

DEMOKRATİK SOSYAL HUKUK DEVLETİNDE VERGİLENDİRME

Doç. Dr. Nami ÇAĞAN
A. Ü. Hukuk Fakültesi

GİRİŞ

Demokratik sosyal hukuk devleti, batı demokrasilerinin günümüzde ulaştığı çağdaş devlet tipidir. Modern devletin değişen işlevlerine koşut olarak vergilendirmenin de işlevlerinde değişiklik olmuştur. Vergilendirmenin, kamu giderlerine karşılık bulmak olan geleneksel malî işlevi yanında ekonomik ve sosyal işlevleri de önem ve ağırlık kazanmıştır. Çağdaş devlet, vergilendirme ile amaçladığı işlevlerini yerine getirirken demokratik sosyal hukuk devletinin özellikleri ve ilkeleri çerçevesinde davranır; vergilendirmeye ilişkin anayasa kuralları bu devlet tipinin gerekleri doğrultusunda belirlenir.

Demokratik sosyal hukuk devleti kavramı vergi hukukunun anayasal temellerini ortaya koymaktadır. Devletin bu nitelikleri kazanması ile vergi hukukunun doğması ve gelişmesi belli bir koşutluk göstermektedir. Demokratik sosyal hukuk devleti kavramının üç ayrı niteliği açısından vergilendirmenin belli ilke ve kurallara uygunluğunun sağlanması zorunludur. Bu ilke ve kurallara uygunluk, kendi içinde çoğu kez uyumlu bir sentez oluşturmaktadır.

Vergi adaleti kavramı da hukukî açıdan çözümlendiğinde demokratik sosyal hukuk devleti kavramında somutlaşır; vergi adaletinin hukukî içeriğini bu kavramın çeşitli öğeleri belirler.

Başka bir yönüyle de demokratik sosyal hukuk devleti kavramı, siyasal iktidarların izleyecekleri vergi politikasının hukukî çerçevesini çizer. Değişik ideolojilere sahip siyasal partiler, temelini anayasada bulan bu sınırları ve çerçeveyi aşmadan vergi politikalarını belirleyebilirler. Bu özelliği ile demokratik sosyal hukuk devleti kavramının ilkeleri ve kuralları siyasal iktidarların vergilendirme yetkilerini sınır-

landırmaktadır¹. Bu çalışmada tarihi ve sosyolojik gelişime uygun olarak vergilendirmenin önce demokrasi ile sonra da hukuk devleti ve sosyal devlet kavramları ile ilişkisine değinilecektir.

I. DEMOKRASİ VE VERGİLENDİRME

A. Genel Olarak

Demokrasi terimi etimolojik olarak Lâtince "halk egemenliği" (halkın iktidarı) anlamına gelmektedir. Bununla beraber demokrasi olarak adlandırılan siyasal rejimin içeriği ve halk egemenliğinin nasıl gerçekleştirileceği konusunda tam bir düşünce birliği bulunmamaktadır². Fransız İhtilâlinde sonra geliştirilen mutlak demokrasi anlayışı, demokrasiyi halk çoğunluğunun sınırsız ve koşulsuz iradesine dayanan bir rejim olarak kabul etmiştir. Günümüzde geçerli olan çoğulcu demokrasi anlayışı da demokrasiyi çoğunluk iradesine dayandırmakla birlikte bu iradeyi sınırlı ve bireylerin temel hak ve özgürlükleri ile çerçevelendirilmiş anlamı ile kabul etmektedir³. Halk çoğunluğunun devlet yönetimine, karar alma sürecine doğrudan doğruya katılmasının olanaksızlığı, "temsili demokrasi"lerin biçimlenmesine ve çeşitlenmesine yol açmıştır. Bu anlamda demokrasi, halkın kendi kendisini yönetmesinden çok, yöneticilerini değiştirebilmesi iktidarını içermektedir⁴. Halk çoğunluğunun bu yoldan devlet yönetiminde etkili olması ise oy hakkı aracılığı ile gerçekleşmektedir.

Demokratik rejimin düzgün işleyebilmesi için gerekli koşullardan biri de, kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için düzenli bir vergi sisteminin kurulmasıdır. Vergi bireyler açısından, demokrasinin bir çeşit bedeli olarak nitelendirilebilir⁵. Demokratik rejim içinde verginin

¹ Sosyal hukuk devleti kavramının çeşitli ülkelerde ve Türkiye'de vergilendirme yetkisini sınırlandırması için bkz. : Namî Çağan, Vergilendirme Yetkisi, Ankara 1981, s. 56 - 203 (Doçentlik tezi, çoğaltma).

² Bkz. : Giovanni Sartori, Democratic Theory, Wayne State University Press, Detroit 1962, s. 3; İlhan Arsel, Anayasa Hukuku (Demokrasi), 2. B., Sıralar Matbaası, İstanbul 1968, s. 51, 57.

³ Bkz. : Münî Kapani, Kamu Hürriyetleri, 6. B., AÜHF Yayını, Ankara 1981, s. 169, 172.

⁴ Sartori, age., s. 66, 252.

⁵ Bkz. : Mümtaz Soysal, Jack Wiseman'ın «Üniter Bir Devlet Sistemindeki Bir Az Gelişmiş Ülkede Merkezi İdare ile Yerel Yönetimler Arasında Gelir Bölüşümü», Konulu Tebliği Üzerine Yorum, Vergi Reformları, Vergi Reformları Kongresi Tebliği ve Yorumları, 21 - 23 Ocak 1981, İTİFA Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayını, Met/er Matbaası, İstanbul 1981, S. 392.

temeldeki zorlayıcı (cebrî) özelliği bir ölçüde de olsa azalmaktadır. Çünkü bireyler gerek vergilendirme gerek harcama konularında karar verecek yöneticilerini oylama yoluyla seçmektedirler. Bu etmen parlamenter demokrasilerin doğmasında hareket noktası olmuştur.

B. Tarihî Köken

Batı demokrasilerinin doğması, mutlak siyasal iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılması yönündeki girişimlerin bir sonucu olarak gerçekleşmiştir. İktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılması parlamentoların yasama yetkilerinin kaynağı olmuştur⁶. Tarihte ilk demokrasi savaşımı mutlak iktidarların vergilendirme konusundaki keyfi tutumlarına bir tepki olarak başlamıştır. Halk temsilcilerinden oluşan parlamentolar ilk yetkilerini vergilendirme konusunda almışlardır. Parlamentoların onayı olmaksızın vergi alınamayacağı (Temsilsiz vergi olmaz) kuralı, batı demokrasilerinin temel anayasal ilkelerinden biri olarak kabul edilmiştir.

Avrupa'da mutlakiyetçi dönemde kralın vergilendirme gücüne karşı ilk tepkiye 1215 yılında İngiltere'de rastlanmıştır ve beyler imzalanan Büyük Özgürlük Fermanı (Magna Carta Libertatum) ile kralın mutlak iktidarını sınırlandırmayı başarmışlardır. Bununla beraber bu ferman bir halk hareketine dayanmamıştır. İngiltere'de kralın vergilendirme gücünü sınırlandıran gerçek anlamda anayasal belgeler 1628 tarihli Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) ve 1689 tarihli Haklar Demeci (Bill of Rights) dir. Fransız Devriminin de önde gelen nedenlerinden biri, kralın vergilendirme gücünü sınırsız ve keyfi kullanması olmuştur. 1789 yılında Devrimden sonra ilân edilen İnsan ve Vatandaş Hakları Demecinde (m. 13, 14) vergilendirme yetkisinin kullanılmasına ve sınırlarına ilişkin hükümler yer almıştır. Amerika Birleşik Devletlerinde de bağımsızlığın kazanılması ve demokratik rejimin kurulmasında hareket noktası, anavatan İngiltere'nin uyguladığı vergilere gösterilen tepkilerdir. Bağımsızlığın kazanılması ile 1776 yılında ilân edilen Bağımsızlık Bildirisinde temsilsiz vergi olmaz ilkesine yer verilmiştir. 1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinde de (m. 17, f. 2) kimsenin keyfi olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılmayacağı belirtilmiştir.

⁶ Bkz. : *Bertrand de Jouvenel* (İngilizceye Çev. J. F. Huntigton), *Sovereignty*, Cambridge University Press, London 1957, s. 187; *Interparliamentary Union, Parliaments*, Casell and Company Ltd., London 1962, s. 203.

Türkiye'de demokratik gelişim batılı ülkelere göre daha geç başlamıştır. Osmanlı İmparatorluğunda özellikle Tanzimat döneminde bu konuda bazı gelişmelere rastlanmaktadır. Padişahın vergilendirme gücünü sınırlandırmaya yönelik ilk belge 1804 tarihli Sened-i İttifaktır. Ancak bu belge padişahın vergilendirme gücünü ayânlar yararına sınırlandırmaktadır ve merkezî otoritenin zayıflamasından öteye bir anlam taşımamaktadır. 1839 yılında ilân edilen Gülhane Hatt-ı Hümayunu ile padişah tek taraflı iradesi ile vergilendirme gücünü sınırlandırmış ve uygulamayı denetlemek üzere kendi atayacağı ve görevlerine son verebileceği kişilerden oluşan Meclis-i Ahkâmı Adliye adlı bir meclis kurmuştur. Bu meclis demokratik bir nitelik taşımaktan uzaktı. Daha sonra padişah, 1856 ve 1875 yıllarında ilan edilen İslahat ve Adalet Fermanları ile vergilendirme konusunda batılı ülkelerin baskısı ile belli ilke ve kurallara uymayı üstlenmiştir. Bu fermanlar da toplumun tabanından gelen bir harekete dayanmamaktadır ve padişahın vergilendirme gücünü sınırlandırıcı nitelikte değildir. Tanzimat döneminde halk temsilcilerinin oluşturduğu bir parlamento kurulamamıştır; dolayısıyla vergilendirme keyfilikten uzaklaştırılamamıştır. Osmanlı İmparatorluğunda ilk parlamento görünüşte de olsa 1876'da Kanun-u Esasî ile kurulmuştur. Bir danışma organı olmaktan öteye geçemeyen Meclis-i Umumi, görev yaptığı süre içinde (1876 - 1878) vergilendirme yetkisini padişahla paylaşmıştır. Sonraları Osmanlı devleti malî egemenliğini yitirmiş ve gerçek anlamdaki demokratik gelişim bağımsızlığın kazanılması ve Cumhuriyet yönetiminin kurulmasından sonra söz konusu olmuştur.

Demokrasîlerin gelişmesi ile vergilendirme arasındaki diğer bir ilişki de seçme ve seçilme haklarında eşitliğin ve genelliğinin sağlanması konusunda kendisini göstermektedir. Gerek seçme, gerek seçilme haklarının belirli vergi yükümlülüğünü gerektirmesi, katılma ve temsilin sınırlı biçimde gerçekleşmesine yol açmakta idi⁷. Bu yöntemin temelinde, seçme ve seçilmenin hak değil görev olduğu, bu görevin de varlıklı ya da öğrenim görmüş seçkin kişiler tarafından yerine getirilmesi gerektiği düşüncesi vardı. Vergi yükümlülüğü ve başka ölçütlerle (servet ya da gelir miktarı, öğrenim derecesi, cinsiyet vb.) oy hakkının ve se-

7 Türkiye'de seçme ve seçilme haklarının genelliğinin sağlanarak vergi konusundan arındırılması, 3 Nisan 1339 tarihli İntihabı Mebusan Kanunu Muvakkatının Bazı Mevaddını Muaddil Kanun ile gerçekleştirilmiştir. Bkz. : **Tunçer Karamustafaoğlu**, Seçme Hakkının Demokratik İlkeleri, Sevinç Matbaası, Ankara 1970, s. 103 - 106; **Mümtaz Soysal**, 100 Soruda Anayasanın Anlamı. 2. B., Gerçek Yayınevi, Yelken Matbaası, Ankara 1974, s. 160 - 164; **Arsel**, age., s. 189.

çilme hakkının sınırlandırılması, demokrasilerin belli bir olgunluk düzeyine erişmesi ile kalkmaktadır. Sınırlı oy yöntemleri yurttaşlar arasında ayırım yapılması sonucunu doğurduğundan demokratik ilkelere ters düşmektedir. Bununla beraber günümüzde Amerika Birleşik Devletlerin bir kısım federe devletlerinde oy verme, belirli bir miktarda seçim vergisi (poll tax) ödenmesi koşuluna bağlı bulunmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri Anayasasının ek 24 üncü maddesi ise, federal devlet düzeyindeki seçimlerde seçim vergisini yasaklamıştır.

C. Güçler Ayrılığı Kuramı Açısından Vergileendirme

Güçler ayrılığı kuramı onsekizinci yüzyılın ikinci yarısında mutlakiyetçi rejimlere karşı özgürlükleri korumak amacı ile ortaya atılmıştır. Bu kuramın temeli, devlet egemenliğini oluşturan üç ana yetkinin (yasama, yürütme ve yargı) devlet yönetiminde birbirlerinden ayrılarak bağımsız organlar tarafından kullanılmasıdır. Güçler ayrılığı kuramı 1789 İnsan ve Vatandaş Hakları Demecinde (m. 16) yer almış ve kuramın mantığı Amerika Birleşik Devletleri Anayasasının çatısına yansımıştır.

Kuramının günümüzde en duyarlı olarak korunmaya çalışıldığı alan vergileendirmedir. Vergilerin ancak kanunla konulabileceği kuralı bazı istisnalar dışında hemen tüm anayasalarda yer almaktadır. Bunun nedeni belki de vergileendirme yetkisinin parlamentoların tarih içinde kazandıkları ilk yetki olması görülebilir. Öte yandan, kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yönelen en etkin müdahalelerden biri olan verginin kanunla konulmasının sağladığı güvence de, bu kuralın sıkı bir biçimde korunmasının başlıca gerekçelerindendir.

Güçler ayrılığı kuramı yasama ve yürütme organları arasında kesin ayırımı gerektirdiği için vergi ile vergi muaflığı ve istisnalarının konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması ancak yasama organı tarafından çıkarılan kanunlarla gerçekleştirilebilir. Buna karşılık vergilerin sübjektif bireysel nitelik taşıyan tarh ve tahsil işlemleri yürütme organının yetki alanı içindedir. Yürütme organı kanunilik ilkesi nedeniyle bu konularda kural olarak bağlı yetkiye sahiptir. Takdir yetkisi ancak çok istisnai durumlarda söz konusu olur (Örneğin uzlaşma gibi). Bununla beraber güçler ayrılığı kuramının gereği olan yasama ve yürütme güçlerinin vergileendirme alanındaki düzenleme yetkilerinin sınırını belirlemek kolay değildir. Bu konuda vergileendirmenin temel öğelerine ilişkin olan düzenlemelerin yasama organı, vergileendirme tekniğine ve ay-

rıntıya ilişkin düzenlemelerin yürütme organı tarafından yapılması gerektiği ileri sürülebilirse de bu ölçüt kesin bir alan ve yetki ayırımını gerçekleştirememektedir; zaman zaman iç içe geçmeler ve duraksamalar ortaya çıkabilmektedir. Kaldı ki çağdaş demokratik gelişim içinde güçler ayrılığı kuramı yasama ve yürütme güçleri arasındaki ayırım açısından yumuşamış, kurumlar dengesi yürütme organı yararına bozulmuştur⁸. Bu olgunun en önemli nedeni, devletin sosyal nitelik kazanması dolayısıyla ekonomiye etkin biçimde ve zamanında müdahale edebilmesi zorunluluğudur. Söz konusu zorunluluk kendisini vergilendirme alanında daha açık olarak duyurmuştur; çünkü vergiler ekonomiye müdahalede en elverişli araçlardır. Öte yandan çoğulcu demokrasi uygulaması, baskı gruplarının yasama organı üzerinde - yürütme organına göre daha çok - etkili olarak vergi kanunlarının amaçlarını saptırmaları sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenle gerçek vergi reformlarının yürütme organları tarafından başarıya ulaştırılması şansı daha fazla görünmektedir.

Yürütme organının vergilendirme alanında sahip olduğu yetkinin kapsamı çeşitli devletlerin anayasalarında farklı düzenlenmiştir. Federal Almanya, Fransa, İtalya ve Hollanda'da vergilendirme yetkisinin yasama organından yürütme organına devri, yetki devrine ilişkin genel hükümler çerçevesinde gerçekleştirilmektedir (Federal Alman Anayasası, m. 80, f. 1; Fransız Anayasası, m. 38; İtalyan Anayasası, m. 76, 77). Amerika Birleşik Devletleri, İsviçre, Hollanda, Belçika gibi bir kısım devletlerin anayasalarında yetki devrine ilişkin bir hüküm bulunmamakla birlikte özellikle gümrük vergileri ve dış ticaret üzerinden alınan vergiler alanında kanunlarla yürütme organına yetki devredilmiştir. Yazılı bir anayasanın bulunmadığı İngiltere'de de her yıl bütçe kanunu ile yetki devri yoluna başvurulmaktadır. Buna karşılık 1961 Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında vergilerin kanuniliği ilkesi (m. 61, f. 2) belirtilmekle beraber 61 inci maddeye 1971 yılında eklenen 3 üncü fıkra ile yasama organının yürütme organına yetki devri olanağı tanınmıştır : "Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir". Bu hüküm, dil bakımından bozuk olması ve tekrarları bir yana bırakılırsa, çağdaş gelişmelere ayak

⁸ Bkz. : Erdoğan Teziç, Batı Demokrasilerinde «Yürütme»nin Üstünlüğü ve Yeni Kurumlar Dengesi, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Yıl 1, S. 2, Ağustos 1980, s. 91, 94; Kapanı, a.g.e., s. 285, 286.

uyduran bir nitelik taşımaktadır. Bu kuralın öngördüğü yetki devrinin kapsamı daraltılmamalı, tersine gümrük ve dış ticaret üzerinden alınan vergiler açısından yerleşmiş uygulamalara koşut olarak genişletilmelidir. Ayrıca Anayasanın bütçe ile ilgili hükümlerinde (m. 94, 126) değişiklik yapılarak yürütme organına fiyatlar genel düzeyindeki artışın belli bir yüzdesi veya tamamı ölçüsünde vergi tarifelerinde, ölçülerinde, oranlarında, muaflik ve istisnaları ile indirimlerinde ve cezalarında artırma yapma yetkisi sağlanabilir. Bu çeşit bir uygulamaya, anayasal bir temele dayanmamakla birlikte, 1971 yılında çıkarılan bir kanunla Hollanda'da geçilmiştir. Bu kanun Maliye Bakanına, her yıl, tüketici fiyat endekslerindeki artışın % 80 - % 100'lük bir kısmını gelir vergisi indirimlerine ve matrah dilimlerine yansıtma yetkisi tanımıştır. Böylece enflasyonun, artan oranlı gelir vergisini bozucu etkisi giderilmek istenmektedir.

D. Vergi İdaresinde Demokratik İlkeler

Demokrasi, halkın devlet yönetiminde etkili olması anlamında alındığında, «... bütün devlet işlerinde, dolayısıyla idarede halkı aydınlatmayı, onu inandırmayı, onun arzu ve isteklerini gözönünde bulundurmamayı, onun bilgi, uyarma ve yardımlarından faydalanmayı gerektirir»⁹. İdarenin vergileendirme işlemlerine halkın işbirliği ve katılımı ile vergi idaresinde demokrasi gerçekleştirilebilir. Bu işbirliği ve katılımı kişilerin vergileendirme işlemlerini benimsemesi ve toplumun birer bireyi olmaları bilincine varmalarına da yardım etmektedir.

Vergi hukukunda beyanname yönteminin geliştirilmesi, bu ilkenin doğal bir sonucudur. Ayrıca idare, hizmetlerinde halka kolaylık göstermek ve halkı karmaşık vergi mevzuatı konusunda bedelsiz aydınlatmak ödevini üstlenmelidir. Bununla beraber bu uygulamalar karşılıklı güven ve iyiniyet ortamında olumlu sonuç doğurabilir. Bu ortamın sağlanamaması durumunda, yükümlüler «vergileendirmede keyfilik» yaratıcısı olabilirler. Vergi hukukunda objektif iyiniyet (treue und glauben) ilkesi diğer hukuk kollarında olduğu gibi gerek vergi yönetimi gerek vergi yükümlüleri ve sorumluları yönünden uyulması zorunlu olan bir ilkedir¹⁰. Vergi idaresinde demokrasi ancak vergi ahlâkı ve bilinci ile birlikte geliştiği takdirde istenilen verimli sonuçlara ulaşabilir.

⁹ Tahsin Bekir Balta, İdare Hukuku I, Genel Konular, A. Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara 1972, s. 122.

¹⁰ Heinrich W. Kruse, Steuerrecht, Allgemeiner Teil, C. I, 2. B., München 1969, s. 29.

E. Yerel İdarelerin Vergilendirme Yetkisi

İleri derecede demokratik bir uygulama yerel idarelerin vergilendirme yetkisi ile donatılmasını gerektirir¹¹. Yerel idarelerin vergilendirme yetkileri yerel nitelikteki vergilerin belirlenmesi ve bu konudaki yasama yetkisinin kullanılması konusunda olabileceği gibi yalnız bu vergilerin tarh tahsiline ilişkin de olabilir. Merkezî devletle yerel idareler arasındaki vergilendirme yetkisinin bölüşümü anayasalarda belirlenir. Yerel özelliği daha ağır basan vergilerin yerel idareler tarafından belirlenmesi ve tahsil edilmesi demokratik devlet ilkesine daha uygun düşer. Yerel idarelerin gelirlerinin önemli bir kısmının merkezî idare tarafından sağlanması, bu idare birimlerinin özerkliklerinin zayıflamasına yol açar. Dolayısıyla yerel idarelerin vergilendirme yetkileri malî özerklikleri ölçüsünde kapsamlıdır. Yerel idarelere Fransa'da ve İngiltere'de sınırlı, İtalya'da, Belçika'da ve Hollanda'da geniş vergilendirme yetkisi verilmiştir. Bu ülkelerde merkezî yönetim, yerel idarelerin vergilendirme yetkilerini kullanış biçimlerini denetler. Federal devletlerde ise yerel yönetimlerin vergilendirme yetkilerinin derecesi, kural olarak federe devletler tarafından belirlenir. Batı ülkelerinin önemli bir bölümünde emlak vergileri, yerel yönetimlerin yetki alanları içinde bırakılmıştır. Çünkü yerel yönetim hizmetlerinin, bölge içinde bulunan taşınmazlarla yakın ilişkisi bulunmaktadır.

1961 Anayasasının 116 ncı maddesi yerel idarelerin malî özerkliğine ilişkin olarak «... (b)u idarelere görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır» hükmünü koymuştur. Ancak bu gelirlerin hangi kaynaklardan sağlanacağı Anayasada belirtilmemiştir. Uygulamada Anayasa Mahkemesi, Anayasanın 61 inci maddesinin 3 üncü fıkrası ile yalnız «Bakanlar Kurulu»na tanıdığı sınırlı ve koşullu vergilendirme yetkisini aynı sınırlarla ve koşullarla yerel idareler için de içtihatlarla kabul etmiş, bu sınırları aşan ve koşullara uymayan hükümleri ise iptal etmiştir¹². Ye-

¹¹ Prof. Soysal'a göre «... Türk demokrasisine dirilik ve canlılık getirmek istiyorsak vergi koymak yetkisini toplumun canlı kesimlerine doğru kaydırmak ve bu dinamik kesimlerle kamu işlerinin yürütülmesi arasında yakın bağlantılar kurmak zorundayız». Federal belediye yönetimi oluşturularak bu yönetimlere vergilendirme yetkisi verilmelidir. Bkz. : Soysal, age., yorum, s. 392, 393.

¹² Bkz. : Ays. Mahk., E. 1969/23, K. 1969/41, 3.7.1969 (AMKD., S. 7, s. 384 - 387); E. 1970/29, K. 1970/48, 22.12.1970 (AMKD., S. 8, s. 493 - 496); E. 1965/45, K. 1966/16, 29.3.1966 (AMKD., S. 4, s. 109 - 113); E. 1967/54, K. 1968/12, 18.4.1968 (AMKD., S. 6, s. 138 - 141).

rel idarelerin vergilendirme yetkilerinin sınırlarının Auayasa ile belirlenmesi gerekmektedir.

II. HUKUK DEVLETİ VE VERGİLENDİRME

A. Genel Olarak

Hukuk devleti kavramı, siyasal iktidarın kişi hak ve özgürlükleri yararına sınırlandırılmaya başlanması ile birlikte ortaya çıkmış ve demokratik rejim içinde gelişmiştir. Hukuk devletinde, devletin bütün organlarının eylem ve işlemleri hukuk kuralları çerçevesinde yürütülür; kişi hak ve özgürlükleri anayasal güvence altındadır. Yazında hukuk devleti kavramının içerdiği başlıca şu ilkeler üzerinde durulmaktadır¹³ : Kanunî idare ilkesi, kanunların genelliği ilkesi, kanun önünde eşitlik ilkesi, kazanılmış haklara saygı ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığının sağlanması, kanunların anayasaya uygunluğunun sağlanması, idarî eylem ve işlemlerin yargısal denetime tâbi tutulması, yasama organından yürütme organına yetki devri koşullarının önceden belirlenmiş olması ve devletin malî sorumluluğu. Hukuk devleti kavramının tüm öğelerini içeren bir liste verebilmek olanaksızdır. Bununla beraber çeşitli olay ve konularda hukuk devleti kavramı açısından çözümlenmeler yapılabilir.

Vergi hukuku devletin kişi hak ve özgürlük alanlarına müdahalesini düzenleyen hukuk kollarından biri olduğu için hukuk devleti kavramı ile yakın ilişki içindedir. Hukuk devletinde, devlet vergilendirme yetkisini hukuk kuralları çerçevesinde kullanır. Vergilerin, kanuniliği yanında diğer anayasal ilkelere de uygunluğu sağlanır. Vergi hukuku, hukuk devleti kavramının sınırlarını belirlemek açısından en elverişli hukuk kollarından biridir¹⁴. Yasama ve yürütme organlarının vergilendirme alanındaki yetkilerinin sınırlarının saptanmasında yargı organlarına önemli görevler düşmektedir.

B. Vergi Hukukunda Kanunî İdare İlkesi

Kanunî idare ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesinin doğal bir sonucudur. Vergilerin kanunla konulmalarının yanı sıra idarenin vergilen-

¹³ Bkz. : **Balta**, age., s. 91 vd., 103 vd.; **Sıddık Sami Onar**, İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. I, s. 139, 140; **Soysal**, age., s. 183; **Hikmet Sami Türk**, Sosyal Hukuk Devleti, Halkevleri Dergisi, Mayıs 1974, S. 91'den Ayrı Bası, s. 5, 6; **Kruse**, age., s. 28; **Hans Spanner**, Rechtsstaat Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften, C. II, L - Z, München 1972, s. 871.

¹⁴ Bkz. : **Klaus Tipke**, Steuerrecht, Ein Systematischer Grundriss, 3. Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 1975, s. 7.

dirmeye ilişkin tarh ve tahsil işlemleri de «Kanunlara uygun ve doğru» olarak yapılmalıdır. Kanunilik ilkesi açısından önemli olan yalnız vergi kanunlarının varlığı değil, aynı zamanda bu kanunların doğru da uygulanmasıdır¹⁵. Dolayısıyla vergilerin kanuniliği, gerek maddî, gerek şekli vergi hukukuna ilişkin kuralları içerir.

Vergi hukuku kanunî düzenlemenin en kapsamlı olduğu hukuk kollarından biri olduğu için kanunî idare ilkesi, bu alanda çok açık bir anlam kazanır. İdare hukukunda ise kanunî idare ilkesi idarenin kanun yanında tüzük, yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemlere de uygun davranmasını ifade eden daha geniş bir içerik taşımaktadır. Vergi hukukunda vergi doğurucu olayların kanunda açık olarak belirtilmesi zorunluluğu, kanunilik ilkesini daha da sertleştirmektedir (VUK., m. 19)¹⁶. Vergilerin kanunla konulması ve kanunda öngörülen belirli koşulların gerçekleşmesi ile alınması, keyfi idareye karşı kişilere hukukî güvenlik sağlar¹⁷.

Kanunî idare ilkesi, vergi idaresinin kanun yanında, ona eşit ve daha üstün kaynaklara da uygun davranması anlamına gelir. Dolayısıyla anayasaya, uluslararası vergi anlaşmalarına ve anayasal yetki devri koşullarının gerçekleşmesi halinde düzenleyici genel idarî işlemlere uygunluk da kanunî idare ilkesinin koşullarındandır.

C. Genel ve Eşit Vergilendirme İlkesi

Hukuk devleti kavramının ögesi olarak genel ve eşit vergilendirme ilkesi vergilerin, vatandaşlar arasında din, dil, ırk, cinsiyet ve siyasal düşünce ayırımı yapılmadan konulmasını ve alınmasını gerektirir. Bu ilke, geniş anlamdaki kanun önünde eşitlik ilkesinin vergi hukukundaki yansımasıdır. Bu açıdan vergilendirmenin «genel» olması, herkesin vergi ödemesi anlamına gelen geleneksel genellik ilkesinden farklıdır; onunla karıştırılmamalıdır. Vergi kanunlarının genelliği, bu kanunların yalnız biçimsel kanun değil, aynı zamanda maddî kanun özelliğini de taşımasını gerektirir. Dolayısıyla yasama organı biçimsel anlamda kanunla kimliği belli kişilere mali yükümlülükler yükleyemez. Hukuk devleti ilkesi, kişilerin temel haklarını düzenleyen kanunların

¹⁵ Bkz. : Ahmet G. Kumrulu, Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri, AÜHFD., C. 36, 1979, S. 1 - 4, s. 150, 151.

¹⁶ Kruse, age., s. 30, 31.

¹⁷ Tipke, age., s. 27.

genel olmasını zorunlu kılar¹⁸. Aynı şekilde vergi kolaylıklarının kanunla veya kanunun verdiği yetkiye uygun olarak düzenleyici idarî işlemlerle tanınması durumunda, bu kolaylıklar için gerekli koşulların «genel» olarak belirlenmesi zorunludur¹⁹.

Vergilendirmenin «genel» olması, «eşit» olmasının da önkoşuludur. Ancak vergilendirmede eşitlik ilkesi daha geniştir; hukuk devletinin vergi adaleti anlayışını yansıtır. Anglo - Amerikan yazınında vergilendirmede eşitlik ilkesi yatay adalet - dikey adalet ayırımı içinde incelenir. Yatay adalet vergilendirme bakımından benzer durumda (Gelir, gider, servet, aile durumu vb. yönlerden) bulunan kişilerin eşit işleme tâbi tutulmasını, dikey adalet ise eşit durumda olmayan, değişik koşullar taşıyan kişilere eşitsizlikleri derecesinde farklı davranılmasını, farklı işlem yapılmasını gerektirir²⁰. Yatay adalet, hukuk devleti kavramının kanun önünde eşitlik ilkesine ilişkin bulunmaktadır. Bu anlamda vergilendirmede «şekli hukukî eşitlik» söz konusu olur. Buna karşılık «maddî hukukî eşitlik» yükümlülere mutlak değil nispi olarak eşit davranılmasını gerektirir; yükümlüler arasındaki fiili eşitsizlikler gözönüne alınarak vergi yüklerinde farklılaştırmalar yapılır. Vergilendirme bakımından değişik koşullar taşıyan yükümlülere eşit işlem yapılması, eşitlik ilkesine aykırı olur²¹.

Ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikaları ve vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesine istisnalar getirilebilir²². Bu konuda yasama organı kural olarak takdir yetkisine sahip olmakla beraber, anayasal sınırların aşılmaması, takdir yetkisinin keyfililiğine dönüşüp dönüşmediği ve eşitlik ilkesinden ayrılmayı gerektiren düzenlemelerin haklı bir nedene dayanıp dayanmadığı Anayasa Mahkemesi tarafından yargısal denetime tâbi tutulmalıdır.

¹⁸ Bkz. : Balta, age., s. 107; Erdoğan Teziç, Türkiye'de 1961 Anayasasına Göre Kanun Kavramı, İÜHF Yayını, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1972, s. 47.

¹⁹ Bkz. : Ernst Blumenstein, System des Steuerrechts, Dritte von Irene Blumenstein neu bearbeitete Auflage, Schulthess, Polygraphischer Verlag AG., Zürich 1971, s. 56; Kenan Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, C. II, 6. B., Fakülteler Matbaası, İstanbul 1978, s. 22.

²⁰ Bkz. : Richard A. Musgrave - Peggy B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, Mc Graw Hill Co., New York 1973, s. 199; James M. Buchanan - Marilyn R. Flowers, The Public Finances, 4. B., Richard D. Irwin Inc., Homewood, Illinois 1975, s. 95, 96.

²¹ Bkz. : Johannes Hensel, Die Verfassung als Schranke des Steuerrechts, Verlag Paul Haupt, Bern - Stuttgart 1973, s. 40, 41, 52; Tipke, age., s. 37.

²² Tipke, age., s. 170, 171.

D. Vergi Kanunları ile Temel Hak ve Özgürlüklerin Zedelenmesi

Hukuk devleti kavramı kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını gerektirir. Temel hak ve özgürlüklerin sınırı ve özü, vergilendirme yetkisinin de sınırını oluşturur. Vergi kanunları doğrudan doğruya bu hak ve özgürlüklere yöneldiği için, kanun koyucunun bu anlamda duyarlı ve ölçülü davranması gerekmektedir.

Devletin vergilendirme yetkisini malî amaç dışında sosyal, ekonomik ve kültürel amaçlarla kullanması ile vergilerin son zamanlarda temel hak ve özgürlüklere uygunlukları daha güncel bir duruma gelmiştir. Ekonomik ve sosyal yaşamı düzenlemeyi amaçlayan vergi kanunlarıyla bir kısım vergi doğurucu olayların önlenmesi ya da caydırılması amaçlanabilmektedir. Bu kanunların uygulanması ile ortaya çıkan caydırıcı etki (erdrosselnde Wirkung) temel hak ve özgürlükleri zedeleyebilir²³. Vergiyi doğuran olay caydırılmak istenirken temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunulabilir²⁴. Vergi kanunlarına karşı en duyarlı olan hak ve özgürlüklerin başında mülkiyet ve miras hakkı ile çalışma ve sözleşme özgürlükleri gelmektedir. Örneğin taşınmaz gelirden malikin yararlanmasını engelleyecek ölçüde yüksek oranlı bir gelir vergisi; veraset yolu ile mirasçılara geçen malvarlığının tümüne yakın bir bölümünün devlete aktarılması sonucunu doğuran çok yüksek oranlı bir veraset vergisi; malik ile taşınmaz arasındaki ilişkiyi kesmeye yönelik ve kamu yararının haklı kılamayacağı kadar yüksek oranlı bir emlak vergisi; girişimler arasındaki rekabet koşullarını ölçsüz olarak değiştiren vergi teşvik tedbirleri; bir sanat ya da mesleğin sürdürülmesini ekonomik bakımdan caydıran veya önleyen vergiler bu hak ve özgürlüklerin özünü zedeleyebilir. Aynı şekilde vergi kanunları ile Anayasanın seyahat özgürlüğüne, özel hayatın gizliliğine ve ailenin korunmasına ilişkin hükümlerine de aykırı davranılabilir. Vergi kanunlarının te-

²³ Ernst Benda - Karl Kreuzer, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, Deutsche Steuerzeitung, No. 4, Februar 1973, s. 53; Tipke, age., s. 41.

²⁴ Bir hakkın ya da özgürlüğün özüne ne zaman ve hangi koşullar altında dokunulacağını önceden saptamak olanaksız bulunmakla beraber Anayasa Mahkemesi önüne gelen olaylar bakımından bazı ölçütler kabul etmiştir. Buna göre bir hakkın ya da özgürlüğün kullanılmasını yasaklayıcı, ciddi biçimde güçleştirici, olanaksız hale getirici, hak ve özgürlüğün etkisini ortadan kaldıran, amacına uygun olarak kullanılmasını önleyici hükümler hakkın özüne dokunmuş sayılır. Bkz. : Ays. Mahk., E. 1962/208, K. 1963/1, 4.1.1963 (AMKD., S. 1, s. 70 - 76; E. 1963/16, K. 1963/83, 8.4.1963 (AMKD., S. 1, s. 194 - 210); E. 1963/73, K. 1965/40, 26.9.1965 (AMKD., S. 4, s. 290 - 368).

mel hak ve özgürlüklerin anayasal sınırlarına uygunluğu ve «ölçülülüğü» ancak anayasa yargısının varlığı halinde denetlenebilir.

E. Hukukî Güvenlik İlkesi ve Vergileendirme

Bir toplumda hukukî güvenliğin gerçekleştirilebilmesi, devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasına bağlıdır. Hukuk devleti kavramının hukukî güvenlik ilkesinin vergileendirme bakımından çok özel bir önemi vardır²⁵. Kişiler, devletin vergiler yolu ile hak ve özgürlük alanlarına yönelttiği müdahaleleri önceden tahmin edebilmeli ve geleceği dönük planlarını buna göre yapmalıdırlar; böylece vergileendirmede keyfilik de önemli ölçüde önlenir. Vergileendirme açısından hukukî güvenlik, herşeyden önce vergi kanunlarının kesin, açık, yalın ve anlaşılabilir olması ile sağlanabilir. Kanunkoyucu vergi kanunlarında belirsiz, soyut ve kıyas yolu ile yorumla elverişli kavramlar kullanmamalıdır. Vergilerin kanuniliği ilkesi de kıyas yöntemi ile yorumla bağdaşmamaktadır. Aksi halde idare veya yargı organlarının bu yoldan yeni vergiyi doğuran olaylar yaratmaları veya vergi yükünü arttırmaları olasılığı doğabilir; bu da hukukî 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.

Hukukî güvenlik ilkesi, vergi kanunlarının geçmişte meydana gelen vergiyi doğuran olaylara uygulanmamasını gerektirir. Vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği, kanunilik ilkesinin bir tamamlayıcısı niteliğindedir. Kişiler gelecekle ilgili planlarını yürürlükteki vergi kanunlarına göre yaparlar. Sonradan çıkan kanunlarla geçmiş dönemler için vergi yükünün arttırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini zedeler; ekonomik ve ticarî yaşamda bulunması gereken kararlılık ve belirlilik bundan olumsuz etkilenir.

1961 Anayasasında vergi kanunlarının geçmişe yürümezliğine ilişkin bir hüküm yer almamıştır. Batılı devletlerin anayasalarında bu yönde bir hükme rastlanmamaktadır. 1975 tarihli Kıbrıs Türk Federe Devleti Anayasasının 61 inci maddesinin 4 üncü fıkrasında ise, «Geçmişe yürür malî yükümlülükler...» konulamayacağı belirtilmiştir. Bu hükmün, 1961

²⁵ Blz. : Hans Spanner, Rechtssicherheit, Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften, C. II, L - Z, München 1972, s. 870; Benda - Kreuzer, agm., s. 53; Tipke, age., s. 30, 34.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının kabulü sırasında Kurucu Meclis görüşmelerinden esinlenilerek konulduğu sanılmaktadır²⁶. Bazı ülkelerde ve Türkiye'de çeşitli dönemlerde ve değişik nedenlerle vergi kanunlarının geçmişe yürütüldüğü görülmüştür. Vergi kanunlarının bu çeşit hükümler taşımasının başlıca nedenleri, haksız savaş kazançlarının vergilendirilmek istenmesi, enflasyona ve ekonomik buhranlara karşı izlenen vergi politikası ve vergilerin tarh ve tahsil dönemleri gibi teknik özellikleridir. Geçmişe yürütülen vergi kanunlarının, kanunilik ilkesi ve geçmişe yürürlüğü haklı kılan neden açısından yargısal denetime tâbi tutulması olanağı vardır. Keyfî ve geçmişe yürütüldüğü dönem açısından «ölçüsüz» olduğu kabul edilen bir hüküm anayasa yargısı organı tarafından iptal edilebilir.

Federal Almanya, İsviçre ve Amerika Birleşik Devletleri anayasalarında vergi kanunlarının geçmişe yürütülemeyeceğine ilişkin hükümler bulunmamakla beraber, yargı organları zaman zaman geçmişe yürütülen vergi kanunu hükümlerini iptal etmekte, zaman zaman da bu yöndeki hükümleri uygun görmekte dirler. Yabancı yazın ve içtihatlarda bu konuda genellikle «gerçek geçmişe yürüme - gerçek olmayan geçmişe yürüme» (echte Rückwirkung - unechte Rückwirkung) ayrımı yapılmaktadır. Gerçek geçmişe yürüme bir vergi kanununun, eski kanun döneminde tamamlanmış ve hukukî sonuçlarını doğurmuş hukukî durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geçmişe yürüme de, eski kanun yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukukî durum ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelmektedir²⁷. Bu ayrıma göre kural olarak gerçek geçmişe yürüme geçersiz, gerçek olmayan geçmişe yürüme ise geçerli sayılmaktadır. Ancak her iki kurala da istisnalar getirilmektedir. Her durumda yükümlülerin hukukî güvenliklerinin korunmaya değer olup olmadığı, bu konuda varılacak olan sonuçta belirleyici olmaktadır.

Federal Alman Anayasa Mahkemesi gerçek geçmişe yürümeyi geçersiz saymakla beraber bu konuda şu istisnalar kabul etmektedir :

²⁶ Bkz. : **Kâzım Öztürk**, İzahlı Gerekçeli Anabelgeli ve Maddelere Göre Tasnifli Bütün Tutanakları İle Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, C. II, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ajans - Türk Matbaası, Ankara 1966, s. 2204, 2205, 2209 - 2211, 2221 - 2224.

²⁷ Bkz. : **Benda - Kreuzer**, agm., s. 53, 54; **Tipke**, age., s. 31, 32; **Christoph Zimmerli**, Das Verbot rückwirkender Verwaltungsgesetze, Basler Studien zur Rechtswissenschaft, Helbing und Lichtenhahn, Basel - Stuttgart 1967, s. 93, 94.

a) Kişiler şu veya bu şekilde kanun değişikliğini ve bu değişikliğin geriye yürüyeceğini tahmin edebiliyorlarsa, örneğin kanun değişikliğine ilişkin haberler basında yer almışsa, b) Eski kanun döneminde hukukî durum belirsiz idi ise, c) Daha önce yürürlükte olan hüküm yok hükmünde ise ya da eski kuralın Anayasaya ayrılığı, bu konuda bir duraksama yaratmayacak kadar açık idi ise, (Örneğin, yürütme organına eski kanunla anayasal sınırları aşan ölçüde geniş yetki verilmiş ise), d) Kamu yararı geçmişe yürürlüğü zorunlu kılıyorsa ve bu neden, kişilerin hukukî güvenliklerinden daha baskınsa geçmişe yürüme geçerlidir²⁸. Buna karşılık Federal Alman Anayasa Mahkemesi ve İsviçre Federal Mahkemesi gerçek olmayan geçmişe yürüme hallerinde kişilerin mevcut hukukî duruma güvenlerini korumamakta vergi kanunlarındaki değişikliklerin verginin tarih dönemi başına kadar yürütülmesini, gerçekleştirilen artışın ölçülü olması koşulu ile geçerli saymaktadır²⁹. Türk hukukunda ise çeşitli zamanlarda vergi kanunları geçmişe yürütülmekle beraber Anayasa Mahkemesinin bu konuda herhangi bir kararı bulunmamaktadır.

Yukarıda kısaca özetlenmeye çalışılan yabancı hukuk sistemlerindeki uygulama, anayasaya vergi kanunlarının geçmişe yürümezliğini ilişkin bir hüküm konulmasının ve bu hükmün istisnasız her halde uygulanmasının sakıncalarını göstermektedir.

F. Yargısal Denetim

Hukuk devletinde devletin hukuk kurallarına bağlılığı yargısal denetim aracılığı ile gerçekleştirilir. Yargısal denetimin kendisinden beklenen işlevi tam olarak yerine getirebilmesi için gerek kanunların anayasaya uygunluğunun denetimini (Anayasa yargısı), gerek idarî işlem ve eylemlerin kanunlara uygunluğunun denetimini (İdarî yargı) kapsamı gerekir. Dolayısıyla vergilendirmede hukukî güvenliğin sağlanabilmesi, bir yandan vergi kanunlarının anayasa yargısında, öte yandan da idarenin vergilendirme işlemlerinin idarî yargıda —ya da bağımsız vergi yargısında— denetlenebilmesine bağlıdır. Yargısal denetimin etkin biçimde işleyebilmesi ve gerekli olan hukukî güvenliği sağlayabilmesi için bağımsız ve güvenceli mahkemeler tarafından yapılması ge-

²⁸ B. Verf. GE 13, 261/272/; 18, 429/439/; 19, 187/196/f; 22, 330/347/; 23, 12/32/; 24, 220/229; 30, 250/267; 30, 272/385/ (Bruno Bleibtreu-Franz Schmidt Klein, Steuerrecht unter Verfassungskontrolle, 2. erweiterte Auflage, Verlag Neue Wirtschafts - Beriefe, Berlin 1972, s. 80, 81, 83).

²⁹ B. Verf. GE 18, 135/144/; 13, 274/278/ (Bleibtren - Klein, age., s. 85); Zimmerli, age., s. 93, 94.

rekir. Güçler ayrılığı kuramı yargı gücü ve organı açısından günümüzde de değerini ve geçerliğini sürdürmektedir.

1961 Anayasası döneminde idarenin vergilendirme işlemlerinin denetiminin, idarî yargı düzeni içinde —gerekli çabukluğun sağlanamamasına rağmen— kapsam olarak doyurucu biçimde işlediği söylenebilir. Buna karşılık kanunların Anayasa Mahkemesince denetimi ancak sınırlı durumlarda söz konusu olduğu (m. 149 - 151) ve olağanüstü dönemlerde çıkartılan kanunlar, anayasa yargısının denetimi dışında bırakıldığı için (Geçici m. 4) önemli bir kısım vergi kanunları (GVK., VUK.) yargısal denetime tâbi tutulamamıştır³⁰. Yargısal denetimin hukukî güvenliği gerçekleştirici işlevinin zayıflamaması için demokrasiye geçiş dönemlerinde çıkartılan kanunların anayasa yargısının denetimi dışında bırakılmaması gerekir.

III. SOSYAL DEVLET VE VERGİLENDİRME

A. Genel Olarak

Sosyal devlet kavramı, ekonomik bakımdan güçsüz olan bireyleri koruma düşüncesinden geliştirilmiştir. Sosyal devletin temel amaç ve görevleri sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasıdır³¹. Bu çerçevede devletin ekonomik ve sosyal yaşama plânı 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 devletle ekonomik ve sosyal bir içerik kazanarak fırsat ve olanak 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 vergiendirilecekleri, başka bir deyişle dikey adalet sorunu ile ilgilidir. Sosyal devlet kavramı açısından tek başına yatay adalet yeterli değildir.

³⁰ Bkz. : Muallâ Öncel - Nami Çağan - Ahmet G. Kumarulu, Vergi Hukuku, Uygulamalı Türk Vergi Sistemi, AÜHF Yayını, Olguç Matbaası, Ankara 1982, s. 12.

³¹ Bkz. : Balta, age., s. 113; H. S. Türk, agm., s. 8.; Ali Ülkü Azrak, Sosyal Devlet, Reşat Kaynar'a Armağan, İTİA Siyasal Bilimsel Fakültesi Yayını, İstanbul 1981, S. 7 vd.; Ayferi Göze, Sosyal Devlet Sistemi, İÜHF Yayını, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1976, s. 91 vd.

Devletin «sosyal» nitelik kazanması ile vergilendirmenin de geleneksel malî işlevi yanında ekonomik ve sosyal yaşamı düzenlemeye yönelik vergiler (Ordnungssteuer, Lenkungssteuer) de ön plâna çıkmıştır. Böylece sosyal devlet, vergilerin ekonomik bakımdan tarafsız olması gerektiğine ilişkin «leave them as you find them» (bulduğun gibi bırak) kuralını reddetmektedir³². Sosyal devlette bir yandan sosyal adalete ve gelirin ve servetin yeniden dağıtılmasına, öte yandan da plânlı kalkınmaya yönelik vergi tedbirleri önem kazanmaktadır. Ancak gelişmekte olan ülkelerde bu hedefler, birbirine ters düşen tedbirleri gerektirdiğinden çoğu kez çelişmektedir. Bu çelişki, sosyal devlet ilkesinin hukukî bakımdan ne ölçüde bağlayıcı olduğu sorunu ortaya çıkartır.

B. Malî Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Malî güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaletine ilişkin ilkesidir. Bu ilke, 1961 Türk Anayasası dahil (m. 61, f. 1) birkısım anayasalarda yer almıştır (İtalyan Anayasası, m. 53). Anayasalarında bu ilkeye açıkça yer vermeyen devletlerde (Federal Almanya, İsviçre, Belçika vb.) ise, genel ve eşit vergilendirme ilkelerinin malî güce göre vergilendirmeyi de içerdiği kabul edilmektedir. Böylece hukuk devletinin vergilendirme ilkeleri tamamlanarak bireylere hukukî güvencelerin yanı sıra ekonomik ve sosyal güvence de sağlanmaktadır. Malî güce göre vergilendirmede bireylerin ekonomik ve kişisel durumları gözönüne alınır. Malî güç, vergilendirmede ölçüt olarak alınmakla birlikte, harç, resim ve diğer malî yükümlülüklerde yararlanma ve karşılık ilkesi geçerlidir.

Malî gücün başlıca göstergeleri gelir, servet ve harcamadır. Kanunkoyucu bu kaynakları çeşitli yollardan ve değişen yoğunluklarda kavrayabilir. Malî güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirmeye yönelik başlıca araç ve tedbirler en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha elverişli koşullarla vergilendirilmesi (ayırma kuramı), sosyal amaçlı vergi indirimleri, muaflik ve istisnalar, zorunlu gereksinme maddeleri tüketiminin hafif, lüks tüketimin ağır vergilendirilmesi ve veraset vergisidir. Kanunkoyucu malî güce göre vergilendirme ilkesini vergi sisteminin tümü bakımından değerlendirmeli ve alacağı tedbirlerin ekonomik sonuçlarını gözönüne almalıdır.

³² Tipke, a.g.e., s. 24.

C. Gelirin ve Servetin Vergiler Aracılığı ile Yeniden Dağıtılması

Sosyal devlet, vergilendirme aracılığı ile ekonomiye müdahale ederek gelir ve servet bölüşümündeki adaletsizlikleri gidermeye çalışır. Serbest rekabetin temel olduğu piyasa ekonomisinde tekelleşme, ekonomik bakımdan üstün durum vb. nedenlerle başarıya bağlı gelir ve servet dağılımı gerçekleşmemekte ve kişiler arasında önemli fırsat ve olanak eşitsizlikleri ortaya çıkmaktadır³³. Sosyal devlet vergilendirmeyi sosyal dengeyi ve barışı sağlamak amacı ile kullanır.

Gelirin ve servetin dar gelirlieler yararına yeniden dağılımının gerçekleştirilebilmesi için mali güce göre vergilendirme ile ilgili tedbirlere daha yoğun ölçüler içinde başvurulması gerekir. Örneğin artan oranlı gelir vergisi tarifesinde, son basamaklarda artma oranı ve marjinal oranlar yükseltilebilir, lüks maddeler üzerinden alınanlar dışında gider vergileri hafifletilebilir, zorunlu gereksinme maddeleri üzerinden alınanlar kaldırılabilir, fırsat ve olanak eşitliğini sağlamak üzere mali amaç taşımayan veraset ve intikal vergileri konulabilir³⁴. Sosyal adalete uygun vergilendirmenin yine devlet elinde sosyal adalete aykırı bir kamu gideri politikası ile bozulması olasılığı vardır. İkincil gelir dağılımının daha adil olması için kamu gideri politikasının vergi politikası ile uyumlu biçimde uygulanması gerekmektedir.

Sosyal devlette vergi adaletinin sağlanmasında, amaçlanan gelir ve servet dağılımı hakkındaki değer yargıları önemli rol oynar. Bu değer yargıları, yasama süreci içinde vergi kanunlarına yansır. Dolayısıyla parlamenter demokrasilerde, anayasa çerçevesinde parlamento çoğunluğunun anlayışı bu konuda belirleyicidir.

D. Sosyal Devletin Planlı Kalkınma Hedefi ve Vergilendirme

Sosyal devletin sosyal adalet ve gelirin ve servetin yeniden dağılımı hedeflerinin yanı sıra diğer önemli bir hedefi de planlı kalkınmayı gerçekleştirmektir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde bu hedeflere yönelen tedbirlerin çoğu kez çelişkilere yol açtığı bilinmektedir. Sosyal adaleti gerçekleştirmeye, geliri ve serveti yeniden dağıtmaya yönelen düzenlemeler tasarruf ve sermaye oluşumuna, dolayısıyla kalkınmaya engel olabilir. Örneğin sosyal adaletle ilgili vergi düzenlemeleri orta ve

³³ Tıpke, age., s. 24; Sait Dilik, Servetin Geniş Kitlelere Yayılması, AÜSBF Yayını, A. Ü. Basımevi, Ankara 1976, s. 137, 138.

³⁴ Bkz. : John Rawls, A. Theory of Justice, Oxford University Press 1973, s. 275, 277.

yüksek gelir sahiplerinin tasarruf ve yatırım olanaklarına engel olurken düşük gelir gruplarını daha fazla tüketmeye yöneltirse böyle bir sonuç ortaya çıkabilecektir. Sosyal devlette bu çelişik hedefler arasında bir denge kurmak, çözümü en güç olan sorunların başında gelmektedir.

Planlı kalkınma ile ilgili vergi tedbirleri başlıca 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 malî güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirme olanağı yoktur; gelir ve servet dağılımı bu tedbirlerden olumsuz etkilenir.

E. Sosyal Devlet Kavramının Hukukî Bağlayıcılığı

Sosyal devlet kavramının hukukî bağlayıcılığı, kendi içinde taşıdığı çelişki nedeniyle önem kazanmaktadır. Sosyal devlet kavramı hukuk devleti kavramına göre bir yandan daha az belirli ölçütlere dayanmakta, öte yandan da siyasal tercihe daha çok yer vermektedir. Ancak bundan sosyal devlet kavramının hukukî değer taşımadığı sonucuna varılabilir mi? Böyle bir sonuca varıldığı takdirde malî güce göre vergilendirme ilkesi program - hüküm niteliğinde olacak ve sadece siyasal iktidarlara yön gösterici bir değer taşıyacaktır. Bununla beraber malî güce göre vergilendirme ilkesinin tamamen hukukî değerden yoksun olduğu sonucuna varılamaz. Herşeyden önce bu ilke devlet organlarına yönelmiş bir yorum yöntemi olarak değer taşımaktadır. Sosyal devlet ilkesinin çelişen hedefleri arasındaki önceliği belirlemek yasama organının takdir yetkisi içindedir. Gelişmekte olan ülkelerde bir süre için de olsa planlı kalkınma hedefine öncelik tanıma zorunluluğu vardır. Anayasa yargısının denetimi bu konuda geçerli olmamalıdır. Bununla beraber, malî güç ölçütünü gözönüne almayan ve kamu yararına olmayan giderleri karşılamak üzere kabul edilen vergi kanunları «keyfî» olarak nitelendirilebileceğinden anayasa yargısı organı tarafından somut olayın özellikleri içinde iptal edilebilecektir³⁵. Aynı şekilde artan oranlı olmayan bir gelir vergisi tarifesi, lüks inşaatı özendiren bir vergi

³⁵ Bkz. : Benvenuto Griziotti (Çev. İlhan Özay), Kamu Maliyesinin Muhtar Olarak İncelenmesinde Malî İktidar ve Malî Hukuk, Maliye Enstitüsü Tercüme-leri 3. Seri, İÜİF Yayını, İstanbul 1967, s. 131.

kolaylığı anayasa yargısı organı tarafından denetime tâbi tutulabilecektir.

Gelirin ve servetin yeniden dağılımı konusunda yasama organının takdir yetkisi malî güce göre vergilendirme ilkesine göre daha geniştir. Gelir ve servet dağılımını olumsuz biçimde etkileyen vergi kanunları öncelikle malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olacağından bu yönü ile yargısal denetime tâbi tutulabilir. Öte yandan kanunkoyucu ulusal gelirin ve servetin yeniden dağıtılmasını amaçlayan vergi kanunlarını çıkartırken temel hak ve özgürlüklerin sınırlarına dikkat etmek, ölçülü olmak zorundadır. Aksi takdirde sosyal devlet ilkesinin bir gereğine uyulmaya çalışılırken daha belirgin ölçütlere dayanan hukuk devleti ilkesinin bir ögesine aykırı davranılmış olacaktır.

SONUÇ

Devletin demokratik, sosyal ve hukuk devleti özellikleri bir bütün içinde birbirlerini tamamlamaktadır. Demokratik sosyal hukuk devletinde vergilendirmeye ilişkin temel kurallar anayasada yer alır. Demokrasi kuramı vergilerin ana öğelerinin halk temsilcilerinden oluşan parlamentolar tarafından yasama süreci içinde belirlenmesini gerektirir. Hukuk devleti ilkesi kişilere, devlete karşı hukukî güvence verir. Devlet vergi kanunları ile temel hak ve özgürlükleri zedelememe yükümlülüğü altındadır. Sosyal devlet ilkesi ise devlete bir kısım olumlu ödevler yükleyerek kişilere ekonomik ve sosyal güvence sağlar. Bununla beraber sosyal devletin sosyal adalet hedefi ile planlı kalkınma hedefi, vergilendirme açısından değişik yöndeki tedbirleri gerektirdiği için bu konuda duyarlı bir dengenin kurulması gerekmektedir.

1961 Anayasasının «Vergi ödevi» ile ilgili 61 inci maddesi demokratik sosyal hukuk devleti ilkelerine uygun hükümler taşımaktadır. Bununla beraber bu maddeye aşağıdaki eleştiriler yöneltilebilir :

1. Vergi ödevi ile ilgili 61 inci maddenin başlığı konuyu yalnız yükümlülük yönünden kapsamaktadır. Oysa maddede devlete yönelen malî güce göre vergilendirme ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesi ve yetki devrine ilişkin hükümler bulunduğu için madde başlığının «Vergilendirme» olarak değiştirilmesi, maddenin içeriğine daha uygun olacaktır.

61 inci maddenin «Vergi ödevi» başlığını taşıması Anayasa sistematigi içindeki yeri ile yakından ilgilidir. Bu madde Anayasanın «Temel haklar ve ödevler» başlığını taşıyan ikinci kısmının «Siyasi haklar ve

ödevler» başlıklı dördüncü bölümünde yer almaktadır. Bu sistematik, verginin salt vatandaşlık bağına dayandığı yolundaki geleneksel, ancak bugün değerini önemli ölçüde yitirmiş bir anlayışa dayanmaktadır. Günümüzde «ekonomik ilişki» vatandaşlık bağına göre vergilendirme için daha geçerli bir temeldir. Dolayısıyla vergilendirme ile ilgili hükmün yeri, «Cumhuriyetin temel kuruluşu» ile ilgili üçüncü kısımda yer alan «İktisadî ve Mali Hükümler» dir. Maddenin Anayasa içindeki yeri bu şekilde değiştirildiği takdirde 61 inci maddenin 3 üncü fıkrasında yer alan özel yetki devri hükmü yanında, vergilendirme alanında 64 üncü madde çerçevesinde kanun hükmünde kararname çıkartılması olanağı da açılacaktır. Böylece yürütme organının bu alanda gereksinme duyduğu esneklik genişleyebilecektir.

Vergilendirme ile ilgili hükmün ikinci kısım, üçüncü bölümde «Sosyal ve iktisadî haklar ve ödevler» arasında yer alması düşünülebilirse de bu takdirde madde, biraz da zorlama ile «malî güce göre vergilendirilmeyi isteme hakkı» olarak formüle edilmek gerekecektir. Kaldı ki bu durumda da yine maddenin içeriği başlığını aşacaktır.

2. 61 inci maddenin 1 inci fıkrasında yer alan vergilerin «... kamu giderlerini karşılamak üzere...» alınacağına ilişkin hüküm, verginin sınırlayıcı bir tanımını vermekten çok amacını belirtmektedir. Bu hüküm verginin salt malî amacına değinmektedir. Sosyal devlette vergi, ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştiren bir araç olarak da kullanılabilirliğinden, bu hükmün yanlış yorumlara ve uygulamalara yol açmaması için kaldırılması uygun olacaktır.

3. Malî güce göre vergilendirme ilkesi Anayasada korunmalıdır. Bu ilke, sosyal devlet kavramının bir görünümüne ilişkindir. Sosyal devlet kavramının başka bir yönü ile ilgili olan planlı kalkınma hedefine yönelen vergi tedbirleri, malî güce göre vergilendirme ilkesi ile çelişse de ana kavram olan sosyal devlete uygun olduğundan Anayasa'ya aykırı düşmemektedir. Buna karşılık her iki temelden de yoksun ve ölçüsüz vergi kanunları anayasa yargısının denetimine tabi tutulabilmelidir.

1961 Anayasası, malî güce göre vergilendirme ilkesini yerinde olarak yalnız vergiler için öngörmüştür. Resim, harç ve benzeri malî yükümler için kısmen de olsa karşılık ve yararlanma ölçütleri geçerli olmaktadır. 1961 Anayasasında «ödeme gücü» deyimini yerine «malî güç» deyiminin yer alması, servet üzerine konulan vergileri de içermesi bakımından yerinde olmuştur.

4. 61 inci maddenin 2 nci fıkrasında yer alan «benzeri mali yükümler» deyimi de Anayasada korunmalıdır. Bu deyimın içeriğini sayma yöntemi ile dondurmak anayasa tekniği bakımından sakınca yaratabilecektir.

5. Anayasa'nın 61 inci maddenin 3 üncü fıkrası ile Bakanlar Kuruluna verilen yetki çağdaş anayasal gelişime uygundur. Vergiler aracılığı ile ekonomiye zamanında ve etkin müdahale edilebilmesi ve vergi reformlarının süratle sonuçlandırılabilmesi için bu yetki gereklidir ve daraltılmamalıdır. Tersine, dış ticaret üzerinden alınan vergiler yönünden söz konusu hükümde yer alan yetki devri koşullarının daha esnek bir duruma getirilmesi üzerinde düşünölmelidir.

6. Millî Birlik Komitesi ve Millî Güvenlik Konseyi dönemlerinde çıkartılmış bulunan vergi kanunlarının Anayasa Mahkemesi tarafından yargısal denetime tâbi tutulması, Anayasa ile önlenmemelidir. Temel vergi kanunları bu dönemlerde çıkartılmış, önemli değişiklikler bu dönemlerde gerçekleştirilmiştir. 1961 Anayasası Millî Birlik Komitesi döneminde çıkartılan kanunları anayasa yargısının denetimi dışında bıraktığı için (Geçici m. 4), Gelir Vergisi Kanununun geçim indirimine ilişkin hükmü (m. 31) ve aile reisi usulü ile ilgili hükmü (m. 93), Danıştay'da yükümlüler tarafından Anayasanın eşitlik ilkesine (m. 12), malî güce göre vergilendirme ilkesine (m. 61) ve ailenin korunmasına ilişkin hükmüne (m. 35) aykırılığı iddia edilmesine rağmen Anayasa Mahkemesine götürölememiştir. Oysa Alman Anayasa Mahkemesi, Türk Gelir Vergisi Kanununa mehzaz olan Alman Gelir Vergisi Kanununun aile reisi usulü ile ilgili hükmünü 1957 yılında bu gerekçelere dayanarak iptal etmiştir. Vergi kanunlarının ve diğer kanunların Anayasaya uygunluklarının etkin biçimde denetlenebilmesi için 1961 Anayasasının geçici 4 üncü maddesindeki yargısal denetimi sınırlandırıcı hükümlere benzer hükümlere Anayasada yer verilmemelidir.

7. Kişiler yönünden malî yükümlölük getiren kanunların geçmişe yürümezliğı ilkesi Anayasada yer almamalıdır. Böyle bir kural Anayasaya konulduğı takdirde, istisnasız bütün hallerde uygulanması gerekecektir. Bu konuda kamu yararının ve vergilendirme tekniğinin gerektirdiğı istisnalar vardır. Vergilerin kanuniliğı ilkesi (Ays., m. 61, f. 2), gerek zaman, gerek getirdiğı vergi yükü açısından ölçüsüz biçimde geriye yürütölen kanunların çıkartılmasına engel olacağından, bu çeşit hükümler Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilebilecektir.

8. Yerel idarelerin vergi koyma yetkisi ve bu yetkinin sınırları Anayasada belirtilmelidir. Anayasanın 61 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında Bakanlar Kuruluna tanınan ölçüde ve aynı sınırlarla yerel idarelere yetki verilebilir.

9. Aynı şekilde kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, üyelerinden kanunun öngördüğü sınırlar çerçevesinde toplayacakları aidat, ücret ve harçları kanunî sınırlar içinde belirlemeye yetkili oldukları, Anayasanın 122 nci maddesine eklenecek bir fıkra hâkimine bağlanmalıdır. Aksi halde bu aidat, ücret ve harçlar, «vergi benzeri malî yüküm» niteliğinde olduğundan ayrıntılı kanunî düzenlemeyi gerektirmektedir.

Bu eleştirilerin ışığı altında 1961 Anayasasının «Vergi ödevi» ile ilgili hükmü (m. 61) temel alınarak yeni Anayasasının iktisadî ve malî hükümleri arasında yer almak üzere aşağıdaki Anayasa normu önerilebilir :

«Vergilendirme

Herkes, malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergiler ve diğer malî yükümler ancak kanun ile konulur.

Kanunun belirlediği sınırlar içinde kalmak koşuluyla vergiler ile diğer malî yükümlerin muafiyet, istisna ve oranlarına ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya Bakanlar Kurulu ve yerel idareler yetkili kılınabilir.

Gümrük vergileri ve dış ticaret üzerinden alınan vergilerde kanunî sınırlar içinde değişiklik yapmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir»³⁶.

³⁶ «İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Fakülte Kurulu'nun Yeni Anayasaya İlişkin Görüş ve Önerileri»nde (İÜHF Yayını, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1982, s. 22), 1961 Anayasasının 61 inci maddesinin aynen korunması uygun görülmüştür. Buna karşılık Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Hukuk Fakültesinin bazı öğretim üyelerinin hazırladığı «Gereğeli Anayasa Önerisi»nde (AÜSBF Yayını, Ankara 1982, s. 80, 81) bu değişiklik önerisi önemli ölçüde benimsenmiştir.