

VERGİLENDİRME YETKİSİNİN MEŞRULUK KAYNAKLARI: OPTIMAL VERGİLENDİRME İLKELERİ VE KAMU YARARI

THE LEGITIMACY SOURCES OF TAX-RAISING POWER: OPTIMAL TAXATION PRINCIPALS AND THE PUBLIC WEAL

Kahan Onur ARSLAN*

Özet: Çalışmamızda öncelikle vergilendirme yetkisinin meşruluk temeli olarak benimsenmesi gereken optimum vergilendirme ilkeleri belirlenmeye çalışılmış, ardından vergilendirme yetkisinin kullanılması bakımından kamu yararı kavramının önemi vurgulanmış ve Anayasa Mahkemesi'nin vergilendirme yetkisi ile ilgili kararlarına dayanak yaptığı kamu yararı kavramına ilişkin yaklaşımı incelenmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergilendirme, Vergilendirme Yetkisi, Vergilendirme İlkeleri, Optimal Vergilendirme İlkeleri, Kamu Yararı, Anayasa Mahkemesi

Abstract: In this study, first of all, the optimal taxation principals are determined as a fundament of the legitimacy of taxation. Then, the importance of the concept of public weal in terms of using of the taxation power is highlighted and the approach of the Constitutional Court's decisions to public weal on the basis of the taxation is examined.

Keywords: Taxation, Tax-Raising Power, Taxation Principals, Optimal Taxation Principals, Public Weal, Public Interest, The Constitutional Court

GİRİŞ

Verginin hukuksallığının ve meşruluğunun temelinde devletin hukuksallığı ve meşruluğu sorunu yatmaktadır. Öyle ki ancak hukuken geçerli ve meşru bir devletin belirli ilkeler doğrultusunda alacağı değerler vergi karakterini taşıyabileceklerdir.

Meşru devletin en temel gelir kaynağı olan verginin meşruiyeti ise vergi muhataplarının vergi mükellefiyetlerini yerine getirirken göster-

* Arş. Gör., Erzincan Üniversitesi Genel Kamu Hukuku Anabilim Dalı

dikleri rıza ve verginin verimliliğine olan inançları ile doğru orantılıdır. Bu sebeple devletler, vergilendirme yetkilerini kullanırken muhatapların rızalarını en üst seviyede sağlamak amacıyla çeşitli ilkeler benimsemelidirler. Optimal vergilendirme ilkeleri olarak adlandırılacak bu ilkeler doğrultusunda kurulan bir vergi sistemi, hiç kuşku yok ki verginin meşruiyeti için gerekli olan birincil şarttır.

Verginin meşruiyetinin bu ilk şartının da amacı olan kamu yararının sağlanması ise, vergilendirme yetkisinin kullanılmasında mutlak surette göz önünde bulundurulması gereken ikinci şarttır.

Fakat kanunlar bakımından TBMM'nin, yürütme yetkisini kullanılması bakımından Bakanlar Kurulu ve idari mercilerin yetki sınırını oluşturan ve yargı mercilerince verilen içtihatların meşruiyet kaynağı olan kamu yararı kavramı üzerinde doktrinde henüz üzerinde uzlaşmış bir tanım bulunmamaktadır.

Buna karşın gerek yasama organı ve yürütme organı, düzenleyici işlemleri ihdas ederken ve yürürlüğe koyarken, gerekse mahkemeler millet adına verdikleri kararları gerekçelendirirken sık sık kamu yararı kavramına başvurmakta ve bu soyut kavramı icraatlarına dayanak noktası yapmaktadırlar.

Yasama yetkisi kullanılırken esasen her kanunda temel ölçüt olması gereken kamu yararı, yasama organının mutlak iktidarlar karşısında tarihsel süreçte edindiği ilk yetki olan vergilendirme yetkisi kullanılırken de hiç şüphesiz en temel ölçüt olmalıdır. Aksi takdirde, vergilendirmenin ve vergilerin meşruiyetinden söz edilemeyecektir. Bu ihtimal de kısa vadede iktidarın ve daha ötede devletin meşruiyetinin sorgulanması sonucunu doğuracak sonuçlara dahi yol açabilecektir.

Bu çerçevede çalışmamızda öncelikle vergilendirme yetkisinin meşruluk temeli olarak benimsenmesi gereken optimum vergilendirme ilkeleri belirlenmeye çalışılacak daha sonra ise ve vergilendirme yetkisinin meşruluk temeli olarak kamu yararının önemi üzerinde durulmaya çalışılacaktır.

Fakat bu noktada yukarıda da vurgulandığı üzere, ne doktrinin, ne yasama organının, ne yürütme yetkisini kullanan mercilerin, ne de yargılama yetkisi kullanan mahkemelerin kamu yararının genel ge-

çer, mutlak ve sihirli bir tanımını yapmamış oldukları gerçeğiyle karşılaşılmaktadır. Yine de kavramın kesin bir tanımının bulunmaması kavramın önemini azaltmamakta bilakis kavramı daha hassas kılarak daha da önemsenmesini gerektirmektedir.

Bu sebeple çalışmamızın ikinci bölümünde kamu yararı kavramı üzerinde nispeten uzlaşmış veriler üzerinden gidilerek, kavramın vergilendirme ile olan ilişkisi irdelenmeye çalışılacak, Anayasa Mahkemesi'nin vergilendirmeye ilişkin önemli olduğu düşünülen bazı kararlarında kamu yararı kavramına karşı nasıl bir algı geliştirdiği ve bu kavramı vergilendirmeye ilişkin kararlarına nasıl gerekçe yaptığı incelenmeye çalışılacaktır.

I. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN MEŞRULUK KAYNAĞI OLARAK OPTİMAL VERGİLEME İLKELERİ

Devlet ve birey, çıkarları tarih boyunca çarpışan ve bu çarpışma sürecinde birbirlerini sürekli sınırlandırma eğiliminde olan iki kavram olmuştur. Gerek nitelik gerekse nicelik bakımından güçlerin büyük çoğunluğuna sahip bulunan devlet, bireye bir takım hizmetler sunmak durumundayken, bireyden ise kendisine sunduğu bu hizmetler karşılığında getirdiği yükümlülükler uymasını talep etmektedir. İşte devletin bireye yüklediği bu yükümlülüklerin başında vergi yükümlülüğü gelmektedir.

Devletin vergilendirme yetkisi, ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir. Bu yetkinin devletin varlık koşulu olduğu söylenir çünkü devletin egemenliğini sürdürebilmesi için düzenli kaynaklara ihtiyacı vardır. Bu açıdan vergilendirme yetkisinin kullanılması siyasal bir zorunluluktur. Devletin kendisinden beklenen kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için bu hizmetlere karşılık gelen kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak sağlaması gerekir. Bu bakımdan devlet kavramının ilk belirtisi onun malî talepte bulunmasıdır.¹

Elbette verginin hukuksallığının ve meşruluğunun temelinde devletin hukuksallığı ve meşruluğu sorunu yatmaktadır. Öyle ki an-

¹ Nami Çağan, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 3-4.

cak hukuken geçerli ve meşru bir devletin belirli ilkeler doğrultusunda alacağı değerler vergi karakterini taşıyabilecektir.²

Bu bakımdan, herhangi bir vergi sistemini oluştururken ya da mevcut bir vergi sistemini değişikliğe tâbi tutarken “optimal vergilendirme”³ ilkelerinin göz önünde bulundurulması gerekir. Optimal vergilendirmenin dört temel ilkesi ise şu şekilde özetlenebilir:⁴

1. Bir ülkede yaşayan herkes mümkün olduğu ölçüde ödeme gücüyle orantılı olarak devlet harcamalarının finansmanına katkıda bulunmalıdır. Bu ilkenin ihmal edilmesi vergilendirmede adaletsizliği ortaya çıkarır.
2. Her bireyin ödemek zorunda olmadığı vergi keyfi olmamalı, kesin olmalıdır. Ödeme zamanı, ödeme şekli, ödeme miktarı herkes için açık olarak tespit edilmelidir.
3. Her vergi, vergiyi ödeyecek birey için en uygun olan zamanda ve en uygun şekilde tahsil edilmelidir.
4. Halkın cebinden çıkan para ile devlet hazinesine giren para birbirinden çok farklı olmamalıdır. (Bir başka ifadeyle verginin tahsil maliyetinin makul seviyede olması gerekmektedir ki toplanan vergiler verimli/iktisadi olabilsin.)

Bu dört temel ilke kısaca “adalet”, “kesinlik”, “uygunluk” ve “iktisadilik” olarak adlandırılabilir.

Maliye teorisinde de pek çok maliyeci iyi bir vergi sisteminde bulunması gereken normatif vergilendirme ilkeleri üzerinde çalışmalar yapmışlardır. Buna göre günümüzde yukarıda bahsedilen dört temel optimal vergilendirme ilkesini de kapsayan, toplam altı optimal vergilendirme ilkesinin gerekliliğinden söz edilebilir.⁵

² Orhan Dikmen, Maliye Dersleri, Birinci Kitap, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1964, s. 81.

³ “Optimal vergilendirme” kavramı, ideal bir vergi sisteminin temel ilke ve özelliklerini ifade etmek üzere kullanılmaktadır.

⁴ Vergilendirme ilkeleri konusunda Adam Smith’in ünlü Milletlerin Zenginliği adlı eserinde belirttiği bu ilkeler ideal bir çerçeve çizmektedir. Smith’in Milletlerin zenginliği isimli eserinden aktaran: Coşkun Can Aktan; Dilek Dileyici; İstiklal Y. Vural; (Edt.) Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Seçkin Yay. , Ankara, 2006, s. 11-12.

⁵ Aktan/Dileyici/Vural, s. 13-20.

1. Adalet/Eşitlik İlkesi: Vergi sisteminde kanun önünde eşitlik ilkesi uygulanmalıdır. Bir başka ifadeyle vergi yasaları önünde herkes eşit olarak görülmeli ve vergi yasaları herkese aynı şekilde uygulanmalıdır.

Aynı zamanda “yatay adalet” ve “dikey adalet” ilkeleri uygulanmalıdır. Yatay adalet ilkesi, aynı ya da benzer durumda olan vergi yükümlülerinin aynı esaslar dâhilinde vergilendirilmesini öngörmektedir. Dikey adalet ilkesi ise, vergi konuları itibarıyla farklı gelir ve servete sahip olan farklı harcama eğilimleri olan yükümlülerin aynı ölçüde değil, farklı miktarda vergi ödemelerini öngörmektedir.

2. Genellik İlkesi: Bu ilkeye göre, bir toplumda yaşayan bireyler arasında cinsiyet, dil, din, ırk ve milliyet ayrımı gözetilmeksizin herkes anayasada ve vergi yasalarında belirtilen “vergi konusu” ile bağlantı içerisinde bulunduğu takdirde vergi yükümlüsü olmalı ve vergisini ödemelidir. Aynı zamanda vergi sistemi içerisinde hiçbir kişi ya da kesime vergi imtiyazları tanınmamalıdır.
3. İstikrar İlkesi: Optimal vergilendirmede vergilendirme kurallarının siyasal otoriteleri bağlayıcı olması savunulmakta ve siyasal otoritelerin keyfi vergiler getirmesi ve vergi oranlarını keyfi bir şekilde arttırması önlenmek istenmektedir. Bu bakımdan istikrar ilkesinin bir diğer gerekliliği de “öngörülebilirlik”tir.
4. Tarafsızlık İlkesi: Tarafsızlık, vergilerin ekonomik birimlerin karar ve tercihlerini etkilemeyecek özelliklerde olmasını ifade eder. Tarafsızlık ilkesi gereği, ekonomi politikası amaçlarını (ekonomik kalkınma, gelir dağılımı, ekonomik istikrarın tesis edilmesi, tam istihdamın sağlanması vs.) gerçekleştirmek için vergilerin araç olarak uygulanmasını öngören müdahalecilik anlayışından uzak durulmalıdır. Bir vergi tarafsız olduğu ölçüde ekonomi politikası amaçlarının gerçekleşmesine kendiliğinden daha fazla hizmet eder.
5. Etkinlik İlkesi: İdeal bir vergi sisteminde vergi yükümlülerinin katlandığı maliyetlerin ve aynı zamanda vergi yönetiminde ortaya çıkan maliyetlerin asgari düzeyde olması gerekir.
6. Basitlik İlkesi: Optimal vergi sistemi, özü itibarıyla çok sayıda ve türde vergi alınmasına karşı çıkan ve vergi yönetimindeki keyfi-

yeti eleştiren bir yaklaşımdır. Vergilerdeki karışıklığın önlenmesi ve vergi sisteminde basitliğin tesis edilmesi için optimal vergi sistemi iki reform önermektedir:

- Vergi konularının anayasada açık olarak belirlenmesi,
- Vergilerin düz oranlı olarak anayasada belirlenmesi.

Bu açıdan vergi düzenlemelerinin anayasal düzeyde dizaynı büyük önem taşımaktadır.

Daha çok verginin meşruiyeti ile ilgili olan bu optimum vergilendirme ilkeleri yanında, verginin hukuksallığı ile ilgili olan bir diğer önemli ilke de “temsilsiz vergi olmaz” şeklinde de ifade edilebilecek olan “verginin yasallığı” ilkesidir.

“Temsilsiz vergi olmaz” ilkesi ile işaret edilen temel meseleler devletin vergilendirme yetkisi ve buna bağlı olarak da devletin vergilendirme yetkisini kullandığı alan ile vatandaşın devletin karar alma mekanizmalarında temsili ve kendi temsilcilerinin çıkaracağı yasalarla vergi konulabileceğidir.⁶

Vergilerin ancak kanunla koyulabileceği kuralı birkaç istisna dışında hemen hemen tüm anayasalarda yer almaktadır. Bunun nedeni vergilendirme yetkisinin parlamentoların tarih içinde kazandıkları ilk yetki olması olabileceği gibi kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yönelen en etkin müdahalelerden biri olan verginin kanunla konulmasının sağladığı güvence de olabilir.⁷

Verginin yasallığı ilkesi ayrıca, genel olarak yönetilenlerin anayasalarda üstün birer hak olan temel hak ve hürriyetlerin korunmasında da özel önem, güvence ve istikrar isteyen konulara ilişkin olan ve hukuk devleti ilkesinin gereklerinden doğarak kamu hukukunun ve anayasa hukukunun biçimlendirdiği pekiştirici nitelik taşıyan bir ana ilke olarak karşımıza çıkmaktadır.⁸ Bu açıdan verginin yasallığı ilkesi aynı zamanda hukuk devleti ilkesinin temel bir gereği olan hukuk güvenliği ilkesinin sağlanması için de gerekli ve zorunlu bir ilke konumundadır.

⁶ Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, Beta Yay. , İstanbul, 2009, s. 48.

⁷ Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1982, Cilt: 37, Sayı: 1-4, s. 123-151.

⁸ Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, XII Levha yay. , İstanbul, 2008, s. 6.

Ancak elbette vergilendirme yetkisinin tek sınırı yasallık değildir. Vergi hukuku, devletin kişi hak ve özgürlük alanına müdahalesini düzenleyen bir hukuk dalı olduğu için, hukuk devleti kavramı ile de yakın bir ilişki içerisinde. Devlet, hukuk devletinde vergilendirme yetkisini hukuk kuralları çerçevesinde kullanmalıdır.⁹

Bu bakımdan, normlar hiyerarşisinin en üstünde yer alan Anayasa, vergi hukukunun da en temel kaynağıdır. Vergi konusundaki diğer hükümler de kaynağını Anayasadan almak ve Anayasaya aykırı olmamak zorundadır. Vergiler kadar vergilendirme yetkisi de temelini Anayasadan almaktadır. Bu sebeple vergilendirme yetkisinin sınırları da en başta Anayasa ile çizilmektedir.

Vergilendirme yetkisini sınırlandıran en önemli Anayasal ilkeler: Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan "demokratik devlet ilkesi", "sosyal devlet ilkesi" ve "hukuk devleti ilkesi" ile Anayasa'nın 10. maddesinde yer alan "kanun önünde eşitlik ilkesi" olarak sıralanabilir.

Bunlardan başka Anayasa'nın vergi hukukunu doğrudan ilgilendiren en önemli maddesi olan ve Anayasa'nın "Temel Hak ve Ödevler" başlıklı İkinci Kısmının "Siyasi Hak ve Ödevler"i düzenleyen Dördüncü Bölümünde yer alan ve "Vergi Ödevi" başlığı altında düzenlenen 73. maddesi de vergilendirme yetkisinin sınırlarını belirlemektedir.

Demokrasi, halkın devlet yönetiminde etkili olması anlamında alındığında, devletin bütün faaliyetlerinde halkı aydınlatmayı, inandırmayı, halkın arzu ve isteklerini göz önünde bulundurmamayı, halkın bilgi, uyarma ve yardımlarından faydalanmayı gerektirir. Bu bakımdan, vergilendirmede demokratik devlet ilkesine uygunluk ancak, halkın işbirliği ve katılımı ile gerçekleştirilebilir. Bu işbirliği ve katılım kişilerin vergilendirme işlemlerini benimsemesi ve toplumun birer bireyi olmaları bilincine varmalarına da yardım etmektedir.¹⁰

Sosyal devletin temel amaç ve görevleri, sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasıdır. Bu amaçlar çerçevesinde devlet, bir yandan ekonomik bakımdan zayıf olan toplum kesimlerini koruyacak, vatandaşları sosyal güvenliğe kavuşturacak, diğer yandan

⁹ Ümit Süleyman Üstün, "Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S.Ü. 20. Yıl Armağanı, 2003, Cilt: 11, Sayı:1-2, s. 251-271.

¹⁰ Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", s.135.

da ekonomik kalkınmayı sağlayacaktır. Hukuk devleti kanun önünde eşitliği benimserken, sosyal devlet ilkesi bunu aşarak, sosyal adalete uygun fırsat eşitliğini ve kişilerin milli gelirden adil bir pay almalarını hedefler ve sosyal sınıflar arası dengeyi sağlamaya çalışır.¹¹ Devletin sosyal devlet olma derecesini anayasadaki ekonomik ve sosyal hakların gerçekleşme derecesi belirler.¹²

Bu bakımdan sosyal devlet, vergilendirme aracını bir yandan sosyal adaletin, gelirin ve servetin yeniden dağılımının gerçekleştirilmesinde, diğer yandan da planlı kalkınma için gerekli özendirici tedbirleri alırken kullanmaktadır.¹³ Devletin sosyal devlet ilkesinin kapsadığı ödevlerini yerine getirmesi, özel kesimde oluşturulan kaynakların bir bölümünün devlete aktarılmasını ve bunların devlet düzeyinde kamusal harcamalara dönüştürülmesini gerektirmektedir.¹⁴

Kanun önünde eşitlik ise, kanunların getirdiği kamusal haklar ve yükümlülükler bakımından eşitliği ifade etmektedir. Aynı durumda bulunan kişilerin kanun önünde hak ve yükümlülükler bakımından eşit durumda bulunması gerekir. Eşitlik ilkesinin kamu maliyesi açısından anlamı ise vergi kanunları önünde eşitliktir. Bunu gerçekleştiren maliye disiplini ilkesi ise vergi adaletidir. Vergi adaleti tüm kişilerin toplam kamu külfetlerine, vergi yüküne kendi mali güçleri ölçüsünde katılmalarını amaçlayan bir ilkedir.¹⁵

Bunlar yanında Anayasa'nın 73. maddesi, vergi ödevine hâkim olan temel anayasal ilkeleri kapsamaktadır. Bu ilkeler sırasıyla verginin genelliği, verginin kamu giderlerini karşılamaya yönelik olması, mali güçle orantılı olması, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile verginin kanuniliği ilkeleridir. Bu ilkeler birbirinden kesin çizgilerle ayrılmamaktadır. Bir başka ifadeyle birbirinden farklıymış gibi görünen bu ilkeler aslında birbirleriyle bağlantılı ve çoğu zaman iç içe-dirler.¹⁶

¹¹ Üstün, s. 254.

¹² İhsan Bahri Bellek, "Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 1997, Sayı:105, s. 71.

¹³ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 52.

¹⁴ Üstün, s. 255.

¹⁵ Ahmet G. Kumrulu, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1979, Cilt: 36, Sayı: 1-4, s. 147-162.

¹⁶ Üstün, s. 255.

Örneğin, Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan "herkes" ifadesi, vergi adaletinin birinci unsuru olan genellik ilkesini işaret etmektedir. 73. madde aynı zamanda vergi yükünü "mali güce göre" diyerek sınırlandırmış ve böylece vergi adaletinin ikinci unsurunu da kapsamış olmaktadır.¹⁷ Öyle ki, Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen bu temel vergilendirme ilkeleri bir bakıma hukuk devleti ve sosyal devlet ilkelerinin de somutlaştırılmış ifadeleridir denilebilir.

II. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN MEŞRULUK KAYNAĞI OLARAK KAMU YARARI KAVRAMI

Günümüzde kamusal eylem ve işlemlerin birincil amacı olarak kabul edilen "kamu yararı" kavramının tarihsel altyapısı "ortak iyi" kavramı üzerine kurulmuştur. "Ortak iyi" kavramı, Antik Yunan'da bulunan Site devletlerinden Roma'ya ve Ortaçağ'a aktarılmış ve 1789 öncesi monarşileri beslemiştir. "Ortak iyi" sanayi ve ticaret toplumuna geçiş öncesinde özellikle Avrupa toplumlarının siyasi tarihinin ortak kavramı haline gelmiştir.¹⁸

"Ortak iyi" anlayışının temelinde toplumsal yararın, bireysel yararların toplamından oluştuğu düşüncesi yatar. Öyle ki "ortak iyi" düşüncesine göre, bireyin de toplumun da niteliği ve özü aynıdır ve bu sebeple birine aykırı olan ötekine de aykırıdır. Toplum bireylerden oluştuğuna ve devlet de toplumun iktidarı olduğuna göre; birey, toplum ve devlet aynı yönü izler. Öyleyse ortak iyi, toplumun yararından başka bir şey değildir. Örneğin, Akıllıoğlu'nun da ifade ettiği üzere, İlk Çağ'da Çiçero, kamu hukuku ile özel hukukun ortak kavramının "toplum yararı" olduğunu savunurken ya da Orta Çağ'da Aquino'lu Thomas, toplum iyiliğinin birey ve toplumun ortak amacı olduğunu, ikisinin bir bütün oluşturduğunu savunurken bu fikri desteklemekteydiler.¹⁹

Bu düşüncenin de etkisiyle, siyasal yaşamda, bir siyasal topluluğun mensupları arasında, ortaya çıkarma yükümlülüğünün yönetenlere ait olduğu ön kabulü üzerine kurulan, bir "ortak iyi"nin var olduğu yolunda güçlü bir gelenek yerleşmiş bulunmaktadır. Ancak

¹⁷ Kumrulu, s. 156.

¹⁸ Osman Saraç, "Kamu Yararı Kavramı", *Maliye Dergisi*, Ocak-Nisan 2002, Sayı: 139, s. 1.

¹⁹ Tekin Akıllıoğlu, "Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler", *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 1988, Cilt: 9, Sayı: 1-3, s. 16.

yöneticilerin, sözü edilen ortak iyunin peşinden gitme yükümlülüklerinin nasıl yorumlanacağı ve bu yükümlülüklerin nasıl yerine getirileceği sürekli bir tartışma konusu olmuştur. Çünkü modern demokratik ülkelerde grupların, kuruluşların ve yurttaşların arasında herhangi bir ortak iyunin olup olmadığı varsa bile bunun nasıl bulunup ortaya çıkarılacağı merak edilmektedir.²⁰

Özellikle 20. yüzyılda birey ve azınlık haklarının ağır ihlallerinin, içinde bireyin eridiği toplum ve ulus gibi kolektif varlıklara dayanılarak meşrulaştırılmaya çalışılması, toplumun genel çıkarını ifade etmek üzere yeni bir kavrama başvurulması gereğini doğurmuştur. Bu gereklilik sebebiyle klasik siyasal düşüncede “genel irade”, “ortak iyi” gibi kavramların yerine günümüzde toplumun tüm üyelerinin çıkarlarını ifade etmek üzere en yaygın şekilde kullanılan kavram “kamu yararı” kavramı olmuştur.²¹

Kamu yararından önce, sanayi toplumu öncesinde var olan Avrupa siyasi toplumunun ortak yarar ve ortak iyi anlayışında devletten başka mevcut bir toplum yararı reddedilmekte iken,²² günümüzde artık insanların topluluk ve örgütlerin kendilerini oluşturan kişilerden farklı hedefler izleyebilecekleri ve bu hedeflere varmak için izlenen politikaların birbirleriyle ve zaman içinde kendileriyle çelişebilecekleri fikri de kabul görmeye başlamıştır.²³ Fransız Devrimi ile devletten önce ve öte mevcut bir kamu yararı reddedilerek toplum yararı Orta Çağ’da olduğu gibi ilahi olmayan yani dünyevi, ussal ve anlaşılabilir bir değer ölçüsü haline gelmiştir.

Bu bakımdan tanımlanması oldukça güç olan “kamu yararı”nın geniş anlamıyla siyasal, sosyal ve hukuki boyutlara sahip soyut bir kavram olduğunu söylemek gerekir. Ancak “kamu yararı” kavramı siyasal iradenin topluma yönelik politika ve faaliyetleri ile soyutluktan çıkıp somut hale gelebilmektedir. Çünkü kamu yararı, siyasal bir tasarruftur. Siyasal iradeye yön veren ideoloji ve bu ideoloji çerçevesinde

²⁰ Robert Dahl, *Demokrasi ve Eleştirileri*, Çev. Levent Köker, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996, s. 357.

²¹ Oktay Uygun, *Demokrasi Tarihsel, Siyasal ve Kültürel Boyutlar*, XII Levha Yayınları İstanbul 2011, s. 379.

²² N. Münci Çakmak, *İdare Hukukunda Kuramsal Olarak Kamu Yararı*, Seçkin Yayınları, 2013, s.123.

²³ Akıllıoğlu, s. 16.

siyasal iradenin topluma bakış açısı, kamu yararının şekillenmesini de beraberinde getirmektedir. Bu nedenle kamu yararı öncelikli olarak siyasal irade tarafından tanımlanmalıdır. Ayrıca, kamu yararının belirlenmesi açısından yargı kararları da önem arz eden bir diğer kaynak olmaktadır. Çünkü kamu yararı, yargının karar verirken göz önünde tuttuğu temel ilkelerden biridir.²⁴ Ancak elbette yargı mercileri kamu yararı kavramına başvururlarken olabildiğince hassas ve dikkatli davranmalıdırlar. Aksi halde mahkemeler salt hukukilik değil aynı zamanda yerindelik denetimi de yapan bir kurumlar haline dönüşebilirler.²⁵

Belki de bu sebeple, yani; kamu yararı kavramının belirsizliği hem siyasal iradeye hem de yargıya büyük ölçüde hareket serbestisi tanıdığından, yasama organı ve yargı mercileri kamu yararına ilişkin net bir tanım yapmaktan kaçınmaktadırlar. Anayasa Mahkemesi de kamu yararının dinamik ve çok işlevli bir kavram olduğunu kabul etmekte ve kamu yararının ancak somut olaylara göre yorumlanabileceğini vurgulamaktadır.²⁶ Öyle ki, bir kararında belli bir dönemde mevcut bulunan kamu yararının, değişebileceği ve hatta zamanla ortadan kalabileceği yönünde de görüş belirtmiştir.²⁷ Bu bakımdan kamu yararı kavramının gerçekte hukuki olmaktan çok siyasi ve ideolojik bir niteliği olduğu söylenebilir. Çünkü kamu yararı, siyasi iktidarı kullananların dünya görüşüne göre farklı bir anlama bürünebilmektedir.²⁸

Anlaşıldığı üzere, kamu yararı kavramının yasal bir tanımı olmadığı gibi, tanımlanması ve formüle edilmesi de kolay değildir. Çok işlevli ve çok boyutlu bir kavram olan kamu yararının sınırlarının çizilerek tanımlanması ve ona belli bir anlam yüklenmeye çalışılması da kavram ile sağlanmak istenen amacı gerçekleştirilmede sorunlar yaratacağı gibi idarenin faaliyetlerini sınırlandırabilme ihtimali açısından da tehlike arz etmektedir.

Geniş anlamıyla devletin kamu gücüne dayanarak elde ettiği tüm gelirleri içermek üzere kullanılan vergi hukuku bakımından da, kamu

²⁴ Esra Dik, Kamu Yararı, Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Mersin, 2006, s. 5.

²⁵ Ergun Özbudun, Anayasa Hukuku, Yetkin Yay., Ankara, 2010, s. 417.

²⁶ Dik, s. 5.

²⁷ Esas Sayısı: 1972/14, Karar Sayısı:1972/34, Karar Tarihi: 22.06.1972, *Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi*, Sayı: 10, s. 478-494.

²⁸ Özbudun, s. 417.

yararı kavramı özel bir önem arz etmektedir. Çünkü vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğması ve ortadan kalkmasına ilişkin maddi ve şekli hukuk kurallarının da temelinde kamu yararının sağlanması temel hedef olmalıdır. Bu bakımdan temelinde kamu yararını sağlama amacı olmadan ihdas edilmiş vergiler, verginin mükellefi olan halk tarafından benimsenmez ve devletin işleyişini temelden sarsabilecek eylemlerin fitilini ateşleyebilecek nitelikte hareketlere dönüşebilir.

Belki de bu yüzden mutlak iktidarın halk tarafından sınırlandırılmak istenen ilk yetkisi vergilendirme yetkisi olmuştur. Bilindiği üzere tarihte günümüzdeki anlamıyla ilk demokrasi mücadelesi, iktidarların keyfi vergi koymalarına tepki olarak başlamıştır. Mutlak iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılarak hukukla bağlı hale getirilmesi modern anayasal demokratik sistemin kurulması yönünde atılmış ilk adım niteliğindedir. Öyle ki, parlamentoların mutlak iktidar karşısında kazandıkları ilk yetki de vergilendirme yetkisidir. Nitekim günümüzde birçok anayasada yer alan “kanunsuz vergi olmaz” ilkesinin kökeninde on yedinci ve on sekizinci yüzyıllarda yerleşmeye başlayan “temsilsiz vergi olmaz” ve “rızasız vergi olmaz” anlayışları yer almaktadır. Bu anlayışlar, yükümlü temsilcilerinden oluşan parlamentoların onayı bulunmaksızın vergi alınamayacağı, aksi halde söz konusu vergilere halkın rıza göstermemiş sayılacağı anlamına gelmektedir.²⁹ Bu rızanın gösterilmesinin en temel sebebinin ise “halkın, vergilendirmenin temelde kamu yararının sağlanması amacıyla kamunun gelir elde etmesi” olduğu yönündeki kanaati olduğu söylenebilir.

Nitekim devletler, vergilendirme yetkilerini kullanırlarken yasal ve ekonomik sınırlarla bağlıdırlar. Vergilendirme, Anayasal ve yasal sınırlar içinde kaldığı ve yasaların öngördüğü ilkelere uygun olduğu sürece hukuksal; ekonomik sınırları aşmadığı sürece verimli ve güdülen amaç doğrultusunda etkindir.³⁰

Devletin kamusal giderlerin finansmanını sağlamak için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradeyle kişilere yüklediği kamu ala-

²⁹ Mualla Öncel; Ahmet Kumrulu; Nami Çağan; Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, s. 7.

³⁰ Yılmaz Aliefendioğlu, “Vergilemenin Ekonomik Sınırları”, Prof. Dr. Akif Erginay’a 65’inci Yaş Armağanı Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 460, Ankara, 1981, s. 596.

cağı olan verginin, anayasal sınırlar içinde toplanması zorunludur.³¹ Bu bağlamda Anayasanın vergi hukuku ile ilgili birçok hükmü olduğu söylenebilir.

Bu çerçevede, Anayasa'nın temel hak ve özgürlüklere ilişkin hükümleri vergilendirme yetkisinin sınırları bakımından; Anayasa Mahkemesi'ne ilişkin hükümleri vergi kanunlarının anayasallık denetimi bakımından; idarenin yargı denetimine ilişkin hükümleri vergilendirme işlemlerinde hukuka uygunluğun sağlanması bakımından; kanunların yapılışına ilişkin hükümleri vergi kanunlarının yapılışları bakımından; bütçe ile ilgili hükümleri de yürütme organına verginin tahsil yetkisinin verilmesi bakımından vergi hukuku ile ilgilidir.³²

Hukuk devletinin temel özelliği, kamu gücü ayrıcalığına dayanan her eylemin yasal düzenlemelere uygun olması bir başka ifadeyle devletin eylem ve işlemlerinde keyfi davranmaması, aynı zamanda da devletin her türlü eylem ve işleminin yargı denetimine tabi olmasıdır. Bu bakımdan devletin temel düzenleyici işlemi niteliğini taşıyan kanunların da Anayasa'ya uygun olması gerektiği açıktır. Günümüz modern demokratik devletlerinde Anayasa Mahkemesi, kanunların Anayasaya uygunluğunun denetimini yapmak suretiyle bu misyonu üstlenmekte olan bir yüksek yargı organıdır.

Fakat Anayasa Mahkemesi'nin vergi hukuku açısından denetimi sınırlıdır. Öyle ki, usulüne göre yürürlüğe konulan vergi anlaşmalarının Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvuru yapılamamakta; olağanüstü hallerde, sıkıyönetim ve savaş hallerinde çıkarılan vergi konusundaki kanun hükmünde kararnamelelerin de şekil ve esas bakımından Anayasa'ya aykırılığı iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne iptal davası açılmamaktadır.³³

Anayasa Mahkemesi, vergi yasalarının sadece Anayasa'nın 73. maddesine uygunluğunu denetlemekle yetinmemekte, aynı zamanda Anayasa'nın diğer ilke ve hükümlerine uygun olup olmadığının da tespitini yapmaktadır.³⁴

³¹ Fatih Saraçoğlu, *Anayasa Mahkemesinin Vergiye İlişkin Kararlarında Kamu Yararı*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 42.

³² A. Bumin Doğrusöz, "Vergilemede Bazı Anayasal İlkeler" *Dünya Gazetesi*, 01 Mayıs 2006.

³³ Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2008, s. 37.

³⁴ Kırbaş, s. 36.

Bu bakımdan, devletin vergilendirme yetkisi, Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan;

- kamu giderlerinin karşılanması,
- genellik,
- eşitlik,
- mali güç,
- vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı,
- yasallık,

ilkeleriyle birlikte Anayasa'nın genel ilkeleriyle sınırlandırılmış olup; verginin Anayasa'da öngörülen bu ilkeler gözetilecek şekilde yasayla düzenlenmiş olması gerekmektedir.³⁵

Anayasa Mahkemesi'nin vergi yasalarının denetiminde kullandığı yargılama kriterleri arasında da yer alan bu ilkeler ise şu şekilde sıralanabilir:

- Hukuk devleti ilkesi,
- Sosyal devlet ilkesi,
- Hukuki güvenlik ilkesi, (verginin belirliliği ilkesi, vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi ve kıyas yasağı)
- verginin parasal yükümlülük olması ilkesi,
- verginin karşılıksız olması
- vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde kamu yararı, ekonomik koşullar ve haklı neden ilkeleri,
- olağanüstü vergisel yükümlülüklerle ilişkin ilkeler.³⁶

Vergilendirme konusundaki Anayasa Mahkemesi Kararları incelendiğinde de kamu yararı kavramının, kanunların geriye yürütülmemesinin gerekçesi olarak, ek vergiler konulmamasının gerekçesi olarak ve vergilendirmede yasallığın gerekçesi olarak kullanıldığı görülmektedir.³⁷

³⁵ Saraçoğlu, s. 44.

³⁶ Saraçoğlu, s. 45.

³⁷ Saraçoğlu, s. 123.

Örneğin Anayasa Mahkemesi, 5084 sayılı Kanun kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden eksik yararlandırılan tutarın iadesine ilişkin bir kararında geriye yürümenin kamu yararının yokluğu sebebiyle hukuk devleti ilkesiyle örtüşmediğini belirtmiştir. Kararda, “yasaların geriye yürümezliği ilkesi uyarınca yasaların kamu yararı gibi ayrıksı durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarıldıkları ifade edilmiştir.³⁸ Buna göre, kamu yararı söz konusu olduğunda kanunların geriye yürütülmesinde bir hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Vergiye ilişkin Anayasa Mahkemesi kararlarında kamu yararı kavramı ek vergilerin konulmasına yönelik ya da bu tür düzenlemelerin iptaline yönelik gerekçe olarak da kullanılmıştır.³⁹

Örneğin, Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun’a ilişkin Anayasa Mahkemesi kararının karşı oy yazısında Anayasa Mahkemesi’nin önceki bir kararına atıf yapılarak şöyle ifade edilmiştir:

“Anayasa Mahkemesi’nin daha evvel verdiği bir kararında, deprem nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması zorunlu neden olarak ve burada kamu yararının mevcut olduğu benimsenmiştir. 4837 sayılı Yasa ile getirilen ek vergiler getirilmesi için hiçbir zorunlu nedenler ve kamu yararı da bulunmamaktadır. Bu nedenle ekonomik istikrarı sağlamak gerekçesini, geriye yürütme açısından da zorunlu neden saymak mümkün değildir.”⁴⁰

Anayasa Mahkemesi’nin ek vergilere ilişkin ve kamu yararına atıfta bulunulan bir başka kararında ise 17 Ağustos 1999 depremi sonrasında getirilen ek vergilere ilişkin yasanın genel gerekçesine atıfta bulunularak, “deprem nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması gibi sosyal ve ekonomik koşulların zorunlu kıldığı nedenlerle, ek vergi getirilmesinde kamu yararının gözetildiği açıktır” denilmiş ve söz konusu iptal davasının

³⁸ Esas Sayısı: 2010/7, Karar Sayısı: 2011/172, Karar Tarihi: 22.12.2011, Resmi Gazete Tarihi: 14.02.2012, Resmi Gazete Sayısı: 28204.

³⁹ Saraçoğlu, s. 131.

⁴⁰ Esas Sayısı: 2003/48, Karar Sayısı: 2003/76, Karar Tarihi: 23.07.2003, Resmi Gazete Tarihi: 11.09.2004, Resmi Gazete Sayısı: 25580.

reddine karar verilmiştir. Anılan kararda Anayasa Mahkemesi, ek emlak vergisi ve ek motorlu taşıtlar vergisi getirilmesine ilişkin hükümleri de kamu yararının gözetildiği gerekçesi ile Anayasa'ya aykırı bulmamıştır.⁴¹

Kamu yararı kavramının, hukuki olmaktan çok, siyasi ve ideolojik bir niteliği olduğuna bir önceki bölümde değinmiştik. Bu bakımdan kamu yararının, siyasi iktidarı kullananların dünya görüşüne göre farklı anlamlar taşıyabileceğini de belirtmiştik. Bu açıdan bakıldığında, Anayasa Mahkemesi'nin, kanunda kamu yararı olup olmadığını denetlemesinin, anayasa yargısı ile bağdaşmadığı iddia edilebilir. Zira kanun koyucunun politik tercihlerini değerlendirmek, AYM'nin görevi dışında olup AYM kamu yararı kavramına başvururken çok hassas ve dikkatli davranmalıdır. Aksi halde, yerindelik denetimi yapan bir organ durumuna düşebilir.⁴²

Bu bakımdan ek vergilerle ilgili yukarıda yer verilen Anayasa Mahkemesi kararında da, bu vergilerin Anayasa'ya uygun olup olmadığının hukukilik çerçevesi içerisinde denetlenmek yerine kanunun gerekçesinden yola çıkılarak yerindelik denetimi yapılarak değerlendirildiği ve yapılan denetim neticesinde kamu yararı da gerekçe gösterilerek Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan ilkelerin göz ardı edildiği söylenebilir.⁴³

Anayasa Mahkemesi, verginin yasallığı ilkesini nasıl değerlendirdiğini ise şu kararında açıkça ortaya koymuş bulunmaktadır:

"Mahkememizin yerleşmiş içtihatlarından da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa koyucu, her çeşit mali yükümün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve tekdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranları,

⁴¹ Esas Sayısı: 1990/51, Karar Sayısı: 2001/63, Karar Tarihi: 28.03.2001, Resmi Gazete Tarihi: 29.03.2002, Resmi Gazete Sayısı: 24710.

⁴² Erdoğan Teziç, "Kanunların Anayasaya Uygunluğunun 'Esas' Açısından Denetimi", *Anayasa Yargısı Dergisi*, 1985, Sayı: 2, s. 30.

⁴³ Aynı görüşte bkz. Y. Burak Aslanpınar, "Anayasa Mahkemesi'nin Vergi Ve Benzeri Mali Yükümlülüklerle İlişkin Kararlarında Kamu Yararı Ölçütü", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2013, Sayı: 104, s. 303.

tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırlar gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla yasayla yeterince çerçevenememişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir...⁴⁴

Bu karardan da anlaşıldığı üzere Anayasa Mahkemesi tarafından bir verginin yasayla konulmuş sayılabilmesi için konu, matrah, tarh, tahakkuk, zamanaşımı gibi verginin kurucu öğelerinin belirlenmiş olması gerekir. Bu kurucu unsurları içermeyen bir düzenleme, biçimsel anlamda vergi yasası adını taşısa bile, maddi anlamda vergi yasası olarak nitelendirilemeyecektir.⁴⁵

Ayrıca, Anayasa'ya uygunluk denetiminde, yasaların yöneldiği amaçlar ne denli geçerli olursa olsun, bu amaçları gerçekleştirmek için yürütme organına verilecek araçların ve yöntemlerin de Anayasa'ya aykırı olmamaları gerekir.⁴⁶ Bu bakımdan verginin yasallığı ilkesi de vergiler açısından yürütmenin eline verilecek araçları belirleyerek kısıtlamaya tabi tutan bir anayasal ilke olmaktadır. Bu sebeple Anayasa Mahkemesi, söz konusu aykırılıkları incelemek ve denetlemek durumunda kalmaktadır. Ancak elbette yasa koyucuyu bir konuda düzenleme yapmaya iten nedenler ve etkenler veya çıkarılan yasalarda güdülen amaçlar açıkça gerçekliklere ve kamu yararına aykırılık taşımıyorsa, kural olarak takdir yetkisi kapsamında değerlendirilmeleri gerektiği için denetim dışında kalacaktır.⁴⁷

Bunun yanında, verginin yasallığı ilkesi, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılması zorunluluğunu doğurmaktadır.⁴⁸

⁴⁴ Saban, s. 49.

⁴⁵ Saban, s. 50.

⁴⁶ Güneş, s. 221.

⁴⁷ Güneş, s. 221.

⁴⁸ Saraçoğlu, s. 133.

Bu bakımdan, yasama organı tarafından düzenlenmesi gereken bir konuyu yürütme organının düzenlemesine bırakan veya devreden bir yasa ilk el ve genel bir yetki olan yasama yetkisini ortadan kaldırmakta, yasama organı böyle bir yasayla, kendi yetkilerini kullanmaktan vazgeçmektedir. O halde, yasamanın vergilendirme alanındaki bu görevini yürütmeye devretmesinde verginin yasallığı ilkesi zedelenmiş olacağından Anayasa Mahkemesi'nin bu yönde bir yasa iptal etmesi gerekecektir.⁴⁹

Anayasa Mahkemesi'nin vergilendirmede kanunilik ilkesi ilişkili bir kararında ise; hukuk devletinin öğeleri arasında, yasaların kamu yararına dayanması ilkesinin de olduğu, bunun anlamının ise kamu yararı düşüncesi olmaksızın, yalnızca özel çıkarlar için veya yalnızca belli kişilerin yararına herhangi bir yasa kuralının konulamayacağı belirtilmiştir.⁵⁰

Ancak, bu karar mevhumu muhalifinden değerlendirildiğinde, kamu yararının gerektirdiği durumlarda özel çıkarlar için veya yalnızca belli kişiler yararına da herhangi bir yasa kuralının konulabileceği anlamı da çıkabilmektedir.⁵¹

Fakat Anayasa Mahkemesi kararlarında, vergide eşitlik ilkesinin, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngördüğü; vergide genellik ilkesinin ise, herhangi bir ayırım yapılmaksızın mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade ettiği açıklanmaktadır. Bu bakımdan, "Özel çıkarlar için veya yalnızca belli kişiler yararına herhangi bir yasa kuralının konulması"nın söz konusu ilkelere aykırılığı açıkça görülmektedir. Dolayısıyla bu açıdan kamu yararı kavramına sığılmamalıdır. Öyle ki, Anayasa Mahkemesi, iptal ya da kabul kararlarını kamu yararı kavramına dayandırmak zorunda da değildir. Eğer illa bu şekilde açıklanacak ise ilk önce kamu yararı kavramının en azından somut olayda ne olduğu açıkça ortaya konulmalıdır.⁵²

⁴⁹ Güneş, s. 221.

⁵⁰ Esas Sayısı: 1992/46, Karar Sayısı: 1992/52, Karar Tarihi: 28.03.2001, Resmi Gazete Tarihi: 203.12.1992, Resmi Gazete Sayısı: 22407.

⁵¹ Saraçoğlu, s. 135.

⁵² Saraçoğlu, s. 135-136.

SONUÇ

Devlet, fonksiyonel görevlerini yerine getirebilmesi için, bir takım mali araçlara gereksinim duymaktadır. Bu mali araçların temininde en önemli kaynak ise vergilerdir. Kısaca devletin, milli gelirden cebir yoluyla aldığı parasal pay şeklinde tanımlanabilecek olan vergi, devletin egemenlik gücünden kaynaklanmaktadır. Egemenlik ise devleti toplum içindeki diğer güçlerden ayıran, ona devlet niteliği kazandıran üstün emretme ve zorlama gücü şeklinde tanımlanabilir. Dolayısıyla vergilendirme, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücün göstergesidir. Vergilendirmenin, toplumun her kesimini ilgilendiren bir olgu olması sebebiyle demokrasi ile yönetilen toplumlarda yönetime seçilen siyasal partilerin oy desteği, vergilendirmede önemli derecede etken olabilmektedir. Bir başka ifadeyle, vergilendirmede çoğunluğun benimseyebileceği bir yöntemi seçemeyen ya da vergi adaleti olgusuna önem vermeyen yönetimler halkın desteğini kaybetme sonucu ile karşı karşıya kalabilmektedir.⁵³

Belki de en çok bu sebeple vergilendirme yetkisinin niteliği, özellikleri ve kapsamı anayasal kurullarla belirlenmek zorundadır.⁵⁴ Yasama organı vergilendirme konusundaki yasama yetkisini anayasal düzenlemeler çerçevesinde kullanmakla yükümlüdür. Bu bakımdan, vergilendirme yetkisi kullanılırken hem Anayasada yer alan vergilendirmeye ilişkin ilkeler hem de ideal bir maliye politikasının gereği olarak göz önünde bulundurulması gereken “optimal vergilendirme ilkeleri” önem taşımaktadır. Öyle ki vergilendirme yetkisinin hukukiliği kadar meşruiyeti de gereklidir.

Maliye teorisinde pek çok maliyeci tarafından üzerinde çalışılan “iyi bir vergi sisteminde bulunması gereken normatif vergilendirme ilkeleri”nin gerek vergilendirme yetkisinin kullanılmasında gerekse bizzat vergilerde, kamu yararına en uygun şekilde hayata geçirilmesinde temel kural olması gerektiği söylenebilir.

⁵³ Veysi Seviğ, “Vergilendirme Yetkisinin Kullanımında Yargısal Denetim (Türkiye Modeli Üzerine)”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları (Prof. Dr. Orhan Dikmen’e Armağan), 33. Seri, İstanbul, 1990, s. 78.

⁵⁴ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 1.

Çalışmamızda en temel haliyle “adalet/”eşitlik ilkesi”, “genellik ilkesi”, “istikrar ilkesi”, “tarafsızlık ilkesi”, “basitlik ilkesi” ve “etkinlik ilkesi” olarak özetlemeye çalıştığımız optimal vergilendirme ilkeleri verginin meşruiyetini sağlamayı amaçlamakta iken; Anayasa’nın 2. maddesinde yer alan “demokratik devlet ilkesi”, “sosyal devlet ilkesi” ve “hukuk devleti ilkesi” ile Anayasa’nın 10. maddesinde yer alan “kanun önünde eşitlik ilkesi” ve Anayasa’nın 73. maddesinde düzenlenmiş bulunan, vergi ödevine hâkim olan temel anayasal ilkeler, yani: “verginin genelliği”, “verginin kamu giderlerimi karşılamaya yönelik olması”, “mali güçle orantılı olması”, “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı” ile “verginin kanuniliği” ilkeleri hem verginin hukukiliğini hem de meşruiyetini sağlamayı amaçlamaktadırlar.

Bunların yanı sıra, vergi ödevinin niteliğine ilişkin, vergi borcunun doğmasına ilişkin ve de verginin ortadan kalkmasına ilişkin maddi ve şekli hukuk kurallarının ihdasında kamu yararının sağlanması temel hedef olmalıdır. Ancak bu noktada kamu yararı kavramının genel ve soyut bir kavram oluşu ve içeriğinin tam olarak belirlenememesi sorun teşkil etmektedir.

İçeriği belirsiz olan ve hukuksal olmaktan ziyade siyasal nitelik taşıyan kamu yararı kavramının, Anayasa Mahkemesi’nin vergilendirmeye ilişkin kararların gerekçelerinde de farklı anlamlara gelecek şekilde kullanıldığı görülmektedir.

Bu çeşitlilik Anayasa Mahkemesi’nin kamu yararı kavramının genel, soyut, tanımlanamayan ve içeriği tam olarak belirlenemeyen bir kavram olması niteliklerinden faydalanmış olduğunu göstermektedir. Ancak böylesine belirsiz ve göreceli bir kavram dayanak yapılarak yasaların iptal edilmesi yargı yetkisinin hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olması ilkesini ihlal edebilmekte ve Anayasa Mahkemesi’nin kanunlar üzerinde yerindelik denetimi yapması gibi bir sonuca yol açabilmektedir.⁵⁵

Sonuç olarak, vergilendirme yetkisinin yargısal denetiminde kullanılan kamu yararı kriterinin, yasanın yöneldiği amacı saptamak bakımından önemli olduğu kaçınılmaz ise de, yasanın kamuya yararlı olup olmadığı bir yerindelik sorunu olduğundan Anayasa

⁵⁵ Saraçoğlu, s. 154.

Mahkemesi'nin denetimi dışında olması gerekmektedir. Yerindelik ile hukuka uygunluk denetimi arasındaki sınırdaki yer alan kamu yararı, belirtilen sınırın yerindelik lehine genişletilmesinde araç olarak kullanılmamalıdır.⁵⁶

Fakat Anayasa Mahkemesi'nin bugüne kadar kamu yararına dair verdiği kararlarda bir tür denge arayışı kurmak istediği de anlaşılmalıdır. Bu noktada elbette yasamanın takdirine bırakılmış konularda kanun koyucu tamamen serbesttir denilemez. Yasa koyucu hiç kuşkusuz Anayasa kuralları, kamu yararı ve kamu düzeninin kurallarına bağlı kalmak zorundadır. Fakat Anayasa Mahkemesi'nin de yetkisini aynı sınırlar dahilinde kullanması gerektiği göz ardı edilmemelidir. Aksi takdirde, anayasaya uygunluk denetimi yapan mahkemenin, yerindelik denetimi yapmak suretiyle siyasal hayata yön vermesi sonucunu doğurabilecek kararları ile bir tür "yargıçlar hükümetine" yol açma tehlikesi doğabilir.⁵⁷

Kaynakça

- Akıllıoğlu Tekin, "Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler", *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 1988, Cilt: 9, Sayı: 1-3, s. 11-22,
- Aktan Coşkun Can, Dileyici Dilek, Vural İstiklal Y., (Edt.), *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*, Seçkin Yay. , Ankara, 2006.
- Aliefendioğlu Yılmaz, "Vergilemenin Ekonomik Sınırları", Prof. Dr. Akif Erginay'a 65'inci Yaş Armağanı Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 460, Ankara, 1981, s. 596.
- Aslanpınar Y. Burak, "Anayasa Mahkemesi'nin Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülüklerle İlişkin Kararlarında Kamu Yararı Ölçütü", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2013, Sayı: 104, s. 299-320.
- Bellek İhsan Bahri, "Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 1997, Sayı:105, s. 71.
- Çağan Nami, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1982, Cilt: 37, Sayı: 1-4, s. 123-151.
- Çağan Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- Çakmak N. Münci, *İdare Hukukunda Kuramsal Olarak Kamu Yararı*, Seçkin Yayınları, 2013.
- Dahl Robert, *Demokrasi ve Eleştirileri*, Çev. Levent Köker, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996.

⁵⁶ Saraçoğlu, s. 154.

⁵⁷ Teziç, s. 30.

- Dik Esra, Kamu Yararı, Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Mersin, 2006.
- Dikmen Orhan, Maliye Dersleri, Birinci Kitap, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1964.
- Doğrusöz A. Bumin, "Vergilemede Bazı Anayasal İlkeler" Dünya Gazetesi, 01 Mayıs 2006.
- Güneş Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, XII Levha yay. , İstanbul, 2008.
- Kırbaş Sadık, Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2008.
- Kumrulu Ahmet G., "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1979, Cilt: 36, Sayı: 1-4, s. 147-162.
- Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012.
- Özbudun Ergun, Anayasa Hukuku, Yetkin Yay. , Ankara, 2010.
- Saban Nihal, Vergi Hukuku, Beta Yay. , İstanbul, 2009.
- Saraç Osman, "Kamu Yararı Kavramı", *Maliye Dergisi*, Ocak-Nisan 2002, Sayı: 139, s. 1-11.
- Saraçoğlu Fatih, Anayasa Mahkemesinin Vergiye İlişkin Kararlarında Kamu Yararı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2014.
- Seviğ Veysi, "Vergilendirme Yetkisinin Kullanımında Yargısal Denetim (Türkiye Modeli Üzerine)", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları (Prof. Dr. Orhan Dikmen'e Armağan)*, 33. Seri, İstanbul, 1990.
- Teziç Erdoğan, "Kanunların Anayasaya Uygunluğunun 'Esas' Açısından Denetimi", *Anayasa Yargısı Dergisi*, 1985, Sayı: 2, s. 21-38.
- Uygun Oktay, Demokrasi Tarihsel, Siyasal ve Kültürel Boyutlar, XII Levha Yayınları İstanbul 2011.
- Üstün Ümit Süleyman, "Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S.Ü. 20. Yıl Armağanı*, 2003, Cilt: 11, Sayı:1-2, s. 251-271.
- Anayasa Mahkemesi Kararları
- Esas Sayısı: 1972/14, Karar Sayısı:1972/34, Karar Tarihi: 22.06.1972, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Sayı: 10, s. 478-494.
- Esas Sayısı: 1990/51, Karar Sayısı: 2001/63, Karar Tarihi: 28.03.2001, Resmi Gazete Tarihi: 29.03.2002, Resmi Gazete Sayısı: 24710.
- Esas Sayısı: 1992/46, Karar Sayısı: 1992/52, Karar Tarihi: 28.03.2001, Resmi Gazete Tarihi: 203.12.1992, Resmi Gazete Sayısı: 22407.
- Esas Sayısı: 2003/48, Karar Sayısı: 2003/76, Karar Tarihi: 23.07.2003, Resmi Gazete Tarihi: 11.09.2004, Resmi Gazete Sayısı: 25580.
- Esas Sayısı: 2010/7, Karar Sayısı: 2011/172, Karar Tarihi: 22.12.2011, Resmi Gazete Tarihi: 14.02.2012, Resmi Gazete Sayısı: 28204.