

TÜRK HUKUKU'NDA VERGİ KANUN'LARININ ANAYASA'YA UYGUNLUĞUNUN YARGISAL DENETİMİ

Yrd. Doç. Dr. Yusuf KARAKOÇ(*)

GİRİŞ :

Çağdaş toplum düzeninde, devlet tüzelkişiliğine gerçek kişilere verilmeyen üç temel yetki tanınmıştır. Bunlar, vergi salma, zor kullanma ve para basma yetkisidir. Bu üç yetki sayesinde «devlet egemenliği» veya «devletin üstün iradesi» gerçekleşmektedir¹. Devletin egemenliğini sürdürebilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Bu açıdan, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukukî ve fiilî gücü anlamına gelen vergilendirme yetkisinin² kullanılması siyasal bir zorunluluktur. Çünkü, devletin kendinden beklenen kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için, bu hizmetlere karşılık olan kaynakları, vergilendirme yetkisini kullanarak sağlaması gerekmektedir. İşte, devlete tanınmış olan bu temel yetkilerden vergilendirme yetkisinin vergi kanunları ile kullanılması ve yerine getirilmesi gerekir. Vergi kanunlarının kabulü ve yürürlüğe girmesinde Anayasa'da ve Meclis İçtüzüğü'nde belirtilen usullere uyulması şarttır. Usulüne uygun olarak kabul edilip yürürlüğe girmesine rağmen, «doğrudan bireyin 'kese'sine el atmak, gelirine ve hatta servetine ortak olmak»³

(*) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı Başkanı.

1. AMK. 27.9.1988 gün ve E. 1988/7, K. 1988/27, (RG. 27.12.1988-20031).
2. Bkz. Blumenstein, s. 32; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 3; Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 33; Uluatam, Vergi Hukuku, s. 17. Vergilendirme yetkisinin anlam ve kapsamı hakkında geniş bilgi için bkz. Tıpke-Lang § 6; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 3 vd.
3. Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 2; Kumrulu, Gecikme Faizi, s. 243.

anlamına gelen vergilendirme yetkisinin kullanılması aracı olan kanunlar Anayasa'da ifadesini bulan bir takım ilkelere aykırılıklar taşıyabilir. Bu tür aykırılıkların belirlenip, Anayasa'ya aykırı vergi kanunlarının hukuk âleminde çıkarılmasının sağlanabilmesi, vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun denetlenmesi ile mümkündür ve gerçekleştirilmektedir.

Diğer kanunların Anayasa'ya uygunluğunun denetiminde olduğu gibi, vergi kanunlarının denetiminde de denetimi hangi makamın ya da kişilerin yapacağı hususu önem arz etmektedir. Bu konuda, bazı farklılıklara rağmen, hemen tüm parlamenter demokrasiyi benimsemiş ülkeler Anayasa'ya uygunluk denetiminde öncelikle siyasal denetimi kabul etmişlerdir. Siyasal denetim, daha çok kanunların yürürlüğe girmesinden önce yapılmaktadır. Çift meclis, meclis ihtisas komisyonları, Cumhurbaşkanı'nın/Devlet Başkanı'nın (geciktirici) vetosu, bir kanunun kabulü, değiştirilmesi veya yürürlükten kaldırılması yönünde baskı gruplarının ve kamuoyunun baskı ve yönlendirmeleri, kanunların ve bu arada vergi kanunlarının Anayasa'ya uygun olarak çıkarılmalarının sağlanmasında önemli rol oynamaktadır. Özellikle vergi hukukuna ilişkin düzenlemeler geniş kitleleri doğrudan ilgilendirdiğinden, vergi kanunlarının hazırlanması ve meclis komisyonları ile genel kurulunda görüşülmesi sürecinde Anayasa'ya uygunluğun siyasal denetimi daha bir önem arz etmektedir. Vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun siyasal denetimi ayrı bir çalışmaya konu olabilecek genişliktedir. Bu bağlamda, vergi kanunlarının bürokrat-teknisyenlerce hazırlanması; tasarının kamuoyunun değişik kesimlerince tartışılması; meclis komisyonlarınca görüşülüp kabul edilmesi; meclis genel kurulunda görüşülüp oylanması; Cumhurbaşkanı'nca imzalanıp yayınlanması aşamalarının her biri, vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun siyasal denetiminin birer halkasını oluşturmaktadır.

Ülkemizde, kanunların ve dolayısıyla vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi, bu konuda özel olarak kurulmuş olan Anayasa Mahkemesi'nce yapılmaktadır. Bir kanunun Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'nin önüne gelmesi çeşitli yollardan gerçekleşmektedir. Bu hususta, ülkemizde iki yol benimsenmiştir. Birincisi, kanunun yürürlüğe girmesinden sonra belirli bir süre içinde yetkili organ ya da kişilerin dava açmasıdır. Kanunun herhangi bir uyuşmazlıkta uygulanması söz konusu olmadıkça Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'nin önüne getirilmesi nedeniyle, bu yola **soyut norm denetimi** denilmektedir.

İkincisi ise, bir kanunu bir uyumsuzlığa uygulamak durumunda olan mahkemenin, bu kanunun Anayasa'ya aykırı olduğu kanaatine varması ya da taraflardan birinin Anayasa'ya aykırılık iddiasını ciddi bulması nedeniyle, konuyu Anayasa Mahkemesi'ne intikal ettirmesidir. Bu yola da, itiraz yolu ya da **somut norm denetimi** denilmektedir.

Kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi konusunda verilen kararlar, ilişkin oldukları kanunları olumlu ya da olumsuz biçimde etkilemekle kalmazlar. Ayrıca, genel olarak yasama işlemlerini değerlendirme ölçütleri içermeleri dolayısıyla Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin faaliyetlerini yönlendirme ve mahkemele-
rin Anayasa'ya aykırılık itirazlarını belirleme bakımından geniş kapsamlı ve önemli sonuçlar da taşırlar⁴. Ülkemizde, vergi kanunlarının Anayasa'ya uygun olarak yürürlüğe konulup uygulanması ve vergi hukukunun bir takım ilkelerinin gelişip yerleşmesi bakımından, Anayasa Mahkemesi'nin vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi çerçevesinde verdiği kararların anlam ve önemi büyüktür.

«Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi» başlığı altında sadece 1961 Anayasası'nın 61'inci ve 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesi kapsamındaki vergi ödevine ilişkin konuları düzenleyen kanunların yargısal denetimi üzerinde durulacaktır. Bütçe kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi özellikle inceleme dışında tutulmuştur. Ülkemizde özellikle son yıllarda Anayasal ilkelere aykırı olarak kabul edilen bütçe kanunlarının çoğalmasa, konunun ayrı bir çalışmaya konu olabilecek genişliğe ulaşması sonucunu doğurmuştur.

Bu çalışma, vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi hakkında genel bir çerçeve çizmeyi, şimdilik var olanı tespit etmeyi amaçlamaktadır. Bu çalışmada esas üzerinde durulmak istenen husus, vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetiminde hangi ölçü norm ve ilkelerden yararlanıldığıdır. Kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetiminde başvuru-
lan ölçü normlar olarak Anayasa, uluslararası sözleşmeler ve hukukun genel ilkeleri üzerinde durulacaktır. Vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetiminde Anayasa Mahkemesi'nce göz önünde bulundurulması gereken ilkeler olarak, hukuk

4. Bkz. **Duran**, Türkiye'nin Hukuk Düzeni (I), s. 3-4.

devleti ilkesi, hukukî güvenlik ilkesi, vergilerin kanunîliği ilkesi, vergi adaleti ilkesi ve vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi ele alınacaktır. Ancak, açıklamalar daha çok ilkelerin Anayasa Mahkemesi'nce nasıl anlaşıldığının ortaya konulmasına yönelik olacağından, ayrıntıdan çok ana hatların belirtilmesiyle yetinilecektir. Çünkü, bu çalışma ne sözü edilen ilkelerin ayrıntılarının ortaya konulmasını ne de vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimine ilişkin olarak verilmiş Anayasa Mahkemesi kararlarının ayrıntılı bir biçimde irdelenmesini ve eleştirilmesini amaçlamaktadır. Bu çalışmada yapılmak istenen, vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimine bir «kuşbakışı» bakmak, ya da başka bir ifade ile konunun şimdilik bir «fotoğraf»ını çekmektir.

Konunun daha kolay anlaşılması ve incelemenin bütünlük sağlaması bakımından, kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi hakkında genel açıklamalara yer verilmesinde yarar vardır. Bu bağlamda, kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetiminin kapsamı ve sınırları, denetim biçimleri, denetimin sonuçları ve Anayasa Mahkemesi kararlarının etkisi ele alınmaktadır.

Çalışmanın belki en orijinal yanı ise, Anayasa Mahkemesi'nin faaliyete başlamasından bu yana, vergi ödevine ilişkin konularda verdiği kararların sayısal analizinin yapılmasıdır. Kaç Anayasa'ya aykırılık iddiası, hangi yollarla Anayasa Mahkemesi'ne intikal etmiştir? Bu iddialara karşı, kaç iptal, kaç ret kararı verilmiştir? Kaç karar oybirliği ile, kaç karar oy çokluğu ile çıkmıştır? Somut norm denetimine konu itirazlar daha çok hangi mahkemelerden gelmiştir? gibi sorulara verilecek cevaplar çalışmayı zenginleştirecektir.

Anayasa Mahkemesi'nin 1961 Anayasası ile kabul edilmiş olması nedeniyle, daha öncesinde özel bir mahkeme aracılığıyla Anayasa'ya uygunluğun yargısal denetimi yapılamamıştır. Dolayısıyla, ülkemizde vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimini 1961 Anayasası ve buna dayanarak çıkarılan 22.4.1962 tarihinde kabul edilen ve 25.4.1962'de yürürlüğe giren 44 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'la kurulup 28.8.1962 gününde göreve başlayan Anayasa Mahkemesi'nden başlatmak yerinde olacaktır. Ancak, açıklamalar daha çok 1982 Anayasası esas alınarak yapılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KANUN'LARIN ANAYASA'YA UYGUNLUĞUNUN YARGISAL DENETİMİ

I. GENEL AÇIKLAMA :

İnsanların toplum halinde yaşamaları zarureti, birbirleri arasında meydana gelecek sosyal ilişkilerin belirli bir düzen içinde gelişmesi ve devamını gerektirmektedir. Bu düzene, sosyal düzen denilmektedir. Sosyal düzen kuralları içinde en kapsamlı ve etkili olanı şüphesiz hukuk kurallarıdır. Hukuk kurallarının kendi aralarında bir hiyerarşiye tâbi oldukları, yani bir hukuk kuralının kendinden üstün olan kurala uygun olması gerektiği hususu öteden beri bilinmektedir. Anayasa, normlar hiyerarşisinde en üstün norm olarak kabul edilir. Bu üstünlük, kendinden sonra gelen normların Anayasa'ya uygun olmasını gerektirmektedir. Bu gereklilik, yaptırıma bağlanmadıkça bir anlam ifade etmemektedir. Bu nedenle, kanunların Anayasa'ya uygunluğunun denetlenmesine ihtiyaç vardır. Bu ihtiyacın karşılanmasında değişik yöntemlere başvurulduğu bilinmektedir. Bunların başında, denetimin hangi organ tarafından gerçekleştirileceği gelmektedir. Bir düşünceye göre, kanun millet iradesinin bir ürünüdür, siyasal süreçten geçerek son şeklini almaktadır; o halde, kanunların Anayasa'ya uygunluğunun siyasal organlarca denetlenmesi gerekir. Bu denetim, çift meclis, meclis komisyonları, meclis genel kurulu, Cumhurbaşkanı/Devlet Başkanı, hatta bazı grupları ve kamuoyu tarafından gerçekleştirilebilir. Nitekim, bu tür bir denetimin uygulamada kısmen de olsa gerçekleştiği söylenebilir. Ancak, etkili bir yaptırım içermeyen siyasal denetimin çok sağlıklı işlemesi ve amaca elverişli olması mümkün değildir. Meclis çoğunluğu, bu tür denetimi hiçe sayarak, bertaraf ederek hem Anayasa'ya aykırı düzenlemelere gidebilir hem de kişi ve grupların hak ve özgürlüklerini zedeleyebilir.

Bu tür olumsuzlukların ortaya çıkmasını önlemek için, zaman içinde kanunların Anayasa'ya uygunluğunun siyasal organ ve kişiler dışında bağımsız yargı organlarınca denetlenmesinin uygun olacağı yönünde gelişmeler olmuştur. Ancak, bu denetimin genel mahkemelerce mi, yoksa sadece bu denetimle görevli özel mahkemelerce mi gerçekleştirilmesi gerektiği hususunda benimsenen sistemler

farklılaşmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri'nde genel mahkemelerce yapılan kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi, Kıt'a Avrupası hukuk sistemlerinde ve bu arada ülkemizde Anayasa Mahkemesi'nce gerçekleştirilmektedir.

«Anayasa'nın üstünlüğü ve bağlayıcılığı» ilkesi Anayasa'nın 11'inci maddesinde ifadesini bulmuştur. Buna göre, «Anayasa'nın hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır./Kanunlar Anayasa'ya aykırı olamaz.» Anayasa Mahkemesi, yürürlüğe girmiş bulunan kanunların Anayasa'ya aykırılık iddiası ile önüne getirilmesi halinde, bunların Anayasa'ya uygun olup olmadığını denetlemektedir.

II. KANUNLARIN ANAYASA'YA UYGUNLUĞUNUN YARGISAL DENETİMİNİN KAPSAMI VE SINIRLARI

A. Kanunların Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetiminin Kapsamı

Anayasa'ya göre (m. 148/1) Anayasa Mahkemesi, kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün «Anayasa'ya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu» denetler. Şu halde, denetime tâbi normların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi, şekil ve esas yönünden olmak üzere iki tür denetimi içermektedir¹. İnceleme konumuz vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun denetimi olduğundan, burada sadece kanunlar bakımından Anayasa'ya uygunluk denetimine ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

1982 Anayasası, kanunların Anayasa'ya uygunluğunun şekil bakımından denetiminin, yalnızca «son oylamanın öngörülen çoğunlukla yapılıp yapılmadığı» (m. 148) ölçütüne bağlı olacağı kuralını getirmiştir. Ayrıca, şekil yönünden denetimin, kanunun Resmî Gazete'de yayınlanmasından başlayarak on gün içinde yapılması gerekir ve şekil bozukluğuna dayalı Anayasa'ya aykırılık iddiası itiraz yoluyla ileri sürülemez (Any. m. 148, f.2). Nihayet, şekil bozukluğuna dayalı iptal davaları, Anayasa Mahkemesi'nce öncelikle incelenip

1. Bu konuda geniş bilgi için bkz., Soysal, s. 374-375; Teziç, Anayasa Hukuku, s. 183-201; Esas Açısından Denetim, s. 21-38; Özbudun, s. 359-368; Kuzu, 1982 Anayasası, s. 175-186.

karara bağlanır (Any. m. 149). Bu bakımdan, kanunların Anayasa'ya uygunluğunun şekil bakımından denetimi sonucu, kanunun iptal edilebilme ihtimalinin hemen hemen kalmadığı, bu konuda herhangi bir sorunun olmayacağı söylenebilir².

Esas yönünden denetim, kanunun içeriğinin Anayasa'ya uygun olup olmadığı ile ilgili olup, buna maddi açıdan denetim ya da «öz» açısından denetim de denilmektedir³. Doktrinde, kanunların Anayasa'ya uygunluğu denetlenirken sebep, amaç ve konu unsuru ayırımı göz önüne alınarak, denetlemenin bu unsurlar itibarıyla yapılabileceği belirtilmektedir. Sebep unsurunu, kanunun çıkarılmasındaki etkenler oluşturur ve genel olarak da kanun koyucunun takdirine bağlıdır⁴. Anayasa koyucunun öngördüğü sebeple kanun koyucunun bağlı olması, bu konularda bir düzenleme zorunluluğunu ifade etmez. Ancak, kanun koyucu takdir yetkisini kullanırken, Anayasa'da öngörülen sebeple bağlıdır⁵. Amaç unsuru, genel olarak kamu yararı şeklinde ifade edilir⁶. Kanun koyucu, kendi siyasal tercihinin göre neyin kamuya yararlı olup olmadığını takdir etmekte serbesttir. Anayasa Mahkemesi, denetimi yapılan kanunun kamuya yararlı olup olmadığını değil, fakat kanunun gerçekten kamu yararı amacı ile yapıp yapılmadığını denetleyebilir. Çünkü, kanunun kamuya yararlı olup olmadığı bir siyasal tercih ya da bir yerindelik sorunu olduğundan Anayasa Mahkemesi'nin denetimi dışındadır⁷. Ancak, kanun koyucu, takdirine bırakılmış konularda tamamen serbest olmayıp, «Anayasa kuralları ile kamu yararı ve kamu düzeninin gereklerine bağlı kalmak zorundadır⁸.» Konu unsuru da, kanunun konusuna, yani düzenlediği hukukî durum ya da hukukî sonuca, içeriğe tekabül etmektedir⁹. Sebep unsurunun denetimi yerindelik

-
2. Bu düzenlemenin irdelenmesi ve eleştirisi için bkz. **Teziç**, Esas Açısından Denetim, s. 24-25.
 3. Bkz., **Teziç**, Esas Açısından Denetim, s. 26.
 4. Bkz., **Özbudun**, s. 359; **Teziç**, Anayasa Hukuku, s. 192; Esas Açısından Denetim, s. 28-29.
 5. Bkz., **Teziç**, Esas Açısından Denetim, s. 29.
 6. Bkz., **Özbudun**, s. 360-361; **Teziç**, Anayasa Hukuku, s. 192. Ayrıca bu konuda geniş bilgi için bkz. **Teziç**, Esas Açısından Denetim, s. 29-32.
 7. Bkz., **Teziç**, Esas Açısından Denetim, s. 30. Ayrıca bkz. AMK. 16.2.1978 gün ve E. 1977/123, K. 1978/16, (AMKD., S. 16, s. 60).
 8. AMK. 29.4.1980 gün ve E. 1980/1, K. 1980/25, (AMKD., S. 18, s. 162).
 9. Bkz., **Özbudun**, s. 361-362; **Teziç**, Anayasa Hukuku, s. 197. Ayrıca bu konuda geniş bilgi için bkz. **Teziç**, Esas Açısından Denetim, s. 32-35.

denetimine yol açmaktadır. Konu unsuru bakımından ise, kanun koyucunun takdir yetkisi hukukilik denetimine tâbi tutulabilir. Anayasa, bir konunun kanunla düzenlenmesinde belli bir «esas»ın veya «unsur»un göz önünde bulundurulmasını, örneğin vergilendirmede «malî güç» esasını (Any. m. 73) öngördüğü halde, kanun bu esasa aykırı bir düzenlemede bulunmuşsa, konu unsuru bakımından Anayasa'ya aykırılık söz konusudur¹⁰.

B. Kanunların Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetiminin Sınırları

Anayasa Mahkemesi, kanunları, kanun hükmünde kararname-leri, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nü, Anayasa değişikliklerini (sadece şekil yönü ile sınırlı), meclis kararlarını (Any. 148, 84, 85)¹¹ denetleyebilir. Ancak 1982 Anayasası'na göre, «denetlenemez işlemler» de bulunmaktadır. Bunların başında, olağanüstü hal kanun hükmünde kararnameleri gelmektedir¹². Ayrıca, Anayasa'nın geçici 15'inci maddesiyle 12 Eylül 1980 gününden ilk genel seçimler sonucunda toplanacak Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin Başkanlık

10. Bkz., Teziç, Kanun Kavramı, s. 114-115. Ayrıca bkz. AMK. 26.10.1965 gün ve E. 1965/25, K. 1965/57, (AMKD., S. 3, s. 268-275).

11. Parlamento kararlarının denetimi, Anayasa Mahkemesi'nin istisnai yetkisi olarak gözükmektedir. Bunlar, yasama dokunulmazlığının kaldırılması veya Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeliğinin düşmesine ilişkin kararlarıdır (Any. m. 85).

12. «Ancak, olağanüstü hallerde, sıkıyönetim ve savaş hallerinde çıkarılan kanun hükmünde kararnamelerin şekil ve esas bakımından Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesi'nde dava açılmaz» (Any. m. 148/f. 1 son cümle). Bu kararnameler, olağanüstü hal ya da sıkıyönetim süresince Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu tarafından, olağanüstü halin ya da sıkıyönetim halinin gerekli kıldığı konularda çıkarılan kanun hükmünde kararnamelerdir. (Any. m. 121, 122). Bu kararnameler, Anayasa'nın 91'inci maddesi çerçevesinde ancak bir yetki kanunu ile çıkarılan (olağan) kanun hükmünde kararnamelerden tamamen farklıdır. Çünkü, kaynağını doğrudan Anayasa'dan almakla birlikte Yasama organını devre dışı bırakmaktadır. Bu yönüyle, olağanüstü hal kanun hükmünde kararnameleri hukuk devletinden önemli bir sapma olarak nitelendirilmektedir. Bkz., Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 68, dpn. 47. Olağanüstü hal kanun hükmünde kararnamelerinin Anayasa Mahkemesi'nce denetimi hakkında geniş bilgi için bkz. E. Yasemin Özdek, «Olağanüstü Hal Kanun Hükmünde Kararnamelerinin Anayasa Mahkemesi'nce Denetimi», (Amme İdaresi Dergisi, C. 25, S. 2, Haziran 1992), s. 169-186; Yılmaz Aliefendioğlu, «Anayasa Yargısı Açısından Olağanüstü Yönetim Usulleri», (Amme İdaresi Dergisi, C. 25, S. 2, Haziran 1992), s. 25-46.

Divanı oluşuncaya kadar (6.12.1983) çıkan kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve Anayasa Düzeni Hakkında Kanuna göre alınan karar ve yapılan işlemlerin Anayasa'ya aykırılığı ileri sürüle-memektedir. Öte yandan, Meclis kararlarının Anayasa'ya uygunluk denetiminin yapılp yapılmaması bir sorun olarak varlığını sürdür-mektedir¹³. Son olarak, Anayasa'ya uygunluk denetiminin itiraz yo-luyla yapılmasına engel olan yargısal denetim yasakları bulunmak-tadır¹⁴.

«Denetim alanı» dışında tutulan her işlem ya da kuralın hukuk devleti ilkesini zedelediği düşünülürse, Anayasa Mahkemesi'nce de-netlenemez işlemler kategorisinin yol açtığı sakıncaların boyutları daha iyi anlaşılmaktadır¹⁵. Anayasa Mahkemesi kararlarından ve giderek denetiminden sıyrılmaya yol açabilecek tutumlar, Anayasa-nın öngördüğü «Hukuk Devleti» (m. 2) ilkesini zamanla «Kanun Devleti»ne dönüştürebilme ihtimalini çağrıştırmaktadır¹⁶.

Burada, Anayasa'nın geçici 15'inci maddesi kapsamına giren denetim yasağının süre yönünden uygulanması sorunu üzerinde durulmasında yarar vardır. Geçici 15'inci maddenin Anayasal de-netim alanında önemli bir boşluk yarattığından söz edilebilirse de, bu konuda bir «kanun boşluğu»ndan çok geçici maddenin geçerlik ve etkinlik süresi tartışma konusu olabilir¹⁷. Nitekim, sözü edilen yasaklamanın, 6.12.1983 tarihine kadar mı, yoksa sürekli mi olacağı yolunda öğretideki tartışma Anayasa Mahkemesi'nce sona erdirile-memiştir. Çünkü, Anayasa Mahkemesi oy çokluğu ile verdiği ka-

13. Seçimlerin geri bırakılmasına (Any. m. 78); savaş halı ilânına ve Türk Silâhlı Kuvvetlerinin yabancı ülkelere gönderilmesine veya yabancı silâhlı kuvvetlerin Türkiye'de bulundurulmasına izin verilmesine (Any. m. 92); olağanüstü halin veya sıkıyönetim ilânına dair kararın onaylanmasına ilişkin (Any. m. 121, 122) gibi kararların Anayasal denetim dışı kalması sorunudur. Belirtilen kararların kanun hükmü ve etkisin-de kararlar olarak, Anayasal denetim açısından tartışılması önerilmek-tedir. Bkz. **Aliefendioğlu**, *Temel Hak ve Özgürlükler*, s. 43.

14. Bunlar arasında Cumhurbaşkanı'nın tek başına yaptığı işler, Yüksek Askeri Şûra Kararları, memurlar hakkında verilen uyarma ve kınama cezaları, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu kararları, yargı denetimi dışında tutulduğundan, bu işlemlerin dayanağı yasal düzenlemelere karşı Anayasa Mahkemesi'ne itiraz yoluyla başvuru önlenmektedir.

15. Bkz., **Kaboğlu**, *Anayasa Yargısı*, s. 69. Bkz. ve karşı. **Tanör**, *İki Anayasa*, s. 116, 119; **Duran**, *Anayasa Yargısının İşlevi*, s. 3-27; **M. Turhan**, s. 66-68.

16. Bkz., **Teziç**, *Anayasa'ya Uygunluğun Denetimi*, s. 208.

17. Bkz., **Aliefendioğlu**, *Anayasal Yargıda Yorum*, s. 20.

rarlarda geçici 15'inci madde yasağını uygulamıştır. Azınlık görüşü ise, 1982 Anayasası'nın Geçici 15'inci madde yasağının Anayasa'ya uygunluk denetiminde aşılması gerektiği yönündedir.

Anayasa Mahkemesi, kararlarında geçici 15'inci madde yasağını uygulayıp, bu kapsama giren norm ve işlemleri denetim dışı tutarken, hem Anayasa koyucunun amacını, hem de kanunların «sözü ile uygulanma» ilkesini mutlak bir biçimde öne çıkarmaktadır. Anayasa Mahkemesi'ne göre, Anayasa koyucu, ilgili dönemde kabul edilen bütün kanunlar ve kanun hükmünde kararname, alınan karar ve yapılan işlemleri «Anayasa Mahkemesi'nin denetimi dışında tutmak amacıyla»dır. «Geçici 15. maddenin de bir Anayasa kuralı olarak, Anayasa'da yer almış bulunan diğer kurallarla etki ve değer bakımından eşit olduğunda kuşku yoktur... Yasalar herşeyden önce, sözü ile uygulanır... Yasa kuralının, günün sosyal ve ekonomik gerekleriyle çeliştiği sanılsa bile yürürlükte kaldığı sürece uygulanması, hukukun gereğidir... Anayasa, geçici 15. maddesi ile bir dönemin yasal işlemlerinin Anayasa'ya aykırılığı savında bulunulmasını uygun görmemiş, bir anlamda yasaklamıştır...»¹⁸. Buna karşılık azınlık görüşü, geçici 15'inci madde engelini aşılabilirliği yönündedir. Nitekim, bu kararda karşı görüşü savunan Güven DİNÇER'e göre, geçici 15'inci madde, «...olağanüstü dönem aşıldıktan ve demokratik ve normal anayasal döneme geçildikten sonra, 1980-1983 yılları arasında çıkan kanunların uygulanması nedeni ile mahkemelerin itiraz yoluyla yaptıkları Anayasa'ya aykırılık başvurularını önlemeye yönelik değildir» «1961 Anayasası'nın geçici 4 üncü maddesi ile başlayan ve 1982 Anayasası'nın geçici 15 inci maddesi ile sürdürülen bu durum, pek çok konuda Türkiye'yi Anayasası ile değil Anayasa'nın yasaklayıcı geçici hükümleri ile yönetilen bir ülke olma yükü altında bırakmaktadır. Anayasal yorumlarda anayasal hakların eksiksiz kullanılması ve anayasal müesseselerin bütünüyle çalışması temel yorum kuralı olmalıdır. Anayasa kurallarında belirsizlik ve uyumsuzluk hallerinde Anayasa hükümlerinin bu yönde yorumlanması ve Anayasa'nın geçici 15 inci ve 177 nci maddelerinin bu anlayışla ele alınarak Anayasa'ya uygunluk denetiminin yapılması gerekir»¹⁹.

18. AMK. 17.3.1992 gün ve E. 1992/21, K. 1992/19, (AMKD., S. 28, C. 1, s. 227-229).

19. AMK. 17.3.1992 gün ve E. 1992/21, K. 1992/19, (AMKD., S. 28, C. 1, s. 230-231). Bu konuda benzer görüşleri için bkz. AMK. 10.7.1992 gün ve E. 1991/2, K. 1992/1, (AMKD., S. 28, C. 2, s. 819-820). Geçici 15'inci madde engelini yorum yoluyla aşılabilirliği görüşü için bkz. Aliefendioğlu, Anayasal Yargıda Yorum, s. 20.

Öğreti, Anayasa Mahkemesi'nde karşıoylar doğrultusunda geliştirilen görüşlere daha yakındır. Anayasa Mahkemesi'nin «ihmal» yolunu işleterek konuyla doğrudan doğruya ilgili Anayasa hükmünü uygulaması yönündeki tercih²⁰ yanında, geçici 15 inci maddenin 6.12.1983 tarihinde yürürlükten kalktığı yönünde daha radikal bir görüş de ileri sürülmektedir²¹. Anılan yasak hükmünün olağan dönemde de (6.12.1983'ten sonra) uygulanması gerektiği yönündeki görüşün mutlak olarak sürekli kılınması, olağandışı dönemde (12.9.1980-6.12.1983) çıkarılan yüzlerce kanunun denetim dışı kalması sonucunu doğuracağından, Anayasa yargısının varlık nedeni ve işlevi de tartışılabilir hale gelir²². Başka bir deyişle, Anayasa'nın geçici 15 inci maddesiyle getirilen «denetim yasağı», Anayasa Mahkemesi'nin temel hak ve özgürlükleri koruma ve Anayasa'ya uygunluğu sağlama temel işleviyle çatışmaktadır²³. Yapılması gereken, bir Anayasa değişikliği ile bu yasağa son vermektir. Bu gerçekleştirilinceye kadar, olağandışı dönemde yürürlüğe konulmuş kanunlarda değişiklik yapılmış olmasının, kanunun yeni bir kanun olması sonucunu doğurduğunu ve denetim yasağı kapsamından çıktığını kabul ederek, bu gibi kanunların Anayasa'ya uygunluklarının yargısal denetiminin yapılması sağlanmalıdır.

Ayrıca üzerinde durulması gereken bir diğer husus, Anayasa Mahkemesi'nin işin esasına girerek verdiği ret kararının Resmî Gazete'de yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe, aynı kanunun

20. **Özbudun'a** göre, «...sorunun kökten çözümü, ancak bir Anayasa değişikliği ile mümkün görülmektedir. O ana kadar ise Anayasa Mahkemesi, her ikisi de pozitif hukuk açısından tam anlamıyla tatmin edici olmayan iki çözümünden birini benimsemek zorundadır. Ya Anayasa hükmüyle çatışan fakat geçici 15 inci madde ile korunduğu için iptal edilemeyen kanun hükmünü uygulayacak ve bu takdirde Anayasa'nın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ilkesiyle çelişecek; yahut da Anayasa'da açık bir pozitif temeli bulunmayan «ihmal» yolunu işleterek konuyla doğrudan doğruya ilgili Anayasa hükmünü uygulayacak ve bu takdirde de bir bakıma geçici 15 inci maddeyi gözardı etmiş olacaktır.» (**Özbudun**, s. 391). Ayrıca bkz. ve karşı. **M. Turhan**, s. 67, 68.

21. «Profesör Aldıkaçtı'nın bilirkişi raporu», (Yeni Gündem, S. 30, «Demokrasilerde» Eki, S. 9), s. 84; **Tanör**, İki Anayasa, s. 196.

22. Bkz. **M. Turhan**, s. 66; **Kaboğlu**, Anayasa Yargısı, s. 72.

23. Bkz. **Aliçendioğlu**, Anayasal Yargıda Yorum, s. 21.

Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda bulunulamayacağıdır (Any. m. 152, f.4)²⁴.

Bu on yıllık süre ya da «somut norm denetim yasağı» çok uzun olup, somut norm denetiminin amacını ortadan kaldırmaktadır. Somut norm denetiminin genel olarak üstünlüğü, Anayasa'ya 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 kaldırmaktadır²⁵. Bu nedenle Anayasa Hukuku öğretisinde adı geçen hüküm haklı olarak eleştirilmektedir²⁶. Gerçekten, toplumsal anlayış ve değer yargılarındaki değişim, yeni yorum yöntemlerinin geliştirilmesi, belli bir dönemde Anayasa'ya aykırı bulunmayan bir normu belli bir süre geçtikten sonra farklı değerlendirmeyi gerekli kılabilir. Bu nedenle Anayasa Mahkemesi içtihadını değiştirebilmelidir. Çünkü, Anayasa'ya uygunluk denetimi yapan Anayasa Mahkemesi'nin, zaman içinde, şartların değişmesi ile içtihadını değiştirmesi hukuku statik olmaktan çıkaracaktır. İçtihatlar, belli bir toplumda, belli bir dönemdeki hukuk anlayışını yansıtmaları bakımından önemli olup, yaşayan hukuku ortaya koymaktadır. İçtihat değişikliklerinin belli bir süre ile sınırlanmasını «İçtihadî hukuk» kavramı ile bağdaştırmak mümkün değildir. İçtihat değişikliğini, önceden belirlenecek bir süre ile engellemek yerine, olayların akışına, toplumsal şartlara bağlı olarak ortaya çıkmalarını ve zaman içinde değişmelerini beklemek, hukuk mantığına daha uygundur. Nitekim, içtihadî hukukun oluşmasından da bu anlaşılmalıdır²⁷. İçtihatların değişmesini belli bir süre ile sınırlamanın en büyük sa-

24. On yıllık süre, 1982 Anayasası hükümlerine göre verilmiş ret kararları için bağlayıcı olup, 1961 Anayasası uyarınca verilmiş olanları kapsamamaktadır. Bkz. AMK. 26.4.1983 gün ve E. 1983/1, K. 1983/5, (RG. 15.4.1984-18373); AMK. 20.12.1983 gün ve E. 1982/4, K. 1983/17, (RG. 13.12.1984-18604).

25. Bkz. **Kaboğlu**, Anayasa Yargısı, s. 61.

26. Bkz. ve karşı **Aliefendioğlu**, Temel Hak ve Özgürlükler, s. 44; **Kuzu**, 1982 Anayasası, s. 188; **Özbudun**, s. 379-380; **Teziç**, Anayasa Hukuku, s. 212-214.

27. Bkz. **Teziç**, Esas Açısından Denetim, s. 36. «Bir dava veya itiraz redle sonuçlanırsa aynı konu gelecekte başka davaların ve itirazların incelenemeyeceği yolunda bir görüş kimi yasa kurallarına dokunulmazlık tanımak, bu kurallar üzerinde özellikle yargı yerlerinin yetkilerini kullanmalarını önlemek, hukukî görüşleri dondurup kalıplaştırmak olur.» AMK. 30.9.1969 gün ve E. 1969/24, K. 1965/50, (AMKD., S. 7, s. 405).

kıncası, Anayasa Mahkemesini iptal kararı verme yönünde, böyle bir yasağa karşı, daha atak bir tutum almağa teşvik edebilmesidir²⁸. Ülkemiz açısından, 1971 ve 1995 değişiklikleri bir «ara-Anayasa» şeklinde nitelenirse, 1961'den 1996'ya, yani otuzbeş yıllık zaman diliminde Türkiye «dört ayrı Anayasa» rejimini tanımış olmaktadır. Ancak Anayasa koyucu, Anayasa Mahkemesi'ne içtihat değiştirme imkânını hem de anayasal düzeyde kapatmış bulunmaktadır²⁹. Bunun hukukun gelişimi ve insan haklarının yargısal korunmadan yararlanması önünde önemli bir engel oluşturduğu söylenebilir.

III. KANUNLARIN ANAYASA'YA UYGUNLUĞU'NUN YARGISAL DENETİMİ BİÇİMLERİ

Kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetiminde iki ayrı yöntem uygulanmaktadır: Bunlardan birincisi, Anayasa Mahkemesi kurulması suretiyle denetimdir. Nitekim, Türk hukukunda Anayasa'ya uygunluk denetimi, Anayasa Mahkemesi tarafından yapılmaktadır. İkincisi ise, genel yargı yerlerince, görülmekte olan bir davada, Anayasa'ya aykırılığın ileri sürülmesi halinde, Anayasa'ya uygunluğun genel mahkemelerde karara bağlanmasıdır. Bu sonuncu halde, ayrı bağımsız bir Anayasa Mahkemesi yoktur. Bu sistemin tipik örneği Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanmaktadır.

1982 Anayasası uyarınca Kanun'ların, Kanun Hükmünde Kararname'lerin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi Anayasa Mahkemesi'nce, iptal davası veya diğer mahkemelerce intikal ettirilen Anayasa'ya aykırılık itirazı yoluyla gerçekleştirilmektedir (m. 148 vd.).

A. Soyut Norm Denetimi

Ülkemizde gerek 1961 (m. 149) gerek 1982 (m. 150) Anayasalarında «iptal davası» olarak adlandırılan denetim, Anayasa'da belirtilen kimi organların bir kanun aleyhinde Anayasa Mahkemesi'nde dava açmalarıyla gerçekleştirilmektedir. İptal davası yoluyla denetim, kendisine bu hak tanınmış kişiler veya makam yahut organlarca kanuna karşı doğrudan doğruya açılan ve belirli somut bir olayla ilgili olmayan bir davayla Anayasa'ya aykırı normun iptal-

28. Bkz. Teçiz, *Esas Açısından Denetim*, s. 37.

29. Bkz. ve karşı. Kaboğlu, *Anayasa Yargısı*, s. 61.

linin sağlanmasıdır. Bu yol, belirli bir somut olayla ilgili olmadığı için «soyut norm denetimi» olarak adlandırılmaktadır³⁰.

1. Dava Açma Yetkisi

1961 Anayasası'na (m. 149) göre, iki kategori kişi ve makam iptal davası açabiliyordu. Birincisi dava açma yetkisi sınırlandırılmamış organlardı : Cumhurbaşkanı, son milletvekili genel seçimlerinde geçerli oyların en az yüzde onunu alan veya Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde temsilcisi bulunan siyasi partiler veya bunların meclis grupları; yasama meclislerinden birinin üye tam sayısının en az altıda biri tutarındaki üyeleri Anayasa ikinci olarak, «kendi varlık ve görevlerini ilgilendiren alanlar»la sınırlı olmak üzere, Yüksek Hâkimler Kurulu, Yargıtay, Danıştay, Askerî Yargıtay ve üniversitelere dava açma yetkisi tanımıştı³¹. Her iki kategori kişi, kurum ve organ, «kanunların, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzük'lerinin veya bunların belirli madde ve hükümlerinin Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesi'nde doğrudan doğruya iptal davası açabilirler»di.

Anayasa'da 1971 yılında 1488 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle, «Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde temsilcisi bulunan siyasi partiler» yerine, ancak «yasama meclislerindeki siyasî parti grupları ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde grubu bulunan siyasî partilerin» dava açabileceklerini belirterek dava açma hakkı belli ölçüde daraltılmıştı.

1982 Anayasası ise, soyut norm denetimi imkânını özellikle dava açabilecek organları sınırlandırarak daraltmış, dolayısıyla Anayasa'ya uygunluk denetimini oldukça güçleştirmiş bulunmaktadır. Bir kere, «kendi varlık ve görevlerini ilgilendiren alanlarda» iptal davası açma yetkisi (= organ davası) bulunan organlar tamamen devre dışı bırakılmıştır. Ayrıca, genel olarak Anayasa Mahkemesi'ni harekete geçirme konusunda, sadece Cumhurbaşkanı'nın yetkisini koruyarak, siyasal partilerin bu hakkını, yalnızca iktidar ve

30. Bkz. Özbudun, s. 368; Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 50 vd.; Cansel, s. 89 vd. Bu denetime «Dava (Actio) Yolu ile Denetim» de denilmektedir. Bkz. Teziç, Anayasa Hukuku, s. 207 vd.

31. Ankara Üniversitesi'nin açtığı iptal davasına ilişkin karar için bkz. AMK. 11-14 ve 25.2.1975 gün ve E. 1973/37, K. 1975/22, (AMKD., S. 13, s. 58-213).

anamuhalefet partisi meclis grupları ile sınırlamış³², milletvekilleri açısından ise Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tam sayısının en az beşte birinin dava açabilmelerine imkân tanımıştır. (Any. m. 150). Şekil bakımından denetleme ise, sadece Cumhurbaşkanı veya Türkiye Büyük Millet Meclisi üyelerinin beşte biri tarafından istenebilmektedir. (Any. m. 148/f.2)³³.

1982 Anayasası ile, iptal davası açma yetkisi açısından «siyasal partiler» kısmen ya da tamamen devre dışı bırakılmak suretiyle yasama organındaki azınlık grupları Anayasa Yargısı güvencesi mekanizmasını işletme yetkisinden yoksun bırakılmışlardır. Aslında mecliste grubu bulunan partilere iptal davası açma yetkisinin tanınması daha yerinde olurdu. Grup kurmak için gerekli milletvekili sayısının 20 olduğu düşünüldüğünde, mecliste bu sayıda milletvekili olan çok sayıda partinin olamayacağı açıktır. Nitekim, şu an mecliste grup kurabilmiş 5 parti bulunmaktadır. İktidar ve anamuhalefet partisi iptal davası açma yetkisine sahiptir. Ancak, iktidar partisinin iptal davası açtığı görülmemiştir. Çünkü, çıkarılan kanunların hemen hepsi, iktidarın önerisi ya da desteği ile çıkmaktadır. Üç partiye daha iptal davası açma yetkisi tanınması, her konunun iptal davası yoluyla Anayasa Mahkemesi'nin önüne gideceği sonucunu doğurmaz. Anamuhalefet partisinin değişik gerekçelerle iptal davası açma yetkisini kullanmaması halinde, belki Anayasa'ya aykırı olduğuna karar verilebilecek bir kanun, daha işin başında iptal edilmek suretiyle hukuk âleminde silinecekken, çeşitli haksızlıklara yol açtıktan sonra uyuşmazlık konusu olup itiraz yoluyla denetlenmesinin beklenmesi kaçınılmaz olacaktır. Ayrıca, bazı ku-

32. İktidarda birden fazla siyasal partinin bulunması (koalisyon) durumunda, en çok üyeye sahip olan parti grubu iptal davası açabilecektir. (Any. m. 150). Koalisyonda eşit üyeli parti gruplarının bulunması halinde, hangisinin dava açma yetkisine sahip olacağı ayrı bir sorun olabilir. Bu durumda, genel seçimlerde en çok oy almış olan parti grubunun dava açma yetkisine sahip olduğunu kabul etmek gerekir. Bunun gibi, muhalefet parti gruplarının eşit üyelere sahip olmaları halinde, bunlar arasında, genel seçimlerde en çok oy almış parti, anamuhalefet partisi sayılmalıdır. Bkz. ve karşı. Teziç, Anayasa'ya Uygunluğun Denetimi, s. 202.

33. Esas ve şekil yönünden iptal davası açabilecekler arasında böyle bir ayrımın eleştirisi için bkz. Özbudun, s. 369. Ayrıca bkz. Kuzu, 1982 Anayasası, s. 177-178.

rum ve organlara, örneğin üniversiteler ile sendika ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının üst organlarına «kendi varlık ve görevlerini ilgilendiren alanlarda» iptal davası açma yetkisinin tanınmasının yararlı olacağı düşünülebilir. Çünkü, iptal davası açma yetkisinin olabildiğince çok sayıda organ ya da kuruma tanınması, kanunların Anayasa'ya uygunluğunun daha yaygın bir şekilde denetlenmesini ve Anayasa'ya aykırı olan kanunların bir an önce hukuk âleminde çıkarılmasını sağlayacaktır.

2. Dava Açma Süresi

Yürürlükteki Anayasa, süreler yönünden de sınırlamalar getirmiştir : 1961 Anayasası'nda (m. 150) iptali istenen normun Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak doksan gün olan dava açma süresi, 1982 Anayasası (m. 151) ile altmış güne indirilmiştir. Bu süre içinde dava açılmazsa, dava hakkı düşer (Any. m. 151). Şekil bozukluğuna dayanan iptal davası, iptali istenen kanunun yayımlandığı tarihten itibaren ancak on gün içinde açılabilir (m. 148/f.2).

1982 Anayasası'nın, gerek dava açma yetkisine sahip olanların sayısını daraltarak ve gerek dava açma süresini kısaltarak Anayasa'ya uygunluk denetimini güçleştirmesi, hukuk devleti ilkesi açısından kuşkusuz bir geri adım niteliğindedir³⁴.

B. Somut Norm Denetimi

Somut norm denetimi, kanunun somut bir duruma uygulanması esnasında Anayasa'ya uygunluğunun incelenmesidir. Bu durumda bir kanunun Anayasa'ya uygunluğu sorunu bir dava sırasında, mahkemenin uygulamak durumunda olduğu kanun için söz konusu olmaktadır. Bu nedenle somut norm denetimi, soyut norm denetimine karşıt olarak kendini göstermekte ve zorunlu olarak sonradan yapılan (a posteriori) bir denetim niteliği taşımaktadır. Her mahkeme tarafından yerine getirilebilmesi ya da Anayasa Mahkemesi'nin harekete geçirilebilmesi nedeniyle bu denetim yoluna «yaygın denetim» de denir. Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülen kanun hükümleri, Anayasa Mahkemesi'ne gönderilip, ilke olarak, Yüksek Mahkeme kararına kadar ilgili dava askıya alındığından, so-

34. Bkz. Günday, s. 38.

mut norm denetimine «Anayasa'ya aykırılık itirazı» da denilmektedir³⁵.

1982 Anayasası'na göre, bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak kanun hüküm veya hükümlerini Anayasa'ya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanaatine varırsa, Anayasa Mahkemesi'nin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır. Mahkeme, Anayasa'ya aykırılık iddiasını ciddi görmezse, bu iddia temyiz merciince karara bağlanır (m. 152). Buna göre, somut norm denetiminin başlatılabilmesi için dört şartın biraraya gelmesi gerekmektedir: Bakılmakta olan bir «dava»nın bulunması, davaya bakmakta olan

35. Bkz. **Kaboğlu**, Anayasa Yargısı, s. 57. Ayrıca bkz. **Özbudun**, s. 371 vd. Anayasa 152'inci maddesinde, «Anayasa'ya aykırılığın diğer mahkemelerde ileri sürülmesi»nden söz etmiş, fakat bu yolu, özel olarak adlandırmamıştır. Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 28'inci maddesinde ise, «itiraz yoluyla mahkemelere gönderilen işler» başlığına yer vermiştir. Buna karşılık, Anayasa m. 148'de «şekil bozukluğu»yla ilgili olmak üzere, «def'i yoluyla ileri sürmek» deyimini kullanılmıştır. Bu yüzden, bilimsel alanda, bu tür denetim «def'i (= exceptio) yoluyla denetim» (bkz. **Teziç**, Anayasa Hukuku, s. 201 vd.; **Duran**, Anayasa Yargısı'nın İşlevi, s. 15 vd.; **Yayla**, Anayasa Hukuku, s. 54); somut bir olayla ilgili olduğu için «somut norm denetimi» (bkz. **Özbudun**, s. 371 vd.) diye de adlandırılmaktadır. Ancak, «def'i yoluyla denetim» deyimini isabetli değildir. Çünkü, Anayasa'daki düzenleniş biçiminden, burada bir «itiraz davası»nın söz konusu olduğu söylenebilir. Nitekim, def'i halinde, bu kavramın önemli özelliği olarak, mahkemenin kendiliğinden (= ex officio = görevinden ötürü) hareket edememesi gerekirdi. Oysa, Türk hukukunda, bir davaya bakmakta olan mahkeme kendiliğinden, uygulanacak kanunu Anayasa'ya aykırı görürse, konuyu Anayasa Mahkemesi'ne götürebilmektedir. Öte yandan, taraflardan birinin Anayasa'ya aykırılığı ileri sürmesi halinde dahi, konunun Anayasa Mahkemesi'ne intikal ettirilmesi mahkemenin, «iddiayı ciddi bulması»na bağlıdır. Bu da, def'i kavramıyla bağdaşmaz. Bu yüzden, Türk hukuk doktrininde, bu yolun «itiraz (davası) yolu» olarak adlandırılması gerektiği görüşü egemendir (bkz. **Gözübüyük**, Yönetim Hukuku, no. 88; Anayasa Hukuku, no. 354; **Yayla**, Anayasa Hukuku, s. 54; **Duran**, Anayasa Yargısı'nın İşlevi, s. 12; **Aliefendioğlu**, Denetim Yolu, s. 15 vd.). Bu konuda ayrıntılı çalışma için bkz. **Metin Kırath**, Anayasa Yargısı'nda Somut Norm Denetimi (İtiraz Yolu), Ankara 1966; **Hasan Tunç**, Türk Anayasa Yargısı'nda İtiraz Yolu, (Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını), Erzurum 1992.

merciin bir «mahkeme» niteliğini taşıması³⁶; itiraz konusu kanun hükmünün o davada «uygulanacak» norm olması; dava mahkemesinin, söz konusu hükmün Anayasa'ya aykırılığına «re'sen kanaat getirmesi» veya taraflardan birinin ileri sürdüğü Anayasa'ya aykırılık iddiasının «ciddi» olduğu kanaatına varması³⁷.

Vergi kanunlarını Anayasa'ya aykırılıkları nedeniyle Anayasa Mahkemesi'ne intikal ettirebilecek mahkemelerin başında, şüphesiz vergi yargısı alanında görev yapan mahkemeler gelmektedir. Vergi yargısı organları, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'dan oluşmaktadır³⁸. Anayasa'ya aykırılık itirazının mutlaka ilk derece mahkemesinde gündeme getirilmesi ya da ilk derece mahkemesince Anayasa Mahkemesi'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 Anayasa'ya aykırılık itirazında bulunulması mümkündür. Ayrıca, vergi kanunlarını uygulamak durumunda olan diğer yargı organları da, vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun denetlenmesi amacıyla, Anayasa'ya aykırılık itirazında bulunabilmektedirler³⁹.

36. Anayasa Mahkemesi'ne göre bir davaya bakmakta olan mahkeme, «adli, askerî ve idarî davalara bakan ve bu davalarda nihai hüküm vermek suretiyle anlaşmazlıkları çözümleyen her derece mahkeme»dir. AMK. 12.1.1965 gün ve E. 1964/51, K. 1965/3, (AMKD., S. 3, s. 19-20). Bir başka kararda, «mahkeme», «bir davaya bakmakta olan, hâkim niteliğinde kişilerden kurulu, yargı yetkisine sahip, taraflar arasındaki uyuşmazlığın esasını çözümleyen merci» şeklinde tanımlanmıştır. AMK. 30.5.1967 gün ve E. 1967/15, K. 1967/15, (AMKD., S. 5, s. 119). Anayasa Mahkemesi'ne göre, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları «mahkeme» niteliğinde değildir. Bkz. AMK. 27.6.1967 gün ve E. 1966/16, K. 1967/28, (AMKD., S. 4, s. 172-174).

37. Bu şartların, Anayasa Mahkemesi kararları ile öğretideki tartışmaların da göz önüne alınarak ayrı ayrı açıklanması ve irdelenmesi hakkında geniş bilgi için bkz. **Özbudun**, s. 372-378. Ayrıca bkz. **Aliefendioğlu**, Denetim Yolu, s. 15-23.

38. Vergi yargısı organları hakkında geniş bilgi için bkz. **Karakoç**, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 54-62.

39. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Üçüncü Bölüm.

Yukarıda belirtilen şartların bir araya gelmesi, Anayasa'ya aykırılık «bekletici sorunu»nu oluşturmaktadır⁴⁰. «Anayasa Mahkemesi, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar. Bu süre içinde karar verilmezse mahkeme davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandırır. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır» (m. 152/f.3).

Bu düzenleme ile, 1961 Anayasası'nın düzenleme biçimi arasındaki başlıca fark, 1961 Anayasası'na göre altı ay içinde Anayasa Mahkemesi'nce Anayasa'ya aykırılık iddiası hakkında karar veril-

-
40. Anayasa'ya aykırılık iddiaları karşısında, meselenin çözümüne kadar davayı geri bırakmanın hukukî niteliği üzerinde durulabilir. Gerçekten, «geri bırakma» niteliği bakımından bir «bekletici sorun (= mesele-i müstehire) veya «ön sorun» olarak nitelendirilebilir. «Bekletici sorun», usul hukukunda, bir davanın incelenmesi sırasında ortaya çıkan, fakat olay mahkemesinin görevi dışında ve esas davanın çözümünde etkisi olan uyumsuzluktur. Geri bırakma bu nitelikte görülürse, davanın esasını çözmeye yetkili ve görevli mahkeme, Anayasa'ya aykırılık sorunuyla karşılaşınca, bu konuda bir karar vermez ve davayı durdurup, Anayasa'ya aykırılık hakkında yetkili organ veya mahkemece karar verilmesini bekler ve sonucuna göre davayı bitirir. Buna karşılık, «önsorun» ise, davanın esasını çözmeye yetkili olan mahkeme, Anayasa'ya aykırılık def'iyle karşılaştığında, Anayasa'ya aykırılık sorununu, bir önsorun» olarak kendisi çözer. Başka bir deyişle, davanın hâkimi ileri sürülen aykırılık def'inin de hâkimidir. Amerika Birleşik Devletleri'nde Anayasa'ya aykırılık iddiası, «önsorun» olarak kabul edilmektedir. Türk hukukunda ise durum farklıdır. Nitekim, 1982 Anayasası'na göre, esas davaya bakan mahkemenin, Anayasa'ya aykırılık iddiasını çözüme bağlama yetkisi yoktur. O Anayasa Mahkemesi'nin kararını belirli bir süre (beş ay) beklemek zorundadır. O halde, geri bırakma, niteliği bakımından bir «bekletici sorun»dur. Bununla birlikte, 1961 Anayasası, daha farklı bir düzenleme yapmıştı. Buna göre, esas davayı gören mahkeme, Anayasa Mahkemesi kararının belirli bir süre (6 ay) bekledikten sonra, bu süre içinde, Anayasa Mahkemesi bir karar vermemişse, Anayasa'ya aykırılığı kendi kanaatine göre çözüme bağlayabiliyordu. Burada, geri bırakma, belirli bir süre için «bekletici sorun», o sürenin bitiminden sonra «önsorun» niteliğinde kabul edilebilirdi. Bu konuda geniş bilgi için **Teziç**, *Anayasa Hukuku*, s. 202 vd.; *Anayasa'ya Uygunluğun Denetimi*, s. 205-207. Anayasa'ya aykırılık «Önsorun»u oluşturduğu görüşü için bkz. **Kaboğlu**, *Anayasa Yargısı*, s. 60.

mezse, davaya bakmakta olan mahkemenin, Anayasa'ya aykırılık iddiasını «kendi kanısına göre» çözerek davayı yürütmesidir (m. 151/1). Oysa 1982 Anayasası'na göre, Anayasa Mahkemesi beş ay içinde karar vermediği takdirde dava mahkemesi davayı «yürürlükteki kanunun hükümlerine göre» sonuçlandırmak zorundadır. Böylece, 1961 Anayasası'nca genel mahkemelere şarta bağlı istisnai bir durum olarak tanınmış bulunan Anayasa'ya uygunluk denetimi yapma yetkisi, 1982 Anayasası tarafından kaldırılarak, Anayasa Mahkemesi'nin tekeline bırakılmıştır.

Böyle bir düzenleme, aynı kanuna ilişkin farklı uygulamaların ortaya çıkmasını engellemesi bakımından yerinde olmuştur. Nitekim, 1961 Anayasası döneminde, dava mahkemeleri böyle önemli bir konuda tercih yapmanın güçlüğüne bildiklerinden genellikle beş aylık sürenin dolmasından sonra da Anayasa Mahkemesi'nin kararını beklemeyi tercih etmişlerdir⁴¹. Davaya bakan mahkemenin Anayasa'ya aykırılığı kanaatine vardığı bir kanunu uygulama zorunda olmaması gerektiği savunulabilirse de, «içtihatların istikrarı»na öncelik verilmesinde yarar vardır. Çünkü, yurt düzeyinde değişik uygulamaların ortaya çıkması hukuka güven ve hukukî ilişkilerin istikrarı açısından arzu edilir bir sonuç değildir. Ayrıca, soyut norm denetimini kabul etmiş bir ülkede somut norm denetimi yolu ile dava mahkemelerine Anayasa'ya aykırı kanunları denetleme ve uygulamama yetkisinin verilmemiş olmasının önemli bir sorun teşkil etmesi düşünülemez⁴².

IV. KANUNLARIN ANAYASA'YA UYGUNLUĞUNUN YARGISAL DENETİMİNİN SONUCU

A. Anayasa Mahkemesi'nin Denetim Sonucu Vereceği Karar Türleri

Anayasa'nın 149'uncu maddesine göre, «Anayasa Mahkemesi, Başkan ve on üye ile toplanır, salt çoğunluk ile karar verir. Ana-

41. Bkz. Kuzu, 1982 Anayasası, s. 187.

42. Bkz. Özbudun, s. 379; Kuzu, 1982 Anayasası, s. 187.

yasa değişikliklerinde iptale karar verilebilmesi için üçte iki oy çokluğu şarttır...»⁴³.

Kanunların Anayasa'ya uygunluğunun Anayasa Mahkemesi'nce denetlenmesi sonunda, Mahkeme, üç türden birine karar vermektedir.

1. Ret Kararı

Anayasa Mahkemesi, kanunun Anayasa'ya aykırı olmadığı sonucuna varırsa, ret kararı vermektedir. Ret kararı, biçime veya esasa ilişkin olabilir. Esasa ilişkin ret kararları, o kanun ve/veya kanun hükmünün Anayasa'ya uygun olduğu anlamına gelir. Esasa ilişkin ret kararları, yayımlanmalarından sonra on yıl geçmedikçe, aynı kanun hükmünün Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla tekrar Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamaz (Any. m. 152 f.4; AyMK. m. 28 f.7).

Burada, esasa ilişkin ret kararının yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe, Anayasa'ya aykırılığın ileri sürülemeyeceği yolundaki kuralın (Any. m. 152/sf), iptal davası yoluyla denetimde de geçerli olup olmadığı hususunu belirtmekte yarar vardır. Gerçekten, on yıl süre ile Anayasa'ya aykırılığın ileri sürülememesi, yalnız Anayasa'nın «Anayasa'ya aykırılığın diğer mahkemelerde ileri sürülmesi» başlığını taşıyan 152'nci maddesinde yer almaktadır. Buna paralel olarak Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanunun 28'inci maddesinin 7'nci fıkrasında konuya «itiraz yoluyla mahkemelerden gönderilen işler» başlığı altında değinilmektedir. Buna karşılık, iptal yoluyla denetimi düzenle-

43. Danışma Meclisi'nce kabul edilen Anayasa tasarısında, Kanun, Kanun Hükmünde Kararname ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün veya bunların belli hükümlerinin iptaline karar verilebilmesi için, üçte iki çoğunluk şart koşulmuştu. **Özbudun'a** göre, bu hüküm, «Eğer kabul edilmiş olsaydı. Anayasa'ya uygunluk denetiminin etkinliğini pek büyük ölçüde azaltacaktı. (Özbudun, s. 392). Bununla birlikte, öğretide üçte iki çoğunluk yönünde öneriler bulunmaktadır. Yıldızhan **Yayla'ya** göre, «Halen Anayasa değişikliklerinin iptali için kabul edilen 2/3 çoğunluk, bütün «ESAS»tan iptal kararlarında şart koşulabilir.» (Yayla, Anayasa Yargısı ve Hukuk Devleti, s. 2). Mustafa **Gönül**, Anayasa Mahkemesi'nin çift «senato»lu yapılanmasını önerdikten sonra, dairelerin kararlarını üçte iki çoğunlukla vermeleri gerektiğini savunmaktadır. (Gönül, Anayasa Mahkemesi'nde Yapısal Bir Sorun, s. 2).

yen Anayasa'nın 150'nci maddesi ve iptal davasını düzenleyen Kuruluş Kanunu'nun 19 ve devamındaki maddelerinde, bu hususa değinilmemiştir. Buradan hareketle, iptal davası üzerine esasa ilişkin olarak Anayasa'ya aykırı bulunmadığı için ret kararı verilen hallerde, diğer mahkemelerde itiraz yoluyla Anayasa'ya aykırılık sorununun çözülmek üzere Anayasa Mahkemesi'ne gönderilebileceği sonucuna varılabilir⁴⁴.

2. İptal Kararı

Anayasa Mahkemesi, kanun hüküm veya hükümlerinin Anayasa'ya aykırı olduğu görüşüne varırsa, iptale karar vermektedir. Anayasa Mahkemesi, ilke olarak, iptal davasında taleple, itiraz yoluyla gelen işlerde olaya uygulanacak hükümle bağlı ve sınırlı olmak üzere, Anayasa'ya aykırılık denetimi yapmaktadır. Bununla birlikte, bu kuraldan, istisnaî olarak ayrılmak mümkündür. Nitekim, Anayasa'da açıkça öngörülmüş olmamakla beraber, Kuruluş Kanunu m. 29 f.2'ye göre, «başvuru, kanunun, kanun hükmünde kararnamenin veya İçtüzüğün sadece belirli madde veya hükümleri aleyhinde yapılmış olup da, bu belirli madde veya hükümlerin iptali kanunun, kanun hükmünde kararnamenin veya içtüzüğün bazı hükümlerinin veya tamamının uygulanmaması sonucunu doğuruyorsa, Anayasa Mahkemesi, keyfiyeti gerekçesinde belirtmek şartıyla, kanunun, kanun hükmünde kararnamenin veya İçtüzüğün bahis konusu öteki hükümlerinin veya tümünün iptaline karar verebilir»⁴⁵.

3. İptal Kararı Verilmesine Mahal Olmadığı Kararı

Anayasa Mahkemesi, ilke olarak, yürürlükte olan bir kanunun Anayasa'ya uygunluğunu denetler. Ancak, Anayasa'da ve Kuruluş Kanunu'nda halen yürürlükte olmayan bir kanun veya kanun hükmünün Anayasa'ya uygunluğunun Anayasa Mahkemesi'nce denetlenip denetlenemeyeceği konusunda bir hüküm öngörülmemesi nedeniyle, iki durumun açıklığa kavuşturulmasında yarar vardır.

44. Bu hükmün anlamı ve eleştirisi için bkz. **Altefendioğlu**, Denetim Yolu, s. 25; **Özbudun**, s. 380; **Kuzu**, 1982 Anayasası, s. 187-191.

45. Bu yönde verilmiş kararlar için bkz. AMK. 7.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, AMKD., S. 25, s. 387-419); AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/4, K. 1995/28, (RG. 2.2.1996-22542, s. 30-40).

Bunlardan birincisi, daha önce incelenip Anayasa'ya aykırılığı sonucuna varıldığı için iptal edilmiş bir kanunla ilgili olarak, o kanunun yürürlüğü sırasında meydana gelmiş bir olay dolayısıyla, Anayasa Mahkemesi'nin önüne Anayasa'ya aykırılık iddiası gelirse, bir daha iptale karar verilmesi gerekip gerekmediği konusudur. Anayasa Mahkemesi uygulamasına göre bu meselede, durum Anayasa Mahkemesi kararının gerekçesinde tespit edildikten sonra, hüküm fıkrasında, yalnız «karar verilmesine mahal olmadığına karar vermekle yetinilmektedir.

İkinci sorun, Anayasa Mahkemesi'nin, halen yürürlükten kalkmış ve fakat, mahkemedeki olaya uygulanması gereken bir kanun veya kanun hükmünün Anayasa'ya aykırılığının itiraz yoluyla önüne geldiğinde, denetleyebilip denetleyemeceği konusudur. Yapılacak iş, Anayasa Mahkemesi'nin, kararında konuyu irdeleyip, Anayasa'ya aykırılığı belirleyip açıkladıktan sonra, sadece halen o kanun veya kanun maddesinin yürürlükte olmaması nedeniyle artık iptaline karar verilmesine mahal olmadığını kararlaştırmasıdır⁴⁶. Anayasa Mahkemesi, incelemekte olduğu kanunu yasama organı değiştirse veya yürürlükten kaldırsa bile, Anayasa'ya aykırılık sorununu karara bağlamaktadır. Anayasa Mahkemesi'ne göre, böyle bir durumda Anayasa'ya aykırılık sorununu inceleyip karara bağlaması «kamu düzeni düşüncesine» dayanmaktadır⁴⁷.

Anayasa Mahkemesi'nin bu tutumu yerindedir. Anayasa Mahkemesi'nin «konusu kalmadığı» gerekçesi ile Anayasa'ya aykırılık itirazını reddetmesi, o konuda, dava mahkemesinin kaldırılan ya da değiştirilen kuralı o olaya uygulaması demektir. Çünkü, bir kuralın Yasama Organınca kaldırılmasının ya da değiştirilmesinin sonuçları kural olarak geriye yürümez⁴⁸.

46. Anayasa Mahkemesi, itiraz konusu Kanunun 1971 Yılı Bütçe Kanunu oluşu dolayısıyla Şubat 1972 sonunda yürürlükten kalktığı, ancak yürürlükte olduğu süre içinde bir kimsenin subjektif haklarını etkilemiş bulunduğu, halen yürürlükte olmayan bir Kanunun ise iptal edilemeyeceği gerekçesiyle, olayla sınırlı ve yalnız tarafları bağlayıcı karar vermiştir. AMK. 27.6.1972 gün ve E. 1972/26, K. 1972/38, (AMKD., S. 10, s. 514-515).

47. Bkz. AMK. 18.12.1967 gün ve E. 1966/31, K. 1967/45, (AMKD., S. 5, s. 205).

48. Bkz. Azrak, İptal Kararlarının Geriye Yürütmezliği, s. 165-166; Özbudun, s. 377; Kuzu, 1982 Anayasası, s. 195.

B. Anayasa Mahkemesi'nin Verdiği Kararların İçeriği

Anayasa Mahkemesi, denetime tâbi hukukî metinlerin Anayasa'ya uygunluğu ya da aykırılığı biçiminde karar vermenin yanında, ara kararlar, hatta yasama organına çağrı niteliğinde kararlar da verebilmektedir.

1. «Basit» Kararlar

Bu karar türünün ilk kategorisini, incelenen kanunun Anayasa'ya uygun olmadığına bildirimi, yani iptal kararı oluşturmaktadır. Basit kararlar kategorisinin ikincisi, Anayasa'ya uygunluk bildirimi ya da denetlenen kanunun Anayasa'ya aykırı olmadığı, yani davanın reddi kararıdır. 1982 Anayasası'na göre, somut norm denetiminde bu tür kararın esastan verilmesi durumunda, yeni bir Anayasa'ya aykırılık itirazı on yıllık süre içinde ileri sürülemez (m. 152/sf).

2. «Ara» Kararlar

Türk Anayasa Mahkemesi iki tür ara kararı geliştirmiştir⁴⁹: Birincisi, yorumlayıcı ya da açıklayıcı kararlardır. Mahkeme, bu kararlarla kanunu iptal etmeden, onu Anayasa'ya uygunluk açısından yorumlamaktadır⁵⁰. Bu tür yorum kararları, söz konusu kanunu uygulayacak başka mahkemelerin yorum ve uygulamalarıyla, yürütme makamlarını etkilemektedir⁵¹. İkinci tip ara kararlar⁵², Anayasa'ya aykırılık içermesine karşın Mahkeme'nin, kanunu iptal etme yerine, ihmal etmesi ve Anayasa kuralının, görülmekte olan davada doğrudan uygulanmasıdır⁵³.

Anayasa Mahkemelerince yorumlayıcı kararlar, yasama organı ile ihtilâfların çoğalmasının önüne geçmek ve bir iptal kararının

49. Avrupa Anayasa Mahkemeleri'nin verdikleri ara kararlar için bkz. **Kaboğlu**, Anayasa Yargısı, s. 83-85.

50. Bkz. **Özbudun-Aliefendioğlu**, s. 187; **Kaboğlu**, Anayasa Yargısı, s. 85.

51. Yorumu ret kararlarının bağlayıcılığı üzerine bkz. **Uler**, s. 525. Ayrıca bkz. AMK. 13.1.1987 gün ve E. 1985/22, K. 1987/2, (AMKD., S. 23, s. 46).

52. Bkz. **Özbudun-Aliefendioğlu**, s. 187-188.

53. Bkz. **Kaboğlu**, Anayasa Yargısı, s. 85. Bu konuda tartışma ve irdeleme için bkz. **Özbudun**, s. 386-391.

yol açacağı hukukî güçlükleri önlemek amacıyla verilmektedir⁵⁴. 1982 Anayasası'ndaki Anayasa Mahkemesi kararları yönünden yasaklama biçimindeki, «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» (m. 153/f.2) kuralın yerindeliği tartışılabilir⁵⁵.

3. Yasama Organına Çağrı Kararları

Türk Anayasa Mahkemesi'nin yasama organına çağrı yetkisi bulunmamaktadır⁵⁶. Ancak, Anayasa'nın «İptal kararının yürürlüğe

54. Bu konuda geniş bilgi için bkz. **Kaboğlu**, Anayasa Yargısı, s. 86.

55. Anılan yasaklama kuralının irdelenmesi üzerine bkz. **Özden**, s. 39-90. **Özden**'e göre, 153/f. 2, Mahkemenin çalışmasında gözetileceği, kararı ve tutumuyla yaşam hakkı vereceği bir tür «önlem kuralı»dır, bir «Anayasal uyarı»dır. (Bkz. **Özden**, s. 87). Buna karşılık, **Aliefendioğlu**'na göre, anılan kuralın pratik bir değeri bulunmamaktadır. «Kaldırılması, ortaya çıkabilecek duraksamaları girecektir.» (Bkz. **Aliefendioğlu**, Temel Hak ve Özgürlükler, s. 44). **Özbudun**'a göre de, adı geçen kural, «yönelik olduğu amacı gerçekleştirmeye» imkânından yoksundur; «mevcut uygulamada herhangi bir değişiklik yapabilecek gibi görünmemektedir.» (Bkz. **Özbudun**, s. 382-383). «...Yüksek Mahkeme'nin üstünde bir yargı mercii ve kararlarına karşı başvurulabilecek bir yol bulunmadığından; yetkisinin dışına çıkıp, kanun koyucu gibi hareketle, yeni uygulamalara yol açan hükümler verdiğini saptamak hukuken mümkün değildir./Kaldı ki, Anayasa Mahkemesi'nin iptal hükmü bizzatıhi yeni bir düzenleme, yani yasama işlemi niteliğinde ve gücünde değildir; sadece yöneldiği kural ve kuralların yürürlükten kalkması sonucunu doğuran bir yargısal işlemidir (m. 153/3). ...Yüksek Mahkeme'nin iptal hükmü, hiçbir zaman kendiliğinden yeni bir uygulamaya yol açabilecek kapsama ve etkiye sahip olmayıp, belki yasama organı, tanınan süre içinde yeni düzenleme yapmadığı için, istenmeyen sonuçlara meydan verebilir. Bu sonuçlar ise, Anayasa Mahkemesi, kanun koyucu gibi hareket etmiş olduğu için değil, aksine kanun koyucu, uyarıya rağmen, kendi görevini yerine getirmediğinden ötürü gerçekleşen hukukî boşluk veya karmaşada, öteki organ ve makamlarca yapılan uygulamalarla ortaya çıkmaktadır. Bu itibarla, Yüksek Mahkeme'ye kanun koyuculuk izafe ederek, iptal hükümlerinin haiz olmadığı ve olamayacağı güç ve etkiler taşımasını yasaklamak, yasamanın sorumluluğunu yargıya yüklemek anlam ve sonucunu içermektedir.» (**Duran**, Anayasa Yargısı'nın İşlevi, s. 17-18). Ayrıca bkz. **Kuzu**, 1982 Anayasası, s. 199-205; **Teziç**, Anayasa'ya Uygunluğun Denetimi, s. 207-208.

56. Avrupa Anayasa Mahkemeleri arasında yasama organına çağrı kararı verme yetkisi olan hakkında bkz. **Kaboğlu**, Anayasa Yargısı, s. 87-88.

girişinin ertelendiği durumlarda, Türkiye Büyük Millet Meclisi iptal kararının ortaya çıkardığı hukukî boşluğu dolduracak kanun tasarı veya teklifini öncelikle görüşüp karara bağlar» (m. 153, f.4) kuralı, daha çok Anayasa Mahkemesi kararının etki ve sonucu ile ilişkili olması ve doğrudan bir Anayasal buyruk niteliği taşıması yanında, Anayasa Mahkemesi'nin yasama organına zımni bir çağrısı olarak da nitelenebilir.

V. ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARININ ETKİSİ

A. Kararların Hukukî Gücü

Kanunlar, Anayasa'ya uygunluk karinesinden yararlanır. Bu nedenle, kural olarak, kanunlar veya kanun hükümleri, Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilinceye kadar geçerlidir. Bu itibarla, idare veya yargı organları yürürlükteki bir kanunun Anayasa'ya aykırı olduğu görüşünde olsalar bile, bu kanun Anayasa Mahkemesi'nce Anayasa'ya aykırı bulunup iptal edilinceye kadar, bu kanuna uymak zorundadır. Aksini düşünmek, yani idarenin veya, yargı organının Anayasa'ya aykırı gördüğü kanunları uygulamama yetkisi olduğunu kabul etmek, Anayasa Mahkemesi'ne ait olan bir görevi idareye veya yargı organına yüklemek anlamına gelir. Ayrıca, çeşitli idarî kuruluşların veya yargı organlarının aynı kanunu Anayasa'ya uygun ya da aykırı bulmalarına göre farklı uygulamaların doğmasına da yol açar⁵⁷. Bununla beraber, hakkında Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülerek iptal davası açılmış ve fakat henüz iptal edilmemiş olan bir kanun hükmünün yürürlüğünün durdurulmasına Anayasa Mahkemesi'nce karar verilmiş ise, idare yürürlüğü durdurulmuş bulunan bu kanunun hükmünü uygulayarak işlem tesis edemez⁵⁸.

Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen norm ortadan kalır. İptal kararı, dava konusu olan normu ortadan kaldırdığı için bu karar herkes için (*erga omnes*) hüküm ve sonuç doğurur⁵⁹.

57. Bkz. Günday, s. 84.

58. Kanunların Yürürlüğünün Durdurulması için bkz. Birinci Bölüm, V, C.

59. 1982 Anayasası, 1961 Anayasası'nın aksine, Anayasa Mahkemesi'ne «olayla sınırlı ve yalnız tarafları bağlayıcı» (inter partes) karar verme yetkisini (m. 152/f.4) tanımamıştır. 1961 Anayasası döneminde Mah-

1982 Anayasası'na göre, Anayasa Mahkemesi'nin kararları ke-sindir. İptal kararları gerekçesi yazılmadan açıklanamaz (m. 153, f. 1). Anayasa Mahkemesi kararlarının kesinliği yolundaki kural, ay-rica, bir başka hükümle de pekiştirilmiştir. Buna göre, «Anayasa Mahkemesi kararları ... yasama, yürütme ve yargı organlarını, ida-re makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlar» (Any. m. 153, f.6).

Anayasa Mahkemesi kararları, kesin hüküm otoritesinden ya-rarlanırlar⁶⁰. Bu kararlara karşı hiçbir başvuru yapılamaz. Bu hu-kukî güç, yalnızca kararın hüküm fıkrasıyla sınırlı kalmayıp, ge-rekçelerine⁶¹, sınırlı Anayasa'ya uygunluk kararları çerçevesinde

kemenin bu yetkisi, ancak somut norm denetiminde, yani «diğer mah-kemelerden gelen Anayasa'ya aykırılık iddiaları üzerine» verilen hüküm-lerde söz konusu olabiliyordu. Yine somut norm denetiminde Anayasa Mahkemesi, herkes için iptal veya olayla sınırlı olarak uygulama yol-larından birini tercih etmekte serbestti. **Özbudun'a** göre, «çeşitli se-beplerle iptal hükmünün mümkün olmadığı durumlarda kişi haklarının korunmasını sağlayacak istisnai bir yol olarak olayla sınırlı karar ver-me imkânının muhafaza edilmesi yerinde olurdu» (**Özbudun**, s. 382). Aynı görüş için bkz. **Kaboğlu**, Anayasa Yargısı, s. 90 dñn. 93. Ayrıca bkz. ve karş. **Şekerci**, Anayasa Mahkemesi Kararlarının Sonuçları, s. 662-665.

60. Bkz. **Armağan**, s. 147; **Özbudun**, s. 381; **Kaboğlu**, Anayasa Yargısı, s. 90.

61. «... Anayasa Mahkemesi iptal kararlarının geriye yürütmeyeceği kabul edilmiştir. Bu durumda Bakanlar Kurulu kararının dayanağı olan ka-nun hükmünün dava tarihinde yürürlükte bulunduğundan kuşku du-yulamaz. Kanun hükmünün yürürlükte kalmasına karşın, Anayasa'ya aykırılığı Anayasa Mahkemesi kararı ile sabit olmuş ise, görülmekte olan davaların Anayasa Mahkemesi'nin bu yöndeki kararlarından et-kileneceği ve Anayasa Mahkemesi kararlarının bu davalarda göz önün-de bulundurulması gerektiği düşünölebilir. Ancak Anayasa Mahkemesi, 3505 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanu-nuna eklenen geçici 32 nci maddenin Anayasa'ya aykırı olduğundan bahisle verdiği iptal kararının gerekçesini bu düzenlemenin, hayat stan-dardı esasına göre vergilemede «İlgililerin tüm gelir açıklamalarına kapalı uygulama biçimiyle gerçek gelire yaklaşma olanağını ortadan kaldırmış olması» nedenine dayandırmaktadır. Diğer bir ifadeyle Ana-yasa Mahkemesi, mükelleflerin yıllık beyannamesinde toplanması zo-runlu olmayan gelirleri bulunduğunu belgelendirseler dahi, hayat standardı esasına göre vergilendirilmelerine imkân sağlanmasını, Ana-yasa'ya aykırı görmüştür. Bununla beraber maddede yer alan hayat standardı göstergelerini artıran, Bakanlar Kurulu'nca temel gösterge tutarları ile hayat standardı göstergelerini artıran, Bakanlar Kurulu'n-ca temel gösterge tutarları ile hayat standardı gösterge tutarlarını artırıp, indirmeye yetki tanıyan hükümlerinde Anayasa'ya aykırı bir yön saptanmamıştır. ...Anayasa Mahkemesi'nin 3505 sayılı Kanunun

formüle edilen yorumlara kadar uzanmaktadır⁶².

İptal edilenle özdeş olan yeni kanun, kendiliğinden yok hükmünde veya Anayasa'ya aykırı sayılamaz. Nitekim, Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında, «Yönetim hukukunda yokluk, bir hukuksal işlemin hiç doğmamış, hukuk âlemine çıkmamış sayılması sonucunu doğurur. Bu bağlamda, Anayasa Yargısı'nda yasama işlemlerin yok sayılabilmesi ancak yetki ve görev gasbı ya da çok ağır biçim eksikliği durumlarında söz konusu olabilir»⁶³ denilmektedir. Bu karara göre, Anayasa Yargısı'nda da şartlar oluştuğunda «yokluk» hali söz konusu olabilir. Mahkeme, aynı kararda, bütçe kanunu tasarılarını görüşmeye ve kabule yetkili Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu'nun, daha önce reddetmiş olduğu Kültür Bakanlığı bütçesini, Başkanlık Divanı'nın ilk oylamada yanlışlık yapıldığı nedenine dayandırılan önerisini benimseyerek bu kez kabul etmesinde yokluk durumu bulunduğu iddiasını yerinde bulmamıştır.

Anayasa Mahkemesi başka bir kararında «Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilerek Anayasa'ya aykırılığı belirlenen bir hükümle aynı ya da özdeş nitelikte olan bir başka kuralın yasalaştırılarak Anayasa Mahkemesi kararının etkisiz duruma düşürülmesi, kuşkusuz Anayasa'nın 153. maddesinin ağır ihlâli anlamına gelir»⁶⁴ demektedir⁶⁵.

18 inci maddesini tümüyle iptal etmiş olması, 18 inci maddenin ancak hayat standardı esasına göre belirlenen miktarın düşüklüğünü izah imkânını ortadan kaldıran hükmünün uygulanması ile ilgili davalarda doğrudan etki edeceği, maddenin bunun dışında kalan Anayasa'ya aykırılığı saptanmamış kurallarının, ancak 18 inci maddenin Anayasa Mahkemesi kararı uyarınca «yürürlükten kalktığı» tarihten sonraki olaylara uygulanamayacağı sonucuna varılmaktadır. ...Kanun'ların zaman bakımından yürürlüğü ilkesine göre davanın işlem tarihinde yürürlükte bulunan 3505 sayılı Kanunun 18 inci maddesine uygunluk yönünden incelenmesi gerekmektedir.» Dş. 4.D. 11.12.1990 gün ve E. 1990/1657, K. 1990/3694, (Dş. Der., S. 82-83, s. 296).

62. Bkz. Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 91.

63. AMK. 17.9.1992 gün ve E. 1992/26, K. 1992/48, (AMKD., S. 28, C. 2, s. 545).

64. AMK. 9.4.1991 gün ve E. 1990/36, K. 1991/8, (AMKD., S. 27, C. I, s. 306). Benzer gerekçeli bir başka karar için bkz AMK. 12.12.1991 gün ve E. 1991/27, K. 1991/50, (AMKD., S. 27, C. 2, s. 700).

65. Yeniden kanunlaştırmayı Anayasa'yı «ihlal eylemi» olarak nitelendirme ve yaptırım olarak «yokluğu tespit» etme önerisi üzerine bkz. Yıldırım, s. 24.

Anayasa Mahkemesi kararlarının bağlayıcılığı ilkesine aykırılık nedeniyle işlemin yok sayılabilmesi için, öncelikle Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilen bir kurala özdeş ya da benzer nitelikte başka bir kuralın kanunlaştırılması ve böylece Mahkeme kararının etkisiz duruma düşürülmesi ve bu durumun Anayasa'nın 153'üncü maddesinin son fıkrasına ağır aykırılık ya da ihlâl oluşturduğunun Anayasa Mahkemesi'nce belirlenmesi gerekir⁶⁶. Buna göre, Anayasa Mahkemesi'nin Anayasa'nın 153'üncü maddesinin son fıkrasına göre verdiği iptal kararına karşın, daha önce iptal edilen kuralın düzenlediği konuda aynı ya da benzer nitelikte yeni bir yasama işlemi yapılması durumunda Anayasa'ya «açıkca ağır aykırılık» şartı gerçekleşir ve yasama işleminin «yok»luğu söz konusu olur. Anayasa Mahkemesi'nin bu durumda iptal kararı vermesine gerek yoktur. «Yok» işlemin iptali de söz konusu olamayacağına göre, Anayasa Mahkemesi, «yok»luğu belirleyip kuralın hükümsüzlüğünü belirtmelidir⁶⁷.

Anayasa Mahkemesi'nin bir kanunun «yok»luğuna ilişkin kararının etkisi, Resmî Gazete'de yayımlandığı tarihten önceye, yani kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar geri gider ve kanun hukuk âleminde çıktığı andan itibaren «yok» kabul edilir. Yok sayılan kanun hükümlerine göre yapılan işlemler de, kendiliğinden yoklukla sakat olur⁶⁸.

Anayasa Mahkemeleri, açık olarak ya da örtülü biçimde, kararlarıyla bağlı olmadıklarını ve gerekçelerinden, yorumlarından ve daha önceki çözüm biçimlerinden vazgeçebileceklerini varsayarlar⁶⁹. Anayasa, yaşayan bir hukukî işlem olduğuna göre, toplumun gelişip değişmesiyle uyumu sağlayabilmek için, mahkemelerin makul gerekçelerle daha önceki içtihatlarını değiştirebilmeleri olağan karşılanmalıdır. Bununla birlikte, itiraz yoluyla başvuruda, Anayasa Mahkemesi'nin ret kararından sonra «on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda bulunulama»ması (Any. m. 152/sf), hem Anayasa Mahkemesi'ni

66. Bkz. **Aliefendioğlu**, Anayasal Yargıda Yokluk, s. 9. Ayrıca bkz. **Kaboğlu**, Anayasa Yargısı, s. 91.

67. Bkz. **Aliefendioğlu**, Anayasal Yargıda Yokluk, s. 9.

68. Bkz. **Aliefendioğlu**, Anayasal Yargıda Yokluk, s. 9.

69. Bkz. ve karş. **Özbudun-Aliefendioğlu**, s. 192. Karşı görüş için bkz. **Yıldırım**, s. 24.

hem de diğer yargı organlarını hukukun ve toplumun gelişmesinden koparma riskini taşımaktadır⁷⁰.

B. Kararların Zaman Yönünden Etkisi

Anayasa Mahkemesi kararlarının zaman yönünden etkisinin önemi, denetime tâbi normun yürürlüğe girmesinden sonra (**a posteriori**) gerçekleştirilen denetim sonucu verilen Anayasa'ya aykırılık kararlarında ortaya çıkmaktadır. Çünkü, uzun süre uygulanmış bir kanun hükmünün iptali, Anayasa'ya aykırılık kararından itibaren mi (**ex munc**), yoksa iptal edilen metnin yürürlüğe giriş tarihinden itibaren mi (**ex tunc**) etki yaratacağı sorusu ve sorununun cevaplandırılması gerekmektedir.

1982 Anayasası'na göre, «...iptal kararları... Resmî Gazete'de yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazete'de yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez./İptal kararları geriye yürümez» (m. 153/f.3, 5). Anayasa'da, kazanılmış hakları ve hukuk güvenliğini ortadan kaldırmaya ya da toplumun adalet anlayışını zedeleyici sonuçlar doğurmasından kaygı duyulması nedeniyle, Anayasa Mahkemesi'nce verilmiş iptal kararlarının «geçmişe yürümezliği» ilkesi kabul edilmiştir⁷¹. Bu itibarla, bu hükmün amacı, iptal edilen kanuna dayanılarak daha önce yapılan işlemlerin ve kazanılmış hakların geçerliliklerini korumasını sağlamaktır⁷². Başka bir deyişle, bu

70. Bkz. ve karşı. Teziç, Esas Açısından Denetim, s. 36-37; Aliefendioğlu, Denetim Yolu, s. 25; Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 92.

71. Bkz. Aliefendioğlu, İptal Kararlarının Zaman İçinde Etkisi, s. 3.

72. Bkz. Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 94. Ayrıca bkz. Günday, s. 86. «...Her ne kadar Anayasa'nın 153. maddesinin 5. fıkrası(nda) ... Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarının geriye yürütmeyeceği hükmüne bağlanmış ise de; bu hükmün amacı, iptal kararından önce sonuçlarını doğurmuş ve ihtilaf konusu yapılmamış işlemleri iptal kararının etkisinden ayık tutarak kamu düzeninin istikrarını sağlamaktır. Bir başka deyişle bu hükümle, iptal edilen Kanun hükmüne dayalı kazanılmış hakları ve kamu düzeninin istikrarını korumak amaçlanmıştır. Aksine bir anlayış, Anayasa'ya aykırılığı Anayasa Mahkemesi kararı ile sabit olan bir Kanuna dayalı işlemler daima ve doğal olarak iptal kararından önce tesis edilmiş olacağından, davacıların hukukunu etkilememesi sonucunu doğurur./Bu durumda da Anayasa'nın 152. maddesinde yer alan, «Bir davaya bakmakta olan Mahkeme uygulanacak bir Kanun veya Kanun Hükmünde Kararname'nin hükümlerini Anayasa'ya aykırı görürse ... » hükmünün anlamı ve uygulama olanağı kalmaz./Bütün bunlar göstermektedir ki, ihtilaf ko-

kural, kanunların Anayasa'ya uygunluğu karinesine güvenmiş olmayı koruma amacına yöneliktir. Ancak, anılan hükmün anlam ve etkisi hakkında öğretide görüş birliği bulunmamaktadır.

Günday'a göre, «Anayasa Mahkemesi kararlarının «geriye yürümezliği» kuralı, soyut norm denetimi sonucu verilen iptal kararları bakımından geçerlidir. Buna karşılık, «geriye yürümezlik» kuralının, somut norm denetimi sonucu verilen iptal kararları bakımından, yani Anayasa'nın 152 nci maddesi uyarınca bir davaya bakmakta olan mahkeme tarafından itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne götürülen konularda uygulanmasına olanak yoktur. Zira bir davaya bakmakta olan mahkeme, o davada uygulanacak olan kanun hükümlerini Anayasa'ya aykırı görür ya da taraflardan birinin ileri sürdüğü Anayasa'ya aykırılık savının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa'nın 152 nci maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca, dosyayı Anayasa Mahkemesi'ne göndererek, Anayasa Mahkemesi'nin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakmak zorundadır. Aynı maddenin 3 üncü fıkrasına göre ise, Anayasa Mahkemesi'nin kararı esas hakkında karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme Anayasa Mahkemesi'nin bu kararına uymak ve bu karar doğrultusunda hüküm tesis etmek zorundadır. İşte bu nedenle, «geri yürümezlik» kuralının somut norm denetimi sonucu verilen iptal kararları bakımından da uygulanması halinde, Anayasa'nın 153 üncü maddesinin 3 üncü fıkrası hükmü anlamını yitirecektir. Dolayısıyla, somut norm denetimi sonucu verilen iptal kararının bu denetime yol açan davada da uygulanması ve iptal edilmiş olan kanun hükmüne dayanılarak yapılmış ve dava konusu yapılmış olan idari

nusu yapılan tasarrufun dayanağı Kanun veya Kanun Hükmünde Kararname Hükmü Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilirse söz konusu ihtilafı çözmek durumunda olan yargı yeri iptal kararını göz önünde tutmak ve ona uymak zorundadır. Anayasa Mahkemesi'nin ... iptal hükmünün yürürlüğe girmesini ileriki bir tarihe bırakmış olması da açıklanan hukuki durumu değiştirmez./Olayda olduğu gibi yerel mahkeme kararı temyiz edilmekle ihtilaf devam etmekte olmasına göre yukarıda açıklandığı üzere uygulanan Kanun Hükmünün Anayasa'ya aykırılığının ciddi görülmesi halinde temyiz mercince de konunun Anayasa Mahkemesi'ne intikal ettirilmesi ve Anayasa Mahkemesi'nce verilecek iptal kararına uyulması bir hukuki ve Anayasal zorunluluktur.» Dş. 3.D. 24.12.1992 gün ve E. 1991/3391, K. 1992/4040, Dş. Der., S. 87, s. 169). «...Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı kesinleşmiş hukuki durumların sonucunu ortadan kaldırmayacağı gibi, bu hususların yeniden ele alınıp incelenmesine de olanak sağlamaz...» Dş. 4.D. 24.9.1991 gün ve E. 1990/3122, K. 1991/2863, (Dş. Der., S. 84-85, s. 204). Aynı yönde başka bir karar için bkz. Dş. 4.D. 8.10.1992 gün ve E. 1992/54, K. 1992/4250, (Dş. Der., S. 87, s. 249).

işlemin de hukuka aykırı bulunarak iptal edilmesi gerekir»⁷³. Hatta Danıştay, somut norm denetimi sonucu verilen iptal kararının, sadece bu denetime yol açan davada değil ve fakat iptal kararlarının verilmesinden önce açılmış bulunan tüm davalarda da uygulanması gerektiğine karar vermektedir⁷⁴.

Özbudun'a göre, kararların geriye yürütmesi, iptal edilen kanuna dayanılarak «o tarihe kadar yapılmış yüzlerce, binlerce bireysel işlemi geçersiz kılacağı, bu yüzden kişilerin hukuki güvenliği ve hukuk düzeninin istikrarı açısından sakıncalar doğuracağı orta-

73. **Günday**, s. 86-87. «Anayasa'nın 153. maddesine göre, «iptal kararları geriye yürümez» kuralı, itiraz yoluyla yapılan başvurular sonucunda verilen iptal kararları «yönünden» geçerliliğini yitirmektedir. Bu tür iptal kararları en azından başvuruda bulunan mahkemenin bakmakta olduğu dava ya da davalar yönünden geriye yürür niteliktedir. Anayasa'da, «iptal kararları geriye yürümez» genel kuralına aykırı kural getirilmemesi yasal boşluk sayılabilir.» (**Alifendioğlu**, **Anayasal Yargıda Yorum**, s. 20).

74. Bkz. Dş. 8.D. 17.9.1968 gün ve E. 1967/153, K. 1968/2783, (Danıştay Kararları Dergisi, S. 127-130, s. 264); Dş. 5.D. 23.12.1992 gün ve E. 1992/1219, K. 1992/3872, (Dş. Der., S. 87, s. 277). «...28.5.1987 gün ve 19473 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Anayasa Mahkemesi'nin 31.3.1987 gün ve E. 1986/20, K. 1987/9 sayılı kararıyla 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 97. maddesine ... eklenen «... ve belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde yeraltı sularından kamu ve özel kişiler tarafından elde edilen kullanma ve sanayi suları...» ibaresi Anayasa'nın 73. maddesine aykırı bulunarak iptal edilmiştir./Her ne kadar Anayasa'nın 153. maddesinin 5. fıkrası ile ... 2949 sayılı Kanunun 53. maddesinin son fıkrasında, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarının geriye yürülmeyeceği belirtilmişse de, bu hükmün iptal kararlarının ihtilaf haline getirilmemiş muamelelere tesir etmeyeceği manasında anlaşılması gerekir./Aksi halde Anayasa'nın 152. maddesindeki mahkemelerin itiraz yoluyla gönderdikleri işler hakkında Anayasa Mahkemesi'nin vereceği karara kadar davayı geri bırakacağı, ... itiraz yoluyla mahkemelerce gönderilen işlerde işin gelişinden başlamak üzere beş ay içinde Anayasa Mahkemesi'nce karar verilmezse mahkemenin davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandıracağı, ancak Anayasa Mahkemesi kararının esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelmesi halinde, mahkemenin buna uymak zorunda olduğu yolundaki hüküm dayanaksız kalmaktadır./Anayasa Mahkemesi kararları genel nitelikte olduğundan ve Anayasa'nın 153. maddesinin son fıkrası uyarınca yürürlüğünden itibaren Yasama, Yürütme ve Yargı organları ile idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağladığından bahsi geçen iptal kararının yalnız ilgili iş için hüküm ifade edeceği düşünülemez...» Dş. 9.D. 8.12.1987 gün ve E. 1987/3853, K. 1987/3612, (Dş. Der., S. 70-71, s. 464).

dadır»⁷⁵. Buna karşılık **Teziç'e** göre, iptal kararının geriye yürümezliğini mutlak olarak anlamak ya da kabul etmek mümkün değildir. «İptal kararlarının kesin hüküm halini almış yargı ve idare kararları saklı kalmak koşulu ile geriye yürüdüğünü kabul etmek gerekir»⁷⁶.

Gerçekten, iptal kararlarının geriye yürümesi de geriye yürümemesi de hukuk âleminde farklı sonuçların doğmasına yol açmaktadır. Ancak, iptal kararından önce tamamlanmış, kazanılmış hak halini almış durumların olumsuz yönde etkilenmemesi amacıyla yönelik olarak, iptal kararlarının geriye yürütülmemesi yerinde görülmekle birlikte, aleyhe gerçekleşmiş durumların sürekliliğine yol açması bakımından eleştirilebilir. Örneğin, iptal kararından önce, Anayasa'ya aykırılığı nedeniyle iptal edilen kanuna göre vergi borcunu ödeyen yükümlüler ile, iptal kararına kadar vergi borcunu ödemeyip iptal kararı ile bu borçtan kurtulan yükümlüler arasında doğan eşitsizlik ve adaletsizlik iptal kararının geriye yürümemesi nedeniyle sürekli hale gelecektir. Hukuka güven ve istikrar amacıyla kabul edilmiş olan iptal kararının geriye yürümemesi, böyle bir durumda tam aksi yönde bir işleve sahip olacaktır. Başka bir deyişle, hukuka güveni ve istikrarı zedeleyecektir. O halde, iptal kararlarının geriye yürümezliği ilkesinin yeniden gözden geçirilmesinde yarar vardır.

Öğretide tartışmalı olan bir başka sorun da Anayasa Mahkemesi iptal kararlarının «gerekçesi yazılmadan açıklanamaması» (Any. m. 153, f.3) kuralından kaynaklanmaktadır. 1961 Anayasasının ilk metninde, «iptal kararlarının verildikleri tarihte yürürlüğe girmesi» esası kabul edilmişti (1961 Any. m. 152, f.2). O dönemde, bu kurala karşı, «iptal kararının verildiği tarihte gerekçe açıklanmadığından iptal sebepleri bilinmemekte ve parlamento Anayasa'ya uygun yeni bir kanunu hemen çıkaramamakta, böylece hukuksal bir boşluk oluşturmaktadır» görüşü ileri sürülmekteydi⁷⁷. 1971 de Anayasa'da bu görüş doğrultusunda değişiklik yapılarak «iptal

75. Özbudun, s. 384.

76. Bkz. **Teziç**, Anayasa Hukuku, s. 218. Aynı yönde bkz. **Kıratlı**, s. 180; **Yıldırım**, s. 21. Örneklerle bu görüşün savunulması için bkz. **Azrak**, İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği, s. 151-168; **Uler**, s. 515-538; **Bilge**, s. 359-368; **Kuzu**, Geriye Yürümezlik Sorunu, s. 185-226; **Cansel**, s. 93-102; **Aliefendioğlu**, İptal Kararlarının Zaman İçinde Etkisi, s. 4 vd.

77. **Aliefendioğlu**, Temel Hak ve Özgürlükler, s. 44; **Karar Alma Süreci**, s. 186.

kararı, gerekçesi yazılmadan açıklanamaz. Resmî Gazete’de yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer» ilkesi kabul edildi (1961 Any. m. 152/f.1, 2). Bu kuralı 1982 Anayasası da devam ettirmekle, Anayasa’ya aykırı bulunarak iptal edilen kanunların, iptal hükmünün Resmî Gazete’de yayımlanmasına kadar yürürlükte kalmasına neden oldu.

«Resmî Gazete»de yayımlanma kriteri, yürürlük bakımından, şu iki sonucu ortaya çıkarmaktadır. Birincisi, iptal kararı gerekçesi yazılmadan açıklanamayacağına göre, karar tarihi ile Resmî Gazete’de yayımlanma tarihi arasındaki süre sorundur. Anayasa bu bakımdan en çok süreyi öngörmediğinden, bu süre uzayabilmektedir. İkincisi, iptal hükmünün iptal kararlarının Resmî Gazete’de yayımlandığı tarihte yürürlüğe gireceği ilkesine şu istisna getirilmiştir: «Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazete’de yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez» (Any. m. 153, f.3).

İptal kararının yürürlüğe girmesinin ertelenmesi yoluyla, derhal yürürlüğe girmesiyle hukuk boşluğu doğurabileceği, bunun kamu düzenini tehlikeye düşürebileceği, kamu hizmetlerini aksatabileceği gerekçesiyle, kanun koyucunun gereken düzenlemeyi yapmasına imkân sağlanması amaçlanmaktadır⁷⁸. Ancak, uygulamada Anayasa Mahkemesi tarafından verilen süre içerisinde gerekli düzenlemeyi yapmada kanun koyucunun duyarlı davranmadığı bilinmektedir⁷⁹.

Uygulamada ortaya çıkan bir başka sorun, Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararının yürürlüğe girme tarihini ertelemesi durumunda İdarenin iptal kararının yürürlüğe gireceği tarihe kadar iptal olunan kanunu uygulayıp uygulayamayacağıdır⁸⁰. Başka bir deyişle, bir kanun hükmü Anayasa Mahkemesi’nce Anayasa’ya aykırı bulunarak iptal edildiğinde ve iptal kararının yürürlüğe girme tarihi de ertelendiğinde, idare iptal kararının yürürlüğe gireceği tarihe kadar iptal edilmiş bulunan bir kanun hükmünü uygulamaya devam edebilecek midir? Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu

78. Bkz. **Kaboğlu**, Anayasa Yargısı, s. 95; **Özbudun**, s. 383; **Teziç**, Anayasa Hukuku, s. 214.

79. Bkz. **Teziç**, Anayasa Hukuku, s. 215.

80. Bu konuda bkz. **Aliefendioğlu**, İptal Kararlarının Zaman İçinde Etkisi, s. 10-11.

bir kararında, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı yürürlüğe girinceye kadar iptal edilen kanun hükmünün uygulanacağı görüşünü benimsemiştir⁸¹. Ancak daha sonraki bazı Danıştay kararlarında, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararının yürürlüğe gireceği tarihi ileriye dönük olarak ertelenmiş bulunmasının öncelikle Yasama Organına aynı konuda, iptal kararının gerekçesine uygun olarak yeni düzenleme için imkân tanımak olduğu kabul edilerek, iptal edilmiş bir kanun hükmünün iptal kararının yürürlüğe girmesinden önce de uygulanmasının mümkün olmadığı sonucuna varılmıştır⁸². Öğretide de Uler, iptal kararının yürürlük tarihinin ertelenmesinin sadece Yasama Organına yönelik olduğunu, bu nedenle İdarenin iptal kararı ile bağlı olacağı ve iptal edilmiş bulunan kanunu artık uygulayamayacağı görüşünü savunmaktadır⁸³. Ancak Anayasa'nın 153'üncü maddesinin 3'üncü ve 4'üncü fıkraları karşısında bu görüşe katılmak mümkün değildir. Çünkü, Anayasa'nın 153'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası ile Anayasa Mahkemesi'ne tanınmış bulunan iptal kararının yürürlük tarihini erteleme imkânının amacı, aynı maddenin 4'üncü fıkrasında da açıkca belirtildiği üzere, bir hukukî boşluk doğmasını önlemektir. Başka bir deyişle, Anayasa koyucu hukukî boşluğu önleme düşüncesine ağırlık vermiş ve salt hukukî boşluğun oluşmasını önlemek amacıyla iptal

81. «... Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı yürürlüğe girinceye kadar iptal edilen kanun hükmünün uygulanmasına devam edileceği açıktır ...» Dş. DDGK. 3.12.1982 gün ve E. 1982/128, K. 1982/446, (Dş. Der., S. 50-51, s. 150 vd.).

82. Özellikle 5. Daire, Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmiş olan bir Kanun Hükmünün, iptal kararı henüz yürürlüğe girmemiş olsa dahi, yargı yerlerinin bakmakta oldukları davalarda uygulanamayacağı görüşündedir. 5. Daireye göre, «... Anayasa Mahkemesi'nce bir kanunun veya KHK'nın tümünün ya da bunların belirli hükümlerinin Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edildiği bilindiği halde, eldeki davaların Anayasa'ya aykırılığı saptanmış olan kurallara göre görüşülüp çözümlenmesi, Anayasa'nın üstünlüğü prensibine ve hukuk devleti ilkesine aykırı düşeceği için uygun görülemez... Anayasa Mahkemesi'nin, iptal kararının yürürlüğe gireceği tarihi ileriye dönük olarak ertelemiş bulunmasını öncelikle yasama organına aynı konuda, iptal kararının gerekçesine uygun olarak yeni bir düzenleme için olanak tanımak ve ortada hukukî bir boşluk yaratmamak amacına yönelik olup yargı mercilerinin bakmakta oldukları uyumsuzluklarda hukuka ve Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilmiş kuralları uygulaması ve uyumsuzlukları bu kurallara göre çözümlemesi sonucunu doğurmaz...» Dş. 5.D. 13.11.1989 gün ve E. 1989/779, K. 1989/1919, (Dş. Der., S. 78-79, s. 262). Ayrıca bkz. Dş. 5.D. 23.12.1992 gün ve E. 1992/1219, K. 1992/3872, (Dş. Der., S. 87, s. 272 vd.).

83. Bkz. Uler, s. 527.

edilmiş bulunan bir kanun hükmünün iptal kararının yürürlüğe girmesine kadar uygulanmasına devam olunmasına göz yummuştur. Kuşkusuz Anayasa koyucunun bu tercihini Anayasa'nın Üstünlüğü ilkesi ile bağdaştırmak çok güçtür. Fakat Anayasa koyucunun bu tercihini yansıtan Anayasa'nın 153'üncü maddesinin 3'üncü ve 4'üncü fıkralarından hareketle Anayasa'nın Üstünlüğü ilkesi ile bağdaşabilecek bir sonuca ulaşmak da mümkün değildir. Özetle, iptal edilmiş bulunan bir kanun hükmü, Anayasa'nın Üstünlüğü ilkesi ile bağdaşmasa bile, iptal kararı yürürlüğe girinceye kadar idarece uygulanabilecektir⁸⁴.

Anayasa Mahkemesi karar verdiği halde, gerekçe yazımı nedeniyle, Resmî Gazete'de yayımının gecikmesi, buna ek olarak yürürlük tarihinin bir yıl sonrası olarak kararlaştırılabilmesi, üstelik yasama organının bu süre içerisinde bile düzenleme yapmama ihtimali söz konusu olduğunda iptal edilmiş olan bir kanunun hukuk alanında iki yıl-üç yıl gibi uzun bir süreyle tutulması Anayasa Yargısı'nın amaç ve işleviyle bağdaşmaz⁸⁵. Burada, iptal kararının karar tarihinde yürürlüğe girmesi önerisi⁸⁶ yanında, Anayasa Mahkemesi'nin erteleme yetkisini «ancak çok istisnai olarak ve iptal kararının derhal yürürlüğe girmesi ile kamu düzeni bakımından gerçekten tehlikeli bir boşluğun doğabileceği durumlarda kullanma»sı gerektiği görüşüne⁸⁷ işaret etmekte yarar vardır.

Bir kanun Anayasa Mahkemesi'nce iptal edildiğinde, iptal olunan kanunun yürürlükten kaldırdığı kanunlar kendiliğinden yürürlük kazanamazlar. Bu nedenle, İdare iptal edilen kanun ile yürürlükten kaldırılmış bulunan kanunları, iptal kararının yürürlüğe girmesinden itibaren uygulayamaz.

C. Yürürlüğün Durdurulması

İptal kararlarının geriye yürümezliği ilkesi, Anayasa'ya uygunluk karinesine güveni ve özellikle kazanılmış hakları zedelememe düşüncesiyle konulmuştur. Ancak, ilkenin özellikle, yürütme ve yasama organı tarafından keyfilik gerekçesi olarak kullanılması da

84. Bkz. Günday, s. 88-89.

85. Bkz. Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 96.

86. Bkz. Alifendioğlu, Karar Alma Süreci, s. 186 ve diğer öneriler için bkz. s. 184-187.

87. Özbudun, s. 383.

mümkündür. Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmesine rağmen, iptal tarihi ile iptal kararının yürürlüğe gireceği tarih arasında, geriye yürümezlik ilkesinin konuluş amacıyla çelişen tutum ve davranışların, özellikle iptal kararına karşı hile (= dolanma) hallerinin korunmasına da Anayasa ve kanun koyucunun bilerek açık kapı bırakmak istediği de söylenemez.

Bu bağlamda, Anayasa Mahkemesi'nin, Anayasa'ya uygunluğunu denetlediği normun yürürlüğünü durdurup durduramayacağı sorunu gündeme gelmektedir. Bu konuda, ne Anayasa'da ne de Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluş Kanunu'nda açık bir hüküm bulunmaktadır. Konu önüne geldiğinde Anayasa Mahkemesi, «Yüksek Mahkeme'nin böyle bir karar verebilmesi ancak Anayasa ile bu yetkinin açıkca tanınmış olması ile mümkün olduğu» gerekçesiyle yürütmenin durdurulması talebini reddetmiştir⁸⁸. Öğretide ise, bu görüşü paylaşılanların⁸⁹ yanında Anayasa Mahkemesi'ne böyle bir yetki tanınmamış olmakla birlikte, kanunun uygulanmasını durdurmayı engelleyecek bir kuralın bulunmadığı; Anayasa'ya aykırı kanunları iptal etmeye yetkili olan Mahkemenin, yürürlüğünü geçici bir süre için durdurmaya da yetkili olduğu ve istisnai durumlarla sınırlı kalmak kaydıyla yürütmenin durdurulmasına karar verebileceği yönünde görüşler daha yaygın biçimde savunulmuştur⁹⁰.

88. AMK, 6.4.1972 gün ve E. 1972/13, K. 1972/18, (AMKD., S. 10, s. 273 vd.); AMK, 24.5.1977 gün ve E. 1977/60, K. 1977/81, (AMKD., S. 15, s. 358 vd.); AMK, Müteferrik Karar, 1.8.1985 gün ve E. 1985/659, K. 1985/4, (RG. 18.10.1985-18902).

89. Örnek olarak Güran, Anayasa Yargısı'nda yürütmeyi durdurma yetkisinin gerekliliğini savunmakla birlikte, özellikle 1982 Anayasası'nın «kısıtlanmış» Anayasa Yargısı modelinde böyle bir yetkinin yorum yoluyla, hatta kanun koyucunun iradesiyle tanınamayacağını, bunun bir Anayasa değişikliğini gerektirdiğini ileri sürmektedir. Bkz. Güran, Yürütmenin Durdurulması, s. 158-159; Anayasa Mahkemesi'nin İşlevi, s. 196. Ayrıca bkz. Özay, s. 347-362; Kuzu, 1982 Anayasası, s. 207-211; Odyakmaz, s. 152-160.

90. Bkz. ve karşı. Aliefendioğlu, Karar Alma Süreci, s. 186; Anayasal Yargıda Yorum, s. 20, 21; Yürürlüğün Durdurulması, s. XXVIII, XXIX; Özbudun, s. 394-395; Teziç, Anayasa Hukuku, s. 219-221; Esas Açısından Denetim, s. 37-38; Boyacıoğlu, s. 208; Şekerci, Yürütmenin Durdurulması, s. 358-363. Cansel, s. 102-104; Gören, s. 240. Ayrıca öneri için bkz. Yayla, Anayasa Yargısı ve Hukuk Devleti, s. 2. Ayrıca bkz. Bilgen, s. 171-187.

Nihayet, Anayasa Mahkemesi, önceki kararlarından vazgeçerek Anayasa'ya uygunluğunu denetlediği kanunların yürürlüğünün durdurulmasına karar vermiştir⁹¹.

Anayasa Mahkemesi, içtihadi yetki yoluyla verdiği yürürlüğün durdurulmasına ilişkin kararının gerekçesini⁹², hukuk devleti, hak arama özgürlüğü ve hukukun üstünlüğü kavramları bağlamında formüle etmiştir. Anayasa'da 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 Anayasa Mahkemesi, yürürlüğü durdurmayı, yargısal denetimin etkinliğinin özünde var olan bir araç olarak görmektedir. Anayasa yargısını harekete geçirmenin amacı, Anayasa'ya aykırı olan kanunların bir an önce uygulanmasına son verilmesi olup, bu da yürürlüğün durdurulması ile gerçekleşir. Yürürlüğü durdurma yetkisine ilişkin bir kuralın bulunmamasını bir «boşluk» olarak nitelendiren Mahkeme, pozitif hukuk kurallarına yollama yaparak, genel ilkeler çerçevesinde yargıcın hukuk yaratma yetkisini vurgulamakta, içtihat yoluyla yürürlüğü durdurma kararı verme yetkisini kendisinde görmektedir. Aksi yönde bir düzenleme bulunmaması da, bu içtihadi yetkinin dayanağını oluşturmaktadır.

Ayrıca itiraz yoluna başvuran mahkemenin, davayı Anayasa Mahkemesi kararına kadar geri bırakabilmesini (Any. m. 152) bir tür yürürlüğün durdurulması olarak niteleyen Yüksek Mahkeme'ye göre bu yetkinin kendisine tanınmaması «düşünülemez». Uygunluk denetimleri sırasında, «insan yaşamının, Devlet'in ve Ulus'un yüksek çıkarlarının söz konusu olduğu durumlarda kararlarıyla gerekli önlemleri alma yükümlülüğü»nü, hukukilik ölçütünü de aşarak belirten Anayasa Mahkemesi, «yasama organının, Anayasa Mahke-

91. AMK. 21.10.1993 gün ve E. 1993/33, K. 1993/40-1, (RG. 23 Ekim 1993 - 21737, s. 7-8). Anayasa Mahkemesi'nin yürürlüğün durdurulmasına ilişkin kararı üzerinde ilk olumlu değerlendirmeler için bkz. L. Duran, «Yasama İşleminin Askıya Alınması», (Cumhuriyet, 7 Kasım 1993); K. Yenice, «Anayasa Mahkemesi'nin Yerinde Kararı», (Cumhuriyet, (Olaylar ve Görüşler), 10 Ocak 1994).

92. AMK. 21.10.1993 gün ve E. 1993/33, K. 1993/40-2, (RG. 6.11.1993 - 21750). Metin için ayrıca bkz. Anayasa Mahkemesi Bülteni, Ocak 1994, S. I, s. 3-8 (Üç üye ilke kararına katılmamıştır).

mesi kararlarına karşın, aynı konuyu, benzer içerikte yeniden yasalastırması» olgusuna işaretle yürürlüğün durdurulmasını gerekli-lik ve önemi açısından da ortaya koymaktadır⁹³.

Anayasa Mahkemesi, daha sonraki yürürlüğün durdurulması taleplerini çoğunlukla reddetmesine karşın⁹⁴, bazı davalarda yürürlüğün durdurulması kararları da vermiştir⁹⁵.

Anayasa Mahkemesi kararları hakkında şimdilik şu tespitler yapılabilir : Birincisi, yürürlüğün durdurulması kararlarında önce çıkarılan ilke, ilgili hükmün «uygulanmasından doğabilecek ve ileride giderilmesi güç ve imkânsız durum ve zararları önlemek»tir. Oysa Yüksek Mahkeme'nin bu ilkeyi, ilgili hükmün «Anayasa'ya aykırılığı açıkca görülmesi» gerektiği ölçütüyle tamamlaması yerinde olacaktır. İkincisi, hepsi oyçokluğuyla ve daha çok Kanun Hükmünde Kararname üzerine verilen yürürlüğün durdurulması kararlarında dava hep iptal ile sonuçlanmış olmakla birlikte, kimi zaman her iki karar arasında pek zaman farkı bulunmamaktadır. Bu durumda yürürlüğün durdurulmasından kaçınmak yerinde olur. Üçüncüsü, sistemimizde ön denetim yolunun bulunmaması nedeniyle Anayasa Mahkemesi'nin yürürlüğün durdurulması yetkisini içtihat yoluyla kendisine tanımış olması olumlu bir aşamadır. Ancak bunun tamamen istisnai durumlara özgülenmesi gereği de açıktır⁹⁶. Çünkü, yürürlüğünün durdurulmasına karar verilen fakat iptal edilmeyen bir kanun veya kanun hükmünün yürürlüğe girişini erteleme anlamına gelen böyle bir yetkinin kullanılması ayrı bir «kuvvetler ayrılığı» tartışmasını gündeme getirecektir.

93. Bkz. **Kaboğlu**, Anayasa Yargısı, s. 100. Anayasa Mahkemesi'nin anılan ilke kararını, öğretideki görüşleri ve Anayasa Yargısı pratiğini göz önüne alarak irdeleyen ve değerlendiren incelemeler için bkz. **Sancar**, s. 153-171; **Korkut**, s. 141-147.

94. 15.6.1994 günlü kararında, 3987 sayılı Kanunun yürürlüğünü durdurma talebini reddetti. Ayrıca, 530 ve 546 sayılı Kanun Hükmünde Kararnme'lerin yürürlüğünü durdururken, 527, 528, 529, 532, 534, 535 ve 536 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamelerin yürürlüğünü durdurma taleplerini reddetmiştir.

95. Anayasa Mahkemesi, 4061 sayılı 1995 Yılı Bütçe Kanunu'nun bazı maddelerinin Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla açılan iptal davasında da yürürlüğün durdurulmasına karar vermiştir. Bkz. AMK. 13.6.1995 gün ve E. 1995/2, K. YD. 1995/1, (RG. 17.6.1995-22316). Ayrıca bkz. 11.4.1994 gün ve E. 1994/43, K. 1994/42-1, (RG. 15.4.1994-21906).

96. Bkz. **Kaboğlu**, Anayasa Yargısı, s. 101; **Aliefendioğlu**, Yürürlüğün Durdurulması, s. XXIX.

Vergi ödevine ilişkin kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi çerçevesinde açılan davalarda yürürlüğün durdurulması talebinde bulunulmamıştır. Devletin genel ve süreklilik arzeden gelir kaynağı olan vergilere ilişkin kanunların yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmesi, devletin işleyişini önemli ölçüde aksatacağından, kural olarak bu yönde bir kararın verilmesi düşünülemez. Ancak, temel hak ve özgürlükleri kullanılamaz hale getiren bir vergi kanunun, Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi söz konusu olduğunda, yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmesi mümkündür.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KANUNLARININ ANAYASA'YA UYGUNLUĞUNUN YARGISAL DENETİMİNDE YARARLANILAN ÖLÇÜ NORM VE İLKELER

I. GENEL AÇIKLAMA

Bireylerin kendilerine hizmet etmesi için kurdukları bir örgüt olan devletin, varlığını sürdürebilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Bu açıdan vergilendirme yetkisinin kullanılması siyasal bir zorunluluktur. Başka bir deyişle, vergilendirme, devletin üstlendiği görevleri yerine getirebilmesi için yapacağı harcamaların karşılanması için vazgeçilmez aracıdır. Devletin, gelirleri düzenli vergilerle karşılanan bir «vergi devleti» haline gelmesinden bu yana vergilere yönelik düzenlemeler ve bu düzenlemelerin uygulanmasından ortaya çıkan sorunlar geniş kitleleri yakından ilgilendirmekte ve etkilemektedir. Vergilendirmenin, kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yöneltilen en etkin müdahalelerden biri olduğundan, Anayasa'larda düzenlenmesi ve bir takım güvence mekanizmalarına kavuşturulması gerekmektedir. Dolayısıyla, devlet organlarının vergilendirme ile ilgili düzenlemelerde bulunurlarken uymakla yükümlü oldukları ilkeler Anayasa'larda belirtilmektedir. Bu özelliği ve önemi nedeniyle, vergilendirme yetkisinin kanunlar aracılığıyla kullanılması gerekmektedir.

Aslolan, kanunların Anayasa'da ve İçtüzük'te belirlenen kuralara uygun olarak kabul edilmesi ve yürürlüğe girmesidir. Ancak çeşitli nedenlerle, Anayasa'ya aykırı olan ya da olduğu iddia edilen vergi kanunlarının yürürlüğe girmesi de mümkündür. İşte böyle bir durumda Anayasa Mahkemesi'nin, önüne gelen herhangi bir vergi kanununun Anayasa'ya uygunluğunun denetlenmesinde bir takım ölçü normlardan ve genel ilkelerden yararlanması gerekmektedir. Bu bölümde, Anayasa Mahkemesi'nin vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimini yaparken yararlandığı ölçü normlar ve genel ilkeler üzerinde anahatları ile durulacaktır.

II. ANAYASA'YA UYGUNLUĞUN BELİRLENMESİNDE ESAS ALINAN ÖLÇÜ NORMLAR

A. Genel Çerçeve

Bir kanunun Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi, aynı zamanda Anayasa'nın da yorumlanması demektir. Bu yorumlama yapılırken, kanunun içeriğinin hangi yönlerden Anayasa'ya aykırı olduğunun belirlenmesi gerekir. Başka bir deyişle, Anayasa'ya uygunluk denetiminde, denetim konusu olan normun ne tür norm veya normlara uygun olması gerektiği araştırılmaktadır. O halde, denetim konusu normun kendisine uygun olması gerektiği norm veya normların, yani «ölçü normlar»ın neler olduğunun bilinmesi gerekir. Kanun'ların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetiminde ilk akla gelen ölçü norm, elbette Anayasa'nın kendisidir¹. Ancak, Anayasa dışında bazı ölçü normlara da ihtiyaç duyulmakta ve başvurulmaktadır. Nitekim, bazı ülkelerde Anayasa'lar kendileri dışında bir takım ölçü normlar belirledikleri gibi, bazı ülkelerde de Anayasa'nın açık hükümleri yanında bazı ölçü normlar da yargı kararları yoluyla oluşmaktadır². İşte, ister Anayasa'nın kendisiyle sınırlı olsun, ister ona Anayasa veya yargı kararları yoluyla eklenen diğer ilke ve kuralları da içine alsın, Anayasa'ya uygunluk denetiminde kullanılan ölçü normların tümü, «Anayasallık bloku»³ adı verilen normlar kümesini oluşturmaktadır.

Ülkemizde 1982 Anayasası'na göre, Anayasa metninin kendisi dışında, Anayasallık blokuna dahil normların, uluslararası sözleşmeler, hukukun genel ilkeleri başlıkları altında incelenmesi mümkündür.

1. **Duran**, «Anayasa ve Kuruluş Kanunu yalın ve kesin biçimde «Anayasa'ya uygunluk» veya «aykırılık»tan söz ettiğine göre referans normlar Anayasa maddelerinden ibarettir» demektedir. (**Duran**, Anayasa Yargısı'nın İşlevi, s. 9).
2. Bu durumlara örnek düzenleme ve gelişmeler için bkz. **Özbudun**, s. 354. **Duran**'a göre, «Yüksek Mahkemenin Anayasa'ya uygunluk yargılamasında, yürürlükteki Kanun'lardan, Yüksek Mahkemelerin içtihatlarından, milletlerarası metinlerden ve karşılaştırmalı hukuk verilerinden, esas hükmünü destekleyici ve doğrulayıcı nitelikte ve ek gerekçeler olarak yararlanabileceği kuşkusuzdur.» (**Duran**, Anayasa Yargısı'nın İşlevi, s. 9).
3. Bkz. **Özbudun**, s. 354. Bu konuda geniş bilgi için bkz. **Necmi Yüzbaşıoğlu**, Türk Anayasa Yargısı'nda Anayasallık Bloku, (İÜHF. Yayını), İstanbul 1993.

B. Anayasa

Anayasa, denetimine tâbi kılınmış yasama işlemlerini denetlemek için Anayasa Mahkemesi'nce kullanılan ölçü normların başında gelmektedir. Çünkü, Anayasa hükümleri, Yasama, Yürütme ve Yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Ayrıca, kanunlar Anayasa'ya aykırı olamaz (Any. m. 11).

Anayasa, kamusal erklerin örgütlenmesine, Devlet organları ve Devlet organlarıyla yerinden yönetim organları arasında yetkilerin paylaşımına, normların hazırlanma sürecine ilişkin kurallar yanında bir takım ilkeleri, hakları ve özgürlükleri de kapsamaktadır. Hatta kimi Anayasa'ların Başlangıç kısmı da referans metni ya da ölçü norm sayılmaktadır. Nitekim 1982 Anayasası'na göre, Anayasa'nın dayandığı temel görüş ve ilkeleri belirten başlangıç kısmı, «Anayasa metnine dahildir» (m. 176). Bu hüküm karşısında Anayasa Mahkemesi'nin Başlangıç ilkelerini referans norm olarak kullanması doğaldır⁴.

Kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetiminde referans metninin geniş anlamda Anayasa olması, bundan her davada bütün olarak yararlanıldığı anlamına gelmemektedir. Çünkü, Anayasa'ya aykırılık iddiasına konu olan denetlenecek norm, her zaman Anayasa'nın tamamını ilgilendirecek nitelikte değildir. Başka bir deyişle, Anayasa'ya uygunluk denetiminde, Anayasa'nın belirli kural, ilke, kavram ve kurumlarından yararlanılmaktadır.

C. Uluslararası Sözleşmeler

Anayasa, uluslararası hukukla iç hukukun ilişkisi hakkında genel bir kural koymamıştır⁵. Anayasa Mahkemesi, uluslararası hu-

4. Bkz. Özbudun-Aliefendioğlu, s. 186; Teziç, Esas Açısından Denetim, s. 27; Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 76. Bu konuda ayrıca bkz. Duran, Anayasa Yargısı'nın İşlevi, s. 9-12.

5. Bu konuda Anayasa'da mevcut olan tek hüküm, usulüne uygun olarak yürürlüğe konulmuş uluslararası andlaşmaların «kanun hükmünde» olduğunu belirten 90'ıncı maddenin son fıkrasıdır. Bu hüküm karşısında Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası andlaşmaların hukuk kuralları hiyerarşisi içinde yeri doktrinde tartışmalı olmakla beraber, Türk pozitif hukukuna göre andlaşmaların kanunlardan, hele Anayasa'dan üstün değil, kanunlarla eşdeğerli olduklarıdır. «Kanun hükmün-

kuk kurallarını bağımsız ölçü norm değil, ancak «destek ölçü norm» olarak kullanılmaktadır⁶. **Özbudun'a** göre, Anayasa'da konuya ilişkin bir kural bulunmaması nedeniyle, «yürürlükteki Türk pozitif hukuku bakımından milletlerarası hukukun, Anayasa'ya uygunluk denetiminde genel ve bağımsız bir ölçü norm olarak kabul edilmesi mümkün» olmamakla birlikte, 1982 Anayasası'nın yollama yaptığı dört alanda (Any. m. 15, 16, 42 ve 92), ilgili uluslararası hukuk kurallarının ölçü norm olarak kullanılabilmesi mümkündür⁷.

Anayasa Mahkemesi'nin kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetiminde kullanacağı insan haklarına ilişkin uluslararası metinler ayrı bir öneme sahiptir. Uluslararası insan hakları sözleşmelerinin, Anayasa'ya uygunluk denetiminde genel olarak uluslararası andlaşmaları aşan özelliği, bunların Anayasal düzeyde referans metinler olarak kullanılmalarını gerekli kılmaktadır. Kaldı ki, Anayasa'nın 2'nci maddesinde Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılan «insan haklarına saygı» ilkesi, sadece insan haklarını koruyan iç hukuk kurallarına değil, Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası insan hakları sözleşmelerine de saygıyı içermektedir⁸.

Vergilendirme yetkisinin kullanılmasının ve dolayısıyla vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun denetlenmesinde ölçü norm

de» deyimini başka türlü yorumlamak mümkün değildir. Bu durumda bir kanunla, Türkiye'nin taraf olduğu bir uluslararası andlaşma hükmünün çatışması halinde, sorunun, öncelik-sonralık ve özellik-genellik kuralları çerçevesinde çözülmesi gerekmektedir. (Bkz. **Özbudun**, s. 355).

6. «Milletlerarası hukuku, Devletlerin taraf oldukları iki veya çok taraflı andlaşmalar, milletlerarası teamüller (örf ve âdet), medenî milletlerce kabul edilen ve temel hukuk prensiplerinden bulunan, iyiniyet, ahde vefa, kazanılmış haklara saygı, Devletler Hukukunun iç hukuka üstünlüğü ilkeleri ve yardımcı kaynak sayılan ilmi ve kazaî içtihatlar oluşturmaktadır...» AMK, 13.6.1985 gün ve E. 1984/14, K. 1985/7, (AMKD., S. 21, s. 168); AMK, 9.10.1986 gün ve E. 1986/18, K. 1986/24, (AMKD., S. 22, s. 255).
7. **Özbudun**, s. 356. Ölçü norm üzerine uluslararası belgeler konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. **Yüzbaşıoğlu**, s. 25-78. Ayrıca bkz. **Özbudun-Aliefendioğlu**, s. 187; **Çağlar**, s. 10.
8. Bkz. **Kaboğlu**, Anayasa Yargısı, s. 79-80. Bu konuda daha ayrıntılı bilgi ve öğretilerdeki tartışma için bkz. **Özbudun**, s. 356-357; **Kaboğlu**, Özgürlükler Hukuku, s. 132-133.

olarak uluslararası insan hakları⁹ sözleşmelerinden yararlanabilmesine yönelik olarak şu örnekler üzerinde durulabilir. 10 Aralık 1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nin 17'nci maddesinde (f.2) «hiç kimse keyfi olarak mal ve mülkünden mahrum edilemez» hükmü getirilmiştir. 20 Mart 1952 tarihli İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmeye Ek Protokol'ün 1'inci maddesinde de şu hüküm yer almaktadır: «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 mahrum edilebilir. Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin 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 hâlel getirmez.»

Bu hükümlerle, devletlerin vergilendirme yetkilerine saygı gösterilmekle birlikte, bu yetkilerin keyfi olarak kullanılmasının insan haklarına ters düşeceği belirtilmektedir¹⁰.

Uluslararası sözleşmelerin Anayasa Mahkemesi'nce referans metni olarak değerlendirilmesi sorunu, hukukun genel ilkelerinin ölçü norm olarak kullanılmasıyla sıkı bir ilişki içindedir. Çünkü, hukukun genel ilkeleri, evrensel nitelik taşıyan ilkelere¹¹.

D. Hukukun Genel İlkeleri

1961 ve 1982 Anayasaları «hukukun genel ilkeleri»nden doğrudan doğruya söz etmemiş olmakla beraber, 1961 Anayasası'nın 132'nci ve 1982 Anayasası'nın 138'inci maddeleri, bu ilkelere hâkim tarafından bir hukuk kaynağı olarak yararlanabileceğini ima etmektedir. 1982 Anayasası'nın 138'inci maddesine göre (f. 1), «hâkimler ... Anayasa'ya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanî

9. 1789 İnsan ve Vatandaş Hakları Beyannamesi'ne göre, «Kamu gücünün sürdürülmesi ve idare giderleri için ortak bir vergi zorunludur. Bu vergi tüm vatandaşlar arasında güçleriyle orantılı olarak dağıtılmalıdır» (m. 13). «Bütün vatandaşların bizzat ya da temsilcileri aracılığıyla, ortak verginin gerekliliğini belirlemek, buna özgürce rıza göstermek, kullanımını izlemek, miktarını, matrahını, tahakkuk biçimini ve süresini belirlemek hakları vardır» (m. 14).

10. Bkz. Çagan, Vergilendirme Yetkisi, s. 28.

11. Bkz. Kaboğlu, Anayasa Yargısı, s. 80.

kanaatlerine göre hüküm verirler.» Burada Anayasa ve kanunun dışında «hukuk»tan ayrıca söz edilmiş olması, salt kanuncu bir anlayışın benimsenmemiş olduğuna işarettir. Bu hükme göre, anayasa yargısı da dahil olmak üzere her düzeydeki yargı organlarında görev yapan hâkimler, yazılı hukuk kurallarının yanında, hukukun genel ilkelerini de dikkate almak zorundadırlar. Ayrıca, hukukun genel ilkelerine bağlılığın, «hukuk devleti» kavramı içinde mevcut olduğu da söylenebilir. Başka bir deyişle, 138'inci maddede «hukuk» deyimini kullanılmış olmasaydı bile, hukuk devleti kavramından hareketle hukukun genel ilkelerinin uygulanması gene de mümkün olurdu¹².

Hukukun genel ilkelerinin tam ve herkesce kabul edilebilecek bir tanımını yapmak kolay olmamakla birlikte¹³, 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. Anayasa Mahkemesi de, muhtemelen bu tanımdan esinlenerek, hukukun genel ilkelerini, «hukukun bilinen ve tüm uygar ülkelerin benimseyip uyduğu ilkeler» olarak tanımlamıştır¹⁴.

Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti kavramından hukukun genel ilkelerini çıkarmakta ve hem 1961 hem de 1982 Anayasa'ları dönemlerinde verdiği çeşitli kararlarında hukukun genel ilkelerinden destek ölçü norm olarak yararlanmaktadır¹⁵. Hattâ zaman zaman bu ilkelerin Anayasal hükümlerinden de önde önde geldiği yolunda ifadeler kullanmaktadır. Örneğin, bazı kararlarında «hukuk devletin, Anayasa'nın açık hükümlerinden önce hukukun bilinen ve

12. Bkz. **Esen**, Anayasa'nın Yorumlanması, s. 60; **Özbudun**, s. 96.

13. Fransız devletler hukukçusu Charles Rousseau hukukun genel ilkelerini, bir bölümü sadece milletlerarası hukuka özgü olmak, bir bölümü de milletlerarası hukuk ve millî hukuk düzenlerinde ortak olmak üzere iki kategoriye ayırmıştır. Rousseau'ya göre iki hukuk düzeninde ortak olan ilkeler şunlardır : Ahde vefa, hakkın kötüye kullanılmaması, kazanılmış haklara saygı, sebepsiz zenginleşme, gecikme faizi, verilen zararın tazmini, kesin hükme saygı. Bunlara, kimsenin sahip olduğu haklardan fazlasını devredememesi, kimsenin kendi davasında hâkim olamaması, mücbir sebep ve diğer bazı ilkeler de eklenebilir. Bkz. **Özbudun**, s. 97. Bu konuda geniş bilgi için bkz. **Pazarcı**, s. 215 vd.

14. AMK. 22.12.1964 gün ve E. 1963/166' K. 1964/76, (AMKD, S. 2, s. 291); AMK. 27.3.1986 gün ve E. 1985/31, K. 1986/11, (AMKD, S. 22, s. 119-120).

15. Bkz. **Özbudun**, s. 357; **Kaboğlu**, Hukukun Genel İlkeleri, s. 302-310; **Çağlar**, s. 15.

tüm uygar ülkelerin benimseyip uyduğu ilkelere uygun olması gerekir»¹⁶ denildiği gibi, bazı kararlarında da denetim konusu olan kuralın «anayasa ilkelerine ve bu ilkelerin dayandığı üstün, genel hukuk kurallarına uygun olup olmadığını»nın araştırılacağı ifade edilmektedir¹⁷. Gene Anayasa Mahkemesi'nin diğer bazı kararlarına göre, «hukuk devleti ... Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasakoyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilinci»ne sahip bulunan devlettir¹⁸.

Anayasa Mahkemesi, bugüne kadar hiç bir kararında bir genel hukuk ilkesini bağımsız ölçü norm olarak kullanmamış¹⁹, onun yerine, hukukun genel ilkelerini «hukuk devleti» kavramının ayrılmaz unsurları olarak yorumlamıştır. Böylece, Türk Anayasa yargısında hukukun genel ilkelerinin ölçü norm olarak kullanılmalılarının pozitif temeli, Anayasa'nın 2'nci maddesindeki «hukuk devleti» ilkesi olmaktadır. Şüphesiz, bir ilkenin bir genel hukuk ilkesi olarak kabul edilmesinin şartı, Uluslararası Adalet Divanı Statüsü'nde de belirtilmiş olduğu gibi, onun «uygar milletlerce tanınmış» olmasıdır²⁰.

Anayasa Mahkemesi'nin 1982 Anayasası döneminde vermiş olduğu kararlarda dayandığı genel hukuk ilkelerinin bazıları şunlardır: İyi niyet, ahde vefa, kazanılmış haklara saygı, kanunların geriye yürümezliği, kesin hükme saygı, devlete (ve kanunlara) güven, özel kural-genel kural çatışmasında özel kuralın uygulanması.

-
16. Örnek olarak bkz. AMK. 22.12.1964 gün ve E. 1963/166, K. 1964/76, (AMKD., S. 2, s. 288-291); AMK. 11.10.1963 gün ve E. 1963/124, K. 1963/243, (AMKD., S. 1, s. 349); AMK. 27.3.1986 gün ve E. 1985/31, K. 1986/11, (AMKD., S. 22, s. 119-120).
 17. AMK. 15.3.1988 gün ve E. 1987/30, K. 1988/5, (AMKD., S. 24, s. 77).
 18. AMK. 27.3.1986 gün ve E. 1985/31, K. 1986/11, (AMKD., S. 22, s. 120); AMK. 3.7.1986 gün ve E. 1986/3, K. 1986/15, (AMKD., S. 22, s. 174-175); AMK. 11.10.1963 gün ve E. 1963/124, K. 1963/243, (AMKD., S. 1, s. 429).
 19. Bkz. Özbudun-Aliefendioğlu, s. 186.
 20. Bkz. Özbudun, s. 357. «Anayasa'nın da üstünde», «uygar uluslarca benimsenen» ve «bilinen» ilkelerin varlığını vurgulamakla birlikte bunların «hangi ilkeler» olduğunu açıklığa kavuşturmayan Anayasa Mahkemesi kararlarının bu yönden eleştirisi üzerine bkz. Kaboğlu, Hukukun Genel İlkeleri, s. 311, 312, 322.

Bu kararlar arasında kazanılmış haklara saygı ilkesine ilişkin olanlar özel bir yer tutmaktadır. Bu ilke Anayasa'da ayrıca belirtilmiş olmamakla beraber, Anayasa Mahkemesi, kazanılmış haklara saygı ilkesini hukuk devleti ve hukukî güvenlik ilkesinin doğal gereği olarak görmüştür. Gerçekten de, hukuk devletinin diğer unsurları gibi, kazanılmış haklara saygı ilkesinin de temel amacı, bireylerin hukuk güvenliğini sağlamaktır²¹. Anayasa Mahkemesi'ne göre, hukuk devletinde «devlete güven ilkesi vazgeçilmez temel öğelerdendir. Devlete güven, hukuk devletinin sağlamak istediği huzurlu ve istikrarlı bir ortamın sonucu olarak ortaya çıkar. Yasaların Anayasa'ya uygunluğu karinesi asıldır. Yasalara gösterilen güven ve saygıdan kaynaklanan oluşumların sonuçlarını korumak gerekir.»²²

Anayasa Mahkemesi, kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için, (a) hakkın, edinildiği anda yürürlükte olan kurallara uygun şekilde, ve (b) bütün sonuçlarıyla fiilen elde edilmiş olması şeklinde iki şartın varlığını aramaktadır²³. Bu bağlamda, Anayasa Mahkemesi, «...kazanılmış bir haktan bahsedilebilmesi için bu hakkın yeni yasadaki önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla eylemli biçimde elde edilmiş olmasının aranacağını...» belirtmektedir²⁴.

-
21. Bkz. *Özbudun*, s. 97. Anayasa Mahkemesi'ne göre, «kazanılmış hakların tanınması ve korunması hukuk devletlerinde benimsenen bir ana hukuk kuralıdır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda bu kuralı ortadan kaldıracak hiçbir hüküm yoktur; olabilmesi de düşünülemez.» AMK. 11.11.1963 gün ve E. 1963/106, K. 1963/270, (AMKD., s. 1, s. 473); AMK. 11.10.1963 gün ve E. 1963/124, K. 1963/243, (AMKD., S. 1, s. 430).
22. AMK. 12.12.1989 gün ve E. 1989/11, K. 1989/48, (AMKD., S. 25, s. 434).
23. AMK. 3.7.1986 gün ve E. 1986/3, K. 1986/15, (AMKD., S. 22, s. 175); AMK. 8.10.1991 gün ve E. 1991/9, K. 1991/36, (RG. 9 Mayıs 1992, s. 17). Ayrıca bkz. ve karış. AMK. 25.2.1986 gün ve E. 1985/1, K. 1986/4, (AMKD., S. 22, s. 52); AMK. 14.3.1989 gün ve E. 1988/35, K. 1989/13, (AMKD., S. 25, s. 177-178); AMK. 18.9.1991 gün ve E. 1990/23, K. 1991/29, (RG. 23 Ocak 1992); AMK. 14.3.1989 gün ve E. 1988/35, K. 1989/13, (AMKD., S. 25, s. 177).
24. AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/6, K. 1995/29, (RG. 10.2.1996-22550, s. 12); AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1994/80, K. 1995/27, (RG. 2 Şubat 1996-22542, s. 28).

III. ANAYASA'YA UYGUNLUĞUN BELİRLENMESİNDE ESAS ALINAN İLKELER

A. Genel Çerçeve

Vergilendirme yetkisinin yasama organınca kullanılması aracı olan kanunların, Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetiminde Anayasa Mahkemesi'nin yararlandığı ilkeleri, öncelikle «vergi ödevi»nin düzenlendiği Anayasa hükmünden çıkarmak mümkündür²⁵.

Türkiye Cumhuriyeti'nin 1924²⁶ ve 1961²⁷ Anayasalarında olduğu gibi 1982 Anayasası'nda da vergilendirme ile ilgili hükümler yer almaktadır. Anayasa'nın «Temel Haklar ve Ödevler» başlığını taşıyan ikinci kısmında, «Siyasî Haklar ve Ödevler» olarak ayrılan

25. Osmanlı İmparatorluğu döneminde, Senedi İttifak (1808), Gülhane Hattı Hümayunu (1839), Islahat Fermanı (1856) ve Adalet Fermanı'nda (1875) vergi ve diğer bazı yükümlülüklerle ilişkin hükümler yer almıştı. Ancak, Osmanlı İmparatorluğunun, içinde bulunduğu şartlar nedeniyle bu hükümler uygulama alanı bulamamıştır. Kaldı ki, bu belgeleri birer Anayasa mahiyetinde görmek de mümkün değildir (Bkz. **Erginay**, Mali Hükümler, s. 57). Bu bakımdan Anayasa olarak derli toplu mali hükümler içeren ilk belge 1876/1908 Anayasası (Kanuni Esasi)'dir. 1876 Anayasası'nda yer alan vergi ödevine ilişkin hükümler şunlardır: «Özel hükümlere göre kararlaştırılan yükümlülükler bütün teb'a arasında herkesin kudretli oranında tarh edilir ve dağıtılır» (m. 20), «Bir kanuna dayanmadıkça vergi ve resimler adıyla veya sair isimlerle hiç kimseden para alınamaz» (m. 25), «Devlet yükümlülüklerinden hiçbirisi bir kanun ile belirlenmedikçe, konulamaz, bölüştürülemez ve alınamaz» (m. 96).
26. 1924 Anayasası'nın konu ile ilgili hükümleri şöyledir. «Vergi, Devletin genel giderlerine halkın katılmasıdır. Bu esasa aykırı olarak gerçek ve tüzel kişiler tarafından veya bunlar namına resim, aşar ve sair yükümler alınması yasaktır» (m. 84). «Vergiler ancak bir kanunla salınır ve alınır. Devlet, il özel idareleri ve belediyelerce alınagelmekte olan resimler ve yükümler, kanunları yapıncaya kadar, alınabilir» (m. 85).
27. 1961 Anayasası'nda yer alan vergi ödevine ilişkin hüküm şöyledir: «Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür./Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur./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 yapmağa Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir» (m. 61).

Dördüncü Bölümün «Vergi Ödevi» kenar başlığıyla yer alan 73'üncü maddesine göre;

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

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

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

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na 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 20.9.1971 tarihli 1488 sayılı Kanunla değiştirilmiş 61'inci maddesinden alınmış bulunmaktadır. Buna karşılık, ikinci fıkra ise ilk defa 1982 Anayasası'nda yer almaktadır.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 1'inci ve 2'nci fıkraları dar anlamda, 3'üncü ve 4'üncü fıkraları ise geniş anlamda vergi kavramından hareket etmiştir. Dar anlamda vergi, devletin kamu gelirleri içinde sadece bu türe ilişkin olduğu halde, geniş anlamda vergi, devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere koyduğu ve kamu gücünün kullanımına dayanan her çeşit malî yükümlülüğü kapsamına (vergi, resim, harç, parafiskal yükümlülükler, fon yükümlülükleri vb.) almaktadır. Dar anlamda vergi ile geniş anlamda vergi arasındaki en belirgin farklılık birincinin malî güç ilkesine dayanmasına karşılık, ikincinin yararlanma ve karşılığı da dayanabilmesidir²⁸. Nitekim, Anayasa Mahkemesi 1961 Anayasası döneminde verdiği kararlarda vergi dışındaki malî yükümlülüklerde malî güce göre vergileme ilkesinin geçerli olamayacağını kabul etmiştir²⁹.

28. Bkz. Çağan, Kamu Maliyesi, s. 218; Vergilendirme, s. 70-71; Türk Anayasası Açısından, s. 172.

29. AMK.17.12.1968 gün ve E. 1968/12, K. 1968/65, (AMKD., S. 6, s. 352, 354); AMK. 24.10.1974 gün ve E. 1974/31, K. 1974/43, (AMKD., S. 12, s. 381).

Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan ilkeler, bazı ana başlıklar altında toplanabilir³⁰ : a) Vergi adaleti ilkesi (m. 73, f.1, 2); b) Vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi (m. 73, f.1); c) Vergilerin kanuniliği ilkesi (m. 73, f.3, 4).

Ancak, vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğun yargısal denetiminde sadece bu ilkelerden yararlanıldığını söylemek doğru değildir. Çünkü, Anayasa'nın genelinden ve bazı özel hükümlerinden çıkarılan bir takım ilkelerden de vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetiminde yararlanılmaktadır. Örneğin, hukuk devleti ilkesi ile hukukî güvenlik ilkesi bunların en önde gelenlerindendir. Vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetiminde Anayasa Mahkemesi'nce göz önünde bulundurulmuş ya da bulundurulması gereken hem Anayasa'nın «vergi ödevi»ne ilişkin hükmünden hem de genelinden ya da belirli hükümlerinden çıkarılan ilkelerin hangi başlıklar altında ve nasıl bir sıra izlenerek ele alınacağı hususunda farklı yaklaşımlar vardır³¹.

Vergi ödevine ilişkin ilkeler çeşitli başlıklar altında incelenebilir. Örneğin, hukuk devleti ilkesi ve sosyal devlet ilkesi ana başlıkları altında diğer ilkelere yer verilebileceği gibi, önemli ilkeleri ayrı başlıklar altında ele almak da mümkündür. Özellikle Almanca kaynaklarda, vergi ödevine ilişkin ilkeler vergi adaleti ilkesi³², hukuk devleti ilkesi³³ ve hukukî güvenlik ilkesi³⁴ ana başlıkları altında incelenmektedir. Bunlara bir de, vergilemenin insan haklarına etkisi ilâve edilmektedir³⁵. Bu çalışmada, vergi ödevine ilişkin Anayasal ilkeleri daha farklı bir sistematik içinde sunma denenecektir. Çünkü, bazı çalışmalarda ikincil ilke olarak ele alınan bazı ilke-

30. Bkz. ve karşı. **Kaneti**, Vergi Hukuku, s. 30 vd.; **Aliefendioğlu**, Vergileme Yetkisi, s. 62 vd.; **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 190 vd.

31. Bu yaklaşımlara örnek olarak bkz. ve karşı. **Tipke-Lang**, § 3; **Hartmann-Walter**, s. 82 vd.; **Tipke**, Steuergerechtigkeit, s. 65 vd.; **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 95 vd.; Vergilendirme, s. 72 vd.; Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 133 vd.; Kamu Maliyesi, s. 217 vd.; **Kumrulu**, Anayasal Temeller, s. 147 vd.; **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 34 vd.; **Kaneti**, Vergi Hukuku, s. 29 vd.

32. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. **Tipke-Lang**, § 3, C; **Tipke**, Steuergerechtigkeit, s. 65 vd.; **Hartmann-Walter**, s. 86 vd.

33. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. **Tipke-Lang**, § 3, B.

34. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. **Tipke**, Steuergerechtigkeit, s. 122 vd.; **Hartmann-Walter**, s. 102 vd.

35. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. **Hartmann-Walter**, s. 129 vd.

ler, vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetiminde çoğu zaman bağlı olduğu ana ilkedен daha ön plâna çıkabilmekte, daha bir önem arz edebilmektedir. Ele alınan ilkelerin birbirleri ile olan ilişkilerine yeterince işaret edilerek, her birinin ayrı ayrı ele alınması, konunun daha iyi anlaşılabilmesine yardımcı olacaktır. Bu çalışmada, vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetiminde Anayasa Mahkemesi'nce göz önünde bulundurulması gereken ilkeler, hukuk devleti ilkesi, hukukî güvenlik ilkesi, vergilerin kanunîliği ilkesi, vergi adaleti ilkesi ve vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi başlıklarıyla ele alınacaktır.

B. Hukuk Devleti İlkesi

1. Kavram

Hukuk devleti kavramı, siyasal iktidarın kişi hak ve özgürlükleri yararına sınırlandırılmaya başlanması ile birlikte ortaya çıkmıştır. Hukuk devleti, faaliyetlerinde hukuk kurallarına bağlı olan, yönetilenlere hukukî güvenceler sağlayan devlettir. Başka bir deyişle, hukuk devleti sadece yönetilenlerce uyulacak kurallar koyan devlet olmayıp, aynı zamanda koyduğu hukuk kurallarıyla kendini de bağlı gören devlettir³⁶. Bu itibarla, hukuk devletinde, devletin bütün organlarının eylem ve işlemleri hukuk kuralları çerçevesinde yürütülür; kişi hak ve özgürlükleri anayasal güvence altındadır³⁷. Anayasa Mahkemesi de, hukuk devletini «insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu âdil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam

36. Bkz. Günday, s. 35.

37. Bkz. Gözübüyük, Yönetim Hukuku, no. 32; Anayasa Hukuku, no. 204; Özbudun, s. 89-90; Çağan, Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 137. Yazında hukuk devleti kavramının içerdiği başlıca şu ilkeler üzerinde durulmaktadır: 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 Anayasa'ya uygunluğunun sağlanması, idarî eylem ve işlemlerin yargısal denetime tâbi tutulması, yasama organının yürütme organına yetki devrinin şartlarının önceden belirlenmiş olması ve devletin malî sorumluluğu. Bkz. Balta, s. 91 vd., 103 vd.; Onar, s. 139, 140; Soysal, s. 89, 245-248; Türk, s. 5, 6; Spanner, Rechtsstaat, s. 871; Özbudun, s. 89-99; Gözübüyük, Yönetim Hukuku, no. 32; Anayasa Hukuku, no. 204; Özkan, s. 10-32; Günday, s. 35-48. Alman hukuku açısından vergi hukukunda hukuk devleti ilkesi hakkında geniş bilgi için bkz. Tipke-Lang, § 3, B.

ettirmekle kendisini yükümlü sayan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlet» şeklinde tanımlamaktadır³⁸.

Hukuk devleti ilkesi, herşeyden önce, devletin işlemlerinin hukuk kurallarına bağlılığını ifade eder. Hukuk kurallarına bağlılığı sağlayacak mekanizma ise, devletin eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tâbi olmasıdır. Bu itibarla,, hukuk devleti denilince, ilk olarak yürütmenin hukuka bağlılığı ve yürütme işlemlerinin yargı denetimi altında bulunması akla gelmektedir. Bunu, daha çok tarihsel sebeplerle açıklamak mümkündür. Hukuk devleti ilkesinin mücadelesinin yapıldığı geçen yüzyıllarda, kişi haklarına karşı saldırının ancak yürütme organından gelebileceği, dolayısıyla vatan-daşların hukukî güvenliğinin sağlanabilmesi için yürütme organını hukuka bağlı kılmanın gerekli ve yeterli olduğu düşünülmüştür.

38. AMK. 25.5.1976 gün ve E. 1976/1, K. 1976/28, (AMKD., S. 14, s. 189). Ayrıca bkz. AMK. 11.10.1963 gün ve E. 1963/124, K. 1963/243, (RG. 4.12.1963-11572); AMK. 19.4.1966 gün ve E. 1966/1, K. 1966/21, (RG. 26.7.1966-12358); AMK. 29.11.1966 gün ve E. 1966/11, K. 1966/44, (RG. 27.12.1967-12787); AMK. 29.4.1969 gün ve E. 1968/61, K. 1969/23, (RG. 15.12.1970-13695); 23-25.10.1969 gün ve E. 1967/41, K. 1969/57, (RG. 12.3.1971-13776); AMK. 24.2.1972 gün ve E. 1972/4, K. 1972/4, (RG. 13.5.1972-14186); AMK. 25.5.1976 gün ve E. 1976/1, K. 1976/28, (RG. 16.8.1976-15679). «Yönetilenlere, en güçlü, en etkin ve en kapsamlı biçimde hukuksal güvenceyi sağlayan hukuk devleti, tüm devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu sayarak insan hakları, temel haklar ve özgürlükler yönünden Anayasal ilkeler düzeyine ulaşmış kurallara dayanır. Hukukun üstünlüğü, toplumsal barışı ve ulusal dayanışmayı amaçlamayan, Anayasa'nın öncelik ve bağlayıcılığını gözetmeyen, hukukun evrensel kurallarına saygılı olmayan, adaletli bir düzeni gerçekleştirmeyen, kişilere değer vermeyen, çağdaş kurum ve kurallara uyum sağlamayan devletin hukuk devleti olduğundan söz edilemez. Yetkilerle güçlendirilen devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarlı kalmayacaktır. Gelir elde edilmesi amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçilemez.» AMK. 7.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, (AMKD., S. 25, s. 408). «Hukuk devleti, tüm işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu bilen, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, Anayasa ve hukuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan, Yasaların üstünde yasakoyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ile Anayasa'nın bulunduğu bilincinden uzaklaşmayan devlettir.» AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1994/80, K. 1995/27, (RG. 2.2.1996-22542, s. 28).

Kişi haklarının, milli iradeden doğan yasama organına karşı da korunmasının gerekebileceği, tarihsel bakımdan daha sonraları ortaya çıkan ve benimsenen bir düşüncedir. Nitekim, yasama işlemlerinin, yani kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi bazı demokratik ülkelerde henüz kabul edilmemiş olduğu halde, yürütmenin yargısal denetimi, bütün demokratik ülkelerde yerleşmiş bir kuraldır³⁹.

Hukuk devleti kavramı vergi hukuku açısından bir sınır özelliği taşımaktadır⁴⁰. Çünkü devlet, vergilendirme yetkisi aracılığı ile kişilerin hak ve özgürlük alanlarına müdahale etmektedir. Başka bir deyişle, vergi hukuku devletin kişi hak ve özgürlük alanlarına müdahalesini düzenleyen hukuk kollarından biri olduğu için hukuk devleti kavramı ile yakın ilişki içindedir. Hukuk devletinde vergilendirme yetkisinin yasama ya da yürütme organı tarafından keyfi olarak kullanılması önlenmeye çalışılır. Bu konuda yargı organına önemli görevler düşmektedir⁴¹.

Burada, hukuk devletinin yasama organına, yani yasama işlemlerine yönelik olan boyutu ele alınacaktır. Dolayısıyla, kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimine ve temel hak ve özgürlüklerin vergi kanunları ile sınırlandırılmasına yer verilecektir.

2. Kanunların Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi

İdarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetimi, hukuk devletinin temel ilkelerinden biri olmakla birlikte, tek başına hukukun üstünlüğünü ve vatandaşların hukukî güvenliğini sağlamaya yeterli değildir. Çünkü bu denetim, nihayet, yürütme işlemlerinin «kanunlara uygunluğunu» sağlayabilecektir. Oysa, kanunların kendisi Anayasa'ya aykırı olduğu takdirde, vatandaşların anayasal haklarının çiğnenmesi gene önlenemeyecektir. Bu bakımdan, hukuk devletinin tam anlamıyla gerçekleşmiş sayılabilmesi için, sadece yürütme organının işlemlerinin kanunlara uygunluğunun değil, kanunların da Anayasa'ya uygunluğunun yargı organlarıncı denetlenebilmesi ge-

39. Bkz. Özbudun, s. 90.

40. Bkz. Blumenstein, s. 9; Çağan, Vergilendirme, s. 6; Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 137.

41. Bkz. Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 40; Çağan, Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 137; Gözübüyük, Yönetim Hukuku, no. 32; Anayasa Hukuku, no. 204.

reklemektedir⁴². Başka bir deyişle, kanun koyucunun temel hak ve özgürlükleri ölçüsüz bir biçimde sınırlamasını ve idareye bu hak ve özgürlüklere dokunma konusunda Anayasa'ya aykırı yetkiler vermesini önlemek için, kanunların Anayasa'ya uygunluğu bağımsız ve tarafsız bir yargı organı tarafından denetlenmelidir.

Kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargı yolu ile denetlenmesi öngörülmemiş ise, temel hak ve özgürlüklerin tam anlamıyla güvence altına alınmış olmasından söz edilemez. Çünkü, yargısal denetimin bulunmaması, kanun koyucunun Anayasa'ya aykırı kanunlar çıkarmasına ve idareye Anayasa'ya aykırı ve keyfi bir biçimde kullanabileceği yetkiler vermesine yol açabilir. Böylece Anayasa'da düzenlenmiş ve güvence altına alınmış bulunan temel hak ve özgürlükler, idarenin keyfi müdahalelerine konu olabilir⁴³. Kanunların Anayasa'ya uygunluğunu ve temel hak ve özgürlüklerin yasama organına karşı korunmasını sağlayan en önemli güvenceyi, kanunların Anayasa yargısıncı denetlenmesi oluşturmaktadır.

Vergilendirme yetkisinin yasama organına geçmesi sonucu vergilerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasının kabulü ile vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğu ve bunun denetlenmesi ihtiyacı gündeme gelmiştir. Türk hukukunda vergi kanunları da diğer kanunlar gibi Anayasa Mahkemesi'nin yargısal denetimine tâbidir. 1924 Anayasası döneminde kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimini yapacak bir yargı organı öngörülmemişti. Gerçi, Anayasa'da yer alan vergilerin kanunla alınabileceği ilkesi (Any. m. 85) ve hiçbir kanunun Anayasa'ya aykırı olamayacağı kuralı (Any. m. 103) yürürlükteydi. Ancak, vergi kanunların Anayasa'ya uygunluklarının yargısal denetimi yapılamıyordu⁴⁴. İdare, herhangi bir kanunî dayanak olmadan tüzük, yönetmelik vs. ile bir malî yükümlülük getirirse, Danıştay, Anayasa hükmünü uygulamak durumundaydı. Ancak, bir kanunun bir verginin yükümlüsü, matrahı, oranı gibi temel unsurlarının belirlenmesini idarenin takdirine bıraktığı durumlarda, bu kanunun Anayasa'ya uygun olup olmadığı tartışılmıyordu ve bunun uygulanması zorunluluğu var-

42. Bkz. Çağan, Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 143-144; Özbu-dun, s. 94; M. Turhan, s. 67.

43. Bkz. Günday, s. 36.

44. Bkz. Sarıca, s. 78; Soysal, s. 48; Bulutoglu, s. 4; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 51.

dı⁴⁵. Nitekim, uygulamada Anayasa ve hukukun temel ilkelerine aykırılığı tartışılmayacak kadar açık olan, örneğin varlık vergisi gibi, bazı vergi kanunlarının çıkarıldığı görülmüştür⁴⁶.

1961 Anayasası (m. 145 vd.) uyarınca kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimini yapmakla görevli olan Anayasa Mahkemesi (22.4.1962 tarih ve 44 sayılı Kanunla) kurulduktan sonra, devletin aldığı çeşitli vergilere ilişkin kanunların Anayasa'ya uygunluğunun denetimine başlanmıştır. 1982 Anayasası da (m. 146 vd.) Anayasa Mahkemesi'nin devamını sağlamıştır. Dolayısıyla, 25.4.1962 tarihinde yürürlüğe giren 44 sayılı Kanunla kurulan Anayasa Mahkemesi'nin göreve başladığı 28.8.1962 gününden bu yana kanunların ve bu arada vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi Anayasa Mahkemesi tarafından yapılmaktadır.

Anayasa Mahkemesi'nce, kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetiminin sınırlı durumlarda söz konusu olması nedeniyle (Any. m. 150-152) bu denetimin yaygın bir biçimde işleyemediği bilinmektedir. Anayasa'nın 150'nci maddesi kimlerin iptal davası açabileceğini belirtmiştir⁴⁷. Bu hüküm uyarınca, bir vergi yükümlüsünün ya da vergi dairesinin iptal davası açma imkânı yoktur. 152'nci maddede düzenlenen Anayasa'ya aykırılığın itiraz yolu ile ileri sürülmesi vergi kanunları yönündende geçerlidir. Ancak, konunun Anayasa Mahkemesi'nin önüne gelebilmesi için, bir kanun hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğunun ya bir mahkemece re'sen düşünülmesi veya dava sırasında taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının davaya bakmakta olan mahkemece ciddi bulunması gerekmektedir. Anayasa'nın geçici 15'inci maddesi (f. 3), Millî Güvenlik Konseyi döneminde çıkarılan kanunların Anayasa'ya aykırılığının iddia edilemeyeceğini hükme bağlamıştır. Bu hüküm vergi kanunlarının yargısal denetimini önemli ölçüde etkileyecek niteliktedir. Çünkü, bu dönemde temel vergi kanunlarında (GVK., VUK., KVK., VVK., EVK. vb.) köklü değişiklikler yapılmıştır. Dolayısıyla, bu dönemde getirilen hükümler anayasa yargısının kapsamı dışında kalmaktadır⁴⁸. 1961 Anayasası'nda da

45. Bkz. Sarıca, s. 78, 144, 231; Bulutoğlu, s. 4, dp. 2; T. Feyzioğlu, s. 318; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 51--52; Uluatam, Vergi Hukuku, s. 30.

46. Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 52; Uluatam, Vergi Hukuku, s. 30.

47. Bkz. Birinci Bölüm, III, A, I.

48. Bkz. Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 51.

(geçici m. 4), Milli Birlik Komitesi döneminde çıkarılan kanunların Anayasa'ya uygunluklarının denetimini engelleyici bir hüküm vardı.

3. Temel Hak ve Özgürlüklerin Vergi Kanunları ile Sınırlanması

Hukuk devleti ilkesi, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını gerektirmektedir. Devletin vergilendirme yetkisini kullanırken kişilerin çeşitli hak ve özgürlüklerini sınırlandırması mümkündür. Vergilendirmenin temel hak ve özgürlüklerle ilgili olması vergilerin kanuniliğinin ana gerekçesini oluşturmaktadır. Başka bir deyişle, vergilerin kanuniliği ilkesinin batı demokrasilerinin temel ilkelerinden birisi olmasının nedeni, vergilerin kişilerin temel hak ve özgürlükleri ile yakından ilgili olması ve bunların önemli bir kısmını doğrudan doğruya sınırlandırmasıdır⁴⁹. Bu itibarla, temel hak ve özgürlüklerin sınırı ve özü, vergilendirme yetkisinin de sınırını oluşturmaktadır. Vergi kanunları doğrudan doğruya çeşitli hak ve özgürlüklere yöneldiği için, kanun koyucunun bu anlamda duyarlı ve ölçülü davranması gerekmektedir⁵⁰. Çünkü, temel hak ve özgürlüklerin vergi kanunları ile de olsa sınırlandırılması ölçüsüz ve aşırı boyutlara ulaştığı takdirde, bu hak ve özgürlükler kullanılamaz bir hale gelebilir⁵¹ ya da bu hak ve özgürlükler konusuz kalabilir. Gerçekten günümüzde devlet vergilendirme yetkisini mali amaç dışında ekonomik, sosyal ve kültürel amaçlarla kullanabildiğinden⁵², vergilerin temel hak ve özgürlüklere uy-

49. Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 94.

50. Bkz. Çağan, Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 140; Öncel-Kumru-Çağan, s. 44.

51. «Yükümlülerin ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirildiği savını hukuk devleti ilkesi yönünden değerlendirirken, getirilen yükümlülüğün ağırlığına bakmak gerekecektir. Getirilen yükümlülüğün ağırlığı, temel hak ve özgürlükleri kullanılmaz hale getiriyorsa, Anayasa'ya aykırılıktan söz edilebilir./Ekonomik denge vergisi, vergi yükü olarak gelir vergisine ek % 10 oranında yükümlülük öngörmektedir. Bunun temel hak ve özgürlükleri kullanılmaz ağırlıkta ve kişinin ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirdiği söylenemez.» AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/6, K. 1995/29, (RG. 10.2.1996-22550, s. 13).

52. Bu konuda bkz. S. Turhan, s. 35 vd.; Yaşa, Vergi Sisteminin Gayeleri, s. 13-18; Sosyal Siyasetin Vasıtası Olarak Vergi, s. 46-57; Karakoç, Sosyal Maliye, s. 63-70.

gunlukları daha güncel bir duruma gelmiştir. Düzenleyici, yönlendirici vergiler (Ordnungssteuern, Lenkungssteuern) adı verilen ekonomik ve sosyal amaçlı vergi kanunlarıyla bir kısım vergiyi doğuran olayların önlenmesi ya da caydırılması amaçlanabilmektedir. Bu kanunların uygulanması ile ortaya çıkan caydırıcı etki (erdrosselnde Wirkung) temel hak ve özgürlükleri zedeleyebilir⁵³. Vergiyi doğuran olay caydırılmak isterken temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunulabilir⁵⁴.

1982 Anayasası'nda yer alan temel ve özgürlükler arasında vergilendirme yetkisine karşı duyarlı olanlar özel hayatın gizliliği (m. 20), yerleşme ve seyahat özgürlüğü (m. 23), mülkiyet ve miras hakkı (m. 35), çalışma ve sözleşme özgürlüğü (m. 48, 49)⁵⁵, sosyal

53. Bkz. **Benda-Kreuzer**, s. 53; **Tipke**, Steuerrecht, § 3, 2, 61; **Çağan**, Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 140; **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 44.

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

55. Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesine 3505 ve 3418 sayılı Kanunlarla eklenen fıkra hükümleriyle getirilen «müteselsil sorumluluk» çalışma ve sözleşme hürriyetini kısıtlayıcı bir nitelik taşıdığından Anayasa'ya aykırıdır. Bkz. **Kumrulu**, Teselsül, s. 437, 438. Ancak Anayasa Mahkemesi, bu hükümleri Anayasa'ya aykırı bulmamıştır. Bkz. AMK. 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, (RG. 12.11.1987-19632). Öte yandan, Türk Vergi Sisteminde, aile gelirlerinin vergilendirilmesinde kabul edilen «aile reisi beyanı»nın (GVK. m. 93) «çalışma hakkı»na olumsuz yönde bir etki yaptığı bilinmektedir. Bu konuda geniş bilgi için bkz. **Soydan**, Ailenin Vergilendirilmesi II, s. 105-107. Aile gelirlerinin vergilendirilmesinde uygulanan yöntemler ve aile reisi beyanının dayandığı gerekçeler hakkında bkz. **Saban**, s. 111-115; **Soydan**, Ailenin Vergilendirilmesi I, s. 72-79; Ailenin Vergilendirilmesi II, s. 95-98.

güvenlik hakkı (m. 60) ve ailenin korunmasına (m. 41)⁵⁶ ilişkin

56. Bu konuda geniş bilgi için bkz. **Saban**, s. 111-122; **Soydan**, Ailenin Vergilendirilmesi I, s. 72-91; Ailenin Vergilendirilmesi II, s. 95-111. «Anayasa Mahkemesi'nin 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7 sayılı «hayat standardı esasının Anayasa'ya aykırı olmadığı» yolundaki kararı ile 3505 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa getirilen geçici 32 nci maddeyi iptal eden 7.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42 sayılı kararı ve yine 3689 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa getirilen geçici 35 inci maddenin 3 üncü fıkrasını iptal eden 12.11.1991 gün ve E. 1991/7, K. 1991/43 sayılı kararı incelendiğinde görüleceği üzere; hayat standardı esasının, vergi yükümlüsünün ulaştığı yaşam düzeyini sağlayabilmesi için yaptığı gideri karşılayan gelirinin olabileceğini varsayarak gerçek gelire ulaşabilmek için getirilmiş bir vergi kontrol sistemi olduğu, ancak, bu esasın varsayımına dayanması nedeni ile haksızlık aracı olmaması için yükümlünün, belli bir gelirin karinesi sayılan giderlerini, vergilendirilmiş ya da vergiye tabi olmayan başka gelirlerle karşılandığını kanıtladığı miktarda sorumluluktan kurtulacağı, bu nedenle ilk Anayasa Mahkemesi kararı ile açıklamaya tam olarak yer veren metinlerin Anayasa'ya aykırı olmadığı belirlendiği, gelir açıklama hakkına yer vermeyen yasal düzenlemelerin ise daha sonraki kararla iptal edildiği, vergi güvenlik önlemi olarak öngörülen hayat standardı esasının açıklama hakkına yer vermiyecek şekilde katı bir biçimde uygulanmasının kişilerin mali güçlerini aşan vergi yükümüyle karşı karşıya bırakılması sonucunu doğuracağı, bunun sosyal devlet ilkesiyle bağdaşmayacağı, öte yandan elde edilen gelirlerin asgari gider düzeyinin altında kalamayacağı varsayımından kalkan düzenlemenin sert ve tüm gelir açıklamalarına kapalı uygulama biçimiyle gerçek gelire yaklaşma olanağını, uzaklaştırmaya çevirerek haksızlık aracı durumuna düşürdüğü, yükümlünün mali gücünü gözardı ederek hayat standardı esasını belirleyen tutarları, vergi matrahının saptanmasında ölçüt olmaktan çıkıp matrah düzeyine getiren değişikliklerin yerinde olmadığı, bu düzenlemelerin şimdiki vergilendirilmiş gelirleri yada vergi dışı bırakılan gelirleri ile geçinemeyen ve yaşantılarını sürdürebilmek için ek gelir elde etmek veya başka amaçlarını gerçekleştirmek isteyen serbest meslek mensuplarını, ya güçlerinin ötesinde vergi ödemek ya da meslek yaşamlarına son vermek gibi bir seçimle karşı karşıya bırakacağı, vergi ödemenin kişiyi çalışmaktan vazgeçiren bir yakınma nedeni haline getirmemesi gerektiği, bu durumun çalışma hak ve özgürlüğünü ortadan kaldıracağı tüm kararlarda gerekçe olarak belirtilmiştir./Yukarıda esasları belirtilen kanun maddeleri göz önüne alındığında hayat standardı esasının aile reisi beyanında bir kere nazara alınabileceği açıktır./Ailenin ekonomik ve mali bir bütün olması ve bu nedenle fedakarlıkta eşitlik prensibinden hareketle gelir vergisi bakımından ailenin bir küle olarak ele alınması, böylece vergi adaleti yönünden de yüksek dilimlerden vergilendirmenin temin edilebilmesi için getirilen aile reisi beyanında, kanunda açık bir hüküm bulunmamasına karşın, hayat standardı temel göstergesinin, asgari bir vergi matrahı kabul edilerek ticari, zirai ve mesleki kazancı bulunan her bir aile bireyi için ayrı ayrı uygulanması; kanun hükümlerine uyarlık

hükümlerdir⁵⁷. Bu temel hak ve özgürlüklerden son üçü (m. 41, 48, 60) Anayasa'nın temel hak ve ödevlerle ilgili üçüncü bölümünde düzenlendiğinden devlete bu konuda yüklenen ödevler olumlu niteliktedir. Bu hak ve özgürlüklerin devlet tarafından sınırlandırılması değil, alınacak tedbirlerle güçlendirilmesi gerekir. Örneğin, devlet geçim indirimi ya da asgari ücretin vergi dışı bırakılması ile ilgili olarak yapacağı düzenlemelerle aileyi korumalıdır⁵⁸. Ancak Anayasa-

göstermediği gibi hiçbir açıklamaya yer vermemesi ve ek gelir elde etmek veya mesleki amaçlarını tatmin etmek isteyen serbest meslek mensubu eşlerin varlığı nedeniyle aile birliğini mali gücü ötesinde vergi ödemeye zorlaması, ya da eşin bu yükten kurtulmak için çalışmamayı tercih etmesi sonucunu doğurması yönünden açıkca Anayasa'nın mali güce göre vergilendirme, çalışma özgürlüğü, sosyal devlet ilkelerine de aykırı olacaktır./Yürürlükte bulunan kanun hükümlerine göre, hayat standardı göstergelerinin kanunda düzenlenen en son miktarlarının azami hadleri aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulu'nca her yıl artırılacağı da göz önüne alınırsa belirtildiği gibi hiç bir yasal düzenleme yok iken hayat standardı temel göstergesinin her bir aile ferdi için ayrı ayrı uygulanması, zaten gelirin toplanması nedeniyle üst dilimlerden vergilenen aile gelirinin ağır bir vergi yükü altına girmesi demek olacak ki, ne Anayasamız ne de gelir vergisi sistemimiz haksızlığa döndürebilecek böyle bir uygulamaya cevap vermez.» Dş. İBK. 25.2.1993 gün ve E. 1990/4, K. 1993/1, (Dş. Der., S. 88, s. 48-62, özellikle s. 58-59).

57. Bu konuda geniş bilgi için bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 167-171.
58. Aile bireylerinin vergilendirilecek gelirlerinin «aile reisi beyanı» çerçevesinde vergilendirilmesi (GVK. m. 93), artan oranlı vergi tarifesinin uygulanması sonucu, aile bireylerinin bireysel ve ailenin toplam vergi yükünün artmasına yol açmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 93'üncü maddesi ve buna paralel hükümler içeren diğer maddeleri (GVK. m. 21, 107), Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'nin önüne getirilmemiştir. Çünkü, 1961 Anayasası'nın Geçici 4'üncü maddesine göre, 27 Mayıs 1960, 6 Ocak 1961 tarihleri arasında çıkarılan kanunlar hakkında Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla, Anayasa Mahkemesi'nde iptal davası açılmayacağı gibi, itiraz yoluyla dahi mahkemelerde Anayasa'ya aykırılık iddiasında bulunulamaz. Ancak, daha sonra yeni Anayasa kabul edilmesine ve çeşitli vergi kanunlarında değişiklik yapılmasına rağmen, bu konu gündeme gelmemiştir. Oysa, Gelir Vergisi Kanunu'nun 93'üncü maddesi başta Anayasa'nın 41'inci maddesindeki «ailenin korunması» olmak üzere, 2'nci maddesindeki «kanun önünde eşitlik», 48'inci maddesindeki «çalışma ve sözleşme özgürlüğü» ve 73'üncü maddesindeki «mali güce göre vergilendirme» ve «vergi adaleti» ile ilgili ilkelere aykırıdır. Bu itibarla, «aile reisi beyanı» ile ilgili hüküm (GVK. m. 93)'ya itiraz yolu ile Anayasa Mahkemesi önüne getirilerek Anayasa'ya uygunluğunun denetimi sağlanmalı (Any. m. 152), ya da Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılacak bir değişiklikle, Anayasa'da yer alan ilkelere uygun hale getirilmelidir. Bkz. ve karş. Saban, s. 122; Soydan, Ailenin Vergilendirilmesi I, s. 77-78; Ailenin Vergilendirilmesi II, s. 99-111.

nın 65'inci maddesi, devletin bu görevlerini yerine getirmesini ekonomik istikrarın korunması ve mali kaynaklarının yeterliliği ile sınırlandırmıştır. Sosyal ve ekonomik haklar dışında kalan diğer hak ve özgürlükler (m. 20, 23, 35) ise vergi kanunlarına karşı incinebilir niteliktedir. Örneğin, taşınmaz gelirinden malikin yararlanmasını engelleyecek ölçüde yüksek oranlı bir gelir vergisi; veraset yolu ile mirasçılara geçen mal varlığının 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; işletmeler arasındaki rekabet şartlarını ölçsüz biçimde değiştiren vergi teşvik tedbirleri; bir sanat veya mesleğin sürdürülmesini ekonomik olarak caydıran ve önleyen vergiler, mülkiyet ve miras hakları ile çalışma ve sözleşme özgürlüklerine ters düşebilmektedir⁵⁹. Anayasa Mahkemesi, Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan hayat standardı esasını iptal ederken, bu düzenlemenin çalışma özgürlüğüne (Any. m. 49) ve demokratik toplum düzeninin gereklerine (Any. m. 13) aykırı bulmuştur⁶⁰. Ayrıca yine vergi kanunları ile Anayasa'nın seyahat özgürlüğüne, özel hayatın gizliliğine ilişkin hükümlerine de aykırı davranabilirler. Vergi kanunlarının temel hak ve özgürlüklerin anayasal sınırlarına uygunluğu ve «ölçülülüğü» ancak Anayasa yargısının varlığı halinde denetlenebilir⁶¹.

Anayasa'nın 13'üncü maddesi (f. 1, 2), temel hak ve özgürlüklerle ilgili genel sınırlama nedenlerini belirtmektedir. Bu nedenler devletin ülkesi ve milleti ile bölünmez bütünlüğünün, millî egemenliğin, Cumhuriyetin, milli güvenliğin, kamu düzeninin, genel asayişin, kamu yararının, genel ahlakın ve genel sağlığın korunması gibi amaçlara ilişkindir. Görüldüğü gibi bu nedenler soyut niteliktedir; bunları somutlaştırmak görevi yasama organına düşmektedir. Anayasa'nın 13'üncü maddesi, gerek bu genel sınırlandırma nedenlerinin, gerek temel hak ve özgürlüklerle ilgili maddelerde yer alan özel sınırlandırma nedenlerinin Anayasa'nın sözüne ve ruhuna uygun olarak ve «kanun»la yapılmasını ve bu sınırlandırmanın demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olamaya-

59. Bkz. Çağan, Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 140; Öncel-Kumru-Çağan, s. 44-45.

60. AMK. 7.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, (RG. 6.4.1990-20484, s. 32-33).

61. Bkz. Çağan, Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 141.

çağını ve öngörüldükleri amaç dışında kullanılamayacağını hükme bağlamıştır. Böylece, amaç ve sınırlama orantısının korunması bir anayasal ilke sayılmıştır⁶². Dolayısıyla Anayasa'nın tümüne ege- men olan ilkelere ve öncelikle sosyal hukuk devleti ilkesine aykırı nitelikler taşıyan ve keyfilik içeren vergi kanunları Anayasa Mah- kemesi'nin takdir yetkisi çerçevesinde iptal edilebilecektir⁶³. 1961 Anayasası'nda yer alan, «Kanun, temel hak ve hürriyetlerin özüne dokunamaz» (m. 11, f. 2) hükmü, 1982 Anayasası'nda yer almamış- tır. Ancak yukarıdaki ölçütler çerçevesinde öze varmayan ölçüstüz, keyfi sınırlandırmalar da iptal edilebilecektir⁶⁴. Bununla beraber, Anayasa'nın temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasının durdurul- ması ile ilgili 15'inci maddesinde (f. 1) savaş, seferberlik, sıkıyö- netim veya olağanüstü hallerde milletlerarası hukuktan doğan yü- kümlülükler ihlâl edilmemek şartıyla durumun gerektirdiği ölçüde temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasının kısmen veya tamamen durdurulabileceği ya da bunlar için Anayasa'da öngörülen güven- celere aykırı tedbirler alınabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla bu şartların ortaya çıkması halinde temel hak ve özgürlüklerin vergi kanunları ile de sınırlandırılabilmesi mümkündür.

62. Bkz. Çağlar, s. 21.

63. «... Belli bir hak veya özgürlüğün ... (13. maddede sayılan) ... genel ve özel sınırlama nedenlerinden biri ya da birkaçı ile sınırlandırılabil- mesi mümkün bulunmaktadır./Genel nitelikteki bu sınırlama neden- lerinin herhangi bir hak veya hürriyet için hiç bir sınırlama nedeni gösterilmemiş olması o hak ve hürriyetin hiç bir nedenle sınırlandırı- lamayacağı anlamına da gelmez. 13. maddenin birinci fıkrasında «ka- nunla» denilmek suretiyle hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasının münhasıran yasama tasarrufu ile olabileceğine işaret edilmiştir. Başka bir anlatımla, bu genel sınırlama sebeplerinden hangilerinin hangi temel hak ve hürriyet için sınırlama nedeni olabileceğini kanun gös- termiş olacaktır. ... Yasa Koyucu kimi temel hak ve özgürlükler için gerektiğinde yukarıda sözü edilen sebeplere dayanmak suretiyle de- mokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı düşmeyecek sınırlamalar getirebilecektir ... demokratik toplum düzeni ile hiç kuşkusuz Ana- yasa'mızda gösterilen hürriyetçi demokrasi ve bunun icaplarıyla be- lirlenen hukuk düzenininin kastedildiğinden duraksamaya gerek yoktur.» AMK. 6.10.1986 gün ve E. 1985/21, K. 1986/23, (RG. 14.3.1987-19400).

64. «Hakkı ortadan kaldırıcı nitelikteki aşırı, ölçüsüz sınırlama, Anayasa- ya aykırı ve geçersizdir.» AMK. 7.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, (AMKD., S. 25, s. 410). Ayrıca bkz. Çağan, Vergilendirme, s. 77; Öncel- Kuruluş-Çağan, s. 45. Türkçe yazında temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında ölçülülük ilkesinin ayrıntılı bir irdelenmesi için bkz. Sağlam, s. 117 vd.

C. Hukukî Güvenlik İlkesi

1. Genel Olarak

Hukukî güvenlik ilkesi, herkesin bağı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene koyabilmesi anlamına gelir. Kişilerin davranışlarını düzenleyen kurallar onlara güvenlik sağlamalıdır. Hukukî güvenlik ilkesinin gerçekleşebilmesinin ön şartı, devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasındır⁶⁵.

Hukukî güvenlik ilkesi, hukuk devletinin temel gereklerinden-
dir. Bu ilkenin vergi hukuku alanında özel bir anlamı vardır⁶⁶. Çünkü, kişiler, devletin, hak ve özgürlük alanlarına vergilendirme yolu ile yaptığı müdahaleleri önceden görmeli ve durumlarını buna göre ayarlamalıdır⁶⁷. Hukukî güvenlik ilkesi ile, hukuk düzeni içinde hukukî barışın sağlanması amaçlanır⁶⁸. Hukukî güvenlik ilkesi sayesinde, vergilendirmede keyfiliğin de önemli ölçüde önüne geçilebilecektir. Bu ilke, hukuk devletine ilişkin diğer ilkelerle bir bütünlük arz etmektedir.

Vergilendirmede hukukî güvenlik ilkesinin kapsamına vergilendirmenin belirliliği, kıyas yasağı ve vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkeleri girer⁶⁹. Ancak, hukukî güvenlik ilkesi kapsamında yer alan kıyas yasağı, vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimini değil, vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimini ilgilendirdiğinden burada üzerinde durulmayacaktır.

2. Vergilendirmede Belirlilik İlkesi

Geleneksel anlamda vergilendirmede belirlilik ilkesi vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil şekillerinin ve zamanlarının gerek

65. Bkz. Neumark, s. 345; Spanner, Rechtssicherheit, s. 870; Tipke-Lang, § 3, 2.2 vd.; Hartmann-Walter, s. 102 vd.; Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 46.

66. Bkz. Spanner, Rechtssicherheit, s. 870; Benda-Kreuzer, s. 53; Tipke-Lang, s. 33-43.

67. Bkz. Neumark, s. 345; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 172.

68. Bkz. Spanner, Rechtssicherheit, s. 870.

69. Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 172.

idare, gerek vergi yükümlüleri açısından belli ve kesin olmasını ifade eder. Vergilere ilişkin işlem ve kuralların açık ve anlaşılabilir olması, vergilendirmede keyfiliğin önlenmesi amacıyla hizmet etmektedir⁷⁰. Vergilendirmede belirlilik ilkesi, hukuk devleti kavramının hukukî güvenlik ilkesi çerçevesinde, geleneksel anlamını aşan bir içerik kazanmıştır. Vergilendirmede belirliliğin sağlanmasıyla, bir yandan vergi yükümlülerinin hukukî güvenliği, öte yandan da vergi idaresinin istikrarı korunmaktadır⁷¹.

Vergilerin kanuniliği ilkesi ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağılılığı, belirlilik ilkesinin ön koşulu niteliğindedir. Buna göre, vergiyi doğuran olaylar kanunlarda kesin ve açık olarak belirlenmelidir⁷². Hukuk devleti ilkesi, vergi kanunlarında belirsiz, birden çok anlamı olan, içeriği bilinmeyen kavramların kullanılmasını engeller⁷³. Çünkü vergi yükümlülerinin hukukî güvenliklerinin sağlanabilmesi için, kişisel vergi yükünün açık seçik bir biçimde önceden hesaplanabilir ve tahmin edilebilir nitelikte olması gerekir. Öte yandan vergilendirmede belirliliğin sağlanabilmesi için, vergi kanunları çok açık bir dille ve yalın bir biçimde hazırlanmalıdır. Böylece herkes vergi kanunlarının etki alanını açık olarak anlayabilmelidir. Bu durum vergi uyumsuzluklarını da en az düzeye indirecektir. Ayrıca bir vergi kanununda başka hukuk kurallarına yollama yapıyorsa, bu kuralların çok açık bir biçimde gösterilmesinde yarar vardır⁷⁴.

Belirlilik ilkesi, yasama organının yürütme organına devrettiği vergilendirme yetkisinin çerçevesinin, anayasal kurallar doğrultusunda çizilmiş olmasını gerektirir. Vergiyi doğuran olay konusunda idareye takdir yetkisi bırakılmamalıdır⁷⁵. Vergilendirmede belirsizlik, çeşitli vergi yükümlülerini değişik ölçülerde etkileyeceği için,

70. Geleneksel anlamda belirlilik ilkesi için bkz. S. Turhan, s. 191-193. Bu ilkenin vergilerin «açıklığı ilkesi» şeklinde açıklanması için bkz. Neumark, s. 343 vd.

71. Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 172.

72. Bkz. Bedi N. Feyzioğlu, s. 63, 89; Neumark, s. 41; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 172.

73. Bkz. Spanner, Rechtsstaat, s. 871; Benda-Kreuzer, s. 53; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 172-173.

74. Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 173.

75. Bkz. B.N. Feyzioğlu, s. 89; Neumark, s. 95, 344; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 173.

eşitlik ilkesi açısından da sakıncalar yaratır⁷⁶. İdarenin vergilendirme alanındaki bireysel, sübjektif işlemlerinde takdir yetkisine sahip olduğu hallerde, bu durum söz konusu olabilir. Örneğin, yatırımları, ihracatı ve turizmi geliştirmek için uygulanan vergi teşvik tedbirlerinde, bu tedbirlerden yararlanmak isteyen vergi yükümlülükleri için bir belirsizliğin ortaya çıktığı ifade edilmektedir. Çünkü, teşvik tedbirlerinden yararlanmak isteyen kişiler talepte bulunurlarken, taleplerinin kabul edilip edilmeyeceğini kesin olarak bilememektedirler⁷⁷. İdarenin bireysel, sübjektif işlemler bakımından takdir yetkisine sahip olduğu diğer durumlarda da, vergilendirmede belirlilik ilkesi sarsılmaktadır⁷⁸.

Vergilendirmede belirlilik ilkesi, vergi yükümlülerinin «sürpriz» vergi yükleri ile karşılaşmamaları için hem vergi kanunlarının hem de bunlara dayanan vergilendirme işlemlerinin keyfi uygulamalara açık kapı bırakmayacak biçimde düzenlemeler yapılmasını gerektirir.

3. Vergi Kanunlarının Geçmişe Yürümezliği İlkesi

Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukukî eylem ya da davranışın, bir hukukî ilişkinin meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tâbi olmakta devam edeceğini ifade etmektedir. Bu itibarla, sonradan çıkan, kanun, kural olarak, yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların, özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukukî güvenlik ilkesi yönünden önem taşımaktadır. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan «vergilerin kanuniliği ilkesi» de, hukukî güvenliği sağlama amacına yöneliktir ve vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönemde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkân vermez⁷⁹. Gerçekten, vergilerin kanuniliği ilkesi ile birlikte hukuk devleti ilkesi çerçevesinde vergi kanunlarının geriye yürümezliğinin benimsenmesinin amacı, yükümlülerin eski tarihlere yönelik yeni, beklenmedik ve olağan dışı mali yükümlülüklerle

76. Bkz. Neumark, s. 345; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 173.

77. Bkz. Neumark, s. 347; Akgüner, s. 238; Uluatam, Vergi Politikası, s. 82; Çağan Vergilendirme Yetkisi, s. 174.

78. Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 136 vd.

79. Bkz. Dş. İBK. 3.7.1989 gün ve E. 1988/5, K. 1989/3, (Dş. Der., S. 78-79, s. 67).

karşı karşıya bırakılmamasıdır⁸⁰. Çünkü, kişiler gelecek dönemlere ilişkin plânlarını yürürlükteki vergi kanunlarına göre yaparlar. Sonradan çıkartılan kanunlarla geçmiş dönemler için vergi yükünün arttırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsar; ekonomik ve ticarî hayatta bulunması gereken kararlılık ve belirlilik bundan olumsuz yönde etkilenir⁸¹.

Vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesi ile ilgili olarak «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 ise, bir kanunun, eski kanun yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukukî durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelmektedir⁸². Bu ayırımı göre kural olarak gerçek geçmişe yürüme geçersiz, gerçek olmayan geçmişe yürüme ise geçerli sayılmaktadır. Ancak her iki kurala da istisnalar getirilmektedir. Yargı organları bir sonuca varırken yükümlülerin hukukî güvenliklerinin korunmaya değer olup olmadığını göz önüne almaktadır. Batılı demokratik devletlerin anayasalarında vergi kanunlarının geçmişe yürütüleme-yeceğine ilişkin hükümler bulunmamakla beraber, bu ülkelerde yargı organları geçmişe yürütülen vergi kanunları hükümlerini hukukî güvenlik ilkesi açısından yargısal denetime tâbi tutmaktadırlar⁸³.

80. Bkz. **Kumrulu**, Gecikme Faizi, s. 247.

81. Bkz. **Tipke-Lang**, § 3, 2.31; **Bulutoglu**, s. 25; **Erçin**, s. 34, 35; **Çağan**, Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 141; Vergilendirme, s. 77-78; Vergilendirme Yetkisi, s. 179, 180; **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 47; **Kırbaş**, s. 55.

82. Bkz. **Benda-Kruezer**, s. 53-54; **Tipke-Lang**, § 3, 2.31.

83. Örneğin, Federal Alman Anayasa Mahkemesi gerçek geçmişe yürütmeyi geçersiz saymakla beraber, bu konuda şu istisnaları kabul etmektedir: 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, anlaşılmaz idi ise, c) Daha önce yürürlükteki kural yok hükmünde ise veya bu kuralın Anayasa-ya aykırılığı, bu konuda bir duraksamaya yol açmayacak 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 geçerlidir. (BVerfGE-13, 206, 213; 13, 261, 272f.; 18, 429, 439; 19, 187, 196f.; 24, 75, 101; 27, 167, 173f.; 30,

Vergi kanunlarının bu çeşit hükümler taşımasının başlıca nedenleri, enflasyona ve ekonomik buhranlara karşı izlenen vergi politikası ve vergilerin tarh ve tahsil dönemleri gibi teknik özellikleridir⁸⁴. Ülkemizde çeşitli dönemlerde ve değişik nedenlerle vergi kanunlarının geçmişe yürütüldüğü görülmüştür. Örneğin, kurumlar vergisinde 30.12.1960 tarih ve 192 sayılı Kanun'la verginin oranı % 10'dan % 20'ye çıkartılmış ve yeni oranın 1960 yılı kazançlarına da uygulanacağı kabul edilmiştir. Bu oran da 27.3.1969 tarihinde 1137 sayılı Kanun'la % 25'e çıkartılmış ve yeni oranın, kurumların 1968 yılı kazançlarına uygulanacağı hükme bağlanmıştır. 24.12.1980 tarih ve 2362 sayılı Kanun da aynı şekilde, yeni vergi oranlarının kurumların 1980 takvim yılı kazançlarına da uygulanacağını belirtmiştir. Görüldüğü gibi bu değişikliklerle vergiyi doğuran olay zamanında yürürlükte olan vergi oranları yerine yeni kanunlarla getirilen oranlar geçerli kılınmıştır. Öte yandan, 26.11.1980 tarih ve 2348 sayılı «197 sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun», motorlu taşıtlar vergisinin tarifesini değiştirmiş ve verginin tarh zamanı (Mart ayı) geçmesine rağmen, ikinci taksidi ödeme süresi dolmadığı için, bu değişik tarifelerin ikinci taksit bakımından geçerli olmasını hükme bağlamıştır. 1980 yılı vergisinin iki taksidini birden ödeyenler de, ikinci taksit bakımından yeni tarifeye göre doğacak farkı ödemekle yükümlü tutulmuşlardır. Motorlu taşıtlar vergisi tarifesinde 88/13038 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yapılan değişiklik gerçek geriye yürümenin en belirgin örneğini oluşturmuştur. 28.6.1988 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan bu kararname Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 1, 2, 3 ve 4 sayılı tarifelerinde yer alan miktarların 1.7.1988 tarihinden itibaren bir kat arttırıldığını belirtmiş, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, bu karara dayanarak çıkardığı 6 sayılı Genel Tebliğ ile verginin 1988 yılına ait bütününe yeni, yükseltilmiş tarifeyi uygulamak istemiştir. Konunun bir mükellef tarafından iptal talebiyle Danıştay'a götürülmesi üzerine Danıştay yürütmeyi durdurma kararı vermiş, daha sonra da -davanın aleyhte sonuçlanması ihtimalinin yüksek olduğunu anlayan- Ba-

367, 387f.; 390f.; 37, 363, 397f.; 45, 142, 174; 48, 1, 20; 50, 173, 193f.; 72, 200, 258f., 260. (Tipke-Lang, § 3, 2.31). Buna karşılık Federal Alman Anayasa Mahkemesi gerçek olmayan geçmişe yürüme hallerinde kişilerin mevcut hukuki duruma güvenlerini korumamakta, vergi kanunlarındaki değişikliklerin verginin tarh dönemi başına kadar yürütülmesini, gerçekleştirilen artışın ölçülü olması şartıyla geçerli saymaktadır. (BVerfGE 18, 135, 144. Tipke-Lang, § 3, 2.31).

84. Bkz. AMK. 7.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, (AMKD., S. 25, s. 414).

kanlar Kurulu, verginin 1988 yılı içinde de eski oranlarla alınmasına devam edilmesini kararlaştırmıştır. Bu örnekte, vergiyi doğuran olay ortaya çıktıktan, vergi borçları kanuna göre mali yılın ilk ayı içinde tahakkuk ettikten, yükümlülerin hemen hepsi ilk taksidi, bir bölümü vergi borcunun tamamını ödedikten sonra vergi arttırımına gidilmesi nedeniyle çok açık bir gerçek geriyeye yürütme teşebbüsü söz konusu idi.

Geçmişe yürütülen vergi kanunlarında kanun koyucu, yükümlülerin aleyhine olarak geçmişe yürüttüğü bu hükümlerde ve kurumlar vergisi ile ilgili oranlarda verginin «tarh zamanı»nın, motorlu taşıtlar vergisinde de «ödeme zamanı»nın geçmediği gerekçelerine dayanmıştır. Bu vergiler bakımından, vergiyi doğuran olayların meydana gelmesinden sonra, yeni kanunların vergi oran ve tarifelerine ilişkin hükümleri uygulanacağı için, geçmişe yürümeyi, gerçek anlamda bir «geçmişe yürüme» olarak değerlendirmek gerekir⁸⁵. Çünkü, Vergi Usul Kanunu'na göre, «Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar» (VUK. m. 19, f. 1). Bu hüküm dolayısıyla Türk Hukukunda vergi borcunun doğuş zamanı bakımından, verginin tarh ve tahakkuku değil, «vergiyi doğuran olay» ölçüt olarak kabul edilmiştir⁸⁶.

Aynı şekilde, 1994 yılında bütçe açığını daraltmak amacıyla geçici nitelikte vergiler getiren 3986 sayılı Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdas İle Diğer Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'da gerçek anlamda geçmişe yürüyen vergi düzenlemelerine yer verilmiştir. Bu kanun içinde yer alan «ekonomik denge vergisi», 1993 yılında elde edilen gelir ve kurumlar vergisine tâbi olan kazançlar üzerine % 10 ek vergi yükü getirmiştir. Aynı kanunun ikinci bölümünde yer alan ve seçenekli servet ve muamele vergisi niteliğinde olan «net aktif vergisi» de 1993 hesap dönemindeki gayrisafi hasılatı (ciro) vergilendirerek kanunun vergi yükü getiren hükümlerini gerçek anlamda geçmişe yürütmüştür⁸⁷.

85. Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 185-186; Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 49; Uluatam, Vergi Hukuku, s. 55.

86. Bkz. Bulutoğlu, s. 25; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 186; Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 90; Kumrulu, Gecikme Falzı, s. 247; Karakoç, Vergi Sorunlarının Çözümü, s. 166.

87. Bkz. Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 49. Ayrıca bkz. ve karşı. Tosuner, s. 47; Güneş, s. 73.

Türk Hukukunda «gerçek olmayan geçmişe yürüme» durumu- na, 1.1.1961 tarihinde yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanu- nu'nun tarh zamanasını süresini üç yıldan beş yıla çıkartması ve bu sürenin, eski kanunun yürürlüğü sırasında üç aylık süreyi dol- durmayan vergi alacaklarına uygulanması örnek gösterilebilir. Bu- rada yeni zamanasını süresi sadece eski kanun zamanında tamamlanmamış hukukî ilişkilere uygulanmış, üç yıllık süreyi dolduran ver- gi alacakları eski kanun hükümleri uyarınca zamanasına uğramış- tır⁸⁸. Aynı şekilde Gelir Vergisi Kanunu'na 24.12.1980 tarih ve 2361 sayılı Kanun'la eklenen Geçici 6'ncı madde de, bu kanunun yürür- lüğe girdiği tarihten önce taahhüde bağlanmış ve henüz bitme- miş veya bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce bitmekle be- raber henüz beyan edilmemiş olan inşaat ve onarma işlerine ait kazançların Gelir Vergisi Kanunu'nun değişik 42'nci maddesine göre belirleneceği ve dağıtımına tâbi tutulmadan işin bittiği yılın geliri olarak beyan edileceği hükme bağlanmıştır.

Kanunların geriye yürümezliği, çoğu zaman kazanılmış hak kavramına bağlanmakta ise de, kazanılmış hak kavramına kamu hukuku alanında gittikçe daha az yer veren çağdaş yaklaşımlarda bu bağın bir hayli zayıfladığı söylenebilir. Nitekim, vergi kanun- larında yapılan bir takım değişikliklerin geriye yürütülmesi, an- cak, «vergi hukukunun kamu hukuku alanında yer aldığı ve bu alanda kamu yararının, kazanılmış hakka dayalı bir geriye yürü- mezlik ilkesini ortadan kaldıracabileceği» gibi başka gerekçelere da- yandırılabilir⁸⁹.

1982 Anayasası'nda vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilke- si ile ilgili bir hüküm bulunmamakla beraber⁹⁰ Anayasa Mahkemesi,

88. Bkz. **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 186; **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 49.

89. Bkz. AMK. 7.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, (AMKD., S. 25, s. 414). Ayrıca bkz. **Uluatam**, Vergi Hukuku, s. 55.

90. **Erginay**, «... bir açıklık bulunmaması dolayısıyla, 1982 Anayasası'nın, vergilerin mali güce dayanması gerekliliği hakkındaki 73'üncü mad- desıyla, sosyal adalete ilişkin 5'inci maddesi karşısında, geçmişe yürür vergilerin konulup konulamayacağı tartışmalara yer verebilir... Eko- nomik yaşantı, herşeyden önce, belirlilik ister. Kaldı ki, eski yasama organlarının, kendi zamanlarında kullanmadıkları bir vergileme yet- kisinin, yeni organlarca kullanılması da uygun düşmez. Bu bakımdan vergi kanunlarının geçmişe yürütülmemesi gerekliliği meydana çı- kar» demektedir; ancak, «... Anayasamızın 73'üncü maddesinin mali güç ve kamu giderleri ile ilgili hükmü ve diğer ekonomik ve sosyal adalet kuralları göz önünde bulundurulmak, vergi kanunlarının geç-

son yıllarda önüne gelen bazı konularla ilgili olarak, kanunların geriye yürütülmesi sorununu da tartışmış, bu hususun yargı denetiminin bir parçası olarak ele alınabileceğini belirtmiştir⁹¹. Gerçekten, Anayasa Mahkemesi, geçmişe yürütülen vergi kanunlarını hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük açısından yargısal denetime tâbi tutabilir⁹². Keyfi ve geçmişe yürütüldüğü dönem açısından «ölçü-

mişe yürürlüğünün, Anayasa'ya aykırı düşmeyeceği ...», sonucuna varmaktadır. (Bkz. **Erginay**, Vergi Hukuku, s. 48). **Bulutoğlu** da, «Vergilerin geçmişe yürütülmesi Anayasa'ya aykırı değilse bile, yerleşmiş vergicilik ilkelerine ve vergi adaletine aykırıdır; büyük zorunluluk olmadıkça, idare bu tür uygulamalardan kaçınmalıdır» demektedir. (Bkz. **Bulutoğlu**, s. 27, 28).

91. «... Başvuruda yer almamış olmakla birlikte, gerekçe ile bağlı olmayan Anayasa Mahkemesi, 'gecikme faizi'ni, 'yasaların geriye yürümezliği' ilkesi dolayısıyla Anayasa'nın 38 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan «kimse işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz» hükmü ile «hak arama hürriyeti'ni düzenleyen 36 ncı maddesi yönünden de incelemeye tabi tutmuştur./... Vergi yükümlülüğü, vergi konusu olayın gerçekleşmesi ile doğar. Bu olayın gerçekleşmesi vergi yükümlülüğünün doğması için gerekli ve yeterlidir... Olaya bu şekilde bakmak hem devlet maliyesini ve hem de kamu yararını korumak bakımından gerekli olduğu gibi; vergi ödeyenle ödemeyen yükümlüyü birbirinden ayırdetmek, ödeyenı korumak ve böylece vergilerin zamanında ödenmesini sağlamak yönünden de gereklidir. Böyle bir yaklaşımın 'kanunların geriye yürümezliği' ilkesi ile çatışan bir yönü yoktur. Vergi geliri yaratan olayla doğduğundan; beyan, tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri, kaçınılmaz bir şekilde birbirini izleyen dönemlerde ortaya çıkacaktır. Bu nedenle gecikme faizi uygulamasının, bu uygulamayı getiren kanunun yürürlüğe girmesinden sonra gerçekleşen gelir yaratıcı olaylara uygulanması durumunda; üzerinden ne kadar süre geçmiş olursa olsun, gelir yaratıcı olaya dönüş ve gecikme faizini bu olayın vade tarihinden başlatmak, «kanunların geriye yürümezliği» ilkesi ile çatışmaz» AMK. 27.9.1988 gün ve E. 1988/7, K. 1988/27, (RG. 26.12.1988-20031).

92. «... Vergi alanındaki düzenlemeler de yasalarla gerçekleştirildiğinden geriye yürümezlik, vergi yasaları için de doğal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğu kaçınılmaz kılan görüşler öğretide çoğunluk kazanmıştır. Devlete ve hukuk düzenine güven noktasında yoğunlaşan bu görüşler genelde (yöntem yasalarındaki zorunluluklar dışında) tüm yasalar için geçerli olan bir durumdur. Ayırıklık koşulları bir yana bırakıldığında, genel kural, geriye yürümezliğin her yasa için egemen bir özellik olduğudur. Zorunlu nedenlerle (örneğin kamu yararı gibi) geriye yürütme durumunda öncely etkileme söz konusu olabilir. ... Yükümlüler arasında eşitsizliğe yol açmayacak düzenlemeler, üstelik yükümlülerin yararına olunca, geriye yürütülmekle hukuksal güvenlik ilkesi çığnenmiş sayılmaz. Türk hukukunda da, enflasyon, ekonomik buhranlar ve haksız kazançlara karşı uygulamalar nedeniyle geriye yürü-

süz» olduğu kabul edilen bir hüküm Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilebilir⁹³. Türk hukukunda vergilendirme işleminin «sebebe» unsurunu oluşturan vergiyi doğuran olan (VUK. m. 19) meydana geldikten sonra vergi yükünü arttıran bir vergi kanunu hükmü, gerçek geriye yürütme olarak nitelendirilebileceğinden Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilebilecektir⁹⁴. Buna rağmen, Ekonomik Denge Vergisinin Anayasa'ya aykırılığı itirazının Anayasa Mahkemesi'ne intikal ettirilmesi üzerine Anayasa Mahkemesi'nce, ekonomik denge vergisi, gelir ve kurumlar vergisi oranlarını % 10 artırmak suretiyle getirilen bir ilâve vergi olarak değil, ayrı, yeni ve bağımsız bir vergi⁹⁵ ihdası olarak kabul edildiğinden herhangi bir geçmişe yürümeden bahsedilemeyeceği gerekçesiyle, Anayasa'ya aykırılık iddiası reddedilmiştir⁹⁶.

tülen vergi yasaları çıkartılmıştır. ... Geriye yürümezlik ilkesi hakkında Anayasa'da açık bir kural bulunmamasına karşın, Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük yönlerinden yargısal denetim yapar. Vergilendirme işleminin ögesini oluşturan vergiyi doğuran olaydan sonraki artışları içeren düzenlemeler geriye yürümeyi kapsarsa uygunluk denetimine bağlı tutulabilir.» AMK. 7.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, (RG. 6.4.1990-20484).

93. Bkz. Çağan, Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 142. Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında, «... kanunun kamu yararına olarak geleceği düzenleyici, mücerret, şahsi olmayan, genel hukuk kuralları ...» koyması gerektiği belirtilmiş, kazanılmış hakları ortadan kaldıran, kişileri mal ve mülklerinden keyfi olarak yoksun kılmak amacını taşıyan kanunların kanun değil, «... hukukun ana prensipleri ve Anayasa hükümleri ile bağdaştırılması mümkün olmayan keyfi bir tasarruf ...» olduğu öngörülmüştür. Bkz. AMK. 11.10.1963 gün ve E. 1963/124, K. 1963/243, (AMKD., S. 1, s. 422, 430). Bu konuda ayrıca bkz. Esen, Türk Anayasa Mahkemesi'ne Göre ..., s. 45.
94. Anayasa Mahkemesi verdiği kararlarda, geriye yürütmenin sınırı olarak vergiyi doğuran olayı esas almaktadır. Bkz. AMK. 27.9.1988 gün ve E. 1988/7, K. 1988/27, (RG. 26.12.1988-20031); AMK. 7.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, (RG. 6.4.1990-20484).
95. Ekonomik denge vergisinin, devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergi olduğu görüşü için bkz. Güneş, s. 71.
96. «Vergi hukukunda geriye yürütmenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın tanımının yapılması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesine göre, Vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda yürürlükte olan yasa uygulanacaktır. Vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra, bu olaya ilişkin vergi yükünün artırılması geriye yürütme olarak nitelendirilebilir./... Ancak, ekonomik

Vergiyi doğuran olayın tamamlanmasından önce vergi yükünü arttıran bir kanun hükmü gerçek olmayan geçmişe yürüme olarak nitelendirilecek ve gerek geçmişe yürütüldüğü dönemin uzunluğu, gerek getirdiği ek vergi yükü açısından ölçüsüz değilse hukukî güvenlik ilkesine ters düşmeyeceğinden geçerli sayılabilecektir. Anayasa Mahkemesi her somut olayı kamu yararı ile yükümlülerin hukukî güvenliklerini karşılaştırarak irdelleyecektir. Öte yandan vergi kanunlarında yükümlülerin yararına olarak yer alan geçmişe yürütülmüş hükümler hukuk devletinin hukukî güvenlik ilkesi açısından herhangi bir sakınca yaratmazlar. Ancak bu çeşit hükümlerde yükümlüler arasında eşitlik ilkesine aykırılık yaratabilecek uygulamalardan kaçınmak gerekir⁹⁷.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, Vergi Usul Kanununun 3239 sayılı Kanun ile değişik 112'nci maddesinde (f. 3) öngörülen gecikme faizinin, bu kanunun yürürlüğe girdiği 1.1.1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ait tarhlara uygulanamayacağına karar vererek hukukî güvenlik ilkesinin gereğine uymuştur⁹⁸.

denge vergisi ekonomik koşulların gerektirdiği finansman ihtiyacını karşılamak için Devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergidir. Bu anlamda gelir ve kurumlar vergisine ek olmayıp başlı başına bir vergidir. Bir yıl önceki kazançlara ilişkin matrahlar üzerinden alınması, geriye dönük vergi koyma anlamına gelmez. »AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/6, K. 1995/29, (RG. 10.2.1995-22550, s. 13); «Vergi Usul Yasası'na göre, vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Ekonomik Denge Vergisi'nde, vergiyi doğuran olay, kişinin 3986 sayılı Yasa'da yükümlülüğü belirleyen kapsam içine girmesi ve 2. maddedeki olayların meydana gelmesidir. Ekonomik Denge Vergisi, Devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergidir. Bu anlamda Ekonomik Denge Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisine ek bir vergi olmayıp başlı başına bir vergidir. Ancak, bir yıl önceki kazançlara göre beyan edilen matrah üzerinden alınmaktadır. Bu vergide vergiyi doğuran olay, beyanname verilmesi olduğuna ve beyannameler de 1994 yılında verildiğine göre geriye yürümeden (yürüme olacak) söz konusu değildir.» AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1994/80, K. 1995/27, (RG. 2.2.1996-22542, s. 28). Bu kararın irdelenmesi konusunda bkz. Güneş, s. 68-73.

97. Bkz. Bulutoğlu, s. 26; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 187; Öncel-Kumruolu-Çağan, s. 50.

98. Dş. İBK. 3.7.1989 gün ve E. 1988/5, K. 1989/3, (Dş. Der., S. 78-79, s. 67 vd.).

Öte yandan, Anayasa Mahkemesi'nin bir kısım vergi kolaylıklarını iptal etmesi halinde, daha önce bu kolaylıklardan yararlanmış olanların durumları bu iptal kararından etkilenmemelidir⁹⁹. Çünkü, Anayasa'nın 153'üncü maddesinin 5'inci fıkrası Anayasa Mahkemesi'nin verdiği iptal kararlarının geriye yürütmeyeceğini açık olarak hükme bağlamıştır.

D. Vergilerin Kanuniliği İlkesi

1. Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Anlamı ve Kapsamı

Vergilerin kanuniliği ilkesi, çağdaş demokratik ülkelerde «kuvvetler ayrılığı» veya «kuvvetler dengesi» ilkeleri çerçevesinde, vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olması demektir. Başka bir deyişle, kanun koyma yetkisine sahip olan organın vergilendirme yetkisini kullanmasıdır. Buna göre, yasama organı cebrilik unsuru içeren mali yükümlülükleri (geniş anlamda vergi) ya da vergi muaflik ve istisnalarını mutlaka kanunla düzenlemek zorundadır. Nitekim, «kanunda yazılı olmadan vergi alınamaz»¹⁰⁰ kuralı birçok devletin Anayasası'nda hükme bağlanmıştır¹⁰¹. Verginin temel unsurları ile ilgili düzenlemeler, Anayasa'nın istisna hükümleri saklı kalmak şartıyla, ancak kanun ile yapılabilir. Bu bağlamda, vergiyi doğuran olayların kanunlarda açık olarak belirtilmesi gerekmektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak, iraderenin vergilendirmeye ilişkin tarh ve tahsil işlemleri de kanunlara uygun ve doğru olarak yapılmalıdır. Vergilerin kanuniliği ilkesinin temelinde, kişilerin gelirleri, mal varlıkları ve harcamaları üzerine konulacak vergilere, kendi temsilcilerinden oluşan yasama

99. Danıştay Onikinci Dairesi, Anayasa Mahkemesi'nin, 933 sayılı Kanunun bazı hükümlerini iptal etmesinden önce Danıştay kararı ile gümrük muafliğine hak kazanan kişilerin haklarının, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı ile ortadan kaldırılamayacağına karar vermiştir. Bkz. Dş. 12. D. 25.6.1971 gün ve E. 1971/885, K. 1971/1638, (Danıştay Onikinci Daire Kararları, 1. Kitap, C. I, s. 306).

100 «Nullum tributum sine lege; Keine Steuer ohne Gesetz.»

101. Çeşitli ülkelerin Anayasa'larında vergilendirme yetkisinin düzenlenmesi için bkz. Çagan, Vergilendirme Yetkisi, s. 57-93.

organı aracılığıyla rıza göstermeleri düşüncesi yatmaktadır. (Temsilsiz vergi olmaz-rızasız vergi olmaz ilkeleri)¹⁰².

Vergilerin kanuniliği ilkesi bir yönüyle vergilendirme yetkisini yasama organının kanun aracılığıyla kullanmasını gerektirirken, diğer yönüyle vergi yükümlülerini vergi idaresinin ve hatta yargı organlarının keyfi ve takdirî uygulamalarına karşı korumayı amaçlamaktadır¹⁰³.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, Türk vergi hukukunda da kabul edilmektedir. Temel dayanağını Anayasa'lardan alan bu ilke, Türk Anayasa metinleri incelendiğinde açıkça görülmektedir¹⁰⁴.

102. Bu konuda geniş bilgi için bkz. **Tipke-Lang**, § 3, 2.11; **Reid**, s. 52-54; **Kumrulu**, Anayasal Temeller, s. 148 vd.; **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 7; **Saygılıoğlu**, s. 67; **Karakoç**, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 70 vd. «İnsanlık tarihinde bir çok devrimlerin önemli etkenlerinden birisi olmuş bulunan bütçe ve vergi işlerine ilişkin Anayasal kuralların tarihi gelişim açısından değerlendirmesi, Anayasa'nın 61. maddesinin temelinde yatan düşüncenin, vergiye ilişkin önemli konuların yasama meclislerince düzenlenmesini sağlamak olduğunu göstermektedir.» AMK. 23-25.10.1969 gün ve E. 1967/41, K. 1969/57, (AMKD., S. 8, s. 49-50).

103. Karş. **Kaneti**, Anayasal Temeller, s. 32; Vergi Hukuku, s. 36; **Saygılıoğlu**, s. 68; **Kumrulu**, Gecikme Falzi, s. 243. Anayasa Mahkemesi'ne göre; «Anayasa koyucu her çeşit mali yükümlün kanunla konulmasını buyururken, **keyfi ve takdirî uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır**. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümlün ilgili-lere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabil-mesi için yeterli neden olamaz. Mali yükümlerin matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zaman aşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bu yönleri dolayısıyla, yasayla yeterince çerçevelenmemişse kişilerin sosyal ve ekonomik du-rumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan, **mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek, yasalarla dü-zenlenmelidir.**» AMK. 31.3.1987 gün ve E. 1986/20, K. 1987/9, (AMKD., S. 23, s. 190). Aynı yönde kararlar için bkz. AMK. 29.3.1966 gün ve E. 1965/46, K. 1966/16, (AMKD., S. 4, s. 111-112); AMK. 18.4.1968 gün ve E. 1967/64, K. 1968/12, (AMK., S. 6, s. 124); AMK. 3.7.1969 gün ve E. 1969/23, K. 1969/41, (AMKD., S. 7, s. 537); AMK. 22.12.1970 gün ve E. 1970/29, K. 1970/48, (AMKD., S. 15, s. 574); AMK. 3.2.1977 gün ve E. 1976/54, K. 1977/8, (AMKD., S. 15, s. 141).

104. Osmanlı Döneminde 1876 Kanunu Esası'nda vergilerin kanuniliği ilkesi iki ayrı maddede düzenlemiştir. 25'inci maddeye göre, «Bir ka-nuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat nâmu ile ve nâmu aherle hiç kimseden bir akçe alınmaz» 96'nci maddeye göre de, «Tekâlifî

1982 Anayasası'yla da vergilerin kanuniliği ilkesi benimsenmiş ve 73'üncü maddenin 3'üncü fıkrasında şu hükme yer verilmiştir; «Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla kanulur, değiştirilir veya kaldırılır.» Görüldüğü gibi bu düzenleme, 1961 Anayasası'ndaki düzenleme ile, bazı küçük farklılıklar dışında, paralellik arz etmektedir. Nitekim, her iki maddenin Anayasa sistematigi içindeki yeri de aynıdır. 1961 Anayasası'ndan farklı olarak 1982 Anayasası'nda, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlerinin değiştirilmesinin veya kaldırılmasının yine kanunla olacağı hükmüne açıkça yer verilmiştir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli, gerek maddî anlamda kanunla yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Şekli anlamda kanun, Anayasa'da belirlenen kanun koyma usulüne uygun olarak, yasama organı tarafından çıkartılır. Maddî anlamda kanun ise, genel, soyut, kişisel olmayan hukuk kurallarını içeren bir işlemdir¹⁰⁵. Maddî anlamda kanunun mutlaka yasama organı tarafından çıkartılması gerekli değildir. Bu çerçevede içinde vergilerin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisini genel, soyut, kişisel olmayan ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamına gelir¹⁰⁶.

Anayasa her çeşit malî yükümlünün kanun ile konulmasını emrederken, keyfi ve takdirî uygulamayı önleyecek ilkelerin kanunda yer alması amacını gütmüştür. Yürütmenin vergi uygulaması kanunlara bağlı kılınarak, kişisel hak ve özgürlükler açısından gü-

devletin hiçbirli bir kanun ile tayin olunmadıkça vâz ve tevzi ve tahsil olunamaz.» 1921 Anayasası'nda vergilerin kanuniliği ilkesine yer verilmemekle beraber, 1924 Anayasası'nda bu ilke açıkça benimsenmiştir. Nitekim, 1924 Anayasası'nın 85'inci maddesinde; «Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir» denilmektedir. Ancak, aynı maddenin ikinci fıkrası ile devlet, il özel idareleri ve belediyelerin geleneksel olarak topladıkları vergilerin, kanunları çıkarılıncaya kadar tahsiline izin verilmiştir. Ayrıca, bu Anayasa döneminde, vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı sayılabilecek çok sayıda kanun çıkarılmıştır. (Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 52). Fakat bu durumu Osmanlı Devleti'nden Cumhuriyete geçiş döneminin bir gereği olarak değerlendirmek mümkündür. (Bkz. Kumrulu, Anayasal Temeller, s. 150).

105. Maddî ve şekli anlamda kanun kavramı için bkz. Tezic, Kanun Kavramı, s. 33 vd.; 44 vd., 81.

106. Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 103.

vence sağlanmıştır. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasındaki kuralın temelinde yatan düşünce, vergiye ilişkin önemli konuların yasama organında düzenlenmesini sağlamaktır¹⁰⁷.

Bir verginin kanun ile konulmuş sayılabilmesi için, onun yalnızca konusunun kanunla belirlenmesi yeterli değildir. Verginin konusundan başka, yükümlüsü, matrahı, oranı, indirim, istisna ve muafiyetleri, tarh, tahakkuk ve tahsil usulleri, yaptırım ve zaman aşımı gibi hususların da kanunla düzenlenmesi ve yeterince belirlenmesi zorunludur¹⁰⁸. Vergiden indirim yapmak veya bağışık tutmak, vergi koyma ölçüsünde büyük bir önem taşıdığından, kanunilik ilkesinin kapsamının içindedir. Kanun bu öğelerden hiçbirini idarenin takdirine bırakamaz¹⁰⁹.

Verginin kanunla konulması ilkesinin tabii sonucu olarak verginin yine kanunla değiştirilmesi veya kaldırılması gerekir. Başka bir deyişle, bir verginin adalet ve eşitlik gibi gerekçelerle dahi kanuna dayalı olmadan kaldırılması mümkün değildir. Bu yetki de yasama organına aittir. Dolayısıyla, yürütme organının kanunî dayanak olmaksızın bir idarî işlemle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi yoktur.

Anayasa Mahkemesi'nin bir vergi kanununu Anayasa'ya aykırı bularak iptal etmesi ve dolayısıyla söz konusu verginin kalkması hali, yasama yetkisinin kullanılması anlamına gelmez. Anayasa Mah-

107. AMK. 15.6.1971 gün ve E. 1970/55, K. 1971/57, (RG. 15.6.1972-14109).

108. AMK. 23-25.10.1969 gün ve E. 1969/41, K. 1969/57, (RG. 12.3.1971-13776). «Anayasa koyucu her çeşit mali yükümlüğün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdirî uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümlüğün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeterli neden olamaz. Mali yükümlüğün matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zaman aşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bu yönleri dolayısıyla, yasayla yeterince çerçevelenmemişse kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hattâ temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan, mali yükümlükler belli-başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek, yasalarla düzenlenmelidir.» AMK. 31.3.1987 gün ve E. 1986/20, K. 1987/9, (RG. 28.5.1987-19473, s. 24). Anayasa Mahkemesi bu kararı ve bu gerekçe ile, 2644 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 97'nci maddesine 3239 sayılı Kanunun 125'inci maddesiyle eklenen yeraltı sularıyla ilgili hükmü iptal etmiştir.

109. AMK. 29.3.1966 gün ve E. 1965/45, K. 1966/16, (RG. 12.5.1966-12297).

kemesi'nin kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimini yapması ve Anayasa'ya aykırılığını belirlemesi halinde kanunun iptaline karar verme yetkisi, Anayasa'nın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ile hukuk devleti ilkesinin (Any. m. 2, 11) bir sonucudur ve Anayasa ile tanınan bir yargı yetkisinin kullanılmasından ibarettir. Anayasa Mahkemesi, Anayasa'ya aykırı bulduğu bir vergi kanununu iptal ederken, bu kanunla düzenlenen vergiyi kaldırmayı değil, Anayasa'ya aykırılığını belirlediği kanunun hukuk âleminde silinmesini amaçlamaktadır. Bu itibarla, verginin kaldırılması, Anayasa Mahkemesi'nin verdiği iptal kararının dolaylı bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Yasama organı, aynı vergiyi Anayasa'ya uygun bir kanunla yeniden düzenleyebilir.

Vergilerin konulması, değiştirilmesi, kaldırılmasının kanunla gerçekleştirilmesi yanında vergi cezalarının da «cezaların kanuniliği ilkesi»ne uygun olarak düzenlenmesi gerekir. Bu ilkeye aykırılık taşıyan kanunların Anayasa'ya uygunluk denetimi sonunda iptal edilmesi mümkündür¹¹⁰.

110. «1 - Anayasa'nın 2. Maddesi Yönünden İnceleme : -Ceza verme hakkının esasını, adaletle sınırlandırılmış toplumsal yarar düşüncesi oluşturur. Bunun doğal sonucu olarak da, bir düzenlemeye giderken yasakoyucu kamu yararını en az kişi yararı kadar düşünmek durumundadır. Kamu yararının takdiri ise Yasama Organı'nın yetkisindedir. Ne var ki yasakoyucu kamu yararı düşüncesiyle eylemlere dilediği miktarda ceza saptayamayacağı gibi, kişinin temel hak ve özgürlüklerini demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olarak sınırlandırmaz. Yasakoyucunun ceza saptamadaki yetkisinin sınırını hukuk devleti ilkesi oluşturur. ... Hukuk devletinin öğeleri arasında, yasaların kamu yararına dayanması ve eşitlik ilkesi vardır. -Cezaların, suçların ağırlık derecelerine göre önleme ve iyileştirme amaçları da göz önünde tutularak adaletli bir ölçü içinde konulması, ceza hukukunun temel ilkelerindendir. ... 4 - Anayasa'nın 38. Maddesi Yönünden İnceleme : ... Anayasa'nın 38. maddesinde suç ve cezaların yasallığı ilkesi benimsenmiştir.- Yasakoyucunun ceza alanında yasama yetkisini kullanırken Anayasa'nın temel ilkelerine ve ceza hukukunun ana kurallarına bağlı kalmak koşuluyla, toplumda belli eylemlerin suç sayılıp sayılmaması, suç sayılırsa hangi tür ve ölçüdeki ceza yaptırımıyla karşılaşmaları gerektiği, hangi durum ve davranışların ağırlaştırıcı ya da hafifletici öge olarak kabul edileceği konularında takdir yetkisi vardır.-İptali istenen Yasa kuralı uyarınca kaçakçılığa teşebbüs nedeniyle hükmolunan hapis cezasının tutarının hesabında hapis cezasının her bir günü için sanayi sektörü için belirlenen yürürlükteki asgari ücretin bir aylık tutarının yarısı esas alınacağından kişiye suç işlediği zaman o suç için öngörülen ceza suç gününden önce belirgindir. Bu düzenlemede cezaların yasallığı ilkesine ve Anayasa'nın 38. maddesine aykırı bir yön görülmemiştir.» AMK. 6.6.1991 gün ve E. 1990/35, K. 1991/13, (RG. 27.10.1994-22094).

Kanun koyucu vergi kanunu ile, vergiye ilişkin temel unsurları belirledikten sonra, uygulamaya, tekniğe veya uzmanlık isteyen hususlara ilişkin konuların düzenlenmesini yürütme organına bırakabilir. Yürütme organına bu hususlarda bırakılabilecek bir düzenleme yetkisi, vergilendirmeye ilişkin temel konularda olmadığı için 73'üncü maddenin son fıkrası ile sınırlı değildir. Ancak, burada temel unsurlar ile teknik konular ve ayrıntılar ayrımının nasıl yapılacağı sorunu ile karşılaşmaktadır. Bu konuda yasama ve yürütme organlarının düzenleme alanlarını ayıran daha elverişli bir ölçüt de bulunmamaktadır¹¹¹. Vergilendirme usulüne ilişkin hususlarda, genellikle usul kanunlarında yürütme organına bir takım yetkiler verilmektedir (VUK. m. 11, mük. m. 257). Ancak, maddi vergi borcu getirmeyen düzenlemelerin yürütme organınca yapılabileceği yönündeki eğilim, her zaman doğru sonuçlar vermemektedir. Çünkü, yürütme organına ve bu arada Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiler, yükümlüler için ek malî yükümlülük getirici niteliktedir. Mütessesil sorumluların belirlenmesi ve beyannamelerin tasdiki mecburiyetinin getirilmesi bu tür uygulamalara örnektir. Böyle sonuçlar doğuran yetki devirlerinden olabildiğince kaçınılması, devredilen yetkinin sınırlarının iyi belirlenmesi ve Anayasanın vergi ödevine ilişkin hükmüne (Any. m. 73) uygun olarak bu yetkinin Bakanlar Kurulu'na verilmesi daha uygun olacaktır.

2. Verginin Kanuniliği İlkesinin İstisnası

Vergilerin kanuniliği ilkesi vergi koyma yetkisinin yalnız yasama organı tarafından kullanılmasını gerektirir. Ancak, verginin, değişen durumlara göre hızla karar almayı gerektiren ekonomi politikasının bir aracı olması, yürütme organına, yasama organınca, sınırlı bazı yetkilerin verilmesini zorunlu kılmaktadır¹¹². Ülkemizde, bu amaca yönelik ilk düzenleme, 1961 Anayasası'nın 61'inci maddesine, 22.9.1971 tarih ve 1488 sayılı Kanun'la 3'üncü fıkranın eklenmesi suretiyle gerçekleştirilmiştir. Bu düzenleme ile yasama ve yürütme organları arasında var olan vergilendirme konusundaki «kuvvetler ayrılığı ilkesi», yerini çağdaş kamu hukuku anlayışına uygun olarak «kuvvetler işbirliği ve dengesi ilkesi»ne bırakmıştır. Böylelikle Türk Vergi Sistemi içindeki bir çok hüküm, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilme tehdidinden kurtulmuştur¹¹³.

111. Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 131; Doğrusöz, s. 70.

112. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 7; Aliefendioğlu, Vergileme Yetkisi, s. 63.

113. Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 95.

Yürütme organının vergilendirme konusundaki yetkisi, kural olarak «bağlı yetki»dir. Bu organın vergilendirme alanındaki istisnaî düzenleme yetkisinin kapsamı ve sınırları, Anayasa ile veya kanunlarla belirlenir¹¹⁴.

Anayasa'nın 73'üncü maddesi, 3'üncü fıkrasında (geniş anlamda) vergilerin kanuniliği ilkesini hükme bağladıktan sonra, 4'üncü fıkrasında istisnaî olarak hangi şartlar altında Bakanlar Kurulu'na yetki verilebileceğini belirtmektedir. Buna göre, Bakanlar Kurulu vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisine sahiptir. Bu hükmün kabul edilmesinin nedeni ekonomiye çabuk ve etkili müdahale etme zorunluluğudur¹¹⁵. Çünkü, kanunilik ilkesinin sert kalıbı içinde kalınması halinde, kamu maliyesinin vergi aracının kısa vadeli ekonomi politikası amaçları yönünde kullanılması mümkün değildir. Bununla beraber Anayasa, kanun ile de olsa Bakanlar Kurulu'na, muaflık, istisna, indirim ve oranlar dışındaki temel vergi unsurlarında, yani verginin yükümlüsü, sorumlusu, konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olayda değişiklik yapma yetkisi verilmesini kabul etmemiştir. Bu Anayasal düzenlemeye rağmen pek çok vergi kanununda, özellikle Katma Değer Vergisi Kanunu'nda bu sınırlara uyulmamıştır¹¹⁶. 1983 sonrası yapılan düzenlemelerde vergi kanunlarıyla Bakanlar Kurulu'na ve Maliye Bakanlığı'na gelişigüzel düzenleme yetkisi verilmesi «vergilerin kararılığı ilkesi»nin doğmasına yol açmıştır¹¹⁷.

Öte yandan Anayasa'nın 167'nci maddesi (f. 2) Bakanlar Kurulu'na kanun ile, dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koyma ve bunları kaldırma yetkisinin verilebileceğini hükme bağlamıştır. Bu hüküm, Bakanlar Kurulu'na dış ticaret işlemlerinin gerektirdiği çabuk harekete geçme imkânını ve esnekliğini sağlamaktadır. Bu yetki, yasama yetkisinin devredilmezliğinin, yani yasama

114. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 7; Aliefendioğlu, Vergileme Yetkisi, s. 63.

115. Bkz. Çağan, Kamu Maliyesi, s. 218; Kaneti, Vergi Hukuku, s. 38; Gündüz, s. 110.

116. Bkz. ve karşı. Doğrusöz, s. 72-74.

117. Bkz. Karakoç, Sosyal Maliye, s. 17-20.

yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce kullanılması zorunluluğunun istisnalarından birini oluşturmaktadır. Ancak, «vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler»in ne olduğu tartışmalıdır¹¹⁸. Aslında, daha önce sistemde bulunmayan her çeşit mali yükümlülükle daha önce sistemde yer alan mali yükümlülüklerle yapılan eklemeler ve zamlar bu deyim'in kapsamına girmektedir. Bu durumda Anayasa, Bakanlar Kurulu'na dış ticarete ilişkin olduğu ölçüde ve yasal temele dayanmak şartıyla çok kapsamlı, serbest ve sürekli bir düzenleme yetkisi vermektedir¹¹⁹.

Anayasa, Bakanlar Kurulu'na vergilendirme alanında kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi vermemiştir. Çünkü, Anayasa'nın vergi ödevi ile ilgili 73'üncü maddesi, kanun hükmünde

118. «Anayasa'nın 167 nci maddesinin ikinci fıkrası, dış ticaretin ülke ekonomisi yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla, ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilebileceğini hükme bağlamıştır./Görüldüğü gibi, Anayasa Koyucu burada «vergi ödevi'nde görülen tamamen ayrı bir esas benimsemiştir : Anayasa'nın 73 üncü maddesi uyarınca vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler ancak kanunla konulur ve değiştirilir veya kaldırılır. Bunlardan muaflık, istisnalar ve indirimler ile oranlarına ilişkin hükümlerde kanunun belirlediği sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir. Oysa Anayasa'nın 167 nci maddesinin ikinci fıkrası ile sözü edilen ek mali yükümlülükler'in konulması ve kaldırılmasında Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi söz konusudur. Bir ek mali yükümlülüğün konulması» onun nevi'nin ve miktarının saptanması demektir. Türü ve miktarı belli olmayan bir yükümlülük konulamaz. Şu halde dış ticaretin ülke yararına düzenlenmesi amacıyla ek mali yükümlülükler koymaya yetkili kılınan Bakanlar Kurulu, ülke ekonomisi ne gibi ek mali yükümlülükler konulmasını gerektiriyorsa bunun nevi'ni ve miktarını saptamada serbest olacaktır.» AMK. 11.1.1985 gün ve E. 1984/6, K. 1985/1, (RG. 17.6.1985-18787). Anayasa'nın 167'nci maddesine dayanılarak çıkarılan 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun Bakanlar Kurulu'na çok soyut olarak «ek mali yükümlülük» koyma yetkisi vermesinin Anayasa'nın 7'nci maddesine aykırı olduğu iddiası ile Anayasa Mahkemesi'nde açılan davada, Anayasa Mahkemesi «ek mali yükümlülük» kavramını «benzeri mali yükümlülük» kavramından farklı nitelendirmiş ve iptal talebini reddetmiştir. AMK. 11.1.1985 gün ve E. 1984/6, K. 1985/1, (RG. 17.6.1985-18787, s. 3, 8, 9). Bu kararın irdelenmesi ve eleştirilmesi hakkında bkz. Çağan, Fonlar, s. 116-117. Ayrıca bkz. Doğrusöz, s. 74-76; Duran, Türkiye'nin Hukuki Düzeni I, s. 14-15, 18; Türkiye'nin Hukuk Düzeni II, s. 21-26.

119. Bkz. Çağan, Kamu Maliyesi, s. 219.

kararname ile düzenlenemeyecek siyasi haklar ve ödevler arasında yer almaktadır. Buna rağmen Bakanlar Kurulu, 2977 sayılı İdari Usul ve İşlemlerin Yeniden Düzenlenmesi Hakkında Kanunun verdiği yetkiye dayanarak Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda (m. 19, f. 2) 194 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişiklik yapmıştır. Gerçekte bu değişiklik, vergi yükümlülerinin siyasi ödevlerinden sayılan vergi ödevlerini, temel hak ve özgürlüklerini sınırlandırmamaktadır; aksine intikale konu olan taşınmazlarda tescil işlemini kolaylaştırmaktadır. Ancak, Anayasa'nın kanun hükmünde kararname ile ilgili 91'inci maddesi temel hak ve ödevlerle siyasi hak ve ödevlerin kanun hükmünde kararnamelerle sınırlandırılmasını değil, daha geniş bir kapsam içinde düzenlenmesini yasaklamaktadır. Dolayısıyla 194 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Anayasa'nın 91'inci maddesinin kapsamı dışına çıkmıştır¹²⁰.

«Sıkıyönetim ve olağanüstü haller»de kanun hükmünde kararnamelerle düzenleme yapılmasına getirilen sınırlamanın dışına çıkılabileceğinden (Any. m. 91, f. 5), sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde, vergi konusunda da kanun hükmünde kararnamelerle düzenleme yapılabileceği sonucu çıkmaktadır. Nitekim, Anayasa'nın 121'inci maddesi (f. 2), Bakanlar Kurulu'na olağanüstü hallerde vatandaşlar için Olağanüstü Hal Kanununa uygun olarak kanun hükmünde kararnamelerle para, mal ve çalışma yükümlülükleri getirme yetkisini vermektedir. Bu kararnamelerin Resmi Gazete'de yayımlandığı gün Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin onayına sunulması gerekmektedir. Ancak, olağanüstü halde ve sıkıyönetimde kanun hükmünde kararnamelerle vergilere ilişkin düzenlemeler yapılabilmesi yetkisinin sınırları Anayasa'da çok açık olarak belirtilmiş değildir¹²¹. Ancak, vergi ödevine ilişkin olarak olağanüstü hal veya sıkıyönetim dönemlerinde kanun hükmünde kararnamelerle düzenleme yapma yetkisi sadece olağanüstü hal veya sıkıyönetim süresince söz konusu olmalıdır¹²².

Anayasa, mahallî idarelerle ilgili 127'inci maddesinde (f. 6), «...Bu idarelere görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır» hükmüne yer vermektedir. Ancak Anayasa bu görevlerin hangi kaynaklardan nasıl sağlanacağını, nasıl güvence altına alınacağını belirtmemektedir. Başka bir deyişle, Anayasa'da merkezî idare ve ma-

120. Bkz. Çağan, Kamu Maliyesi, s. 219.

121. Bkz. Uluatam, Vergi Hukuku, s. 39.

122. Bkz. Gündüz, s. 111.

halli idareler arasında vergilendirme yetkisinin bölüşümüne ilişkin bir hüküm yer almamaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesi uyarınca mahalli idarelerin sahip olacakları gelir kaynakları, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından çıkarılan kanunlarla belirlenir. Ancak 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu (m. 96/B), belediye meclislerine meslek vergisi, ilân ve reklâm vergisi, tellâlik harcı gibi vergi ve harçların tarifelerini kanunda belirtilen alt ve üst sınırlar arasında değiştirme yetkisi vermektedir. Anayasa vergilerin kanuniliği ilkesinin istisnası olarak sadece belli şartlarda (m. 73, f. 4). Bakanlar Kurulu'na yetki devrini öngördüğünden belediye meclislerine kanun ile verilen söz konusu yetki anayasal dayanaktan yoksundur¹²³. Belediye Gelirleri Kanunu, Millî Güvenlik Konseyi döneminde çıkartılan kanunlar arasında yer aldığından, Anayasa'nın geçici 15'inci maddesi nedeniyle, Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne götürülmesi mümkün değildir. Ancak, Anayasa'da yapılacak bir değişiklikle, mahalli idare meclislerinin de malî yükümlülükler konusunda, Bakanlar Kurulu'nun bağlı olduğu şartlar çerçevesinde yetkili kılınması yararlı olacaktır.

3. Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilerin Kanuniliği İlkesi

Kanun koyucu ne tür vergiler ihdas edeceğini, anayasal sınırlara uymak şartı ile tespit etmekte serbesttir¹²⁴. Anayasa'da öngörülen usullere uygun olarak çıkartılmış bir kanunla konulan vergi, ekonomik şartlara ve genel adalet düşüncelerine aykırı düşse de bu durum, onun kanunilik niteliğini etkilemez. Ancak bir vergi kanunu, Anayasa'nın diğer kurallarına uygunluğu açısından Anayasa Mahkemesi'nin yargısal denetimine tâbi tutulabilir¹²⁵. Bununla be-

123. Bkz. Çağan, Kamu Maliyesi, s. 219; Doğrusöz, s. 76. Anayasa Mahkemesi 1961 Anayasası'nda da mahalli idarelerin vergilendirme yetkisine ilişkin bir hüküm bulunmamasına rağmen, belli alt ve üst sınırlar arasında kalmak şartıyla belediye meclislerinin aynı Bakanlar Kurulu gibi bu yetkiye sahip olabileceğini kabul etmişti. Bkz. AMK. 22.10.1970 gün ve E. 1970/29, K. 1970/48, (AMK., S. 8, s. 493-496); AMK. 3.7.1969 gün ve E. 1969/23, K. 1969/41, (AMKD., S. 7, s. 384-387).

124. «Yasakoyucu, anayasal kurallara uymak koşuluyla, gelir, servet ya da harcamanın vergilendirilmesinde, konulara, nitelik ve miktarlara göre kimi değişik ölçütler getirebilir; gelirin unsurlarına ve miktarına göre ayrı yükümlülükler ve oranlar belirleyebilir.» AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/4, K. 1995/28, (RG. 2.2.1996-22542, s. 35); AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/6, K. 1995/29, (RG. 10.2.1996-22550, s. 12).

125. Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 102.

raber, 1982 Anayasası'nın geçici 15'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, 12 Eylül 1980 tarihinden, ilk genel seçimler sonucu toplanacak Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin Başkanlık Divanı oluşturuluncaya kadar geçecek süre (6.12.1983) içinde çıkarılan kanunlar, kanun hükmünde kararnameler ile 2324 sayılı Anayasa Düzeni Hakkında Kanun uyarınca alınan karar ve tasarrufların Anayasa'ya aykırılığının iddia edilemeyeceğini belirtmektedir. Dolayısıyla, sözü edilen dönem içinde çıkartılan vergi kanunları Anayasa Mahkemesi'nin yargısal denetimi dışında kalmaktadır.

Anayasa Mahkemesi'nin vergi ödevine ilişkin kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi sonucu verdiği kararların büyük çoğunluğu vergilerin kanuniliği ilkesine ilişkindir. Bu kararlarda, vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde, malî yüküm kavramı, kanunla konulup, değiştirilme ve kaldırılmanın kapsamı, yürütme organına devredilen vergilendirme yetkisinin sınırları ve aynı çerçevede mahallî idarelerin ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının vergilendirme yetkisine sahip olup olmaması konuları irdelenmektedir.

Bir kere, Anayasa'nın (1961 Anayasası m. 61; 1982 Anayasası m. 73) «vergi ödevi»ne ilişkin hükmünde yer alan, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması konusunda herhangi bir duraksama söz konusu değildir. Ancak «benzeri malî yükümlülükler» kavramının kapsamına ne gibi yükümlerin girdiği ise tartışmalara yol açacak niteliktedir. Anayasa Mahkemesi verdiği kararlarda bu konuya açıklık getirmeye çalışmaktadır. Anayasa Mahkemesi'ne göre, «salma»¹²⁶, «çarşı ve mahalle bekçilerinin ücretleri»¹²⁷, «levha resmi»¹²⁸, «liman işgal resmi»¹²⁹, «ilân resmi»¹³⁰, «reklâm resmi»¹³¹, meslek odalarına ve barolara «giriş ücreti ve yıllık üye aidatı»¹³², «munzam aidat»¹³³,

126. AMK. 5.1.1965 gün ve E. 1963/198, K. 1965/1, (AMKD., S. 3, s. 3-15).

127. AMK. 26.10.1965 gün ve E. 1965/25, K. 1965/57, (AMKD., S. 3, s. 268-275).

128. AMK. 29.3.1966 gün ve E. 1965/45, K. 1966/16, (AMKD., S. 4, s. 109-113).

129. AMK. 18.4.1968 gün ve E. 1967/54, K. 1968/12, (AMKD., S. 6, s. 138-141).

130. AMK. 3.7.1969 gün ve E. 1969/23, K. 1969/41, (AMKD., S. 7, s. 384-388).

131. AMK. 22.12.1970 gün ve E. 1970/29, K. 1970/48, (AMKD., S. 8, s. 493-496).

132. AMK. 24.3.1970 gün ve E. 1969/65, K. 1970/16, (AMKD., S. 8, s. 220-225);

AMK. 3.2.1977 gün ve E. 1976/54, K. 1977/8, (AMKD., S. 15, s. 138-144).

133. AMK. 26.12.1972 gün ve E. 1972/40, K. 1972/61, (AMKD., S. 10, s. 585-590).

«vesika harçları»¹³⁴, «muamele tescil ücreti»¹³⁵ birer malî yüküm olarak kabul edilmektedir. Ancak, Anayasa Mahkemesi, Boğaziçi Köprüsü'nden alınan «geçiş ücreti»ni «benzeri malî yükümlülük» kapsamında görmemiştir¹³⁶. Buna karşılık, Anayasa Mahkemesi bir baş-

134. Anayasa Mahkemesi bu kararında şöyle demektedir: «... Yasanın 27. maddesi, tüzükte belli edilen belgelerden alınacak vesika harçlarının miktarlarını saptama yetkisini odalara bırakmaktadır. Bu düzenleniş biçimi maddenin (... ve verilecek diğer vesikalardan alınacak harçlar ...) bölümünü Anayasa'nın 61. inci maddesindeki buyruğa aykırı hale getirmektedir. Yasanın öteki hükümleri göz önüne alınmaksızın salt 27. maddesinin yazılış biçiminden «Mahiyetleri ve nitelikleri Tüzükte gösterilecek» hükmünün vesika harçlarını kapsamadığı düşünülebilir. Bir an için böyle bir olasılık varsayılrsa dahi bu durumun Anayasa'ya aykırılığı, daha da belirgin hale getirdiği kabul edilmelidir.» AMK. 29.11.1977 gün ve E. 1977/109, K. 1977/131, (AMKD., S. 15, s. 568-582).

135. «... borsaya kaydolunmaları zorunlu bulunanların, borsaya dahil malların alım ve satımlarının borsaya tescil işlemi nedeniyle muamele tescil ücreti adı altında bir ödemede bulunmaları gereklidir. Taşıdığı bu anlam yönünden muamele tescil ücretinin, Anayasa'nın 61. maddesinin ikinci fıkrasında gösterilen benzeri malî yüküm niteliğinde bulunduğu açıktır./Anayasa Koyucunun, vergi, resim ve harçlarla benzeri malî yükümler ancak kanunla konur ilkesini getirmekle, yükümlülük bakımından keyfi uygulamaları önlemek amacını güttüğü, yalnızca yükümlülüğün konusunun belli edilmesiyle ilgililere bir malî yüküm konmasını yeterli görmediği, malî yükümleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları ve zamanaşımı gibi çeşitli yönlerinin de yasada yer almasını ve yeterince belirlenmesini istediği açıktır./Oysa itiraz edilen 57. maddede, yalnızca malî yükümün konusu olan tescil ücreti ve bunun yükümlüsünün belirtilmesiyle yetinilmiş; matrah, oran, yukarı ve aşağı sınırlar gibi unsurlara yer verilmemiştir./Yasa maddesindeki bu esaslı eksikliğin ve boşluğun tüzük hükümleriyle doldurulmasına da olanak bulunmadığından, itiraz konusu 57. maddede yer alan (Mahiyetleri ve nevileri Tüzükte gösterilecek hizmetler karşılığı alınacak ücretler) kuralı, muamele tescil ücreti açısından Anayasa'nın 61. maddesine aykırı olduğuna ve iptaline ... oyçokluğuyla ... karar verildi.» AMK. 27.1.1981 gün ve E. 1980/27, K. 1981/9, (AMKD., S. 19, s. 24-41, özellikle s. 28-30).

136. «Vergi ödevinde kişinin, belirli bir hizmetten doğrudan doğruya yararlanması karşılığı olarak bir ödemenin bulunması değil, bütün kamu hizmetleri giderlerine karşı anonim bir katılma payını üstüne alması söz konusudur. Alt yapı tesislerinden doğrudan doğruya yararlanma karşılığı alınan paralar bu nitelikte olmadığından vergi ve benzeri yükümlülük olarak kabul edilemez./Karayollarından, köprülerden alınan geçiş parası, su, elektrik, havagazı, demiryolları, havayolları, kimi hastane ücretleri gibi, iktisadi şartlara göre oluşturulan ve hizmetin konusu tesislerin bakım ve idamesini, yeni yatırımlar yapılmasını sağ-

ka kararında ise, yeraltı sularını kullanma ve sanayi suyu olarak kullananlardan belediye meclislerinin düzenleyecekleri tarifeyle göre alınan ücreti, karşılığa dayanmaması ve miktarının tek taraflı irade ile ve kamu gücüne dayanılarak belirlemesi nedeniyle «vergi benzeri malî yükümlülük» niteliğinde görmüştür¹³⁷. Anayasa Mahkemesi bu kararla, daha önce değinilen kararına göre «vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük» kavramını daha geniş yorumlamıştır.

Anayasa Mahkemesi, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulmuş sayılabilmesi için, bu malî yükümlülükleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları ve zamanaşımı gibi hususların mutlaka kanunla yeterince belirlenmiş olmasını aramaktadır¹³⁸. Vergi koyma kavra-

lamak için belirlenen bir fiyattır ve belirtilen nitelikleri bakımından muayyen kamu hizmetleri karşılığı kişilerden alınan resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerden de sayılamaz.» AMK. 18.2.1985 gün ve E. 1984/9, K. 1985/4, (RG. 26.6.1985-18793, s. 9, 24). Bu kararın irdelenmesi ve eleştirisi için bkz. Çağan, Kamu Maliyesi, s. 218; Fonlar, s. 115-116, 119; Yayla, Sosyal Devletten İktisadi Devlete, s. 33-37; Güran, Anayasa Mahkemesi'nin Kamu Malına Bakışı, s. 63-86; Duran, Türkiye'nin Hukuk Düzeni I, s. 9-10, 20-22; Türkiye'nin Hukuk Düzeni II, s. 4-11, 25-27.

137. AMK. 31.3.1987 gün ve E. 1986/20, K. 1987/9, (RG. 28.5.1987-19473, s. 18-28).

138. Anayasa'nın 61'inci maddesinin son fıkrasına göre (f. 2) vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur. Anayasa koyucunun her çeşit malî yükümlerin kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkeleri kanunda yer alması ereğini güttüğünde kuşku yoktur. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek ya da tüzükle belli ettirerek bir malî yükümlün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Malî yükümlerin yükümlülükleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları ve zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir malî yüküml bu yönleri dolayısıyla, kanunla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açılabilmesi olasıdır. Bu bakımdan yükümler belibashlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek kesinlikle kanunlarla düzenlenmelidir.» AMK. 29.11.1977 gün ve E. 1977/109, K. 1977/131, (AMKD., S. 15, s. 568, 574). Ayrıca bkz. AMK. 3.2.1977 gün ve E. 1976/54, K. 1977/8, (AMKD., S. 15, s. 138, 141, 142); AMK. 26.3.1974 gün ve E. 1973/32, K. 1974/11, (AMK., S. 12, s. 111, 124, 125); AMK. 26.12.1972 gün ve E. 1972/40, K. 1972/61, (AMKD., S. 10, s. 585, 589); AMK. 24.3.1970 gün ve E. 1969/65, K. 1970/16, (AMK., S. 8, s. 223); AMK. 22.12.1970

mının içine vergi oranlarında değişiklik yapma, vergiyi artırma ve indirmenin de girdiğini kabul etmektedir¹³⁹.

Anayasa Mahkemesi yasama organının vergilendirme yetkisinin içeriğini belirlerken, kavramın amacını göz önüne almıştır. Vergilendirme ve vergi muafıflığı aynı konunun olumlu ve olumsuz iki yönü olduğu için böyle bir sonuca varılmıştır¹⁴⁰. Gerçekten açık bir yetkinin etkin bir biçimde kullanılması için gerekli olan diğer bütün yetkilere saklı yetki (implied power) denir¹⁴¹. Vergi koyma yetkisinin etkin olarak kullanılması için vergi tarife ve oranlarındaki değişikliklerle, vergi yükümlülüğünü etkileyen vergi muaflık ve istisnaları tanıma yetkisinin de bu yetkinin sınırları içinde düşünülmesi gerekmektedir¹⁴².

Anayasa Mahkemesi, belirli sınırlar dahilinde vergilendirme alanında yürütme organına devredilen düzenleme yetkisinin Bakanlar Kurulu'na ait olduğu hususunu gözardı etmezken¹⁴³, mahallî idareler¹⁴⁴ ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının¹⁴⁵ da, mali yükümlün esasa ilişkin unsurlarının kanunda açıkça belir-

gün ve E. 1970/29, K. 1970/48, (AMKD., S. 8, s. 495); AMK. 3.7.1969 gün ve E. 1969/23, K. 1969/41, (AMKD., S. 7, s. 385-386); AMK. 18.4.1968 gün ve E. 1967/54, K. 1968/12, (AMKD., S. 6, s. 124); AMK. 29.3.1966 gün ve E. 1965/45, K. 1966/16, (AMKD., S. 4, s. 111, 112); AMK. 26.10.1965 gün ve E. 1965/25, K. 1965/57, (AMKD., S. 3, s. 271, 272); AMK. 31.3.1987 gün ve E. 1986/20, K. 1987/9, (AMKD., S. 23, s. 190).

139. AMK. 15.6.1971 gün ve E. 1970/55, K. 1971/57, (AMK., S. 9, s. 533, 537, 538); AMK. 23, 24, 25.10.1969 gün ve E. 1967/41, K. 1969/57, (AMKD., S. 8, s. 18, 49).

140. Bkz. Esen, Anayasa'nın Yorumlanması, s. 77.

141. Bkz. Akıllıoğlu, s. 82.

142. Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 108.

143. AMK. 11, 14 ve 25.2.1975 gün ve E. 1973/38, K. 1975/23, (AMKD., S. 13, s. 214 vd.).

144. Bkz. AMK. 29.3.1966 gün ve E. 1965/45, K. 1966/16, (AMKD., S. 4, s. 109-113); AMK. 18.4.1968 gün ve E. 1967/54, K. 1968/12, (AMKD., S. 6, s. 122-125); AMK. 3.7.1969 gün ve E. 1969/23, K. 1969/41, (AMKD., S. 7, s. 384-388); AMK. 22.12.1970 gün ve E. 1970/29, K. 1970/48, (AMKD., S. 8, s. 493-496).

145. Bkz. AMK. 24.3.1970 gün ve E. 1969/65, K. 1970/16, (AMKD., S. 8, s. 223); AMK. 26.12.1972 gün ve E. 1972/40, K. 1972/61, (AMKD., S. 10, s. 585-590); AMK. 3.2.1977 gün ve E. 1976/54, K. 1977/8, (AMKD., S. 15, s. 138-144); AMK. 29.11.1977 gün ve E. 1977/109, K. 1977/131, (AMKD., S. 15, s. 568-582).

tilmesi şartıyla, düzenleme yetkisine sahip olduklarını benimsemektedir.

Anayasa Mahkemesi kararları genel bir değerlendirmeye tâbi tutulduğunda, Bakanlar Kurulu dışında kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarının ve mahallî idare meclislerinin de Anayasanın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası (1961 Anayasası m. 61 f. 3) çerçevesinde düzenleme yetkisine sahip olabileceği kabul edilmektedir. Anayasa Mahkemesi bu kuruluş ve idareleri Anayasa'da Bakanlar Kurulu için konulmuş bulunan şartlarla da sınırlandırmaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin içtihatları ile geliştirilen bu yorumun vergilerin kanuniliği ilkesinin sınırlarını, Anayasa'nın öngördüğü istisnayı (1961 Anayasası m. 61, f. 3; 1982 Anayasası m. 73, f. 3) aşarak daha daraltmış olmasına¹⁴⁶ karşılık, yerinde bir uygulamaya kaynaklık ettiği söylenebilir.

E. Vergi Adaleti İlkesi

1. Vergi Adaleti Kavramı

Adalet kavramı, toplumlara, bireylere, yere ve zamana göre farklı biçimlerde açıklanabilmektedir. Öğretide adalet kavramı, denkleştirici (düzeltici) adalet ve dağıtıcı adalet ayrımına gidilerek açıklanmaktadır. Denkleştirici adalet, daha çok bireyler arasındaki uyumsuzluklarda söz konusu olur ve hukuksal ilişkide taraf olanların eşit işlem görmesini gerektirir. Bu adalet türünde eşitlik, başımsız bir değer olarak yer almaktadır. Dağıtıcı adaletin amacı ise, birey ile toplum ve devlet arasındaki ilişkileri düzenlemektir. Dağıtıcı adalette de eşitliğe yer verilmekle beraber, buradaki eşitlik, denkleştirici adaletteki kadar mutlak değildir. Bireyin haklarının ve ödevlerinin, yetenekleri ve toplumdaki konumuna göre farklı olması doğal karşılanmaktadır¹⁴⁷.

Vergi adaleti, sosyo-ekonomik içeriği baskın olan, ideolojiye, yere ve zamana göre değişen nisbî bir kavramdır. Bu kavramın hukukî içeriğini anayasal kuralları belirlemektedir¹⁴⁸. Vergi adaleti

146. Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 126.

147. Adalet kavramı hakkında geniş bilgi için bkz. İzveren, Hukuk Felsefesi, s. 152-163; Güriz, s. 11-20; Serim, s. 13-14.

148. Bkz. Çağan, Türk Anayasası Açısından, s. 177.

ilkesi, daha çok kapsamına giren ilkeler aracılığıyla somutlaşmaktadır. Vergi adaleti, eşit durumda olanlara 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 yanı sıra, eşit durumda olanlara eşit, eşit durumda olmayanlara eşitsizlikleri derecesinde farklı davranılması, öte yandan da vergilerin, ekonomik ve sosyal düzenleme aracı olarak ne yönde kullanılması gerektiğini belirler. Vergi adaletinin her iki yönü çoğu kez açık olarak belirlenebilirse de, ölçüsü aynı açıklıkta belirlenemez¹⁴⁹. Parlamento çoğunluğunun siyasal karar alma sürecinde egemen olduğu demokratik ülkelerde, vergi adaleti hukukî ve ekonomik bir sorun olmanın yanı sıra, aynı zamanda siyasal bir sorundur¹⁵⁰. Bu nedenle vergi adaletinin ölçüleri, siyasal gücü ellerinde bulunduran grupların değer yargıları doğrultusunda ortaya çıkar¹⁵¹. Anayasa'nın sosyal hukuk devletine (Any. m. 2) ve vergi ödevine (Any. m. 73) ilişkin hükümlerinden vergi adaletinin geleneksel bir kısım ilkeleri çıkarılabilir. Bu ilkeler, sosyal hukuk devleti ilkesi ile birlikte düşünüldüğünde, çağdaş anayasal vergi adaleti kavramına ulaşır. Sosyal hukuk devleti ilkesi (Any. m. 2), siyasal iktidarın vergileme yetkisini sınırlandırarak izlenecek vergi politikasının hukukî çerçevesini çizmektedir¹⁵².

Maliye ve vergi hukuku öğretisinde, vergi adaletini anlatmak amacıyla yatay adalet, dikey adalet ayırımı yapılmaktadır. Yatay adalet, vergilendirme bakımından benzer durumda (gelir, servet, gider, aile yükü vb.) bulunan kişilerin belli bir vergiyle ilgili olarak aynı işleme tâbi tutulmalarını ifade etmektedir. Dikey adalet ise, vergilendirme bakımından değişik şartlar taşıyan kişilerin farklı vergilendirilmelerini gerektirir¹⁵³. Yatay adalet kanun önünde eşit-

149. Bkz. **Haller**, s. 450; **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 191.

150. Bkz. **Neumark**, s. 20; **R. Musgrave-P. Musgrave**, s. 203; **Çağan** Vergilendirme Yetkisi, s. 191.

151. Bkz. **Neumark**, s. 72.

152. Bkz. **Çağan**, Türk Anayasası Açısından, s. 177-178. «... Anayasa'da öngörülen verginin 'mali güce göre ödenmesi' 'herkesin vergi ödemesi' ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu ... sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır.» AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1994/80, K. 1995/27, (RG. 2.2.1996-22542, s. 26); AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/4, K. 1995/28, (RG. 2.2.1996-22542, s. 34); AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/6, K. 1995/29, (RG. 10.2.1996-22550, s. 11).

153. Bkz. **Musgrave-Musgrave**, s. 199; **Due**, s. 113; **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 148; **Kumrulu**, Anayasal Temeller, s. 157.

lik ilkesinin bir sonucu olup, hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir¹⁵⁴. Dikey adalet ise, kanun koyucunun değer yargılarına ve sosyal devlet anlayışına göre biçimlenir¹⁵⁵.

2. Vergilendirmede Genellik ve Eşitlik İlkeleri

Verginin genelliği ve eşitliği ilkeleri geleneksel vergi adaleti ilkeleridir¹⁵⁶. Verginin genelliği ilkesi, bir toplumda yaşayan malî gücü olan herkesin vergi yükümlüsü olmasını gerektirir. Verginin herkesten alınması ya da verginin genelliği ilkesi, vergi yükünün olabildiğince adaletli bir biçimde tüm birey ya da gruplara yaygınlaştırılması, bazı toplum kesimleri üzerinde vergi yükünün birikmemesi çabasıdır. Anayasa Mahkemesi'ne göre genellik ilkesi, «sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesi»dir¹⁵⁷.

Günümüzde bu ilke herkesin şu veya bu şekilde geliri, serveti veya harcamaları üzerinden vergi ödemesi ile gerçekleşmektedir. Hukuk devleti kavramı açısından vergilendirmede genellik ilkesi ile kanun önünde eşitlik ilkesi çıkmaktadır. Anayasa'nın 10'uncu maddesine göre, herkes dil, ırk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir; hiçbir kimseye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz; devlet organları ve idare bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar. Anayasa'nın 73'üncü maddesine (f. 1) göre de, «Herkes,... vergi ödemekle yükümlüdür.» Bu hükümler uyarınca vergi kanunlarının genel nitelikte olması gerekir. Başka bir deyişle, bu kanunlar sadece şeklî kanun değil, aynı zamanda maddî kanun özelliği de taşımaktadır¹⁵⁸. Böylece yasama organı şekli anlamda kanun ile

154. Bkz. Neumark, s. 92; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 148.

155. Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 148.

156. Bu konuda geniş bilgi için bkz. Tipke, Steuergerechtigkeit, s. 24 vd.

157. AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1994/80, K. 1995/27, (RG. 2.2.1996-22542, s. 26); AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/4, K. 1995/28, (RG. 2.2.1996-22542, s. 34); AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/6, K. 1995/29, (RG. 10.2.1996-22550, s. 11).

158. Bu konuda bkz. Teziç, Kanun Kavramı, s. 47. Aynı şekilde vergi muaf-
lık ve istisnalarının kanunla veya kanunun verdiği yetkiye dayanılarak
düzenleyici idari işlemlerle kullanılması halinde, bu konudaki düzen-
lemelerin de genel nitelikte olması gerekir. Bkz. Bulutoğlu, s. 22;
Blumenstein, s. 56.

kimliği belli kişilere malî yükümlülükler yükleyemez. Çünkü, hukuk devleti ilkesi, kişilerin temel haklarını etkileyen kanunların genel olmasını zorunlu kılar¹⁵⁹.

Anayasa Mahkemesi'ne göre, «... (Kanun önünde eşitlik) ilkesi, herkesin her yönden aynı hükümlerle bağlı olması anlamına gelmez. Bu ilke ile güdülen amaç, benzer koşullar içinde olan, özdeş nitelikte bulunan durumların yasalarca aynı işleme uyruk tutulmasını sağlamaktır...»¹⁶⁰. Vergide eşitlik ilkesi ise, «yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır... Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir»¹⁶¹. Ancak vergilendirme yönünden kişilerin durumlarının hangi şartlar altında eşit, benzer, özdeş veya aynı olduğunu belirlemek kolay değildir. Bu konuda kanun koyucu, anayasal sınırlara uymak kaydıyla takdir yetkisine sahiptir¹⁶².

Vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerini gerçekleştirme konusunda ilk görev yasama organına düşmektedir. Kanun koyucu vergi yükümlülükleri veya vergi konuları bakımından ortaya çıkan fiilî eşitsizlikleri göz önüne alarak farklı düzenlemeler yapabilir¹⁶³. Bu-

159. Bkz. Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 41.

160. AMK. 13.4.1976 gün ve E. 1976/3, K. 1976/23, (AMKD., S. 14, s. 161, 162). «Yasa önünde eşitlik ilkesi, ancak hukuksal durumları ve nitelikleri benzer olanlar için söz konusudur.» AMK. 18.2.1992 gün ve E. 1991/5, K. 1992/9, (RG. 7.5.1992-21221). Kanun önünde eşitlik ilkesinin anlamı ve uygulama biçimi hakkında geniş bilgi için bkz. Serim, s. 13-25.

161. AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1994/80, K. 1995/27, (RG. 2.2.1996-22542, s. 26); AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/4, K. 1995/28, (RG. 2.2.1996-22542, s. 34); AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/6, K. 1995/29, (RG. 10.2.1996-22550, s. 11).

162. Bkz. Neumark, s. 100, 101 dpn. 15; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 149. «Yasakoyucu anayasal kurallara uymak koşuluyla, gelir servet ya da harcamanın vergilendirilmesinde, konulara, nitelik veya miktarlara göre kimi değişik ölçüler getirebilir; gelirin unsurlarına ve miktarına göre ayrı yükümlülükler ve oranlar belirleyebilir.» (AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/4, K. 1995/28, (RG. 2.2.1996-22542, s. 35); AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/6, K. 1995/29, (RG. 10.2.1996-22550, s. 12).

163. «Vergilendirmede genellik ilkesi, belirli kişi veya grupların dil, din, ırk, cinsiyet vs. gibi nedenlerle vergi dışı bırakılmasına izin vermez. Ancak, mali politika, sosyal ve ekonomik ve kimi teknik gerçekler, kimi durumlarda bazı grupların vergi kapsamı dışında bırakılmasını gerektirebilir. Bu durum genellik ilkesine aykırılık oluşturmaz.» AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1994/80, K. 1995/27, (RG. 2.2.1996-22542, s. 27). Anayasa Mahkemesi, bu gerekçe ile ekonomik denge vergisinin genellik ilkesine aykırı olmadığına karar vermiştir.

nunla beraber kanun koyucunun fiilî eşitsizliklerin tümünü göz önünde bulundurabilmesi mümkün değildir. Kanun koyucunun bu konudaki takdir yetkisi Anayasa Mahkemesi'nin yargısal denetimine tâbidir. Anayasa Mahkemesi, takdir yetkisinin keyfî olarak kullanılıp kullanılmadığını, eşitlik ilkesine aykırı görünen durumların haklı bir nedene dayanıp dayanmadığını denetleyecektir¹⁶⁴. Ancak Anayasa Mahkemesi kanun koyucunun yerine geçerek kendi adalet anlayışını ortaya koymamalı, fakat Anayasa'nın eşitlikle ilgili kurallarına açıkca aykırı kanun hükümlerini iptal edebilmedir¹⁶⁵.

Kanun koyucu, ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir¹⁶⁶. Bu istisnalar Anayasa'nın diğer kurallarına dayanıyorsa eşitlik ilkesinden sapmalar geçerli sayılabilir¹⁶⁷. Örne-

164. Bkz. AMK. 24.12.1970 gün ve E. 1970/36, K. 1970/50, (AMKD., S. 8, s. 496-506); AMK. 24.10.1974 gün ve E. 1974/31, K. 1974/43, (AMKD., S. 12, s. 382-383).

165. Bkz. Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 41.

166. «... herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmez ... Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları haklı kılabilir. Özelliklere, ayrılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılar... Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında, yasalarla konulan kurallarla değişik uygulamalar yapılamaz, Durumlarındaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar (a)... dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi durumunda Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılamaz.» AMK. 6.6.1991 gün ve E. 1990/35, K. 1991/13, (RG. 27.10.1994-22094).

167. «Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılmakla beraber bu yerler devletin hükümlerini alanı dışında bırakılmamıştır. Bir devletin kendi toprakları üzerinde bazı yasaların uygulanmadığı yabancı ya da yerli girişimcilerle çeşitli kolaylıkların gösterildiği hatta kimi bağışıklıklar tanıdığı bölgeler kurması, devletin ülkenin o bölümünde egemenliğinden vazgeçtiği anlamında yorumlanamaz. Türkiye'de serbest bölgelerin diğer ülke serbest bölgeleriyle rekabet edebilecek bir iktisadi yapıya sahip olabilmesi için bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı ve bu hükümden serbest bölgelerde faaliyet gösteren yerli ve yabancı girişimcilerin hepsi yararlanacağı cihetle Anayasa'nın eşitlik ilkesinin ihlali iddiası varit değildir.» AMK. 6.10.1986 gün ve E. 1985/21, K. 1986/23, (RG. 14.3.1987-19400).

ğin, ekonomik kalkınmaya yönelen yatırımları ve ihracatı teşvik için getirilen düzenlemeler (Any. m. 166), tarımın ve çiftçinin korunmasına yönelen (Any. m. 45) düzenlemeler eşitlik ilkesinden ayrılmayı zorunlu kılmakla birlikte Anayasa'nın diğer hükümlerinde öngörülen amaçların gerçekleşmesini hedef almışlardır. Bunun gibi vergi hukukunda kabul edilmiş olan tarh ve tahsil zamanası, vergi borçlarını zamanında ve düzenli ödeyen yükümlüler açısından eşitsizliğe neden olmaktadır. Bu eşitsizliğin kaynağı ise kamu yararı ve hukuk politikası düşünceleridir. Vergi tekniğine ilişkin nedenlerle de eşitlik ilkesine aykırı davranılabilir. Götürü usulde vergilendirme ve uzlaşma bu düzenlemelere örnek verilebilir. Bunlar yükümlüler arasında eşitliği bozarak vergi adaletini zedelemektedir¹⁶⁸. Vergilendirme tekniğinin gerekli kıldığı başka bir eşitsizlik de bir kısım gelir sahiplerinin vergilerinin kaynakta kesilmesine karşılık diğerlerinin vergilerini izleyen takvim yılında ödeme imkânına sahip olmalarıdır. Örneğin ücret geliri elde eden yükümlüler vergilerini gelirin elde edildiği yılda ve aylık olarak; beyanname usulüne tâbi yükümlüler ise, vergilerini gelirin elde edildiği yılı izleyen yılda ve üç taksitte öderler. Bu durum beyanname usulüne tâbi yükümlülerin ücretlilere göre fiyatlar genel düzeyindeki artış ve ödeme süresinin uzun olması dolayısıyla yıllık faiz haddi kadar bir maddî çıkar sağlamalarına neden olmaktadır. Bu sakıncayı gidermek amacıyla vergi sistemlerinde «peşin vergi» yöntemleri geliştirilmiştir. Devletin gelir ihtiyacı, kolay kavranabilir ücret kaynağına yoğun biçimde yönelmesi için yeterli bir gerekçe sayılmamalıdır¹⁶⁹. Devlet bu ihtiyacını eşitlik ilkesini bozmadan karşılamaya çalışmalıdır. Anayasa Mahkemesi, peşin verginin (geçici vergi) Anayasa'nın mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerine aykırılığı iddiasını yerinde görmemiştir¹⁷⁰.

Öte yandan, 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. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu (m. 31) sadece hizmet erbabı, yani ücret geliri

168. Bu konuda bkz. **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 42, 175; **Karakoç**, Sosyal Maliye, s. 81.

169. Bkz. **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 42.

170. Bkz. AMK. 7.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, (RG. 6 Nisan 1990-20484, s. 25-26).

elde edenler için bir sakatlık indirimi kabul etmiştir. Bu indirim, aynı fiili durumda bulunan fakat diğer kazanç ve irat türlerini elde eden vergi yükümlülükleri için kabul edilmemiştir. Bunun gibi Gelir Vergisi Kanunu (m. 23, b. 6) «...apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan ... yerlerde...» çalıştırılan kapıcıların ücretlerini de vergiden muaf tutmuştur. Böylece ikametgâh olarak kullanılan apartmanlarda çalışan kapıcıların ücretleri vergiden muaf olduğu halde, işhanı gibi ticari işyerlerinde çalışan kapıcıların ücretleri vergiye tâbi tutulmaktadır. Bu iki çeşit kapıcının görevleri tamamen aynı olmamakla birlikte, bu ölçüde ayırımı gerektirecek bir farklılığın bulunduğunu ileri sürmek kolay değildir. Ayrıca kapıcıların ücretlerine vergi muaflığı tanınmasına karşılık, daha ağır işlerde çalışan bazı ücretlilere muaflık tanınmaması Anayasa'nın eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkelerine (Any. m. 10, m. 73, f. 1) ters düşebilecektir¹⁷¹.

Anayasa Mahkemesi yaptığı inceleme sonucunda yasal düzenlemenin kapsamını eşitlik ilkesine aykırı biçimde dar bulmuşsa bu eksik düzenlemeyi iptal edebilecek midir? İlk bakışta dar kapsamlı hükmün iptal edilerek kanun koyucu tarafından yeniden düzenlenmesine imkân tanınması uygun gözükmemektedir. Çünkü, Anayasa Mahkemesi kanun koyucunun yerine geçerek kanunun eşitlik ilkesine uygun biçimde kapsamını genişletemeyecektir. Bununla beraber, bu çözümün özellikle sosyal amaçlı vergi muaflık ve istisnaları söz konusu olduğunda önemli bir sakıncası vardır. Dar kapsamlı kanun hükümlerinin iptali halinde muaflık ve istisnalardan yararlanmakta olanlar da bu imkândan yoksun kalacaklardır. Bu nedenle Anayasa Mahkemesi'nin, Anayasa'ya aykırılığını belirlediği eşitsizliği kararının gerekçesinde göstermesi, buna karşılık iptal kararı vermemesi sosyal amaca daha uygun düşecektir. Yasama organı da, Anayasa Mahkemesi'nin kararının gerekçesi doğrultusunda harekete geçerek eşitsizliği yasama süreci içinde gidermelidir¹⁷².

171. Bkz. **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 43.

172. Bkz. **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 43 «Anayasa Mahkemesi'nden, ancak Anayasa'ya aykırı olan bir yasa hükmünün uygulama alanından kaldırılmasını sağlamak için iptal kararı istenebileceğine, özde Anayasa'ya 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 Anayasa'ya daha uygun ve daha tutarlı bir tasarruf olacaktır.» AMK. 24.11.1987 gün ve E. 1987/24, K. 1987/32, (AMKD.), S. 23,

3. Sosyal Devlet İlkesi

a. Sosyal Devlet Kavramı ve Vergi Hukuku

1982 Anayasası'nın, 2'nci maddesi, Türkiye Cumhuriyeti'ni, yalnız «hukuk devleti» olarak değil, aynı zamanda «sosyal bir hukuk devleti» olarak da nitelendirmiştir. Sosyal devletin temel amaç ve görevleri sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasıdır¹⁷³. Sosyal adalet, zenginliğin adil dağılımını, sosyal re-

s. 427); «İtirazın gerekçesi açıklanırken de belirtilmiş olduğu üzere, itiraz yoluna başvuran mahkeme itiraz konusu kuralın, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda yükümlülerce faiz ödenmesini kabul ettiğini, buna karşılık, Devleti, hatalı biçimde ya da yanlışlıkla tahsil ettiği vergileri iade ederken bu tür bir faiz ödemekle yükümlü tutmadığını ve böylece Devlet yararına ayrıcalık doğurduğunu iddia etmiştir./Öncelikle belirtilmesi gereken nokta, bu tür bir gerekçe ile Anayasa'ya aykırılık iddiasında bulunmanın mümkün olmadığıdır. Anayasa Mahkemesi'nin daha önceki kararlarında açıkça belirtmiş olduğu üzere, Anayasa'ya uygunluk denetiminin yapılabilmesi için bu kanunun yasa koyucu tarafından düzenlenmiş olması gerekir. Bu bakımdan eksik düzenleme nedeniyle veya mevcut bir kuralın uygulama alanını genişletmek amacıyla Anayasa'ya aykırılık iddiası öne sürülemez./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.» AMK. 27.9.1988 gün ve E. 1988/16, K. 1988/29, (RG. 26.12.1988-20031).

173. Anayasa Mahkemesi, bir kararında, sosyal hukuk devletinin özelliklerini şu şekilde belirtmiştir: «Sosyal hukuk devleti, insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ile toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler alarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin adalete uygun biçimde dağıtılmasını sağlayıcı tedbirleri alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı, kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlet»tir. AMK. 18.2.1985 gün ve E. 1984/9, K. 1985/4, (AMKD., S. 21, s. 59). Aynı yönde başka bir karar için bkz. AMK. 26, 27.9.1967 gün ve E. 1966/336, K. 1967/29, (AMKD., S. 6, s. 26). Anayasa Mahkemesi bazı kararlarında, «sosyal hukuk devletinin güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği, yani sosyal adaleti ve böylece toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet» olduğunu belirtmiştir. Bkz. AMK. 11, 12, 13, 14, 25.2.1975 gün ve E. 1974/38, K. 1975/23, (AMKD., S. 13, s. 260); AMK. 17.10.1972 gün ve E. 1972/16, K. 1972/49, (AMKD., S. 10, s. 539).

fah, millî gelirin arttırılması ve dengeli dağıtımını, sosyal güvenlik ise, bireylerin yarınlarından emin olmalarını ifade eder. Bu amaçlar çerçevesinde devlet bir yandan ekonomik bakımdan zayıfları koruyacak, vatandaşları sosyal güvenliğe kavuşturacak, diğer yandan da ekonomik kalkınmayı sağlayacaktır¹⁷⁴. Hukuk devleti ilkesi, siyasal iktidarın, kişilerin temel hak ve özgürlükleri açısından sınırlandırılmasına yönelmekte; sosyal devlet ilkesi ise, sosyal barış ve kişilerin refahlarını ön plana alarak, devlete bir kısım olumlu görevler yüklemektedir¹⁷⁵. Sosyal devletin amacı, toplumda ekonomik eşitliği sağlamak değildir. Fakat ekonomik eşitsizliklerin toplum hayatını dengesiz ve kişi hayatını da yaşanmaz duruma sokmasına engel olabilmektedir¹⁷⁶. Hukuk devletinin eşitlik anlayışının kanun önünde eşitlik olmasına karşılık sosyal devletin benimseydiği eşitlik anlayışı, sosyal adalete uygun fırsat eşitliğidir. Hukuk devleti, vergi adaletinin yatay adalet yönü ile ilgilenmekte; sosyal devlet ise gelir, servet, harcama, aile durumu vb. yönlerden farklı durumlarda olanların ne ölçüde farklı vergilendirilecekleri, yani dikey adalet sorunu ile ilgilenmektedir. Sosyal devlet, hukuk devletinin kişilere sağladığı hukukî güvencelere ek olarak ekonomik ve sosyal güvenceler sağlamaktadır. Hukuk devleti ilkesi ile sosyal devlet ilkesi arasında bir çatışma değil, birbirini tamamlama vardır¹⁷⁷. Çatışma ise özellikle gelişmekte olan ülkelerde sosyal devlet

174. Bu konuda bkz. Türk, s. 8; Göze, s. 9-93; Azrak, Sosyal Devlet, s. 7 vd.; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 190.

175. Bkz. Türk, s. 10-11; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 190. «Sosyal hukuk devleti, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği, yani sosyal adaleti ve toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet demektir. Çağdaş devlet anlayışı, sosyal hukuk devletinin, tüm kurumlarıyla Anayasa'nın özüne ve ruhuna uygun biçimde kurulmasını gerekli kılar. Hukuk devletinin amaç edindiği kişinin korunması, toplumda sosyal güvenliğin ve sosyal adaletin sağlanması yoluyla gerçekleştirilebilir.» AMK. 26.10.1988 gün ve E. 1988/19, K. 1988/33, (RG. 11.12.1988-20016). Ayrıca bkz. AMK. 17.1.1991 gün ve E. 1990/27, K. 1991/2, (RG. 19.8.1991-20965); AMK. 19.4.1988 gün ve E. 1987/16, K. 1988/8, (RG. 23.8.1988-19908).

176. Bkz. Göze, s. 97.

177. Anayasa Mahkemesi'ne göre, sosyal hukuk devleti, «...güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği yani sosyal adaleti ve böylece toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü Devlet demektir. Çağdaş uygar(lık) görüşü ve Anayasa'nın temel yapı ve felsefesine göre gerçek hukuk devleti ancak toplumsal Devlet anlayışı içinde ise bir anlam kazanır. Hukuk devletinin amaç edindiği kişiliğin korunması, toplumda sosyal güvenliğin ve sosyal adaletin sağlanması yoluyla gerçekleştirilebilir.» AMK. 17.10.1972 gün ve E. 1972/16, K. 1972/49, (AMKD., S. 10, s. 529-539).

ilkesinin sosyal adalet ve kalkınma hedefleri arasında ortaya çıkmaktadır¹⁷⁸.

Sosyal hukuk devleti ilkesinin¹⁷⁹ vergi hukuku alanına yansımaları olan «Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır» hükmü (m. 73, f. 2), vergilendirmenin sosyal amacı açısından yasama organını yönlendirici niteliktedir. Vergi adaletinin gerçekleştirilmesi yolu ile, sosyal adaleti, sosyal yararı sağlamak, ekonomik ve sosyal dengeyi oluşturmak, Anayasa'nın devlete yüklediği görevlerdendir¹⁸⁰. Ancak vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının ölçüsü konusunda parlamento çoğunluğunun görüşleri ve değer yargıları geçerli olmaktadır¹⁸¹.

Devletin, sosyal devlet ilkesinin kapsadığı görevlerini yerine getirebilmesi, özel kesimde yaratılan kaynaklardan bir bölümünün kamu kesimine, yani devlete aktarılmasını gerekli kılmaktadır. Vergi, kamu hizmetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak üzere başvurulmuş en önemli araç olduğuna göre, «sosyal hukuk devleti» aynı zamanda bir «vergi devleti»dir¹⁸².

Vergi hukukunun genel yapısı sosyal hukuk devletinin gereklerine uygun olmalıdır. Bu açıdan «Edinburg Kurah» diye adlandırılan ve bireylerin göreceli ekonomik durumlarının vergilendirme ile değiştirilmemesi gerektiğini belirten ilke (leave them as you find them = onları bulduğunuz gibi bırakınız), sosyal devlet ilkesi ile bağdaşmaz¹⁸³. Sosyal hukuk devleti anlayışında, vergilendirme ile gelir ve servetin yeniden dağıtılması da öngörülmektedir¹⁸⁴. Bunun gibi artan oranlı vergi tarifeleri, gelir vergisindeki özel indirim ve sakatlık indirimi (GVK. m. 31) ve özel gider indirimi (GVK. m. 63/5), sosyal hukuk devletinin damgasını taşıyan kurumlardır¹⁸⁵.

178. Bkz. Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 52; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 191.

179. Bu ilkenin tarihi gelişimi hakkında geniş bilgi için bkz. İzveren, Sosyal Devlet, s. 34-40.

180. Bkz. Kaneti, Vergi, s. 36.

181. Bkz. Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 52.

182. Bkz. Isensee, s. 409; Tipke-Lang, § 1, 1; Kaneti, Vergi, s. 1, 3. Bu konuda geniş bilgi için bkz. Kaneti, Vergi, s. 29-30.

183. Tipke-Lang, § 3, 2. 5; Kaneti, Vergi, s. 30.

184. Tipke-Lang, § 3, 2. 4.

185. Bkz. Kaneti, Vergi, s. 30. Karş. Tipke-Lang, § 3, 2. 4.

Herkesin, «mali gücüne göre» vergi ödemekle yükümlü olmasını öngören Anayasa'nın 73'üncü maddesi, sosyal devlet ilkesine uygun bir kural koymuştur. Öte yandan vergi politikası, ekonomik ve sosyal düzenleme aracı olarak kullanılabilir. Vergilendirme yetkisinin, gerek kişilerin mali güçlerine uygun bir biçimde vergilendirilmesinde, gerek servet ve gelir dağılımına araç olarak kullanılmasında, Anayasa'nın sosyal devlet ilkesi ile ne ölçüde sınırlandırıldığı veya yönlendirildiği vergi hukuku bakımından önem taşımaktadır¹⁸⁶.

Sosyal devlet ilkesi açısından vergi adaletinin bir yönü, mali güce göre vergilendirme, diğer yönü de, vergilendirme yoluyla servetin ve gelirin âdil dağılımının gerçekleştirilmesine ve fırsat eşitliğinin sağlanmasına çalışmasıdır. Bunlardan birincisi, vergi adaletinin «pasif», ikincisi ise «aktif» anlamına ilişkindir¹⁸⁷.

Sosyal devlet, vergilendirme aracını bir yandan sosyal adaletin, gelirin ve servetin yeniden dağılımının gerçekleştirilmesinde, diğer yandan da plânlı kalkınma için gerekli özendirici tedbirleri alırken kullanmaktadır. Ancak bu hedefler birbirine ters düşen tedbirleri gerektirdiğinden çoğu kez çelişmektedir. Dolayısıyla sosyal devlet ilkesinin ne dereceye kadar hukukî bağlayıcılığa sahip olduğu sorunu ortaya çıkmaktadır¹⁸⁸.

b. Malî Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Malî güce göre vergilendirme (Any. m. 73, f. 1) sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir. Çünkü, herkesin malî gücü ile orantılı bir vergi yükünü taşıması vergi adaletinin bir gereğidir. Vergilemede aslolan eşitlikten çok, adalettir. Malî güce göre vergilendirme ilkesi, vergi ödeme gücü az olandan az, çok olandan çok vergi alınması anlamına gelmektedir. Başka bir deyişle, geliri çok

186. Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 192.

187. Bkz. Uluatam, Vergi Politikası, s. 93; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 192.

188. Bkz. Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 52.

olan geliri az olana göre daha fazla vergi ödemelidir¹⁸⁹. Üst gelir gruplarının alt gelir gruplarına göre daha fazla vergi ödemeleri dikey vergi adaletinin sonucudur.

Mali güce göre vergilendirme, kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarının göz önüne alınarak vergilendirilmeleridir¹⁹⁰. Bu ilkeye uyulması ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanır. Mali güce göre vergilendirme ilkesi, dar anlamda vergi için geçerlidir. Vergilerin dışındaki mali yükümlülüklerde kısmen de olsa karşılık ve yararlanma ilkesi esas alınmaktadır. Çünkü bu yükümlülüklerle konu olan hizmetlerin kişiler yönünden özelleştirilmesi ve malî bir karşılığa dayandırılabilmesi imkânı vardır. Anayasa'nın 73'üncü maddesi de mali güce göre vergilendirme ilkesini sadece dar anlamda vergi için hükme bağlamıştır (f. 1)¹⁹¹. Oysa aynı madde (f. 3, 4) vergilerin kanuniliği ilkesi ve yürütme organının vergilendirme yetkisi ile ilgili olarak geniş anlamda vergiyi esas almıştır. Anayasa'nın 73'üncü maddesi vergilerin mali güce göre konulacağını hükme bağlamakla beraber, malî gücün tanımını yapmamış ve hangi göstergelere göre belirleneceğini öngörmemiştir. Kamu maliyesinde kişilerin malî güçlerinin ana göstergelerinin gelir, servet ve harcama olduğu kabul edilmektedir. Kanun koyucu malî güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirmek üzere bu kaynakla-

189. «Mali güce göre vergilendirme, vergilerin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, mali gücü fazla olanın, mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Mali gücün tanımı Anayasa'da bulunmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmakta, kamu maliyesi yönünden ise gelir, servet ve harcamalar mali gücün göstergeleri (sayılmakta)dir. Verginin malî güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır.» AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1994/80, K. 1995/27, (RG. 2.2.1996-22542, s. 26); AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/4, K. 1995/28, (RG. 2.2.1996-22542, s. 34); AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/6, K. 1995/29, (RG. 10.2.1996-22550, s. 11).

190. Alle bireylerinin gelirlerinin alle reisi beyanı çerçevesinde vergilendirilmesinin «mali güce göre vergilendirme ilkesi» ile bağdaşmadığı bilinmektedir. Bu konuda bkz. *Saban*, s. 121; *Soydan*, *Alienin Vergilendirilmesi II*, s. 103-105.

191. Bkz. *Çağan*, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 193; *Öneel-Kumrulu-Çağan*, s. 53. Anayasa Mahkemesi bir kararında şöyle demektedir: «...harç, idarece yapılan bir hizmetin yararlananlardan, bu hizmet dolayısıyla alınan para diğer deyimle verginin özel ve ayrık bir türü olduğuna göre, o kamu hizmetinden yararlananların ödeme güçlerine bakılmaksızın buna tabi tutulması asırdır.» AMK. 17.12.1968 gün ve E. 1968/12, K. 1968/65, (AMKD., S. 6, s. 352, 354).

ra kendi tercihleri çerçevesinde değişik yoğunluklarda yönelecektir. Mali güce göre vergilendirmeyi sağlamak için çeşitli araçlardan ve tedbirlerden yararlanılabilir. Örneğin, en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha hafif vergilendirilmesi (ayırma kuramı), sosyal amaçlı vergi muaflık ve istisnaları ile vergi indirimleri¹⁹², veraset ve intikal vergisi, zorunlu ihtiyaç maddeleri tüketiminin hafif, lüks tüketimin ağır vergilendirilmesi bu tedbirlerin önde gelenlerindendir¹⁹³. Bu tedbirler ile amaçlanan sonuçların sağlanabilmesi için «yansıma» gibi ekonomik ölçütlerin dikkatle göz önünde bulundurulması ve mali güce göre vergilendirme ilkesinin vergi sisteminin tümü bakımından değerlendirilmesi gerekir¹⁹⁴.

c. Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetiminde Sosyal Devlet İlkesinin Hukuki Değeri

Sosyal devlet ilkesinin, vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetiminde ne ölçüde hukukî bağlayıcılığa sahip olduğu, bu ilkenin kendi içinde taşıdığı çelişkiler nedeniyle önem kazanmaktadır. Sosyal devlet ilkesi, hukuk devleti ilkesine göre hem daha az belirli ölçütlere dayanmakta, hem de siyasal tercihe daha çok yer vermektedir. Bununla beraber, sosyal devlet ilkesinin hukukî değer taşımadığını söylemek mümkün değildir¹⁹⁵. Kanun koyucu, vergi sistemini düzenlerken malî güce göre vergilendirme ilkesine uyacak (olumlu ödev) ve kişilere malî güçlerini aşan ölçüde vergi yükü yüklemeyecektir (olumsuz ödev, kaçınma ödevi)¹⁹⁶. Malî güce göre vergilendirme ilkesi, yasama organına yükle-

192. «Vergi kanunlarında sosyal amaçlı muaflık ve istisnalar yer alabilir. Ancak hiçbir zaman gelir kanunları ile geliri olmayan veya menfi geliri olan (zarar eden) bir mükellefin vergi ödemesi zorunlu hale getirilemez. Çünkü vergiler kazanç, servet veya harcamalar üzerinden alınır. Geliri olmayan bir mükelleften vergi alınması, verginin mali güce göre alınması ilkesine ters düşer.» AMK. 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, (RG. 12.11.1987-19632).

193. Bkz. Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 53; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 195. Bu konuda ayrıca bkz. Akdoğan, s. 25 vd.

194. Bkz. Neumark, s. 130; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 195; Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 53.

195. Bkz. Tanör, Sosyal Haklar, s. 193; Göze, s. 119; Türk, s. 10; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 201.

196. Sosyal hak ve ödevler bakımından yapılan bu ayırım için bkz. Göze, s. 118. Ayrıca bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 200; Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 55.

diği olumlu ödev açısından, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğunu belirten hükümle (Any. m. 73, f. 2) birlikte yön gösterici bir değere sahiptir¹⁹⁷. Başka bir deyişle, malî güce göre vergilendirme ilkesi yasama organına yüklediği kaçınma ödevi açısından pozitif Anayasa hukukunda değer taşımaktadır¹⁹⁸.

Kanun koyucu kişilere malî güçlerini aşan ölçüde vergi yükü yüklediğinde, ileri sürülecek Anayasa'ya aykırılık iddiası Anayasa Mahkemesi tarafından ne ölçüde yargısal denetime tâbi tutulabilecektir? Böyle bir denetimde hukukî denetim-yerindelik denetimi geniş çapta kendini gösterecek ve kanun koyucunun takdirine müdahale edilecektir. Ancak bu denetim çok açık ihlaller için sınırlı durumlarda yapılabilir ve yerindelik denetiminden ince bir çizgi ile ayrılır. Anayasa Mahkemesi, vergi kanunlarını malî güce göre vergilendirme ilkesi açısından denetlerken bir yandan yasama organının bu konudaki takdir yetkisini, diğer yandan da, iktisadî gelişme ve malî kaynakların yeterliliği ölçütlerini göz önünde bulunduracaktır. Yüksek Mahkeme yargısal denetim sırasında kendi sosyal adalet görüşlerini, kanun koyucunun görüşleri yerine koymamalıdır¹⁹⁹. Buna karşılık, malî güce göre vergilendirme ilkesine çok açık bir biçimde aykırılık gösteren vergi kanunları, somut olayın özellikleri içinde iptal edilebilecektir²⁰⁰. Örneğin, artan oranlı bir vergi tarifi getirmeyen bir gelir vergisi kanunu, bu ilkeye kesin bir biçimde uymadığından Anayasa'ya aykırı olarak nitelendirilebilecektir²⁰¹. Bunun gibi yasama organının malî güç ölçütünü göz önüne almadan, vergi tekniğinin elverişli olması nedeniyle daha kolay kavranabilir kaynaklara, örneğin ücretlere, yoğun biçimde yönelmesi Anayasa'ya ters düşebilecektir²⁰².

197. Erem'e göre, «... Vergiyi sosyal devleti ve sosyal adaleti gerçekleştirme aracı diye tanımlamakta yanlışlığı yoktur ...» Bkz. Erem, s. 9. Ayrıca bkz. Tunaya, s. 730; Tanör, Sosyal Haklar, s. 102; Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 55.

198. Bkz. Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 55.

199. Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 202.

200. Malî güç ölçütünü göz önüne almayan ve kamu yararına olmayan yani meşru bir sebebi olmayan giderleri karşılamak için kabul edilen vergi kanunları keyfi olarak nitelendirilebilir. Bkz. Grizioti, s. 131.

201. Neumark'a göre, malî güce göre vergilendirme ilkesine, kesin olarak aykırı vergilere rasyonel bir vergi sisteminde yer verilmemelidir. Bkz. Neumark, s. 130.

202. Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 202.

Yapılacak denetimin yerindelik niteliği baskın olduğu takdirde bunun kamu yararı ölçütü ile güçlendirilmesi hukukîliğe geçişte bir araç olabilecektir. Kamu yararı kavramı da içeriği hukukî olmakla birlikte, belirlenme şekli bakımından toplumsal koşulların bir sonucu olarak belirecektir. Sosyal devlet ilkesi çerçevesinde devletin güdeceği kamu yararına ağırlık verilirken, kişisel yararın adaletsiz, haksız ve ölçsüz bir biçimde zedelenmemesine dikkat edilmesi gerekmektedir²⁰³.

Otuzüç yıllık Türk Anayasa Hukuku ve Vergi Hukuku uygulamasında mali güce göre vergilendirme ilkesinin Anayasa Mahkemesi kararlarına gerekçe yapıldığı görülmektedir²⁰⁴.

203. Bkz. Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 55.

204. Anayasa Mahkemesi'ne göre, «... bekçi paralarının, herkesin mali gücüne göre alınmasını da kanun sağlamalıdır. Yani Anayasa'nın koyduğu prensibin nasıl uygulanacağını her mali yükümlünün özelliğine göre kanun koyucu ana hatlarıyla belli etmeli ve idareye yol göstermelidir.» AMK. 26.10.1965 gün ve E. 1965/25, K. 1965/57, (AMKD., S. 3, s. 268-271). Anayasa Mahkemesi başka bir kararda da şöyle demiştir: «Anayasa Mahkemesi'nin vergi kanunlarında denetliyeceği konulardan birisi de kanunun mali güce (ü) saklı tutup tutmadığı keyfiyetidir. Vergi oranının tayini ve değiştirilmesi kararname ile olunca Anayasa Mahkemesi bu açıdan denetim yapamaz. 1267 sayılı Kanun bu yönden de Anayasa'nın 61. maddesine aykırıdır.» AMK. 15.6.1971 gün ve E. 1970/55, K. 1971/57, (AMKD., S. 9, s. 533-538). Anayasa Mahkemesi bir başka kararında şöyle demektedir: «Her ne kadar salmaya ilişkin 3664 sayılı Kanun'da modern vergi prensipleri yer almamış ve mali gücü belirtecek maddi ölçüler gösterilmemiş ise de bu kanunu uygulayacak olan köy ihtiyar meclislerinin okuma, yazma durumları ve köyde oturan yurttaşların her birinin mülkü ve arazisi, hayvanları ve tarımı yani gelir sağlayacak araçları hakkındaki kesin bilgileri göz önüne alındığı takdirde modern vergi prensiplerinin ve mali gücü belirtecek ölçülerin ayrıca kanunda gösterilmemiş olmasının uygulama bakımından bir eşitsizlik doğurmayacağı ve esasen en yüksek haddi yirmi lira gibi az bir miktarı geçmiyen bir vergi için modern vergi prensiplerinin öngörülmemiş olmasının ne insan haklarına, ne sosyal adalete, ne de hukuk devleti ve kanun önünde eşitlik ilkelerine bir aykırılık sayılamayacağı açıktır.» AMK. 5.1.1965 gün ve E. 1963/198, K. 1965/1, (AMK., S. 3, s. 11-12). Başka bir kararda şöyle denmektedir: «... gelir fazlasının Hazineye irat kaydı sonunda, Sandık iştirakçilerinin hakkı olan ve hatta bir bölümü bizzat bu iştirakçilerden toplanan paraların Devletin genel giderleri için sarfedileceği ortadadır. Bunun neticesinde Sandık iştirakçileri, Devletin giderlerine, öteki yurttaşlardan ayrı olarak ve fazladan katılmaya zorlanmış olmaktadır. Bunun haklı bir nedeni olmadığı gibi sözü geçen iştirakçilerin bu biçimde özel ve fazla bir mali yüküm altına sokulmalarını

Malî güce göre vergilendirme ilkesine yükümlüler açısından bakıldığında ise, kamu giderlerine malî güç oranında katılma hakkı veya kamu giderlerine malî gücü aşan bir şekilde katılmaya zorlanmama ilkesinden söz edilebilir²⁰⁵. Malî güce göre vergilendirme, sosyal devlet kavramının bir uzantısı olduğundan, yargı organları için bir yorum kuralı özelliği de göstermektedir²⁰⁶.

Malî güce göre vergilendirme ilkesinin hukukî değeri ile ilgili bir sorun da sosyal amaç taşımayan vergi muaflık, istisna ve indirimlerinin Anayasa'nın sosyal devlet ilkesi ve 73'üncü maddesi ile ne derece bağdaşabileceğidir. Bir anlayışa göre, bu çeşit vergi kolaylıkları için tek ölçüt malî güçtür; dolayısıyla yatırımları ve ihracatı teşvike yönelik vergi kolaylıkları malî güç ölçütü ile çeliştiğinden Anayasa'ya aykırıdır. Gerçekten bu vergi tedbirlerinden daha çok yüksek gelirlieler yararlanabileceğinden malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık ortaya çıkacaktır. Ancak teşvik tedbirleri sosyal refah devletinin plânlı kalkınmayı gerçekleştirme hedefi ile ilgili olduğundan kural olarak Anayasa'ya aykırı sayılmamalıdır. Bununla beraber, Anayasa Mahkemesi vergi teşvik tedbirleri bakımından her somut olayı kendi özellikleri çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirmelidir. Örneğin, inşaat sektöründe lüks konut inşaatını özendirici vergi kolaylıkları sağlanması durumunda, bu düzenleme sosyal devletin sosyal adalet hedefine ve malî güce göre vergilendirme ilkesine açıkça aykırı olacağından iptal edilebilmelidir²⁰⁷. Anayasa Mahkemesi, ücret gelirinin gelir vergisinin artan oranlı tarifesine tâbi tutulmasına rağmen, stopaj oranlarının tek oranlı olmasını ve oranın sıfır olarak belirlenebilmesini malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırı görmemiştir²⁰⁸.

gerektiren üstün bir malî güce sahip bulundukları da düşünülemez ...» AMK. 6.6.1972 gün ve E. 1971/44, K. 1972/29, (AMKD., S. 10, s. 414, 441). Ayrıca bkz. AMK. 12.11.1991 gün ve E. 1991/7, K. 1991/43, (AMKD., S. 27, C. 2, s. 654-655); AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1994/80, K. 1995/27, (RG. 2.2.1996-22542, s. 26); AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/4, K. 1995/28, (RG. 2.2.1996-22542, s. 34); AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/6, K. 1995/29, (RG. 10.2.1996-22550, s. 11).

205. Bkz. **Tanör**, Sosyal Haklar, s. 102. Bir yoruma göre sosyal adaletsizliklerin düzeltilmesine yönelik maddî ya da ekonomik içerikli bütün haklar sosyal haktır. Bkz. **Tanör**, Sosyal Haklar, s. 26, 50.

206. Bkz. **Türk**, s. 10; **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 201.

207. Bkz. **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 56.

208. AMK. 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, (AMKD., S. 23, s. 159, 160).

Buna karşılık, Anayasa Mahkemesi Gelir Vergisi Kanununun bazı yükümlüler yönünden hayat standardı esası ile getirdiği asgari götürü vergilendirmeyi sosyal devlet ilkesine ve malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırı bulmuştur²⁰⁹

Gelirin ve servetin yeniden dağılımı konusunda kanun koyucunun takdir yetkisi malî güce göre vergilendirme ilkesine göre daha serbest ve geniştir. Gelir ve servet dağılımını olumsuz etkileyen vergi kanunları öncelikle malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık taşıyacağından, bu yönü ile yargısal denetime tâbi tutulabilir²¹⁰. Yasama oranı vergilendirme yetkisini gelirin ve servetin yeniden dağılımında kullanırken temel hak ve özgürlüklerin sınırlarına dikkat etmek, ölçülü olmak zorundadır. Aksi takdirde sosyal devlet ilkesinin bir gereğine uymaya çalışırken hukuk devleti ilkesinin ihlâl edilmesi ihtimali ortaya çıkabilir²¹¹.

F. Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi

Vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesinin anlamı, kamu giderleri gerektirmedikçe, kişiden vergi alınmaması ve vergi adı altında toplanan paraların kamu giderleri dışında harcanmamasıdır²¹². Bu ilke, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde, «Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür» biçiminde ifadesini bulmaktadır. Burada, dar anlamda vergi söz konusudur. Vergi yükümlülerinin kamu giderlerine katılması anonim bir nitelik göstermektedir. Vergi öde-

209. AMK. 7.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, (RG. 6 Nisan 1990-20484, s. 28-29).

210. Bkz. Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 56.

211. Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 204; Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 56-57.

212. «61. madde vergi ödevi ile kişinin ilişkisini düzenlemektedir. Madde-nin getirdiği ilke herkesi, malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlü kılmış, ancak yükümü kamu giderlerinin karşılanması koşuluna bağlamıştır. Bu, kamu giderleri gerektirmedikçe kişiden vergi alınmaması ve vergi adı altında toplanan paraların kamu giderleri dışında harcanmaması demektir. Görülüyor ki vergi ödevinde kişinin belirli hizmetten doğrudan doğruya yararlanma karşılığında bir ödemede bulunması değil, bütün kamu hizmetleri giderlerine karşı anonim bir katılma payını üstüne alması söz konusu ...» AMK. 26.3.1974 gün ve E. 1973/32, K. 1974/11, (AMKD., S. 12, s. 111, 122-124).

vinde, kişinin belirli bir hizmetten doğrudan doğruya yararlanma karşılığı olarak bir ödemede bulunması değil, bütün kamu hizmetlerinin giderlerine karşılık olmak üzere, bir katılma payını üstlenmesi söz konusudur²¹³.

Sosyal devlette vergilendirmenin kamu giderlerini karşılamak olan geleneksel mali amacının yanısıra ekonomik ve sosyal amaçları da önem ve ağırlık kazanmıştır²¹⁴. «Kamu giderleri» deyimini devletin ekonomik ve sosyal amaçlarla yaptığı giderleri de kapsayacak şekilde geniş yorumlamak gerekir. Dolayısıyla devletin plânlı kalkınmayı gerçekleştirmek (ekonomik amaç) ve gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri gidermek (sosyal amaç) amaçları ile yapacağı reel ve transfer harcamaları da geniş anlamda kamu gideri kavramına girecektir²¹⁵.

Vergilerden oluşan kamu gelirleri yalnızca kamu giderlerine harcanabilir. Anayasa Mahkemesi vergi kanunlarıyla konulmuş mali yükümlerden elde edilen paraların ancak kamu giderlerinin karşılanması alanında kullanılmasının düşünülebileceğini göz önünde tutarak, birer kamu kurumu olarak kabul edilmelerine imkân bulunmayan siyasal partilere devletçe yardım edilmesinin, ilke olarak Anayasa'ya aykırı olduğuna karar vermiştir²¹⁶.

213. «... 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.» AMK. 26.3.1974 gün ve E. 1973/32, K. 1974/11, (RG. 21.6.1974-14922).

214. Bu konuda bkz. **Karakoç**, Sosyal Maliye, s. 11-15, 63-70; **Çağan**, Türk Anayasası Açısından, s. 173.

215. Bkz. **Çağan**, Türk Anayasası Açısından, s. 173.

216. «Partileri Devlet bütçesinden, yurttaşlardan alınan vergilerle besleyerek desteklik edilmesi Anayasa'nın açık hükümleriyle olduğu kadar ruhu ile de bağdaştırılmayacak bir tutum olur... Siyasal partiler kamu hizmeti gören veya kamu yararına çalışan kuruluşlar değildir. Bunlara Devletçe yapılacak para yardımının kamu giderleri arasında yeri olamaz. Anayasa'nın 61. maddesi ise herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğunu hükme bağlamıştır. Anayasa'nın bu maddesine dayanılarak kanunlarla konulmuş mali yükümlerden elde edilen paralardan bir bölümü ile siyasal partilere yardım edilebilmesinin olanağı ve anayasal desteği yoktur. Siyasal partilere Devletçe yardım edilmesi ilke bakımından Anayasa'ya aykırıdır.» AMK. 2.2.1971 gün ve E. 1970/12, K. 1971/13, (RG. 9.7.1971-13890). Anayasa Mahkemesi bu konuda daha önce de aynı Kanunun 22.2.1968 gün ve 1017 sayılı Kanunla değişik 73'üncü

Kamu işlerinin gerektirdiği giderlerin, esas itibariyle vergilerden oluşan devletin genel gelirleriyle karşılanması gerekir. Anayasa Mahkemesi, Sosyal Sigortalar Kurumu bütçesinden Gecekondu Kanunu'nda öngörülen hizmetlerin yürütülmesi için para ayrılmasının, bu nedenle Anayasa'ya aykırılığına karar vermiştir. Kamu hizmetlerinden bulunan gecekondu işlerine ilişkin giderlerin devletin genel gelirleriyle karşılanması Anayasa'dan doğan bir zorunluluktur. Gecekondu işleri giderlerinin bir bölümünün Sosyal Sigortalar Kurumu'nun işçi ve işverenlerin ödedikleri primlerden oluşan mal varlığından karşılanması bu ilkeye aykırıdır; çünkü böylece kamu giderlerinden bir bölümü vatandaşlardan yalnızca işçilere ve işverenlere yükletilmektedir²¹⁷. Anayasa Mahkemesi, bir başka kararında, Emekli Sandığının gelir fazlasının genel bütçeye gelir yazılmasını ilke olarak Anayasa'ya aykırı saymıştır. Çünkü gelir fazlasının Hazineye irat olarak yazılması, Emekli Sandığı iştirakçilerinin hakkı olan ve bir bölümü bu iştirakçilerden toplanan paraların,

maddesini ilke olarak Anayasa'ya aykırı bulmamakla birlikte para yardımlarının tümünün siyasi partilerin, kamu yararına olan iş ve giderlerine harcanmadığı gerekçesiyle iptal etmiştir. Anayasa Mahkemesi bu kararında, «... siyasi partilere Devletçe yardım edilmesinin Anayasa'ya aykırı olmaması bu paraların kamu giderleri arasında yer alabilmesine bağlıdır. Bu da ancak yardım paralarının siyasi partilerin kamu yararına olan faaliyetlerine harcanması ile sağlanabilir. Siyasi partilerin çeşitli işleri ve giderleri vardır. Bunların hepsinde kamu yararı bulmak mümkün değildir ...» demektedir. Bkz. AMK, 19.2.1969 gün ve E. 1968/26, K. 1969/14, (AMKD. S. 7, s. 244, 250). Bununla birlikte, 27.6.1984 tarih ve 3031 sayılı Kanun, devletçe siyasal partilere yardım yapılmasını kabul etmiştir.

217. «Anayasa'nın 61. maddesi gereğince kamu giderlerini karşılamak üzere herkes malfi gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür... Gerek bu maddenin yazılışına temel olan ilkedен, gerekse kamu işlerinin görülmesine değinen Anayasa'nın öbür kurallarından anlaşıldığı üzere, kamu işlerinin gerektirdiği giderlerin Devletin genel gelirleriyle karşılanması gerekir. Gecekondu işlerinin kamu işlerinden bulunduğu 775 sayılı Yasa'nın 1. maddesinden açıkca anlaşılmaktadır. Bu durum karşısında gecekondu işlerine ilişkin giderlerin Devletin genel gelirleriyle karşılanması, Anayasa'dan doğan bir zorunluluktur. Oysa Anayasa karşındaki durumu tartışılan 14. maddenin b bendinin Mahkemece incelenen bölümü, gecekondu işleri giderlerinin bir bölümünün; Sosyal Sigortalar Kurumu'nun işçi ve işverenlerin ödedikleri primlerden oluşan mal varlığından karşılanmasını öngörmektedir. Böylelikle kamu giderlerinin bir bölümü yurttaşlar içinde yalnızca işçilere ve işverenlere yükletilmektedir. Bu durum Anayasa'nın 61. maddesiyle çelişmektedir... AMK. 29.6.1971 gün ve E. 1971/19, K. 1971/61, (RG. 10.2.1972-14095).

devletin genel giderlerine harcanacağı anlamına gelir. İştirakçilerin bu biçimde özel ve fazla bir malî yüküm altına sokulması ve sandık iştirakçilerinin kamu giderlerine, öteki vatandaşlardan ayrı olarak ve fazladan katılmaya zorlanmaları Anayasa'ya aykırıdır²¹⁸.

Anayasa Mahkemesi, vergilerin kamu giderlerini karşılamak üzere ödeneceği hükmünü çoğu kez dar biçimde yorumlamıştır. Bir giderin kamu gideri sayılabilmesini, «kamu yararına olan iş ve faaliyetlere», «kamu işlerine», harcanması gibi soyut ve çerçeveleri kesin sınırlarla belli olmayan ölçütlere bağlanmıştır.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında kanunla alınmaları hükmüne bağlanan, vergiler dışındaki resim, harç ve benzeri malî yükümler açısından sadece toplam kamu giderlerine karşılık olma ve malî güç ölçütleri değil, kısmen de olsa bir «kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığı» söz konusu olmaktadır²¹⁹. Anayasa Mahkemesi bu düşünceye uygun bir kararında, «... Devletin yapmakla yükümlü bulunduğu bir kamu hizmeti için o hizmetten doğrudan doğruya yararlananlardan ...» para alınmasını uygun görerek, 14.6.1973 tarih ve 1739 sayılı Millî Eğitim Temel Kanunu'nun 38'inci maddesindeki, «Yüksek öğretim paralıdır» hükmünü Anayasa'ya aykırı bulmamıştır²²⁰. Anayasa Mahkemesi bir kararında da, «... harç idarece yapılan bir hizmetten yararlananlardan, bu hizmet dolayısıyla alınan para, diğer bir deyimle verginin özel ve ayrık bir türü olduğuna göre, o kamu hizmetinden yararlananların ödeme güçlerine bakılmaksızın buna tabi tutulması ...» gerektiğini

218. AMK. 6.6.1972 gün ve E. 1971/44, K. 1972/29, (RG. 3.3.1973-14465).

219. Anayasa Mahkemesi, 15.5.1957 gün ve 6964 sayılı Ziraat Odaları ve Ziraat Odaları Birliği Kanunu'nun 31'inci maddesinde (Bent e) sayılan Ziraat Odaları Birliği'ne ait gelir kaynaklarının (a. Odaların her yıl tahsil edilen gelirlerinin yüzde onu, b. Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası'ndan, 800.000 liradan az olmamak üzere yapılacak yıllık yardım, c. Ticaret ve zahire borsalarının bir önceki yıl genel gelirleri tutarının yüzde beşi) vergi, resim, harç veya benzeri bir malî yüküm olmadığına dolayısıyla bu sorunun Anayasa'nın 61'inci maddesi ile ilgili olmadığına karar vermiştir. Yüksek Mahkeme kararında bu kaynağın «... ülkenin yasalarından öteden beri olagelmış kanunî paylar kapsamı içinde bulunan bir ödeme» olduğuna hükmetmiştir. Bkz. AMK. 17.6.1970 gün ve E. 1968/60, K. 1969/36, (AMKD., S. 7, s. 354, 358).

220. AMK. 26.3.1974 gün ve E. 1973/32, K. 1974/11, (AMKD., S. 12, s. 111, 122-124). Anayasa Mahkemesi bu davada söz konusu Kanunun 38'inci maddesinin 2'inci fıkrası hükmünü «Kanunilik ilkesi» açısından iptal etmiştir.

belirtmiştir²²¹. Yüksek Mahkeme başka bir kararında da harçlarda karşılık ilkesini şu şekilde belirtmiştir: «... Anayasa'nın 61 inci maddesinde, Devletin, kanunlarla (harç) niteliğinde gelir sağlayabileceği açıkça gösterilmiş olduğuna idare hukukunun ve maliye biliminin genel kurallarına göre de, bazı kamu hizmetlerinden doğrudan doğruya yararlanan kişilerden kanunla belirtilen miktarlarda alınan ve özel nitelikte bir çeşit vergiden ibaret olan paralar (harç) olarak adlandırılmakta bulunduğu göre... Harçlar Kanunuyla, yargı çalışmalarından davalı ve davacı olarak doğrudan doğruya yararlanmakta olan kişilerden (harç) adı altında bir para alınmasının kural olarak Anayasa'nın herhangi bir ilkesine aykırılığından söz edilmesi mümkün değildir»²²².

Vergilerin «kamu giderlerine karşılık olması» ilkesi, vergilendirmenin ekonomik ve sosyal amaçlı düzenlemelerin aracı olarak kullanılmasını engelleyecek bir biçimde yorumlanmamalıdır. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan, «...kamu giderlerini karşılamak üzere...» deyimini verginin temel işlevini belirtmektedir. Vergilendirme yetkisi bu temel malî amaç ve işlev yanında ekonomik, sosyal ve kültürel amaçlar doğrultusunda da kullanılabilir. Bu amaçlar, temel malî işlev ve amaca göre çoğu kez ikincil nitelikte olmakla beraber, bazen temel amaç niteliğini de kazanabilir²²³.

221. AMK. 17.12.1968 gün ve E. 1968/12, K. 1968/65, (AMKD., S. 6, s. 352, 354).

222. AMK. 24.10.1974 gün ve E. 1974/31, K. 1974/43, (AMKD., S. 12, s. 381).

223. Bkz. Çagan, Vergilendirme Yetkisi, s. 99. Ayrıca bkz. Karakoç, Sosyal Maliye, s. 12-15, 63-70.

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Aşağıda listesi verilen kararlar¹ veri alınarak yapılan analize ilişkin olarak aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

A. Anayasa Mahkemesi'nin Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi Kapsamında Verdiği Kararların Dönemler İtibarıyla Sayısal Analizi

1961 Anayasası Dönemi			1982 Anayasası Dönemi		
Karar Verilen Dava Sayısı	:	22 ²			22 ³
İptal Davası	:	10			5
İtiraz Yolu	:	12			17
Verilen Karar, Karar Sayısı ⁴	:	24			44
İptal	:	16			10
Red	:	8			34
İptal davası açan kişi/organ					
Cumhurbaşkanı	:	—			—
Anamuhalefet Partisi	:	—			3
Meclis üyeleri	:	1			2
Siyasî Parti	:	8			—
İlgili kurum	:	1			—
İtiraz yoluna başvuran					
İlk derece mahkemesi	:	10			13
Denetim mahkemesi	:	2			4
İtiraz Yoluna başvurmanın					
Re'sen	:	4			9
İddianın Ciddi Bulunması	:	8			8
Verilen Kararın hangi çoğunlukla verildiği					
Oybirliği	:	10			21
Oyçokluğu	:	14			23
Kararın Yürürlüğe girişinin belirlenmesi					
Yayın tarihi	:	8			4
Daha sonraki bir tarih	:	8			6

1. Ekz. aşağıda Anayasa Mahkemesi'nin Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi Kapsamında Verdiği Kararlar.

2. 1961 Anayasası Döneminde Anayasa Mahkemesi'nce vergi kanunları-

Verilen iptal kararlarının, 1961 Anayasası döneminde 6'sı iptal davaları sonucu, 10'u Anayasa'ya aykırılık itirazı üzerine; 1982 Anayasası döneminde ise, 7'si iptal davaları sonucu, 3'ü Anayasa'ya aykırılık itirazı üzerine verilmiştir. İptal kararlarının karara bağlanan davalara oranı, 1961 Anayasası döneminde % 68,18 iken 1982 Anayasası döneminde bu oran % 22,7'ye düşmüştür.

Verilen ret kararlarının, 1961 Anayasası döneminde 6'sı iptal davaları sonucu, 2'si Anayasa'ya aykırılık itirazı üzerine; 1982 Anayasası döneminde ise, 16'sı iptal davaları sonucu, 18'i Anayasa'ya aykırılık itirazı üzerine verilmiştir.

1961 Anayasası döneminde siyasi partiler tarafından açılan iptal davalarının 4'ü Türkiye İşçi Partisi, 2'si Cumhuriyet Halk Partisi, 1'i Birlik Partisi, 1'i de Milliyetçi Hareket Partisi tarafından açılmıştır. Yine 1961 Anayasası döneminde ilgili kuruluşlarca açılan tek iptal davası Ankara Üniversitesi tarafından açılmıştır.

1982 Anayasası döneminde açılan iptal davaları anamuhalefet partisi olarak 1'i Halkçı Parti, 2'si Sosyaldemokrat Halkçı Parti tarafından açılmıştır.

nın Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi nedeniyle karara bağlanan dava sayısı değişik kaynaklarda farklılık göstermektedir. Bkz. **Aykonu-Özkul**, Anayasa Yargısı, C. 2, (Anayasa'ya Uygunluk Denetimi), m. 61, bu sayı 18 (onsekiz); **Aliefendioğlu**, Anayasa Mahkemesi'nin İşlevsel Yönü, s. 31'de bu sayı 11 (onbir) olarak verilmektedir. Verdiğimiz sayı, vergi ödevine ilişkin kanunların Anayasa'ya aykırılık iddiaları üzerine karara bağlanan dava sayısıdır. Bu davaların tamamı, Anayasa'nın 61'inci maddesine aykırılık iddiası içermez. Fakat Anayasa Mahkemesi, aykırılık iddiası gerekçesi ile bağlı olmadığından, bazen konuyu re'sen 61'inci madde ile ilişkilendirmiştir. Ayrıca, vergi ödevine ilişkin kanunların Anayasa'ya aykırılık iddiaları Anayasa'nın başka ilke ve kurallarına da dayandırılmıştır. Bu çalışmada, düşük bir hata payı ile, vergi ödevine ilişkin kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi nedeniyle verilen kararlar esas alınmıştır. 1961 Anayasası'nın 61'inci maddesine aykırılık iddiası ile açılan dava sayısı 17 (on yedi) dir.

3. 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesine aykırılık iddiası ile açılan dava sayısı 13 (on üç) tür.
4. Özellikle açılan iptal davaları sonunda, bazı hükümlerin iptali, bazı hükümler için Anayasa'ya aykırılık iddiasının reddine karar verilmiş olduğundan, karara bağlanan dava sayısı ile verilen karar sayısında farklılık ortaya çıkmaktadır. Kısmi kabul-kısmi ret şeklinde bir ayırımда ihtiyaca cevap vermekten uzaktır. Değerlendirmede bunun göz önünde bulundurulması gerekir.

1961 Anayasası döneminde ilk derece mahkemesi olarak itiraz yoluna Danıştay 8. Dairesi 4; Danıştay 9'uncu Dairesi 3; İstanbul 12. Asliye Hukuk Mahkemesi, Mersin 2. Asliye Hukuk Mahkemesi, Rize İcra Tetkik Mercii tarafından birer defa başvurulmuştur.

1982 Anayasası döneminde ilk derece mahkemesi olarak itiraz yoluna Bursa 2. Vergi Mahkemesi tarafından 4, Gaziantep Vergi Mahkemesi tarafından 2; Trabzon Vergi Mahkemesi, Erzincan Asliye Ceza Mahkemesi, Trabzon Asliye 2. Hukuk Mahkemesi, Nevşehir Asliye Ceza Mahkemesi, Hatay Asliye 2. Ceza Mahkemesi, Edirne Vergi Mahkemesi ve Zonguldak Vergi Mahkemesi tarafından birer defa başvurulmuştur.

1961 Anayasası döneminde denetim mahkemesi olarak itiraz yoluna Danıştay Dava Daireleri Kurulu tarafından iki kez başvurulmuştur.

1982 Anayasası döneminde denetim mahkemesi olarak itiraz yoluna Danıştay 4. Dairesi üç, Danıştay 5. Dairesi bir kez başvurulmuştur.

1961 Anayasası döneminde Danıştay Dava Daireleri Kurulu, Danıştay 8. Dairesi, Danıştay 9. Dairesi ve Rize İcra Tetkik Mercii tarafından birer defa re'sen Anayasa'ya aykırılık itirazında bulunulmuştur.

1982 Anayasası döneminde Bursa 2. Vergi Mahkemesi dört, Danıştay 4. Dairesi iki, Erzincan Asliye Ceza Mahkemesi ve Hatay 2. Ceza Mahkemesi bir kere re'sen Anayasa'ya aykırılık itirazında bulunmuştur.

1961 Anayasası döneminde oybirliği ile verilen kararların 8'i iptal, 2'si ret kararıdır. 1982 Anayasası döneminde oybirliği ile verilen kararların 4'ü iptal, 17'si ret kararıdır.

1961 Anayasası döneminde oyçokluğu ile verilen kararların 8'si iptal, 6'sı ret kararıdır. 1982 Anayasası döneminde oyçokluğu ile verilen kararların 6'sı iptal, 17'si ret kararıdır.

B. Genel Değerlendirme ve Sonuç

Vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi Anayasa Mahkemesi'nce yapılmaktadır. Vergi kanunlarının Ana-

yasa'ya aykırılık iddiaları, iptal davası ya da Anayasa'ya aykırılık itirazı yoluyla Anayasa Mahkemesi önüne gelmektedir. Anayasa Mahkemesi yaptığı denetimde, Anayasa'ya, Uluslararası Sözleşmelere ve Hukukun Genel İlkelerine ölçü norm olarak başvurmaktadır. Anayasa Mahkemesi, vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetiminde hukuk devleti ilkesi, hukukî güvenlik ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesi, vergi adaleti ilkesi ve vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi gibi ana ilkelerden ve bu ilkelere bağlı diğer ilkelerden yararlanmaktadır.

Anayasa Mahkemesi'nin, Anayasa'ya uygunluk denetimi yaparken, kural olarak «siyaseti hukukileştirme»si gerekir. Ancak, bazı kararları «hukuku siyasallaştırdığı» yönünde eleştirilere konu olmuştur. Anayasa Mahkemesi'nin yaptığı Anayasa'ya uygunluk denetimi, hukukilik denetimi olmakla birlikte, çoğu zaman bu denetimin yerindelik denetimine yaklaştığı görülmektedir. Nitekim, Anayasa Mahkemesi denetimine tâbi normları yorumlarken, kanun koyucunun amacı ve gerekçesinden fazlaca yararlanması, dolayısıyla hukukilik denetiminin bir anlamda yerindelik denetimine dönüşmekte olduğu izlenimi vermektedir.

Analize tâbi tutulan kararlar veri alındığında, çıkan sonuçlar şunlardır :

- Anayasa Mahkemesi 1961 Anayasası döneminde Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla önüne getirilen konularda daha çok iptal kararı verirken, 1982 Anayasası döneminde daha çok ret kararı vermiştir. Özellikle 1982 Anayasası döneminde verilen kararlar incelendiğinde, iptal kararlarının yaratacağı olumsuz etkilerin, devlete ve hukuka olan güvensizliği daha fazla artırmasına yol açmaması için özel gayret sarfedildiği anlaşılmaktadır.

- 1982 Anayasası döneminde daha az iptal davası açılırken, Anayasa'ya aykırılık iddialarının itiraz yoluyla intikali ciddi bir artış göstermektedir.

- Vergi kanunlarının şekil bozukluğu nedeniyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmamıştır.

- Vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi başvurularında yürürlüğün durdurulması talebinde bulunulmamıştır.

- Anayasa'ya aykırılık itirazına re'sen başvurma sayısında, 1961 Anayasası dönemine göre 1982 Anayasası döneminde, bir artış gözlenmektedir.

- İtiraz yoluna daha çok ilk derece mahkemeleri ve özellikle küçük illerde bulunan mahkemeler başvurmaktadır. Kıdemli hâkimlerin görev yaptığı üç büyük ilde bulunan mahkemelerden Anayasa'ya aykırılık itirazıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurunun olmaması ilginçtir.

- Anayasa Mahkemesi kararlarında, bilimsel görüşlerden yararlanılmakla birlikte, bilimsel çalışmalara yollama yapıldığına rastlanmamaktadır⁵.

Anayasa Mahkemesi, bir kanunun Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetiminde bağımsız hareket etmeli, yani kanunu kendi anlayışına göre yorumlamalıdır. Bu itibarla, Anayasa Mahkemesi bir kanun veya kanun hükmünün yorumunu yaparken, o kanun veya kanun hükmünün yasama organında hazırlanması ve varlık kazanması sırasında ortaya atılmış bulunan düşüncelerden ve kanun gerekçelerinden yararlanmalı, fakat kendini bunlarla bağlı saymamalıdır. Çünkü, denetim, denetlemeyi yapmanın, denetlenmekte olan dan bağımsız hareket edebilmesi ve bağımsız düşünebilmesi halinde söz konusu olabilir⁶.

Kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetiminde, hem Anayasa hükümlerinin hem de denetlenen kanun hükümlerinin «biçim»lerinden çok «öz»lerine bakılması, bunların zaman içinde kazandıkları anlamların araştırılması gerekir.

Anayasa'ya uygunluğu denetlenen hukuk kurallarının çok çeşitli ve özel uzmanlığı gerektiren konulara ilişkin olması nedeniyle, verilen kararlarda bazan konunun iyi kavranmadığı anlaşılmaktadır. Çok yönlü ve özel uzmanlık alanlarına ilişkin kanunların

5. Buna gerekçe olarak, Anayasa Mahkemesi üyelerinin bilimsel eserlerden yararlanarak kendi kazanımları haline getirdikleri bilgileri kararlarına yansıtmaları nedeniyle bilimsel eserlere yollama yapmaya gerek olmadığı ifade edilmiştir. Bkz. Anayasa Mahkemesi Başkanı Yekta Güngör Özden'in 27-28 Mayıs 1996 tarihinde Antakya'da düzenlenen Anayasa Yargısı Sempozyumu'nun son oturumunun tartışmalar bölümünde yaptığı konuşma.

6. Bkz. ve karşı. Esen, Anayasa'nın Yorumlanması, s. 44, 45.

Anayasa'ya uygunluğunun «olması gereken» titizlikle denetlenebilmesinin sağlanması bakımından, üyelerin seçiminde uzmanlığa öncelik verilmesinde ve sosyal bilimlerin değişik alanlarından üniversite temsilcisi olarak birden çok üyenin seçilmesine imkân tanınmasında yarar vardır. Ayrıca, «bilirkişilik» ve «uzman hukukçuluk» hizmetinden raportörlerin ve üyelerin yararlanmasının «kurumsal-laştırılması» yoluna gidilmesi yerinde olacaktır⁷.

Anayasa Mahkemesi'nin, bazı kararlarındaki yaklaşımı nede niyle eleştirilebilirse de, genel olarak, Türk Vergi Hukukunun temel ilkelerinin yerleşmesinde olumlu katkılarda bulunduğu bir gerçektir. Ancak, vergilendirme konusunda yürütme organına devredilen yetkilerin «**vergilerin kararılığı ilkesi**»ne varmaması için, vergilerin kanunılığı ilkesi konusunda daha titiz davranılmasında yarar vardır. Anayasa Mahkemesi'nin, hukuk devleti olmanın olmazsa olmaz şartı olan hukuka bağlılığın gerçekleştirilmesinde, vergi adaletinin sağlanmasında ve devlete ve hukuka güvenin sarsılmasında önemli bir işleve sahip olduğu asla unutulmamalıdır.

7. Bkz. ve karşı. Akalın, s. 74.

**ANAYASA MAHKEMESİ'NİN
VERGİ KANUNLARININ ANAYASA'YA UYGUNLUĞUNUN
YARGISAL DENETİMİ KAPSAMINDA VERDİĞİ KARARLAR**

A. 1961 ANAYASASI DÖNEMİ

1. KARAR : AMK. 5.1.1965 gün ve E. 1963/198, K. 1965/1, (AMKD., S. 3, s. 3-15) (Salma parasının köy ihtiyar meclisince belirlenmesi)
2. KARAR : AMK. 26.10.1965 gün ve E. 1965/25, K. 1965/57, (AMKD., S. 3, s. 268-275). (Çarşı ve mahalle bekçileri ücretlerinin mahalli idare meclislerince belirlenmesi).
3. KARAR : AMK. 29.3.1966 gün ve E. 1965/45, K. 1966/16, (AMKD., S. 4, s. 109-113). (Levha resmi).
4. KARAR : AMK. 18.4.1968 gün ve E. 1967/54, K. 1968/12, (AMKD., S. 6, s. 122-125). (Liman işgal resmi).
5. KARAR : AMK. 18-19.2.1969 gün ve E. 1968/26, K. 1969/14, (AMKD., S. 7, s. 244-268). (Siyasi partilere Devletçe yardım yapılması).
6. KARAR : AMK. 17.6.1969 gün ve E. 1968/60, K. 1969/36, (AMKD., S. 7, s. 354-365). (Ziraat Odaları Birliğine Ticaret Borsalarının gelirlerinden pay ayrılması).
7. KARAR : AMK. 3.7.1969 gün ve E. 1969/23, K. 1969/41, (AMKD., S. 7, s. 384-388). (İlân resmi).
8. KARAR : AMK. 23-25.10.1969 gün ve E. 1967/41, K. 1969/57, (AMKD., S. 8, s. 18-133). (933 sayılı Kalkınma Plânının Uygulanması Esaslarına Dair Kanun).
9. KARAR : AMK. 30.9.1969 gün ve E. 1969/38, K. 1969/47, (AMKD., S. 7, s. 393-396). (1137 sayılı Kanunun 34'üncü maddesi).

10. KARAR : AMK. 24.3.1970 gün ve E. 1969/65, K. 1970/16, (AMKD., S. 8, s. 220-225). (Ziraat Odaları Aidatı).
11. KARAR : AMK. 22.12.1970 gün ve E. 1970/29, K. 1970/48, (AMKD., S. 8, s. 493-496). (Reklâm Resmi).
12. KARAR : AMK. 2.2.1971 gün ve E. 1970/12, K. 1971/13, (AMKD., S. 9, s. 281-303). (Siyasi partilere Devletçe para yardımı yapılması).
13. KARAR : AMK. 15.6.1971 gün ve E. 1970/55, K. 1971/57, (AMKD., S. 9, s. 533-541). (Vergi oran ve sınırlarında değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilmesi).
14. KARAR : AMK. 29.6.1971 gün ve E. 1971/19, K. 1971/61, (AMKD., S. 9, s. 560-567). (SSK Bütçesinden Gecekondu Yasası'nda öngörülen hizmetlerin yürütülmesi için para ayrılması).
15. KARAR : AMK. 6.6.1972 gün ve E. 1971/44, K. 1972/29, (AMKD., S. 10, s. 414-454). (Emekli Sandığının gelir fazlasının Genel Bütçeye gelir kaydolunması).
16. KARAR : AMK. 26.12.1972 gün ve E. 1972/40, K. 1972/61, (AMKD., S. 10, s. 585-590). (Ticaret ve Sanayi Odalarınca Alınan Munzam Aidatlar).
17. KARAR : AMK. 26.3.1974 gün ve E. 1973/32, K. 1974/11, (AMKD., S. 12, s. 111-141). (Yüksek öğretimin paralı olması).
18. KARAR : AMK. 11-14 ve 25.2.1975 gün ve E. 1973/37, K. 1975/22, (AMKD., S. 13, s. 58-213). (Yükseköğretim Kurulu'nca Üniversite harçlarının belirlenmesi).
19. KARAR : AMK. 11-14 ve 25.2.1975 gün ve E. 1973/38, K. 1975/23, (AMKD., S. 13, s. 214-294). (Üniversite öğrencilerinden öğrenim karşılığı harç alınması).
20. KARAR : AMK. 3.2.1977 gün ve E. 1976/54, K. 1977/8, (AMKD., S. 15, s. 138-144). (Baro aidatlarının baro genel kurulunca belirlenmesi).
21. KARAR : AMK. 29.11.1977 gün ve E. 1977/109, K. 1977/131, (AMKD., S. 15, s. 568-582). (Vesika Harçları).
22. KARAR : AMK. 27.1.1981 gün ve E. 1980/27, K. 1981/9, (AMKD., S. 19, s. 24-41). (Muamele Tescil Ücreti).

B. 1982 ANAYASASI DÖNEMİ

1. KARAR : AMK. 18.2.1985 gün ve E. 1984/9, K. 1985/4, (AMKD., S. 21, s. 35-85). (Tasarrufların teşviki ve kamu yatırımlarının hızlandırılması).
2. KARAR : AMK. 6.10.1986 gün ve E. 1985/21, K. 1986/23, (AMKD., S. 22, s. 197-233). (Serbest bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mevzuatının uygulanmaması).
3. KARAR : AMK. 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, (AMKD., S. 23, s. 133-178). (3239 sayılı Kanunun çeşitli maddeleri).
4. KARAR : AMK. 31.3.1987 gün ve E. 1986/20, K. 1987/9, (AMKD., S. 23, s. 184-192). (Yeraltı sularından yararlananlardan belediyelerce ücret alınması).
5. KARAR : AMK. 24.11.1987 gün ve E. 1987/19, K. 1987/31, (AMKD., S. 23, s. 407-418). (Harcamalara katılma payları).
6. KARAR : AMK. 24.11.1987 gün ve E. 1987/24, K. 1987/32, (AMKD., S. 23, s. 419-430). (Hazine avukatlarına yol tazminatı verilmesi).
7. KARAR : AMK. 27.9.1988 gün ve E. 1988/7, K. 1988/27, (AMKD., S. 23, s. 413-424). (Gecikme faizi).
8. KARAR : AMK. 27.9.1988 gün ve E. 1988/8, K. 1988/28, (RG. 26.12.1988-20031, s. 25-33). (Gecikme faizi).
9. KARAR : AMK. 27.9.1988 gün ve E. 1988/16, K. 1988/29, (RG. 26.12.1988-20031, s. 33-44). (Gecikme faizi).
10. KARAR : AMK. 7.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, (AMKD., S. 25, s. 387-419). (3505 sayılı Kanun-geçici vergi, hayat standardı vb.).
11. KARAR : AMK. 6.6.1991 gün ve E. 1990/35, K. 1991/13, (AMKD., S. 30, C. 1, s. 1-12). (Kaçakçılığa teşebbüs cezası).
12. KARAR : AMK. 19.7.1991 gün ve E. 1991/28, K. 1991/26, (AMKD., S. 27, 2. Cilt, s. 487-490). (Katma değer vergisinde faiz).
13. KARAR : AMK. 15.10.1991 gün ve E. 1990/29, K. 1991/37, (AMKD., S. 27, C. 2, s. 609-626). (Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın düzenleme yetkisi).

14. KARAR : AMK. 12.11.1991 gün ve E. 1991/7, K. 1991/43, (AMKD., S. 27, C. 2, s. 645-656). (Hayat standardı esası).
15. KARAR : AMK. 4.3.1992 gün ve E. 1991/30, K. 1992/18, (AMKD., S. 28, C. 1, s. 211-220). (VUK. m. 11'e eklencn Maliye Bakanlığı'na verilen yetki hükmü).
16. KARAR : AMK. 17.3.1992 gün ve E. 1992/21, K. 1992/19, (AMKD., S. 28, C. 1, s. 221-231). (Ceza mahkemelerinde yargılanacak suçlar).
17. KARAR : AMK. 25.5.1993 gün ve E. 1993/3, K. 1993/20, (RG. 28.11.1995-22477, s. 21-34). (VUK. m. 11'e eklenen Maliye Bakanlığının müteselsil sorumlu tutma yetkisi).
18. KARAR : AMK. 18.7.1994 gün ve E. 1994/46, K. 1994/57, (RG. 14.12.1995-22493, s. 47-58). (VUK. m. 11'e eklenen müteselsil sorumluluk hükmü).
19. KARAR : AMK. 20.6.1995 gün ve E. 1995/26, K. 1995/13, (RG. 28.12.1995-22507, s. 33-38). (Ödeme kaydedici cihaz kullanmayanların kaçakçılığa teşebbüs suçu işlemiş sayılacağı).
20. KARAR : AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1994/80, K. 1995/27, (RG. 2.2.1996-22542, s. 21-29). (Kurumlar vergisi yükümlüleri için ekonomik denge vergisi).
21. KARAR : AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/4, K. 1995/28, (RG. 2.2.1996-22542, s. 30-40). (Ücretliler için ekonomik denge vergisi).
22. KARAR : AMK. 6.7.1995 gün ve E. 1995/6, K. 1995/29, (RG. 10.2.1996-22550, s. 7-18). (Serbest meslek erbabı için ekonomik denge vergisi).

YARARLANILAN KAYNAKLAR*

Kitaplar

- AKDOĞAN**, Abdurrahman; Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, (AİTİA. Maliye Fakültesi Yayını), Ankara 1980.
- AKGÜNER**, Tayfun; Özel Girişim Özgürlüğü ve Yatırımları Teşvik Tedbirleri, İstanbul 1979.
- ARMAĞAN**, Servet; Anayasa Mahkememiz'de Kazai Murakebe Sistemi, (İÜHF. Yayını), İstanbul 1967.
- AYKONU**, Mustafa S./**ÖZKUL**, E. **AYDIN**; Anayasa Yargısı, C. 2, (Anayasa Uygunluk Denetimi), (Anayasa Mahkemesi Yayınları : 2), Ankara 1981.
- BALTA**, Tahsin Bekir; İdare Hukuku, C. 1, Genel Konular, (AÜSBF. Yayını), Ankara 1972.
- BLUMENSTEIN**, Ernst; System des Steuerrechts, Dritte von Irene Blumens-
tein neu bearbeitete Auflage, Schulthess, Polygraphischer Verlag
AG., Zürich 1971.
- BULUTOĞLU**, Kenan; Türk Vergi Sistemi, C. I, 6. Baskı, İstanbul 1978.
- ÇAĞAN**, Nami; Vergilendirme Yetkisi, (Kazancı Yayınları), İstanbul 1982, (Vergilendirme Yetkisi).
- DUE**, John (Çev. Sevim **GÖRGÜN**/İzzettin **ÖNDER**); Maliye Bir İktisadi Analiz, 3. Baskı, (İÜİF. Maliye Enstitüsü Yayını), İstanbul 1967.
- ERÇİN**, Cezmi; Mali Kanunlarda Makale Şümül ve Müruruzaman, (Maliye Vekâleti Neşriyatı), Ankara 1936.
- ERGİNAY**, Akif; Vergi Hukuku, 15. Baskı, (Savaş Kitabevi), Ankara 1995, (Vergi Hukuku).
- ESEN**, Bülent Nuri; Anayasa Mahkemesi'ne Göre Türk Anayasa Hukuku Anlayışı, (AÜHF. Yayını), Ankara 1966, (Anayasa Mahkemesi'ne Göre).
- : Anayasa'nın Anayasa Mahkemesi'nce Yorumlanması, (AÜHF. Yayını), Ankara 1972, (Anayasa'nın Yorumlanması).
- FEYZİOĞLU**, Turhan; Kanunların Anayasa'ya Uygunluğunun Kazai Murakebesi, (AÜSBF. Yayını), Ankara 1951.
- GÖZE**, Ayferi; Sosyal Devlet Sistemi, (İÜHF. Yayını), İstanbul 1976.
- GÖZÜBÜYÜK**, A. Şeref; Yönetim Hukuku, 7. Baskı, (Turhan Kitabevi), Ankara 1994, (Yönetim Hukuku).

(*) Dipnotlarda geçen eserler, yazarların soyadları ile anılmıştır. Aynı yazarın birden fazla eserine yapılan atıflar, kısaltılmış şekilleriyle parantez içerisinde gösterilmiştir.

- : Anayasa Hukuku, 5. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 1995, (Anayasa Hukuku).
- GÜNDAY**, Metin; İdare Hukuku Dersleri, (İmaj Yayıncılık), Ankara 1996.
- HALLER**, Heinz (Çev. Salih **TURHAN**); Maliye Politikası Teorik Esasları ve Temel Problemleri, (İÜİF, Maliye Enstitüsü Yayını), İstanbul 1974.
- HARTMANN**, Bernhard/**WALTER**, Nobert; Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen, Berlin 1984.
- İZVEREN**, Adil; Hukuk Felsefesi, 2. Bası, (DEÜHF, Döner Sermayesi İşletmesi Yayınları No. 45), Ankara 1994, (Hukuk Felsefesi).
- KABOĞLU**, İbrahim Ö.; Özgürlükler Hukuku (İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı Üzerine Bir Deneme), (Afa Yayınları), İstanbul 1993, (Özgürlükler Hukuku).
- : Anayasa Yargısı, (İmge Kitabevi), Ankara 1994, (Anayasa Yargısı).
- KANETİ**, Selim; Vergi Hukuku, 2. Bası, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1989, (Vergi Hukuku).
- KARAKOÇ**, Yusuf; Sosyal Maliye, (DÜEHF, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No : 61), İzmir 1995, (Sosyal Maliye).
- : Vergi Yargılaması Hukuku, (Alfa Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 1995, (Vergi Yargılaması Hukuku).
- : Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü, (DÜEHF, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No : 69), İzmir 1996, (Vergi Sorunlarının Çözümü).
- KIRATLI**, Metin; Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi : İtiraz Yolu, (AÜSBF, Yayını), Ankara 1966.
- KIRBAŞ**, Sadık; Vergi Hukuku, 6. Baskı, (Siyasal Kitabevi), Ankara 1994.
- KUMBULU**, Ahmet; Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, Ankara 1989, (Yargılama).
- KUZU**, Burhan; 1982 Anayasası'nın Temel Nitelikler ve Getirdiği Yenilikler, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1990, (1982 Anayasası).
- MUSGRAVE**, Richard A./**MUSGRAVE**, Peggy B.; Public Finance in Theory and Practice, Mc. Graw-Hill Co. New York 1973.
- NEUMARK**, Firtz; Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen 1970.
- ONAR**, Sıddık Sami; İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. I, 3. Baskı, (İsmail Akgün Matbaası), İstanbul 1966.
- ÖNCEL**, Muallâ/**KUMBULU**, Ahmet/**ÇAĞAN**, Nami; Vergi Hukuku, 3. Baskı, (Savaş Yayınları), Ankara 1995.
- ÖZAY**, İ. Han; İkinci Bine Kavuşurken Günışığında Yönetim, (Alfa Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 1994.

- ÖZBUDUN**, Ergun; Türk Anayasa Hukuku; 5. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 1995.
- ÖZKAN**, Gürsel; Hukuk Devleti ve Yargı Denetimi, Ankara 1995.
- PAZARCI**, Hüseyin; Uluslararası Hukuk Dersleri, I. Kitap, 2. Baskı, (Turhan Kitabevi), Ankara 1989.
- REID**, Gordon; The Politics of Financial Control (Ed. W.A. Robson), Hutchinson and Co. Publishers Ltd. New York 1966.
- SAĞLAM**, Fazıl; Temel Hakların Sınırlanması ve Özü, (AÜSBF. Yayınları), Ankara 1982.
- SARICA**, Ragıp; Türkiye'de İcra Uzmanının Tanzim Selâhiyeti, İstanbul 1943.
- SAYGILIOĞLU**, Nevzat; Vergi Hukukunda Yorum, (MGB. APK. Kurulu Başkanlığı Yayın No. 1987/288), Ankara 1987.
- SOYSAL**, Mümtaz; 100 Soruda Anayasa'nın Anlamı, 7. Baskı, (Gerçek Yayınevi), İstanbul 1987.
- TANÖR**, Bülent; Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar, (May Yayınları), İstanbul 1978, (Sosyal Haklar).
- ; İki Anayasa : 1961 ve 1982, (Beta Yayınları), İstanbul 1986, (İki Anayasa).
- TEZİÇ**, Erdoğan; Türkiye'de 1961 Anayasası'na Göre Kanun Kavramı, (İÜHF. Yayını), İstanbul 1972, (Kanun Kavramı).
- ; Anayasa Hukuku, (Beta Basım Yayın Dağıtım), İstanbul 1986, (Anayasa Hukuku).
- TIPKE**, Klaus; Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Köln 1981, (Steuergerechtigkeit).
- ; Steuerrecht, Ein systematischer Grundriß, 10. Auflage, Köln 1985, (Steuerrecht).
- TIPKE**, Klaus/LANG, Joachim; Steuerrecht, Ein systematischer Grundriß, 13. Auflage, Köln 1991.
- TUNAYA**, Tarık Zafer; Siyasal Kurumlar ve Anayasa Hukuku, 5. Bası, (Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları), İstanbul 1982.
- TUNÇ**, Hasan; Türk Anayasa Yargısında İtiraz Yolu, (Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını), Erzurum 1992.
- TURHAN**, Salih; Vergi Teorisi ve Politikası, 5. Baskı, İstanbul 1993.
- ULUATAM**, Özhan; Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası, (AÜSBF. Yayını), Ankara 1971, (Vergi Politikası).
- ; Vergi Hukuku, (Seçkin Yayınevi), Ankara 1995, (Vergi Hukuku).

- YAYLA**, Yıldızhan; *Anayasa Hukuku Ders Notları*, 2. Baskı, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1986, (Anayasa Hukuku).
- YÜZBAŞIOĞLU**, Necmi; *Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku*, (İÜHF. Yayını), İstanbul 1993.

Makaleler

- AKALIN**, Güneri; «Anayasa Mahkemesi'nin Özel Okullarda % 10 Ücretsiz Öğrenci Okutulmasına İlişkin Kararının Eleştirisi ve Düşündürdükleri», (Amme İdaresi Dergisi, C. 26, S. 3, Eylül 1993), s. 61-75.
- AKILLIOĞLU**, Tekin; «Saklı Yetki Kavramı», (Amme İdaresi Dergisi, C. II, S. 3, Eylül 1978), s. 73-83.
- ALİFENDİOĞLU**, Yılmaz; «Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası», (Dş. Der., S. 50-51), s. 62 vd., (Vergileme Yetkisi).
- ; «Türk Anayasa Yargısında Denetim Yolu», (Dş. Der., (1984), S. 54-55), s. 3-30, (Denetim Yolu).
- ; «Anayasa Mahkemesi'nin İşlevsel Yönü», (Amme İdaresi Dergisi, C. 19, S. 1, Mart 1986), s. 23-54, (Anayasa Mahkemesi'nin İşlevsel Yönü).
- ; «Türk Anayasa Mahkemesi'nin İç İşleyişi ve Karar Alma Süreci», (Bahri SAVCI'ya Armağan, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları 7, Ankara 1988), s. 173-191, (Karar Alma Süreci).
- ; «Anayasa Mahkemesi Kararlarının Zaman İçinde Etkisi», (Amme İdaresi Dergisi, C. 23, S. 3, Eylül 1990), s. 3-11, (İptal Kararlarının Zaman İçinde Etkisi).
- ; «Temel Hak ve Özgürlükler Açısından Anayasa Yargısı», (Amme İdaresi Dergisi, C. 24, S. 3, Eylül 1992), s. 27-46, (Temel Hak ve Özgürlükler).
- ; «Türk Anayasal Yargısında Yürürlüğün Durdurulması», (Dş. Der., S. 89, (1995), s. I-XXIX), (Yürürlüğün Durdurulması).
- ; «Yönetmelik ve Anayasal Yargıda Yokluk», (Amme İdaresi Dergisi, C. 28, S. 2, Haziran 1995), s. 3-10, (Anayasal Yargıda Yokluk).
- ; «Anayasal Yargıda Yorum», (Amme İdaresi Dergisi, C. 28, S. 3, Eylül 1995), s. 3-26, (Anayasal Yargıda Yorum).
- AZRAK**, Ülkü; «Sosyal Devlet», (Reşat KAYNAR'a Armağan, İİTİA., Siyasal Bilimler Fakültesi Yayını, İstanbul 1981), s. 7-16, (Sosyal Devlet).
- ; «Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği», (Anayasa Yargısı (1), Ankara 1984), s. 151-168, (İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği).

- BENDA, Ernst/KREUZER, Kari;** «Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung», (DStZ, No. 4, Februar 1973), s. 49-57.
- BİLGE, Necip;** «Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği Sorunu», (Ankara Barosu Dergisi, S. 1990/3), s. 359-368.
- BİLGİN, Pertev;** «Kanunların Uygulanmasının Anayasa Mahkemesi Tarafından Durdurulması», (Anayasa Yargısı-12, (Anayasa Mahkemesi Yayını), Ankara 1995), s. 171-191.
- BOYACIOĞLU, Ahmet H.;** «Anayasa Mahkemesi Kararlarının Bağlayıcılığı ve Yürürlüğe Girişi», (Bahri SAVCI'ya Armağan, Mülkiyetler Birliği Vakfı Yayınları 7, Ankara 1988), s. 198-209.
- CANSEL, Erol;** «Anayasa Mahkemesi'nin Verdiği İptal Kararından Doğan Kimi Sorunlar» (Anayasa Yargısı (9), Ankara 1993), s. 87-104.
- ÇAĞAN, Nami;** «Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme», (AÜHFED., C. XXXVII, 1980, S. 1-4), s. 129-151, (Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme).
- ; «1982 T.C. Anayasası'nda Vergilendirme», (Prof. Dr. Fadıl H. SUR'un Anısına Armağan AÜSBF, Yayınları No : 522, Ankara 1983), s. 69-81, (Vergilendirme).
- ; «Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi», (Anayasa Yargısı (1), Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara 1984), s. 171-183, (Türk Anayasası Açısından).
- ; «Anayasa Yöntünden Fonlar», (Anayasa Yargısı (3), Ankara 1987), s. 107-124, (Fonlar).
- ; «Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi», (Bahri SAVCI'ya Armağan, Mülkiyetler Birliği Vakfı Yayınları 7, Ankara 1988), s. 210-221, (Kamu Maliyesi).
- ÇAĞLAR, Bakır;** «Anayasa Yargısında Yorum Problemi Karşılaştırmalı Analizin Katkıları», (İHİD., Yıl : 5, S. 1-3, Aralık 1984, s. 3-34.
- DOĞRUSÖZ, Bumin;** «Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü», (İHİD., Yıl : 6, S. 1-3, Aralık 1985), s. 65-76.
- DURAN, Lütfi;** «Türkiye'de Anayasa Yargısının İşlevi ve Konumu», (Amme İdaresi Dergisi, C. 17, S. 3, Eylül 1984), s. 3-27, (Anayasa Yargısının İşlevi).
- ; «Anayasa Mahkemesi'ne Göre Türkiye'nin Hukuk Düzeni (I)», (Amme İdaresi Dergisi, C. 19, S. 1, Mart 1986), s. 3-22, (Türkiye'nin Hukuk Düzeni (I)).
- ; «Anayasa Mahkemesi'ne Göre Türkiye'nin Hukuk Düzeni (II)», (Amme İdaresi Dergisi, C. 19, S. 2, Haziran 1986), s. 3-28, (Türkiye'nin Hukuk Düzeni (II)).
- ; «Yasama İşleminin Askıya Alınması», (Cumhuriyet, 7 Kasım 1993), (Yasama İşleminin Askıya Alınması).

- EREM, Faruk;** «*Ekonomik (Demokratik) Kamu Düzeni Açısından Sosyal Güvenlik*», (Dş. Der., S. 18-19, 1975), s. 3-14.
- ERGİNAY, Akif;** «*Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri*», (Prof. Dr. Fadıl H. SUR'un Anısına Armağan, AÜSBF. Yayınları No : 522, Ankara 1983), s. 57-67, (Mali Hükümler).
- FEYZİOĞLU, Bedi N.;** «*Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)*», (AÜSBFD., C. VII, S. 1-4, 1952), s. 52-90.
- GÖNÜL, Mustafa;** «*Anayasa Mahkemesi'nde Yapısal Bir Sorun*», (Cumhuriyet (Olaylar ve Görüşler), 7 Temmuz 1992).
- GÖREN, Zafer;** «*Türk ve Alman Anayasa Hukukunda Anayasa Yargısının Sınırları ve Yürürlüğü Durdurma Kararları*», (Anayasa Yargısı (12), Ankara 1995), s. 199-243.
- GRIZIOTTI, Benvenuto (Çev. İl Han ÖZAY);** «*Kamu Maliyesinin Muhtar Olarak İncelenmesinde Mali İktidar ve Mali Hukuk*», (MET., 3. Ser., 1967, İÜİF. Maliye Enstitüsü Yayını, İstanbul 1967), s. 126-143.
- GÜNDÜZ, N. Kemal;** «*Verginin Anayasal Çerçevesi*», (Vergi Sorunları, Mart 1995, S. 78), s. 101-111.
- GÜNEŞ, Gülsen;** «*Anayasa Mahkemesi'nin Ekonomik Denge Vergisine İlişkin Bir Kararında 'Geriye Yürümezlik İlkesi' Yaklaşımına Eleştirisel Bakış*», (Yaklaşım, Yıl : 4, S. 42, Haziran 1996), s. 68-73.
- GÜRAN, Sait;** «*Anayasa Mahkemesi'nin Kamu Malına Bakışı*», (İHD., Yıl : 5, S. 1-3, Aralık 1984), s. 63-86, (Anayasa Mahkemesi'nin Kamu Malına Bakışı).
- ; «*Anayasa Yargısında Yürütmenin Durdurulması*», (Anayasa Yargısı (2), Ankara 1986), s. 143-159, (Yürütmenin Durdurulması).
- ; «*Anayasa Mahkemesi'nin İşlevi ve Bu Bağlamda Yürürlüğün Durdurulması*», Anayasa Yargısı (12), (Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara 1995), s. 193-197, (Anayasa Mahkemesi'nin İşlevi).
- GÜRİZ, Adnan;** «*Adalet Kavramı*», (Anayasa Yargısı (7), Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara 1990), s. 11-20.
- ISENSE, Josef;** «*Steuerstaat als Staatsform*», (Festschrift für H.P. Ipsen, Tübingen 1977), s. 409 vd.
- İZVEREN, Adil;** «*Toplumsal Bir Aşama Olarak Sosyal Devlet*», (Dş. Der., S. 18-19), s. 32-43.
- KABOĞLU, İbrahim Ö.;** «*Hukukun Genel İlkeleri ve Anayasa Yargısı*» (Anayasa Yargısı-8, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara 1991), s. 291-322, (Hukukun Genel İlkeleri).
- KANETİ, Selim;** «*Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri*», (İktisat ve Maliye, C. XXXI, S. 1, Nisan 1984, s. 27-33), (Anayasal Temeller).

KORKUT, Levent; *Anayasa Mahkemesi'nin Verdiği Yürürlüğün Durdurulması Kararları Üzerine Bir Değerlendirme*, (Amme İdaresi Dergisi, C. 27, S. 3, Eylül 1994), s. 140-147.

KUMRULU, Ahmet G.; «Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri», (AÜHFD., C. XXXVI, (1979), S. 1-4, s. 147-162), (Anayasal Temeller).

————— ; «Anayasa Mahkemesi'nin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül», (Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Yıl : 1988, S. 3, s. 412-439), (Teselsül).

————— ; «Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler», (AÜHFD., C. XL, (1988), S. 1-4, s. 237-250), (Gecikme Faizi).

KUZU, Burhan; «Anayasa Mahkemesi'nin İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği Sorunu», (İÜHF. L. LII, (1986-1987), S. 1-4 (Sulhi DÖNMEZER'e Armağan), s. 185-229, (Geriye Yürümezlik Sorunu).

ODYAKMAZ, Zehra; «Yürürlüğü Durdurma», (Anayasa Yargısı (12), Ankara 1995), s. 143-170.

OZBUDUN, Ergun/**ALİEFENDİOĞLU**, Yılmaz; «Türkiye Raporu», (Anayasa Yargısı, - 7. Avrupa Mahkemeleri Konferansı -, 27 Nisan 1987 Lizbon, Anayasa Mahkemesi Yayını), Ankara 1988, s. 181-206.

ÖZDEN, Yekta Güngör; «Kanun Koyucu Gibi Hareketle, Yeni Bir Uygulamaya Yol Açacak Biçimde Hüküm Tesisi'nin Anlamı», (Anayasa Yargısı, 2, Anayasa Mahkemesi Yayını), Ankara 1986, s. 39-90.

SABAN, Nihal; «Anayasa Hukuku Açısından Gelir Vergisinde Aile Reisi Beyanı», (Yaklaşım, Yıl : 2, S. 14, Şubat 1994), s. 111-122.

SANCAR, Mithat; «Yürütmenin Durdurulması Kurumu ve Anayasa Yargısı», (Amme İdaresi Dergisi, C. 26, S. 4, Aralık 1993), s. 153-171.

SERİM, Bülent; «Yasa Önünde Eşitlik' İlkesi», (Amme İdaresi Dergisi, C. 27, S. 3, Eylül 1994), s. 13-25.

SOYDAN, Billur Yaltı; «Gelir Vergisinde Tartışmalı Bir Vergi Statüsü : Aile Vergilendirmesi - I (Kadının Konumu Açısından Bir Değerlendirme)», (Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 1995, S. 81), s. 72-91, (Ailenin Vergilendirilmesi - I).

————— ; «Gelir Vergisinde Tartışmalı Bir Vergi Statüsü : Aile Vergilendirmesi - II (Kadının Konumu Açısından Bir Değerlendirme)», (Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 1995, S. 82), s. 95-111, (Ailenin Vergilendirilmesi - II).

SPANNER, Hans; «Rechtssicherheit», (Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften, C. II, L-Z, München 1972), s. 870, (Rechtssicherheit).

————— ; «Rechtsstaat», (Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften, C. II, L-Z, München 1972), s. 871, (Rechtsstaat).

SEKERCI, Ersin; «Anayasa Yargısında Yürütmenin Durdurulması», (Ankara Barosu Dergisi, S. 1988/3), s. 358-363, (Yürütmenin Durdurulması).

————— ; «Anayasa Mahkemesi Kararlarının Sonuçları», (Ankara Barosu Dergisi, S. 1988/5-6), s. 657-681, (Anayasa Mahkemesi Kararlarının Sonuçları).

TEZİÇ, Erdoğan; «Kanunların Anayasa'ya Uygunluğunun 'Esas' Açısından Denetimi», (Anayasa Yargısı (2), Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara 1986), s. 21-38, (Esas Açısından Denetim).

————— ; «1982 Anayasası'na Göre Anayasa'ya Uygunluğun Denetimi», (İHİD., Yıl : 3, S. 1-3, (SARICA'ya Armağan), 1982), s. 199-208, (Anayasa'ya Uygunluğun Denetimi).

TOSUNER, Mehmet; «Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi», (Yaklaşım, Yıl : 2, S. 20, Ağustos 1994), s. 46-50.

TURHAN, Mehmet; «Anayasa Hukukumuzda 'İhmal' Sorunu», (Amme İdaresi Dergisi, C. 26, S. 4, Aralık 1993), s. 59-68.

TÜRK, Hikmet Sami; «Sosyal Hukuk Devleti», (Halkevleri Dergisi, Mayıs 1974, S. 91), s. 5-13.

ULER, Yıldırım; «Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geri Yürür», (Bahri SAVCI'ya Armağan, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları 7, Ankara 1988), s. 515-534.

YAŞA, Memduh; «Vergi Sisteminin Zamanımızdaki Gayeleri», (İktisat ve Maliye, C. I, S. 12, 15 Mart 1955), s. 13-18, (Vergi Sisteminin Gayeleri).

————— ; «Modern Sosyal Siyasetin Bir Vasıtası Olarak Vergi», (İÜİF. Sosyal Siyaset Konferansları, 8. Kitap, İstanbul 1956), s. 46-57, (Sosyal Siyasetin Vasıtası Olarak Vergi).

YAYLA, Yıldızhan; «Sosyal Devletten İktisadi Devlete (Veya Kamu Hizmetinin Sonu)», (Hukuk Araştırmaları (MÜHF. Yayını), C. 1, S. 1, Ocak-Nisan 1986), s. 33-37, (Sosyal Devletten İktisadi Devlete).

————— ; «İktidar ve Yargı Veya Anayasa Yargısı ve Hukuk Devleti», (Kamu Hukuku Bülteni, S. 3, Mart 1990), s. 1-2, (Anayasa Yargısı ve Hukuk Devleti).

YENİCE, Kâzım; «Anayasa Mahkemesi'nin Yerinde Kararı», (Cumhuriyet (Olaylar ve Düşünceler), 10 Ocak 1994).

YILDIRIM, Turan; «Anayasa Mahkemesi Kararlarının Bağlayıcılığı», (Amme İdaresi Dergisi, C. 26, S. 4, Aralık 1993), s. 69-80.; (İnsan Hakları Merkezi Dergisi, Mayıs 1994, C. II, S. 1), s. 19-25.