, İÜİF Yayını, İstanbul, 1967.

GÜNEŞ, Gülsen, "Anayasa Mahkemesinin Ekonomik Denge Vergisine İlişkin Bir Kararında 'Geriye Yürümelik İlkesi' Yaklaşımına Eleştirel Bakış", Yaklaşım Dergisi, Yıl: 4, Sayı: 42, Haziran 1996.

GÜNEŞ, Gülsen, "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, 2000a.

GÜNEŞ, Gülsen, "Hukuksal Teknik Açısından Bütçede 'Önceden İzin İlkesi'nin Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevini Kısmen Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İrdelenmesi", Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000b.

GÜNEŞ, Turan, "Devlet başkanı – Meclis Çatışması", Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt: XIX, No. 2, 1964.

GÜRİZ, Adnan, "Adalet Kavramı", Anayasa Yargısı 7, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1990.

GÜRİZ, Adnan, "Adalet Kavramının Belirsizliği", Adalet Kavramı, Ed. Adnan GÜRİZ, İkinci Baskı, Türkiye Felsefe Kurumu, Ankara 2001.

HACKETT, Frank Warren, "The Constitutionality of the Graduated Income Tax Law", The Yale Law Journal, Vol. 25, No. 6, Apr., 1916.

HAKYEMEZ, Yusuf Şevki, "Çoğunlukçu Demokrasi Anlayışı, Rousseau ve Türk Anayasaları Üzerindeki Etkileri", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 52, Sayı 4, Yıl 2003.

HEPER, Altan, "Alman Anayasa Mahkemesinin Hukuk Devleti Anlayışı", Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin ÖKÇESİZ), HFSA – Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998.

HUBER, Ernst Rudolf, "Modern Endüstri Toplumunda Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet", (Çev: Tuğrul ANSAY), Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin ÖKÇESİZ), HFSA – Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998.

İNCEOĞLU, Sibel, "Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde Af, Şartla Salıverme, Dava ve Cezaların Ertelenmesi, Anayasa Mahkemesinde Sunulan Tebliğ, Ankara, 2001.

JONES, John Avery, "Tax Law: Rules or Principles?", Fiscal Studies, Vol. 17, No. 3, 1996.

KABOĞLU, İbrahim Ö., "Kelsen modeli Sınırlarında Demokratikleşme Sürecinde Anayasa Yargıçları", Anayasa Yargısı 10, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1993.

KABOĞLU, İbrahim Ö., "Türkiye'de Hukuk Devletinin Gelişimi", Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin ÖKÇESİZ), HFSA – Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998.

KANETİ, Selim, "Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri", İktisat ve maliye Dergisi, Cilt XXXI, Sayı 1, Nisan 1984.

KANETİ, Selim, "Vergi Usul kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından doldurulması", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 123, Kasım 1991.

KANETİ, Selim, "Anayasa Mahkemesi Kararlarına Göre Yasama Yetkisi İle Yürütmenin Düzenleme Yetkisinin Sınırları", İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt LIV, Sayılar 1-4, Yıllar 1991-1994, İstanbul, 1994.

KARABAĞ, O. Nuri, "Yabancı Ülkelerdeki Hukuki Durumu İle Mukayeseli Olarak Aile Reisi Beyanı", İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler, II, Danıştay Başkanlığı, Yarı Açık Cezaevi Matbaası, Ankara, 1978.

KARAKAŞ, Eser, Elif SONSUZOĞLU, "Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi", Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000.

KARAKOÇ, Yusuf, "Türk vergi Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi", Anayasa Yargısı 13, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1996.

KARAKOÇ, Yusuf, "Vergi Mevzuatı – Vergi Hukuku İlişkisi", Prof. Dr. Adnan TEZEL Günleri, "Vergi Hukuku", Yayına Hazırlayanlar: Feridun YENİSEY, Gülsen GÜNEŞ, 14/15 Ocak 2005, Bahçeşehir Üniversitesi Beşiktaş Kampusü, Mart 2006.

KARAYALÇIN, Yaşar, "Hukukun Üstünlüğü (Kavram – Bazı Problemler)", Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin ÖKÇESİZ), HFSA – Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998.

KILDİŞ, Yusuf, "Akaryakıt Tüketim Vergisi ve Bir Değerlendirme", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 166, Temmuz 2002.

KILDİŞ, Yusuf, "Türkiye'de ve Dünyada Özel Tüketim Vergisi", Banka – Mali ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, 10, Yıl: 39, Ekim 2002.

KILDİŞ, Yusuf, Özgür SARAÇ, "Türkiye'de Finans Piyasalarının Vergilendirilmesi", Globalleşme Sürecinde Türkiye'de Finans Piyasalarının Gelişimi, Ege Bölgesi Maliye Bölümleri Araştırma Görevlileri Sempozyumu, 26-28 Kasım 1998, Çakırağa Tatil Köyü, Seferihisar-İzmir.

KILIÇ, Haşim, "Türk Anayasa Mahkemesi'nin Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Öneri", Anayasa Yargısı 21, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 2004.

KIRANOĞLU, Tülin, "Vergi Adaleti", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 174, Mart 2003.

KIRATLI, Metin, "Anayasa Mahkemeleri ve Siyasal Polemikler", A.Ü.S.B.F. Dergisi, Cilt XXXVII, No. 3-4, Eylül-Aralık 1982.

KIRBAŞ, Sadık, "Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi", Sayıştay Dergisi, Sayı: 3, Ocak-Mart 1991.

KUMRULU, Ahmet G., "Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Atatürk'ün 100. Doğum Yılına Armağan, Cilt XXXVI, Sayı 1-4, 1979.

KUMRULU, Ahmet, "Türkiye'de Vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Süreci ve Sapmalar", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XL, Sayı: 1-4, 1988.

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

KÜTÜKÇÜ, Abdullah, "Bakanlar Kurulunun Vergi Yasalarında Anayasa 73/4'e Göre Sahip Olduğu Yetkiler", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 207, Kasım 1998, (http://www.vergidunyasi.com.tr/ DergiIcerik.aspx?ID=2244; 15.2.2007).

LANG, Joachim,"Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri", (Çev: Funda BAŞARAN), Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000.

LANG, Joachim, Metin TAŞ tarafından sunulan "Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi" isimli tebliğle ilgili tartışma notlarından, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000.

MACHACEK, Rudolf, "Avusturya Anayasa Mahkemesi", Anayasa Yargısı 4, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1987.

MACHACEK, Rudolf, "Temel Hak Temini ile Politika Arkasındaki Gerilimli Alanda Anayasa Yargısı", Anayasa Yargısı 9, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1993.

OKTAR, S. Ateş, "Vergi Benzeri mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Amacı", Prof. Dr. Kenan BULUTOĞLU'na Armağan, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Onyedinci Seri, Yıl: 1996/1997, Emek Matbaacılık, İstanbul, 1998.

OKTAY, Cemil, "Yargı Açısından Kuvvetler Ayrılığı ve Siyasal Kültür", Türkiye'de Politik Değişim ve Modernleşme, (Ed. Esin KALAYCIOĞLU, Ali Yaşar SARIBAY), Alfa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, Ocak 2000.

ÖKÇESİZ, Hayrettin, "Hukuk Devleti", Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin ÖKÇESİZ), HFSA – Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998a.

ÖKÇESİZ, Hayrettin, "Hukuk Devleti Olgusu", Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin ÖKÇESİZ), HFSA – Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998b.

ÖKÇESİZ, Hayrettin, "İnsan ve Hukuk Devleti", Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin ÖKÇESİZ), HFSA – Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, AFA Yayıncılık, Ekim 1998c.

ÖKTEM, Niyazi, "Hukuk Felsefesi ve Anayasa Yargısı", Anayasa Yargısı 8, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1991.

ÖZALP, Nihan Yancı, "Türkiye'de Yasa Yapımı: Nicelik Sorunu mu, Nitelik Sorunu mu?", Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Şeref GÖZÜBÜYÜK'e Armağan, 61 (1), Ocak – Mart 2006.

ÖZAY, İl Han, "Anayasa Mahkemeleri (Ya da Yargısının) Meşruiyeti", Anayasa Yargısı 9, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1992.

ÖZBUDUN, Ergun, "Anayasa Hukuku Açısından Ekonomik Anayasa", Ekonomik Anayasa Sempozyumu, 28-29 Mayıs 1992, Ankara.

ÖZBUDUN, Ergun, "Dünyada Anayasacılık Hareketleri ve Türkiye", Uluslararası Anayasa Hukuku Kurultayı'nda Sunulan Bildiri, Türkiye Barolar Birliği, 9-13 Ocak 2001, Ankara.

RAKICI, Cemil, "Vergi Adaleti ve Asgari Ücretin Vergilendirilmesi", Vergi Dünyası Dergisi, S. 276, Temmuz 2004, (http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3409; 05.02.2007).

SABAN, Nihal, "Anayasa Hukuku Açısından Gelir vergisinde Aile Reisi Beyanı", Yaklaşım, Yıl: 2, S. 14, Şubat 1994.

SABAN, Nihal, "Vergi Hukukunda 'Ölçü Normlar Bloku' Üzerine Bir Deneme", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 117, Haziran 1998.

SABAN, Nihal, "Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik, Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik", Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000.

SABUNCU, Yavuz, "Federal Almanya'da Anayasa Şikayeti", Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt: XXXVII, No: 3-4, Ankara, 1982.

SACHS, Michael, "Hukukun Üstünlüğü ve Hukuk Devleti", Uluslar arası Anayasa Hukuku Kurultayı'nda Sunulan Bildiri, Türkiye Barolar Birliği, 9-13 Ocak 2001, Ankara.

SAĞLAM, Fazıl, "Yetki ve İşlev Bağlamında Anayasa Mahkemesi'nin Yasama Yürütme ve Yargı İle İlişkisi", Anayasa Yargısı, 13, Ankara, 1996.

SARAÇ, Osman, "Vergilemede Anayasal Denetim", Yaklaşım Dergisi, Yıl: 11, Sayı: 124, Nisan 2003.

SARAÇOĞLU, Fatih, "Bütçe Kanunu İle Vergi Kanunlarında Değişiklik yapılabilir mi?", (http://dergi.iibf.gazi.edu.tr/pdf/1306.pdf; 18.3.2004).

SAVAŞ, Vural Fuat, "Yeni Anayasa İçin Ekonomik Anayasa Önerileri", Anayasa Yargısı 11, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1995.

SAVCI, Bahri, "Siyasi İktidarı Hukukla Bağlama Çabasının Geçirdiği Seyir", AÜSBFD, Cilt: XII/1957/4.

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

SEVİĞ, Veysi, "Vergi Yasalarının Geriye İşlerliği", Yaklaşım Dergisi, Yıl: 3, Sayı: 30, Haziran 1995.

SHOLLEY, John B., "Equal Protection in Tax Legislation", Virginia Law Review, Vol. 24, No. 3, Jan. 1938.

SOYASLAN, Doğan, "Kanun Hükmünde Kararnameler", Anayasa Yargısı 11, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1995.

SOYDAN, Billur YALTI, "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.

SURREY, Stanley S., "Complexity and the Internal Revenue Code: The Problem of the Management of Tax Detail", Law and Contemporary Problems, Vol. 34, No. 4, Tax Simplification and Reform, Autumn 1969.

ŞANVER, Salih, "Vergi Ödevi", Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler (Uluslararası Seminer), İstanbul, 1982.

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

TAN, Turgut, "Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Hizmeti Yaklaşımı", Anayasa Yargısı 8, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1991.

TAN, Turgut, "Ekonomik Düzen ve Anayasa", Uluslar arası Anayasa Hukuku Kurultayı'nda Sunulan Bildiri, Türkiye Barolar Birliği, 9-13 Ocak 2001, Ankara.

TAŞ, Metin, "Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi", Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000.

TAYLAN, Muhittin, "Anayasa Yargısının Sınırları", Cumhuriyet, 16 Şubat 1977'den aktaran Artun ÜNSAL, Siyaset ve Anayasa Mahkemesi, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 443, S.B.F. Basın ve Yayın Yüksek Okulu Basımevi, 1980.

TAYLAR, Yıldırım, "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 307, Mart 2007.

TEKBAŞ, Abdullah, "Vergi Hukukunda Kanun Hükmünde Karanamelerle Düzenleme Yapılması", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 180, Eylül 2003.

TEKBAŞ, Abdullah, Ersan ÖZ, "Görev Tazminatını Vergiden İstisna Eden Düzenlemelerin Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 178, Temmuz 2003.

TEZİÇ, Erdoğan, "Batı Demokrasilerinde 'Yürütme'nin Üstünlüğü ve Yeni Kurumlar Dengesi", İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Yıl 1, Sayı: 2, Ağustos 1980.

TEZİÇ, Erdoğan, "Kanunların Anayasaya Uygunluğunun "Esas" Açısından denetimi", Anayasa Yargısı 2, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1985.

TOSUNER, Mehmet, "Peşin Ödeme (Dahili Tevkifat) Sistemi", Mali Hukuk Dergisi, Sayı 9, Mayıs – Haziran 1987.

TOSUNER, Mehmet, "Enflasyonla Mücadelede Vergi Politikası", Akademik Araştırmalar Dergisi, Sayı: 3, İzmir, 1988.

TOSUNER, Mehmet, "Aile Reisi Uygulamasında Aile Kavramı ve Beyanda Uyulacak Esaslar", Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 9, Sayı 1, Yıl 1994a.

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

TOSUNER, Mehmet, "Mahalli İdarelerde Vergilendirme Yetkisi", Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 10, Sayı: II, 1995a.

TOSUNER, Mehmet, "Yerel Yönetimlerde Yeniden Yapılanma Sempozyumunda Sunulan Tebliğ", İzmir Ticaret Odası Yayın No. 6, İzmir, 1995b.

TOSUNER, Mehmet, "Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 85, Ekim 1995c.

TOSUNER, Mehmet, "Kurumlar Vergisinin Hukuki Yapısı ve Özellik Gösteren Uygulamalar", Akademik Araştırmalar Dergisi, İzmir, 1998.

TOSUNER, Mehmet, Yusuf KILDİŞ, "Türkiye'de Sermaye Piyasasının Arz ve Talep Açısından Teşviki", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 174, Mart 2003.

TRIDIMAS, George, "Judges and Taxes: Judicial Review, Judicial Independence and the Size of Government", Constitutional Political Economy, Vol. 16, 2005.

ULER, Yıldırım, "Anayasa Mahkemesi İptal kararları Geri Yürür", Bahri SAVCI'ya Armağan, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları 7, Ankara, 1988.

ULUATAM, Özhan, "Enflasyon ve Vergileme", 6. Maliye Sempozyumu, Lara - Antalya, 21-23 Mayıs 1990.

VANISTENDAEL, Frans, “Legal Framework for Taxation”, Tax Law Design and Drafting, (Ed. Victor THURONYI), Volume 1, Chapter 2, International Monetary Fund, 1996.

WISEMAN, H. V., “Manga Carta Efsanesi”, (Çev. Münci KAPANİ), Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi 40. Yıl Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 21, Ankara, 1996.

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

YÜCE, Mehmet, “3986 Sayılı Yasa İle Getirilen Ek Vergisel Yükümlülükler Üzerinde Bir Değerlendirme”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 74, Eylül-Ekim 1994.

TEZLER

ARIKAN, Zeynep, Demokratik Gelişim sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi), (Yayımlanmamış Doktora Tezi), DEÜSBE, İzmir, 1994.

DİLEYİCİ, Dilek, Artan Oranlı Vergiler – Düz Oranlı Vergiler Karşılaştırması ve Düz Oranlı Vergilerin Uygulanabilirliği, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), DEÜSBE, İzmir, 2003.

NARTER, Recep, Uluslararası Vergi Hukuku Açısından Türk Vergi Hukukunda Yabancı Sermaye Şirketlerinin Ticari Kazançlarının Vergilendirilmesi, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İzmir, DEÜSBE, 2000.

TEKBAŞ, Abdullah, Türk Vergi Hukuku’nda Bakanlar Kurulu Kararlarının Yeri ve Önemi, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), D.E.Ü.S.B.E., İzmir, 2001.

İNTERNET KAYNAKLARI

www.anayasa.gov.tr

www.bumko.gov.tr

www.e-akademi.org

www.gib.gov.tr

www.tbmm.gov.tr

www.vergidunyasi.com.tr

www.yaklasim.com

EKLER

Ek 1: Çalışma Kapsamında İncelenen Vergi İle İlgili Kararların Künyeleri

Sıra No.	Karar Tarihi	Esas Sayısı	Karar Sayısı	Resmi Gazete	
				Tarihi	Sayısı
1	5.1.1965	63/198	65/1	24.5.1965	12005
2	26.10.1965	65/25	65/57	8.12.1965	12171
3	29.3.1966	65/45	66/16	12.5.1966	12297
4	23, 24, 25.10.1969	67/41	69/57	12.3.1971	13776
5	18.4.1968	67/54	68/12	18.6.1968	12927
6	17.12.1968	68/12	68/65	10.7.1969	13245
7	18, 19.2.1969	68/26	69/14	25.2.1970	13430
8	3.7.1969	69/23	69/41	7.2.1970	13420
9	24.3.1970	69/65	70/16	21.7.1970	13555
10	2.2.1971	70/12	71/13	9.7.1971	13890
11	22.12.1970	70/29	70/48	18.4.1971	13813
12	15.6.1971	70/55	71/57	15.6.1972	14109
13	29.6.1971	71/19	71/61	10.2.1972	14095
14	6.6.1972	71/44	72/29	3.3.1973	14465
15	26.12.1972	72/40	72/61	28.3.1973	14490
16	26.3.1974	73/32	74/11	21.6.1974	14922
17	11, 12, 13, 14, 25.2.1975	73/37	75/22	3.12.1975	15431
18	11, 12, 13, 14, 25.2.1975	73/38	75/23	3.12.1975	15431
19	24.10.1974	74/31	74/43	25.2.1975	15160
20	3.2.1977	76/54	77/8	8.5.1977	15931
21	29.11.1977	77/109	77/131	8.3.1978	16222
22	29.1.1980	79/23	80/9	23.6.1980	17026
23	27.1.1981	80/27	81/9	2.4.1981	17298
24	11.1.1985	84/6	85/1	17.6.1985	18787
25	19.3.1987	86/5	87/7	12.11.1987	19632
26	31.3.1987	86/20	87/9	28.5.1987	19473
27	24.11.1987	87/19	87/31	29.3.1988	19769
28	24.11.1987	87/24	87/32	28.7.1988	19882
29	27.9.1988	88/7	88/27	26.12.1988	20031
30	6.7.1989	88/39	89/29	8.2.1990	20427
31	7.11.1989	89/6	89/42	6.4.1990	20484
32	15.10.1991	90/29	91/37	5.2.1992	21133
33	6.6.1991	90/35	91/13	27.10.1994	22094
34	12.22.1991	91/7	91/43	23.7.1992	21293
35	24.6.1993	92/29	93/23	23.12.1999	23915
36	3.12.1992	92/45	92/51	17.9.1995	22407
37	25.5.1993	93/3	93/20	28.11.1995	22477
38	6.7.1995	94/80	95/27	2.2.1996	22542
39	13.7.1995	94/85	95/32	28.9.1996	22771
40	6.7.1995	95/4	95/28	2.2.1996	22542
41	6.7.1995	95/6	95/29	10.2.1996	22550
42	18.7.1995	95/7	95/35	9.1.1997	22872
43	15.8.1995	95/21	95/36	18.8.1996	22731
44	28.9.1995	95/24	95/52	11.6.1998	23369
45	12.6.1996	95/50	96/19	21.4.2000	24027
46	26.6.1996	96/5	96/26	30.6.2001	24448
47	29.1.1997	96/11	97/4	30.6.2001	24448
48	5.5.1998	96/43	98/13	25.12.1998	23564
49	11.12.1996	96/49	96/46	2.12.2000	24248
50	25.6.1998	96/73	98/41	1.5.2002	24742
51	14.5.1997	96/75	97/50	21.2.2000	23971

52	12.3.1998	96/76	98/6	21.9.2002	24883
53	15.4.1998	97/51	98/8	24.3.2000	23999
54	26.11.1997	97/54	97/67	9.3.2000	23998
55	16.9.1998	97/62	98/52	29.10.2000	24206
56	11.5.1999	99/6	99/13	1.4.2000	24007
57	7.6.1999	99/10	99/22	12.10.2000	24198
58	28.3.2001	99/51	01/63	29.3.2002	24710
59	6.7.2000	00/21	00/16	29.11.2000	24245
60	6.1.2005	01/3	05/4	20.10.2005	25972
61	18.7.2001	01/4	01/332	27.10.2001	24566
62	28.3.2002	01/5	02/42	5.9.2002	24867
63	14.1.2003	01/34	03/2	19.11.2003	25294
64	16.1.2003	01/36	03/3	21.11.2003	25296
65	26.9.2002	01/345	02/86	1.3.2003	25035
66	18.6.2003	01/373	03/67	17.05.2006	26171
67	11.6.2003	01/375	03/61	24.12.2003	25326
68	6.1.2005	01/379	05/3	17.5.2006	26171
69	4.6.2003	01/392	03/60	18.12.2003	25320
70	6.1.2005	01/487	05/2	27.10.2005	25979
71	11.3.2003	02/55	03/8	16.12.2003	25318
72	27.9.2006	02/133	06/91	9.12.2006	26371
73	18.10.2005	03/7	05/71	22.02.2006	26088
74	1.4.2004	03/9	04/47	5.11.2004	25634
75	15.7.2004	03/33	04/101	02.03.2005	25743
76	23.7.2003	03/48	03/76	11.9.2004	25580
77	7.10.2003	03/73	03/86	20.12.2005	26029
78	12.5.2004	03/106	04/59	3.11.2004	25632
79	23.6.2004	04/14	04/84	22.10.2005	25974
80		04/31	İNCELEMEDE		
81	26.5.2004	04/35	04/64	10.02.2005	25723
82		04/53	İNCELEMEDE		
83		04/94	İNCELEMEDE		
84		04/99	İNCELEMEDE		

Ek 2: Çalışma Kapsamında İncelenen Diğer Kararların Künyeleri

Sıra No.	Karar Tarihi	Esas Sayısı	Karar Sayısı	Resmi Gazete	
				Tarihi	Sayısı
1	10.12.1962	62/198	62/111	24.01.1963	11316
2	16.1.1963	62/232	63/009	11.05.1963	11400
3	7.3.1963	62/281	63/052	11.05.1963	11400
4	28.3.1963	63/4	63/071	18.10.1963	11534
5	16.6.1964	63/101	64/049	26.09.1964	11817
6	11.11.1963	63/106	63/270	29.01.1964	11619
7	11.10.1963	63/124	63/243	04.12.1963	11572
8	28.1.1964	63/128	64/008	17.04.1964	11685
9	11.12.1964	63/138	64/071	02.04.1965	11969
10	27.6.1967	63/145	67/020	15.11.1967	12751
11	3.11.1964	63/152	64/066	17.03.1965	11955
12	22.12.1964	63/166	64/076	28.04.1965	11985
13	20.5.1963	63/174	63/115	02.08.1963	11470
14	21.6.1963	63/192	63/161	01.08.1963	11469
15	16.3.1965	63/199	65/016	23.09.1965	12108
16	8.7.1963	63/204	63/179	13.11.1963	11554
17	1.7.1963	63/207	63/175	07.10.1963	11524
18	29.11.1963	63/298	63/283	24.03.1964	11664
19	4.3.1965	63/311	65/012	24.12.1965	12185
20	13.1.1966	64/26	66/001	31.05.1966	12310
21	16.11.1965	64/38	65/059	12.01.1966	12200
22	15.3.1966	65/40	66/015	18.07.1966	12351
23	27.6.1966	66/16	66/028	02.01.1967	12493
24	21.11.1967	67/9	67/041	18.06.1968	12927
25	28.12.1967	67/10	67/049	30.01.1969	13114
26	3.12.1968	67/32	68/057	08.11.1969	13346
27	3, 4, 6.5.1968	68/15	68/013	24.10.1968	13035
28	16.6.1970	70/1	70/031	07.06.1971	13858
29	6.4.1972	72/13	72/018	24.07.1972	14255
30	22.3.1976	75/167	76/019	12.08.1976	15675
31	9.12.1976	76/34	76/052	15.03.1977	15879
32	27.1.1977	76/43	77/004	21.04.1977	15916
33	24.5.1977	77/60	77/081	06.09.1977	16049
34	27.9.1977	77/82	77/117	14.01.1978	16169
35	12.6.1979	78/65	79/027	18.01.1980	16873
36	21.6.1979	79/1	79/030	14.01.1980	16869
37	18.2.1985	84/9	85/004	26.06.1985	18793
38	27.9.1985	85/2	85/016	05.12.1985	18949
39	27.3.1986	85/31	86/011	09.05.1986	19102
40	3.7.1986	86/3	86/015	10.12.1986	19307
41	27.1.1987	86/19	87/003	28.05.1987	19473
42	11.9.1987	87/1	87/018	29.03.1988	19679
43	19.4.1988	87/16	88/008	23.08.1988	19908
44	15.3.1988	87/30	88/005	28.07.1988	19882
45	18.1.1989	88/3	89/004	03.05.1989	20157
46	8.9.1989	88/37	89/036	18.01.1990	20406
47	19.12.1989	89/14	89/049	02.03.1990	20449
48	14.2.1991	90/18	91/004	08.05.1991	20865
49	9.4.1991	90/36	91/008	31.07.1991	20946
50	12.12.1991	91/27	91/050	29.01.1992	21126
51	17.3.1992	92/21	92/019	27.05.1992	21240
52	6.7.1993	93/5	93/025	25.02.1995	22213

53	16.9.1993	93/26	93/028	08.10.1993	21722
54	21.10.1993	93/33	93/040-2	06.11.1993	21750
55	22.5.1997	96/3*	97/003	02.06.2000	24067
56	16.1.1998	97/1*	98/001	22.02.1998	23266
57	26.2.1999	97/2*	97/002	13.08.1997	23079
58	22.6.2001	99/2*	01/002	05.01.2002	24631
59	23.3.2004	01/119	04/037	21.07.2004	25529

* Bu kararlar siyasi parti kapatma ile ilgili kararlardır.