



ANKARA

HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

**TÜRK HUKUKUNDA VERGİLENDİRME YETKİSİNİN
SINIRLANDIRILMASINDA HUKUK DEVLETİ VE
SOSYAL DEVLET İLKESİ**

Fatih DİLER

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Serdar ALTINOK

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

ŞUBAT-2021



**TÜRK HUKUKUNDA VERGİLENDİRME YETKİSİNİN
SINIRLANDIRILMASINDA HUKUK DEVLETİ VE SOSYAL DEVLET
İLKESİ**

FATİH DİLER

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

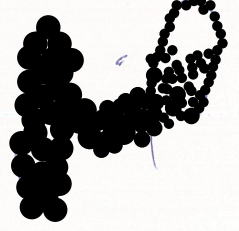
ŞUBAT-2021

ETİK BEYAN

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasında; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Fatih DİLER

10.02.2021



TÜRK HUKUKUNDA VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASINDA
HUKUK DEVLETİ VE SOSYAL DEVLET İLKESİ

(Yüksek Lisans Tezi)

Fatih DİLER

ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

Şubat 2021

ÖZET

Devlet, bir kara parçası ve ulus üzerinde gözetim ve idare gibi görevler yürütmek üzere kurulmuş olan bir aygıttır. Devletin ülkesi üzerinde hâkimiyet kurabilmesinin kaynağı ise şüphesiz egemenlik kudretidir. Anılan egemenlik kuvvetinin devlete sağladığı bir takım yetkiler mevcuttur. Vergilendirme yetkisi de temel olarak devletin egemenlik kudretinden kaynaklanan ve devlete kişilerin mülkiyetleri üzerinde zor kullanma yetkisi veren bir ayrıcalıktır. Vergilendirme yetkisinin kullanımında meydana gelebilecek keyfilik ve ayrımcılık endişesi vergilendirme yetkisinin tarihinde önemli rol oynamıştır. Önceleri krala ya da hükümdara ait olan bu yetki egemen iradeye sahip olunması nedeniyle mutlak bir şekilde uygulanırken çeşitli çabalar sonucunda yasama organlarına geçmiştir. Böylece vergilendirme yetkisinin anayasalar tarafından devlete tanınmış bir hak halini almasının en büyük adımı atılmıştır. Vergilendirme yetkisinin kullanımına ilişkin hususların anayasalarda belirlenebilmesi ise bu yetkinin sınırlarının açık ve net bir şekilde çizilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu kapsamda hukuk devleti ve sosyal devlet ilkeleri devreye girmektedir. Bu ilkeler genel, kişilik dışı, adil, hakkaniyetli ve eşitlikçi vergi politikaları oluşturmak açısından iktidarın uyması gereken kuralların mükellefler tarafından öngörülebilir bir şekilde belirlenmesini sağlamaktadır. Hukuk devleti ilkesi ile vergilendirme yetkisini kullanırken üstün kamu gücünü kullanan devletin güçsüz konumda olan mükelleflere hukukla bağlı şekilde muamele etmesi hedeflenir. Bu ise vergilerin yasalar ile konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi, genel ve eşit, kişiler tarafından öngörülebilir ve hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde vergilendirme yapılması gibi araçlar ile gerçekleşebilir. Ancak vergilendirme yetkisinin kullanımında hukuk devleti ilkesi tek başına yeterli değildir. Yalnızca bahsedilen araçların anayasalarda öngörülmesi adaletli ve kişiler arasında imkân eşitliği yaratan bir toplum sistemi yaratamaz. Bu noktada sosyal devlet ilkesi ön plana çıkmaktadır. Sosyal devlet ilkesi ve hukuk devleti ilkesi birlikte uygulanarak vergi adaletinin sağlandığı, kişilerin ödeyebileceği yükten daha fazlası altına sokulmadığı müreffeh bir devlet anlayışı ile hukukun üstünlüğünün hâkim kılındığı bir vergi sistemi oluşturulmuş olacaktır.

Bilim Kodu :50901
Anahtar Kelimeler : Vergilendirme Yetkisi, Hukuk Devleti İlkesi, Sosyal Devlet İlkesi
Sayfa Adedi :161
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Serdar Altınok
Orcid ID : <https://orcid.org/0000-0001-5335-3289>

THE LIMITATION OF TAXATION POWER IN TURKISH LAW IN TERMS OF THE
RULE OF LAW AND WELFARE STATE PRINCIPLES

(M. Sc.Thesis)

Fatih DİLER

ANKARA HACI BAYRAM VELİ UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL FOR ANKARA HACI BAYRAM VELİ UNIVERSITY

February 2021

ABSTRACT

The state is a apparatus that established on a piece of land and it carries out duties such as taking care of, surveillance and administration its nation. The source of the state's domination over the country is undoubtedly the power of sovereignty. There are a number of powers provided by the sovereign power to the state. The power of taxation is a privilege that mainly results from the sovereign power of the state and gives the state the power to use force over individuals' property. Worries of arbitrariness and discrimination that may occur in the use of taxation power played an important role in the history of taxation power. This power previously belonged to the king or the ruler and was strictly enforced due to having sovereign but as a result of various efforts it passed to the legislative bodies. Thus, the biggest step has been taken for the taxation power to become a right of state which recognized by the constitutions. The fact that the issues related to the use of taxation power can be determined in the constitutions reveals the necessity of clearly drawing the limits of this power. In this context, the principles of the rule of law and welfare state emerge. These principles enable the taxpayers to predict the rules that the government must follow in order to establish general, non-personality, fair, equitable and egalitarian tax policies. With the principle of the rule of law, it is aimed that the state, which uses the superior public power while using its power of taxation, to treat taxpayers who are in a weak position in a legal manner. This can be done through tools such as the introduction, removal and modification of taxes by law which needs to be general and equal, predictable by individuals and within the framework of the principle of legal security. However, the principle of the rule of law alone is not sufficient in the use of taxation power. The provision of just mentioned tools in the constitutions cannot create a just and equitable community system. At this point, the welfare state principle comes to the fore. By applying the welfare state principle and the rule of law together, a tax system will be created involving tax justice, the understanding of the rule of law and a prosperous state will occur where people have no obligation to pay more than they can pay.

Science Code : 50901

Key Words : The Power of Taxation, The Principle of the Rule of Law, Welfare State
Principle

Page Number : 161

Supervisor : Prof. Dr. Serdar Altınok

Orcid ID : <https://orcid.org/0000-0001-5335-3289>

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	x
1. GİRİŞ	1
2. VERGİLENDİRME YETKİSİ VE GELİŞİMİ	5
2.1. Vergilendirme Yetkisi	5
2.1.1. Vergilendirme Yetkisi Kavramı.....	5
2.1.2. Vergilendirme Yetkisinin Kapsamı	6
2.1.2.1. Dar anlamda vergilendirme yetkisi	7
2.1.2.2. Geniş anlamda vergilendirme yetkisi.....	8
2.2. Vergilendirme Yetkisinin Kullanılması	8
2.2.1. Üniter Devletlerde Vergilendirme Yetkisinin Kullanılması	8
2.2.2. Federal Devletlerde Vergilendirme Yetkisinin Kullanılması	9
2.3. Vergilendirme Yetkisinin Batıdaki ve Türkiye’deki Gelişimi	11
2.3.1. İngiltere’deki Gelişmeler	11
2.3.1.1. Magna Carta (1215 tarihli büyük ferman)	13
2.3.1.2. Haklar dilekçesi (1628).....	16
2.3.1.3. Haklar bildirisi (1689).....	17
2.3.2. Almanya’daki Gelişmeler	18
2.3.3. Fransa’daki Gelişmeler	19
2.3.3.1. Fransız ihtilali öncesi Fransa’da vergilendirme yetkisi .	20
2.3.3.2. Fransız İhtilali sonrası vergilendirme yetkisi.....	21
2.3.4. Amerika Birleşik Devletlerindeki Gelişmeler	22

	Sayfa
2.3.4.1. Pul kanunu kongresi bildirgesi.....	23
2.3.4.2. İlk kıtasal kongre bildirgesi.....	25
2.3.4.3. Virginia haklar bildirgesi	25
2.3.5. Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisine İlişkin Gelişmeler.....	27
2.3.5.1. Osmanlı Devleti'nde vergilendirme yetkisi	30
2.3.5.1.1. Sened-i ittifak	31
2.3.5.1.2. Tanzimat fermanı	32
2.3.5.1.3. Islahat fermanı.....	33
2.3.5.2. Türk anayasalarında vergilendirme yetkisi	34
2.3.5.2.1. Kanun-i esasi	34
2.3.5.2.2. 1921 anayasası.....	35
2.3.5.2.3. 1924 anayasası.....	36
2.3.5.2.4. 1961 anayasası.....	36
2.3.5.2.5. 1982 Anayasası	37
2.4. Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisinin Temeli ve İşlevi.....	42
2.4.1. Vergilendirme Yetkisinin Yasama Organı Tarafından Kullanılması.....	45
2.4.2. Vergilendirme Yetkisinin Yürütme Organı Tarafından Kullanılması.....	47
3. TÜRK HUKUKUNDA VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASINDA HUKUK DEVLETİ İLKESİ	51
3.1. Genel Olarak Hukuk Devleti İlkesi	51
3.2. Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılmasında Hukuk Devleti İlkesinin UNSURLARI.....	52
3.2.1. Vergilerin Kanuniliği İlkesi	53
3.2.2. Vergilendirmede Eşitlik ve Genellik İlkesi.....	56
3.2.2.1. Yargı kararlarında vergide eşitlik ve genellik ilkesi	63

	Sayfa
4.2.1.1.2. En az geçim indirimi	118
4.2.1.1.3. Ayırma ilkesi	119
4.2.1.1.4. Sosyal amaç taşıyan vergi muafiyet ve istisnaları	121
4.2.2. Gelir ve Servetin Yeniden Dağılımında Vergilendirme	122
4.2.3. Vergi Yükünün Dengeli ve Adaletli Dağılımı	126
4.2.4. Planlı Kalkınma Hedefi ve Vergilendirme	128
4.3. Sosyal Devlet İlkesinin Vergilendirme Yetkisini Sınırlamada Hukuki Etkisi.....	130
4.3.1. Mali Gücü Aşan Vergi Yüğü Yüklenmesi.....	131
4.3.2. Planlı Kalkınma ve Sosyal Adalet Arasındaki Çelişki	132
4.3.3. Gelirin ve Servetin Yeniden Dağılımında Adaletsizlik	134
4.4. Vergilendirme Yetkisi Bağlamında Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet İlkeleri Arasındaki İlişki.....	135
5. SONUÇ VE ÖNERİLER	141
KAYNAKLAR	147
ÖZGEÇMİŞ.....	161

KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

Kısaltmalar	Açıklamalar
AİHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
Anı.	Anayasa
AYM	Anayasa Mahkemesi
CBK	Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
m.	Madde
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
VDDK	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

Devletlerin kamu harcamalarını finanse etmek için vergi toplaması kaçınılmazdır. Anılan vergiler dar ve geniş anlam olmak üzere ikiye ayrılır. Dar anlamda vergi, yalnızca mecburi ve herhangi bir karşılık beklenmeksizin ödenen vergi olarak ifade edilirken, geniş anlamda vergi tanımının içine resim, harç ve ruhsat ücretleri gibi belirli bir hizmet karşılığı yapılan ödemeler de dâhil olur. Ancak her iki nitelime için de ortak olan şey verginin devletin zor kullanma gücüne dayalı olmasıdır.

Devletin bireylerin malvarlığına cebri olarak el atması temeline dayanan vergilendirme devlete tanınmış bir yetkidir. Bu yetkinin kaynağı ise devletin egemenlik gücünden kaynaklanmaktadır. Ancak devletin hangi kuvvetinin münhasır olarak bu yetkiye sahip olacağı tarihsel süreç içerisinde farklılık arz eder. Önceleri kral ya da hükümdara ait olan vergilendirme yetkisinin toplumsal mücadeleler ve anayasal belgeler sayesinde yasama organına geçmiş olduğu ifade edilebilir.

Vergi salınmasında bir toplumun kendi dinamikleri en önemli hususlardan biridir. Çünkü vergilendirme yetkisine sahip olan organın kendi egemenlik alanı dâhilinde vergilendirme yetkisini ne şekilde kullanacağı devlet biçimine göre değişiklikler gösterir. Bu kapsamda üniter ve federal devletlerde vergilendirme yetkisinin yürütümünde farklılıklar söz konusudur. Hatta devlet biçimleri aynı olmasına rağmen vergilendirme yetkisinin kullanımında farklı yöntemler izleyen ülkeler mevcuttur. Bu durum vergilendirmenin anayasal niteliğe bürünmesi sonucunda ülke anayasalarının farklılığından kaynaklanmaktadır.

Vergilendirme yetkisini kullanan organın sahip olduğu üstün kamu gücüne karşı güçsüz konumda olan bireylerin korunması gerekmektedir. Çağdaş devletlerde bu hukuki koruma sahip olunan vergilendirme yetkisinin sınırlarının açık, kesin ve muğlaklıktan uzak bir şekilde belirlenmesiyle sağlanabilir.

Günümüz anayasal devletlerde hukuk devleti ilkesi vergilendirme yetkisi için en temel sınırlardan biridir. Hukukun üstünlüğü anlayışına dayanan bu ilkenin vergilendirme sistemine dâhil olması ile kişiler keyfiliğe karşı korunacaktır. Bu

korumanın gerekliliği verginin en temel insan haklarından biri olan mülkiyet hakkına müdahale niteliği taşı-masında yatmaktadır.

Hukuk devleti ilkesinin kendi içerisinde barındırdığı ilke ve unsurlar vergilendirme alanında kişilere gerekli olan hukuki koruma ve güvenliği sağlamayı hedeflemektedir. Bu ilke ve kurallar bölgesel nitelikte olmanın ötesinde küresel bir hukuksal koruma öngörmektedir. Hukukun diğer alanlarında olduğu gibi vergilendirme yetkisi kullanılırken de bu unsurlara uyulması kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin tanındığı, dolayısıyla hukuka olan güvenin yüksek düzeyde olduğu bir toplum oluşturur.

Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasında hukuk devleti ilkesi kadar önemli olan bir başka ilke de sosyal devlet ilkesidir. Hukuk devleti ile kişilere hukuki güvenceler sağlanırken sosyal devlet ilkesi kişilerin ve devletin refah seviyesinin yüksek tutulmasına odaklanır. Bu ilke ile kişiler arasında fırsat eşitliği yaratılarak gelir dağılımının adil bir şekilde dağıtımı ve vergi adaletinin sağlandığı bir vergi politikası oluşturulmaya çalışılır.

Sosyal devlet ilkesinin bir yönü bireylere odaklanırken diğer yönü devlete dönüktür. Gelişmekte olan ülkelerde planlı kalkınma temel hedefdir. Vergilendirme yetkisinin kullanılması bu hedefe ulaşılmasında en önemli araçtır. Ancak söz konusu hedef ile kişiler arasında dengeli ve adil vergi dağılımının sağlanması arasındaki hassas çizginin korunması ve sürdürülebilmesi müreffeh devlet olmanın temel yapı taşıdır.

Devletlerin sahip olduğu vergilendirme yetkisinin optimum düzeyde kullanılabilmesi refah ile hukuksal koruma öngören hukuk devleti ve sosyal devlet ilkelerine uyum ile sağlanır. Ancak günümüzde sosyal devlet ilkesinin taşıdığı hukuki değeri tartışmalıdır. Başka bir ifadeyle sosyal devlet ilkesine uyulmaması halinde bu fiil ve ya işlemlerin yaptırımının ne olacağı, bu ilkeye uyumun cebri nitelik taşıyıp taşımadığı henüz açıklığa kavuşmuş değildir.

Çalışmamız genel olarak Türk Hukuku'nda geçerli olan anayasal ilkeler perspektifinden vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasında uyulması gereken hususları ele almaktadır. Ancak yukarıda da bahsedildiği gibi bu unsurlar çoğu zaman evrensel nitelik arz ettiğinden yeri geldiğinde Avrupa İnsan Hakları

Sözleşmesine ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarına da yer verilerek konuya daha geniş çerçeveden bakılması gözetilecektir. Öte yandan anlatılacak hususları somutlaştırmak ve vergilendirme sürecinin uygulama aşaması hakkında bilgi sahibi olabilmek adına Anayasa Mahkemesi kararları ve Danıştay kararlarına da sıklıkla başvurulacaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde ilk olarak vergi ve vergilendirme yetkisinin kavramsal çerçevesi sunulacak, vergilendirme yetkisinin kullanımının devlet biçimlerine göre ne tür farklılıklar gösterdiği incelenecektir. Ardından vergilendirme yetkisinin tarihsel gelişim sürecine odaklanılacaktır. Bu kapsamda İngiltere, Almanya, Fransa ve Amerika Birleşik Devletleri'nde vergilendirme yetkisinin doğuşundan günümüze ne şekilde evrildiği ele alınacaktır. Sonrasında Türk Hukuku'nda vergilendirme yetkisinin tarihine geçilerek eski Türk toplumlarından günümüze kadar vergilendirme yetkisinin geçirdiği aşamalar, konuyla ilgili anayasal niteliği haiz belgeler ve Anayasalarımızda bu yetkinin ne şekilde düzenlendiğine kıyaslama yapılmak suretiyle yer verilecektir. Bölümün son kısmında ise konuyu daha da daraltarak 1982 Anayasamıza göre vergilendirme yetkisinin temeline ve işlevine değinilecektir.

Çalışmamızın ikinci bölümünü vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasında hukuk devleti ilkesi oluşturacaktır. Genel olarak Hukuk Devleti İlkesi'nin taşıdığı anlam ve gözettiği hususlara yer verildikten sonra bu ilkenin unsurları yargı kararları doğrultusunda ayrı ayrı ele alınacaktır.

Son bölümde ise vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasında sosyal devlet ilkesine yer verilecektir. Sosyal devlet ilkesinin taşıdığı anlam ve vergilendirme yetkisi kullanımında sosyal devlet ilkesine uyulabilmesi için elverişli hukuki araçlara detaylı bir şekilde yer verilmesi akabinde konuyla alakalı yargı kararlarına da değinilecektir. Devamında sosyal devlet ilkesinin hukuki değerinin ne olduğu sorusuna cevap aranacak ve hukuk devleti ilkesi ile sosyal devlet ilkesinin vergilendirme yetkisi bağlamında karşılaştırması yapılacaktır. Son olarak çalışmamız sonuç ve öneriler kısmı ile nihayete erdirilecektir.



2. VERGİLENDİRME YETKİSİ VE GELİŞİMİ

2.1. Vergilendirme Yetkisi

2.1.1. Vergilendirme Yetkisi Kavramı

Vergilendirme yetkisinden ne anlaşılması gerektiğine ilişkin bir tanım yapmadan önce kısaca “vergi” kavramına değinmek gerekmektedir. Verginin ne anlama geldiğine ilişkin yapılan çeşitli tanımlamaların ortak noktası dikkate alındığında, devletin egemenlik kudretine dayanmak suretiyle bireylerden kamu harcamalarını karşılamak üzere aldığı parayı vergi olarak tanımlayabiliriz¹. Tanımda bahsi geçen devletin egemenlik yetkisinin bir sonucu olarak devlet ile birey arasında tek taraflı bir mali ilişki söz konusudur². Devlet ile kişiler arasındaki bu ilişkide kişilerden zora dayanarak birtakım değerler alınır ve alınan bu değerler vergi niteliğindedir³.

Vergilendirme yetkisine ilişkin en temel tanım devletin egemenlik yetkisine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güç şeklinde yapılabilir⁴. Devlet kendi sınırları içerisinde egemen kamu gücüne sahiptir ve bu sayede güç kullanma tekeli haizdir⁵. Bu güç kullanılmak suretiyle kamu hizmetlerinin görülmesi için ihtiyaç duyulan kaynaklar devletlerce vergilendirme yetkisi kapsamında karşılanır⁶. Söz konusu yetki her bağımsız egemen gücün yönetimini sürdürmek için yasal çerçevede kullandığı doğal ve kaçınılmaz bir gereksinimdir. Dahası toplumun bütün sınıflarını doğrudan veya dolaylı olarak etkileyebilmesinden dolayı vergilendirme yetkisi iktidarın sahip olduğu yetkiler içerisindeki en güçlü ve en yaygın yetki olarak görülebilir⁷.

Sıradan bir vatandaş için vergilendirme kudreti, egemenin zorlama gücünün en bilindik göstergesidir ve bu yetki ile devlet, bireyler ve özel organizasyonların sahip olduğu ekonomik kaynakların kendisine aktarımını gerçekleştirir. Aktarılan bu

¹ Mutluer, K., Kuzeyli, N.N.D.(2019) . *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*. Ankara: Yetkin Yayınları, 45.

² Özbilen, Ş.(2013). *Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitabevi, 3.

³ Bilici, N., Bilici A.(2016). *Mali Hukuk*. Ankara: Savaş Yayınevi, 6.

⁴ Çağan, N.(1982).*Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 5. Ayrıca benzer tanıma ilişkin Anayasa Mahkemesi kararı için bkz: T: 09.02.2012, E.2010/93, K.2012/20 sayılı karar (R.G 26.07.2013-28719)

⁵ Teziç, E.(2009).*Anayasa Hukuku*. İstanbul: Beta Yayıncılık, 92.

⁶ Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, M.(2017). *Vergi Hukuku*. (Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 26.Bası). Ankara: Turhan Kitabevi, 35.

⁷ Knoeller, H.M. (1938). “The Power To Tax.” *Marquette Law Review*, 125.

kaynaklar kamu mallarının veya hizmetlerinin finanse edilmesinde ve vergi ödeyenlerin arzularını karşılayacak şekilde kullanılabilir. Ancak buradan vergilendirme yetkisi sonucu elde edilen gelirin belirli bir alanda kullanılması gerektiği sonucuna ulaşılamaz. Bu açıdan bakıldığında en basit tanımlamayla vergilendirme yetkisi devletin “alma” gücünü ifade eder⁸.

Devletin modernleşme ile birlikte değişiklik gösteren fonksiyonlarıyla paralel bir şekilde devletlerin vergilendirme yetkisini kullanma gayelerinde farklılıklar gözlemlenmektedir⁹. Örneğin; insanların birbirine bağımlı olduğu anlayışını destekleyen kollektivist devlette vergilendirme yetkisi milli ödev bilinci ve bireylerin fedakârlık anlayışı ile tanımlanmaya çalışılırken çağdaş anlayışta bu yetki devletin egemenliği esas alınarak açıklanır¹⁰.

Yukarıda bahsedilen hususlar ışığında vergilendirme yetkisine ilişkin kapsayıcı bir tanım yapmak gerekirse vergilendirme yetkisi, devletin egemenliğinden ileri gelen zor kullanma yetkisine dayanarak ve bir takım kamusal ihtiyaçları gidermek maksadıyla, egemenlik sahası içerisindeki gerçek ve tüzel kişilerin ekonomik değeri olan malvarlıklarını hukuken ya da fiili olarak el koymak suretiyle onlardan alarak kendi hazinesine aktarmasına olanak sağlayan yetki şeklinde tanımlanabilir.

2.1.2. Vergilendirme Yetkisinin Kapsamı

Vergilendirme yetkisine ilişkin yapılan tanımlamalara yer verildikten sonra devletin söz konusu yetkisini hangi kapsamda kullanabileceği başka bir deyişle vergilendirme işleminin konusunun neler olabileceğinden bahsetmek gerekmektedir. Bu kapsamda dar anlamda vergilendirme yetkisi ve geniş anlamda vergilendirme yetkisi karşımıza çıkmaktadır.

⁸ Brennan, G., Buchanan, J.M. (1999). “The Power To Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution.” *The Collected Works of James M.Buchanan*, (9), 11.

⁹ Çağan, N.(1980). “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme.” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(129-151), 129.

¹⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 35.

2.1.2.1. Dar anlamda vergilendirme yetkisi

En temel tanımıyla dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu gelirleri içerisinde yalnızca vergi salınmasına ilişkin yetkisini ifade eder¹¹. Vergi zorunlu, karşılıksız ve uluslar üstü otoritelere yapılan ödemelerdir¹².

Verginin zorunluluk esasına dayalı olması ilk bakışta kolay anlaşılabilir bir nitelik olarak gözükse de vergiyi devletin diğer gelirlerinden ayırt edebilme noktasında bir takım zorluklara rastlanmaktadır. Örneğin sosyal güvenlik fonlarına yapılan ödemelerin de zorunlu olduğu düşünüldüğünde vergiye ilişkin ödemeler ile bu tür ödemelerin nasıl ayırt edileceği tartışmalı bir husustur. Burada karşımıza “hemen hemen zorunlu” ya da “zorunluluk benzeri” kavramları karşımıza çıkmaktadır. Günümüzde bazı sosyal güvenlik sistemlerinde¹³ yapılan ödemeler belli bir sınıra kadar zorunlu olup belirlenen miktarın üstünde kalan kısmını ödemek konusunda bireylere serbesti tanınmaktadır. Bu durumda bahsedilen sınırın altında kalan miktar için bireylerin ödeme zorunluluğu söz konusu olsa da yapılan zorunlu ödemelere vergi diyebilmek için yukarıda yer verilen tanımdaki üç unsurun aynı anda aranması gerekmektedir. Örnek verilen durumda sosyal güvenlik için yapılan ödemelerin belli bir maksat için ayrılması diğer bir ifadeyle gelirin spesifik olarak sağlık harcamaları, emeklilik maaşı gibi hizmetlere özgülenmesi söz konusu olduğundan karşılıksızlık şartının sağlandığından bahsedilemeyecektir¹⁴.

Anayasa Mahkemesinin verginin tanımına ilişkin yaklaşımına bakıldığında vergi; devletin kamusal gereksinimleri karşılamak için egemenlik kudretine dayalı olarak tek taraflı gösterilen irade ile bireyler üzerine yüklenmiş olan kamu alacağıdır¹⁵. Bu tanım Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından da benimsenmektedir¹⁶. Devletlerin dar anlamda vergilendirme yetkisinden ne anlaşılması gerektiğine ilişkin ise AYM, kamu hizmetlerini finanse etmek için

¹¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 35.

¹² Messere, K.C., Owens, J. P. (1987). “International Comparisons of Tax Levels: Pitfalls and Insights.” *Economic Studies*, 8(83-119), 95.

¹³ Örnek olarak Hollanda sağlık sigortası sistemi verilebilir.

¹⁴ Kenneth, Owens, 1987, 97.

¹⁵Anayasa Mahkemesi, Başvuru No. 2015/941, 25/10/2018 tarihli Genel Kurul Kararı ve Anayasa Mahkemesi, T:16.09.1998, E.1997/62, K.1998/52 sayılı kararı (RG.20.10.2000-24206)

¹⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, T: 23.10.2019, E.2019/670, K.2019/717 sayılı kararı. (UYAP Bilişim Sistemi)

ihtiyaç duyulan mali kaynakları sağlamak maksadıyla elde edilecek kamu gelirlerinden sadece vergi koyma yetkisi şeklinde bir tanım yapmıştır¹⁷.

2.1.2.2. Geniş anlamda vergilendirme yetkisi

Geniş anlamda vergilendirme yetkisi, devletin yapmak zorunda olduğu harcamalara gelir bulmak maksadıyla gerçek ve tüzel kişiler üzerine koymuş olduğu her türlü mali yükümlülüğe ilişkin yetkidir¹⁸. Dar anlamda verginin yanında resim, harç, sosyal sigortalara yapılan ödemeler, ruhsat ücretleri gibi her çeşit gelir devletin geniş anlamda vergilendirme yetkisi kapsamındadır¹⁹. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus devletin egemenlik yetkisine dayanarak bir gelir elde edilmesi gerektiğidir. Devletin egemenlik yetkisine dayanmadan elde edilen emlak ve teşebbüs gelirleri, zorunlu olmayan borçlar ile uluslararası yardımlardan sağlanan ekonomik değerler geniş anlamda vergilendirme yetkisi kapsamında değerlendirilemez²⁰.

2.2. Vergilendirme Yetkisinin Kullanılması

Vergi alma yetkisi münhasıran en büyük kamu tüzel kişisi olan devlet tarafından kullanılabilir. Ancak devletten alınan yetkiye dayanılarak daha alt kademedeki kamu tüzel kişileri de vergilendirme yetkisini kullanabilir²¹.

Yukarıda bahsedilen husus vergilendirme yetkisinin kullanımına ilişkin genel kural olmakla birlikte devletlerin yapısal özellikleri farklılaştığında vergilendirme yetkisinin kullanımında da doğal farklılıklar görülmektedir²². Bu kapsamda üniter ve federal devletlerde vergilendirme yetkisinin kullanılması hususlarına ayrı ayrı yer vermekte fayda görülmektedir.

2.2.1. Üniter Devletlerde Vergilendirme Yetkisinin Kullanılması

Üniter devlet basit olarak merkezi tek yapılı devlettir ve ülke sınırları içerisinde hukuk ve yasa birliği bulunur²³. Bu devlet biçiminde vergilendirme yetkisi merkezi

¹⁷Anayasa Mahkemesi, Başvuru No. 2015/941, 25/10/2018 tarihli Genel Kurul Kararı ve Anayasa Mahkemesi, T:16.09.1998, E.1997/62, K.1998/52 sayılı kararı (RG.20.10.2000-24206)

¹⁸ Çağan, 1982, 4.

¹⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 35.

²⁰ Mutluer, Kuzeyli, 2019, 49.

²¹ Arıkan, Z.(1997). “Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı.” *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*(37) ,271.

²² Arıkan, 1997, 271

²³ Teziç, 2009, 129

devlet ile mahalli idareler tarafından kullanılabilir²⁴. Buna ilaveten vergilendirme yetkisi bir takım meslek kuruluşlarına ya da dini kurumlara aktarılabilir²⁵. Örneğin çoğu Kuzey Avrupa ülkelerinde²⁶ kilise devlet adına bir takım görevlerde bulunur ve kiliseye ödeme yapılır²⁷.

Vergilendirme yetkisinin tekil devlet biçiminde kullanımında bazı vergiler merkezi devlet düzeyinde bazıları ise mahalli idareler düzeyinde alınmaktadır²⁸. Bu çeşit yetki devrine ilişkin kurallar genellikle anayasalarda bulunmaktadır²⁹. Ulusal politika aracı olarak kullanılan gelir ve kurumlar vergileri gibi vergilerin idare maliyetleri fazla olduğundan merkezi devlet tarafından tahsil edilirler³⁰. Ancak gayrimenkul vergileri gibi vergilerde yükümlüler yetki alanını pek değiştiremeyeceğinden bu tür vergiler mahalli idarelerin yetki alanına bırakılmalıdır³¹.

2.2.2. Federal Devletlerde Vergilendirme Yetkisinin Kullanılması

Federal devlet, kendisini oluşturan federe devletlerin kural olarak uluslararası alanda yetkileri olmasa da her birinin anayasa, yasama ve yargılama alanında bağımsızlığa sahip olduğu devlet biçimidir³². Federal devlet biçiminde egemenlikten kaynaklanan yetkilerin federal devlet, federe devlet ve yerel idareler arasında bölüşümü elzemdir ve vergilendirme yetkisinin de bu anlamda anılan otoriteler arasında paylaşılabilmesi anlayışı kabul edilir³³. Bu nedenle bu devlet biçiminde vergilendirme yetkisi federal devlet, federe devlet ile mahalli idareler düzeyinde kullanılmaktadır³⁴.

Üniter devlet biçiminde olduğu gibi federal devletlerde de bazı vergilerin federal düzeyde bazılarının ise federe devlet ve mahalli idare düzeyinde toplandığı görülmektedir. Bu devlet biçiminde de gelir ve kurumlar vergileri gibi vergiler yükümlülerin gelir ve kurumlar vergisi matrahını oluşturacak bütün bölgelerdeki

²⁴ Arıkan, 1997, 274

²⁵ Çağan, 1982, 8

²⁶ Örnek olarak Finlandiya’da kilisenin nikâh kıyama görev ve yetkisi verilebilir.

²⁷ Kenneth, Owens, 1987, 95.

²⁸ Arıkan, 1997, 274

²⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 36.

³⁰ Arıkan, 1997, 274

³¹ Musgrave, R.A., Musgrave, P.B. (1989). *Public Finance in Theory and Practice*.(5.Baskı). McGraw-Hill International Editions., 470.

³² Teziç, 2009, 134.

³³ Çağan, 1982, 57

³⁴ Arıkan, 1997, 274

gelir ve kurum kazancını daha kolay tespit edebilme kabiliyetlerinden dolayı federal düzeyde toplanır³⁵. Örneğin ABD’de gelir vergisi vergi gelirleri içerisindeki en baskın kalem olmuştur ki 2008 yılında federal gelirin %44’ünü teşkil eder³⁶.

Federal devleti oluşturan birimlerden olan federe devletler ve yerel idareler kendi sınırları içerisinde bir takım vergiler uygular. Satış ve bazı gelir vergileri federe devlet düzeyinde toplanırken yerel düzeyde daha çok servet vergilerinin tahsil edildiği görülmektedir³⁷. Federe devletlerle yerel idareler arasında vergilendirme yetkisi bölüşümü söz konusudur. Bu bölüşüme ilişkin kurallar federe devletlerin anayasalarında veya bu devletlerin yasama organlarının çıkarılan yasalarında belirlenir ve mahalli idarelerin bu sınırlamalar dahilinde bağlı yetkileri söz konusudur³⁸.

Federe devletlerin vergilendirme yetkilerine ilişkin sınırlar genel olarak şu şekilde ifade edilebilir³⁹:

- i) Federe devletlerin Kongrenin açık izni olmadıkça bazı istisnalar dışında ithalat ve ihracat üzerine vergi koyma yetkileri yoktur.
- ii) Federe devletler yine Kongre’nin izni olmaksızın, limanlarına giren, terk eden veya sularında seyreden gemilerden tonaj üzerinden vergi alamazlar.
- iii) Federe devletler, uluslararası anlaşmalar yoluyla vergilendirme yetkilerini sınırlandıramazlar.
- iv) Federe devletler federal devletler gibi vergilendirme yetkisini yasama organları vasıtasıyla kullanırlar ve vergi kanunları ile diğer federe devletlerin vatandaşlarına, ülkelerinde yerleşmiş olsunlar veya olmasınlar farklı işlemler yapma yetkileri yoktur.

Vergilendirme yetkisinin devlet biçimlerine göre kullanılmasına ilişkin yapılan açıklamalara göre, gerek üniter devlet şeklinde olsun gerek federal devlet şeklinde olsun gelir ve kurumlar vergileri gibi vergilerin, matrah belirlenirken coğrafi

³⁵ Herber, B.P.(1979). *Modern Public Finance* (4.Baskı). Georgetown: Irwing Dorsey Limited, 340-341’den aktaran Arıkan, 1997, 274.

³⁶ Hyman, David N.(2011). *Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy*. (10.Baskı). Cengage Learning, 527.

³⁷ Karyagdı, N. (2006). "Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi." *Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı* (1-107), 13.

³⁸ Çağan,1982, 63.

³⁹ Çağan, 1982, 61-62.

sınırların aşılabileceği göz önünde bulundurularak vergilendirilebilir kazancın daha kolay tespit edilmesi maksadıyla merkezi yönetim ya da federal yönetim düzeyinde ele alındığı; bunun aksine gayrimenkul vergileri gibi sınır dışına çıkma ihtimali olmayan vergilerin ise yerel düzeyde toplandığı söylenebilir. Ancak federal devlet biçimine ilişkin şu bir gerçektir ki vergilendirmenin idare ve yönetimi büyük oranda merkezileşmiş sisteme göre federal sistemde daha maliyetlidir. Çünkü bu sistemde vergilendirme yönetimine ilişkin vasıta ve işlemlerin çoğu birçok kez tekrarlanır⁴⁰.

2.3. Vergilendirme Yetkisinin Batıdaki ve Türkiye'deki Gelişimi

Vergilendirmenin gerçek ve tüzel kişiler üzerinde doğurduğu etki ve sonuçların önemi bir anda ortaya çıkmış bir olgu değildir. Yetki ve gücün söz konusu olduğu her yerde keyfiliğin ön plana çıkma tehlikesi, her daim bireylerin özgürlük alanını genişletmek lehine muhalefet doğurmuştur. Devletlerin vergilendirme yetkisinin etki alanının genişliği ve etkinin ağırlığı düşünüldüğünde yetkiler arasında farazi olarak yapılacak bir hiyerarşi sıralamasında en üstlerde olacağı tartışmasızdır ki ABD Yüksek Mahkeme Başkanı John Marshall da bu duruma ilişkin şu ifadeyi kullanmaktadır⁴¹: “*Vergilendirme yetkisi öyle bir yetkidir ki aynı zamanda yok etme yetkisi anlamına da gelebilir.*”

Dünyanın birçok yerinde vergilendirme yetkisinin keyfi olarak kullanılmasını engellemek üzere verilen mücadeleler sonucu vergilendirme yetkisini haiz otoriteler tarafından bireylerin haklarını güvence altına alacak girişimler ve düzenlemelerde bulunulmuştur. Bu çerçevede İngiltere, Almanya, Fransa, ABD ve son olarak Türkiye'deki vergilendirme yetkisinin kullanım ve kapsamına ilişkin tarihi gelişim süreçleri incelenecektir.

2.3.1. İngiltere'deki Gelişmeler

Günümüz hukukçularının büyük bir kısmı İngiltere'yi özgürlüklerin gelişimi ve siyasi iktidarın hukukla bağlı kılınması açısından en önde gelen ülke olarak kabul

⁴⁰ Musgrave, Musgrave, 1989, 278.

⁴¹ Bu ifade 1819 tarihli McCulloch v Maryland kararında İngilizce orijinal haliyle şu şekilde geçmektedir: “...That the power to tax involves the power to destroy; that the power to destroy may defeat and render useless the power to create...”

etmektedirler. Bu özelliği gereği İngiltere hukukun üstünlüğü ve özgürlüklerin gelişmesi açısından diğer birçok ülkeye örnek teşkil etmiştir⁴².

İngiliz siyasi sisteminin esin kaynağı teşkil eden bu özelliği kolay bir şekilde olmamış, bunun için bir takım zorlukların üstesinden gelmek gerekmiştir. Bu zorlukların aşılması Kral(Yurtsuz) John'a karşı isyan çıkarılması ve diğer bir kralın kafası kesilirken başka bir kralın ülkeden sürgün edilmesi sonucunda mümkün olmuştur⁴³.

Anglo-Saxon İngiltere'sinde vergilendirmeden ilk kez Aethelberth Yasası'nda bahsedilmektedir. Ancak burada sözü edilen vergi, adli vakalardan kaynaklı krala ödenen cezalardan ibaret olup vergilendirmenin başka formlarından bahsedilmemiştir. Vergilendirmenin erken aşamalarına ilişkin bu süreç Kral Withred tarafından kiliseye vergi muafiyeti tanınmasıyla devam etmiştir⁴⁴. Erken dönemlerde "hide" adı verilen hayvan derisi vergi olarak tahsil ediliyorken zamanla insan kuvveti de askeri gereksinimler nedeniyle vergilendirilebilir hale gelmiştir⁴⁵.

1371 yılına gelindiğinde Kral 3.Edward Fransa ile son zamanlarda yeniden başlayan savaşın finansmanı için Parlamento'ya başvurmuş ve çıkan sonuca göre ülke sınırları boyunca her bir kilise bölgesinin belirli bir miktar para ödemesi kararlaştırılmıştır. Bu durum ise İngiltere'de vergilendirme sisteminde değişiklik yaratarak 1377, 1379, 1380 tarihli kelle vergisi uygulamalarıyla sonuçlanmıştır⁴⁶.

1400'lü yıllara kadar İngiltere'de Parlamento yasa yapma yetkisine sahip değilken sadece vergi toplanmasına rıza verip vermeme yetkisini haizdi. Buradan açıkça İngiltere'deki Parlamento'nun bir yasama organı olmadığı ve bu yetkinin Krala özgülenmiş olduğu anlaşılmaktadır⁴⁷.

⁴² Aktan, C.C., (2019). *Anayasal Vergi Hukuku-Vergileme Yetkisinin Meşruiyeti ve Sınırları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 49.

⁴³ Wiseman, H. V. (1966). "Magna Carta Efsanesi." (Çev. Münci Kapani). *40.Yıl Armağanı*. Ankara: AÜHF Yayınları, 464.

⁴⁴ Blair, J., Keynes, S., Scragg, D. (1999). *The Blackwell Encyclopaedia of Anglo-Saxon England*. M. Lapidge (Ed.). Oxford: Blackwell, 440.

⁴⁵ Pratt, D., (2013). "Demesne Exemption From Royal Taxation in Anglo-Saxon and Anglo-Norman." *English Historical Review*, (128), 3-4.

⁴⁶Ormrod, W. M. (1988)."An Experiment in Taxation: The English Parish Subsidy of 1371." *Speculum*, 63(1), 58.

⁴⁷ Gözler, K. (2009). "İngiltere'de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı: Malî Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme." *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*. Ankara: AÜHF Yayınları, 369.

İngiliz siyasi sisteminde geçirilen bu aşamalar beraberinde çok önemli belgeleri miras olarak günümüze ulaştırmıştır. 1215 tarihli Magna Carta, 1628 yılında imzalanan Haklar Dilekçesi ve 1689 tarihli Haklar Bildirisi anılan belgelerin başlıcalarıdır. Bu belgelerin ortak özelliği ise kişi hak ve hürriyetlerinin gelişimini sağlaması ve siyasi iktidarın hukukla bağlı olması amacını gütmeleridir⁴⁸.

2.3.1.1. Magna Carta (1215 tarihli büyük ferman)

İngiltere’de 1066 tarihli Norman istilasından sonra feodal düzen iyice yerleşerek güç sahibi bir feodal aristokrasinin ortaya çıkmaya başladığı görülür. 1154 yılında II.Henry tahta çıktığında karşısında güç sahibi bir feodal aristokrat grubu ile kilise bulunmaktaydı. İngiliz tarihinin en büyük krallarından sayılan II.Henry büyük ve güçlü bir krallık kurmak idealindeydi ve bu amaçla krallığının yetkilerini sınırlandıran tüm engelleri kaldırmak istiyordu. Bu saikle çıkardığı yasalarla ve kurmuş olduğu güçlü merkez teşkilatıyla kiliseyi ve feodal aristokrasiyi etkisiz bir konuma düşürdü⁴⁹.

II.Henry’nin ölümünden itibaren tahta geçen I.Richard(Aslan Yürekli) ve John(Yurtsuz) güç sahibi bir merkezi idare kurarak bu idareyi engel tanımayan bir baskıcı rejim olarak kullanmak istemekteydiler. Ancak feodal baronlardan mütemadiyen istenen vergiler, feodal düzeni yıkıcı vergi ve yargılama usulleri, hukuka uygun olmayan davranışlar şehirli halkın tepkisine neden olmuştur⁵⁰. Öte yandan Kral John’un Papaya karşı tavırları nedeniyle kilise de kendisine düşman hale gelerek Kral aforoz edilmiş ve böylece süreç feodal baronların ayaklanma çıkarmasıyla sonuçlanmıştır⁵¹.

Kral John’un Fransa’ya karşı yapılan savaşta destek çağrısını reddeden feodal baronlar daha önce I.Henry tarafından kabul edilen 1154 tarihli fermanla tanınan hakların teyit edilmesini 6 Ocak 1215 tarihinde istemişlerdir. Bunun üzerine Kral John bir yandan baronları oyalamaya çalışmış diğer taraftan da rahiplerin seçiminde kiliseye serbesti tanıyarak kilise desteğini yanına almak istemiş ancak kilise baronlarla birlikte hareket etmiştir. Ardından ülke çapında kendisine sadakat yemini

⁴⁸ Aktan, 2019, 50.

⁴⁹ İlal, E. (1968). "Magna Carta." *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 34(1-4), 212.

⁵⁰ İlal, 1968, 212-213.

⁵¹ Mosca, G. (1948). "Magna Carta'dan 20 inci Asra Kadar İngiliz Anayasa Hareketleri."(Çev.Mukbil Özyörük). *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(1), 37.

edilmesini isteyen Kral John'un bu isteği de reddedilmekle kalmayıp baronlar tarafından Kralın tanınmadığı ilan edilmiştir. Nihayet 24 Mayıs 1215 tarihinde baronların Londra'ya kendilerini destekleyen halk eşliğinde girmesiyle Kral John Thames nehri üzerinde Magna Carta'ya mührünü basmak zorunda kalmıştır⁵².

Magna Carta bir ortaçağ fermanı olmasına rağmen taşıdığı özellikler bakımından çağının çok ötesine kadar varlığını sürdürmüştür. Bugün Magna Carta kişi hak ve hürriyetlerinin soyut bir kavram olmaktan öteye geçerek bunların hem hukuki hem siyasal bir düzen içerisinde gerçekleştirilmesini sağlayan ilk metindir. Aslına bakıldığında Magna Carta'nın şekil bakımından çağın diğer fermanlarından hiçbir farkı bulunmamaktadır. Ancak ona bu önemi veren başlıca iki husus söz konusudur. Bunlardan ilki, belirli bir sınıfı, kiliseyi baronları değil krallığın bütün halkın hak ve hürriyetlerini geniş bir şekilde ve eşit olarak tanımasıdır. İkincisi ise, ferman Kralın da bu hak ve özgürlüklerle bağlı kılınmasını teyit etmiştir. Bu anlamda ferman bütün dünyada Hukuk Devleti fikrinin tarihi önderi kabul edilmektedir⁵³. Dahası Magna Carta modern bir anayasanın unsurlarını da ihtiva etmektedir⁵⁴.

Toplamda 63 maddeden oluşan Magna Carta'da kralın dar anlamda vergilendirme yetkisine ilişkin 3 madde vardır. Bu maddeler yetkinin kral tarafından kullanılacağını düzenleyen ve genel oylama kuralı getiren 12.madde, vergilendirme yetkisi kullanılırken genel oylamanın esaslarını öngören 14.madde ve son olarak Baronlar tarafından kullanılacak vergileme yetkisine ilişkin 15.maddedir. Söz konusu maddeler İngiltereli hukukçular tarafından "temsilsiz vergilendirme olmaz" ilkesini getiren kaideler olarak kabul görmektedir⁵⁵. Maddeler şu hususları ihtiva etmektedir⁵⁶:

Madde 12: Krallığımızda, ülkemizin Genel Meclisinin izni olmadıkça zorla, askerlik hizmeti karşılığı olarak vergi ya da yardım parası alınmaz. Fiziksel varlığımızın diyet verilerek esaretten kurtarılması, en yaşlı oğlumuzun şövalyeliğe kabul töreni veya en büyük kızımızın ilk evliliği durumları bunun dışındadır. Bu üç amaç için makul bir yardım talep edilebilir. Londra kentinin yardım paraları da benzer bir biçimde ayarlanacaktır.

Madde 14: Eğer yukarıda bahsedilen o üç durumun dışında yardım parasının ya da askerlik yapmama karşılığında alınacak verginin miktarını belirlemek söz

⁵² İlal, 1968, 213.

⁵³ İlal, 1968, 210-211.

⁵⁴ Mosca, 1948, 37.

⁵⁵ İlal, 1968, 228-229.

⁵⁶ Aktan, 2019, 52.

konusu olursa, Krallığımızın Genel Meclisinin toplanması amacıyla, en az 40 gün önceden olması koşuluyla, belirli bir gün ve yerde toplanabilmeleri için, tüm başpiskoposları, piskoposları, manastır başrahiplerini, kontları ve büyük baronları mühürlü mektuplarla çağıracağız. Ayrıca, en yüksek mevkideki tüm kişileri şerifler ve görevli memurlarımız vasıtasıyla toplantı için çağıracağız. Tüm çağrı mektuplarında toplantının gerekçesini de açıklayacağız. Ve böylece başarıyla yerine getirilen bir çağrıdan sonra, söz konusu olan iş, çağrılanların tümü gelmemiş olsa bile, sadece katılanlardan oluşan meclis tarafından kararlaştırılan günde yerine getirilecektir.

Madde 15: Gelecekte kimsenin, kendi hür adamlarından, kendi kurtuluş akçesi, büyük oğlunun şövalye olması ve büyük kızının “bir kere” evlendirme masrafları dışında bir sebeple yardım toplamasına müsaade etmeyeceğiz. Bu sebeple de ancak makul bir yardım toplanabilir.

Büyük Ferman’ın 12.maddesinde genel olarak meclisin oylaması olmadan üç istisnai durum dışında vergi ya da yardım adı altında para toplanamayacağı güvence altına alınmıştır. Bu konunun önemi daha önce krala ait bir yetkinin artık meclis tarafından kullanılmasında yatmaktadır. Bir başka deyişle tek bir hükümdarın keyfi bir şekilde vergi toplamasının önüne geçilerek genel oylama usulü öngörülmüştür. Fermanın 14.maddesinde ise öngörülen mekanizmanın işleyişine ilişkin bir takım kurallar konulmuş ve vergi toplanmasına ilişkin keyfiliği önleyici usuller getirilmiştir.

Öte yandan Magna Carta sadece kralın yetkilerini sınırlayan bir belge değildir. Feodal baronlar tarafından hazırlanan bu belgede baronların kendi yetkilerini sınırlaması da dikkat çeken bir başka husustur. Nitekim yukarıda yer verilen 15.maddede baronlar, kral için geçerli olan sınırlandırmalara kendilerinin de riayet edeceklerini teyit ederek yerel düzeyde de bir denetim mekanizmasının olacağını taahhüt etmişlerdir.

Yukarıda yer verilen maddelerin dışında Magna Carta’da geniş anlamda vergilendirme yetkisine ilişkin hükümler de söz konusu olup bunlar şu şekilde sayılabilir: Çalışma yükümlülüklerinin kötüye kullanılmamasına ilişkin 16.madde, adet ya da yasaya göre mükellef kılınmadıkça hiçbir köylünün köprü yapımında çalıştırılmayacağına ilişkin 23.madde, taşınırın istimvallerinde mal sahibinin rızası olmadıkça bedelin peşin ödeneceğine ilişkin 28.madde ve yetkililerin sahibinin

rızasını almadan onlardan at, araba ya da kereste alamayacağına ilişkin 30.ve 31.maddelerdir⁵⁷.

2.3.1.2. Haklar dilekçesi (1628)

Kral I.Jack'in ölümünden sonra tahta geçen I.Charles mutlakiyetçi rejim yandaşıydı ve ülkede mutlak iktidarı hakim kılmak için Parlamentodan ödeme talep etmekteydi. Kralın isteklerinin reddedilmesiyle Parlamento birkaç kez feshedilmişse de yeni kurulan Parlamento her defasında Kralın isteklerini reddetmiştir. Bu nedenle Kral I.Charles için taviz vermek kaçınılmaz olmuş ve vergilendirme yetkisi başta olmak üzere Kralın bir takım yetkilerini sınırlayan ve Haklar Dilekçesi⁵⁸ adı verilen bir belge 7 Haziran 1628 tarihinde imzalanmıştır⁵⁹.

Daha önce de bahsedildiği üzere kralın yetkileri ilk kez 1215 tarihli Magna Carta ile sınırlandırılmaya çalışılmıştır. Haklar dilekçesi ile daha önce yapılan bu sınırlandırmalar gelenekselleştirilmeye çalışılmış, hak ve hürriyetler açısından önemli katkılar sağlanmıştır⁶⁰.

Haklar dilekçesi toplam 11 maddeden oluşmakta olup vergilendirme yetkisine ilişkin kısımları şu şekildedir⁶¹:

En yüce efendimiz kralımıza, biz ruhani ve dünyevi lordlar ve Parlamento'da bir araya gelmiş olan topluluklar, Kral I. Edward zamanında çıkarılıp yürürlüğe konulmuş bir yasayı hakirane anımsatırız. Bu İmparatorlukta, kralın ya da varislerinin, imparatorluk bünyesindeki başpiskopos, piskopos, kont, baron, şövalye ve soyluların ve diğer özgür kişilerin onayları ve rızaları alınmadan hiçbir vergi ya da yardım parası tarh edemeyeceği ya da oranlarını yükseltmeyeceği yolunda bir yasaydı, bu. Dahası Kral III. Edward'ın hükümdarlığının 25. yılında, gelecekte hiç kimsenin rızası olmadan krala ödünç para vermekle yükümlü tutulamayacağına dair bir yasa da, parlamento yetkisince onaylanıp, emir ve ilan edilmişti; ne de olsa ülkenin özgürlüğüyle bağdaşmayan, uygunsuz bir şeydi bu. İmparatorluğun diğer yasalarıyla da, hiç kimsenin Benevolence1 diye adlandırılan ya da başka türlü herhangi bir yasadışı vergi altına sokulamayacağı kararlaştırılmıştır. Bu yukarda sözünü ettiklerimizin dışında, imparatorluğun diğer olumlu bazı yasa ve nizamnameleriyle de, uyruklarınız parlamentonun toplu kararı olmadıkça,

⁵⁷Akşin, S. (1994). "Sened-i İttifak İle Manga Carta'nın Karşılaştırılması." *Tarih Araştırmaları Dergisi*, 16(27), 119-120

⁵⁸ Metnin tamamı için bkz. Musulin, J. (1983). *Hürriyet Bildirgeleri-Magna Charta'dan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne*. (Çev.Necmi Zeka). İstanbul: Belge Yayınları, 42-46.

⁵⁹ Arsel, İ. (1964). *Anayasa Hukuku (Demokrasi)*. Ankara: Doğu Matbaası, 100.

⁶⁰ Aktan, 2019, 55.

⁶¹ Musulin, 1983, 42-46.

hiçbir bağ, vergi ya da yardım parası ödemeye zorlanamayacakları hakkını elde etmişlerdi.

Buna karşın son zamanlarda, bazı kontluklardaki çeşitli memurlara çeşitli buyruklar ve bu buyrukların icra talimatnameleri ulaşmıştır. Bunun üzerine çeşitli alanlarda bir araya toplanan uyruklarınıza, Majestelerinize belli bir miktar parayı ödünç vermeleri çağrısında bulunulmuştur. İçlerinden bazılarının karşı çıkmaları üzerine, hemen hiç vakit kaybetmeden bu imparatorluğun yasalarının ve nizamnamelerinin asla izin vermeyeceği bir yemin etmeye zorlanmışlardır. Ayrıca gizli bir meclisin önüne çıkmaya, orada hesap vermeye ve bunu taahhüt etmeye cebredilmişlerdir. Bazıları da başka yerlerde bu yüzden zindana atılmışlar, sürülmüşler, çeşitli yollardan tedirgin ve rahatsız edilmişlerdir. Çeşitli kontluklarda, imparatorluğun özgür geleneklerine ve yasalarına aykırı olarak daha başka pek çok ödeme uyruklarınızdan talep edilmiş ve sırtlarına yükletilmiştir.

Bu yüzden gelecekte Parlamentonun genel onayı olmadıkça, hiç kimsenin ödünç para, bağış, vergi, herhangi bir armağan vermeye ya da buna benzer bir ödemede bulunmaya zorlanmasını ve bunun için, böyle bir ödemede bulunmayı reddetti diye, kimsenin sorguya çekilmemesini, yemin etmeye cebredilmemesini, hücreye kapatılmamasını, tutuklanmamasını ya da başka bir biçimde eziyet çektirilmemesini ve rahatsız edilmemesini, yüce Majestelerinizden rica ediyoruz. Hiçbir özgür kişi, bu değindiğimiz durumlardan hiçbirinde yasaklanmamalı ve gözaltına alınmamalıdır.

Vergilendirme yetkisi ile ilgili olarak 1628 tarihli Haklar Dilekçesinin etkisini daha da somut bir şekilde ifade edecek olursak, Kral Parlamentonun izni olmadan vergi tarh edemeyecek, borçlanma yapamayacak hatta hibe ve yardım dahi kabul edemeyecektir. Ayrıca Parlamento tarafından tarh edilmesine izin verilmemiş bir vergi borcundan dolayı kimse takibatla karşılaşmayacaktır⁶². Böylelikle özgür kişilerin hem mal hem de can güvenliği kral karşısında korunmuş ve parlamento vergilendirmede kullanacağı onaylama yetkisinden dolayı yasama yetkisine adeta ortak olmuştur. Öte yandan, kralın parlamento tarafından onaylanmayan vergileri ödemeyenlere karşı hiçbir yaptırım gücü olmaması da kralların kanuni olmayan hareketlerine tepki olarak gösterilecek mücadelelerin meşruiyeti açısından son derece önem arz eder⁶³.

2.3.1.3. Haklar bildirisi (1689)

Kral II.Charles'in 1685 yılında ölümünden sonra yerine kardeşi II.James tahta geçti ve İngiltere'de Katolikliği canlandırmak için bir takım uygulamalarda bulundu. Ancak halkın Protestan olması nedeniyle halkın, aristokratların ve ruhban sınıfının

⁶² Mosca, 1948, 45.

⁶³ Aktan, 2019, 57.

tepkisiyle karşılaştı. Ardından Parlamentonun baskıları sonucunda 1688 yılında Kral II.James Fransa'ya kaçmak zorunda kaldı ve Protestan olan Kralın kızı Mary ve eşi Prens William taç giydiler. Bu durum ise Parlamento tarafından fırsat olarak görüldü ve 1689 yılında Kralın saltanatında hangi şartlar dâhilinde hareket etmesi gerektiğini belirten Haklar Bildirisini(Bill of Rights) Kral ve Kraliçeye imzalattılar⁶⁴.

Bu bildiri ile parlamentonun izni olmadan hiçbir yasanın kral tarafından ilga edilemeyeceği, hiçbir ferde yasalara aykırı davranma ayrıcalığı verilemeyeceği düzenlenmekteydi⁶⁵. Böylece kral keyfi davranmaktan tamamen alıkonulmuş ve yasalarla sıkı sıkıya bağlı kılınmıştır.

Haklar Bildirisinin en dikkat çekici ve onu önemli kılan özelliği, İngiliz Parlamentosunun mutlak üstünlüğünün tanınmasında yatar. 1628 tarihli belge ile yasama yetkisine ortak olan Parlamento artık yasama yetkisine tamamen hâkim olmuş, kralın sadece yasaları yürürlüğe koymakla sınırlı yetkisi kalmıştır. Böylelikle iktidarın en önemli yetkilerinden olan vergilendirme yetkisi de artık yalnızca Parlamentodadır ve bu bildiriden sonra İngiliz siyasi rejiminde kralların vergilendirmeye ilişkin yetkilerini kötüye kullandıklarına rastlanılmamıştır⁶⁶.

2.3.2. Almanya'daki Gelişmeler

Almanya'da vergilendirme yetkisinin tarihi gelişimine bakıldığında öncelikle feodal düzenin burada diğer ülkelere kıyasla çok daha uzun sürmesinin önemli etkisinin olduğu göze çarpmaktadır. Çünkü derebeylik sisteminin etkisiyle merkezi idarenin gücü sınırlıydı ve sadece feodal beyler köylüler üzerinde vergilendirme yetkisini kullanıyorlardı. Ancak belirtmek gerekir ki kullanılan bu yetki vergi salmak şeklinde değil köylülerin sahip olduğu mülk gelirleri üzerinde kendisini göstermekteydi⁶⁷.

Zaman içerisinde prenslerin feodal beyler üzerinde egemenlik elde etmesiyle merkezi idarenin vergilendirme yetkisini kullandığı görülmektedir. Ancak bu dönemde Almanya'da prenslerin vergilendirme yetkisini kullanabilmesi derebeyler ve din adamlarından oluşan bir meclisin onayına bağlıydı⁶⁸.

⁶⁴ Arsel, 1964,104.

⁶⁵ Mosca, 1948, 52.

⁶⁶ Aktan, 2019, 62.

⁶⁷ Çağan, 1982, 26.

⁶⁸ Çağan, 1982, 26.

19. yüzyılda sayısız hak ve hürriyetin tesis edilmesi, vatandaşlık ideolojisi, iktisadi ayrıcalıkların kaldırılması ve köylünün özgürlüğüne kavuşması 1789 yılına kadar ki dönemlerde uygulanan vergi sisteminden farklı bir vergi sistemi gerektiriyordu. Bu durum vatandaşları iktidarın keyfiyetine karşı daha çok koruyan aynı vergi sistemine zemin hazırladı. Alman Eyaletleri geliri vergilendirmek yerine gayrimenkulün iktisadi kıymetini vergilendirmeyi tercih ettiler⁶⁹.

1871 yılında Alman İmparatorluğunun kurulmasından sonra gümrük vergileri ve tüketim vergileri sistemi uygulamaya konuldu ve mahiyetleri itibariyle federal devletin vergilendirme yetkisi kapsamına dâhil edildi. Almanya'nın 1. Dünya Savaşında yenilmesi şahsi vergilere giderek artan oranda başvurulmasını gerekli kıldı ve gelir vergisi sistemi imparatorluk bünyesinde yenilendi. Bununla beraber bütün büyük gelir kalemleri merkezileştirilerek İmparatorluğa ait hale getirildi ve böylece eyaletler kudretli merkezi idarenin bir parçası haline geldi⁷⁰.

İngiltere'de 1215 yılında başlayan vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması süreci Almanya'da etkisini biraz daha geç göstermiş olsa da bu durumda feodal düzenin daha uzun süre hâkim olması etkilidir. Uzun yıllar boyunca vergilendirme yetkisi derebeyler tarafından köylü halk üzerinde kullanılmış olmasına rağmen onların keyfi davranışlarını engelleyici anayasal belge niteliğinde belgelere Almanya'da rastlanılmamaktadır. Bunun nedenine ilişkin feodal beylerin gelirlerini daha çok mülk gelirlerinden elde edilen gelirler üzerinden sağlaması, şahsi vergilere geç bir dönemde geçilmiş olması şeklinde bir yorum yapılabilir. Öte yandan vergilendirme yetkisinin prensler tarafından kullanılmaya başlamasıyla daha yeni yeni merkezleşme izlerinin görüldüğü dönemde dahi vergi salınmasının meclisin onayına bağlı kılınması iktidarın keyfi davranışına bir önlem olmuştur.

2.3.3. Fransa'daki Gelişmeler

Fransa ile ilgili hak ve özgürlük kavramlarının dâhil olduğu hemen hemen her olguda Fransız İhtilalinin etkilerinin görülmesi kaçınılmazdır. Bu nedenle vergilendirme yetkisi gibi vatandaşların haklarını doğrudan etkileyen ve Fransız İhtilalinin sebeplerinden görülen bir konuyu İhtilal öncesi ve sonrası olarak incelemenin daha uygun olacağı kanısındayız.

⁶⁹ Schmolders, G. (1976) .*Genel Vergi Teorisi*. İstanbul: Fakülteler Matbaası, 113.

⁷⁰ Schmolders, 1976, 117-118.

2.3.3.1. Fransız ihtilali öncesi Fransa’da vergilendirme yetkisi

Öncelikle genel olarak ihtilal öncesi Fransız toplum yapısının çerçevesini çizmek gerekmektedir. Eski Fransız hukuk sistemine göre toplum 3 sınıfa ayrılmıştı; ruhban, soylu ve 3.sınıf. Bu sınıfların sayısal oranları tam olarak bilinmese de tahmini olarak toplam nüfusun 23.000.000 olduğu düşünülmektedir. Bu sayının içinde 400.000 soylu ve 100.000’i geçmeyecek miktarda rahip, keşiş ve rahibe olduğu; geri kalanın ise 3. sınıf diye tabir edilen sıradan halktan oluştuğu bilinmektedir⁷¹. Ancak bu grupların hiçbiri refah ve gelir bağlamında homojen değildiler⁷².

18.yüzyıl Fransız toplumu asilzadeler, din adamları ve aydınlar belirgin olmak üzere çok farklı sosyal sınıflardan oluşmaktaydı. Asilzade sınıf soydan gelme ve sonradan para ya da rütbe ile elde edilen asilzadeler şeklinde ayrılmıştı. Öte yandan kilise ile toplumun farklı kesimleri arasında ciddi görüş farklılıkları söz konusuydu. Bunun yanında aydın sınıfını temsil eden yazarlara karşı ciddi bir ilgi söz konusuydu. Ruhban sınıfı için de bu durum geçerliydi. Yüklü malvarlıklarına sahip olmalarının yanı sıra krallığın en nüfuslu zümresiydiler. Halk açısından bakıldığında ise toplum genel olarak fakir bir yaşam çerçevesinde hayatını devam ettirmekteydi⁷³. Bu nedenle tarihsel süreçte Fransa’da çok fazla vergi isyanına rastlanmaktadır⁷⁴.

Fransız ihtilaline kadar üç ana kaynak vatandaşlar üzerinde değişen miktarlarda vergilendirme yetkisine sahipti. Bunlar; kral, kilise ve derebeyidir. Vatandaşlar üzerine ilk uygulanan doğrudan vergiler “*the taille, the capitation, the vingtieme*” şeklinde ifade edilen vergilerdi⁷⁵. *The taille* ortaçağda uygulanmaya başlamış ve devrim zamanındaki doğrudan vergi gelirlerinin %45’ini teşkil etmekteydi⁷⁶. Bu vergiden soylular muaf olup, ruhban sınıfı ise yardımlar vasıtasıyla muafiyet satın almışlardı. 1600’lü yılların sonlarına doğru kıtlık nedeniyle vergi gelirlerinde azalma

⁷¹ Lefebvre, G. (1976). *The Coming of the French Revolution*. New Jersey: Princeton University Press, 7.

⁷² Chanel, G. (2015). “Taxation As a Cause of the French Revolution: Setting the Record Straight.” *Studia Historica Gedanensia*, 2015(2015), 66.

⁷³ Karaman, M.A. (2018). "Fransız İhtilali'nin Osmanlı İmparatorluğu'na Etkileri." *Süleyman Demirel Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi* (44), 63-64.

⁷⁴ Bu konuda detaylı bilgi için bkz. Ağdemir, Z. (2017). XVI. Yüzyıl Fransa’ında Vergiler ve Vergi İsyamları. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(2), 141-157.

⁷⁵ Chanel, 2015, 68.

⁷⁶ Kwass, M. (2000). *Privilege and the Politics of Taxation in Eighteenth-Century France: Liberté. Égalité, Fiscalité*. Cambridge University Press, 68.

olmaya başladığında monarşi “kelle vergisini(*the capitation*)” uygulamaya koydu. Bu vergi tüm üç sınıfa da uygulanan ilk kraliyet vergisi olması nedeniyle önem arz eder⁷⁷. Ancak verginin uygulamaya konmasından hemen sonra kilise vergi yerine yıllık bir ödeme yapmak için uzlaştı ve ardından diğerleri de birtakım imtiyazlar arayışına girdi. Krallık yönetimi, toptan bir ödeme şeklinin benimsenmesinin daha kolay olması nedeniyle bu yöntemi uygun buldu. Bunun sonucunda kelle vergisi herkes için eşit uygulanan bir gelir vergisi şekline doğru evrildi⁷⁸.

2.3.3.2. Fransız İhtilali sonrası vergilendirme yetkisi

Özgürlüğün haksız vergilemeyle mücadeleye sıkı sıkıya bağlı olduğu iyi bilinen bir gerçektir. İngiltere'nin anayasal tarihi büyük ölçüde halkın hazinede kontrol sahibi olmak istemesi; Amerikan devrimi vergilendirme yetkisinin kullanılmasına halkın müdahale etmek istemesi; Fransız devrimi öncelikle eski rejimin mali suiistimalleri nedenleriyle ortaya çıktı⁷⁹. Diğer yandan kölelikten feodalizme, feodalizmden kapitalizme ve kapitalizmden sosyalizme geçiş hareketleri de toplumsal devrimlere örnektir. İngiliz İç Savaşı ve Fransız, Amerikan devrimleri gösteriyor ki, bu tür toplumsal devrimler aşağıdan yukarıya doğru bir hareket gerektirmektedir. Söz konusu gruplar sömürülen sınıflardır. Bu sınıflar demokrasi ve ekonomik eşitlik talepleriyle devrimlere zemin hazırladılar⁸⁰.

Fransız İhtilali bir burjuva girişimidir ve burjuvazinin temel istekleri; düzenli bir mali idare, eşit vergilendirme sistemi, İngiltere parlamentosu gibi eşit haklar, ticaret ve sanatta serbestlik gibi imtiyazlar kazanma yönündedir⁸¹. Bu devrimle halk ve burjuvazi toplumda ayrıcalıklı konumda olan soylulara ve ruhban sınıfına karşı girdiği mücadeleyi kazanmış ve tüm dünya için önem arz eden İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi 1789 yılında Ulusal Meclis tarafından imzalanmıştır.

⁷⁷ Chanel, 2015, 68.

⁷⁸ Morrisson, C., Snyder, W (2000). “The Income Inequality of France in Historical Perspective”, *European Review of Economic History*. (4), 62.

⁷⁹ Seligman, E. R. A. (1921). *The Single Tax in Essays in Taxation*. The Macmillan Company, 78.

⁸⁰ Passant, J. (2016) “Historical Note: The History of Taxation is Written in Letters of Blood and Fire.” *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 10(2), 99.

⁸¹ Karaman, 2018, 64-65.

İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisinin doğrudan vergiye ilişkin olan 13. ve 14. maddeleri şu şekildedir⁸²;

Madde 13 :Kamu gücünün devamını sağlamak ve idarenin masraflarını karşılamak için herkesin bir vergi vermesi kaçınılmazdır. Vergi tüm yurttaşlar arasından olanakları oranında eşit olarak dağıtılır.

Madde 14 :Tüm yurttaşların bizzat ya da temsilcileri aracılığı ile verginin gerekliliğini belirlemeye, vergilemeyi serbestçe kabul etmeye, vergi gelirlerinin kullanılmasını gözlemeye ve verginin miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve süresini belirlemeye hakkı vardır.

Görüldüğü üzere Bildiri ile verginin devletin kamu hizmetlerini gerçekleştirmek için yapmak zorunda olduğu masrafların finansmanı için arz ettiği önem ikrar edilmiş ve vatandaşların vergi ödemek zorunda olduğunun tabii olduğu vurgulanmıştır. Ancak verginin toplanması hususu vatandaşlardan mali güçleri oranında eşit olarak alınması koşutuna bağlanmaktadır. Böylece devlete kamu giderlerinin finansmanı için vergi toplama yetkisi verilmesini öngören vergilemenin klasik amacı vurgulanmaktadır⁸³. Öte yandan 14.madde ile verginin konusu, matrahı, mükellef ve oranlarıyla tahsil biçimlerinin tespiti ve yeniden tasdiki, gelirlerin hangi kamu hizmetlerine ne miktarda özgüleneceğinin tespiti ve nihayet devlet harcama ve gelirlerinin denetim hakkı, açık ve kesin bir şekilde millet temsilcilerine geçmiştir⁸⁴.

2.3.4. Amerika Birleşik Devletlerindeki Gelişmeler

1608 yılında İngiltere'den gelen 100 kişilik bir grubun Virginia bölgesine yerleşmesiyle başlayan Amerikan sömürge dönemi sonraları Avrupa'daki birçok ülkenin buna uyum sağlamasıyla devam etmiş ve koloni adı altında yerleşim yerleri kurulmuştur. 17.yüzyılın ortalarında ise ortak bazı tehlikeler bu kolonilerin birleşme yolunda girişimde bulunmalarına neden olmuşsa da ilk başlarda başarılı olunamamıştır. 1763 yılından sonralara gelindiğinde kolonilerin anavatan İngiltere'ye karşı tek hareket etme amacı doğrultusunda koloniler bağımsızlığını kazanmıştır⁸⁵.

⁸²

https://tr.wikipedia.org/wiki/%C4%B0nsan_ve_Yurtta%C5%9F_Haklar%C4%B1_Bildirisi, Son Erişim Tarihi: 15.02.2020.

⁸³Göker, C. (2011). "Yönlendirici Vergilendirme." *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 17(3-4), 13.

⁸⁴ Bağlı, M. S. (2012). "Teorik ve Tarihsel Açından Bütçe Hakkı." *Yasama Dergisi*, 20(1), 59.

⁸⁵ Göze, A. (1986). *Siyasal Düşünceler ve Yönetimler*. (3.Baskı) İstanbul: Beta Basım, 488.

O dönemde anavatan olarak kabul edilen İngiltere'nin kolonilerden vergi almaya kalkışması, yeni toprakların yerleşime açılmasına getirilen kısıtlamalar, sömürgelerde kağıt para basımının yasaklanması gibi girişimler kolonilerin tepkilerine yol açmış ve bağımsızlıklarını kazanmalarını sağlayan bir takım girişimlerde bulunmalarına neden olmuştur. Bu girişimlerden başlıcaları 1765 tarihli Pul Kanunu Kongresi, 1774 tarihli İlk Kıtasal Kongre ve 1776 tarihli Virginia İnsan Hakları Bildirgesidir. Bütün bu girişimlerin ortak özelliği ise “*temsilsiz vergileme olmaz*” ilkesine dayalı olmalarıdır⁸⁶.

Amerika Birleşik Devletleri'nin tarihinde vergilendirme yetkisine ilişkin dönüm noktaları olan yukarıdaki olgulara geçmeden önce koloniler döneminde uygulanan vergilendirme nasıldı sorusuna cevap vermek gerekir. Koloniler döneminde sömürge hükümeti ile bireyler arasında nadir bir ilişki söz konusudur. Koloniler 1733 tarihli Pekmez Kanunu'na göre(*Molasses Act*) vergilendirilmekteydiler. Buna göre İngiliz olmayan yabancı kolonilerden Kuzey Amerika kolonilerine ithal edilen pekmez, şeker ve romlara vergi uygulanmaktaydı. 1764 yılında bu Yasa Şeker Yasası(Sugar Act) şeklinde düzenlendi ve Amerikan bağımsızlık hareketinin bir sebebi daha ortaya çıkmış oldu⁸⁷. Kolonilerin kendi içerisindeki vergilendirme ise her bir koloniye göre farklı özellikler göstermekteydi.

2.3.4.1. Pul kanunu kongresi bildirgesi

İngiltere ile Fransa arasındaki 7 yıl savaşlarından İngiltere'nin galip gelmesi üzerine savaşın maliyeti nedeniyle İngiltere ile koloniler arasındaki ilişkilerin revize edilmesi ihtiyacı doğmuştur. Bu amaçla 1763 tarihinde çıkarılan Kraliyet Bildirisi ile yeni toprakların yerleşime açılmasına engel olacak kurallar getirildi. 1764'te çıkartılan Şeker Yasası(*Sugar Act*) ile kahve, ipek ve şarap gibi ürünler üzerinde vergiler getirilerek rom ithalatı yasaklandı. Ardından 1764 tarihli Döviz Yasası ile kâğıt para basımı yasaklandı. Dahası 1765 Konaklama Yasası ile sömürgecilere, kraliyet ordularına yiyecek ve konaklama tesis etme mükellefiyeti getirildi. Son olarak 1765 tarihli Pul Yasası çıkarıldı. Bu yasa gereği bütün resmi belgeler, gazeteler, ruhsatlar ve kontratlar için pul alımı zorunlu hale getirildi. Sömürgeciler bu yasaların hepsine karşı çıktığı ancak Pul Yasasına karşı girişilen direnç, gösterilen

⁸⁶ Aktan, 2019, 62-63.

⁸⁷ İnternet:

<http://www.taxworld.org/History/TaxHistory.htm>,
<https://www.britannica.com/event/Molasses-Act>, Son Erişim Tarihi: 18.02.2020.

muhalefetin en önemlisiydi. Sayısı her geçen gün artan sömürgecilerin nazarında temel problem, kendilerinin dâhil olamadıkları ve uzak bir yasama meclisi tarafından vergilendirilmeye tabi tutulmak oldu. Nihayet 19 Ekim 1765 tarihinde 9 koloniden toplam 27 delege, Pul Yasası'nın geri çekilmesi saikiyle kuvvet birliği yapmak üzere New York'ta bir araya gelerek her sömürgecinin bizatihi kendi vergi uygulamalarını yürütme hakkı olması gerektiğini savunan öneriler hazırladı⁸⁸.

Koloni halkının Pul Yasası'na karşı çıkmasının altında 1215 tarihli Magna Carta ile başlayan anayasal bildiri ve belgelerin ortaya koyduğu temsilsiz vergileme olmaz ilkesi yatmaktadır. Koloni halkları İngiliz Parlamentosunda temsil edilmediklerinden doğal olarak kendilerini vergilendirmeye ilişkin yasama sürecinde söz sahibi olarak görmemişlerdir⁸⁹.

Pul Kanunu Kongresi Bildirisi 13 maddeden oluşmakta olup direkt olarak vergilendirme yetkisine ilişkin 4 madde içermektedir. Buna göre Bildirinin 3.maddesi ile, İngiliz geleneğinden bahsedilerek kişilerin kendi ya da temsilcilerinin rızasına dayanmaksızın vergi alınamayacağına İngilizlerin en önemli özgürlük alanı olduğu belirtilmiştir. Ardından 5.maddede, yasa ile öngörülmedikçe hiçbir verginin alınamayacağı vurgulanarak verginin yasallığı ilkesinin önemini altı çizilmiştir. Son olarak Bildirinin 8.ve 9.maddeleri ile vergilendirmeye ilişkin yapılan son uygulamaların kolonilerin hak ve özgürlüğünü kısıtladığı ve mali yönden sıkıntılara neden olduğu ve konulan vergilerin ödenemeyeceği ifade edilmektedir⁹⁰.

Kolonilerin güçlü ve baskın direnişi neticesinde İngiliz Parlamentosu Pul Kanunu uygulamasına son vermek zorunda kalmış ancak bu sefer "Declaratory Act" adı verilen bir yasa yayınlamak kolonilerde uygulanacak yasaları yapma konusunda mutlak egemenliğin kendisinde olduğunu bildirerek, kolonilerden vergi alma konusunda her halde ve istisnasız kendini yetkili gördüğünü vurgulamak istemiştir⁹¹.

⁸⁸İnternet: https://photos.state.gov/libraries/turkey/231771/PDFs/abd_kisa_tarih.pdf, Son Erişim Tarihi: 18.02.2020

⁸⁹ Aktan, 2019, 64.

⁹⁰ Aktan, Ç. C., Vural, İ. Y. (2004). *Özgürlük Bildirgeleri*. Konya: Çizgi Yayınları, 75-76.

⁹¹ Akbay, M. (1950). "Amerika Birleşik Devletleri'nin Anayasa Tarihi." *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(1), 28.

2.3.4.2. İlk kıtasal kongre bildirgesi

Amerikan devrimi öncesinde koloniler üzerindeki vergilendirme görece hafifti ve eğitim, yol gibi kamu harcamaları sınırlı bir düzeyde sağlanmaktaydı. 1763 yılında 7 yıl savaşlarının sona ermesinden sonra Amerikan kolonileri üzerindeki vergilendirme arttı. Artan bu vergilendirme İngilizler ve Amerikalılar arasındaki devrimsel mücadelenin merkez noktasını oluşturdu⁹².

Kraliyet tarafından yapılan ve yukarıda kronolojik olarak verilen düzenlemelere karşı koloni halkının tepkileri her geçen gün sertleşti. 1773 yılında kolonilerin tükettiği çayın vergilendirilmesine ilişkin bir kanunun yürürlüğe girmesi fiili mücadelenin başlangıç noktasını oluşturdu. Bu durum da Boston Çay Partisi İsyanı'na⁹³ yol açtı⁹⁴. Bu gelişme sonrasında İngiliz hükümetinin kolonileri cezalandırıcı bir takım girişimlerde bulunması üzerine koloniler toplanan İlk Kıtasal Kongre'ye kendilerini temsil ettirmek suretiyle katılarak Kraliyete gelişmelerden duyulan endişelerini içeren bildiri göndermişlerdir⁹⁵.

Bildirgenin içeriği incelendiğinde aslında Pul Kanunu Kongresi Bildirgesine benzer şekilde kolonilerin siyasi temsilinin öneminin bir kez daha vurgulandığı görülmektedir. Koloniler vergileme konusuna ilişkin yasama sürecinde kendilerinin söz hakkı sahibi olmasını vurgulayarak kendi egemenliklerini ihlal edici nitelikte olan düzenlemelerin yürürlüğüne son verilmesini talep etmişler ve "*temsilsiz vergileme olmaz*" ilkesinin uygulanmasını arzu etmişlerdir.

2.3.4.3. Virginia haklar bildirgesi

İlk Kıtasal Kongre neticesinde İngiliz hükümetinin tepkisiyle karşılaşan koloniler artık iyiden iyiye İngiltere'ye karşı birleşmenin zorunluluğuna ikna olmuş durumdaydılar. Bu nedenle Philadelphia'da ikinci bir kıtasal kongre gerçekleştirerek kolonilerin bağımsız birer devlet olma haklarının olduğunu ve her devletin kendi anayasasını hazırlaması yönünde tebliğlerde bulundular. Başlangıçta Kongre'nin toplanış amacı maruz kalınan zararların telafisi için çözüm bulma arayışı olsa da

⁹² Elliott, B. W. (2004). *Federal Taxation in America: A Short History*. (2.Baskı), Woodrow Wilson Center Press, Cambridge University Press, 14.

⁹³ İsyanın bu şekilde ifade edilmesinin nedeni, Kolonilerin Britanya'dan gelen ve yüksek vergiye sahip olan tonlarca çayı Boston Limanı'nda denize dökmeleridir. Detaylı bilgi için bkz. Aktan, 2019, 65.

⁹⁴ Göze, 1986, 493.

⁹⁵ *Devrimler ve Karşı Devrimler Tarihi Ansiklopedisi*, 33. Fasikül, Ankara: Gelişim Yayınları, 789.

yaşanan hadiseler milli bir hükümet gibi hareket etmeye kendilerini zorunlu kıldı. Kurulan bir komisyon tarafından 4 Temmuz 1776 tarihinde Bağımsızlık Bildirgesi yayınlandı⁹⁶.

İkinci Kıtasal Kongre'de yapılan çağrılara cevap gecikmedi ve Virginia kolonisi bu alanda en önde yer aldı. Böylece Virginia 12 Haziran 1776 tarihinde hazırladığı anayasa ile ilk bağımsız devlet halini aldı. Genel olarak temel hak ve özgürlüklere ilişkin olarak hazırlanan bu anayasanın başlangıç kısmında Virginia Haklar Bildirgesi olarak tarihte yer edinmiş bir kısım bulunmaktadır. Bu kısmın vergileme yetkisine ilişkin maddesinin önemi vergi hukuku için oldukça büyüktür. Anılan 16. madde şu şekildedir⁹⁷:

Meclislerde halkın temsilcisi olarak çalışılacak kişilerin seçimi serbesttir; topluma bağlılık ve sürekli genel ilgi beslediğine dair yeterli delili alan herkesin oy hakkı vardır; kamu yararı için, kendinin ya da seçtiği temsilcilerin rızası olmadan, kimse ne vergi ödemeye zorlanabilir, ne de mülkü elinden alınabilir; aynı biçimde kimse, kamu yararını göz önünde bulundurarak kabul etmediği yasalara uymakla yükümlü değildir.

Söz konusu maddede esas itibariyle diğer bildirgelerde olduğu gibi temsilsiz vergileme yapılamayacağı vurgulanmakla beraber verginin ancak kişilerin kendilerinin ya da seçmiş olduğu temsilcilerinin rızasıyla alınabileceği, aksi takdirde herhangi bir cebri işlemle kişilerin malvarlığına müdahale edilemeyeceği açıkça belirtilerek vergilemede mükellefin temsiline dayalı yasallık ilkesi vurgulanmıştır. Buradan anlaşılmaktadır ki vergi ödemekle yükümlü kılınan kişi ya da kişiler eğer yasama meclisi seçiminde oy haklarını kullanarak temsil ediliyorlarsa salınan vergilere rıza gösterecekler aksi takdirde temsil edilmedikleri bir yasama meclisinde kendilerini vergi ödemekle zorunlu kılan yasalara karşı çıkacaklardır.

Öte yandan anılan maddede vergileme yetkisinin ancak "kamu yararı" için kullanılabilmesi hüküm altına alınmıştır. Bugün dahi içeriğini doldurması muğlak olan kamu yararı kavramına burada kısaca yer vermenin maddede geçen kamu yararı gereği vergilemeden ne anlaşılması gerektiği hususuna açıklık getireceği düşünülmektedir.

Çok işlevli bir kavram olan kamu yararı kamusal işlerde hukuka uygun hareket edilip edilmediğini tespit etmeye yarar. Diğer yandan temel hak ve özgürlükler için

⁹⁶ Akbay, 1950, 30-31.

⁹⁷ Musulin, 1983, 76-77.

bir sınırlandırma nedeni olup devletin yüklendiği faaliyetlerin kamu faaliyeti niteliğine bürünmesini sağlar. 1789 Fransız İhtilalinden sonra yerleşen anlayışa göre "yasa, kamu yararadır." Buna göre yasama erki tarafından çıkartılan her kanun kamu yararına uygundur ve yasaya uygunluk kamu yararına uygunlukla eşdeğerdir⁹⁸.

Türk Anayasa Mahkemesine göre kamu yararı "kişinin ve toplumun huzur ve refahını sağlamak" anlamına gelir⁹⁹. Bir başka kararında ise Yüksek Mahkeme, kamu yararını kamu hizmeti ile aynı nitelikte görmüştür¹⁰⁰. Buna göre kamu yararının vergilemede bir amaç unsuru olarak aranmasından kastedilen husus; devletin bireylerin huzur, refah, güvenlik gibi toplumsal yaşamın gerektirdiği zorunlu ihtiyaçlarını sağlamak şartıyla görmüş olduğu kamu hizmetini finanse etmek amacıyla kullanmış olduğu vergilendirme yetkisidir.

Kamu yararı yukarıda ifade edildiği gibi yalnızca hukuki açıdan incelenecek bir husus değildir. Kamu yararının bir de iktisadi perspektifi söz konusudur. Bu açıdan bakıldığında kamu yararının iktisadi yönünün toplum refahındaki değişiklikler ile ölçüldüğü söylenebilir. Sosyal refah seviyesinin düştüğü durumlarda kamu yararının sağlanamadığı, refah seviyesinin yükseldiği durumlarda ise kamu yararının sağlandığı görülmektedir¹⁰¹.

2.3.5. Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisine İlişkin Gelişmeler

Türk hukuku farklı dönemlerde çeşitli bileşenlerin etkisiyle şekillenmiştir. Tarih ile hukuk arasındaki sıkı bağdan ötürü Türk hukuk tarihi de Türk Tarihi gibi İslamiyet'ten önce ve İslamiyet'ten sonra olmak üzere ikiye ayrılabilir. Çünkü İslamiyet'in kabulünün Türkler için yeni bir hukuki düzen ortaya çıkardığı açıktır¹⁰².

İslamiyet'in kabulünden önce Türkler çok farklı yerlerde yaşamış, devletler kurmuş ve bir takım hukuk düzeni ve anlayışı benimsemişlerdir. Örneğin; Hun Devleti'nin hukuk düzeni ilahi bir nitelik taşıırken, Göktürk Yazıtlarında hukuki

⁹⁸ Akıllıoğlu, T. (1988). "Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler." *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 9(1-3), 11-12.

⁹⁹ Anayasa Mahkemesi, T: 05.04.1977, E.1977/1, K.1977/20 sayılı kararı (RG. 5.12.1977-16130)

¹⁰⁰ Anayasa Mahkemesi, T: 02.06.1964, E.1964/13, K.1964/43 sayılı kararı (RG. 16.07.1964-11755)

¹⁰¹ Bahçe, A. B., Gümüş, Ö. (2017). "Vergi Planlaması Temelinde Kamu Yararı: Kurumlar Vergisi Üzerine Teorik Bir Yaklaşım." *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24(1), 9.

¹⁰² Cin, H. (1984). "Türk Tarihi ve Hukuk." *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2(2), 5-6.

konularda önemli bilgiler bulunmaktadır. Öte yandan Uygurların sosyal, kültürel ve hukuki hayatlarında ileri bir anlayışı benimsedikleri gözlemlenmektedir¹⁰³.

Hunlar, Uygurlar ve Göktürkler gibi İslamiyet öncesi Türk toplulukları ekonomilerini iki temele dayandırmışlardır. Bunlardan ilki, kendi içerisinde yeterlilik anlayışına dayalı aile ekonomisi iken diğeri devlet ekonomisidir. Devlet ekonomisi, topluluklarının askeri alanlarda sahip olduğu güç esasına dayanmakla birlikte aile ekonomilerinden aktarılan kaynak ve vasıtalar bu ekonomi için oldukça önemlidir¹⁰⁴.

Eski dönem Türk toplumlarında iktisadi hayat bozkır kültürü çerçevesinde gelişmiştir. Bu kültürün esasını ise hayvancılık, tarım, ticaret ve el sanatları oluşturmaktaydı¹⁰⁵. Dünyadaki en geniş imparatorluklara sahip olan Türkler savaş sanaayinde oldukça önde olmuşlardır. Türklere bu üstünlüğü sağlamış olan malzeme ise demir idi. Türklerin başlıca mesleklerinin madencilik ve demircilik olması kaliteli kılıç, mızrak ve kalkan gibi harp ürünleri üretilmesini sağlıyordu¹⁰⁶. Öte yandan eski Türklerin komşu milletlerle ciddi ölçüde ticari ilişki içerisinde olmaları pazara dayalı bir üretim yapıldığının da bir göstergesiydi¹⁰⁷.

Türk devletlerinin mali yapısı, ordu teşkilatı düzenlemesinden sonra ikinci önem arz eden husustu¹⁰⁸. Mali teşkilat içerisinde vergiler önemli yer tutmakta, alışverişten binilen ata kadar çok çeşitli vergi konuları bulunmaktaydı¹⁰⁹. Türk topluluklarının yenilgiye uğrattığı devletlerden elde ettikleri altın ve madeni para ya da eşya şeklinde alınan vergiler, ticari güzergâhların kullanımından toplanan vergiler ve halktan hayvancılık yapılan yerlerden elde edilen vergiler esas gelir kaynaklarını teşkil etmekteydi¹¹⁰.

Türklerde her bir boyun kendine ait sınırlarının olması ve hayvanların da özel bir şekilde damgalanmasından kaynaklı oluşan sosyal tabakalaşma vergilerin

¹⁰³ Cin, 1984, 6.

¹⁰⁴ Ahmetbeyoğlu, A. (2014). *Sorularla Eski Türk Tarihi*. İstanbul: Yeditepe Yayınevi, 324.

¹⁰⁵ İlgen, A. (1999). "İslamlık Öncesi Türk Toplumlarında İktisadi ve İctimai Yapı." *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (2), 103-104.

¹⁰⁶ Kafesoğlu, İ. (1997). *Türk Milli Kültürü*. İstanbul: Ötüken Yayınları, 320-321.

¹⁰⁷ İlgen, 1999, 107.

¹⁰⁸ İlgen, 1999, 104.

¹⁰⁹ Ögel, B. (1979). *Türk Kültürünün Gelişme Çağları*. (2.Baskı). Ankara: Kömen Yayın Dağıtım, 263.

¹¹⁰ Kafesoğlu, 1997, 328.

tahsilatının kolaylaşmasına hizmet etmiştir¹¹¹. Öte yandan vergilerin tahsili ile görevlendirilmiş “Tudun” adı verilen memurlar görev yapmaktaydı¹¹².

İslamiyet öncesi Türklerde, Batıda geçerli olan iktidar sahipleri ile devletin aynı olduğu anlayışı geçerli değildir. Türklerde iktidar sahiplerinin kişiliği ile devlet farklı kavramlar olarak algılanmıştır. Devlet, toplumun adeta beyni konumundadır ve egemenlik Tanrı tarafından devleti temsil etme yetisini haiz hanedanlığa verilmiştir¹¹³.

Tarihi kayıtlardan anlaşıldığına göre eski Türklerde egemenlik, Gök Tanrı tarafından verilen kut anlayışına dayalıdır. Kut anlayışı Kutadgu Bilig’e göre şu şekilde ifade edilebilir¹¹⁴: “*Kutun doğası hizmettir ve fazilet ile ihsandan doğar...Herşey kutun eli altındadır ve hükümdarlığa giden yol ondan geçer...Hükümdarlık makamına kendi gücün ile gelmedin, onu sana Tanrı verdi...*” Ancak hanedana verilen "kut" iktidarın meşruluğunu sağlasa da hükümdara mutlak bir keyfiyet tanımaz¹¹⁵.

Eski Türklerde egemenlik anlayışı Töreyle bağlı olup hükümdar da dahil herkes buna uymak zorundadır. Törenin hükümleri mutlak değişmez nitelikte değildi. Töre, daha ziyade sosyal ve hukuki normların birleşimi şeklindeydi ve çevresel imkânlarla uyum içerisinde yaşayabilmenin gerektirdiği yeniliklere kapalı olmadığı için güncelliğini sürekli korumaktaydı. Devlet yönetiminde sosyal gerçekliklere uyum sağlamanın önemini anlayan Türk hükümdarları meclislerce uygun görülme kaydıyla töreye yeni hükümler koyabiliyorlardı¹¹⁶.

Türklerin İslamiyet’i kabulünden önceki süreç ile ilgili son olarak şunu da belirtmek gerekir ki; vergi, İslamiyet öncesi Türklerde yalnızca bir gelir göstergesi değildi. Doğru ve sistemli işleyen bir vergilendirme tekniği devletlerin halk üzerinde sahip olduğu nüfuzu da yansıtmaktaydı¹¹⁷. Böylece törelere bağlı olduğu sürece

¹¹¹ İlgen, 1999, 108.

¹¹² Kafesoğlu, 1997, 328.

¹¹³ Özdemir, G. (2009). “Batı’da ve Türklerde Egemenlik Kavramı.” *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (23), 4-5.

¹¹⁴ Kafesoğlu, 1997, 250.

¹¹⁵ Özdemir, 2009, 5.

¹¹⁶ Kafesoğlu, 1997, 246-247.

¹¹⁷ Demir, H. İ. (2018). “Türk Vergi Kültürüne Etkisi Açısından Türk Vergi Uygulamaları Tarihine Kısa Bir Bakış.” *Akademik Tarih ve Düşünce Dergisi*, 5(18), 80.

meşruluğunu sürdüren hükümdarlar, egemenlik ve vergilendirme yetkisinin kendisine sağladığı gücü kullanmaktaydı.

Türklerin İslamiyet'i kabulünden sonra hukuk sistemi de ciddi ölçüde değişikliğe uğramıştır. Kuran, Sünnet ve İcma İslam Hukuku'nun asli kaynakları olurken eski Türk devletlerindeki törenin yerini İslamiyet'e ilişkin kurallar almıştır¹¹⁸. Ancak her ne kadar Kur'an'daki birçok ayet yerin ve göklerin Allah'a ait yani O'nun mülkü olduğunu bildirirse de kişilerin mülkiyet hakkı İslam Hukuku tarafından tanınmıştır¹¹⁹. Mülkiyet hakkı ile sıkı bir bağ içerisinde olan vergilendirme yetkisine ilişkin olarak bu yetkinin kullanımını doğrudan etkileyen anayasal belgelere Osmanlı Devleti döneminde rastlanmaktadır.

2.3.5.1. Osmanlı Devleti'nde vergilendirme yetkisi

İslamiyet'e dayalı devlet yönetim anlayışında egemenlik Allah'a aittir. Peygamberin halefi olan devlet başkanı yönetimde tek yetkilidir ve halifeler birçok yetki ile donatılmıştır. Kuvvetler ayrılığı sisteminin söz konusu olmadığı bu yönetim şeklinde toplum kuralları dini esaslara dayanmakla birlikte Osmanlı hukuk sistemi Şer'i ve Örfi olmak üzere ikiye ayrılmış durumdaydı¹²⁰.

Vergilendirmeye ilişkin Batı'da gösterilen direnişler sonucu ortaya çıkan ve bireylerin temel hak ve özgürlükleri alanında önemli güvenceler sağlayan bildirgeler Osmanlı Devleti'nde 19.yüzyılın başlarından itibaren görülmeye başlanmıştır. Bu kapsamda Sened-i İttifak, Tanzimat Fermanı, Islahat Fermanı gibi bildirgeler incelenecektir. Bütün bu belgelerin genel olarak ortak özellikleri, yabancı devlet baskılarıyla getirilmiş ve kişilere hak ve özgürlük sağlamaktan ziyade devletin varlığını idame ettirebilmesi için gerçekleştirilmiş reform hareketleri olmalarıdır. Konumuz açısından en önemli husus ise bu bildirgeler ile devletin vergilendirme yetkisi önemli ölçüde sınırlandırılmaya çalışılmıştır¹²¹.

¹¹⁸ Fazlurrahman. (1995). *İslam'da Siyaset Düşüncesi* (Çev.: Kazım Güleçyüz). İstanbul:Pınar Yayınları, 12.

¹¹⁹ Üçok, C., Bozkurt, G., Mumcu, A. (2011). *Türk Hukuk Tarihi*. Ankara:Turhan Kitabevi, 162.

¹²⁰ Arsabük, E. "Türkiye'de Medeni Hukukun İnkişaf Safhaları.", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1(1), 11.

¹²¹ Aktan, 2019, 68

2.3.5.1.1. Sened-i ittifak

Osmanlı devletinin kuruluşunun üzerinden çok süre geçmeden büyümesi ve güç kazanması ile ülke sahası önemli ölçüde genişlemiştir. Bu nedenle devlet yönetimi teokratik ve monarşik bir görünümle yetki genişliği esasıyla idare edilmiş ve duraklama ile gerileme dönemlerine dek merkezîyet tam anlamıyla geçerli olmuştur. Ancak duraklama ve gerileme dönemlerinin başlayışıyla bu sistem zayıflamış ve eyaletlerdeki valiler merkezi idareden gelen emirleri dinlememeye başlamış, zorba ve derebeyler türemiştir. İlaveten merkezi hükümetin etkisi azaldıkça taşrada Ayan sınıfının kudretinin arttığı görülmektedir¹²².

Devletin içinde bulunduğu bu durumdan kurtulmanın reformlar yapılmasına bağlı olduğuna inanan III.Selim birtakım reform hareketlerinde bulunmuş ve bu kapsamda Avrupa'ya görevlendirme¹²³ yapmıştır¹²⁴. Buradan gelen ve dönemin diğer önde gelen isimlerden alınan layihalara dayalı olarak reform hareketlerine girişen III.Selim'in Avrupa'nın ilerleyişine ortak olmak temel amacıyla başlattığı "Nizam-i Cedit Hareketi" dönemin konjonktürü ve diğer nedenlerle demokratik bir gelişim sağlayamamıştır¹²⁵.

III.Selim'den sonra tahta geçen II.Mahmut batı kültürü ve diline hakim olmamasına rağmen reform konusunda kararlı bir hükümdardı ve taşrada merkezi otoritenin artırılması gerektiğine inanıyordu¹²⁶. Bu çerçevede ilk olarak Alemdar Mustafa Paşa öncülüğünde İstanbul'un güvenliği sağlanmıştır¹²⁷. Taşrada ise ayanlar merkezi idareye itaat etmeleri gayesiyle kendilerine bir takım güvenceler sağlayan bir belgeye imza atmak üzere davet edilmişler ancak 7 Ekim 1808 tarihli ve Sened-i İttifak adı verilen bu belgeye yalnızca dört ayan mühür basmıştır¹²⁸.

Sened-i İttifak'ın vergilendirmeye ilişkin iki hükmü söz konusudur. Belgenin üçüncü maddesi ile ayanlar vergileri padişah iradesi olmadan toplayamayacaklar ve

¹²² Özçelik, A. S. (1959). "Sened-i İttifak." *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 24(1-4), 1.

¹²³ Ebu Bekir Ratıp Efendinin Avusturya'ya gönderilmesi hakkında detaylı bilgi için bkz. Lewis, B. (1968). *The Emergence of Modern Turkey*. (2.Baskı). Oxford University Press, 56.

¹²⁴ Lewis, 1968, 56.

¹²⁵ Tanör, B.(2018). *Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri*. İstanbul: Yapı Kredi Yayınları, 38-39.

¹²⁶ Lewis, 1968, 77-78.

¹²⁷ Özçelik, 1959, 2.

¹²⁸ Tanör, 2018, 43.

toplanan vergiler doğrudan merkeze gönderilecektir¹²⁹. Yedinci maddeye göre ise, halkın aşırı vergi yükü altında kalmaması için ayanlar uyarılarak haksız vergiler ortadan kaldırılacaktı. Dahası halka haksız vergi uygulayan ayanların devlete bildirim usulü getirildi. Bu madde ile tebaanın keyfiyete karşı korunması amaçlanmış ve vergilemede adalet ile hukuk devleti ilkesine uygun adımlar atılmaya çalışılmıştır¹³⁰. Bu anlamda anayasal belge niteliğini haiz olan Sened-i İttifak Türk tarihinde ilk defa muktedirin gücünün sınırlandırılabilceği düşüncesini ortaya çıkarmıştır¹³¹.

2.3.5.1.2. Tanzimat fermanı

Osmanlı devletinde Sened-i İttifaktan sonraki en önemli belge Gülhane Hattı Hümayunu olarak da bilinen 1839 tarihli Tanzimat Fermanıdır. Sultan Abdülmecid döneminde sadrazam olan Mustafa Reşit Paşa tarafından büyük bir kitlenin önünde okunan bu ferman şeriata dayalı eski kanunları değiştirmeyi öngörmüş ve ıslahat hareketini siyasi ve hukuki olarak teminat altına almayı amaçlamıştır¹³². Ancak kimi yazarlara göre bu belge batılı devletleri susturmak amacıyla yazılmış bir belge iken, kimilerine göre ise kişi özgürlüklerini sınırlandıran kurallardan kurtulmak suretiyle bireylere özgürlük alanı yaratma hedefi güden bir fermanıdır¹³³.

Düz yazı şekline sahip olan fermandaki bütün hükümlerin temelinde eşitlik ve adalet kavramları yer almaktadır¹³⁴. Bu kapsamda padişahın yetkileri bu ilkelerle sınırlandırılmak istenmiştir. Ancak fermana padişahın bu sınırlandırmalara uymaması halinde bu durumu tespit eden ve zorlayıcı niteliğe sahip bir sisteme rastlanmamaktadır.

Tanzimat Fermanının vergilendirmeye ilişkin hükümleri incelendiğinde *"...ahalli memalikten her ferdin emlak ve kudretine göre bir vergi münasip tayin olunarak kimseden ziyade şey alınmaması..."* şeklinde vergi konulurken kişilerin

¹²⁹ Akşin, 1994, 116.

¹³⁰ Pamir, A. (2004). "Osmanlı Egemenlik Anlayışında Senedi İttifak'ın Yeri." *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 53(2), 77.

¹³¹ Gözler, K. (2010). *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*. (9.Baskı), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 11.

¹³² Aktan, 2019, 71.

¹³³ Tanör, 2018, 84.

¹³⁴ Taş, N. F. (1989). "Tanzimat'ın Getirdikleri." *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(3), 535.

ödeme güçlerinin dikkate alınacağı ve yasalarla belirlenen vergiler haricinde keyfi olarak vergi alınamayacağı düzenleme altına alındığı görülmektedir.

Öte yandan fermanda keyfiliğe yol açması nedeniyle iltizam usulü de eleştiriliyordu¹³⁵. Ayrıca kurulan Meclis-i Ahkamı Adliye ile devletin gelir ve giderlerini saptama ve denetleme görevi artık sistemli bir şekilde işleyecekti. Ancak meclis üyelerinin seçimi padişaha bırakıldığından kurulan bu meclis demokratik bir nitelik taşımamaktaydı¹³⁶. Her ne kadar durum bu olsa da belge üzerinde daha önce mutlak yetkili padişahın vergilendirme yetkisinin önemli ölçüde sınırlandırıldığı ve bu yetkinin meclise devredildiğini önemle belirtmek gerekir.

2.3.5.1.3. Islahat fermanı

19.yüzyılda Osmanlı Devleti'nin zayıflama sürecini hızlandıran en önemli nedenlerden biri ekonomik gelişmelerdir. Ekilen toprakların büyüklüğünde artış olmamasına rağmen nüfus hızla çoğalmış ve fiyatlar genel düzeyinde artış yaşanmıştır. Bu durum ise Osmanlı parasının değerinin düşmesiyle sonuçlanmıştır. Bu ve buna benzer diğer bütçe açığını arttıran sebeplerle mücadele etmek için Hazine vergileri arttırmış, bunun yükü ise köylünün omuzlarında kalmıştır¹³⁷.

19.yüzyılın ortalarına doğru gelindikçe iyiden iyiye kötüleşen Osmanlı-Rus düşmanlığı Kırım Savaşına yol açmıştır. Bu savaşta İngiltere ve Fransa'nın da desteğiyle Osmanlı galip gelmiştir¹³⁸. Fakat sonrasında Osmanlı devleti gayrimüslimler için galibiyetin bir bedeli olarak değerlendirilebilecek tavizler vermek zorunda kalmış ve 18 Şubat 1856 da Tanzimat Fermanının içerdiği hususları aynen tasdik eden ve gayrimüslimler için ek güvenceler getiren Islahat Fermanı ilan edilmiştir¹³⁹.

Islahat Fermanı'nın hükümlerine bakıldığında gayrimüslimler için can, mal güvenliği; din ve vicdan hürriyeti gibi temel hak ve özgürlükler yanında vergilemeye ilişkin tek bir hüküm görülmektedir. Buna göre; "*Vergiler devlet tarafından, eşitlik*

¹³⁵ Çağan, 1982, 35.

¹³⁶ Çağan, 1982, 35.

¹³⁷ Sander, O. (2012). *Siyasi Tarih: İlkçağlardan 1918'e*. (23.Baskı). Ankara: İmge Kitabevi, 210-211.

¹³⁸ Bülbül, G. (1989). "Islahât Fermânı'nı Hazırlayan Sebepler ve Islahât Fermânı." *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2(2), 174-175.

¹³⁹ Abadan, Y. (1957). "Osmanlı İmparatorluğunda Anayasa Sistemine Geçiş Hareketleri." *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(1), 15.

ve adalet esasına göre toplanacaktır¹⁴⁰." Böylece vergilerin devlet tarafından toplanılacağı belirtilerek iltizam uygulamasına son verilmesi öngörülmüş ve Müslümanlar ile gayrimüslimler arasında vergilendirmede ayrımcılık olmayacağı taahhüt edilmiştir.

2.3.5.2. Türk anayasalarında vergilendirme yetkisi

Osmanlı devletinde 19.yüzyılda ilan edilen ve yukarıda yer vermiş olduğumuz belgelerle hükümdar kendi yetkilerini sınırlamıştır. Ancak bu belgelerle getirilen ilkelere uygun davranılmaması halinde ne gibi yaptırımların kim tarafından uygulanacağına ilişkin bir hüküm içermemektedir. Bu fermanlar daha çok yasalara uyma, eşitlik gibi prensipleri yazılı metin haline getirmede etkilidir¹⁴¹. Bu anlamda anılan fermanların batılı anlamda bir anayasa niteliğini taşıdığını söylemek oldukça güçtür. Bilindiği üzere anayasal devlet, siyasi iktidarın bireylerin temel hak ve özgürlüklerini korumak amacıyla anayasacılık prensiplerini hukuk devleti ve güçler ayrılığı ilkeleri çerçevesinde uygulayan devlettir¹⁴².

Çalışmanın bu kısmında Meşrutiyet döneminde çıkartılan 1876 tarihli Kanun-i Esasi, 1921, 1924, 1961 ve 1982 tarihli Anayasalarda yer alan vergilendirme yetkisine ilişkin hususlar ele alınacaktır.

2.3.5.2.1. Kanun-i esasi

Osmanlı devletinin monarşik ve teorik niteliğini değiştirmeyen ancak "Meclisi Umumi" adı verilen parlamentoyu kuran Kanun-i Esasi Türk anayasacılık hareketi ve vergilendirme yetkisinin kullanımı açısından önemli bir yere sahiptir. Osmanlı devletinin ilk anayasası olan 1876 tarihli Kanun-i Esasi vergilendirme yetkisine ilişkin iki madde içermektedir¹⁴³:

Madde 20: "*Tekalifi mukarrere nizamatı mahsusasına tevfikan kaffei tebaa beyinde herkesin kudreti nisbetince tarh ve tevzi olunur.*"

Madde 25: "*Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat-namı ile ve namı aherle, hiç kimseden bir akçe alınamaz.*"

¹⁴⁰ Bülbül, 1989, 176.

¹⁴¹ Aldıkaçtı, O. (1982). *Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi ve 1961 Anayasası*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 46.

¹⁴² Metin, Y. "Anayasal Demokrasi İçinde Anayasa Mahkemesinin Konumu." *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2(1), 92.

¹⁴³ Gözübüyük, Ş. (2017). *Açıklamalı Türk Anayasaları*. (9.Baskı). Ankara: Turhan Kitapevi, 13.

Yukarıda yer verilen 20.madde ile Sened-i İttifak ile başlayan vergilemede adalet ilkesi bu kez bir anayasada yer almış ve bireylerin adil bir şekilde vergilendirileceği taahhüt edilmiştir. Öte yandan yine aynı madde ile kişilerin ödeme güçlerine göre vergilendirileceği öngörülmüştür. Böylece devletin sosyal devlet anlayışını benimsemeye başladığı görülmektedir¹⁴⁴.

Kanun-i Esasi'nin 24.maddesi ise hukuk devleti açısından elzem olan yasadışı vergileme olmaz ilkesinin benimsendiğini belirtmiştir. Böylece bireylere keyfi vergilendirmeye karşı önemli bir koruma sağlanmıştır. Ancak Kanun-i Esasi gerçekte egemenin iradesini sınırlandırma açısından pek işlevli değildir ve kurulan Meclis-i Umumi danışma organı olmaktan öteye gidememiştir¹⁴⁵.

2.3.5.2.2. 1921 anayasası

1918 sonlarındaki siyasal ve anayasal çöküş ve sonrasında kurulan birtakım kurumlar ortaya yeni bir devlet çıkarmıştı¹⁴⁶. Ancak kurtuluş mücadelesi yeni bir anayasa altında sürdürülmek istenmekteydi. Böylece yeni devlet ve iktidar düzeni için kuralları belirleyecek olan bir anayasa ihtiyacı giderilmiş olacaktı¹⁴⁷. Bu minvalde hazırlanışı ve kabul özellikleri bakımından Osmanlı-Türk anayasacılığının en demokratik örneği olan 1921 Teşkilat-i Esasiye Kanunu çıkartılmıştır¹⁴⁸.

Toplamda 23 maddeden oluşan 1921 Anayasa'sında vergilendirmeye ilişkin hiçbir hüküm bulunmamaktadır¹⁴⁹. Ancak 1921 yılının Ağustos ayında çıkartılan "Başkomutanlık Yasası" ile Büyük Millet Meclisi'nin bütün yetkilerini başkomutan seçilen Mustafa Kemal'e devretmesi ile vergilendirme yetkisi de Başkomutana ait oldu. Başkomutan bu yetkisi dâhilinde on tane "Tekalifi Milliye" adı verilen emirleri yayınladı ve bir takım aynı vergiler konuldu. Bu uygulama 1922 Ekim ayında son bularak vergilendirme yetkisi Büyük Millet Meclisine geçti¹⁵⁰.

¹⁴⁴ Aktan, 2019, 76.

¹⁴⁵ Okandan, R. G. (1946). *Âmme Hukukumuzda Tanzimat ve Birinci Meşrutiyet Devirleri* (No. 8). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 101.'den aktaran Çağan, 1982, 38.

¹⁴⁶ Tanör, 2018, 225.

¹⁴⁷ Tanör, 2018, 247.

¹⁴⁸ Tanör, 2018, 250.

¹⁴⁹ Metnin tamamı için bkz.Gözübüyük, 2017, 41-44.

¹⁵⁰ Çağan, 1982, 48.

2.3.5.2.3. 1924 anayasası

Cumhuriyet ilan edilmiş olduğu halde olağanüstü bir dönemde çıkartılmış olan 1921 Anayasası ve sonradan yapılan değişiklikler devlet gereksinimlerine cevap vermemiştir. Bu nedenle bu gereksinimlere cevap verecek yeni bir Anayasanın yapılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Böylece İkinci Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından 1924 Anayasası hazırlanmıştır¹⁵¹.

1924 Anayasası Türk anayasal gelişmeleri açısından önemli maddeler içermektedir. Ancak bu Anayasa ile de kuvvetler birliği prensibinden uzaklaşmamıştır. 1924 Anayasası her ne kadar parlamenter hükümet yönünde gelişme göstermiş ve cumhurbaşkanı, meclis ve hükümet arasındaki ilişkileri daha dikkatli tanımlamışsa da henüz kuvvetler ayrılığına geçilmemiştir¹⁵².

Anayasanın 5. Faslının 84. maddesinin 1. fıkrasında verginin tanımı yapılmıştır. Buna göre vergi; devletin yapacağı genel giderler için, halkın pay vermesi demektir. Maddenin ikinci fıkrasında ise, bu yapılan tanımdaki esasa aykırı bir şekilde gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması veya başka yükümlülükler yapılmasının yasak olduğu düzenlenmiştir¹⁵³.

Diğer yandan 85. maddenin 1. fıkrasında vergilerin ancak bir kanun ile salınacağı ve tahsil edileceği düzenlenmiştir. Böylece vergilendirme yetkisinin yasama meclisine ait olduğu ve kanunsuz vergi alınamayacağı hüküm altına alınmıştır. Maddenin devamında ise devlet, il özel idareleri ve belediyelerin önceden beri altına gelmekte olan resim ve yükümlülükleri kanunları yapıncaya kadar almaya devam edebileceği düzenlenmiştir¹⁵⁴. Bu madde ile yerel idarelere vergileri tahsil etme yetkisi verilebileceği hüküm altına alınmıştır.

2.3.5.2.4. 1961 anayasası

1961 Anayasası'nda 1924 Anayasası'nda olduğu gibi vergi ödevine ilişkin 61. madde hükmü yer almıştır. Madde şu şekildedir;

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

Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur.

¹⁵¹ Gözübüyük, 2017, 47.

¹⁵² Akın, R. (2015). *Türk Siyasal Tarihi:1908-2000*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 286.

¹⁵³ Gözübüyük, 2017, 70.

¹⁵⁴ Gözübüyük, 2017, 70.

Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir¹⁵⁵.

Yukarıda yer verilen maddenin 1. fıkrası ile vergilendirmede genellik ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri, 2. fıkrada ise verginin kanuniliği ilkesini güvence altına alınmıştır¹⁵⁶. 1971 tarihli değişiklikle eklenen 3. fıkra ise vergilendirme yetkisi konusunda yürütme organına yetki tanımış olup bu yetki devrine ilişkin tartışmalı hususlara ilerleyen kısımlarda detaylı bir şekilde yer verilecektir.

1961 Anayasası'nın vergilendirme yetkisinin kullanımına ilişkin en önemli etkisi Anayasa Mahkemesinin kuruluşuna ilişkindir. 147. maddenin 1971 tarihinde yapılan değişik haline göre Mahkeme, kanunların, TBMM İçtüzüğü'nün ve anayasa değişikliklerinin anayasaya uygunluğunu denetlemekle görevli ve yetkilidir. Buna göre ilk defa vergilendirme yetkisini haiz olan siyasal iktidarın -bu yetkisini anayasada belirtilen ilke ve esaslara uygun şekilde kullanmadığı takdirde- çıkartmış olduğu yasa iptal edilme müeyyidesiyle karşılaşabilecektir.

2.3.5.2.5. 1982 Anayasası

Yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üzerinde pek çok değişiklik yapılmış olan 1982 Anayasasının vergilendirmeye ilişkin 73. maddesi 1961 Anayasası'nda olduğu gibi "*Temel haklar ve ödevler*" ile ilgili ikinci kısmın "*Siyasi haklar ve ödevler*"i düzenleyen dördüncü bölümünde yer almıştır. Madde şu şekildedir;

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 yapma yetkisi Cumhurbaşkanına¹⁵⁷ verilebilir.

Anayasa'nın yukarıda yer verilen 73.maddesiyle vergi ödevine ilişkin temel anayasal ilkeler düzenlenmiştir. Maddenin 1.fıkrası 1961 Anayasası'nda olduğu gibi aynen muhafaza edilmiş olup verginin genelliği ilkesini düzenlemektedir. Devamında gelen 2.fıkra ilk defa 1982 Anayasası ile düzenlenmiştir. Bu fıkra ile

¹⁵⁵ Bu fıkra 22.09.1971 tarih ve 1488 sayılı Yasa ile yapılan Anayasa değişikliğinde eklenmiştir.

¹⁵⁶ Çağan, 1982, 95.

¹⁵⁷ 6771 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce bu yetki Bakanlar Kurulu'na aitti.

adaletli ve dengeli vergi dağıtımı ilkesi hüküm altına alınmıştır. Öte yandan 3.ve 4.fıkralar 1961 Anayasası döneminde de geçerli olmakla birlikte 3.fıkroda vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin konulan kanunların değiştirilmesi ve kaldırılmasının da “*yetki ve usulde paralellik ilkesi*” gereği kanunla yapılacağı esas alınmıştır. 4.fıkroda ise önceden Bakanlar Kurulu’na verilen istisnai vergilendirme yetkisi Cumhurbaşkanı’na devredilmiştir¹⁵⁸. Birbiriyle bir bütün halinde olan bu ilkeler hukuk ve sosyal devlet ilkelerinin somutlaştırılmış bir ifadesidir¹⁵⁹.

1982 tarihli Anayasa, Batı Avrupa anayasalarıyla uyumlu olacak şekilde temel değerler düzeni içermektedir ve bütün bu anayasaların ortak kaynağı 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesinde yer alan özgürlük, eşitlik ve kardeşlik temel değerleri olmuştur¹⁶⁰. Bu anlayışla devletin vergilendirme yetkisi de Anayasa’nın 73. maddesinde yer alan ilkeler ile birlikte Anayasa’nın bütününden çıkartılan sosyal hukuk devleti ile hukuki güvenlik ilkesi gibi bazı ilkelerle sınırlandırılmıştır¹⁶¹.

Geleneksel anlayışa göre verginin esas fonksiyonu kamu harcamalarını karşılamaktır. Ancak günümüz müdahaleci devlet anlayışının benimsenmesi ile verginin sosyal ve mali fonksiyonları da ortaya çıkmaktadır¹⁶². Devletin zaman içinde ekonomiye müdahale ederek vergilendirmeyi istikrar ve gelir dağılımını sağlama gibi amaçlarla kullanma ihtiyacı 73.maddenin 2.fikrasının düzenlenmesini gerektirmiştir¹⁶³.

Çağdaş ülkelerin anayasalarında devletin vergilendirmeye ilişkin yetkisinin kullanımı ile ilgili kurallar net bir şekilde belirlenmeye çalışılmıştır. Bu anayasalarda vergilendirme yetkisini sınırlandıran hükümler yer almaktadır. Bu hükümler ise

¹⁵⁸ Üstün, Ü. S. (2003). “Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler.” *20.Yıl Armağanı*. Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 11(1-2), 255.

¹⁵⁹ Soydan, B. Y. (1998). “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak.” *Vergi Sorunları Dergisi*, (119), 100.

¹⁶⁰ Lang, J. (2000) “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri.” (Çev. Funda Başaran) “Anayasal Mali Düzen”, *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu*, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi (12), 3.

¹⁶¹ Gerek, Ş. Aydın, A.R. (2005). *Anayasa ve Vergi Hukuku*. (2. Baskı) Ankara: Seçkin Yayınevi, 149.

¹⁶² Nadaroğlu, H.(1998). *Kamu Maliyesi Teorisi*. (10. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları, 217.

¹⁶³ Arıkan, Z. (1994). Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları. Yayımlanmamış Doktora Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 5.

devletin siyasi ve idari yapısından ve örf adet ile geleneklerinden etkilenmektedir¹⁶⁴. Bu anlamda küresel düzeyde yaşanan demokrasi krizlerinden sonra başlayan anayasa yargısı ihtiyacı¹⁶⁵ ve bu doğrultuda 1961 Anayasası döneminde kurulan Anayasa Mahkemesi, 1982 Anayasası döneminde de vergiye ilişkin yasaların anayasal denetimine devam etmiştir. Öte yandan Türkiye Cumhuriyetinin idari teşkilat yapısı dikkate alınarak yerel idarelere devlet tarafından bir takım vergilendirme yetkileri devredilmiştir.

1982 Anayasası'nın 127. maddesine göre mahalli idareler, il özel idaresi, belediye ve köylerden oluşmaktadır. Adı geçen yerel idareler devlet tarafından kendilerine devredilmiş olan vergilendirme yetkisini organları vasıtasıyla kullanabilirler. Devletin vergilendirme yetkisi asli bir nitelik taşıırken, mahalli idarelerin sahip olduğu vergilendirme yetkisi kanundan doğar yani *secundum legem* bir niteliktedir. Anayasa'nın 73.maddesinde Cumhurbaşkanı'na belli şartlar dahilinde vergilendirme yetkisi verilmişken yerel idarelerin böyle bir yetkisi söz konusu değildir. Bu idareler ancak verginin tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin idari işlemleri yasama tarafından çıkartılacak kanunun verdiği yetkiye dayanarak ve yine kanuna uygun olarak gerçekleştirecektir. Başka bir deyişle yerel idarelerin vergilerin konu, matrah, oran, muaflik ve istisnalarda değişiklik yapmak gibi bir yetkisi söz konusu olmayıp kendi idari sınırları içerisinde bağlı yetkileri vardır¹⁶⁶.

Mahalli idareler kendilerine devredilmiş olan vergilendirme yetkisi nisbetinde mali özerkliğe sahiptirler. Mali özerklik anayasalarda çeşitli şekillerde düzenlenebilir ve temel olarak üç çeşit mali özerklikten söz edilir¹⁶⁷:

- i) Geniş mali özerklikte; mahalli idarelere belirli vergisel alanlar bırakılarak bu vergilerin mükellefleri, konu, matrah ve oranları mahalli idarelerce saptanır. Devlet sadece genel denetim görevi yürütür.

¹⁶⁴ Bayraklı, H. H., Odabaş, H. (2000). "Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası." *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(1), 142-143.

¹⁶⁵ Gülsoy, M. T. (2007). *Özgürlüklerin Korunmasında Anayasa Yargısının Yeri ve Meşruluğu*. Ankara: Yetkin Yayınları, 255.

¹⁶⁶ Çağan, 1982, 204-205.

¹⁶⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 40.

- ii) Sınırlı mali özerklikte, devlet mahalli idarelere geniş mali özerklikte olduğu gibi yasama yetkisini devretmez ancak bazı vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkilerini devreder.
- iii) Merkezi devlete bağıllık denilen sistemde ise mahalli idarelerin mali özerkliğı söz konusu değildir.

Anayasa'nın 127.maddesinin 6.fıkrasında yerel idarelere görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanacağı hüküm altına alınmıştır. Böylece yerel idarelerin sahip oldukları mali özerkliklerin anayasal dayanağı oluşmuştur¹⁶⁸. Ancak bu gelirlerin hangi kaynaklardan ve ne şekilde sağlanacağına ilişkin bir hüküm söz konusu değildir¹⁶⁹. Başka bir deyişle hangi vergi konuları üzerinde yerel idarelere yetki tanınacağına ilişkin anayasada herhangi bir madde bulunmamakta olup bu alan tamamen yasama organının serbestisine bırakılmıştır. Doktrinde, verginin kanuniliğı ilkesinin yerel idarelere vergilendirme yetkisi tanınmasına engel bir durum teşkil etmediğı, kanunlarla sınırları belirlenen alanlarda bu idarelere vergilendirme yetkisinin devredilebileceğı ileri sürülmektedir¹⁷⁰. Ancak böyle bir görüşün kabul edilebilmesi için açık anayasal düzenleme ihtiyacı söz konusudur¹⁷¹.

Yasama organının vergilendirme yetkisini yerel idarelere devri konusunda sahip olduğu yetki hiç şüphesiz sınırsız değildir. Yasama organı Anayasa'nın 73.maddesine uygun bir şekilde yerel idarelere mali özerklik tanıyabilecektir. Başka bir ifadeyle TBMM'nin kendisine ait olan vergi koyma ve kaldırma yetkisini mahalli idarelere devretmesi söz konusu değildir.

Türkiye'de il özel idareleri ve köylerin vergilendirmeye ilişkin yetkileri çok sınırlı olmakla birlikte belediyelerin vergilendirme yetkileri daha fazladır. Belediye gelirleri ile ilgili esas mevzuat 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ve 5393 sayılı Belediye Kanunudur. Güncel olarak belediyelerin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkilerine sahip olduğu vergiler; emlak, çevre ve temizlik, eğlence, ilan ve reklam gibi yerel düzeyde takibi daha kolay olan vergilerdir.

¹⁶⁸ Çağan, 1982, 205.

¹⁶⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 40.

¹⁷⁰ Arıkan, Z. (1998). "Vergilendirmede Demokrasi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 115, 103.

¹⁷¹ Tosuner, M. (1995). "Mahalli İdarelerde Vergilendirme Yetkisi", *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(2), 268.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanun'unun 96/B. Maddesi "...*vergi ve harçların maktu tarifeleri; bu Kanunda belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla mahallin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklar göz önünde tutularak belediye meclislerince tespit olunur.*" şeklinde iken yani belediye Meclislerine geniş takdir yetkisi verilmiş iken bu yetki Anayasa Mahkemesi'nin 29/12/2011 tarihli ve E: 2010/62 K. 2011/175 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Anayasa Mahkemesi kararın gerekçesinde; Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrası gereği yalnızca Bakanlar Kurulu'na kanunda belirtilen alt ve üst sınırlar dâhilinde değişiklik yapabilme yetkisi verildiğini, ancak bu sınırları aşacak şekilde herhangi bir düzenleme getirilemeyeceğini belirtmiştir. Yüksek Mahkeme kararın devamında Bakanlar Kurulu'na tanınmış bu yetkinin ise istisnai bir yetki olduğuna, vergilendirmede esas kuralın verginin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesi olduğuna; dolayısıyla vergiye ilişkin yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisinin belediye meclislerine verilmesinin Anayasa'nın 73.maddesine aykırılık oluşturacağına hükmetmiştir.

Anayasa Mahkemesi bir başka kararında mülga 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 21. maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan "*her ne suretle ve vasıta ile olursa olsun yapılacak diğer reklamlardan belediye meclislerince düzenlenecek esas ve tarifelere göre resim alınır.*" şeklindeki hükmü; resmin matrah, oran veya azami sınırına ilişkin hiç bir saptama olmadan belediye meclislerince düzenlenecek esas ve tarifelere göre alınacağını açıklanmasının sınırsız bir yetkiye neden olacağı gerekçesiyle iptal etmiştir¹⁷². Yüksek Mahkeme'nin bu kararında yerel idarelerin vergilendirme yetkisine geniş anlamda vergiyi de dâhil ettiği görülmektedir. Başka bir deyişle Mahkeme, belediyelerce doğrudan sunulan bir hizmet karşılığında ödenen resim için dahi uygulanacak matrah ve oranın sınırlarının yasama organınca belirlenmesi gerektiği görüşündedir

Ancak Anayasa Mahkemesi belediyelerin vergilendirme yetkisinin genişliğine ilişkin olumsuz bir tutum sergilerken bu görüşün aksini savunan bir karar almıştır. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 60. maddesinde belirtilen, Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcının, işin mahiyetine göre yılda 20 YTL'den az, 800 YTL'den çok olmamak üzere belediye meclislerince tespit edileceğine ilişkin

¹⁷² Anayasa Mahkemesi, T: 22.12.1970, E.1970/29, K.1970/48 sayılı karar. (RG.18.04.1971-18813)

hükümün iptali istemiyle açılan davada Yüksek Mahkeme, vergilendirme yetkisinin asıl sahibi olan Devletin, vergilendirme konusundaki yasama yetkisini devretmeksizin bazı vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler için yasadaki belirlenen sınırlar içerisinde belirleme yetkisini yerel idarelere vermesinin 73. ve 127. maddelere aykırılık oluşturmayacağına hükmetmiştir. Buna ilaveten AYM, mahalli özelliği ağır basan vergi, resim ve harçların, sınırlarının belli olması şartıyla mahalli idarelerin yetki alanı içerisinde bırakılmasının demokratik devlet ilkesine uygun düşeceğini belirtmiştir¹⁷³.

Kanaatimizce Anayasa Mahkemesi'nin yukarıda bahsedilen tutumu Anayasa'nın 73. maddesine uygun değildir. Zira daha önce de ifade ettiğimiz gibi yerel idarelere mahallin müşterek ihtiyaçlarını karşılamak da dâhil olmak üzere her ne sebeple olursa olsun yasalarla belirlenen alt ve üst sınırlar dahilinde miktar belirleme yetkisi verilmesinin anayasal dayanağı bulunmamaktadır. Anayasa'da bu yetki münhasıran Cumhurbaşkanlığı'na verilmiştir.

2.4. Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisinin Temeli ve İşlevi

Çağdaş toplumlar devleti üç temel yetki ile donatmaktadır. Bunlar: zor kullanma, para basma ve vergilendirme yetkileridir. Bu üç temel yetki sayesinde devlet egemenliğini bireyler üzerinde hâkim kılmaktadır¹⁷⁴. Ancak devletlerin bu yetkileri hangi şekilde elde ettikleri yetkinin kullanılmasında gösterilecek direnç/itaatsizlik açısından önemlidir.

Günümüz demokrasilerinde egemen irade olan devlet, vergilendirme yetkisini anayasalardan almaktadır. Buna göre anayasalarda verginin ne şekilde konulacağı ve ülkenin kişisel egemenliği içerisinde bulunan yükümlerin nasıl belirleneceğine ilişkin kuralların belirtilmesi gerekir¹⁷⁵. Türk hukukunda da bu durum geçerli olup devlet vergilendirme yetkisini anayasadan almaktadır. 1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlığını taşıyan 73.maddesi "*Temel haklar ve ödevler*" ile ilgili ikinci kısmın "*Siyasi haklar ve ödevler*"i düzenleyen dördüncü bölümünde yer almıştır ve vergilendirme yetkisinin nasıl kullanılacağına ilişkin hususları düzenler. Anayasa'nın bu maddesi

¹⁷³ Anayasa Mahkemesi, T: 10.04.2013, E.2012/158, K.2013/55 sayılı karar. (RG.18.01.2014-28886)

¹⁷⁴ Anayasa Mahkemesi, T:27.09.1988, E.1988/8, K.1988/27 sayılı karar. (RG.26.12.1988-20031)

¹⁷⁵ Soydan, B.Y (1995). *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, İstanbul:Beta Yayın Dağıtım, 17.

ile diğer ilke ve hükümleri devletin vergilendirme yetkisinin kullanımında uymak zorunda olduğu kuralları belirtmiştir¹⁷⁶.

Devletin mülkiyet ilişkisi dışında kişilerden topladığı payların toplam kamu gelirleri içerisindeki oranının artmasıyla vergiler devletin en temel gelir kaynağı haline gelmiştir. Bu bağlamda vergiler, devlet ve/ya devletin vergilendirme yetkisi verdiği diğer kamu idareleri tarafından kamu harcamalarını karşılamak amacıyla toplanırlar. Başka bir deyişle verginin en temel işlevi kamu harcamalarına karşılık bulmaktır¹⁷⁷. Verginin bu işlevi Anayasa'nın 73.maddesinin 1.fikrasında da "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere vergi ödemekle yükümlüdür.*" denilmek suretiyle belirtilmiştir. Ancak "kamu giderleri" denildiğinde hangi giderlerin bu giderler içerisine gireceği, devletin yapmış olduğu bütün harcamaların kamu gideri sayılıp sayılmayacağı hususlarının açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Dünyada yaşanan gelişmelere paralel olarak ihtiyaçların yapısı değişerek kapsamı genişlemiştir. Bu duruma devlet anlayışındaki değişimler de dâhil olduğunda kamu harcamalarında hem nitelik olarak hem de nicelik olarak önemli artışlar görülmektedir¹⁷⁸. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3.maddesi kamu giderini "*Kanunlarına veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, malî ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderleri*" şeklinde tanımlamıştır. Buradan yola çıkarak kamu giderini kısaca devletin yasalar ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinden aldığı yetkiye dayanarak yapmış olduğu harcamalar şeklinde tanımlayabiliriz.

Doktrinde kamu hizmetlerinin görülmesi amacıyla yapılan harcamalar kamu gideri olarak tanımlanmaktadır. Bu anlamda kamu giderleri, kamu hizmetlerine kaynak, dayanak ve sınır teşkil eder. Faaliyetlerin türüne göre kamu hizmeti olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği zamana, içinde bulunulan mekan ile toplumsal gereksinimlere; bunun yanında siyasi ideolojiye göre değişebilmektedir¹⁷⁹.

¹⁷⁶ Çağan, 1982, 95-96.

¹⁷⁷ Karakoç, Y. (2017). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları, 49.

¹⁷⁸ Bülbül, D. (2018). *Devlet Bütçesi*. (3.Baskı). Ankara: Turhan Kitapevi, 7.

¹⁷⁹ Karakoç, Y. (2015). "Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi". *Mehmet Akif Aydın'a Armağan*. Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 21(2), 450.

Kamu hizmetleri tam kamu hizmetleri ve yarı kamu hizmetleri olmak üzere sınıflandırılabilir. Tam kamu hizmetleri, sadece devlet tarafından yerine getirilebilecek hizmetlerdir ve toplumun ihtiyaçlarını bedelsiz bir şekilde karşılamaya yöneliktirler¹⁸⁰. Bu hizmet türüne örnek olarak kolluk faaliyeti verilebilir. Yarı kamu hizmetleri ise, karşılığında bedel alınabilen ve kişilere olan faydası bölünebilen eğitim, sağlık gibi hizmetleri kapsar¹⁸¹. Bu açıdan bakıldığında dar anlamda vergilerin tam kamu hizmetlerini karşılayan gelir türü, geniş anlamda vergilerin ise tam kamu hizmetine ilaveten yarı kamu hizmetini karşılamaya yönelik gelir türü olduğu söylenebilir.

Anayasa Mahkemesine göre kamu hizmeti “*toplumun genel ve ortak gereksinimlerini karşılamak üzere topluma sunulan sürekli ve düzenli etkinlikler olarak tanımlanır ve devlet veya diğer kamu tüzel kişileri tarafından yerine getirildiği gibi bunların gözetim ve denetimleri altında özel hukuk kişileri tarafından da yerine getirilmektedir.*” şeklinde ifade edilmektedir¹⁸². Öte yandan Anayasa Mahkemesi, mükelleflerin ödedikleri vergiler ile devlet tarafından yapılan bazı harcamaların kamu hizmeti sayılıp sayılmayacağına göre değerlendirmelerde bulunmuştur. Örneğin bir kararında, siyasi partilere yapılan hazine yardımının anayasaya aykırı bulunmamasını siyasi partiler tarafından yürütülen faaliyetlerin kamu yararı niteliği taşıyıp taşıyamamasına bağlamıştır¹⁸³. Yüksek Mahkeme ileri tarihli başka bir kararında ise, “*Siyasi partilerin kamu hizmeti gören veya kamu yararına çalışan kuruluşlardan olmadığı, bunlara devletçe yapılacak para yardımının kamu giderleri arasında yeri olamayacağı, Anayasadaki Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesine dayanılarak kanunlarla konulmuş mali yükümlerden elde edilen paralardan bir bölümü ile siyasi partilere yardım edilebilmesinin olanağının ve anayasal desteğinin olmadığına*” hükmetmiştir¹⁸⁴. Bu çelişkili durum 4121 sayılı Kanun ile Anayasa’nın 68’inci maddesinde “*Siyasi partilere, Devlet, yeterli düzeyde ve hakça mali yardım yapar.*” şeklinde yapılan değişiklikle açıklığa kavuşturulmuştur.

¹⁸⁰ Akdoğan, A. (2014). *Kamu Maliyesi*. (16.Baskı). Ankara: Gazi Kitapevi, 41.

¹⁸¹ Akdoğan, 2014, 46.

¹⁸² Anayasa Mahkemesi, T: 06.12.2018, E.2017/180, K.2018/109 sayılı karar. (RG.23.01.2019-30664)

¹⁸³ Anayasa Mahkemesi, T: 19.02.1969 , E.1968/26, K.1969/14 sayılı karar. (RG.25.02.1970-13430)

¹⁸⁴ Anayasa Mahkemesi, T: 02.02.1971, E.1970/12, K.1971/13 sayılı karar. (RG. 9.7.1971 -13890)

Kamu giderlerinin vergiler ile karşılanmasında iki yöntem bulunmaktadır. Bunlardan ilki, kamu harcamalarının genel bütçeden karşılanması; ikincisi ise belli vergilerin belli hizmetlere tahsis edilmesidir. Tahsis yöntemi denilen metoda göre belirli bir vergi türü ya da kamu geliri belli bir hizmet için tahsis edilmektedir. Örnek olarak akaryakıttan elde edilen gelirin yolların yapımı, bakımı için kullanılması verilebilir¹⁸⁵.

Anayasa'nın 73.maddesinde sözü edilen kamu giderlerinin karşılığı olan verginin, dar anlamda vergi olduğu düşünüldüğünde tahsis yönteminin Türk Hukukunda geçerli olduğu söylenemez. Zira Anayasa'nın 161.maddesinin ilk fıkrası¹⁸⁶ da devletin ve kamu tüzel kişilerinin harcamalarının yıllık bütçelerle yapılacağını düzenlemiştir¹⁸⁷. Buna uygun olarak yasama organınca çıkartılan bütçe yasalarında belirli vergi gelirlerinin belirli harcama kalemlerine aktarılacağına ilişkin hükümlere rastlanmamaktadır.

Harçlar açısından ise yukarı belirtilen durum her zaman geçerli değildir. Anayasa Mahkemesi bir kararında:

Vergilerde olduğu gibi harçlarda da alınan harcın hangi kamu gideri için kullanılacağını, tahsis edileceğinin belirtilmesine gerek bulunmamakla birlikte tahsis yasağı da söz konusu değildir. İtiraz konusu kuralda harcın kullanılacağı kamu gideri alanı cezaevleri ve mahkeme binaları inşası olarak gösterilmiştir. Cezaevleriyle, mahkeme binalarının inşasının Devletin görevi, bu görevin de kamu hizmeti olduğu kuşkusuzdur. Bu bakımdan kuralda, bu tür kamu hizmeti giderinin karşılanmasına, icra hizmetlerini talep eden kişilerin kısmen de olsa katılması yasa koyucu tarafından kabul edilmiş ve belirlenen oranlarda katılımın sağlanması öngörülmüştür. Hangi kamu hizmeti karşılığında harç olarak bir malî yükümlülük getirileceği anayasal ilkelere uygun olmak koşuluyla yasa koyucunun takdirindedir.

demek suretiyle kamu hizmeti karşılığında bir bedel ödenmek suretiyle ödenen bedelin bir takım giderlere aktarılabilceğini belirtmiştir¹⁸⁸.

2.4.1. Vergilendirme Yetkisinin Yasama Organı Tarafından Kullanılması

Türk Hukukunda Anayasa'nın 73.maddesinin 3.fıkrası "*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.*" hükmünü

¹⁸⁵ Karakoç, 2015, 422-423.

¹⁸⁶ **Madde 161:** Devletin ve kamu iktisadi teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamaları, yıllık bütçelerle yapılır.

¹⁸⁷ Karakoç, 2015, 422-423.

¹⁸⁸ Anayasa Mahkemesi, T:16.02.2012, E.2011/28, K.2012/22 sayılı karar. (RG.21.07.2012-28360)

amirdir. Bununla birlikte Anayasa'nın 87.maddesi ise “*kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak*” görev ve yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisine ait olacağını emretmektedir. Yasama yetkisinin Türk Milleti adına TBMM'ne ait olduğu¹⁸⁹ düşünüldüğünde basit bir akıl yürütme ile vergilendirme yetkisinin yasama organına verildiği anlaşılabilir.

Yasama organı vergilendirmeye ilişkin yukarıda belirtilen üç yetkiden hiç birini yürütme ve yargı organına devredemeyeceği gibi benzeri tasarruflarda dahi bulunamaz. Bir vergi kanununun Anayasa Mahkemesi tarafından anayasal aykırılık sebebiyle iptal edilmesi bir yasama yetkisi kullanımı değildir. Bu yetki kanunla verilen bir yetki değil direkt olarak anayasadan kaynaklanan bir yetkidir.¹⁹⁰

Anayasa ile yasama organına tanınan yasa koyma, kaldırma ve değiştirme yetkisinin devredilmez oluşu yalnızca lafzi olarak değerlendirilebilecek bir husus değildir. Yetkinin genel ifadelerle yürütme organına devredildiğine ilişkin ifadeler açıkça yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine aykırılık oluşturur. Bu nedenle asli olarak yasama organına sahip olduğu halde anayasa tarafından yürütme organınca da kullanılabilmesi belirtilen bir yetkinin konusu, amacı, kapsamı, ilkeleri, belirli bir süre ile sınırlı olup olmadığı gibi detayları açıkça belirlenmelidir.

Yasama yetkisinin devredilmez oluşu ile yasa yapma yetkisinin devredilmez olması aynı değildir. Ancak Anayasa Mahkemesi Bakanlar Kurulu'na oldukça geniş yetki veren bir kanun ile ilgili kararında¹⁹¹ yasama yetkisinin “*kanun yapma yetkisinin devredilmesi olup, yürütme organına hiçbir şekilde düzenleme yapma yetkisi verilemeyeceği anlamına gelmeyeceğini*” ifade ederek eleştiriye oldukça müsaait bir gerekçeye imza atmıştır¹⁹². Kanaatimizce yasama yetkisinin yalnızca kanun yapma yetkisi olarak değerlendirilmesi yürütme organının “adı kanun olmayan” ancak kanun gibi genel, soyut, kişilik dışı ve uygulanmakla etkisi tükenmeyecek ve kişileri yükümlülük altına sokan düzenleyici işlemler yapmasına yol açabilir. Örneğin yasama organının belli bir vergi ile ilgili yetkilendirdiği durumlarda yürütme organınca Cumhurbaşkanlığı Kararı ile kişiler üzerinde yeni bir

¹⁸⁹ **Anayasa madde 7:** Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindedir. Bu yetki devredilemez.

¹⁹⁰ Doğrusöz, A.B. (1985). “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü.” *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 6(1-3), 67-68.

¹⁹¹ Anayasa Mahkemesi, T: 28.12.2017, E.2016/179, K.2017/176 sayılı karar (R.G 08.02.2018-30326)

¹⁹² Dalkılıç, E. E. (2018). “Anayasa Mahkemesi'nin Son Dönem Kararlarında Yasa İle Yetkilendirmenin Anlamına İlişkin Gözlemler.” *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (139), 23.

vergisel yükümlülük yüklenmesi açıkça yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine aykırılık oluşturur.

Vergilendirmeye ilişkin yetkinin kanunla kullanılacak şekilde düzenlenmesinin temel sebebi verginin temel hak ve özgürlükler ile doğrudan ilişkili olması ve temel hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlanabilir niteliğe sahip olmasıdır¹⁹³. Bu sayede vergilendirme yetkisi genel, soyut, kişiye göre değişmeyen ve yasama erki tarafından anayasal yöntemlere uygun şekilde çıkartılan yasalarla kullanılacak ve bütün kişi ve kurumların keyfiyetine karşı korunulmuş olacaktır¹⁹⁴.

2.4.2. Vergilendirme Yetkisinin Yürütme Organı Tarafından Kullanılması

Vergilendirme konusunda esas yetkili organın yasama organı olduğu daha önce belirtildi ancak 1982 Anayasası'nda 1961 Anayasası döneminde de geçerli olan¹⁹⁵ bir hüküm söz konusudur ve şu şekildedir: “*Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.*” Söz konusu hükümde geçen ve Bakanlar Kuruluna verilen bu yetki 21.01.2017 tarihinde kabul edilerek 11.02.2017 tarih ve 29976 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla yapılan değişiklikten sonra Cumhurbaşkanına verilmiştir.

Öncelikle ifade etmek gerekir ki Anayasaya göre vergiye ilişkin temel öğelerin yasama organınca belirlenmesi esas olup yürütme organının bu konuda yetkisi yoktur. Yürütme organına tanınan yetki yalnızca, muafiyet, istisna indirim ve oranlara ilişkin sayısal ifadelerle ilişkindir¹⁹⁶.

Yürütme organının vergilendirme yetkisine ilişkin diğer bir hüküm ise Anayasa'nın 167.maddesinin ikinci fıkrasıdır. Hükümde; “*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebileceği*” düzenlenmiştir. Böylece Anayasa'da yürütme organının başını temsil eden

¹⁹³ Çağan, 1982, 100.

¹⁹⁴ Karakoç, Y. (2013). “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme.” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15, 1265.

¹⁹⁵ 1961 Anayasasına 1971 yılında 1488 sayılı Kanunla eklenen 3.fıkra gereği.

¹⁹⁶ Güneş, G. (1998). *Verginin Yasallığı İlkesi*. İstanbul: Alfa Yayınları, 157.

Cumhurbaşkanı'na anayasa tarafından verilmiş vergilendirme yetkisi 73.madde ve 167.madde olmak üzere iki temel dayanak üzerine oturtulmuştur. İki hüküm için de ortak olan önemli nokta ise Cumhurbaşkanı'nın, vergilendirmeye ilişkin yetkisini ancak kanunun kendisine açıkça yetki vermesi halinde kullanabilecek olmasıdır. Fakat uygulamada yasama organı tarafından çıkartılan Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile anayasanın kendisine tanıdığı yetkinin yalnızca yüzeysel ifadelerle yürütme organına devredilmiş olması vergiye ilişkin iradenin tamamıyla yürütme organına devredilmesine yol açtığından verginin yasallığı ilkesi zedelenmektedir¹⁹⁷.

Doktrinde yürütme organına verilen bu yetkinin doğru olup olmadığına ilişkin oldukça tartışma yaşanmıştır. Kimi yazarlara göre; bu yetki ile vergilendirmede kanunilik ilkesi ihlal edilmekte ve yürütme organı tarafından vergilendirme yetkisi iradi ve takdiri kararlar ile genişletilmekle yetki kötüye kullanılabilir¹⁹⁸. Ayrıca Türkiye'de Cumhurbaşkanı'na devredilen vergilendirmeye ilişkin yetkilerin hiçbir ülkede bulunmayacak derecede geniş olduğu vurgulanmıştır. Bu nedenle ekonomik tedbirlerden ziyade çağdaş hukuk devleti anlayışını engelleyen bütün düzenlemelerden kaçınılarak vergilemede istikrar ve belirlilik ilkelerinin etkin bir şekilde işleyebilmesi için söz konusu hükümlerin Anayasa'dan çıkartılması gerektiği düşünülmektedir¹⁹⁹. Bu görüşlerin aksini savunan yazarlara göre ise; yürütme organının sahip olduğu vergilendirme yetkisi bağlı yetkidir. Yetkinin sınırları ve kapsamı anayasa ya da kanunlarla belirlenmektedir. Ekonomik düzenlemeye ilişkin vergi politikası tedbirlerinin hızlı bir şekilde alınma gerekliliği ve günümüzde ağır işleyen yasama süreci birlikte düşünüldüğünde yürütme organına belirli sınırlar dâhilinde vergilendirme yetkisi verilmesi zorunluluk halini almıştır²⁰⁰. Son olarak, 1982 Anayasası'nda Cumhurbaşkanı'na vergilendirme yetkisi verilirken kanunla belirtilen yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi verildiği ve bu yetkinin verginin yasallığı ilkesinin istisnası olmayıp sadece kısmi bir yetki olduğu görüşü de savunulmaktadır²⁰¹. Kanaatimizce de Anayasa'da yürütme organına

¹⁹⁷ Güneş, 1998, 174.

¹⁹⁸ Aktan, 2019, 147-150.

¹⁹⁹ Gerçek, A., Bakar, F. (2017). "Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi." *International Journal of Public Finance*, 2(1), 24.

²⁰⁰ Çağan, 1982, 7., Ayrıca benzer yönde diğer bir görüş için bkz. Karakoç, 2013, 1298.

²⁰¹ Arıkan, 1994, 197.

verilen bu yetki yasama yetkisinin devri olmayıp sınırlı bir çerçevede etkin ve hızlı karar alınmasını sağlayan bir düzenlemedir. Çünkü daha önce de ifade edildiği gibi Anayasa'nın 7.maddesi istisnasız bir şekilde yasama yetkisinin devredilmez olduğunu düzenlemektedir. Bu nedenle meseleyi süratli bir şekilde karar alma gerekliliğinden ortaya çıkan kısmi bir yetki olarak değerlendirmek daha doğru olacaktır.

Anayasa Mahkemesi konuya ilişkin bir kararında: *“Bakanlar Kurulu’na verilen bu yetki “koşullu ve sınırlı” bir yetkidir. Bu nedenle Anayasanın 73.maddesinin 4.fıkrasındaki özel bir hükümlerle vergilemeye ilişkin kanunlarca belirlenen sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi düzenleme alanı itibariyle vergilendirme yetkisinin mutlak devri anlamına gelmez.”* demek suretiyle yetkinin vergilendirmede yasallık ilkesine aykırı bir durum oluşturmadığına hükmetmiştir²⁰². Yine benzer yönde başka bir kararında: *“Verginin kanuniliği ilkesi gereği verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması yetkisi yasama organına aittir ve ancak kanunla yapılabilir. Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında Bakanlar Kuruluna verilen yetki istisnai bir yetki olup Bakanlar Kuruluna "muaflık, istisna ve indirim ile oranlarında" değişiklik yapma yetkisi verilirken bu yetkinin "Kanunda belirtilen yukarı ve aşağı sınırlar içinde" kullanılabileceği öngörülmektedir. Belirtilen Anayasa hükümleri karşısında Bakanlar Kurulu dışında herhangi bir merciin bu yetkiyi kullanması mümkün değildir.”* şeklindeki gerekçesiyle Bakanlar Kuruluna sadece istisnai bir yetki tanındığı ve bu yetkinin başka mercilerce kullanılmayacağı kanaatine varmıştır²⁰³. Böylece Yüksek Mahkeme, vergilerin yasallığı ilkesinin istisnası olabileceği ve yürütme organına tanınan vergilendirme yetkisinin bu istisnalardan biri olduğu görüşüne katılmıştır.

Öte yandan Cumhurbaşkanı'nın vergi oranlarını sıfıra kadar indirebilme noktasında sahip olduğu yetkinin verginin kaldırılması anlamına gelip gelmeyeceğine ilişkin literatürde farklı görüşler olduğunu belirtmek gerekir. Bu konudaki ilk görüşe göre, Cumhurbaşkanı tarafından verginin oranının sıfıra kadar indirilmesi, ancak Cumhurbaşkanı tarafından kullanılan yetkinin tahsil işlemi olarak

²⁰² Anayasa Mahkemesi, T: 17.11.2011, E.2010/11, K.2011/153 sayılı kararı (RG.14.02.2012-28204)

²⁰³ Anayasa Mahkemesi, T: 11.09.2014, E.2014/72, K.2014/141 sayılı kararı (RG.10.01.2015-29232)

değerlendirilmesi durumunda verginin ortadan kaldırılması anlamı taşımaktadır²⁰⁴. Örneğin yıllık beyannameye belirtilen matrah üzerinden tarh edilen ve kesinti yoluyla ödenecek verginin mahsup edilmesi verginin ortadan kaldırılması anlamına gelmeyecektir. Bu görüşün aksini savunanlara göre ise vergi oranının sıfıra kadar indirilmesi ile mükellefler üzerinde herhangi bir maddi yük kalmayacak olması nedeniyle vergi ortadan kalkmış olacaktır²⁰⁵.



²⁰⁴ Doğrusöz, B. (2000). “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, İstanbul: M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları*, 137-138.

²⁰⁵ Saygılıoğlu, N. (2008). “Anayasanın 73. Maddesi Karşısında Yürütme Organının Kullandığı Yetkilerin Sonuçları” *Danıştay ve İdari Yargılama Günü 138.yıl Sempozyumu, Ankara: Danıştay Tasnif Ve Yayın Bürosu Yayınları No: 76*, 12.

3. TÜRK HUKUKUNDA VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASINDA HUKUK DEVLETİ İLKESİ

3.1. Genel Olarak Hukuk Devleti İlkesi

Hukuk devleti en basit tanımıyla hükümet yetkililerinin ve vatandaşların yasalara bağlı ve ona uygun davrandığı devleti ifade eder. Bu tanım öncelikle bir hukuk sisteminin varlığını gerektirir ve bu hukuk, doğası gereği genel koşulları önceden belirlenmiş kuralları içerir. Bu anlamda özel bir karar ya da belirli bir durum için verilmiş emir kural değildir. Kural, genel olarak vatandaşlar tarafından bilinmeli ve anlaşılmalıdır. Yasaların getirmiş olduğu şartların insanlar için karşılanmasının imkânsız olmaması gerekir. Ayrıca bu kurallar herkese kendi koşullarına göre eşit bir şekilde uygulanmalıdır. En önemlisi ise devlet içerisinde sözü edilen kuralların ihlal edildiği zamanlarda bunlara uyulmasını sağlayacak mekanizmalar ya da kurumların bulunması zorunludur²⁰⁶.

Hukuk devleti iki aşamalı bir kavramdır. Birinci aşamayı yasallık teşkil eder ki yasallık hukuk devleti için temel bir şarttır. İkinci aşama ise devlet tarafından çıkartılan bu yasaların kişi hak ve özgürlükleri bağlamında bir içeriğe sahip olmasıdır. Bu durum “yasal despotizm” ile hukuk devleti arasındaki farkı yansıtır²⁰⁷.

Önemli İngiliz hukukçu A.V. Dicey’e göre hukuk devletinin üç önemli anlamı vardır. İlk olarak, hiç kimseye olağan yerel mahkemeler önünde ve yine olağan yasal yollarla yasa ihlaline yol açtığına karar verilmedikçe vücut bütünlüğü ya da malları ile ilgili acı çektilerilemez veya o kişi cezalandırılmaz. İkinci olarak, hangi rütbe ya da sınıftan olursa olsun herkes olağan hukuka bağlıdır ve olağan mahkemeler önünde yargılanır. Son olarak ise, toplumsal düzende hukuk ruhu hâkim olmalıdır²⁰⁸. Buna göre hukuk devleti, kanun önünde eşit olan herkesin yine eşit bir şekilde yargılanabildiği, önceden belirlenmiş bir kanuna dayanmayan suç ve cezanın olmadığı ve toplumun hukukun üstünlüğü fikrini benimsediği devlettir.

²⁰⁶ Tamanaha, B. Z. (2012). “The History and Elements of the Rule of Law.” *Singapore Journal of Legal Studies*, 233.

²⁰⁷ Sancar, M. (2012). *Devlet Aklı Kısılacında Hukuk Devleti* (6.Baskı). İstanbul: İletişim Yayınları, 56.

²⁰⁸ Dicey, A.V.(1914). *An Introduction to the Study of the Law of the Constitution*. (8.Baskı). Indianapolis: Liberty Classics, 110-115.

3.2. Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılmasında Hukuk Devleti İlkesinin Unsurları

Tarihte ve günümüzde vergilendirme yetkisi ile ilgili yaşanan sorun yetkinin kullanılabilirliğinden ziyade bu yetkinin ne ölçüde ve hangi sınırlar dâhilinde kullanılacağına ilişkindir. Bu nedenle yetkinin sınırlarının belirlenmesi önemlidir. Vergilendirme yetkisi ulusal ve uluslararası seviyede olabilir. Ulusal düzeyde vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması hukuk devleti ve sosyal devlet ilkelerinin gerekleri ile olurken, uluslararası düzeyde uluslararası birleşme faaliyetlerinin gerçekleşmesi ile mümkündür²⁰⁹.

1982 Anayasası'nın 2.maddesine göre "*Türkiye Cumhuriyeti... sosyal bir hukuk devletidir.*" Vatandaşların hukuki olarak güvende olduğu ve hukuk kurallarının egemen olduğu hukuk devletinin sahip olduğu bir takım nitelikleri söz konusudur ve devlet bu nitelikleri haiz olduğunu vergilendirme yetkisini kullanırken de göstermek zorundadır. Bu anlamda hukuk devleti vergilendirme açısından bir sınır özelliği göstermektedir. Çünkü vergilendirme yetkisi aracılığıyla bireylerin temel hak ve özgürlüklerine devlet tarafından müdahale edilmekte olup hukuk devleti ilkesi ile vergilendirme yetkisini kullanan organların keyfi davranması engellenmeye çalışılır²¹⁰.

Vergilendirme yetkisinin bir hukuk düzeni dâhilinde kullanımı hukuk devleti ile sağlanır ve hukuk devleti vergi kurallarının konulmasında, uygulanmasında ve yorumunda yasama ve yürütme organının yetkilerini sınırlandırır. Bu anlamda hukuk devleti vergilendirme yetkisinin sınırını teşkil eder²¹¹.

Hukuk devletinin unsurları üzerinde uzlaşa ve 1982 Anayasası'nda bu yönde bir sayma usulü söz konusu olmamasına rağmen vergilendirme yetkisinin kullanımında kişilerin hak ve özgürlük alanını en fazla etkileyen belli başlı hukuk devleti unsurları şu şekildedir: Kanunilik ilkesi, eşitlik ve genellik ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, kanuni idare ilkesi ve idarenin eylem ve işlemlerine karşı başvuru hakkı ve bunların yargısal denetimi.

²⁰⁹ Bayraklı, Odabaş, 2000, 143-145.

²¹⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 41.

²¹¹ Çağan, 1982, 145.

3.2.1. Vergilerin Kanuniliği İlkesi

Vergilendirmede kanunilik ilkesi, vergiye ilişkin düzenlemelerin şekli ve maddi anlamda kanunla yapılmasını zorunlu kılar. Şekli anlamda kanun salt yasama erki tarafından yapılmış olmasını ifade ederken, maddi anlamda kanun ise kanunun genel, soyut nitelikte olması ve kişilere ilişkin olmaması anlamına gelir²¹². Kanunilik ilkesi vergi hukukunda “*verginin kanuniliği ilkesi*” olarak ortaya çıkmıştır ve ilke ile güdülmek istenen amaç kişi hak ve özgürlükleri bağlamında bireyleri kamunun üstün kudreti karşısında bir takım hukuki güvenceler ile donatmaktır²¹³. Başka bir ifadeyle bu ilke ile vergi, resim, harç gibi kişiler üzerinde ağır mali yükümlülükler doğuran uygulamaların keyfi ve takdiri kullanılması engellenmek istenilmiştir²¹⁴. Vergilerin kanuniliği ilkesi ile kişiler üzerine mali anlamda bazı yükler konular, değiştirilir, kaldırılır ve bütün bu işlemler anayasal bir güvence altında gerçekleşir. Ayrıca vergilerin kişilere yüklediği ödev ve usuller de yasal bir altyapıda işler²¹⁵.

Vergilerin kanuniliği ilkesine göre vergiye ilişkin temel konular kesinlikle yasada düzenlenmiş olmalıdır. Bunlar verginin konusu, vergilendirilebilir olay, mükellef, verginin matrahı ve oranı olarak sayılabilir. Aksi takdirde keyfi vergilendirme söz konusu olur²¹⁶. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da bir kararında²¹⁷ vergilerin kanuniliği ilkesinin, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirdiğini ve vergi mükellefiyetine bağlı düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kıldığını belirtmiştir. Ayrıca Danıştay’a göre; “*Kanun koyucunun, yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümlülüğün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeterli değildir. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için vergilendirmede vergiyi doğuran olay, yükümlü, verginin*

²¹² Çağan, 1982, 103.

²¹³ Taşdelen, A. (2010). “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler.” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 59(4), 770.

²¹⁴ Bozdoğan, D. ve Çataloluk, C. (2017). “Belediyelerin Vergilendirme Yetkisinin Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirmesi.” *Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 437.

²¹⁵ Gerçek, A., Bakâr, F., Mercimek, F., ÇAKIR, E. U., Semih, A. S. A. (2014). “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar.” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63(1), 91.

²¹⁶ Üstün, Ü. S., Faruk, B. (2015). “The Legality Principle Of Taxes In The Constitution Of Republic Of Turkey.” *In Proceedings of International Academic Conferences (No. 2504035)*. International Institute of Social and Economic Sciences., 588.

²¹⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, T: 23.10.2019, E.2019/999, K.2019/848 sayılı kararı (Uyap Bilişim Sistemi)

matrah ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırları, tarh ve tahakkuk ve tahsil usulleri ile yaptırımları gibi belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir. Zamanaşımı da vergilerin kanuniliği ilkesi gereği kanunla öngörülmesi gereken vergilendirmenin temel unsurlarından biridir.” Danıştay bu kararında kanuniliği maddi anlamda kanun biçiminde görmekte ve salt kanunla yapılmış olan düzenlemeleri vergilerin kanuniliğe ilkesine uygun bulmamaktadır. Bu durum ayrıca kanunilik ilkesi ile daha sonra göreceğimiz “genellik ve eşitlik” ilkesinin birbirini tamamlayıcı olmasının da bir göstergesidir.

Vergilendirme yetkisini haiz olan organ yasama meclisidir ve bu yetki doğrultusunda vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin, miktarlarını, muaflik, istisnaları ve oranlarını gerek kendisi doğrudan kanunla belirleyecek gerekse Anayasanın 73/4. maddesine istinaden yasada belirtilen sınırlar dahilinde değişiklik yapma yetkisini yürütme organına devredecektir. Yürütme organının bu yetkisi doktrinde “değiştirme yetkisi” olarak ifade edilmekte olup iki yönden sınırlandırılmaya tabidir. Bunlar yetkinin mali yükümlülüklerin muafiyet, istisna, miktar ve oranı üzerinde kullanılıyor olması ile yetki tanıyan yasanın belirlediği sınırlar içerisinde olmasıdır²¹⁸.

Bunlara ek olarak vergilerin kanuniliği ilkesi şu hususları ihtiva eder²¹⁹:

i. Vergi otoriteleri bireysel vergi mükellefleri ile anlaşmaya girme yetkisine sahip değildirler. Çünkü böyle bir anlaşma verginin genel hukuk kuralından başka kurullarla uygulandığı anlamına gelebilir.

ii. Mükelleflere vergi ayrıcalığı tanınıp tanınmayacağına ilişkin idarenin sahip olduğu takdir yetkisi sınırsız olamaz.

iii. Vergi yasaları yoruma gerek duyulmayacak şekilde açık olmalıdır. Aksi takdire yasama organının değil yargı organının yasa koymasına söz konusu olabilir.

Vergilerin kanuniliği ilkesine ilişkin Anayasa Mahkemesi 1961 Anayasası dönemine ilişkin bir kararında:

T.C. Anayasasının 61 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur. Anayasa koyucunun her çeşit malî yükümlerin kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri

²¹⁸ Güneş, 1998, 26.

²¹⁹ Thuronyi, V. (2003). *Comparative Tax Law*. The Netherlands: Kluwer Law International, 71.

uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması ereğini götüğünde kuşku yoktur. Kanun koyucunun yalnızca konusunu belli ederek bir malî yükümün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeterli neden olamaz. Malî yükümlerinin, yükümlüleri, matrah ve oranlar tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir malî yüküm, bu yönleri dolayısıyla kanunda yeterince çerçevenememişse, kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilir. Bu bakımdan yükümler, belli başlı unsurları da açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek mutlaka kanunla düzenlenmelidir.

demek suretiyle vergi koyan kanunlarda mutlaka olması gereken hususları belirterek vergilerin kanuniliği ilkesinin içeriğine ışık tutmuştur²²⁰. Bu karardan da anlaşıldığı üzere kanunilik ilkesiyle hedeflenen şeyin vergilere ilişkin temel bir çerçeve getirilmesi ve kişilerin hukuki güvenliğinin sağlanması olduğu söylenebilir.

Anayasa Mahkemesi başka bir kararında, vergilerin yasallığı ilkesinin kapsamını geniş tutarak bu ilkenin yasama organına yapılan yasal düzenlemeler ile daha önce kazanılmış hakları sınırlamayan veya kısıtlamayan, ayrıca geriye yürüyecek şekilde uygulamalara yol açmayan düzenlemeler getirilmesi zorunluluğunu yüklediğine hükmetmiştir²²¹. Ayrıca kanunilik ilkesine tam manasıyla uyulduğunun tespitindeki kriterini ise şu şekilde ifade etmiştir²²²:

“Vergilerin yasallığı ilkesi olarak da nitelendirilen kural gereği, kanun koyucunun yalnızca konusunu belli ederek bir vergi, resim, harç veya benzeri bir mali yükümlülük alınmasına izin vermesi bunun kanunla konulmuş sayılması için yeterli değildir. Getirilen malî yükümlülüğün miktar ve oranı ile yükümlüsünün de kanunda gösterilmesi zorunludur.”

Yukarıda yer verilen Mahkeme kararından vergilerin kanuniliği ilkesinin şekli olmaktan ziyade maddi anlamda kanunun varlığını zorunlu tuttuğu anlaşılmaktadır. Bu denetim ise vergilerin içeriğine ilişkin belirli olma ve belli başlı unsurları içermesi gibi unsurların varlığına bakılmak suretiyle yapılır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde vergilerin kanuniliği ya da vergilendirmenin temel ilkeleri şeklinde açık bir hüküm yoktur. Vergilendirme mevzuu çoğu zaman mülkiyet hakkını ihlal ettiği gerekçesiyle AİHM önünde dava konusu edilir ve kişilerin mülkiyet hakkına Sözleşmeye Ek Protokolün 1.maddesi gereği *“ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası*

²²⁰ Anayasa Mahkemesi, T:29.11.1977, E.1977/109, K.1977/131 sayılı karar. (RG.08.03.1978-16222)

²²¹ Anayasa Mahkemesi, T: 09.02.2012, E.2010/93, K. 2012/20 sayılı kararı (RG.26.07.2013-28719)

²²² Anayasa Mahkemesi, T: 29.12.2011, E.2010/80, K. 2011/178 sayılı kararı (RG.29.05.2012-28307)

hukukun genel ilkelerine uygun olarak” müdahale edilebileceği düzenlenmiştir. Öte yandan yine aynı madde ile devletlerin vergilerin ödenmesi amacıyla çıkarmış olduğu kanunları uygulamasının mülkiyet hakkına müdahalenin haklı nedenini oluşturacağı öngörülmüştür. Bu konuyla ilgili bir olayda AİHM öncelikle; başvuranın gelir vergisi matrahının hesaplanmasını ilgilendiren ilkelerin kamuoyuna açıklanmasının önemine vurgu yapmıştır. Akabinde somut olayda bu düzenlemelerin erişebilir, öngörülebilir bir şekilde Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan tebliğle ilan edildiğini tespit etmiş ve bu nedenle mülkiyet hakkı ihlali olmadığına karar vermiştir²²³. Görüldüğü üzere AİHM devletlerin vergilendirme yetkilerine müdahale etmeme gayesiyle kanunilik ilkesini, vergisel düzenlemelerin salt yasa ile yapılması ve kişilere duyurulması şeklindeki resmi anlamıyla değil maddi anlamıyla yorumlamakta ve düzenleyici işlemlerin herhangi birisi ile hukuki güvenlik sağlanıyorsa hak ihlalinin söz konusu olmayacağı kanaatindedir.

3.2.2. Vergilendirmede Eşitlik ve Genel İlkesi

Eşitlik kavramı, Fransız İhtilalinde ekonomik güç olarak aristokrasiyi aşmış olan burjuvazinin aristokratların sınıfsal olarak elde tuttuğu ayrıcalıklarına karşı ileri sürdüğü bir slogan şeklinde kullanılmıştır. Burjuvazide hâkim olan bu eşitlik anlayışı sınıf ayrımını kaldıran hukuki eşitliktir²²⁴. Tarihsel olarak eşitlik kavramı hukuki, siyasi, ekonomik eşitlik gibi görünümlere sahip olmuş ve “yasa önünde eşitlik” kavramının ortaya çıkması uzun yıllar almıştır.

Hukuki eşitlik en öz tanımıyla, aynı olan şeylere eşit muamele edilmesidir²²⁵. Genel olarak yatay ve dikey eşitlik şeklinde yorumlanır. Yatay eşitlik anlayışında, benzer ya da aynı hukuki statü içerisinde olan kişilerin aynı ya da benzer muameleye tabi tutulması esastır. Dikey eşitlikte ise, farklı durumdaki kişilere farklı kurallar uygulanır²²⁶.

Kanun önünde eşitlik ilkesi üzerinde hukuki nitelik bakımından çeşitli görüşler mevcuttur. Bir takım görüşler eşitlik ilkesini hukuk devletinin unsuru olarak

²²³ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararı, Spacek s.r.o. v. The Czech Republic, Başvuru No:26449/95, T:09.09.1999., <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58358>, Son Erişim Tarihi: 01.03.2020

²²⁴ Şenel, A.(1969). “Eşitlik Kavramı ve Tarihsel Gelişmesi”, *Yavuz Abadan'a Armağan*, Ankara: AÜSBF Yayınları, 259-260.

²²⁵ Erdoğan, M. (2010). *Anayasal demokrasi*. (8.Baskı). Ankara: Siyasal Kitabevi, 249.

²²⁶ Aliefendioğulları, Y. (1999). “Eşitlik İlkesi”, *Prof. Dr. İlhan Akın'a Armağan*, İstanbul: İÜHF Yayınları, 81.

ve bireylerin temel hak ve hürriyetleri açısından temel bir ilke olarak değerlendirilmektedir²²⁷. Bu görüşü reddeden diğer bir görüşe göre ise eşitlik ilkesi devlet yönetim anlayışına hâkim olan temel bir ilkedir²²⁸. Kanaatimizce eşitlik ilkesi, bireylerin temel hak ve hürriyetlerini koruma amacı güden hukuk devleti ilkesinin bir unsuru olmakla birlikte temel hak ve hürriyetleri koruma amacından da ileriye giderek hukuk devletine dayalı yönetim biçiminin en temel anlayışdır.

Çoğu zaman birlikte ele alınan ve eşitlik ile iç içe geçmiş bir ilke olan genellik ilkesi, yasalarla yapılan düzenlemelerin herkesi kapsayacak nitelikte olmasını ifade eder. Başka bir ifadeyle vergilerin genelliği ilkesi ayırım gözetilmeden herkesin vergi ödemesini gerekli kılar²²⁹. Bu ilke anayasalarda açıkça yer almasa bile eşitlik ilkesinin zorunlu bir koşuludur. Ayrıca genellik ilkesine göre benzer durumda bulunan durumlara benzer çözümler getirilmesi esastır ki hukuk devleti anlayışının bir gereği de budur²³⁰.

Gelenekselleşmiş vergileme ilkeleri olan genellik ve eşitlik ilkeleri vergi adaletini sağlamaya yönelik ilkelere aittir. Vergilendirmede genellik ilkesi en basit tanımıyla bir toplulukta yaşayan ve mali gücü imkan veren herkesin vergi mükellefi olmasını gerektirir. Bu itibarla ödeme gücüne sahip olan kişilerin vergilendirilebilir gelir, kazanç ve ya iratlarından vergi alınması ile genellik ilkesi somutlaşır. Vatandaşların bir takım din, dil, ırk vb. farklılıklara sahip olması nedeniyle farklı vergilendirilmeye tabi tutulması ise vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırı bir durum oluşturacaktır²³¹. Genellik ilkesinden genel olarak çıkarılabilecek sonuçlar şu şekilde ifade edilebilir²³²:

- i) Yalnız belirli kesim ya da kişiler üzerine vergi konulması ya da belirli kesim üzerine daha fazla vergi yükü yüklenmesi mümkün değildir.
- ii) Vergi konulmasına ilişkin kanunlarda vergiyi doğuran olay bütün olgularıyla açıkça yer almalıdır.

²²⁷ Özbudun, E. (2014). *Türk Anayasa Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları, 156.

²²⁸ Gözler, K. (2019). *Türk İdare Hukuku (Cilt I)*. Bursa: Ekin Yayınevi, 145.

²²⁹ Kırbaç, S. (1998). *Vergi Hukuku*. Ankara: Siyasal Kitapevi, 32.

²³⁰ Balta, T. B. (1972). *İdare Hukuku I. Genel Konular*, Ankara: AÜSBF Yayınları, Ankara Üniversitesi Basımevi, 107-108.

²³¹ Çağan, 1982, 147.

²³² Karakoç, Y. (2017). *Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*. Ankara: Yetkin Yayınları, 170.

iii) Vergi oranları mükelleflerin bazılarının fiili olarak vergi dışında kalmasını sağlayacak şekilde uygulanmamalıdır.

iv) Vergi kanunları ile yapılacak istisna, muafiyet ve indirim gibi unsurların Anayasal ilkelere, ticari ve iktisadi hayatın gereklerine uygun olarak düzenlenmesi gereklidir.

Türk hukukunda eşitlik ilkesi temel dayanağını 1982 Anayasası'nın 10. maddesinden almaktadır. Anayasa m. 10 hükmüne göre:

Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.

Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olamaz.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.

Anayasa'nın yukarıda yer verilen 10. maddesi "genel esaslar" kısmında düzenlenmiştir. Buna karşılık 1961 Anayasası'nda eşitlik ilkesini düzenleyen 12.madde "*temel haklar ve ödevler*" kısmında yer almaktaydı. Bu nedenle eşitlik ilkesinin bir temel kişi hakkı olarak görülmekten öte devlet yönetimine esas olan bir yapı taşı olduğu söylemek yanlış olmayacaktır²³³. Zira Anayasa'nın 11.maddesine göre bu ilke devleti oluşturan tüm erkleri, idareyi ve diğer tüm kişi ve kuruluşları kapsayacak genişliktedir.

Vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerinin Anayasa'daki diğer bir dayanağı ise herkesi mali güçleri oranında vergi ödemekle yükümlü tutan 73.maddedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus ise, maddede geçen "herkes" ibaresinden vergi ödemek için mali güce sahip olan bütün kişilerin anlaşılması gerektiğidir²³⁴. Böylece vergi yükü belli kişi ve gruplara yüklenilmeyecek ve ödeme gücü olan herkes üzerinde paylaştırılacaktır. Ülke sınırları içerisinde sunulan kamu hizmetlerinden herkes eşit bir şekilde yararlandığından bu hizmetlerin finansmanı bağlamında herkesin bu yüke katlanması ve katılması esastır²³⁵.

²³³ Özbudun, 2014, 156.

²³⁴ Üstün, 2003, 256.

²³⁵ Akdoğan, 2014, 45.

Adam Smith'e göre herkes devletin desteği altında kazanmış olduğu her gelirden kendi imkânları doğrultusunda devlete destek olmalıdır. Söz konusu imkânların tespiti ise ödeme gücüne göre belirlenir. Bu anlamda üç şey önemlidir. İlk olarak, zenginler sadece gelirleriyle orantılı olarak değil, makul derecede yüksek bir oranda kamu giderlerine katkı sağlayabilir. İkinci olarak, hiç kimse ödeyebileceği vergiden daha yüksek ödeme yapmamalıdır. Son olarak ise, biyolojik olarak hayatta kalabilmek için gerekli olan gelir vergi dışında tutulmalıdır²³⁶.

Eşitlik politikası, politika yapıcılarını güçlü bir şekilde etkilemektedir. Ancak bunun uygulamasında ciddi güçlüklerle karşılaşılabilir. Eşitliği yatay ve dikey olarak tartışmak ve kimlerin eşit kimlerin eşit olmadığını tanımlamak gerekir. Bu anlamda eşitliğin etkili bir şekilde uygulanabilmesi için bazı ölçekler gerekli olup bu ölçeklerin pratik ölçüme uygun olması şarttır. Örnek olarak eşitliğin bir "yeterliliğe" indirildiği düşünülürse hangi ölçek bu yeterliliği ölçecektir? Bu konuda tarih boyunca verilen yanıt sahip olunan "mülk" şeklinde olmuştur. Ancak orta sınıfın yükselmeye başlamasıyla süreklilik arz eden özelliğinden ötürü "gelir" bu ölçüm için daha elverişli hale gelmiştir. Buna rağmen emlak ve veraset, intikal vergilerinde yine de mülkiyetin esas alındığının görülmesiyle başka bir ölçüt ihtiyacı doğmuş ve son zamanlarda bireylerin tüketiminin ölçü olarak alınıp alınamayacağı tartışılmıştır. Burada ise çok zengin milyonerlerin hiç ya da çok az harcama yapması halinde daha az vergi ödemeleri gibi haksız bir durumla karşılaşma ihtimali doğduğundan bu ölçü de yetersiz kalmıştır. Görüldüğü üzere halen kimlerin eşit kimlerin eşitsiz olduğunu belirleyecek üzerinde uzlaşmış tek bir ölçüt bulunmamaktadır. Devletler bu konuda karma bir yöntem izlemektedirler. Söz konusu farklılıklar ancak demokratik süreçlerin etkin bir şekilde işletilmesiyle giderilebilecektir²³⁷.

Vergilendirme konusunda genellik ve eşitlik ilkelerinin hayata geçirilmesi noktasında ilk ve en önemli görev yasama organındadır. Kanun koyucu vergi mükellefleri ve vergi konuları bakımından ortaya çıkacak eşitsizliği gözeterek düzenlemeler yapmakla yükümlüdür. Ancak yasama organının bütün eşitsizlikleri göz önünde bulundurması bazen mümkün olmamaktadır. Bu konuda yasama

²³⁶ Jarczok-Guzy, M. (2017). "The Principles of Tax Law Equality in the Context of Direct Taxation." *Journal of Economics and Management*, 30, 73.

²³⁷ Steuerle, C. E. (2002). "And Equal (Tax) Justice for All?". *Tax Justice: The Ongoing Debate*, 270-273.

organının takdir yetkisi söz konusudur²³⁸. Yasama organının vergilendirme konusunda kişilerin durumlarının eşit, benzer veya aynı olup olmadığını belirlemesinin güçlüğü nedeniyle sahip olduğu takdir yetkisi anayasal sınırlara uyulmak şartıyla kullanılmalıdır²³⁹. Ancak bazı durumlarda yasama organının sahip olduğu takdir yetkisini bir takım kişiler için kullanırken benzer nitelikte gözüken diğer bir grup için kullanmadığı görülmektedir. Burada bir boşluktan söz edilebilir. Örnek olarak 213 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre ücret geliri elde eden hizmet erbabı ile bazı küçük meslek erbabı için sakatlık indirimi söz konusudur. Ancak diğer kazanç ve irat elde eden mükellefler için anılan indirim kabul edilmemiştir. Yine aynı şekilde Gelir Vergisi Kanunu'nun 23.maddesinde "*apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği süt ninelik, dadılık, bahçivanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanların*" elde ettikleri ücret, gelir vergisinden istisnadır. Ancak ticari yerlerde çalışan hizmetçilerin ücretlerine ilişkin bir düzenleme söz konusu değildir. Ticari işyerlerinde çalışan kapıcılar ile apartmanda çalışan kapıcıların iş tanımları tam olarak aynı olmasa da vergi muafılığı tanınmasındaki bu farklılığı anlamlandırabilmek kolay değildir²⁴⁰.

Gelir Vergisi Kanununun yukarıda yer verilen maddelerinde olduğu gibi eksik düzenlemelerin söz konusu olduğu durumlarda bu durumun denetiminin nasıl olacağı konusu net değildir. Anayasa Mahkemesinin eksik düzenlemeyi eşitlik ilkesine aykırılık oluşturacak şekilde dar bulup iptal etmesi halinde sosyal amaçlı tanınan muaflik ve istisnalardan yararlanan kişiler bu haktan yoksun kalacaktır. Aksi durumda ise aynı ya da benzer durumda olan kişilerin muafiyet ya da istisnadan yararlanamıyor olması sebebiyle eşitlik ilkesinin zedelenmesi söz konusu olacaktır²⁴¹. Kanaatimizce yasalar genel, soyut ve objektif düzenlemelerdir ve Anayasa Mahkemesi'nin yasama organının sahip olduğu takdir yetkisinin keyfi kullanılıp kullanılmadığını denetleme yetkisi söz konusudur. Bu nedenle bir takım kişilere pozitif ayrımcılık yapılmasını gerektirmeyen durumlarda ayrıcalık tanıyan düzenlemeler Anayasa Mahkemesi tarafından eşitlik ilkesine uygun davranılmaması gerekçesiyle doğrudan iptal edilmelidir. Kaldı ki bazı kişi ve gruplara ayrıcalık tanınmasının haklı gerekçesi(fırsat eşitliğini sağlamak amacıyla yapılan

²³⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 43.

²³⁹ Çağan, 1982, 149.

²⁴⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 43.

²⁴¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 43.

düzenlemeler gibi) tespit edilemiyorsa o yasal düzenleme açıkça hukuka aykırı olacaktır.

Diğer taraftan bazı kişi ve kesimlere muafiyet ya da bir takım vergi konularına istisna konulmasının eşitlik ilkesine aykırılık oluşturup oluşturmayacağı konusunun akla gelmesi muhtemeldir. Kanun koyucu ekonomik, sosyal politikalar gibi nedenlerle bir takım istisnalar getirebilir. Söz konusu istisnaların anayasanın diğer hükümlerinde öngörülen amaçları gerçekleştirebilmek için getirilmesi halinde eşitlik ilkesinden sapmalar kabul edilebilir²⁴². Buradaki sınır çok belirsizdir ve Anayasa Mahkemesi tarafından her olay için ayrı değerlendirme yapılmasını gerektirir²⁴³. Anayasa Mahkemesi bu konuda “haklı neden” kavramını kullanmaktadır. Bir kararında Mahkeme; *“Kimi kişilerin, başka kurallara bağlı tutulmalarında haklı neden varsa, bu durumda yasa önünde eşitlik ilkesine aykırılıktan da söz edilemeyeceğine”* hükmetmiştir²⁴⁴.

Anayasa Mahkemesi, yasama organının vergilendirme yetkisini kullanırken ortaya çıkabilecek eşitsiz durumları değerlendirirken kamu yararı, sosyal ve teknik sebepler, mükellefler veya verginin konusuna ilişkin hukuki nitelik farkları gibi ölçütleri kullanmıştır²⁴⁵. Vergilendirme pratik olarak insanlara farklı davranmalıdır. Çünkü herkes eşit olmayan bir şekilde dağıtılan ekonomik faaliyetler içerisinde yer alır. Bu perspektiften bakıldığında resmi olarak eşit olan bir vergi bazı durumlar için en eşitsiz vergi olabilir²⁴⁶. Bu itibarla Anayasa Mahkemesi de kararında, kanun önünde eşitlik ilkesinin bir gereği olarak aynı hukuki durumda olan kişilerin aynı kurallara bağlı olması ve farklı hukuksal statüde olan kişilerin ise değişik kurallara bağlı olmasının Anayasaya aykırılık oluşturmayacağına hükmetmiştir²⁴⁷. Burada önemli olan husus kişilerin farklı kurallara muhatap tutulmasının haklı neden teşkil edecek nedenlere dayandırılması gerekliliğidir.

Bazı durumlarda kişilere tanınmış yasal bir vergisel avantaj olmamasına rağmen fiili olarak bir takım ayrıcalıklar sağlanması söz konusu olabilir. Fiili durumlar nedeniyle bozulan vergilendirmede eşitlik ilkesi çoğu zaman denetim

²⁴² Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 43.

²⁴³ Çağan, 1982, 151.

²⁴⁴ Anayasa Mahkemesi, T:28.06.1979, E.1979/8, K.1979/35 sayılı kararı (RG.29.11.1980-16824)

²⁴⁵ Karakoç, 2013, 1286.

²⁴⁶ Barker, W. B. (2006). “The Three Faces of Equality: Constitutional Requirements in Taxation.” *Case Western Reserve Law Review.*, 57, 1., 7-8.

²⁴⁷ Anayasa Mahkemesi, T:13.07.1995, E.1994/85, K.1995/32 sayılı kararı (RG.28.09.1996-22771)

eksikliği ya da yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Örnek olarak vergi idaresinin neden olduğu vergi hatası ya da vergi kaçakçılığı fiilini işleyen mükellefin tespit edilememesi nedeniyle olması gerekenden daha az vergi ödenmesi gibi durumlar verilebilir²⁴⁸. Vergide eşitsizlik yaratan bu tür durumlar ancak vergi idaresinin etkin denetimi ile çözülebilir. Ancak bunun yanında yasa ile de mükelleflere muafiyet ve istisna kapsamında olmayan ayrıcalıklar tanınması için idarelere yetki veren düzenlemeler söz konusu olabilir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1 ile 12.maddeleri uzlaşma müessesini düzenlemiştir. Yargı yolu dışında uyuşmazlığı sona erdiren bir yol olan uzlaşmanın uzlaşma yolunun uygulanması ile tahakkuk edecek olan vergi, normal şekilde tahakkuk edecek vergiden farklı olacağından mükellefler arasında eşitsizlik söz konusu olacaktır²⁴⁹. Benzer durum yine yasama organı tarafından zaman zaman çıkartılan vergi affına ilişkin yapılandırma yasaları için de söz konusudur. Bu tür düzenlemeler ile vergiyi zamanında ve eksiksiz ödeyen mükellefler ile vergisini ödemeyen mükellefler arasında eşitsiz bir uygulama ortaya çıkmaktadır.

Anayasa'nın 10.maddesi ile hüküm altına alınan ve ayırım yapma yasağı olarak düzenlenen din mevzuu üzerinde de durulmasında fayda görülmektedir. Türk Vergi Hukukunda bu hususu düzenleyen mevzuata bakıldığında 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "*borçlunun ibadete mahsus kitap ve eşyasının haczedilemeyeceğine*" ilişkin 70.maddesinin 2.fıkrası, Belediye Gelirleri Kanunu'nun "*Dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan cami, mescit, kilise ve havra gibi ibadethanelerde tüketilen elektrik ve havagazının tüketim vergisinden istisna olduğunu*" düzenleyen 36.maddesinin 2.fıkrası, Emlak Vergisi Kanunu'nun "*Dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan ibadethaneler ile bunların müştemilatının bina vergisinden muaf olduğuna*" ilişkin 4.maddesinin g bendindeki hüküm herhangi bir din lehine ayrıcalık doğurmadığından eşitlik ilkesine aykırı olarak görülemez²⁵⁰. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/5.maddesinde²⁵¹

²⁴⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 45.

²⁴⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 44.

²⁵⁰ Furtun, İ., H.(2009), "Türk Vergi Sisteminin Laiklik Açısından İrdelenmesi Türk Vergi Sistemi İçerisinde Yer Alan Çeşitli Yasalarda Farklı Din ve İnançlara Yaklaşım", *Prof.Dr. Muallâ ÖNCEL'e Armağan*, 2, 1009-1010.

²⁵¹ **GVK madde 89, f.5:** Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak

düzenlenen “yaptırılacak ibadethaneler ile Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamaların” vergi matrahından indirilmesi hususu tartışmalıdır. Şöyle ki anılan düzenlemenin uygulanmasında, yasada kapsamı belirleyen kavram “ibadethane”dir. Eğer tüm dinlerin ibadet mekânları için bu kavram kullanılıyorsa vergide eşitsizlik olduğundan söz edilemeyecek, aksi takdirde yani “ibadethane” kavramı sınırlı ve tartışmalı ise eşitlik ilkesine aykırılık oluşacaktır²⁵².

3.2.2.1. Yargı kararlarında vergide eşitlik ve genellik ilkesi

Vergide genellik ve eşitlik ilkesi yargı kararlarında sıklıkla başvurulan temel bir ilkedir. Yargı mercileri bu ilkeyi yön gösterici yorum kuralı olarak kullanmaktadır²⁵³. Örnek olarak Danıştay 7. Dairesi davacı adına tescilli muhtelif serbest dolaşıma giriş beyannameleri ile 8528.72.40.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyonunda beyan ve ithal edilen eşyanın, muayene memuru tarafından ürün kataloğu ve faturalarda yer alan eşya kodlarının incelenmesi sonucunda, 8528.72.20.00.00 pozisyonunda yer aldığı saptandığından bahisle ek olarak tahakkuk ettirilen kültür fonu, özel tüketim ve katma değer vergileri ile anılan vergiler üzerinden ve/veya maktu olarak hesaplanarak karara bağlanan para cezasına vaki itirazın zımnen reddine dair işlemin iptali istemiyle önüne gelen bir davada yapmış olduğu incelemede; vergide genellik ve eşitlik ilkesi uyarınca ithale konu eşyalar ile tarife bilgisi içeriğinde yer alan eşyanın aynı nitelikte olduğunun tespit edilmesi halinde aynı pozisyonda, dolayısıyla, aynı vergi oranına tabi olarak vergilendirilmesi gerekeceğine hükmetmiştir²⁵⁴. Buradan anlaşılması gereken husus, eşyaların fiziki muayenesinde maddi olarak aynı olduğunun tespit edilmesi durumunda aynı vergisel yükümlülükler muhatap tutulması gerektiğidir.

Yürütmenin vergilendirme yetkisi ve eşitlik ilkesine uyma yükümlülüğü ile ilgili bir olayda Danıştay 3.Dairesi tartışmaya açık bir karar vermiştir. Dava konusu edilen işlem, 13.10.2011 tarih ve 28083 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak

ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynı bağış ve yardımların tamamı.

²⁵² Yaltı, B. (2013). “İbadethane Bağışlarının Vergi Matrahından İndirimi: Vergide Eşitsizlik Örneği.” *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 19(2), 432.

²⁵³ Çağan, 1982, 161.

²⁵⁴ Danıştay 7.Dairesi, T:16.04.2019, E.2016/101, K.2019/2807 sayılı kararı(UYAP Bilişim Sistemi)

yürürlüğe giren 12.10.2011 tarih ve 2011/2304 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki kararın, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listelerde yer alan bazı eşyanın özel tüketim vergisi oranını artıran kısmına ilişkindir. Danıştay öncelikle yürürlükte olan mevzuat araştırması yaparak 4760 sayılı ÖTV Kanununun 12.maddesinin 2.fıkrasının (c) bendinde “*Bakanlar Kurulunun (II) sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları bir katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye; uygulanmakta olan oranları EURO normlarını sağlayan katalitik konvertör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda yarısına kadar indirmeye, kanuni orana kadar çıkarmaya*” yetkili olduğunu tespit etmiştir. Akabinde Anayasa'nın 73.maddesinin son fıkrasıyla Bakanlar Kuruluna kanunla belirtilen sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi verilebileceği belirtilerek bu yetkiyi verginin yasallığı ilkesinin istisnası olarak tanımlamış ve yargı yerlerinin sadece yasada belirlenen sınırların aşılabildiğini tespitle yetkili olduğuna değinmiştir. Nihayet dava konusu uyuşmazlığı değerlendiren Danıştay, Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin yasada belirlenen alt ve üst sınırlar içerisinde kaldığını belirterek taşıtların motor silindir hacmine bağlı olarak, artan oranda farklı vergilemeye tabi tutulmasını vergilendirmede yatay eşitlik ilkesine aykırı görmemiştir²⁵⁵. Kanaatimizce Danıştay 3.Dairesi tarafından konuya çok dar bir şekilde yaklaşmıştır. Öncelikle Anayasa'nın 73/4.maddesi ile Bakanlar Kuruluna verilen yetki nedeniyle açılacak davalarda yargı merci yasada belirlenen sınırların aşılabildiğini belirlemek yanında bu yetkinin vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkesine uygun kullanılıp kullanılmadığını denetlemekle fevkalade yetkilidir. Zira yürütme organının vergiye ilişkin sahip olduğu takdir yetkisine dayanarak yapacağı genel, düzenleyici, bireysel işlemlerinde eşitlik ilkesine uyma yükümlülüğü vardır²⁵⁶. Bu nedenle Danıştay'ın somut olayın özelliklerine göre Bakanlar Kurulunun ayırım yapmasını gerektiren haklı nedenlerin varlığını detaylı bir şekilde incelemesi gerekirken kendisini sadece yasa ile belirlenen sınırların aşılabildiğini denetlemekle görevli görmesi isabetli olmamıştır.

Yukarıda anlatılan hususu somutlaştırabilmek adına başka bir karara daha yer verilmesi gerekmektedir. Mahalle bekçilerinin Kanun Hükmünde Kararname ile 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu kapsamına alınması sonrasında, GVK

²⁵⁵ Danıştay 3.Dairesi, T:23.12.2015, E:2013/2014, K:2015/10048 sayılı kararı(UYAP Bilişim Sistemi)

²⁵⁶ Çağan, 1982, 161.

kapsamındaki vergi muafliğından yararlanıp yararlanamayacağına ilişkin bir davada Danıştay, aynı niteliğe hatta daha büyük sorumluluğa sahip emniyet ve güvenlik personelinin aldıkları ücretlerin vergiye tabi tutulmasına rağmen, mahalle bekçilerinin almış olduğu ücretlerin vergiden istisna sayılmasının vergide eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edeceğine son derece isabetli bir şekilde hükmetmiştir²⁵⁷.

03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliği’nin uzlaşmanın kapsamını belirleyen 2.maddesinde yer alan parantez içindeki “*usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Kanununun 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç*” şeklindeki kısmının anayasada güvence altına alınan eşitlik ilkesine aykırı olduğu iddiası üzerine Danıştay tarafından yapılan incelemede, VUK’un ek 1.maddesinin ikinci fıkrasıyla²⁵⁸ Maliye Bakanlığı’nın kendisine verilen yetki çerçevesinde çıkartılan yönetmelikle özel usulsüzlük, usulsüzlük ve cezanın kapsam dışında olduğunun açıklandığı bu düzenlemenin Yasa ile elde edilmek istenen amaca uygun olduğuna hükmedilmiştir²⁵⁹. Kanaatimizce Yasa ile sınırları belirlenen bir alanda yürütmenin düzenleyici işlem yapma yetkisi sorunsuzdur. Bu anlamda anılan Yönetmeliğin Yasaya uygun olduğu söylenebilir. Ancak Yasa ile ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları uzlaşma kapsamında iken daha basit nitelikte görülebilecek ve çoğu zaman bir takım şekli kurallara aykırı davranılması nedeniyle kesilen usulsüzlük cezalarının uzlaşma kapsamına alınmaması eşitsizliğe neden olan bir uygulamadır. Danıştay’ın yasaya uygun olan ancak kanaatimizce eşitlik ilkesi itibariyle Anayasaya aykırı olan ilgili yönetmelik hükmünü, kanun hükmünü ihmal edip iptal etmesi gerekip gerekmediği yasama perdesi teorisiyle ilgili başka bir tartışmanın konusu olduğundan burada daha fazla detaya girilmeyecektir.

Danıştay’ın vergide genellik ve eşitlik ilkesi ile yaklaşımına genel olarak yer verdikten sonra Anayasa Mahkemesinin konu ile ilgili görüşlerine değinmekte fayda

²⁵⁷ Danıştay 4.Dairesi, T:15.03.1978, E.1978/37, K.1978/906 sayılı kararı(UYAP Bilişim Sistemi)

²⁵⁸ **VUK Ek madde 1, f.2:** Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığının görüşü alınarak Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca hazırlanır

²⁵⁹ Danıştay 4.Dairesi, T:26.01.2017, E.2014/8976, K.2017/708 sayılı kararı(UYAP Bilişim Sistemi)

görülmektedir. Anayasa Mahkemesi bir kararında vergide eşitlik ilkesinin, mükelleflerin vergi ödeme güçlerinin dikkate alınması suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngördüğünü, diğer bir ifadeyle kişilerin vergi yüküne ödeme güçleri oranında katılmaları gerektiğini, ancak bu şekilde vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesinin uygulanabileceğini belirtmiştir. Kararın devamında ise vergide genellik ilkesini, kişiler arasında herhangi bir ayırım yapmadan mali gücü imkân veren herkesin vergi ödeyerek vergi yükünü paylaşması olarak tanımlamıştır²⁶⁰. Genellik ilkesine ilişkin başka bir kararında ise Mahkeme ilkeyi şu şekilde ifade etmiştir²⁶¹: “Genellik ilkesi, herkesin, vergi ödemesi gerektiğini anlatır. Bu kural, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, kazandığı servet ya da harcamaları üzerinden vergi ödemesi esasını öngörür.” Ancak buradan “herkesin” şartlarının eşit şekilde değerlendirilmesi gerektiği anlamı da çıkmamalıdır. Konuya ilişkin bir kararında AİHM, tüzel kişi olan başvuranın tutulacak defterlere ilişkin Maliye Bakanlığı’nın duyuru sisteminden haberdar olduğu ve gerekirse uzmanların tavsiyesiyle de gerekli bilgiye ulaşılacağını belirtmiştir. Devamında ise Mahkeme, uzman görüşüne başvuranın gerçek kişilerin aksine tüzel kişiler için bir imkân olduğuna değinmiş ve kararını bu sav üzerinden vermiştir²⁶².

Anayasa Mahkemesi 4837 sayılı Yasa'nın 1.maddesinin iptali istemiyle açılan bir davada öncelikle vergide eşitlik ilkesinin “mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması” anlamına geldiğini ifade etmiştir. Devamında hukuk devletinin tüm devlet organlarının işlem ve eylemlerinin hukuka uygun olduğu, yönetilenlere etkin bir hukuki güvence sağlandığı ve adaletli bir hukuk düzeni öngören devlet olduğunu ve hukuk devletinin öğelerinden birisinin de eşitlik ilkesi olduğunu vurgulamıştır. İşin esasıyla ilgili olarak Anayasa Mahkemesi yapmış olduğu değerlendirmede şu kanaate varmıştır²⁶³:

Yasa'nın iptali istenen 1. maddesiyle 2003 yılı içinde alınan motorlu taşıtlar vergisi aynı yıl içinde aynı miktarda ek vergi adı altında ikinci kez alınmaktadır. Oysa, 197 sayılı Yasa gereğince 2003 yılı için motorlu taşıtlar vergisinin Vergi Usul Kanunu'na göre yeniden değerlendirme oranı uygulanmak

²⁶⁰ Anayasa Mahkemesi, T: 09.06.2011, E.2009/62, K.2011/96 sayılı kararı (RG. 21.10.2011-28091)

²⁶¹ Anayasa Mahkemesi, T: 06.07.1995, E.1995/ 6, K.1995/29 sayılı kararı (RG. 10.02.1996-22550)

²⁶² Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararı, Spacek s.r.o. v. The Czech Republic, Başvuru No:26449/95, T:09.09.1999., <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58358>, Son Erişim Tarihi: 01.03.2020

²⁶³ Anayasa Mahkemesi, T:23.7.2003, E.2003/48, K.2003/76 sayılı kararı (RG. 21.11.2003-25296)

suretiyle zaten güncelleştirilerek alınmaktadır. Güncelleştirilen yeni miktar üzerinden 2003 yılında ikinci kez ek vergi tahakkuk ve tahsil edilmek suretiyle vergi yükü araç sahipleri aleyhine ağırlaştırılmakta, gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri gibi diğer vergi mükelleflerine de yansıtılmamaktadır. Bu durum, vergi yükünün dengeli, adil, ölçülü ve eşit dağılımını engelleyerek Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen vergilendirme ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır. Yasa'nın genel gerekçesinde, ekonomik istikrarı sağlamak ve kamu borç stokunun azaltılmasını temin amacıyla bu düzenlemenin yapıldığı açıklanmakta ise de bunun olağanüstü koşulların zorunlu kıldığı haklı bir neden olarak kabulü mümkün görülmemiştir.

Görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu son derece isabetli bu kararlar vergilerin genelliği ilkesi gereği vergi yükünün bir takım vergi mükellefleri aleyhine ağırlaştırılmayacağına hükmederek böyle bir durumun verginin eşit dağılımını ihlal edeceğini ve adil olmayan sonuçlara yol açacağını belirtmiştir. Ayrıca böyle bir düzenlemenin ekonomik istikrar ve kamu borçlarının azaltılması amacıyla yapılmış olmasını da haklı neden olarak görmemesi bir başka ifadeyle ekonomik istikrarı sağlamak amacıyla vergi yükünün dengeli dağılımını bozan düzenlemede kamu yararı olmadığını ifade etmesi oldukça önemlidir.

Anayasa Mahkemesi bazı kararlarında; yasa maddelerinin eşitlik ilkesine aykırı olmadığını belirtirken, yasa koyucunun amacının “ayırım yapmak” ya da “imtiyaz tanımak” olmadığını, kamu yararını gerçekleştirmek olduğunu belirtmektedir. Diğer bir deyişle, yasa koyucunun kamu yararı amacı güdülmeden çıkartmış olduğu yasalar ayrımcı bir amaç ile çıkarılmış olacağından maddelerin bu gerekçeyle eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edeceği dolaylı şekilde ifade edilmektedir²⁶⁴. Buna ilişkin bir kararında Anayasa Mahkemesi; kendilerine vergi tarh edilen ve ceza kesilen yükümlülerin vergi borcu aslı 300.000 lirayı aşmayan borçların belirli oranda terkin edilmesi ile gecikme zammı ile tecil faizi hesaplanmamasına ilişkin kanun maddesinin eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edeceği iddiasıyla önüne gelen olayda;

Bilindiği gibi eşitlik, her yönüyle aynı hukuki durumda bulunanlar arasında söz konusudur. Dava konusu maddenin yürürlük tarihinde, adlarına vergi ve ceza tarh edilen ve vergi borcu aslı 300.000 lirayı aşmayan bütün mükellefler aynı hukuki durum içindedir. Bunlar arasında bir ayırım yapılmış olsaydı, eşitlik ilkesi o takdirde zedelenirdi. Ancak, maddede öngörülen aftan yararlanmak için vergi borcu aslının 300.000 liradan az olması koşulunun getirilmesi, aftan yararlanacak mükellefleri, bu sınırı aşanlardan ayırarak bir eşitsizlik izlenimi veriyorsa da, böyle bir farklılaştırmada; vergi ihtilaflarını azaltmak, gerekli

²⁶⁴ Öden, M. (2003), *Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi*, (1. Baskı), Ankara: Yetkin Yayınları, 207.

inceleme yapılmadan kesilen cezaları kaldırarak adaleti sağlamak, idarenin ve yargının yükünü azaltmak gibi önemli kamu yararları gözetilmiştir. Kanun koyucunun amacı, ayırım yapmak veya imtiyaz tanımak olmayıp, sınırlı bir afa bu gibi kamu yararını sağlayıcı sonuçlar elde etmektir...

demek suretiyle haklı neden olarak görebileceği kamu yararının hangi hususlar ile gerçekleşebileceğine ilişkin yol göstermektedir²⁶⁵.

3.2.3. Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuki kuralları önceden bilerek tutum ve davranışlarını buna göre düzenlemesi anlamına gelir²⁶⁶. Bu ilkenin ön koşulu, öncelikle devletin kendi koymuş olduğu kurallara uygun davranmasıdır. Böylece hukuki barış sağlanabilmiş olur. Öte yandan hukuki güvenlik ilkesinin vergilendirme alanında çok önemli bir yeri vardır. Devletin vergilendirme yetkisini kullanarak bireylerin hak ve özgürlüklerine müdahalede bulunması nedeniyle kişilerin bu müdahaleleri önceden bilebilmesi şarttır²⁶⁷.

Vergilendirme alanında hukuki güvenlik ilkesi; vergilendirmenin belirliliği, vergi yasalarının geçmişe yürümezliği ve vergilendirmede kıyas yasağı hususlarını içermektedir.

3.2.3.1. Vergilendirmede belirlilik ilkesi

Vergilendirmede belirlilik ilkesi geleneksel anlamda vergilerin tarh ve tahsil usulleri ile zamanlarının mükellefler açısından belirli, kesin ve dolayısıyla öngörülebilir olmasıdır. Ayrıca belirli olan kuralların açık ve anlaşılabilir olması bu ilkenin bir gereği olup keyfiliğin önlenmesine hizmet eder²⁶⁸. Hukuki öngörülebilirliğin sağlanmasıyla kişiler hukukun aradığı koşulları önceden bilecek ve davranışlarını ona göre düzenleyecektir. Söz konusu hukuki kurallar tamamen belirsiz olduğunda öngörülebilirliğin olduğundan bahsedilemez. Bu nedenle kişiler ne şekilde davranmasının kendisi için güvenli olacağını kestiremez hale gelirler²⁶⁹.

Hukuk devleti ilkesinin temel unsurlarından biri olan belirlilik ilkesi iki yönlüdür. Vergilendirme alanında yapılan kanuni düzenlemeler hem mükellefleri

²⁶⁵ Anayasa Mahkemesi, T:19.03.1987, E.1986/5, K.1987/7 sayılı kararı (RG.12.11.1987-19632)

²⁶⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 47.

²⁶⁷ Çağan, 1982, 172.

²⁶⁸ Çağan, 1982, 172.

²⁶⁹ Özkök, G. (2002). "Hukuki Belirsizlik Problemi Üzerine." *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 51(2), 7.

hem de vergi idaresi ile diğer idareleri açık ve kesin bir şekilde bağlar. Böylece bireyler kesin bir bilinirlik dâhilinde keyfi uygulamalara karşı korunmuş olur. Hangi somut olayların gerçekleşmesi halinde hangi yaptırımlarla karşılaşılacağına bilinmesi kişilere güvence sağlar²⁷⁰. Bunu sağlamak için kanun, yönetmelik gibi düzenleyici işlemler kamuya açık bir şekilde yayınlanarak istikrarlı, anlamı açık, tutarlı ve ileriye dönük olarak hazırlanmalıdır. Bu anlamda kişilere tarafsız bir şekilde başvuru hakkı sağlayan, yaptırım uygulanan tarafın duyulmasını öngören ve somut olaylarda tahmin edilebilir, tutarlı kararlar verilmesini sağlayan düzenlemelerin yapılması gereklidir. Ancak bu şekilde bireyler hukuka güvenerek yasalara gönüllü uyum sağlayabilir ve davranışlarının sonuçlarını öngörerek kişisel özerkliğini güvence altında tutabilirler²⁷¹.

Belirlilik ilkesinin idare yüzüne bakıldığında idarenin davranışlarının da belirli ve öngörülebilir olması gerekmektedir. Hatta idareye kanunlarda takdir yetkisi verilen durumlarda dahi koşulsuz keyfilik ve serbestlik yetkisi verilmemiştir. Aksine idare süreklilik arz eden uygulamaları ile hukuki istikrar tesis ederek kendi tesis ettiği bu istikrara uymakla mükelleftir²⁷². Örneğin idare uzlaşma konusunda bir takım mükelleflere fazla ayrıcalık tanırken bazılarına daha olumsuz yaklaşım sergilerse bu durum eşitlik ilkesinin yanında belirlilik ilkesinin gerektirdiği istikrar prensibine de aykırılık teşkil eder.

Daha önce de ifade edildiği gibi belirlilik ilkesi vergiyi doğuran olay, vergi oranları ve tarh ve tahsil zamanlarının açık olmasının yanında yasama organı tarafından yürütme organına tanınan vergilendirme yetkisine ilişkin Anayasal sınırların açık ve net olarak belirtilmesini de gerektirir²⁷³. Yürütmeye verilecek takdir yetkisi vergiyi doğuran olaya ilişkin olmamalıdır²⁷⁴. Bu anlamda hukuk dili kullanılırken içeriği boş ve çift anlamlı kavramlardan kaçınılması gerekir. Ayrıca kanunlarda sık sık yapılan değişiklikler de belirlilik ilkesini zedeleyecektir²⁷⁵.

²⁷⁰ Şişman, G. (2016). “Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları çerçevesinde vergi hukukunda öngörülebilirlik.” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(4), 2429.

²⁷¹ Maxeiner, J. R.(2007). “Legal Certainty and Legal Methods: A European Alternative to American Legal Indeterminacy?”. *Tulane Journal of International and Comparative Law*, 15, 546.

²⁷² Günday, M. (2017). *İdare Hukuku*. (11.Baskı), Ankara: İmaj Yayınevi, 45-46.

²⁷³ Karakoç, 2013, 1291-1292.

²⁷⁴ Çağan, 1982, 173.

²⁷⁵ Karakoç, 2013, 1291-1292.

Vergilendirmede belirlilik ilkesi Danıştay'ın da kararlarında kullandığı bir yorum yöntemidir. Danıştay 4.Dairesi bir kararında vergilendirmede belirlilik ilkesini oldukça geniş yorumlamıştır. Mükellefin belirli bir takvim yılına ilişkin tespit edilen kazanç farkının izleyen yılda yatırım indirimi tutarından tenzil edilmesi gerektiğine ilişkin vergi dairesi müdürlüğünün yazısını kesin ve icrai görmeyerek reddeden ilk derece mahkemesi kararının temyiz incelemesinde, söz konusu işlemi dava konusu edilebilir görmemenin davacının hukuki güvenliğini her yıl olumsuz etkileyeceğine ve bu durumda davacının hukuki menfaatinin korunmasının belirlilik ilkesinin doğal bir sonucu olduğuna karar vermiştir²⁷⁶. Kanaatimizce bu kararda belirlilik ilkesi Danıştay tarafından bir “maymuncuk” olarak kullanılmıştır. Somut olayda mahkemece verilen karar sonucu itibariyle doğru olsa da gerekçe açısından tartışmaya açıktır. Çünkü davalı idare tarafından tesis edilen işlemin açıklığı ve netliği ile ilgili bir sorun mevcut değildir. İdarece tesis edilen işlem belirlilik ilkesi nedeniyle değil kişinin hukuki durumunu doğrudan etkilemesi nedeniyle icrai görülmesi gerektiğinden bu gerekçeyle işin esasının incelenmesi aşamasına geçilmeliydi.

Konuya ilişkin Anayasa Mahkemesinin yaklaşımına baktığımızda Anayasa Mahkemesi hukuki güvenlik ilkesini adil yargılanma hakkının zımnen içerisinde görmüş ve ilkeyi “*bir kanuni düzenlemenin bireylerin davranışını ona göre düzenleyebileceği kadar kesinlik içermesi, kişinin gerektiği takdirde hukuki yardım almak suretiyle, bu kanunun düzenlediği alanda belli bir eylem nedeniyle ortaya çıkacak sonuçları makul düzeyde öngörmesi*” şeklinde tanımlamıştır²⁷⁷. Yine aynı kararında Yüksek Mahkeme belirlilik ilkesine ilişkin şu ifadeleri kullanmıştır:

Yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu bir takım güvenceler içermesi gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup; birey, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu, kanundan öğrenebilme imkânına sahip olmalıdır. Birey, ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörüp, davranışlarını düzenleyebilir.

²⁷⁶ Danıştay 4.Dairesi, T:21.05.1993, E.1990/4275, K.1993/2446 sayılı kararı(Uyap Bilişim Sistemi)

²⁷⁷ Anayasa Mahkemesi, T: 11.12.2014, Başvuru Numarası: 2013/3245, (RG. 12.5.2015-29353)

Öte yandan 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 28.maddesinin 1.fıkrasının a) bendinde geçen “*Karar ve ilam harçlarının dörtte biri peşin, geri kalanı kararın verilmesinden itibaren iki ay içinde ödenir.*” şeklindeki hükmün belirlilik ilkesine aykırı olduğu iddiasıyla açılan bir davada Anayasa Mahkemesi şu şekilde hüküm kurmuştur²⁷⁸:

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri 'hukuki güvenlik' tir. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Genel olarak hukuk mahkemeleri tarafından verilen kararlarda ödenmesi gereken bakiye harç miktarı kısa kararda açıklanmamaktadır. Diğer bir ifade ile taraflar bakiye harç miktarlarını gerekçeli kararın kendilerine tebliği ile öğrenmektedirler. Bu hâllerde bakiye karar harcının karar tarihinden itibaren iki ay içinde ödenmesinin zorunlu tutulması, mükellefin henüz varlığından haberdar olmadığı veya miktarını tam olarak bilmediği bir harç için gecikme zammı ödemesi sonucunu doğuracaktır. Kişilerin haberdar olmadıkları harç nedeniyle gecikme zammı ödemek zorunda kalmaları ise hukuk devleti ilkesinin gereklerinden olan hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

Görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesi salt yargı mercilerinin klasikleşmiş uygulamalarından kaynaklı olarak hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edildiği gerekçesiyle madde hükmünü iptal etmiştir. Çünkü lafzi olarak kanun hükmüne bakıldığında kanaatimizce belirlilik ilkesi ile bağdaşmayacak herhangi bir durum söz konusu değildir. Ancak, mahkemelerin kısa kararı açıkladıktan sonra gerekçeli kararı dolayısıyla harç miktarını açıklaması çoğu zaman iki ayı geçmektedir. Bu nedenle kişiler miktarını henüz öğrenmediği bir harç için gecikme zammı tehdidiyle karşı karşıya kalmaktadırlar. Anayasa Mahkemesi bu durumu gözeterek son derece isabetli bir karar vermiştir.

Öte yandan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de Serkov v Ukrayna kararında vergilendirmeye ilişkin konularda belirlilik ilkesinin önemine vurgu yapmıştır. AİHM bu kararında; “*son derece önemli olan mali konularda iç hukuktaki düzenlemelerin gerekli öngörülebilirlik ve açıklıktan yoksun ve farklı yargısal yorumlar türetebilmeye olanak verecek nitelikte olması Sözleşme ile güvence altına alınan “kaliteli hukuk” gereksinimini endişeye uğratmıştır.*” şeklindeki kanaatini belirterek aynı hukuki konuda farklı yorumlar üretilmesinin o meselenin iç hukukta

²⁷⁸ Anayasa Mahkemesi, T:18.10.2012, E.2012/70, K.2012/157 sayılı kararı, (RG.13.02.2013-28558)

uygunsuz düzenlenmesinden kaynaklandığı gerekçesiyle ihlal kararı vermiştir²⁷⁹. Aynı konuda farklı yorumlar üretilmesine yol açan problem yasama organının kanun yaparken o konuyu uygunsuz düzenlemesinden kaynaklanır. Bu nedenle yasama organının kanun yapma sürecinde oldukça titiz davranarak kullanılan noktalama işaretlerine kadar özen göstermesi gerekir. Zira AİHM'in de ifade ettiği gibi "kaliteli hukuk" sahibi olma noktasında sorumluluk yargı ile beraber yasama organındadır.

3.2.3.2. Vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği

Kural olarak yasalar yürürlüğe girdiği ve yürürlükten kalktığı zaman dilimi içerisinde geçen olay ya da yapılan işlemler için uygulanır. Yasaların yürürlüğe girmiş olduğu tarihten önceki olay ya da işlemlere uygulanamaması literatürde kanunların geçmişe yürümemesi olarak ifade edilmektedir²⁸⁰. Kanunlar genellikle Resmi Gazetede yayınlandığı tarihte yürürlüğe girer ancak kanunda yürürlük tarihine ilişkin herhangi bir ibare yazılmamışsa kanunun yayınlamasından itibaren 45 gün sonra yürürlüğe girmesi esastır.

Yasama organınca hukuka uygun bir şekilde çıkartılmış olan bir yasa, ilgilendirdiği kişilere ve topluma güven vererek onlara uzun vadeli plan yapma ve planlarını uygulamaya sokabilme fırsatı sağlar²⁸¹. Kanunların geçmişe yürümezliği ilkesi esas olarak hukukun bireylere sağlamış olduğu güvencenin süreklilik arz ettiği varsayımına dayanır. Çünkü halen yürürlükte olan bir yasaya göre işlem yapıldığı halde daha sonra bir yasa çıkartılarak önceki işlem geçersiz sayılırsa kişilerin hukuk düzenine olan güvenleri kuşkusuz sarsılacaktır²⁸². Örneğin kişilerin belirli bir dönemde yapmak istediği ticari faaliyet için ödemesi gereken vergi oranları önceden belli iken faaliyete başladıktan sonra vergi oranı geçmişe de etkileyecek bir şekilde artırılırsa kişilerin hukuka olan inançlarının olumsuz etkilenmesi olağandır²⁸³.

Vergi yasalarının kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirme niteliğinden ötürü kişilerin üzerine düşen vergi yüklerini artıran yasaların geçmişe etkili olacak

²⁷⁹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararı, Serkov v Ukraine, Başvuru No: 39766/05, T:07.10.2011, par.41,42., <http://hudoc.echr.coe.int/eng/?i=001-105536>, Son Erişim Tarihi. 03.03.2020

²⁸⁰ Karakoç, 2017, Genel..., 118.

²⁸¹ Güneş, G. (1999). "Anayasal Vergileme İlkeleri Işığında Hayat Standardı Esası." *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni*, 355.

²⁸² Güriz, A. (2009). *Hukuk Başlangıcı*. Ankara: Siyasal Kitapevi, 154.

²⁸³ Gözler, K., Kaplan, G.(2019). *İdare Hukuku Dersleri*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 68.

şekilde düzenlenmemesi hukuki güvenlik açısından oldukça önemlidir²⁸⁴. Devletler yasalar aracılığıyla kişilerin daha önce ödemiş olduğu vergilere ilave vergi getirmekte ya da daha önceki vergi oranlarını artırmaktadırlar ve bunu çoğu zaman savaş, afet gibi olağanüstü durumlarda ya da ekonomik, sosyal, teknik nedenlerle yapmaktadırlar²⁸⁵. Ancak vergi yasalarının geriye yürütülmesi ekonomik hayatın istikrarını bozarak yansıtılması gereken vergileri yansıtma olanağını ortadan kaldıracaktır²⁸⁶. Bununla beraber kanunların geçmişe yürümemesi ilkesi çok katı yorumlandığında kanun koyucu ciddi anlamda sınırlanabilir ve yeni gereksinimler için politika belirlemede zorlanabilir²⁸⁷.

Vergi kanunlarının geçmişe yürütülmesinden bahsederken sonuçlanan olaylara kanunun uygulanması ile devam eden olaylara uygulanmasını ayırt etmek gerekir. Bu durum gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme olarak ifade edilir. Gerçek geriye yürümede vergiyi doğuran olay sonuçlanmış olmasına rağmen sonradan çıkartılan yasanın aynı olaya uygulanması söz konusu iken gerçek olmayan geriye yürüme vergiyi doğuran olayın tamamlanmadığı durumlarda gündeme gelir²⁸⁸. Bu çerçevede gerçek geriye yürüme geçersiz iken gerçek olmayan geriye yürüme geçerli olarak görülmektedir. AİHM de vermiş olduğu kararlarda bu tür geçmişe yürütmenin devletlerce vergiden kaçınmayı önlemek amacıyla yapıldığını belirterek herhangi bir ihlalin söz konusu olmadığı yönünde hüküm kurmaktadır²⁸⁹. Ancak İsviçre ve Federal Almanya içtihatlarında her iki kuralın da istisnaları vardır. Bu istisnalar genel olarak kamu yararı ve mükelleflerin hukuki güvenliklerinin ne derecede korunmaya değer olup olmadığına ilişkindir²⁹⁰.

Günümüz anayasalarında vergi kanunlarının geçmişe yürümezliğine ilişkin herhangi bir kural yer almamaktadır. Kanunların geçmişe yürüyemeyeceğine ilişkin anayasal hüküm münhasıran ceza kanunları için düzenlenmiştir. Bu nedenle vergi

²⁸⁴ Çağan, 1982, 179.

²⁸⁵ Aktan, C.C, Gencel, U. (2003). “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali.” *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(1), 2-4.

²⁸⁶ Çağan, 1982, 180.

²⁸⁷ Er, S. (2015). “Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi ve Türk Anayasa Mahkemesi Kararları.” *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (43), 135.

²⁸⁸ Mutluer, Kuzeyli, 2019, 118.

²⁸⁹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları, A., B., C. and D v UK, Başvuru No. 8531/79, T:10.03.1981., <https://taxlink.ua.ua/court/sprava-ej--bi--si--ta-di-proti-spolychenogokorolivstva/uk/>, Son Erişim Tarihi: 05.03.2020; Building Societies v. UK, Başvuru No. 117/1996/736/933-935, T:23.10.1997, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58109>, Son Erişim Tarihi: 05.03.2020

²⁹⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 49.

kanunlarına ilişkin doğrudan bir anayasal dayanak söz konusu değildir. Ancak Anayasa Mahkemesi geçmişe tesir eden vergi kanunlarını hukuk devleti ve ölçülülük ilkesi çerçevesinde iptal edebilecektir. Buna karşılık mükelleflerin faydasına olacak şekilde geçmişe yürütülmüş yasalar hukuki güvenlik ilkesini zedelemeyeceğinden eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmayacak şekilde uygulanabilir²⁹¹. Anayasa Mahkemesi de Gelir Vergisi Kanunu'nun hayat standardı esasıyla ilgili bir kararında: “*Gelir vergisi sistemi içinde kimi amaçları sağlamak için mükellef lehine getirilmiş bu tür uygulamaların Anayasa'ya aykırılığından söz edilemez.*” şeklinde hüküm vermiştir²⁹².

Vergi kanunlarının aleyhe olacak şekilde geçmişe yürümemesi ile ilgili olarak Danıştay 9.Dairesi de katma değer vergisi indirim talebinin reddine ilişkin açılan bir davada yapmış olduğu inceleme sonucu verdiği kararında: “*Vergi kanunlarının aleyhe geçmişe yürümezliği ilkesinin vergi yargısına egemen olduğu ve iade hakkının doğduğu tarihten sonra yürürlüğe giren ve süre kısıtlaması öngören düzenlemelerin mükellefler aleyhine geçmişe dönük sonuç doğurmasının mümkün olmadığına*” hükmetmiştir²⁹³.

Türk Hukukunda vergi kanunlarının çeşitli nedenlerle geçmişe yürütüldüğü görülmektedir. Örnek olarak; 30.12.1960 tarih ve 192 sayılı Yasa ile kurumlar vergisi oranı %10'dan %20'ye çıkarılmış ve bu oranın 1960 yılında elde edilen kazançlara da uygulanacağı kabul edilmiştir. Diğer yandan 26.11.1980 tarihli ve 2348 sayılı Kanun ile motorlu taşıtlar vergisindeki tarife değiştirilerek verginin tarh zamanı geçmiş olmasına rağmen ikinci taksit ödeme süresi henüz dolmadığından bu tarifelerin ikinci taksit bakımından da geçerli olacağı hüküm altına alınmıştır²⁹⁴.

Kanunların geçmişe yürümemesi ilkesi çağdaş yaklaşıma kadar çoğunlukla “kazanılmış hak” kavramıyla ilişkilendirilmekteydi. Ancak son zamanlarda bu bağ gittikçe zayıflamış ve kamu yararı, enflasyon, ekonomik kriz dönemleri nedeniyle takip edilen vergi politikaları gibi diğer gerekçeler ön plana çıkmıştır²⁹⁵. Anayasa Mahkemesi konuya ilişkin bir kararında: “*...Yasanın amacı, öngördüğü düzenleme, kamu yararı, ölçülülük ve yükümlülerin hukuksal güvenlikleri yönlerinden*

²⁹¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 52.

²⁹² Anayasa Mahkemesi, T:16.01.2013, E.2001/36, K.2003/3 sayılı kararı (RG.21.11.2003-25296)

²⁹³ Danıştay 9.Daire, T:13.11.2018, E.2016/2153, K.2018/7002 sayılı kararı (Uyap Bilişim Sistemi)

²⁹⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 50.

²⁹⁵ Karakoç, 2017, Türk Hukukunda..., 122.

gözetilince, bu tür vergi güvenlik önlemi sayılan, içerisinde bulunulan malî yıl bitmeden önce tüm bilgi ve verilerin elde edilerek gerçekçi bir güvenlik önlemi uygulamasına zaman açısından olanak veren bir yöntemin, kamu yararına uygun düşeceği, yükümlülerin hukuksal güvenliklerini sarsmayacağı da düşünülürse Anayasa'ya aykırı bir geriye yürüme olarak değerlendirilemeyeceği....” demek suretiyle kamu yararı nedeniyle vergi yasalarının geçmişe yürütülebileceği yönünde görüş belirtmiştir²⁹⁶. Ayrıca başka bir kararında Yüksek Mahkeme, vergilendirme dönemi bitmeden değiştirilen vergi oranlarına ilişkin düzenlemenin yılın başından itibaren yürürlüğe konulması, benimsenen vergi sisteminin bir sonucu olup kanunun gerçek anlamda geriye yürümesinden söz edilemeyeceğine hükmederek vergi politikasının geçmişe yürüme ile sıkı bağımlı ortaya koymuştur²⁹⁷.

Vergi kanunlarının geçmişe yürütülemeyeceği prensibi kapsam olarak yasama organının çıkardığı kanunların daha ötesinde bir yere sahiptir. Yürütme organı da kanunlardan almış olduğu yetkiye dayanarak yapacağı düzenlemelerde bu ilkeye uygun hareket etmek zorundadır²⁹⁸. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Bakanlar Kurulu'nun Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8.maddesine dayanarak çıkarmış olduğu kararlara karşı açılan bir davada şu şekilde yaklaşım sergilemiştir²⁹⁹:

...Bakanlar Kurulu'na düzenleme yetkisi bırakılan alandaki tüm düzenlemelerin, vergilendirme ile ilgili anayasal ilkelere uygun düşmesi de zorunludur... Anayasamızda geçmişe yürür vergi yasaları yapılamayacağına ilişkin açık bir düzenleme bulunmamakla birlikte, Anayasa Mahkemesinin birçok kararında belirtildiği üzere geçmişe yürümezlik, hukuk devleti ilkesinin en doğal ve zorunlu sonucudur.

Görüldüğü üzere Danıştay da yürütme ile yetkili organın da vergilendirme ile ilgili anayasal ilkelere uyma yükümlülüğünün olduğu kanaatindedir. Anayasada açıkça böyle bir kuralın yazmasına gerek yoktur. Çünkü bu yükümlülük hukuk devleti ilkesinin doğal bir sonucudur.

3.2.3.3. Kıyas yasağı

Kıyas, tüm hukuk sistemlerinde yargıçların davada karar vermede kullandığı pratik bir akıl yürütme yöntemidir. Bu yöntem karşılaştırma yaparak ve ilke ile

²⁹⁶ Anayasa Mahkemesi, T:06.04.1990, E.1989/6, K.1989/42 sayılı kararı (RG.06.04.1990-20484)

²⁹⁷ Anayasa Mahkemesi, T: 9.2.2012, E. 2010/9, K.2012/20 sayılı kararı (RG. 26.07.2013-28719)

²⁹⁸ Çağan, 1982, 187.

²⁹⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, T:09.04.1993, E.1992/299, K.1993/63 sayılı kararı (Uyap Bilişim Sistemi)

kuralları birleştirerek akıl yürütmeye dayanır. Kural olarak şu şekilde standart bir yol izler: X koşulları geçerliyse, Y sonucu izlenmeli ya da uygulanmalıdır³⁰⁰. Bu yöntemin uygulanması suretiyle kanunda düzenlenmemiş olan bir hususa, kanunda düzenlenmiş olan benzer başka bir hususa ilişkin kurallar uygulanacaktır³⁰¹. Bu yöntem hukukçuların önemli bir yardımcısı olsa da vergi hukuku için durum farklıdır.

Vergi hukukunda geçerli olan kuralların kıyas yönteminden faydalanılarak genişletilmesi hukuki güvenlik ilkesine ve vergilerin yasallığı ilkesine aykırıdır. Öte yandan kıyas yasağı vergilendirmede belirlilik ilkesinin tamamlayıcısı durumundadır. Bu duruma uyulmaması halinde idare ve yargı organları mükellefleri yeni vergilerle muhatap bırakabilir ya da yeni mükellefiyetler oluşturabilir. Bu durum da açık bir şekilde hukuka olan güven ve kişilerin vergi yasalarına olan uyumunu zora sokabilir³⁰². Bu kurala uyulması halinde hem keyfilik önlenecek hem de yasama organı için vergi kanunlarının açık ve net bir şekilde düzenlenmesi suretiyle herkes tarafından anlaşılır olması zorunluluğu doğacaktır. Böylece vergisel uyumsuzluklar da asgari düzeye inecektir³⁰³.

Vergi hukukunda kıyas yasağı olarak ifade eden kural gereğince, vergi kanunları açık bir şekilde atıf yapmadığı sürece diğer kanunlardaki hükümler vergi ile ilgili olay ve işlemler için uygulanamayacaktır. Ancak bu durum vergi kanunlarında yoruma ihtiyaç duyan kavramların yerleşmiş diğer hukuk kollarındaki anlamlarının kullanılmasına engel teşkil etmez³⁰⁴.

213 sayılı VUK'un 3.maddesinin A) bendine göre "*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.*" Buna göre Türk Vergi Hukukunda lafzi yorum, amaçsal yorum ve sistematik yorum yöntemleri kabul edilmiştir. Kıyas yöntemiyle akıl yürütmeye ilişkin yorum ise bu hüküm kapsamında değildir. Burada vergi kanunlarının amaçsal yorum yoluyla anlamını yorumlarken

³⁰⁰ Farrar, J. H. (1997). "Reasoning by Analogy in the Law." *Bond Law Review*, 9(2), 151.

³⁰¹ Şenyüz, D., Yüce M., Gerçek, A. (2020). *Vergi Hukuku Genel Hükümler*. (11.Baskı) Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 76.

³⁰² Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 48.

³⁰³ Üstün, 2003, 264.

³⁰⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 48.

dikkat edilmesi gereken bir husus vardır. Yorum ile hukuki bir kuralın olaya uygulanacak en uygun anlamı belirlenir. Kıyas yönteminde ise nedendeki benzerliklerden faydalanılarak yasa kapsamında olmayan bir olay için başka bir hükmün uygulanması söz konudur. Başka bir ifade ile kıyas, kanunun anlamını belirlemek için değil kanunlarda boşluk doldurmak için kapsamı genişletici bir yöntemdir³⁰⁵.

Kıyas ile yorum yasağı hem yürütme organı için hem de yargı organları için geçerlidir. Yargı organları kıyas yoluyla yasama organının yerine geçerek fonksiyon gaspına yol açmamalıdır³⁰⁶. Bir başka ifade ile yasama tarafından çıkartılan yasalar idare ve yargı organı tarafından kıyasa başvurulmadan uygulanmalıdır. Bunun sonucu olarak kıyas yasağının anayasa yargısı denetimi için işlevi olmadığı görüşü ileri sürülmüştür. Bu görüşe göre yargı organınca ya da idare tarafından kıyas yasağına uygun davranılmaması sebebiyle Anayasa Mahkemesine başvurulması mümkün değildir³⁰⁷. Ancak bu görüş eksiktir. Çünkü bireysel başvurunun uygulanmasıyla Anayasa Mahkemesi de kıyas yasağına uyulmaması sebebiyle ihlal kararı verebilecektir.

Vergi hukukunda kıyas yasağına ilişkin aydınlatıcı bir Danıştay kararı mevcuttur. 193 sayılı GVK'da emeklilere ödenecek ikramiye ve tazminatlarından istisna tutulacak kalemler sayılmıştır. Ancak somut olayda idarece yorum yoluyla, davacıya yapılan ve iki ayrı maddede düzenlenen ödemelerden miktar olarak yüksek olanın istisna tutularak diğer ödemelerin istisna tutulamayacağına karar verilmiştir. Danıştay 4.Dairesi ise önüne gelen bu olaya ilişkin şu şekilde hüküm kurmuştur³⁰⁸:

Anayasa'dan kaynaklanan bir vergi hukuku kuralı olan vergilerin yasallığı ilkesi ve bu ilkenin doğal neticesi olarak vergi hukukunda kıyas yasağının geçerli olması yönünden, kanun hükmüyle getirilen istisna hükmünün, kıyas noktasına varan idari yorumla bertaraf edilmesi sonucunu doğuran bir anlayışla, davacının aldığı emekli ikramiyesinin vergiden müstesna tutulup, kıdem tazminatının ise 7. bentte öngörülen istisna hükmünden yararlandırılmaksızın tamamının vergilendirilmesi yolunda tesis edilen dava konusu işlemde isabet bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

³⁰⁵ Karakoç, 2017, Türk Hukukunda..., 1295.

³⁰⁶ Çağan, 1982, 176.

³⁰⁷ Tekbaş, A. (2010). "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler." *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 145-146.

³⁰⁸ Danıştay 4.Dairesi, T:26.09.1986, E.1984/2232, K.1986/2610 sayılı karar (Kazancı İçtihat Bankası)

Görüldüğü üzere bu karar ile mükellef aleyhine olacak şekilde idare tarafından yorum yoluyla hakkın kapsamını daraltıcı işlemlerde bulunulamayacağı belirtilmiştir. Yine Danıştay 9.Dairesi tarafından Belediye Gelirleri Kanununda düzenlenen akaryakıt resmi alınacak konular içerisinde açıkça yer almadığı gerekçesiyle likitgaz tüketiminden resim alınamayacağına hükmedilmesi de bu görüşü tasdik etmektedir³⁰⁹.

Mükelleflerin aleyhine olacak şekilde kıyas yapılması durumu hukuk güvenliğini tehdit etmesi açısından daha açıkken mükelleflerin lehine yapılacak kıyaslarda durum bu kadar açık değildir. Ancak Anayasa'nın 73.maddesinde açıkça belirten vergilerin kanuniliği ilkesi gereği vergi, resim ve harçların kaldırılması da kanunla olmalıdır. Dolayısıyla kanunda açıkça yazmadığı halde kıyas yoluyla bir mükellefin ödemekle yükümlü olduğu vergiyi bertaraf etmek vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olacaktır³¹⁰. Ancak uygulamada yargı mercileri tarafından bu durumun aksi yönde kararlara rastlanmaktadır. Örnek olarak 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre 4/C kapsamında çalışan işçilere ödenen iş sonu tazminatından gelir vergisi kesilmesine ilişkin açılan davalarda mahkemeler iş sonu tazminatının, tanımını ve hukuki içeriği itibarıyla GVK 25/7.maddede belirtilen ve vergiden istisna tutulmuş olan kıdem tazminatına benzediği gerekçesiyle gelir vergisinden müstesna tutulması gerektiğine ilişkin neredeyse içtihat halini almış kararlar almışlardır³¹¹.

3.2.4. Temel Hak ve Hürriyetler Açısından Sınırlamalar

Doğal hukuk yaklaşımının da kabul ettiği gibi insanın salt insan olması nedeniyle sahip olduğu bir takım haklar mevcuttur. Bu haklar ile insanın değeri ve onurunun korunarak onun maddi ve manevi varlığının geliştirilmesi amaçlanır. Bu nedenle söz konusu bu haklar insan için bir lütuf olmaktan öte onun için zaruri olan üstün kurallardır³¹². İnsanın temel hak ve özgürlükleri olarak ifade edilen bu

³⁰⁹ Danıştay 9.Dairesi, T: 30.09.1971, E.1971/1228, K.1971/2382 sayılı karar(Uyap Bilişim Sistemi)

³¹⁰ Çağan, 1982, 176.

³¹¹ Samsun Vergi Mahkemesi, T:14.03.2017, E.2016/1110, K.2017/211 sayılı karar; Ankara 5.Vergi Mahkemesi, T: 31.03.2017, E.2016/1982, K.2017/470 sayılı karar (Uyap Bilişim Sistemi),

³¹² Akyılmaz, B., Sezginer, M., Kaya, C. (2018). *Türk İdare Hukuku*. (Yenilenmiş 9. Baskı) Ankara: Seçkin Yayınları, 80.

kuralların güvence altına alınmış olması hukuk devleti ilkesinin vazgeçilemez bir gereksinimidir³¹³.

Temel hak ve hürriyetlerin güvence altına alınabilmesi için ilk yol, bu hak ve özgürlüklerin anayasalarda düzenlenmiş olmasıdır. Bu anlamda 1982 Anayasası'nın 12.maddesinin ilk fıkrasında kişinin temel hak ve özgürlüklere sahip olduğu şu şekilde ifade edilmiştir: *“Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir.”* Bu alanda başvurulabilecek ikinci yöntem ise söz konusu hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlandırılabilmesidir. Yine Anayasa'nın 13.maddesinde bu yönüme uygun şekilde kanunla sınırlama hükmüne yer verilmiştir³¹⁴.

Devlet bazı durumlarda kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale edebilir. Bu müdahalelerin en sık görüldüğü alanlardan biri ise devletin vergilendirme yetkisini kullandığı zamanlara denk gelir. Bu durum vergilerin yasallığı ilkesinin temel gerekçesini teşkil eder³¹⁵. Ancak devletin vergilendirme yetkisini kullanırken ihlal ettiği kişi hak ve özgürlüklerinde Anayasa'nın 13.maddesi temel bir norm olarak alınır. Madde şu şekildedir: *“Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.”*

Vergilendirme ile ilgili temel hak ve özgürlüklerin ilk sınırını hakkın özüne dokunulmaması kuralı oluşturur. Her hak ve özgürlüğün özü hakkın kendi özgün niteliğine göre belirlenir ancak genel olarak bir hakkın özü hakkın vazgeçilemeyen unsuru ve dokunulması halinde hakkı anlamsızlaştıracak temel yapı taşıdır³¹⁶. Anaya Mahkemesi de bir temel hakkın özüne dokunulmasını hakkın kullanımının ciddi ölçüde güçleştirilerek amacına ulaşmasına engel olunması ve o hakkın etkisinin yok edilmesi olarak tanımlamaktadır³¹⁷.

³¹³ Günday, 2017, 40.

³¹⁴ Günday, 2017, 40.

³¹⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 46.

³¹⁶ Özbudun, 2014, 117.

³¹⁷ Anayasa Mahkemesi, T:26.12.2013, E.2013/54, K.2013/161 sayılı kararı (RG.29.05.2014-29014) ve T:06.02.2013, E.2011/123, K. 2013/26 sayılı kararı (RG.31.12.2013-28868)

Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında uyulması gereken diğer önemli ölçüt ise ölçülülük ilkesidir. Bu ilke temel hak ve özgürlüğü sınırlarken başvuru aracının elverişli olmasını, sınırlamanın gereklilik arz etmesi ve kullanılan araç ile güdülen sınırlama amacı içerisinde ölçüsüz bir oran olmamasını ifade eder³¹⁸. Bu açıdan ölçülülük ilkesi devletin el koyma yetkisine konulan marjinal sınırlar olarak değerlendirilebilir³¹⁹.

Anayasa Mahkemesi, kararlarında ölçülülük ilkesinden ve bunun alt ilkeleri olan elverişlilik, gereklilik ve orantılılık ilkelerinden oldukça sık yararlanmaktadır. Mahkeme ölçülülük ilkesine aykırılık nedeniyle görmüş olduğu davalarda çoğu kez makul ve kabul edilebilir denge³²⁰, amaç ve araç arasında hakkaniyete uygun denge³²¹ gibi kavramlara yer vermiştir.

Anayasada temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması için yukarıda belirtilen genel şartlar açıkça sayılmıştır. Ancak bazı durumlarda bu sınırlama sebeplerine uyulmadan devlet kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin kullanımını sınırlandırabilmektedir. Anayasa'nın 15.maddesine göre; "*Savaş, seferberlik veya olağanüstü hallerde, milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlal edilmemek kaydıyla, durumun gerektirdiği ölçüde temel hak ve hürriyetlerin kullanılması kısmen veya tamamen durdurulabilir veya bunlar için Anayasada öngörülen güvencelere aykırı tedbirler alınabilir.*" Ancak bu durumlarda dahi sınırlama kanunlarla yapılmalıdır³²².

Devletlerin kullanmış olduğu vergilendirme yetkisinden bazı temel hak ve özgürlükler daha yakından etkilenir. Bu bağlamda anayasada sayılan temel hak ve özgürlüklerden özel hayatın gizliliği, çalışma ve sözleşme hürriyeti, mülkiyet ve miras hakkı ile hak arama özgürlüğünü ayrı ayrı ele almak gerekir.

3.2.4.1. Özel hayatın gizliliği

Anayasa'nın 20.maddesine göre "*Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz.*" Maddenin ikinci fıkrasında ise özel hayatın gizliliğinin

³¹⁸ Özbudun, 2014, 116.

³¹⁹ Doğrusöz, M. E., Kaplan, N. F. (2018). "Vergilendirme Yetkisine Egemen Olan Anayasal İlkeler." *Journal of Strategic Studies in Social Sciences*, 48.

³²⁰ Anayasa Mahkemesi, T:27.12.2018, E:2018/153, K. 2018/119 sayılı kararı (RG.15.01.2019-30656)

³²¹ Anayasa Mahkemesi, T:30.12.2015, E:2014/122, K. 2015/123 sayılı kararı (RG.01.03.2016-29640)

³²² Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 47.

sınırlandırılması gereken durumlara ve bu sınırlamada uyulması gereken hususlara yer verilmiştir. Buna göre;

Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.

Görüldüğü üzere kişilerin özel hayatının gizliliğinin ihlal edilmemesi konusunda devletin bir negatif edim yükümlülüğü söz konusudur. Başka bir deyişle devlet kişilerin özel hayatına müdahale etmemekle yükümlüdür. Öte yandan bu hak belirtilen istisna dışında ancak usulüne uygun olarak verilmiş bir hâkim kararı ile ve ancak maddede açıkça sayılan sebeplerle sınırlanabilir.

Özel hayattan ne anlaşılması gerektiğine ilişkin doktrinde üzerinde uzlaşılmış bir tanım yoktur ve burada bir terim sorunu mevcuttur³²³. Ancak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bu konuyu bir sorun olarak görmemektedir. Mahkemeye göre özel hayatın geniş ve kapsamlı bir şekilde tanımlanması ne mümkün ne de gereklidir. Buna rağmen kavramı kişilerin kendi seçtiği kişisel hayatını yaşayabileceği bir “kendine özgü alan” ile sınırlandırmak ve dış dünyayı tamamen bu alan dışında bırakmak da çok sınırlandırıcı bir yorum olur³²⁴. Bu konuda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 8.maddesi³²⁵ bize yol gösterecektir. Maddeye göre özel hayatın gizliliği aile hayatı, konut dokunulmazlığı ve haberleşmenin gizliliği alt unsurlarını da içermektedir. Bu anlamda vergisel inceleme sürecinde kişilerin konut ve işyerlerinde yapılan aramalar ölçülülük ilkesine uygun olmalıdır. Ayrıca bu aramalar anayasa ile kanunlarda belirtilen yöntemler dikkate alınarak yapılmadığında mükelleflerin özel hayatının gizliliği ihlal edilmiş olacaktır. Gecikmesinde sakınca

³²³ Salihpaşaoğlu, Y. (2013). “Özel Hayatın Kapsamı: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatları Işığında Bir Değerlendirme.” *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(3), 234.

³²⁴ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararı, Niemietz v. Germany, Başvuru No.13710/88, 16.12.1992, par.29., <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-57887%22%5D%7D>, Son Erişim Tarihi 10.03.2020.

³²⁵ **AIHS Madde 8:** Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahiptir.

bulunulan haller dışında gece yapılan arama anılan ölçüsüzlüğe örnek olarak verilebilir³²⁶.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda anayasada belirtilen ilkenin bir adım daha ötesine gidilerek vergi mahremiyetine ilişkin kurallar düzenlenmiştir. Yasanın 5.maddesi gereğince, vergi memurları, vergi yargıçları, vergi komisyonlarında yer alan kişiler ve bilirkişiler görevleri sona erse dahi mükellefler ve onların işleriyle ilgili öğrendikleri gizli bilgileri kimseyle paylaşamayacak ve kendi menfaatlerine kullanamayacaklardır. Ancak maddenin devam eden fıkralarında bir takım istisnalar sayılarak bu durumların vergi mahremiyetinin ihlali olarak sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Örnek olarak mükellefin beyan ettiği matrah ve kendisine kesilen kesinleşmiş ceza miktarlarının açıklanması ile işyerlerine asılan ve kazanç tutarlarını gösteren vergi levhaları verilebilir.

Anayasa Mahkemesi özel hayatın gizliliği konusunda vergi kaçırılmasını önleme, vergi denetimini sağlama amacını bir sınırlama sebebi olarak görmektedir. Bu konuda verdiği bir kararında, spor müsabakalarında elektronik kart oluşturulması amacıyla alınacak kişisel bilgilerin federasyon bünyesinde oluşturulacak merkezi veri tabanında tutulması ve bu veri tabanının Maliye Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığının erişimine açık olmasının bilet bedellerinin tespitini kolaylaştırarak vergi denetimini sağladığı ve dolayısıyla vergi kaçırılmasının engellenmesi amacının güdüldüğü, bu durumun ise demokratik toplum düzeninin zorlayıcı ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olduğu ve kamu yararı taşıdığı gerekçesiyle özel hayatın gizliliği ilkesinin ihlal edilmediğine hükmetmiştir³²⁷.

3.2.4.2. Çalışma ve sözleşme özgürlüğü

Anayasa'nın çalışma ve sözleşme yapma özgürlüğünü düzenleyen 48.maddesine göre; *“Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir. Özel teşebbüsler kurmak serbesttir. Devlet, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alır.”* Anılan bu madde Anayasa'nın

³²⁶ Karakoç, 2017, Türk Hukukunda..., 1283-1284.

³²⁷ Anayasa Mahkemesi, T:12.11.2015, E.2014/196, K.2015/103 sayılı kararı (RG.16.12.2015-29564)

“sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler” bölümünde düzenlenmiş olup kişinin ekonomik haklarından³²⁸.

Vergi kanunları ile devlet çalışma ve sözleşme özgürlüğünü sınırlandırmış olabilir. Ancak bu sınırlandırmanın hak ve özgürlüğün özüne dokunmaması gerekir. Örnek olarak yatırımlarda toplum yararının gerekleri gözetilirken bir takım kişilerin çalışma ve sözleşme özgürlüğünün kısıtlanması verilebilir. Çünkü ekonomiyle ilgili bu tür adımlar rekabet koşullarını değiştirecektir. Öte yandan bir takım işletmelerin ve ya kişilerin muafık ve istisnalardan yararlanması da yararlanmayan kesim için özgürlüğü sınırlandırıcı bir etki doğurabilir³²⁹. Bu tür durumlarda anayasa sınırları çerçevesinde ölçülü olup olunmadığının denetimi anayasa yargısı tarafından yapılacaktır³³⁰. Fakat yapılan denetim sonucunda düzenlemenin ölçülü olmadığına kanaat getirilmesi halinde ne tür bir karar verilmesi gerektiği hususu tartışmalıdır. Çünkü iptal kararı verilmesi halinde kendisine avantaj sağlanan grubun bu hakkının elinden alınması nedeniyle yasama organının yerine geçilmesi söz konusu olabilecektir. Bu tartışmaya ilerleyen bölümlerde detaylı bir şekilde yer verilecektir.

Kanunlarda çalışma ve sözleşme özgürlüğü ile özel teşebbüs kurma özgürlüğüne müdahale niteliğinde değerlendirilebilecek yürürlükte olan hükümlere baktığımızda ilk olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/2.maddesi dikkat çekmektedir. Anılan maddeye göre; kişinin eşi ve küçük çocuklarına kendi işletmelerinde çalışmaları halinde ödenen ücretlerin vergi matrahından gider olarak indirilememesi çalışma özgürlüğünün açık bir şekilde ihlal edilmesidir. Her ne kadar bu düzenlemeyle vergi matrahındaki aşınmalar önlenmeye çalışılsa da idarenin denetim yapmakla yükümlü olduğu göz önüne alındığında bu durum temel hak ve özgürlüklerin gözetilmesi anlayışıyla bağdaşmamaktadır. Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenen 5 yıllık süre dolmasına rağmen mahsup edilmeyen geçmiş yıl zararlarının sonraki dönemlerde mahsup edilemeyeceğine ilişkin 9.madde

³²⁸ Tanör, B., Yüzbaşıoğlu, N. (2018). *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*. (17.Baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık, 197.

³²⁹ Çağan, 1982, 171.

³³⁰ Çağan, 1980, 141.

hükümünün de zarar mahsubunu zorlaştırıcı niteliğinden dolayı çalışma ve sözleşme özgürlüğünü ihlal ettiği düşünülebilir³³¹.

Çalışma ve sözleşme özgürlüğüne ilişkin özel bir sınırlama sebebi söz konusu değildir. Anayasa Mahkemesinin bu özgürlüğün ihlal edilip edilmediğine ilişkin yaptığı değerlendirmelerde anayasadaki genel sınırlama sebepleri bağlamında bir denetim yaptığı görülmektedir. GVK’da yer alan hayat standardı esasına karşı açılan davada Anayasa Mahkemesi, hayat standardı esasının vergilendirmede gerçekliğe hizmet etmediğini ve oluşacak ağır vergi koşullarının kişileri temel hak ve özgürlüklerden biri olan çalışma hakkından yoksun kılacağına karar vermiştir. Ayrıca bu düzenlemenin hukuk devleti ilkesine ters düşeceği ve demokratik toplum düzeninin gerekleriyle de bağdaşmadığı vurgulanmıştır³³². Öte yandan Mahkeme kamu yararını da çalışma ve sözleşme özgürlüğünün sınırlanması için haklı bir sebep olarak görmektedir³³³.

3.2.4.3. Mülkiyet ve miras hakkı

Anayasa'nın 35.maddesine göre; *“Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.”* Anılan madde Anayasa'nın kişi hak ve özgürlükleri başlığı altında düzenlenmiştir. Oysa mülkiyet hakkı bir ekonomik haktır ve 1961 Anayasası'nda düzenlendiği şekliyle “Ekonomik Haklar” başlığı altında düzenlenmesi daha uygundur³³⁴.

Mülkiyet hakkı AİHS Ek 1.Nolu Protokolün 1.maddesinde şu şekilde ele alınmıştır;

Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka harçların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez.

³³¹ Taylar, Y. (2014) “Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi.” *Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan*. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 16, 4974-4975.

³³² Anayasa Mahkemesi, T: 07.11.1989, E.1989/6, K. 1989/42 sayılı kararı (RG.06.04.1990-20484)

³³³ Anayasa Mahkemesi, T:12.04.1990, E.1990/4, K.1990/6 sayılı kararı, (RG.18.06.1990-20551)

³³⁴ Tanör, Yüzbaşıoğlu, 2018, 196.

Buna göre mülkiyet hakkı ancak kamu yararı sebebiyle ve kanuni düzenlemeler ile sınırlanabilecektir. Bu açıdan bakıldığında Anayasamızdaki düzenlemenin Sözleşmeyle uyumlu olduğu söylenebilir. Öte yandan AİHS'nin anılan maddesi bir taraftan devlete vergilendirme konusunda yetkisini kullanma hakkı sağlarken, diğer taraftan devletin vergilendirme yetkisini kullanırken kişilerin mülkiyet hakkını koruyucu güvence içermektedir³³⁵. Bu madde, bir yönüyle devlete vergiler konusunda gerekli gördüğü tüm tedbirleri alma hakkı verirken, bir yönüyle de bu tedbirlere karşı bireyi korumakta ve onu mülkiyet hakkının öznesi yapmaktadır.

Mülkiyet hakkı vergi hukuku açısından özel önem arz eder. Çünkü vergiye ilişkin mevzuatın yürürlüğe sokulmasından vergi tahsil edilinceye kadar devam eden süreç mülkiyet hakkı ile doğrudan ilişkilidir³³⁶. Başka bir ifadeyle her vergi veya mali yükümlülük mülkiyet hakkına yönelik bir müdahale niteliğindedir. Bu açıdan mülkiyet ve miras hakkı devletlerin vergilendirme yetkisine karşı en hassas haklardandır³³⁷. Örnek olarak gayrimenkul maliklerinin sahip olduğu taşınmazlardan elde edeceği geliri yüksek oranda vergilendiren gelir vergisi, mirasçılara geçen malvarlığının tamamının ya da çok büyük bir bölümünün devlete intikalini sağlayan veraset ve intikal vergisi mülkiyet ve miras haklarına yasama organı tarafından yapılan haksız müdahalelerdir³³⁸. Öte yandan vergi alacağının korunmasını güvence altına almak için konulan tedbirler, mülkiyet hakkına müdahale edilmesi ve onun kullanılmamasına neden olmaktadır.

Vergilendirme yetkisi kullanılırken idare aygıtı tarafından da kişilerin mülkiyet hakkının ihlali söz konusu olabilir. Vergi mükellefi tarafından sahip olunan bir hakkın vergi idaresince makul ya da belirlenen kesin süre içerisinde yerine getirilmemesi bu niteliktedir. Örnek olarak vergi idaresince haczedilen malların süresinde satışa çıkarılmaması ya da mahkeme kararlarının İYUK 28/1.maddesinde belirtilen otuz günlük süre içerisinde yerine getirilmemesi verilebilir³³⁹. AİHM de

³³⁵ Şimşek, S. (2010). "Vergi Politikaları, Mülkiyet hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi." *Maliye Dergisi*, 159, 324.

³³⁶ Gümüşkaya, G. (2010). *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru*. İstanbul: On İki Levha Yayınları, 103.

³³⁷ Çağan, 1982, 169.

³³⁸ Karakoç, 2017, Türk Hukukunda..., 112.

³³⁹ Gümüşkaya, G. (2011). "Vergi Ödevlisinin Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvurusunun Kabul Edilebilirlik Koşulları." *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 17(3-4), 48-49.

kişilerin fazladan ödediği vergilerin vergi idarelerince tespit edilmesine rağmen verginin gecikme ile geri ödenmesini ya da hiç ödenmemesini mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirmektedir³⁴⁰. Burada söz konusu olan mülkiyet hakkı ihlalleri kişilerin mülkiyetindeki eşyaların yasal bir sebebe dayanmaksızın idarenin uhdesinde tutulmasından kaynaklanmaktadır. Oysa yasama organı tarafından yapılan ihlallerde daha fazla eşyaya malik olma fırsatının kişilerin elinden alınması söz konusudur.

AİHM, vergilendirme yetkisi konusunda devletlerin takdir hakkına sahip olduğunu kabul etmesine rağmen bu yetkinin aşılması suretiyle kişilerin mülkiyet haklarına orantısız müdahalelerde bulunulmasını kabul etmez. Ancak AİHM'in vergilendirme yetkisinin egemenlik yetkisine dayanması sebebiyle uygulanan vergilerin yerinde olup olmadığını denetleme yetkisi yoktur³⁴¹. Mahkeme, önüne gelen vergisel uyuşmazlıklarda mülkiyet hakkının ihlal edilip edilmediğini meşru amaç güdülüp güdülmediği, açıklık ve alenilik, öngörülebilirlik, etkin yargı yolu olup olmadığı, yasallık, uluslararası hukukun genel ilkelerine uygunluk, ölçülülük gibi yönlerden denetim yaparak tespit etmektedir³⁴².

Mülkiyet hakkı Anayasa Mahkemesi kararlarında sıklıkla yer edinmiş bir temel haktır. Anayasa Mahkemesine göre mülkiyet hakkı, bireyin dilediği şekilde kullanabileceği bir hak ve sınırsız bir özgürlük niteliğini kaybetmiş ve sosyal yapıda olan bu hakkın da diğer haklar gibi kamu yararı saikiyle sınırlanabileceği anlayışı kabul edilmiştir³⁴³. Ancak bazı durumlarda mülkiyet hakkı ile kamu yararı arasındaki bu adil dengenin gözetilmediği durumlar olabilir. Anayasa Mahkemesi, ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamelerine istinaden yapılan tarhiyat ve kesilen cezaların iptali istemiyle açılan davada Danıştay tarafından düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konularak dava açılmayacağı yönünde verilen karar üzerine yapılan bireysel başvuruda:

Başvurucular, mülkiyet haklarına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilmesi imkânına sahip olamamışlardır. Dolayısıyla derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin ikinci

³⁴⁰ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları, Buffalo S.r.l. in liquidation v Italy, Başvuru No. 38746/97, 03.10.2003, [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-65747%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-65747%22]}), Son Erişim Tarihi:22.03.2020., S.A Dangeville v France, Başvuru No.36677/97, 16.04.2002, [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-60432%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-60432%22]}), Son Erişim Tarihi 22.03.2020.

³⁴¹ Yaltı, B. (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları.*, İstanbul: Beta Yayınları, 63.

³⁴² Şimşek, 2010, 333-341.

³⁴³ Anayasa Mahkemesi, T: 21.06.1989, E.1988/34, K.1989/26 sayılı kararı (RG.05.12.1989-20363)

fikrasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlaması -sürecin bütününe bakıldığında- başvurucuların, müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik olarak iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamaması sonucuna yol açmıştır. Buna göre somut olayda mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvuruculara şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği, başvurucuların mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin başvurucular aleyhine bozulduğu sonucuna ulaşılmıştır. Başvurucuların mülkiyet haklarına yapılan müdahale ölçüsüzdür.

şeklindeki gerekçesiyle ihlal kararı vermiştir³⁴⁴. Karardan anlaşılacağı üzere Anayasa Mahkemesi vergilendirme işleminin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiğini çok açık bir şekilde ifade etmiş ve ardından kişilere etkin bir yargısal denetimin sağlanmaması durumunu mülkiyet hakkına müdahale olarak değerlendirmiştir. Anayasa Mahkemesinin bu açık kararına rağmen Danıştay VDDK benzer davalarda mükellefler tarafından verilen düzeltme beyannamelerinin vergi idaresinin müeyyidesinden kaynaklanmadığı gerekçesiyle bu beyannamelere karşı dava açılmayacağı görüşünü sürdürmektedir³⁴⁵.

Öte yandan hangi sınırlamaların kamu yararı teşkil edebileceğine ilişkin olarak ise Anayasa Mahkemesi ölçülülük ilkesi ile kamu yararı arasında bağlantı kurarak değerlendirmeler yapmıştır. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda düzenlenen teminat isteme ve ihtiyati haciz müesseselerinin, vergi incelemesine başlanmasıyla henüz kişi adına yapılmış bir tarhiyat bulunmadan ileride doğması olası vergi alacakları için uygulanabilir olmasının mülkiyet hakkı ile bağdaşmadığının ileri sürülmesi üzerine yapılan somut norm denetiminde Yüksek Mahkeme, öncelikle teminat istenmesi ve ihtiyati haciz uygulanması sonucunda mülkiyet hakkının hukuken ortadan kaldırılmadığını fakat malikin mülkiyet hakkından kaynaklanan yetkilerinin kısıtlandığı yönünde bir değerlendirme yapmıştır. Bu nedenle söz konusu düzenlemelerin mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlama niteliğinde olduğuna kanaat getirerek bu sınırlamanın ölçülü bir sınırlama niteliğinde olup olmadığını incelemiştir. Anayasa Mahkemesi bu itibarla yaptığı incelemede şu sonuca ulaşmıştır;

³⁴⁴ Anayasa Mahkemesi, T:27.02.2019, Başvuru No:2015/15100, (RG.03.04.2019-30734)

³⁴⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı, T:04.12.2019, E:2019/1091,K:2019/1033 sayılı kararı (Uyap Bilişim Sistemi)

Kuralların henüz tahakkuk etmemekle birlikte tahsil edilebilirliği tehlikeye giren kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla düzenlendiği ve dolayısıyla meşru bir amaca dayandığı anlaşılmaktadır. Söz konusu amaca ulaşma yönünden ilgililerden teminat istenmesinin ve haklarında ihtiyati haciz uygulanmasının elverişli bir araç olmadığı söylenemez... Mülkiyet hakkına getirilen sınırlamanın mükelleflere aşırı ve olağan dışı bir külfet yüklediği, kural aracılığıyla ulaşılmak istenen kamu yararı ile kuralın muhatabı mükelleflerin mülkiyet hakkının korunması arasında olması gereken adil dengenin bozulmadığı, müdahalenin ölçülü olduğu...

Görüldüğü üzere Mahkeme söz konusu düzenlemelerin mülkiyet hakkını sınırlandırdığını kabul etmekle birlikte bu sınırlamanın “*tehlikeye giren kamu alacağını güvence altına alma*” amacıyla yapıldığını, bu amaçta ise kamu yararı bulunduğu görüşündedir³⁴⁶. Ancak mükellefler hakkında yapılacak inceleme neticesinde VUK 344.madde uyarınca vergi ziyayı cezası kesileceğinden başkaca hiçbir şart aranmadan teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk tedbirlerine başvurulmasının taksirle vergi ziyasına sebep olan mükellefler açısından ölçülü olmayacağı görüşü haklı olarak ileri sürülmüştür³⁴⁷.

AİHM ise mülkiyet hakkı bağlamında kişilere aşırı ve olağanüstü yük yüklenip yüklenmediğine ilişkin yaptığı değerlendirmede kişilere itiraz edebileceği etkin başvuru yollarının tanınıp tanınmadığını araştırmaktadır³⁴⁸. Bu itibarla Anayasa Mahkemesi tarafından yukarıda yer verilen kararın yerinde olup olmadığı somut olay bazında vergi idarelerinin uygulamaları nezdinde değerlendirilmelidir. Ancak dikkat edilmelidir ki vergi idarelerinin kişiler arasında ayrımcılık sonucunu doğuracak tutarsız uygulamaları mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirilecektir³⁴⁹.

3.2.4.4. Başvurma hakkı ve yargısal denetim

Hukuk devleti ilkesi ve bu ilkeye bağlı bütün ilkelerin yalnızca var olması kişilere amaçlanan güvenceyi tek başına sağlayamamaktadır. Bu güvence kişi hak ve özgürlüklerinin ihlal edilmesi halinde kişilere idari başvuru ve yargısal denetim hakları tanınmasıyla ve bu haklara etkili şekilde işlerlik kazandırılmasıyla sağlanabilir³⁵⁰. Bu iki hususun öneminden ve vazgeçilemez niteliğinden ötürü

³⁴⁶ Anayasa Mahkemesi, T:15.05.2019, E:2018/142, K:2019/38 sayılı kararı, (RG.20.06.2019-30807)

³⁴⁷ Baydere, C. (2019). *Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haczin Yargısal Denetimi*. İstanbul: On İki Levha Yayınları, 150.

³⁴⁸ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararı, Hentrich v France, Başvuru No.13616/88., 22.09.1994., <http://hudoc.echr.coe.int/eng/?i=001-57903.>, Son Erişim Tarihi 22.03.2020

³⁴⁹ Gümüşkaya, 2010, 163.

³⁵⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 52-53.

demokratik ülkelerde hak arama özgürlüğünün sınırlandırılması söz konusu değildir. Başka bir deyişle kişilerin başvuru yapabileceği idari ve yargı mercilerinin kapıları her daim açık tutulmaktadır³⁵¹.

Hak kavramı akla geldiğinde ilk olarak bir kişinin isteyebileceği bir talep anlaşılır. Çünkü bu kavramın içinde hakkın aranması özgürlüğü de yer almaktadır. Bu özgürlük pozitif hukuk tarafından tanınmış olan temel hakların ve özgürlüklerin usule dönük bir güvencesidir³⁵². Bu güvence ancak kişilere başvuru yolları tanınarak sağlanır. Vergilendirme alanında başvuru yollarını esas itibariyle idari başvuru hakkı ve yargısal başvuru hakkı başka bir ifadeyle vergilendirme yetkisinin yargısal denetimi olmak üzere ayrı ayrı incelemek gerekir.

3.2.4.4.1. İdari başvuru hakkı

Hukuk düzeni tarafından kişilere tanınmış olan hakları ihlal edilen kişilerin ilgili idari mercilere ihlalin kaldırılması için başvuru yapma hakkı tanınmıştır. Anayasa'nın "*Temel hak ve hürriyetlerin korunması*" başlığını taşıyan 40.maddesine göre; "*Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlal edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkanının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir. Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır. Kişinin, Resmî görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır.*" Bu madde ile hak ve özgürlükleri ihlal edilen kişilere başvuru hakkı tanınmanın yanında hakkın kullanımını kolaylaştırmak amacıyla devlete işlemlerinde başvuru yollarını gösterme zorunluluğu yüklenmiştir. Bu durum ileride göreceğimiz etkili başvuru hakkının bir yansımasıdır.

Öte yandan Anayasa'nın 74.maddesi de başvuru yollarından dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma haklarını içermektedir. Buna göre "*Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye'de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir. Kendileriyle ilgili başvuruların sonucu gecikmeksizin, dilekçe sahiplerine yazılı*

³⁵¹ Aydın, M. (2006). "Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hak Arama Özgürlüğü." *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 61(3), 3.

³⁵² Kaboğlu, İ.Ö. (1999). *Özgürlükler Hukuku*. İstanbul: Afa Yayınları, 95.

olarak bildirilir. Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir.”

Yukarıda yer verilen Anayasa hükümleri bireylerin sahip olduğu başvuru hakkının temel dayanağını teşkil eder. Bu hükümler başvuru hakkı kapsamında birbirlerinin bütünleyicisidir. İki hüküm arasında farklılık olarak nitelendirilebilecek husus ise Anayasa'nın 40. maddesinin 74. maddenin güvencesini oluşturuyor olmasıdır. Zira maddede “başvurma imkanının sağlanmasını isteme” hakkından söz edilmektedir. Diğer bir farklılık ise 74. maddenin kapsamının daha geniş olmasıdır. Çünkü dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurmak için bir temel hak ve özgürlüğün ihlal edilmesine gerek bulunmamaktadır.

İdari başvuru hakkı kapsamında kişiler idari makamlara şikâyet, dilek ve itirazlarını bildirebilirler. Söz konusu bildirim işlemi yapan ya da kararı alan merciye yapılabileceği gibi üst makama da yapılabilir³⁵³. Ancak hukuk sistemimizde öncelikle üst makama başvuru yapılması anlayışı hâkimdir. Bu husus 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda da açıkça düzenlenmiştir. İYUK'un 11.maddesine göre *“İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir.”*

Vergi hukukunda uyuşmazlıklar dava ile ya da dava dışı yollarla çözüme kavuşturulmaktadır. 213 sayılı VUK, uyuşmazlıkların dava dışı çözüm yollarından düzeltme-şikâyet müessesesini öngörmektedir. İdarenin vergilendirme yetkisini kullanırken vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede bir takım hatalar yapma ihtimali olması doğaldır. Kanun koyucu bu durumu öngörerek VUK'un 122.maddesi ile mükelleflere vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilme imkanı tanımıştır. Buna ek olarak aynı Kanunun 124.maddesi ile de düzeltme yoluna ek bir imkan hatta bazı durumlarda zorunlu başvuru yolu olarak, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebileceği düzenlenmiştir.

³⁵³ Tanör, Yüzbaşıoğlu, 2018, 213.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, devletlere iç hukuklarında öngörülen başvuru yollarının etkili olması zorunluluğunu yüklemektedir. Sözleşmenin 13.maddesine göre; “*Bu Sözleşme’ de tanınmış olan hak ve özgürlükleri ihlal edilen herkes, söz konusu ihlal resmi bir hizmetin ifası için davranan kişiler tarafından gerçekleştirilmiş olsa dahi, ulusal bir merci önünde etkili bir yola başvurma hakkına sahiptir.*” Madde ile öngörülen başvuru, hem idari faaliyetler neticesinde oluşan uygulamada hem de kanunların düzenleniş şeklinde etkili olmalıdır. Söz konusu etkili başvurunun kullanımı idari makamların işlem ya da eylemleri ile ya da ihmalleri ile engellenmemelidir³⁵⁴.

Anayasa Mahkemesi, anayasa ile kişilere tanınmış başvuru hakkının etkili olmasını bir kararında şu şekilde ifade etmektedir³⁵⁵:

etkili başvuru hakkı, anayasal bir hakkının ihlal edildiğini ileri süren herkese hakkın niteliğine uygun olarak iddialarının inceletebileceği makul, erişilebilir, ihlalin gerçekleşmesini veya sürmesini engellemeye ya da sonuçlarını ortadan kaldırmaya elverişli idari ve yargısal yollara başvuruda bulunabilme imkanı sağlanması olarak tanımlanabilir.

Mahkeme yukarıda verilen kararının devamında Anayasa’nın 40.maddesi ile öngörülen temel hak ve hürriyetlerin korunması amacının gerçekleşebilmesi için ise ihlal iddialarının ileri sürülebileceği başvuru yollarına mevzuatta yer verilmesinin tek başına yeterli olmadığı, bu başvuru yolunun etkin ve başarılı olma şansı sunması gerektiğini ifade etmiştir. Buna göre devlete düşen yükümlülüğün niteliğinin pozitif ve negatif yükümlülük olduğu söylenebilir. Devlet, bir yandan pozitif hukukta mükelleflerin başvuruda bulunabileceği yollar sunarak bu yollara rahatlıkla ulaşılabilmesini teminat altına almalı, diğer yandan hakkını kullanmak isteyen mükelleflere engel olmamalıdır.

3.2.4.4.2. Vergilendirme yetkisinin yargısal denetimi

Vergilendirme yetkisinin kullanımından kaynaklanan anayasa veya yasa ihlalleri karşısında mükelleflerin bu işlemleri ya da hakkını ihlal eden eylemleri yargı organının önüne götürme hakları mevcuttur. Örneğin sakat bir şekilde tarh ya da

³⁵⁴ Dutertre, G. (2007). *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından Örnekler*. Avrupa Konseyi Yayınları. Ankara: Şen Matbaa, 411.

³⁵⁵ Anayasa Mahkemesi, T:24.05.218, Başvuru No.2016/5606. (RG.03.07.2018-30467)

tahakkuk eden vergi ve tebliğ edilen ödeme emrine karşı mükelleflerin yargıya başvurma hakları engellenemez³⁵⁶.

Vergilendirme işlemlerine karşı yapılan başvurularda yargısal denetim vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay tarafından gerçekleşir. Ancak vergilendirme yetkisi konusunda yargısal denetim sadece bunlarla sınırlı değildir. Anayasa Mahkemesi tarafından yapılan Anayasa yargısı denetimi bu denetimin diğer ayağını teşkil eder.

3.2.4.4.2.1. Vergi, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay tarafından yapılan yargısal denetim

Vergisel işlemlerin yargısal denetimini mümkün kılan ve kişilerin yargı mercileri önüne gidebilme hakkını güvence altına alan Anayasa'nın 40.maddesine ek olarak "*hak arama hürriyeti*" başlıklı 36.maddesine göre; "*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz.*"

Bireylerin hak araması ve bu hakkı elde etmesi hukuk düzenince meşru sayılan yöntemlerle gerçekleşmelidir. Hak arama özgürlüğü kullanılırken ne suretle olursa olsun şiddete başvurulamayacak ve anayasa ile tanınan bir güvence olarak yargı mercilerine başvurulacaktır³⁵⁷. Vergilendirme alanında yapılacak bu başvurular vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay nezdinde, ilk defa dava açılması, itiraz, istinaf, temyiz, yargılamanın yenilenmesi talepleriyle yapılabilecektir.

Vergi mükellefleri ile vergi idareleri arasında ortaya çıkmış olan uyuşmazlıklar bazı durumlarda idare ile mükellefin kendi arasında çözümlenememektedir. Bu durumda taraflar dışı bir yargı merciinin olaya dahil edilmesi ve yargılama yapabilecek mekanizmaların kabul edilerek işlerliğe sokulması gerekir. Bu durum hukuk devleti ilkesinin hem temel bir unsuru hem de Anayasa'nın 125.maddesi ile belirtilen "*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı denetiminin açık olacağı*" anlayışının gereğidir³⁵⁸.

³⁵⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 53.

³⁵⁷ Aydın, 2006, 4.

³⁵⁸ Karakoç, 2017, Genel Vergi..., 593.

Vergilendirmeden kaynaklanan yargı denetimi vergisel anlaşmazlıklara ilişkin çözüm yollarının tamamlayıcısı niteliğindedir ve uyuşmazlığın yargı organı önüne getirilerek dava konusu yapılmak suretiyle kesin bir şekilde çözüme kavuşturulmasını öngörür³⁵⁹. Bu denetim için yükümlüler ve kendilerine vergi cezası kesilen kişiler başvuru yapabilir. Ayrıca VUK'un 378.maddesine göre; "*Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır. Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar.*"

Türk Vergi Yargısı idari yargı sistemi içerisinde örgütlenmiş bir tür uzmanlık mahkemesidir. İlk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri ile Danıştay Kanunu'nun 24.maddesinde sayılan durumlarda Danıştay görev yapmaktadır. Bölge İdare Mahkemeleri ise esas olarak vergi mahkemeleri tarafından verilen ve konusu belli tutarın üstünde olan davaların istinaf ve yürütmeyi durdurma hakkında verilen kararların itiraz mercii olarak görev yapmaktadır. Öte yandan vergi yargılamasında temyiz incelemesi Danıştay tarafından yapılmakta olup genel olarak üç dereceli bir yargılama sistemi öngörülmüştür.

Vergi mahkemelerine ilişkin olarak literatürde vergi yargısının bağımsız bir yargı kolu olmadığı, bu mahkemelerin idari yargının iş ayrımına dayalı bir bölümü olarak nitelendirilmesi gerektiği şeklindeki görüşler egemendir³⁶⁰. Ancak fikrimizce, vergi mahkemeleri her ne kadar idari yargı sistemi içerisinde örgütlenmiş ve uzmanlık temelinde görev yapan bir mahkeme olsa da vergi mahkemelerince yapılan iş ve işlemlerin niteliği idare mahkemelerinin görev alanına giren konulardan oldukça farklı olduğundan vergi yargısını sui generis bir yargı kolu olarak nitelendirmek daha doğru olacaktır.

Konuyla ilgili olarak değinmemiz gereken bir başka husus da mali yargı ve vergi yargısı ayrımıdır. İki terim de esas olarak mali uyuşmazlıkları çözümleyen yargı türünü ifade etse de bu farklılık mali hukuk ve vergi hukuku bilim dallarının farklılığından kaynaklanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında mali yargının devletin

³⁵⁹ Karakoç, 2017, Genel Vergi..., 594.

³⁶⁰ Kaneti, S. (1986,1987). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Özdem Kardeşler Matbaası, 237.

bütün mali uygulamalarının denetiminden sorumlu olduğu, vergi yargısının ise sadece vergisel uyuşmazlıklarla ilgilendiği görülmektedir³⁶¹. Bu itibarla burada bahsettiğimiz yargı türünün vergi yargısı olduğunu belirtmekle beraber, vergi yargısına ilave olarak Sayıştay'ı da içerecek yargı mercileri toplamının “Türk Mali Yargısı” nı teşkil ettiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

Mahkemelerce yapılacak yargısal denetime başvuru hakkı idari başvurularda olduğu gibi etkili olmak zorundadır. Etkin bir yargısal denetimin söz konusu olabilmesi ise yargı mercilerinin sonraki yargılamaalarda önceki verilen kararlara saygı duymakla zorunlu olmalarına bağlıdır³⁶². Yukarıda yer verilen AİHS'in 13.maddesi mahkemelere başvuru hakkı açısından da geçerlidir. Ancak AİHM yargısal denetim konusunu daha çok AİHS 6.Madde kapsamında değerlendirmektedir. Adil yargılanma başlığını taşıyan maddenin mahkemeye erişim hakkına ilişkin kısmı şu şekildedir:

Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir...

Görüldüğü üzere Sözleşmede etkili bir mahkemeye erişim hakkından söz edebilmek için en önemli şart, kanunlarla kurulmuş ve bağımsızlık ile tarafsızlık güvencesine sahip Mahkemelerin varlığıdır. Başka bir deyişle idari başvurunun etkili olması için aranan şartlara ilave olarak mahkemelerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı ile hakimlik teminatı gibi güvenceler mahkemeye erişim hakkının temel unsurlarıdır.

AİHM etkili bir mahkemeye erişim hakkından söz edebilmek için AİHS 6.madde ile güvence altına alınan adil yargılanmanın gerçekleşmesi gerektiğini söylemektedir. Bu bağlamda alenilik, makul sürede yargılama, masumiyet karinesi, silahların eşitliği ilkesi gibi adil yargılanmanın içeriğini oluşturan hususlara uyulması gerekir. AİHM bir kararında, Vergi Dairesi ve İl İdare Mahkemesinin davaların gerektirdiği aciliyetle hareket etmediklerini, dolayısıyla vergi ve ek ücretlerin uygulanmasına ilişkin mahkeme kararlarının haksız yere ertelendiği düşüncesiyle

³⁶¹ Yıldız, S, Bostan, M . (2017). Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Vergi Yargısının Gelişimi.” *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10 (1), 109.

³⁶² Piątek, W. (2019). “The Right to an Effective Remedy in European Law: Significance, Content and Interaction.” *China-EU Law Journal*, 6(3-4), 164.

mahkemelerden etkin şekilde yararlanılmadığı gerekçesiyle mahkemeye etkili erişim hakkından söz edilemeyeceğine hükmetmiştir³⁶³.

Etkili başvuru hakkı kapsamında kişilerin mahkemelere erişiminin kolaylaştırılması için Sözleşme ile devletlere, iç hukuklarında Sözleşme ve eki protokollerde korunulan hakların ihlal edildiğinin tespit edilmesine yönelik başvuru yolları sağlama zorunluluğu yüklenmiştir. Ancak bu başvurunun hangi yolla olacağı devletlere bırakılmış ve sadece “etkin” olması istenmiştir. Başvuru, idari organların haksız müdahaleleri sonucu engellenmemelidir³⁶⁴. AİHM, mahkemeye erişim hakkının etkili olmasını “hukukun üstünlüğü” ilkesinin esas unsurlarından biri olarak görmekte ve mahkemeye başvuru hakkına yönelik tutarlı, aleni, pratik ve etkin imkânların gerekliliğini vurgulamaktadır. Bu nedenle AİHM’e göre uygulamadaki belirsizlikler ya da hukuksal belirsizlikler mahkemeye erişim hakkına engel teşkil etmektedir³⁶⁵.

Anayasa Mahkemesinin konuya yaklaşımına göz attığımızda Yüksek Mahkemeye göre hak arama özgürlüğü³⁶⁶:

bir temel hak niteliği taşımasının ötesinde, diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden birini oluşturmaktadır. Kişinin uğradığı bir haksızlığa veya zarara karşı kendisini savunabilmesinin ya da maruz kaldığı haksız bir uygulama veya işleme karşı haklılığını ileri sürüp kanıtlayabilmesinin, zararını giderebilmesinin en etkili ve güvenceli yolu, yargı mercileri önünde dava hakkını kullanabilmesidir. Kişilere yargı mercileri önünde dava hakkı tanınması adil yargılamanın ön koşulunu oluşturur. Mahkemeye erişim hakkı, hukuki bir uyuşmazlığın bu konuda karar verme yetkisine sahip bir mahkeme önüne götürülmesi hakkını da kapsar.

Bu kararıyla Anayasa Mahkemesi hak arama özgürlüğüyle adil yargılanma hakkı arasında doğrudan bir bağlantı bulunduğunu, bu bağlantının ise hakkın içerdiği mahkemeye erişim hakkı ile kurulduğu görüşünü vurgulamaktadır.

Vergilendirme alanında mahkemeye erişim hakkı ile ilgili Anayasa Mahkemesi’nin önüne gelen önemli bir olay vardır. Vergi idaresince, mükellefe

³⁶³ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararı, Vastberga Taxi Aktiebolag and Vulic v Sweden, Başvuru No.36985/97, 23.07.2002, par.102, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-60627>, Son Erişim Tarihi 25.03.2020.

³⁶⁴ Tezcan, D., Erdem, M.R., Sancakdar, O., Önok, R.M. (2014) *.İnsan Hakları El Kitabı*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 403.

³⁶⁵ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararı, Geffre v France, Başvuru No:51307/99, 23.01.2003, par.34, Son Erişim Tarihi 25.03.2020

³⁶⁶ Anayasa Mahkemesi, T:28.01.2016, E.2014/92, K.2016/6 sayılı kararı (RG.03.03.2016-29642)

ihbarnamelerin bilinen adreste tebliğ edilemediğinden bahisle ilan edilen tebliğ edilen ihbarnameler nedeniyle düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davanın reddedilmesi sonucu yapılan bireysel başvuruda Anayasa Mahkemesi; ihbarnamelerin davacının bilinen adresine değil başka bir adreste tebliğ edilememesi nedeniyle ilan edilen tebligat yapıldığı ve davacının güncel adresini belirlemeye yönelik yeterli çaba gösterilmeden ihbarname konusu alacakların ödeme emri ile kesinleştirildiği, ödeme emrine karşı açılan davada ise ileri sürülebilecek iddiaların sınırlı olduğu düşüncesiyle davacının mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir³⁶⁷.

Son olarak şunu da belirtmek gerekir ki, Anayasa’da etkili başvuru hakkı, mahkemeye erişim hakkı gibi hak arama özgürlüğü kapsamında değerlendirilen hakların özel sınırlama sebepleri söz konusu değildir. Ancak AİHM’e göre, bu hak mutlak olmayıp bazı istisnai sınırlamalara tabi olabilir. Bununla birlikte, bu sınırlamalar bir kişinin mahkemeye erişimini, hakkın özünü bozacak şekilde kısıtlamamalı veya azaltmamalıdır. Ayrıca, meşru bir amaç gözetmeyen veya kullanılan araçlar ile ulaşılmaya çalışılan amaç arasında makul bir orantılılık ilişkisi gözetmeyen düzenlemeler Sözleşmenin ihlali olarak değerlendirilecektir³⁶⁸. Anayasa Mahkemesi de bu konuda aynı görüştedir³⁶⁹.

3.2.4.4.2.2. Vergi yasalarının Anayasa Mahkemesi tarafından yargısal denetimi

Vergilendirme işlemlerinin yargısal denetiminin ikinci yönü vergi kanunlarının Anayasa Mahkemesi tarafından anayasa yargısı denetimine tabi olmasıdır. Türk hukukunda vergi kanunları da diğer yasalar gibi Anayasa Mahkemesi tarafından yerindelik denetimi dışında kalan bir yargı denetimine tabi tutulur³⁷⁰.

Vergi yasalarının şekil ve esas yönünden anayasaya aykırı olduğu iddiasıyla iptal davası Anayasa’nın 150.maddesi gereği Cumhurbaşkanına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubuna ve üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir. Diğer taraftan somut norm denetimi adı verilen usule göre davaya bakan Mahkeme tarafından uygulanacak yasanın ya da

³⁶⁷ Anayasa Mahkemesi, T:12.03.2015, Başvuru No:2013/5949. (RG.16.05.2015-29357)

³⁶⁸ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararı, Janosevic v Sweden, Başvuru No.34619/97, 21.05.2003, par.80, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-60628.>, Son Erişim Tarihi 25.03.2020.

³⁶⁹ Anayasa Mahkemesi, T:28.01.2016, E.2014/92, K.2016/6 sayılı kararı (RG.03.03.2016-29642)

³⁷⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 53.

Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin re'sen ya da taraflar tarafından ileri sürülen iddia üzerine anayasaya aykırı görülmesi halinde Anayasa Mahkemesine başvurulmaktadır³⁷¹. Sayılan bu durumlar üzerine Anayasa Mahkemesi tarafından hukuk devleti ve sosyal devlet ilkesinin unsurlarına uygunluk bağlamında bir denetim yapılarak kesin olmak üzere karar verilir.

3.2.5. Yasal İdare İlkesi

İdarenin temel görevi kamu yararını gerçekleştirmektir ve bunu gerçekleştirmek için bir takım faaliyetlerde bulunur. İdare bu faaliyetleri yerine getirirken bireyi değil toplumu dikkate almakla yükümlüdür. Bu itibarla idarenin toplumsal çıkarı dikkate alabilmesi kuruluşu, örgütlenişi, görev, yetki ve sorumluluklarının sınırlarının kanunla belirlenmesine bağlıdır³⁷². Anayasa'nın 8.maddesi ile yürütmenin hem yetki hem görev olarak Anayasa ve yasalara uygun olarak kullanılacağı, Anayasa'nın 123.maddesinde de İdarenin, kuruluş ve görevleri itibariyle bir bütün olduğu ve kanunla düzenleneceği hüküm altına alınmıştır.

Yasal idare ilkesi geniş anlamıyla idarenin gerçekleştirdiği faaliyetlerde kanunların egemen olmasıdır³⁷³. Kanunların genel, soyut, objektif ve birel olmayan maddeler içermesi, temel hak ve özgürlüklere saygılı olunması ve kanunla sınırlama getirilmesi, kanunun bulunduğu yer ve derecede idare vardır anlayışı yasal idare ilkesinin olmazsa olmaz şartlarıdır³⁷⁴.

Yasal idare ilkesinin başlıca üç boyutu vardır. Bunlardan ilki idarenin eylem ve işlemlerinde kanuna saygılı olması gereğidir. İkinci boyut, idarenin kuruluşu ve teşkilatlanmasında asli yetkinin yasama organına ait olmasıdır. Son boyut ise idarenin hangi faaliyetleri yapacağını kanuni dayanağının olması zorunluluğudur³⁷⁵.

Kanuni idare ilkesi vergi hukukunda vergilerin yasallığı ilkesinden ortaya çıkmıştır. Birbirlerine sıkı sıkıya bağlı olan bu iki ilke ile kanun koyucunun yalnızca genel nitelikte kanunlar koymasının hukuk devletinin gereklerini yerine getirmeyeceği vurgulanmaktadır. Bireysel ve somut nitelikte olan tarhiyat, tebligat, tahsilat v.b vergilendirme işlemlerinde de kanunlara uygun davranılması

³⁷¹ Anayasa'nın 152.maddesi.

³⁷² Atay, E.E. (2016). *İdare Hukuku*. (5.Baskı). Ankara: Turhan Kitapevi, 156-157.

³⁷³ Günday, 2017, 42.

³⁷⁴ Giritli, İ., Bilgen, P., Akgüner, T. (2006). *İdare Hukuku Dersleri*. İstanbul: Der Yayınları, 33.

³⁷⁵ Günday, 2017, 43.

zorunludur³⁷⁶. Hatta kanuni idare ilkesi, vergi idaresinin yalnızca kanunlara bağlı olması şeklinde de sınırlanamaz. Bu ilke, yürütme organınca çıkartılan düzenleyici işlemlere, İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararlarına, uluslararası anlaşmalara da uygun davranılmasını gerektirir³⁷⁷.

Asli olarak yasama organına ait olan vergilendirme yetkisi kanuni idare ilkesi gereğince yürütme organına verilebilir. Ancak bu hususta kanuni idare ilkesi, yürütmeye böyle bir yetki tanınmasının sınırlarının anayasada öngörülmesine bağlamaktadır. Böylece idarenin kişilere mali külfet yükleyecek nitelikte kararlarla keyfi şekilde hareket etmesi engellenerek hukuk güvenliği sağlanacaktır. Bu açıdan bakıldığında yasal idare ilkesi ile vergilendirme eşitlik ve belirlilik ilkelerinin de iç içe geçmiş olduğu söylenebilir³⁷⁸.

³⁷⁶ Çağan, 1982, 145.

³⁷⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 42.

³⁷⁸ Çağan, 1982, 146.

4. TÜRK HUKUKUNDA VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASINDA SOSYAL DEVLET İLKESİ

4.1. Genel Olarak Sosyal Devlet İlkesi

Sosyal devlet ya da refah devleti kavramı yirminci yüzyılda Batı demokrasilerinde ortaya çıkmıştır. Bu anlayışa göre sosyal barışın ve sosyal adaletin sağlanması için devletin ekonomiye müdahale etmesi meşru olduğu kadar bir gereksinim niteliği de taşır. Bu yönüyle sosyal devlet, liberal felsefeyi temel alan jandarma devlet anlayışından ayrılır. Jandarma devlet anlayışında devletin görevi yalnızca dış savunma ve iç güvenlikle sınırlıydı ve ekonomiye müdahale edilmesi sakıncalı olarak görülmekteydi³⁷⁹.

Anayasa Mahkemesi de yukarıda ifade edildiği gibi sosyal devleti *sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin gerçekleşmesini sağlayan devlet* olarak tanımlamaktadır³⁸⁰. Buradan yola çıkarak sosyal devletin üç sacayağının toplumun adaleti, refahı ve güvenliği olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

19.yüzyıl Batı toplumlarında, devletin kontrolü altında olmaksızın kendi çıkarmış olduğu yasalara göre işleyen piyasa ekonomisi, sanayileşmeyi önemli ölçüde gerçekleştirmesine rağmen gelir adaletsizliği, servet eşitsizliği gibi ağır sosyal sorunlar görülmeye başlanmıştır. Bu nedenle jandarma devlet anlayışının terk edilmesi bir zorunluluk halini almıştır. Bu gereksinimden hareketle sosyal ve ekonomik hayata el atarak onu düzenleyen sosyal devlet anlayışı benimsenmiştir. Böylece sınıf çatışmaları yumuşatılarak, toplum içinde dayanışma sağlanması amaçlanmıştır³⁸¹.

Sosyal devlette siyasal ve ekonomik olarak liberal devlete ilişkin temel esaslar muhafaza edilmiştir. Bu anlayışta da devlet kişilerin temel hak ve özgürlüklerini korumakla yükümlüdür ve egemenliğin kaynağı millettir. Ancak bu anlayışın benimsenmesi ile sosyal ve ekonomik haklar ortaya çıkmış ve kişilerin bu hakları kullanabilmesi için devlete aktif görevler yüklenmiştir³⁸².

Sosyal devletin öngörmüş olduğu sistem, liberal devlet sistemine ait olan siyasal demokratik yapıları koruyan ancak kendiliğinden gerçekleşmesi imkânsız

³⁷⁹ Özbudun, 2014, 140.

³⁸⁰ Anayasa Mahkemesi, T:15.05.2019, E.2017/156, K.2019/37 sayılı kararı (RG.25.07.2019-30842)

³⁸¹ Özbudun, 2014, 140.

³⁸² Akyılmaz, Sezginer, Kaya, 2018, 118.

olan sosyo-ekonomik demokrasiyi devletin müdahaleleri ile temin etmeyi öngörmektedir³⁸³. Liberal devlette geçerli olan sınırlama olmaması kuralı burada geçerli değildir. Demokratik kurumların ve özgürlüklerin gerçekleşebilmesi kişilerin maddi ve manevi varlıklarının devlet güvencesi altında arttırılmasına bağlıdır³⁸⁴.

Sosyal devlet anlayışında hükümet tarafından yapılan harcamaların niteliği farklı olabilir. Dar bir tanıma göre sosyal devlet iki tür hükümet harcamalarını içerir. İlk harcama türü; hane halklarına sağlanan zorunlu gelir sigortası dâhil transferler gibi nakit yardımlardır. İkinci harcama kalemi ise; sübvansiyonlar ya da yaşlılık bakımı ve sağlık harcamaları, çocuk bakımı, eğitim gibi devletin doğrudan insani hizmetler için yaptığı masraflardır. Daha geniş bir tanıma göre ise sosyal devlet, kira ve tarımda fiyat desteği gibi ücret düzenlemesi yapan, konut, çevre, iş ve çalışma politikası gibi politikaları düzenleyen devlet şeklindedir³⁸⁵.

Sosyal devlet ilkesi ile toplumda ulaşılmak istenen hedefler vardır. Bunlar ulusal geliri arttırmak, elde edilen ulusal gelirin adaletli bir şekilde dağılımını sağlamak, özgürlüklerin sağlanabilmesi için kişilere maddi imkânlar yaratmak, kişileri sosyal güvenlikle buluşturmak şeklinde sayılabilir³⁸⁶. Öte yandan günümüz koşullarında sosyal devlet ilkesiyle kişiler arasında imkânlarda eşitlik yaratılması, insan onuruna uygun bir şekilde hayat sürdürebilme fırsatı, yoksul ve muhtaç kişileri bu durumlarından kurtararak onların hukuki güvenlik ve adalet içerisinde yaşayabilmesini sağlayabilmek de sosyal devletin diğer temel hedeflerindedir³⁸⁷.

Yukarıda anlatılanlara ilişkin kapsayıcı bir ifade kullanmak gerekirse sosyal devletler toplumlarında sosyal refah ve sosyal güvenliği temin etmeyi, bunun yanında sosyal adalet kurallarını topluma egemen kılmayı amaçlarlar. Böylece devlet bir taraftan ekonomik açıdan güçsüz olanları koruyacak ve vatandaşlarının sosyal güvenlik haklarına kavuşmasını sağlayacaktır. Bu gelişmelerden yararlanarak da ekonomik kalkınmayı gerçekleştirecektir³⁸⁸.

³⁸³ Göze, A. (1976). *Sosyal Devlet Sistemi*. İstanbul: Fakülteler Matbaası, 36.

³⁸⁴ Gözübüyük, A.Ş, Tan, T. (2016). *İdare Hukuku Cilt I*. (Güncelleştirilmiş 11.Bası). Ankara: Turhan Kitapevi, 43.

³⁸⁵ Lindbeck, A. (2006). "The Welfare State-Background, Achievements, Problems (No. 662)." IFN Working Paper, 2.

³⁸⁶ Gözübüyük, Tan, 2016, 43.

³⁸⁷ Akyılmaz, Sezginer, Kaya, 2018, 119.

³⁸⁸ Çağan, 1982, 190.

Sosyal devletin ihtiyaç duyduğu ve gözettiği hususlar hiç şüphesiz sanayi toplumlarında ortaya çıkmış olan sosyal demokrasi akımından etkilenmiştir. Emegi koruyan ve liberalizmden elde edilen faydaları gözetken sosyal demokraside Almanya’da ortaya çıkan sosyal demokratların deneyimi yön gösterici durumdadır³⁸⁹. Anılan deneyimler, üzerinde uzlaşmış refah devleti anlayışının geçerliliğini yitirmesi, Marksizme gösterilen itibarın iyiden iyiye azalmaya başlaması ve 1970’lerden sonra ortaya çıkan yeniliklerin sosyal demokraside yol açtığı değişiklik talepleri şeklinde kendini göstermiştir. Buna göre; artık sosyal demokrasi ortaya çıkan çağdaş toplumsal problemlerin salt kapitalist piyasa modelinden kaynaklanmadığını anlamıştır. Piyasanın yanında egemen güce sahip iktidarlar da toplumda oluşan sosyal problemlerde önemli bir etkidir. Bu nedenle sağlıklı bir sosyal dayanışma ile kamusal alanlar yeniden yapılandırılarak küreselleşmenin neden olduğu sorunlara çözüm arayışına gidilmiştir³⁹⁰.

4.1.1. 1982 Anayasasında Sosyal Devlet İlkesi

Batıda benimsenmeye başlanan sosyal devlet anlayışı 1924 Anayasası’nda yer almamıştır. İçinde bulunulan dönem itibariyle bu durum normal karşılanmış³⁹¹ ve sosyal devlet ilkesi 1961 Anayasası’nda ilk defa anayasal düzeyde tanınmıştır. 1982 Anayasası’nda da aynı anlayış muhafaza edilmektedir. 1982 Anayasası’na göre Türkiye Cumhuriyeti sosyal bir devlettir ve bunun bir gereği olarak sosyal haklar sayılmıştır³⁹². Bunlara “*Ailenin korunması*”, “*Sağlık, Çevre ve Konut Hakkı*”, “*Eğitim ve Öğrenim Hakkı ve Ödevi*” gibi haklar örnek olarak verilebilir.

1982 Anayasası’nın Başlangıç kısmında sosyal devlet anlayışının benimsendiği açıkça görülebilir. Buna göre; “*Her Türk vatandaşının bu Anayasadaki temel hak ve hürriyetlerden eşitlik ve sosyal adalet gereklerince yararlanarak milli kültür, medeniyet ve hukuk düzeni içinde onurlu bir hayat sürdürme ve maddi ve manevi varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisine doğuştan sahip olduğu*” düzenlenmiştir. Buradan hareketle Anayasa’nın 5.maddesi ile kişiler ve toplumun refah seviyelerini yükseltmek, onların huzurlu bir yaşam sürmelerini ve

³⁸⁹ Yılmaz, N. (2013). “Weimar Dönemi ve Öncesinde Meydana Gelen Siyasi Çekişmeler ve Ekonomik Krizlerin Alman Sosyal Demokrat Partisi Bağlamında Bir Değerlendirmesi.” *Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(1), 1.

³⁹⁰ Giddens, A. (2000). *The Third Way And Its Critics*. Cambridge: Polity Press, 28-29.

³⁹¹ Bkz. Gözler, K. (2018). *Türk Anayasa Hukuku*. (2.Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım., 190.

³⁹² Gözler, 2018, 190.

mutluluklarını sağlamak devletin esas amacı ve görevi olarak sayılmıştır³⁹³. Buna göre Türkiye'nin idari organları insan onuruna ters düşmeyecek şekilde asgari bir yaşam düzeyi temin edebilmek için çalışmak zorundadır³⁹⁴.

İdarenin yukarıda anılan çabayı sarf etmeden yapacağı idari işlemlerin hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle açılan iptal davalarında idari yargı organları tarafından yapılan yargısal denetimde de sosyal devlet ilkesinden yararlanıldığı görülmektedir. Örnek olarak Danıştay tarafından sözleşmeli personellere ilişkin verilen bir kararda ücretin önceki yıla nazaran daha düşük olarak belirlenmesi sosyal devlet ilkesine aykırı bulunmuştur³⁹⁵. Çünkü işveren konumundaki idarenin çalışanlara daha düşük ücret ödemesi sosyal devletin gerektirdiği müreffeh yaşam anlayışıyla uyuşmamaktadır.

Sosyal devletin gerçekleşmesi bir takım tedbirlerin alınmasını gerektirir. Kişilere sosyal haklar tanınması, çeşitli vergisel politikalar ve sosyal amaçlı kamulaştırmalar gerçekleştirilmesi, devletleştirme ve toprak reformu uygulamaları bu tedbirlerden bazılarıdır³⁹⁶. Anılan bu tedbirleri, James M.Buchanan'ın 1986 yılında Nobel ödülü almasından sonra savunucusu oldukça artan anayasal iktisat kuramı ile ifade etmek mümkündür. Kuramın içerdiği anayasal vergi politikası ile siyasi iktidarın haiz olduğu vergilendirme yetkisinin hangi sınırlar dâhilinde kullanılacağı anayasal perspektifte belirlenerek bireyler açısından vergisel konulardaki değişikliklere uzun dönemli uyum sağlanması hedeflenir. Kuramın savunucularına göre toplumsal sözleşme niteliğinde olan anayasalar, bireylere siyasi iktidarın vergilendirme konusunda sahip olduğu yetkinin nasıl ve hangi sınırlar dâhilinde kullanılacağı konusunda yetki tanımaktadır³⁹⁷.

Sosyal devlet ilkesinin devlet yönetiminde egemen olmasının temel bir hedef ve yükümlülük olmasının yanında Anayasa'nın bazı farklı maddelerinde de bu ilkenin izlerine rastlanmaktadır. Anayasa'nın eşitlik ile ilgili 10.maddesinde güçsüz konumda olan kişiler için özel tedbirler alınacağını düzenlenmesi; 48.maddesinde özel teşebbüslerin sosyal hedeflere uygun hareket etmesini sağlayacak tedbirlerden

³⁹³ Özay, İ. H. (2004). *Günüşiğinde Yönetim*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 76.

³⁹⁴ Gözler, 2019, 133.

³⁹⁵ Danıştay 5.Dairesi, T: 23.06.1992, E.1991/3725, K.1992/1960 sayılı kararı (Uyap Bilişim Sistemi)

³⁹⁶ Gözler, 2019, 133.

³⁹⁷ Gökbnar, R. (1995). "Maliye Politikalarına Anayasal İktisat Yaklaşımı." *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 1(1), 127-128.

bahsedilmesi; 166.maddesinde planlama; 167.maddesinde piyasaların düzenli işlenmesi için önlemler alınması gerektiğine yönelik düzenleme ve 168-173.maddeler arasında ekonomiye müdahaleye ilişkin hükümler bunlara örnek olarak verilebilir³⁹⁸.

1982 Anayasası'nın 65.maddesine göre "*Devlet, sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, bu görevlerin amaçlarına uygun öncelikleri gözeterek malî kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirir.*" Ancak maddede belirtilen "*malî kaynaklarının yeterliliği*" kavramı tamamen siyasi iktidarların takdir hakkı dâhilinde kalacak bir husustur. Bunun yanında "amaçlara uygun öncelikler" ifadesi de tartışmaya oldukça açıktır. Bu nedenlerle ülkemizde sosyal devletin ne oranda mümkün olduğu ya da ne tür vasıtalar yardımıyla gerçekleştirileceği iktidarların elindedir³⁹⁹.

Ancak iktidarın sahip olduğu birçok yetki gibi Anayasa'nın 65.maddesinden kaynaklanan bu yetki de sınırsız değildir. Anayasa yapma tekniğinden kaynaklanan ve muğlak ifadeler içeren bu madde bir yandan devlete sorumluluk yüklerken diğer yandan adeta bir kaçış kapısı sunmaktadır. Örneğin bir yöreye köprü ve hastahane yapımı arasında tercih yapılması gerektiğinde maddeye göre hastahanenin tercih edilmesi gerekir. Fakat köprü yapılmadan o hastahaneye nasıl ulaşılacağı problemi bu maddenin kapsamı dâhilinde değildir. Bu nedenle şu an için yargı merciine büyük yük düşmektedir.

Anayasa Mahkemesi yaşama hakkı ile yakın ilişki içerisinde olan sosyal haklar konusunda mali yeterlilik ölçütüne uyulamayacağına karar vermiştir. Anayasa Mahkemesinin kararı şu şekildedir⁴⁰⁰:

Anayasa'nın 65. maddesinde, devletin sosyal ve ekonomik alanlarda belirtilen görevlerini, ekonomik istikrarın korunmasını gözeterek mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getireceği öngörülmektedir. Böylece, Anayasa'nın 60. maddesiyle bireylere tanınan sosyal güvenlik hakkının sağlanması için alınacak önlemler ve kurulacak teşkilat bakımından Devleti görevlendirilmekte, 65. madde ile de bu göreve kimi sınırlamalar getirilmektedir. Ancak 60. madde ile tanınan 'sosyal güvenlik hakkı' yine Anayasa'nın 17. maddesinde düzenlenen 'yaşama, maddi ve manevi varlığını koruma hakkı' ile bağlantılıdır. Dolayısıyla Devlet, ekonomik ve sosyal alandaki görevlerini yerine getirirken yapacağı düzenlemelerde yaşama hakkı'nı ortadan kaldıran ya da kısıtlayan kurallar getiremeyecektir. Bu

³⁹⁸ Çağlayan, R. (2017). *İdare Hukuku Dersleri*. Ankara: Adalet Yayınevi, 86.

³⁹⁹ Gözler, 2018, 198.

⁴⁰⁰ Anayasa Mahkemesi, T: 16.10.1996, E.1996/17, K.1996/38 sayılı kararı. (RG. 09.08.1997-23075)

nedenle, sağlık yardımlarının yataklı tedavi kurumlarında altı ayı geçemeyeceğine ilişkin itiraz konusu kural, Anayasa'nın 65. maddesi kapsamında değerlendirilemez.

Anayasa'nın 65.maddesi ile sosyal devlet için belirlenen sınır 2001 yılına kadar "ekonomik istikrarın korunması" şeklindeydi. Ancak 2001 yılı sonrasında amacın önceliklerinin gözetilmesi ve mali yeterlilik kriterleri getirilmiş, bu iki husus anayasa sistematığı konusunda sosyal hakların aleyhine olan genel sınırlama sebepleri olmuşlardır. Anayasa yargıcının ise bu sınırlamalar üzerine yapacağı yorum siyasi alanın takdir hakkı aleyhinde genişlemesi şeklinde olacaktır. Çünkü anayasa uyarınca yargıç yalnızca hukukilik denetimi yapabilecektir⁴⁰¹.

Sosyal devlet ilkesine ilişkin olarak Anayasa Mahkemesinin de bu ilkeyi ne şekilde tanımladığına değinmek gerekir. Bir kararında Anayasa Mahkemesi sosyal devlet ilkesine ilişkin şu açıklamaya yer vermiştir⁴⁰²:

Sosyal devlet ilkesi, hukuk devleti ilkesine koşuttur. Cumhuriyetin çağdaş yapısını, özlenen niteliklerini birlikte kurup tümleyen bu ilkelerin devletin yüceliğini ve onurunu simgeleyen, yükümlülüklerini özetleyen anlamları Anayasa'nın da özüdür. İnsan hak ve özgürlüklerine saygılı, onları koruyup güçlendiren, bireyin huzur ve refahını sağlayarak güvenceye bağlayan, kişiyle toplum arasındaki dengeyi kuran, emek - anamal ilişkilerini sağlıklı biçimde düzenleyen, özel girişimin güvenlik ve kararlılık içinde çalışması, gelişmesi için sosyal, ekonomik ve malî tüm önlemleri alan, çalışanların insanca yaşamasının, güçsüzlerin güçlülere karşı korunmasının gereklerini yerine getiren, toplumsal dengeyi ve kamu düzenini özenle gözeterek her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurarak bunu artırarak sürdürmeyi amaç edinen sosyal devletin karakteri Anayasa'nın 5. maddesiyle vurgulanmıştır.

Yukarıda yer verilen karardan da görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesine göre sosyal devlet, sosyal adaleti esas alır ve adaletli bir hukuk düzeni kurmayı ve bunun sürdürebilmesini düstur edinir. Öte yandan bu ilke ile toplumun huzuru ve refahı devlet tarafından güvence altına alınarak, kişiler arasındaki eşitsizlikler insanca yaşama temelinde giderilmeye çalışılır.

Sosyal devlet ile Sosyalist devlet aynı şey değildir. Sosyalist devlet üretim araçlarındaki özel mülkiyeti ortadan kaldırmayı ve ekonomik hayatı merkezi idare ile yönlendirmeyi hedefler. Sosyal devlet ise özel teşebbüs ve mülkiyeti esas alır ve

⁴⁰¹ Yılmaz, Z. (2014). "Olumlu Edim Gerektiren Sosyal Hakların Sınırı: Karşılaştırmalı Hukuk Perspektifinden 1961 ve 1982 Anayasaları Dönemi Uygulamaları." *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 72(1), 710.

⁴⁰² Anayasa Mahkemesi, T:19.04.1989, E.1987/16, K.1988/8 sayılı kararı (RG.23.08.1988-19908)

serbest piyasa ekonomisini baz alır. Bu anlamda 1982 Anayasası'nın sosyal devleti kabul ettiği açıktır. Nitekim 48.madde ile özel teşebbüs kurma serbestisi güvence altına alınmıştır. Ancak sosyal devlet ilkesinin tam anlamıyla uygulanabilmesi serbest piyasanın istikrarlı bir şekilde işlemlerini sağlayacak güvenceye bağlıdır⁴⁰³.

Sosyal devletin 1982 Anayasası'nın geneline yaymaya çalıştığı bir takım anlayışlar mevcuttur. Bu kapsamda sosyal devletteki özgürlük anlayışı ve mülkiyet hakkına yaklaşım hususlarına değinmek gerekir. Sosyal devlette benimsenen hürriyet, klasik liberal devlettekenden farklı niteliktedir. Klasik liberal devlet biçiminde kişi özgürlükleri sadece devlet karşısında korunurken sosyal devlette devlete pozitif edimlerde bulunma ödevi yüklenmiştir. Başka bir ifadeyle sosyal devlet, bireyleri özgürleştirmekle yükümlüdür. Bu ise ancak kişilerin önünde duran sosyal ve ekonomik barikatların ortadan kaldırılmasıyla mümkün olur. Anayasa'nın 5.maddesinin benimsediği anlayış da bu doğrultudadır⁴⁰⁴.

Öte yandan vergilendirme yetkisi ile doğrudan ilişkili olan mülkiyet hakkı anlayışı sosyal devletlerde farklı niteliğe bürünür. Klasik liberal devlette mülkiyet hakkının sınırsız ve mutlak bir şekilde kullanılabilmesine karşılık sosyal devlette durum bu şekilde değildir. Anayasamızda mülkiyet hakkının kamu yararı ile sınırlanabileceği ve toplum yararına kullanılacağı anlayışı hâkimdir⁴⁰⁵. Anayasa Mahkemesinin de bu anlayışta olduğu şu gerekçesinde açıkça görülmektedir⁴⁰⁶:

Anayasa'nın 2. maddesinde öngörülen sosyal devlet, mülkiyet hakkının toplum yararına kullanılması ve ekonomik yaşama müdahale yoluyla sosyal barışı sağlama amacına dönük olarak emek-sermaye dengesini kuran, zayıfları güçlüler karşısında koruyan, bireysel girişim ve sorumluluğu esas almakla birlikte bireylerin kendi güçleriyle üstesinden gelemeyecekleri sosyal riskleri üstlenen, bu yolla sosyal adaleti kuran devlettir.

4.1.1.1. Anayasa ve ekonomi düzeni

Sosyal devlette ekonomi serbest piyasa ekonomisine dayanır. Kişilere mülkiyet ve miras hakkı, özel teşebbüs kurma hürriyeti, çalışma özgürlüğü ve angarya yasağı gibi bir takım hak ve güvenceler sağlanır. Ancak devletin ekonomiye müdahalesi öngörülmüştür⁴⁰⁷. Bahsedilen bu ekonomik müdahalenin sınırı nedir sorusu

⁴⁰³ Özbudun, 2014, 140-141.

⁴⁰⁴ Gözler, 2018, 192.

⁴⁰⁵ Özbudun, 2014, 141.

⁴⁰⁶ Anayasa Mahkemesi, T: 14.11.2013, E.2013/24, K.2013/133 sayılı kararı (RG.22.07.2014-29068)

⁴⁰⁷ Akyılmaz, Sezginer, Kaya, 2018, 118.

önemlidir ve bu soruyu cevaplayabilmek için öncelikle Anayasamızda herhangi bir ekonomik sistem tercihinin bulunup bulunmadığı sorusuna cevap aranmalıdır.

İki Dünya Savaşı arasında Almanya’da ekonomiye ilişkin kuralların bir ekonomik anayasa ile düzenlenmesi gerektiğine ilişkin görüşler ortaya atılmıştır. Ekonomik anayasa kavramı kısaca belli bir ekonomi sistemi içerisinde gerçekleşen süreçleri düzenleyen hukuk kuralları bütünü olarak tanımlanabilir⁴⁰⁸. Kuramın en önemli isimlerinden Brennan ve Buchanan’a göre vergi sisteminde sıklıkla yapılan değişiklikler ekonomi içerisindeki özel bireylerin kararlarını yıkıcı şekilde etkilemektedir. Şayet anayasal perspektif içinde kalınp vergi sisteminin anayasa benzeri bir sisteme sahip olması sağlanabilirse bu durum engellenebilir⁴⁰⁹. Diğer bir deyişle anayasal iktisatçılara göre, vergi sistemi yıllık olarak değişirse vatandaşlar üstlendiği herhangi bir faaliyette vergi oranının ne olacağını asla bilemez. Ancak, vergi sistemi anayasal olarak tasarlanırsa, öngörülebilirlik sağlanacak ve bireyler ekonomik geleceğini yani uzun bir süre içinde hangi düzenlemelerle karşılaşacağını tam olarak bileceklerdir⁴¹⁰.

Ekonomik Anayasa kuramının ortaya çıkışındaki misyonu liberal ekonomiye hukuki teminat sağlamakken⁴¹¹ 90’lı yılların ortalarına gelindiğinde Anayasalarda ekonomik alanda yapılan düzenlemeleri yetersiz gören ve siyasi iktidarın enflasyonist politikalarının engellenmesi gerektiğini düşünen kişilerin sayısı iyice artmıştır. ABD’deki anayasal iktisat kuramcısı bir takım insanlar yüksek enflasyona karşı atılacak adımlarla ilişkili olarak para basma, bütçenin denk olması ve borçlanma konularında anayasaya hükümler konularak iktidarların sınırlandırılması gerektiğini ileri sürmüşlerdir⁴¹².

Öncelikle şunu belirtmek gerekir ki 1982 Anayasası sosyal devlet anlayışını benimsemiş olmasına rağmen belli bir ekonomik sistem öngörmemektedir. Anayasamızdaki sosyal devlet anlayışına göre siyasi iktidarlar geniş bir çerçevede istediği ekonomi politikalarını oluşturabilir ve yürütebilirler. Bu model hükümetlerin

⁴⁰⁸ Çağlar, B. (1989). *Anayasa Bilimi*. İstanbul: Kardeşler Matbaası, 109.

⁴⁰⁹ Bu konuda detaylı bilgi için bkz. Brennan, G., Buchanan, J.M. (1985). *The Reason of Rules. Constitutional Political Economy*. The Collected Works of James M. Buchanan, (10).

⁴¹⁰ Aktan, C. C. (2004). “Leviathan, Taxes and The Geese:(Why Do We Need A Tax Constitution?)”. *International Journal of Economics and Finance Studies*, 1(1), 67.

⁴¹¹ Çağlar, 1989, 108.

⁴¹² Tan, T. (2015). *Ekonomik Kamu Hukuku*. Ankara: Turhan Kitapevi, 85.

siyasi tercihlerine bağlıdır⁴¹³.Anayasa Mahkemesi de bir kararında bu hususu şu şekilde ifade etmektedir⁴¹⁴: “Anayasamızda, Anayasa ilkelerine ters düşmemek koşuluyla iktidarların ekonomi alanında müdahaleci veya liberal bir politika izlemelerine bir engel bulunmamaktadır.

Anayasa Mahkemesinin ekonomik sistem tercihinine ilişkin diğer görüşlerine de yer vermekte fayda görülmektedir. Yüksek Mahkeme bir kararında Anayasanın, liberal iktisadi politika izlemeye cevaz verdiği kadar karma bir ekonomik politika takibine olumlu yaklaştığına, devletçi yaklaşımın sosyal devleti sağlamanın tek yöntemi olmadığına, ancak Anayasa ile devletçiliğin ortadan kaldırılmadığına yer vermiştir⁴¹⁵. Başka bir kararında ise Anayasa Mahkemesi:

Anayasa, herkesin mülkiyet hakkına sahip olduğunu belirleyen 35., herkesin dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetine sahip bulunduğunu ve özel teşebbüsler kurmanın serbest olduğunu, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirlerin Devlet tarafından alınacağını belirleyen 48. ve yine Devletin para, kredi, sermaye, mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemelerini sağlayıcı ve geliştirici tedbirleri alacağını emreden 167. maddeleri ile "karma ekonomik sistem" in de benimsenebileceğini ortaya koymuştur. Ekonomide Devlet işletmeleriyle özel sektöre ait işletmelerin, yanyana bulunabilmesine imkan verdiği açıkça belli olan Anayasa'nın savunma sanayiinde sadece Devletin üretim ve tedarik faaliyetlerinde bulunmasını şart koştuğunu öne sürmek mümkün değildir.

şeklindeki gerekçesiyle Anayasada “karma ekonomik sistem” uygulanmasına izin verildiğine hükmetmiştir⁴¹⁶.

1982 Anayasası, pazar ve ya serbest piyasa ekonomisinin hukuki altyapılarını hüküm altına almakla beraber Anayasa Mahkemesinin yukarıda yer verilen kararlarında da görüldüğü gibi belirli bir ekonomi politikası tercih etmenin zorunluluğuna yer vermemektedir. Buna rağmen Anayasada ekonomi politikalarını şartlandıran hükümler yok değildir. Sosyal devlet ilkesi bu koşullardan en önemlisidir⁴¹⁷.

Sosyal devlet ekonomik çerçevede müdahaleci bir devlettir. Ancak bu müdahalecilik, tüm kararların merkezi otoriteler tarafından alındığı, pazar

⁴¹³ Özbudun, 2014, 143.

⁴¹⁴ Anayasa Mahkemesi, T:18.02.1985, E.1984/9, K.1985/4 sayılı kararı (RG.26.06.1985-18793)

⁴¹⁵ Anayasa Mahkemesi, T: 27.09.1985, E.1985/2, K.1985/16 sayılı kararı (RG.05.12.1985-18949)

⁴¹⁶ Anayasa Mahkemesi, T:21.11.1987, E.1986/1, K.1987/10 sayılı kararı (RG.21.11.1987-19641)

⁴¹⁷ Tan, T. (1990). “Anayasal Ekonomik Düzen.” *Anayasa Yargısı*, Ankara, (7), 163-165.

ekonomisinin ortadan kaldırıldığı, rekabetin olmadığı bir düzeyde değildir. Bu nedenle piyasa ekonomisi ile sosyal devlet gereksinimlerini bir araya getiren “sosyal piyasa ekonomisi” şeklinde bir kavram ortaya çıkmıştır. Bu anlayışa göre işleyen pazar ekonomisinde liberal sistemin ortaya çıkaracağı sorunlar ve aksaklıklar devlet tarafından bir takım tedbir ve güvenceler sağlanması ile aşılabilecek; kartelleşme önlenerek tüketici korunacaktır⁴¹⁸.

1929 İktisadi Krizi'nin yıkıcı etkilerinden sonra John M.Keynes tarafından devletin ekonomiye müdahale etmesi gerektiği görüşü literatüre girmiştir. 1929 Ekonomik bunalımı geniş ölçüde işsizlik ve üretim düşüklüğüne yol açmış ve klasik iktisadi ekol, talep artışını sağlayarak savaş sonrası sarsılan iktisadi düzeni canlandıracak politika geliştirme konusunda yetersiz kalmıştır⁴¹⁹. Keynes, klasik iktisada eleştiriler getirerek tam rekabet ekonomisinin kendiliğinden dengelenemeyeceğini ifade etmiştir. Klasik okulun aksine devletin ekonomiye müdahalesinin kapsamını oldukça genişleten Keynesyen iktisat modeli, işsizlik oranının azaltılmasında, ekonomik istikrar ve büyüme ile fiyat istikrarının sağlanmasında devlete ekonomiye müdahale etme görevi yüklemektedir. Söz konusu müdahalenin araçları ise para ve maliye politikalarıdır⁴²⁰. Tarafsızlık esasına dayalı liberal anlayış Keynesyen iktisadi modelde müdahaleci bir görünüme evrilmiştir. Bu nedenle devlet, durgunluk ve enflasyon dönemlerinde ekonomik ve sosyal hayata müdahale ederek gelir dağılımında adaleti sağlamalıdır⁴²¹.

Devletin ekonomik hayata müdahalesi ekonomik işletmelere sahip olmak şeklinde olabileceği gibi, ekonomik sistemin genel kural ve yasaklarını belirleyen düzenleyici işlemler çıkarmak şeklinde de olabilir⁴²². Anayasamız devlete bu konuda oldukça geniş yetkiler tanıırken bu müdahaleler mülkiyet hakkı ve özel teşebbüs kurma özgürlüğü konularında uyulması gereken şartlar ile sınırlanmıştır. Devlet tarafından yapılan müdahalenin bu şartlar dâhilinde olup olmadığını, yasa ile yapılan

⁴¹⁸ Tan, 1990, 166.

⁴¹⁹ Altınok, S., Çetinkaya, M. (2013). *İktisada Giriş*. Ankara: Gazi Kitapevi, 16.

⁴²⁰ Keynes, J. M. (1967). *The General Theory of Employment, Interest and Money*. London: Macmillan, 22-23, 51-54, 131-133.

⁴²¹ Mutluer, K., Öner, E., Kesik, A. (2009). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları, 20.

⁴²² Aslan, Z. (1996). “Devletin Ekonomiye Müdahalesi ve İktisadi Müdahalesi ve İktisadi Kolluk Faaliyeti İçinde Rekabetin Korunması.” *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, (14), 3.

bir müdahale söz konusu olduğunda Anayasa Mahkemesi, idari işlem ve eylem söz konusu olduğunda ise idari yargı denetleyecektir⁴²³.

Bu açıdan bakıldığında ülkemiz ekonomisindeki sorunların temelini mali ve parasal disiplinsizliğe dayandığı, bu problemin kalıcı çözümünün ise vergi, borç, para basma, harcama gibi yetkileri sınırlandıran ekonomik bir anayasa hazırlanmasına bağlı olduğunu savunan yazarlar mevcuttur⁴²⁴. Buna karşılık böyle bir anayasa ile siyasi iktidarların sınırlandırılmasının gereksiz ve kabul edilemez olduğunu düşünen yazarların da mevcut olduğunu söylemek gerekir⁴²⁵.

Kanaatimizce siyasi iktidarların sınırlandırılmaması gerektiği fikri doğru değildir. İktidarlar öncelikle anayasa ile sınırlanır. Bu çerçevede vergiye ilişkin temel ilke ve kuralları içeren ve vergi politikasında uyulması gereken esasları belirleyen bir ekonomik anayasa siyasi iktidarı sınırlamalıdır. Ancak vergi oranları, borçlanma, para basma, faiz gibi para ve maliye politikası araçlarının uygulanacağı durumları tek tek belirleyen bir anayasa karmaşık olmasının yanında siyaset bilimi mantığına da aykırı düşecektir. Çünkü bu araçlar siyasi iktidar adayları tarafından çoğu zaman belirli reçeteler dahilinde seçmene vadedilmektedir.

4.2. Sosyal Devlet İlkesinin Vergilendirme Yetkisini Sınırlandıran Hukuki Araçları

Devletler gerçekleştireceği hizmetler için kendilerine gelir kaynağı bulmak zorundadır. Bu gelir kaynakları olağan dönemlerde ve olağanüstü dönemlerde farklı niteliktedir. Olağan gelir, devletin devamlı olarak elde ettiği gelir iken, olağanüstü gelirler savaş ve kriz zamanlarında başvurulan gelir türü olarak ifade edilir⁴²⁶. Bu açıdan bakıldığında vergiler de devletin giderlerine kaynak bulmak için başvurduğu olağan ve olağandışı gelir kaynaklarıdır.

Vergilerin gelenekselleşmiş mali amacı kamu giderlerine karşılık bulmaktır. Ancak sosyal devletlerde bu amacın yanında sosyal ve ekonomik amaçlar da ön plana çıkmaktadır⁴²⁷. Bu yüzden vergilerin yalnızca olağandışı dönemlerde değil olağan dönemlerde de ekonomik ve sosyal alanda etki doğurucu bir araç olarak

⁴²³ Tan, 1990, 169.

⁴²⁴ Aktan, C.C. (2007). "Mali Disiplin ve Ekonomik Anayasa." *Radikal Gazetesi*, İnternet: <http://www.radikal.com.tr/yorum/mali-disiplin-ve-ekonomik-anayasa-828073/>, Son Erişim Tarihi: 01.05.2020

⁴²⁵ Bkz. Özay, 2004, 79., Gözler, 2018, 206-207.

⁴²⁶ Bulutoğlu, K. (1978). *Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: Fakülteler Matbaası, 2-30.

⁴²⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 54.

kullanılması gerekir. Örneğin vergilerin tasarruflar, ekonomik büyüme ve kalkınma, yatırım, istihdam ile gelir dağılımı üzerinde makroekonomik etkileri söz konusudur⁴²⁸. Ancak vergiler her ne amaçla konulursa konulsun bir takım sınırlandırmalara tabi olacaktır. Bu sınırlamaların en önemlilerinden birisi ise şüphesiz sosyal devlet ilkesidir.

Sosyal devlet, toplumun sosyal ve ekonomik yaşamını düzenleme gayesi güder. Bu nedenle bu tür devlette vergilerin ekonomik tarafsızlığından söz edilemez. Bir taraftan sosyal adalet ile gelir ve servet dağılımındaki denge yeniden kurulmaya çalışılırken diğer taraftan planlı kalkınmayla ilgili tedbirlerin alınması sosyal devletin bir gereğidir⁴²⁹.

1982 Anayasası, 1961 Anayasası'ndan farklı olarak 73.madde ile “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” demek suretiyle yasama erkine vergilendirmede sosyal devlet ilkesine uyulması konusunda yön göstermektedir⁴³⁰. Öte yandan vergilendirme alanında sosyal devlet ilkesinin uygulayıcısı çoğu zaman vergi idareleri olduğundan, bu ilke ile idarenin görev alanı ciddi ölçüde genişlemektedir. Vergi idareleri üzerine düşen görevleri yerine getirirken ve yetkilerini kullanırken sosyal devlet ilkesine uygun bir şekilde hareket etmekle mükelleftir⁴³¹.

Sosyal devlet ilkesi kendi hedefleri doğrultusunda bir takım ekonomik, mali ve hukuki araçlar kullanmaktadır. Bu durum Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında şu şekilde ifade edilmektedir⁴³²:

“Anayasa'nın 5. maddesinde kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak üzere siyasal, ekonomik ve sosyal engellerin kaldırılması devletin temel görevleri arasında sayılmıştır... Ekonomik ve malî politikalar, çalışma hayatını etkileyen düzenlemeler, sosyal devletin gerçekleşmesini sağlayan araçlardır.”

⁴²⁸ Şaşmaz, M. Ü., Yayla, Y. E. (2019). “Vergilerin Makroekonomik Etkilerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Literatür İncelemesi.” *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (41), 318.

⁴²⁹ Çağan, 1980, 145.

⁴³⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 54.

⁴³¹ Atay, 2016, 167.

⁴³² Anayasa Mahkemesi, T:15.05.2019, E.2017/156, K.2019/37 sayılı kararı (RG.25.07.2019-30842)

Bu bölümde sosyal devlet ilkesini benimsemiş devletlerde vergilendirme yetkisi kullanılırken dikkat edilmesi gereken hususlara, başka bir deyişle vergilendirme yetkisine ne tür hukuki sınırlamalar konularak sosyal devlet ilkesinin sağlanacağına yer verilecektir. Bu itibarla sosyal devlet ilkesinin kullandığı hukuki araçlar incelenecektir.

4.2.1. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Anayasa'nın 73.maddesinin ilk fıkrasıyla herkese, kamu giderlerini karşılamak amacıyla vergi ödeme yükümlülüğü yüklenmiştir. Maddede geçen kamu giderleri, kamu hizmetlerini karşılamak amacıyla gereken harcamalar şeklinde tanımlanabilir ve dar ve geniş anlamlara sahiptir. Dar anlamda kamu harcamaları, merkezi yönetim bütçesi dâhilinde yapılan harcamalardır⁴³³. Geniş anlamda kamu harcamaları ise merkezi ve yerel idarelere ek olarak iktisadi devlet teşekkülleri ve sosyal güvenlik kurumları tarafından yapılan harcamaları da içerir⁴³⁴. Bu anlamda kamu giderleri devlet tarafından yapılacak sosyal ve ekonomik harcamaları da kapsayıcı niteliktedir⁴³⁵.

Anayasa'nın yukarıda anılan maddesi gereğince devletin vergilendirme yetkisini kullanabilmesinin üst sınırı toplam kamu harcamalarıdır⁴³⁶. Ancak yapılabilecek kamu harcamalarının da bir üst sınırı mevcuttur ve bu sınır harcamanın milli gelire olan oranıyla ölçülür⁴³⁷. Bu gelir ise geniş anlamda vergiler yani dar anlamda vergiye ek olarak resim, harç ve benzeri mali yükümleri de içeren kalemlerden elde edilir.

Vergiler ile kamu harcamaları arasındaki ilişki maliye politikası açısından önemli sonuçlar doğurur. Bu nedenle bu ilişki hakkında çeşitli hipotezler ortaya atılmıştır. İlk hipotez; vergi salınmasının kamu harcamalarına yol açtığı hipotezi iken ikinci hipotez; yapılan kamu harcamalarının vergilere neden olduğudur. Üçüncü hipotez ise vergiler ile kamu harcamaları arasında mali yönden bir eş zamanlılık, uyum olması temeline dayanır. Son olarak, gelir ve harcamaların bağımsız şeyler

⁴³³ Ortaç, F.R, Ünsal, H. (2019). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitapevi, 21.

⁴³⁴ Arısoy, İ. (2005). "Türkiye'de Kamu Harcamaları ve Ekonomik Büyüme İlişkisi (1950-2003)", *Discussion Paper, No. 2005/15*, Ankara, Türkiye Ekonomi Kurumu, 2.

⁴³⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 54.

⁴³⁶ Ortaç, Ünsal, 2019, 21.

⁴³⁷ Uzunali, E. K. (2010). "Kamu Harcamalarının Boyutu ve Gayri Safi Milli Gelir İlişkisi (Türkiye örneği: 1950-2005)" *Reforma*, 1(45), 13.

olduğu ve birbirinden etkilenmediği görüşü öne sürülmüştür⁴³⁸. Bütün bu hipotezler politika belirlemede oldukça etkilidir ve devletin piyasaya müdahalesini belirler. Bu müdahale ise kişilerin ödeme güçlerini etkileyecektir.

Anayasa'nın 73.maddesi mali güç doğrultusunda vergilendirmeyi sadece dar anlamda vergiler için düzenlemiştir⁴³⁹. Ancak aynı maddedeki 3.fıkra ile vergi, resim ile benzeri mali yükümlülüklerin yasa ile konulması gerektiği düzenlenirken geniş anlamda verginin dikkate alınması nedeniyle geniş anlamda kamu gelirinini mali güç ilkesine dâhil edildiği şeklinde yorumlar da mevcuttur⁴⁴⁰. Anayasa Mahkemesi ise “*harç, idarece yapılan bir hizmetten yararlananlardan, bu hizmet dolayısıyla alınan para diğer bir deyimle verginin özel ve ayırık bir türü olduğuna göre, o kamu hizmetinden yararlananların ödeme güçlerine bakılmaksızın buna tâbi tutulması asıldır.*” diyerek mali güç ilkesinin yalnızca dar anlamda vergiler için söz konusu olabileceğini belirtmiştir⁴⁴¹. Anayasa Mahkemesi yine benzer görüşünü başka bir kararında şu şekilde ifade etmektedir⁴⁴²:

Öğretide, dar anlamda vergi için öngörüldüğü kabul edilen mali güce göre vergilendirme ilkesinin geniş anlamda vergi kapsamına giren mali yükümlülükler yönünden de uygulanması ve bu konuda mutlak bir eşitliğin sağlanması, bunların özellikleri ve nitelikleri nedeniyle olanaklı değildir. Ancak bu tür mali yükümlülükler getirilirken de makul ve kabul edilebilir ölçütlerin gözetilmesi gerektiğinde duraksamaya yer yoktur.

Mali güce göre vergilendirme ilkesinin Anayasa Mahkemesinin de ifade ettiği gibi dar anlamda vergi ile sınırlı tutulması resim, harç v.b. mali yükümlerinin karşılıklılık niteliğinden kaynaklanmaktadır. Çünkü bir hizmetten yararlanmaya talip olan kişilerin mali güçlerinin eşit olduğu anlayışı söz konusudur. Örneğin aynı cadde üzerinde işyeri açmak için ruhsat başvurusu yapan kişilerin farklı tutarda harç ödemesi eşitlik ilkesini ihlal edebilir. Bu sebeple AYM'nin yukarıdaki kararında ifade ettiği “*makul bir takım ölçütlerin*” yasa ile getirilmesinin daha uygun olacağı düşüncesindeyiz.

Vergi hukukunda hukuk devleti ilkesi prosedürel bir hukuk devleti yani şekli adalet temelinde ifade edilir. Bu bakımdan yasallık, genellik ve eşitlik gibi ilkeler

⁴³⁸ Akçağlayan, A., Kayıran, M. (2010). “Türkiye’de Kamu Harcamaları ve Gelirleri: Nedensellik İlişkisi Üzerine Bir Araştırma.” *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 5(2), 130.

⁴³⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 55.

⁴⁴⁰ Bkz. Ortaç, Ünsal, 2019, 21.

⁴⁴¹ Anayasa Mahkemesi, T:17.12.1968, E.1968/12, K.1968/65 sayılı kararı (RG.10.07.1969-13245)

⁴⁴² Anayasa Mahkemesi, T:28.02.2018, E.2017/117, K.2018/28 sayılı kararı (RG.04.04.2018-30381)

prosedürel hukuk devletinin ortaya çıkardığı şeylerdir. Ancak vergisel politikalar ile devlet sosyal yaşama müdahalede bulunduğu maddi hukuk devleti ortaya çıkar. Bu tanım ise refah devletiyle örtüşür. Çünkü devlet ekonomik ve sosyal olgular karşısında sessiz kalmayıp pozitif edimlerle bozulan dengeyi yeniden kurmaya çalışır⁴⁴³. Bu açıdan bakıldığında maddi hukuki eşitliğin sosyal devletteki görünümünün mali güce vergilendirme ilkesi olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Anayasa Mahkemesi de bir kararında “*vergi, Anayasa'nın öngördüğü ilkeleri gözeterek şekilde kanunla düzenlenmeli ve doğal olarak vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan mali gücü de yansıtmalıdır.*” demek suretiyle bahsettiğimiz durumu vurgulamaktadır⁴⁴⁴.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi gereğince kişilerin şahsi ekonomik durumları dikkate alınarak vergilendirme yapılması esastır⁴⁴⁵. Böylece toplam vergi külfeti bireyler ve gruplar arasında adil bir şekilde bölüşülmüş olur ve düşük gelire sahip grupların üzerlerine düşen vergi yükü hafifler⁴⁴⁶. Ancak mali güçle orantılı vergileme ilkesinin bir takım sorunları mevcuttur. İlk sorun mali gücün tanımında yaşanan sorundur. Diğer bir ifadeyle mükelleflerin mali güçleri ne şekilde ölçülebilecektir? İkinci problem ise, konulan verginin mükellefin mali gücüyle orantılı olup olmadığı, hangi noktada yükümlünün mali gücünün aşıldığının tespiti noktasındadır⁴⁴⁷.

Anayasa Mahkemesi bir kararında mali gücün ne şekilde tanımlanacağına ve gücün tespitinde dikkate alınacak hususlara şu şekilde yer vermektedir⁴⁴⁸: “*Ekonomi ve vergi hukuku alanında malî güce ilişkin göstergelerin gelir, sermaye ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Malî güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Yasa koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile malî güçlerini göz önünde bulundurması gerekir.*” Bu kapsamda mali gücün, kişilerin vergi ödeyebilme güçlerini ortaya koyan ekonomik değerler

⁴⁴³ Topuzkanamış, E. (2013). “Yeniden Paylaşım, Vergilendirme ve Adalet.” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(1), 119-120.

⁴⁴⁴ Anayasa Mahkemesi, T:28.02.2018, E.2017/117, K.2018/28 sayılı kararı (RG.04.04.2018-30381)

⁴⁴⁵ Anayasa Mahkemesi, T:24.01.2014, E.2013/72, K.2013/126 sayılı kararı (RG.24.01.2014-28892)

⁴⁴⁶ Çağan, 1982, 193.

⁴⁴⁷ Soydan, B.Y (2000) “Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak” Anayasal Mali Düzen, *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi (12), 93

⁴⁴⁸ Anayasa Mahkemesi, T: 23.7.2003, E.2003/48, K.2003/76 sayılı kararı (RG. 21.11.2003-25296)

toplamı olduğu söylenebilir. Bu ekonomik değerler ise gelir, servet ile harcama olarak belirlenmektedir⁴⁴⁹.

Mali gücün göstergeleri olarak kabul edilen gelir, servet ve harcamaların nitelik ve niceliği kişilerin vergi ödeme kapasitelerini belirlemede rol oynar. Bu anlamda mali güce göre vergilendirme, yalnızca gelir üzerinden alınan vergiler ile ilgili uyulacak bir ilke değildir. Çünkü kişilerin harcamaları veya servetleri üzerine konulan vergiler de bu ilke uyarınca tahsil edilmelidir. Örneğin emlak vergisi ile motorlu taşıtlar vergisi nisbi nitelik gösterirler ve bu vergiler için de mali güce göre vergi konulması söz konusudur⁴⁵⁰.

Mali gücün önemli göstergelerinden biri olan gelirin tespit edilmesi için gelirin elde edilmesi amacıyla yapılan harcamaların gelirden düşülmesi suretiyle safi gelir hesaplanır. Ancak ücret geliri elde edenler için aynı durumun söz konusu olduğu söylenemez. Başka bir ifadeyle ücret gelirinin safi değerini bulmak için giderler düşülmez. Bu durum ise ücret geliri elde edenler açısından ağır vergi yüküne neden olmaktadır⁴⁵¹. Görüldüğü üzere gelirin kendi unsurları arasında dahi ödeme gücü dengesinin kurulması hassas bir nitelik taşır ve bu noktada yasama organının rolü önemlidir.

Yasa koyucunun mali güce göre vergilendirme konusunda büyük ölçüde takdir yetkisi mevcuttur. Ancak yine de mükelleflerin şahsi ve ekonomik durumlarını dikkate alan bir vergi sistemine uyulması şarttır. Yasama organı tarafından kullanılan vergilendirme yetkisinin denetiminde Anayasa Mahkemesinin dikkate alacağı hukuki sistemin şartları şu şekilde sıralanabilir⁴⁵²:

- i) Mali güç ilkesi uygulayıcılara açıkça talimat verir nitelikte yasalarda yer almalıdır.
- ii) Vergilere ilişkin matrah, konu ve uygulanacak oran mali güç ilkesine uygun bir şekilde tespit edilmelidir.
- iii) Vergi mükellefinin gerçek geliri tespit edilmelidir.

⁴⁴⁹ Soydan, 2000, 94.

⁴⁵⁰ Karakoç, 2013, 1286.

⁴⁵¹ Yeniçeri, H. (2014). "Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti." *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 77-78.

⁴⁵² Soydan, 2000, 95-96.

iv) Mükelleflerin dikkate alınacak kişisel durumlarının neler olduğuna yasalarda açıkça yer verilmelidir.

v) Vergi adaletine uygun bir vergi tekniğinin benimsenmesi gerekir.

Ayrıca burada Anayasa'nın 73/4.maddesi gereğince yürütme tarafından kullanılan vergilendirme yetkisinin özel durumundan da bahsetmek gerekir. Anayasa Mahkemesi bir kararında "*Anayasa Mahkemesinin vergi kanunlarında denetleyeceği konulardan birisi de kanunun malî güce saklı tutup tutmadığı keyfiyettir. Vergi oranının tayini ve değiştirilmesi kararname ile olunca Anayasa Mahkemesi bu açıdan denetim yapamaz.*" diyerek 2017 yılı Anayasa değişikliğinden önce Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılan vergilendirme yetkisinin anayasa denetimine tabi olmadığını vurgulamıştır⁴⁵³. Ancak değişiklik sonrası 73/4. maddede belirtilen yetkinin Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile mi yoksa Cumhurbaşkanlığı Kararı ile mi kullanacağı hususu tartışmalıdır. Tartışmanın önemi, yetkinin Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile kullanılması halinde anayasa yargısı denetiminin açık aksi takdirde bu denetimin kapalı olmasından kaynaklanmaktadır.

Öncelikle belirtmek gerekir ki Anayasa'nın ilgili maddesinde bu yetkinin Cumhurbaşkanlığı tarafından ne tür işlemle kullanılacağı belirtilmemiş olmakla birlikte hangi işlem olursa olsun açıkça yasal bir yetkilendirmenin varlığı şarttır. Anayasa'nın 104.maddesinin 17.fıkrasında; Cumhurbaşkanının yürütme yetkisiyle ilgili konularda Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi çıkarabileceği açıkça düzenlenmiştir. Ancak yasa kapsamında sınırları belirlenmiş ve doğrudan yürütmeye ilişkin bir konu olmayan vergilendirme hakkında CBK düzenlenebileceğine yer verilmemiştir. Öte yandan CBK'ların asli niteliği de göz önüne alındığında Any. 73/4. maddesinde belirtilen yetkinin Cumhurbaşkanlığı Kararı ile kullanılması madde ile hedeflenen süratli vergi tedbirleri alınabilmesi⁴⁵⁴ hususuna daha iyi hizmet edecektir⁴⁵⁵.

Ülkeler kendi gelişmişlik düzeyi ve vergilere olan ihtiyaçları nispetinde mükelleflerin mali güçlerini tespit etmek maksadıyla farklı uygulamalar gerçekleştirebilir⁴⁵⁶. Bu kapsamda en çok başvurulan yöntemler artan oranlı vergi

⁴⁵³ Anayasa Mahkemesi, 15.06.1971, E.1970/55, K.1971/57 sayılı kararı (RG.24.02.1972-14109)

⁴⁵⁴ Çağan, 1982, 109.

⁴⁵⁵ İba, Ş., Söyler, Y.(2019). "Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Cumhurbaşkanı Kararının Nitelik Farkı ve Hukuki Sonuçları." *Anayasa Yargısı*, 36(1), 205-206.

⁴⁵⁶ Ortaç, Ünsal, 2019, 22.

tarifeleri, en az geçim indirimi, ayırma ilkesi ve sosyal amaçlı vergi muafiyet ve istisnaları getirilmesi uygulamalarıdır⁴⁵⁷.

4.2.1.1. Mali güce ulaşabilmek için başvuru yöntemleri

4.2.1.1.1. Artan oranlı vergi tarifeleri

Vergilendirme yapılırken mükelleflerin gerçek mali gücünün esas alınması gerekmektedir. Yüksek enflasyon dönemlerinde itibari kazançları vergilendirmeye tabi tutmak mali güç ilkesini zedeler. Bu nedenle ilke ile vergi yasalarında yer alan rakamsal ifadelerde yapılacak değişikliğe izin veren bir sistem kurulmuştur⁴⁵⁸. Kişilerin ödeme güçlerine uygun vergilendirme yapılabilmesi gayesiyle uygulanan bir yöntem olan artan oranlı vergi tarifesi uygulaması kısaca verginin hesaplandığı matrah arttıkça bu matraha daha yüksek oranlar uygulanması şeklinde tanımlanabilir⁴⁵⁹.

Çeşitli ülkelerde uygulanan sabit vergiler hem devlet bütçesi hem de vergi mükellefleri için önemli etkiler doğurmuştur. Bu vergilendirmenin başarılı bir şekilde uygulandığı ülkelerde vergilendirilebilir matrah ve vergi ödeyenlerin sayısı önemli ölçüde artmış ve karaborsa azalmıştır. Bu nedenle artan oranlı vergilemedeki temel amacın ekonomik olmaktan ziyade sosyal alan olduğu görülebilir. Sabit oranlı vergilendirmede vergilerin kişisel gelirler içindeki payı düşük gelirli olanlar için önemli ölçüde artmıştır. Bu nedenle bu yükün paylaşımına dayalı bir sistem gerekliliği açıktır⁴⁶⁰.

Artan oranlı vergi tarifesi uygulamasında öncelikle mükellefin matrahı hesaplanır. Daha sonra hesaplanan bu matrahın tutarına göre farklı oran ve tarifeler uygulanır. Günümüzde kabul edilen bu anlayış matrahtaki marjinal birimlerin öneminin mükelleflere göre farklı olduğu mantığına dayanır. Ancak bazı vergilerde matrahın miktarından başka hususlar da rol oynayabilir. Örneğin veraset vergisinde mal bırakan ile kendisine mal kalan kişiler arasındaki akrabalık dereceleri; motorlu

⁴⁵⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 55.

⁴⁵⁸ Kaneti, 1986, 1987, 31.

⁴⁵⁹ Mutluer, Kuzeyli, 2019, 67.

⁴⁶⁰ Brad, A. M. (2012). "The Impact Of Tax Policy On The Welfare State." *MPRA Paper No. 40347*, 182., <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/40347/>, Son Erişim Tarihi: 05.04.2020.

taşıt vergisinde aracın yılı ve motor hacmi gibi hususlara göre ödenecek vergi hesaplanır⁴⁶¹.

Artan oranlı vergilendirmenin tasarruflar, yatırımlar, büyüme, vergi gelirleri ve gelir dağılımı üzerinde birçok etkisi mevcuttur. Artan oranlı tarifede alt gelire sahip gruptan üst gelir grubuna doğru bir vergi yükü kayması olduğu düşünülür. Sabit oranlı vergilendirme de ise bu durumun tam tersinin geçerli olduğu ileri sürülmektedir. Bu açıdan bakıldığında sabit oranlı vergilendirmenin daha adaletsiz gözüktüğü dikkat çekmektedir fakat bu tarifenin geçerli olması gerektiğini savunanlar daha sonra detaylı bir şekilde inceleyeceğimiz en az geçim indirimi gibi uygulamalarla düşük gelir grubunun yükünün hafifletilebileceğini iddia etmektedirler.

Artan oranlı vergilendirme Keynesyen iktisadi ekolünü savunanlar için ekonomideki istikrarsızlıkları dengeleyen otomatik stabilizatör görevi görür. Enflasyon dönemlerinde bireylerin geliri artacak ve daha yüksek vergi oranları üzerinden vergilendirileceklerdir. Bu durum ise efektif talebi azaltacaktır. Bu nedenle artan oranlı vergilendirme enflasyonla mücadelede bir araç olarak kullanılabilir. Fakat artan oranlı vergilendirmenin tek başına adaletli bir sistem oluşturmadığı yönünde eleştiriler 1980'li yıllar itibariyle artmıştır⁴⁶².

Artan oranlı vergi tarifesine yapılan ilk eleştiri, devletin ekonomiye müdahalesinin sınırlı olması gerektiği noktasındadır. Klasik maliyeciler bu kısıtlı müdahale için gereken az miktarda kamu harcamalarının kurumlar vergisi gibi tek oranlı vergiyle de karşılanabileceğini düşünmektedirler. Buna ek olarak piyasaya fazla müdahale edildiği takdirde piyasa dengesinin bozularak gelir dağılımındaki dengenin değişeceği de bu görüşün ileri sürdüğü bir husustur⁴⁶³. Sisteme yapılan diğer bir eleştiri ise, artan oranlı verginin çok çalışanı cezalandırması nedeniyle adil olmadığı; diğer bir ifadeyle çalışmayı değil tembel olmayı yeğlediğidir⁴⁶⁴. Bu sebeple kendisine yüksek vergi oranı tatbik edileceğini bilen mükellefler, vergi

⁴⁶¹ Mutluer, Kuzeyli, 2019, 68-69.

⁴⁶² Aktan, C.C.(2002), "Gelir Dağılımında Adaletsizlik ve Yoksulluk Sorunu ile Mücadelede Vergi Tarifesinin Belirlenmesi: Artan Oranlı Mı, Yoksa Düz Oranlı Vergiler Mi?" Yoksullukla Mücadele Stratejileri, *Ankara: Hak-İş Konfederasyonu Yayını*,3.

⁴⁶³ Mutluer, Kuzeyli, 2019, 70.

⁴⁶⁴ Aktan, 2002, 4.

kaçırma yoluna başvurabilecek, bu durum ise ulaşılmak istenen amaçla ters bir durum oluşturacaktır⁴⁶⁵.

Sabit oranlı vergi tarifesinin daha etkin ve adil bir gelir dağılımı oluşturacağını ileri sürenlerin temel savı vergilendirilebilir kazanç ve iratların daha geniş bir şekilde tabandan vergilendirilmesi ve kolaylıkların artan oranlı tarifeye göre niceliksel olarak azlığıdır. Buna ilave olarak düşük ve sabit bir oranın uygulanmasıyla vergi kaçakçılığı ile gelir dilimi sürüklenmesinin önleneceği görüşleri ifade edilmektedir⁴⁶⁶.

Kanaatimizce artan oranlı vergileme uygulamasına yapılan eleştiriler haksız değildir. Çünkü artan oranlı vergilendirmenin daha adil olduğu yönündeki görüşün temel bir dayanağı yoktur. Zira düz oranlı vergilerde de gelir düzeyi farklı olan mükellefler kazançlarına göre daha çok ya da daha az vergi ödemekle yükümlüdürler. Bu nedenle kişilerin ödeme güçlerini dikkate alan bir vergilendirme sistemi olduğu düşünülen artan oranlılığının adaletli vergilendirme ile doğrudan bir ilgisi bulunmamaktadır. Çünkü adaletsiz vergilendirmeye son vermek daha çok devletin yaptığı kamu harcamalarıyla ilgilidir⁴⁶⁷.

Son olarak belirtmek gerekir ki, anayasada mali güce göre vergilendirme ilkesinin kabul edilmiş olması yasa koyucunun bu tarifeyi benimsemek zorunda olduğu gibi bir anlayışa neden olamaz⁴⁶⁸. Yasa koyucu, mali güce göre vergilendirme ilkesine işlerlik kazandırmak maksadıyla, kendi vergi politikası doğrultusunda sosyal hukuk devleti sınırları içerisinde kalarak istediği tarife biçimini uygulamakta serbesttir. Anayasa Mahkemesinin artan oranlı vergilendirmeyi mali güce göre vergilendirme ilkesinin aracı olarak görmesi⁴⁶⁹ bu durumu değiştirmeyecektir.

4.2.1.1.2. En az geçim indirimi

Mükellefleri mali güçleri nispetinde vergilendirmeye hizmet edeceği düşünülen ikinci anlayış en az geçim indirimi müessesesidir. En temel tanımıyla bu müessese,

⁴⁶⁵ Mutluer, Kuzeyli, 2019, 70.

⁴⁶⁶ Birinci, N., Akyazı, H. (2017). “Düz ve Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri”. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13(1), 55.

⁴⁶⁷ Karakoç, 2013, 1288.

⁴⁶⁸ Karakoç, 2013, 1289.

⁴⁶⁹ Anayasa Mahkemesi, T:15.10.2009, E.2006/95, K.2009/144 sayılı kararı (RG.08.01.2010-27456)

baz aldığı bir kişinin kendi ve ailesinin geçimini sürdürebileceği gelirini vergi dışı tutar ve kalan miktarı vergilendirir⁴⁷⁰.

En az geçim indiriminin en kolay uygulanabileceği alan kişiselleştirilme niteliğinden ötürü şahsi gelir vergisidir⁴⁷¹. Gelişmiş ülkelerin tümünde geçerli olan en az geçim indirimi uygulaması ülkelere göre farklılık göstermektedir. Genel olarak ülkelerin uygulamalarına bakıldığında bütün mükellefleri kapsayıcı bir asgari geçim indirimi uygulaması belirli bir geliri vergi dışı bırakmanın yanında negatif vergilendirme de yapmaktadır. Finlandiya, Norveç ve İsveç gibi ülkelerde mükelleflere standart indirimler tanımlanmıştır. Avustralya, Avusturya, Almanya gibi ülkelerde oranın sıfır olduğu vergi dilimi ve asgari geçim indirimi uygulaması başlamıştır. Birleşik Krallık, Amerika Birleşik Devletleri ise standart bir değer belirleyerek bu değeri asgari geçim indirimi tutarı olacak şekilde belirlemiştir. Macaristan, Yeni Zelanda ve Türkiye’de ise asgari geçim indirimi sadece ücret geliri için söz konusudur ve gayrimenkul, menkul sermaye iratları gibi diğer gelir gruplarına en az geçim indirimi uygulanmamaktadır⁴⁷².

En az geçim indirimi uygulaması, devletin ciddi ölçüde mali kayıplara uğrayabileceği ve üzerinde mali yük oluşabileceği düşüncesiyle eleştirilmektedir⁴⁷³. Öte yandan günümüz vergi sistemlerinde belirlenen asgari tutar oldukça düşük ve sembolik kalmaktadır. Bu nedenle sistem mükelleflerin arzu ettiği şekilde işleyememektedir. Ancak vergi adaletine ulaşabilmek için bu sistemin uygulanması gerektiği açıktır ve mesele devletlerin vergiye ne kadar ihtiyaç duyduğu ile yakından ilgilidir⁴⁷⁴.

4.2.1.1.3. Ayırma ilkesi

Ayırma ilkesi vergi adaletine ulaşmak için verginin kaynağını dikkate alır. Bu ilkeye göre emekten elde edilen gelir sermayeden meydana gelen iratlara göre daha

⁴⁷⁰ Mutluer, Kuzeyli, 2019, 73.

⁴⁷¹ Günaydın, İ., Yıldız, B. (2016). “Vergi Politikası İle Yoksulluk Azaltılabilir Mi?.” *GJEBS Global Journal of Economics and Business Studies Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları*, 92.

⁴⁷² Gök, M. , Biyan, Ö , Akar, S . (2015). “Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş Oecd Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz.” *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* , 34 (1) , 282-283.

⁴⁷³ Günaydın, Yıldız, 2016, 93.

⁴⁷⁴ Mutluer, Kuzeyli, 2019, 74.

hafif bir vergilendirmeye tabi tutulur. Böylece emeğin getirisi vergi politikası sayesinde korunmuş olur⁴⁷⁵.

Ayırma kuramı da denilen bu ilke gelirin kaynağına göre farklı vergi oranları uygulanması; sermayeden elde edilen gelirlere ilave vergi konulması, emek sayesinde elde edilen gelirlere indirim uygulaması ve vergi tarifesinde kısıtlamalar getirilmesi şeklinde kendini gösterebilir. Ayrıca bu ilke gereği yükümlülerin medeni durumları gibi statülerine göre değişik vergi oranı uygulaması şeklinde kendini gösterebilir⁴⁷⁶. Gelir Vergisi Kanunumuzda ücretlilere ilişkin farklı vergi tarifesi, engellilik indirimi, ücret gelirinden yapılan kesintinin safi tutar üzerinden yapılması ve en az geçim indirimi gibi uygulamalar söz konusudur⁴⁷⁷.

Ayırma ilkesi taraftarlarına göre, bu ilkenin uygulanması ile sosyal sınıflar arasındaki dengesizlik düzelecektir. Ayrıca kişilerin hastalık durumlarında çalışamaması nedeniyle hayatını devam ettirebilmesi için yeterli ücret elde edilemez ve güçlüğü düşülür. Oysa sermaye gelirinde böyle bir durum söz konusu değildir. Ancak ilkeyi eleştirenler, genel olarak devletlerin kalkınması için sermaye gelirlerine daha çok ihtiyaç duyduğu, artan oranlı vergi tarifesi ile ayırma kuramının bir arada uygulanması halinde vergi adaletinin bu sefer sermaye sahipleri aleyhine bozulacağı yönünde düşünceler ileri sürmektedir⁴⁷⁸.

Kişilerin emek sarf ederek elde etmiş olduğu ücretlerin bir kısım pozitif ayrımcılıklara tabi tutulması sosyal devletin sağlanması açısından önemlidir. Ancak bu gelirlere sağlanan avantajlar uygulanabilir ve kişilerin ekonomik gücüne olumlu yönde etki edebilir nitelikte olmalıdır. Fakat ne yazık ki devletler vergilendirmenin mali amacını ön plana aldıklarından ayırma ilkesinden elde edilmesi gereken fayda sağlanamamaktadır. Emek sahiplerinin ücretlerinden tevkifat yapılması daha az zahmetli ve daha garanti bir kamu geliri olarak görülmektedir. Bu durum ise gelir vergilerinin yarısından çoğunun ücretlilerden tahsil edilmesine yol açmaktadır.

⁴⁷⁵ Mutluer, Kuzeyli, 2019, 78.

⁴⁷⁶ Akdoğan, 2014, 258-259.

⁴⁷⁷ Saraçoğlu, F.(2016). “Ücretlerin Vergilendirilmesinde Ayırma İlkesi Uygulamasının Değerlendirilmesi.” *İş ve Hayat*, 2(3), 49.

⁴⁷⁸ Mutluer, Kuzeyli, 2019, 78-79.

4.2.1.1.4. Sosyal amaç taşıyan vergi muafiyet ve istisnaları

Devletlerin vergilendirme yetkisini kullanması sadece vergi konulması ile ifade edilmemektedir. Belirlenen vergi politikaları ile belirli kişi, grup ve ya işletmelere destek olmak maksadıyla bazı ayrıcalıklar tanınması da vergilendirme yetkisinin kapsamına girmektedir. Bu durum sosyal devlet ilkesinin doğurduğu bir sonuçtur. İlke doğrultusunda belirli sosyal amaçlara ulaşmak için anayasa ile öngörülen vergi toplama yetkisinden kanuni hükümlerle vazgeçilebilir. Bu durum ise çoğu zaman vergi muafiyeti ve istisnası aracılığıyla gerçekleşir.

Muafiyet ve istisna uygulamaları kişilerin vergi ödeme gücünün dikkate alınması neticesinde vergi adaletini sağlayabilmek amacıyla yapılmaktadır. İstisna, verginin konusuna giren bir kısım unsurların sosyal, ekonomik ve siyasi nedenlerle vergi konusu dışına alınması olarak tanımlanırken, bazı mükelleflerin vergiyi doğuran olayla açıkça ilişkisi olsa dahi yine benzer nedenlerle vergilendirilmemesi muafiyet olarak tanımlanır. İstisna ve muafiyetin her ikisi de geçici, sürekli ve koşuta bağlı şekillerde uygulanabilir⁴⁷⁹.

Muafiyet ve istisnalar, mükelleflerin vergi yüklerinin üzerinden alınarak ya da onları teşvik ederek vergi ödeme gücüne ulaşabilmeyi amaçlar. Bu uygulama ile vergi ödeme gücü düşük olan kişi grupları rahatlatılır ve onlara sosyal fayda sağlanır. Öte yandan muafiyet ve istisna uygulaması ile vergilerin genelliği ilkesinden bir bakıma vazgeçilir fakat bu vazgeçme anayasal ve hukuki zeminde gerçekleşir⁴⁸⁰.

Literatürde vergi harcaması olarak da nitelendirilen muafiyet ve istisna uygulamaları iki yönlüdür. Bir yandan sosyal devletin sağlanması amacıyla vergi adaletindeki etkisi mevcutken, diğer yandan devletlerin ciddi ölçüde gelir kaybına neden olmaktadır⁴⁸¹. Vergi muafiyet ve istisnaları vergi matrahını azaltıcı etkisi neticesinde vergi erozyonuna sebep olabilmekte, bu durum ise devletler için gelir kaybı anlamına gelmektedir⁴⁸².

Vergi muafiyet ve istisnaları getirilmesi dünyada farklı şekillerde uygulanabilmektedir. Türkiye’de bu duruma ilişkin genel kural, 5018 Sayılı Kamu

⁴⁷⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2020, 89-93.

⁴⁸⁰ Öz, E. (2002). “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi.” *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1), 16.

⁴⁸¹ Özdemir, D., Topçuoğlu, Ö., Kişioğlu, Ö. F. (2019). “Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Açısından Etkinliği: 2006-2018 Döneminin Değerlendirilmesi.” *Maliye Dergisi*, 176, 385.

⁴⁸² Öz, 2002, 17.

Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 18.maddesinde yer almaktadır. Buna göre *"Merkezi yönetim bütçe kanun teklifine Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli"* eklenmelidir. Böylece hangi kamu gelirlerinden vazgeçildiği mali yıl başlamadan önce belirlenecek ve yasama organının kanun ile düzenleyeceği bu alanda bütçe kanunu ile sınırlı serbestisi söz konusu olacaktır.

Vergi muafiyet ve istisna uygulaması ile gerçekleşen vergi harcamalarının gözetilen hedeflere ulaşmada etkili olup olmadığı konusunda tartışmalar yaşansa da gelişmekte olan ve gelişmiş ülkeler vergi harcamalarına ciddi önem vermektedirler. Gösterilen bu önem söz konusu ülkelerde yapılan vergi harcamaları tutarlarının yıldan yıla artış göstermesinden anlaşılmaktadır⁴⁸³.

Yasalarla sosyal amaç taşıyan kurumlara tanınan muafiyete ilişkin Danıştay tarafından verilen bir kararda temyiz isteminde bulunan idarenin *"sosyal amaç taşımayan veya sosyal amaçlarla işletilmek üzere kurulmakla birlikte sosyal amaç sınırlarını aşarak faaliyette bulunan kuruluşların kurumlar vergisinden muaf olabilmelerinin mümkün olmadığı"* şeklindeki itirazı reddedilmiştir⁴⁸⁴. Bu karardan yola çıkarak Danıştay'ın mahkemelerin mükelleflerin sosyal amaç sınırlarını aşp aşmadıklarını denetleme gibi bir yetkilerinin olmadığı, bu hususun yerindelik denetimi kapsamına gireceği yaklaşımını benimsediği yorumu yapılabilir.

Kanaatimizce bir muafiyet ve istisnanın yargı organı tarafından denetimi uygulamanın Anayasa madde 73/2'de belirtilen vergi yükünün dengeli ve adil dağılımını bozduğu takdirde mümkündür. Aksi takdirde bu alan idarenin takdir hakkı içerisinde değerlendirilmelidir.

4.2.2. Gelir ve Servetin Yeniden Dağılımında Vergilendirme

Ülkelerde uygulanmakta olan vergi sistemlerinin kişisel gelir dağılımı dengesi üzerinde önemli etkileri mevcuttur. Bu etkiler ise kullanılan vergi teknikleriyle anlaşılabilir. Vergilerin dolaylı veya dolaysız niteliği; artan, azalan ya da sabit oranlı

⁴⁸³ Özdemir, Topçuoğlu, Kişioğlu, 2019, 383.

⁴⁸⁴ Danıştay 4.Dairesi, T:22.03.2012, E.2009/3412, K.2012/994 sayılı karar (UYAP Bilişim Sistemi)

vergileme; muafiyet ve istisnaların ne ölçüde uygulandığı gibi faktörler gelir dağılımının dengesini pozitif ve ya negatif yönde etkileyebilir⁴⁸⁵.

Ekonomik açıdan yetersiz olan bireyleri korumak sosyal devletin temel gerekliliğidir. Bu kapsamda devlet, sosyal ve ekonomik hayata belirli bir sistematik dâhilinde müdahale ederek sosyal adaleti gerçekleştirmeye çalışır. Bu amacı gerçekleştirmek için yapılması gerekenlerden biri ise gelirin ve servetin yeniden dağılımı yoluyla adil bir düzen oluşturmaktadır.

Gelir dağılımını adil bir hale getirebilmek maliye politikasının en temel hedeflerinden biridir. Her zaman adil olacak şekilde bir gelir dağılımı serbest piyasa ekonomisi tarafından tek başına sağlanamayacağından devlet, gelir dağılımındaki eşitsizlikleri azaltıcı önlemler alır. Bu önlemlerin alınmasında ise vergi politikalarından yararlanılmaktadır⁴⁸⁶. Sosyal devlet, vergileri yalnızca mali bir araç olarak görmemekte, vergiyi sosyal dengeyi yeniden kurarak sınıflar ve gruplar arasında meydana gelebilecek gerginlikleri en aza indirmek amacıyla kullanır⁴⁸⁷.

Vergilerin ekonomik tarafsızlığına ilişkin “bulduğunuz gibi bırakın” kuralı günümüz sosyal devletleriyle örtüşmemektedir. Bu nedenle kişiler arasındaki fırsat ve imkân eşitliğini sağlamak bir zorunluluk haline gelmiştir⁴⁸⁸. Bunun için devletlerin ekonomik gelişmelerini sağlayarak bu gelişmelerden toplumun bütün kesiminin faydalandırılması gerekir⁴⁸⁹.

Gelir dağılımındaki denge, hem gelirin elde edilme sürecindeki farklılıkları azaltıcı tedbirlerin alınması hem de gelirin oluşumdan sonraki adaleti ve eşitliği sağlayıcı hamlelerin yapılmasıyla kurulabilir⁴⁹⁰. Ancak gelir ve servet dağılımının dar gelirli gruplar lehine değiştirilmesi mali güce göre vergilendirmeyi amaçlayan yöntemlerin daha yoğun bir şekilde kullanılmasını gerektirir. Bu kapsamda önce yüksek gelir ve servete sahip kişiler daha ağır oranlarda vergilendirilerek elde

⁴⁸⁵ Pehlivan, M. S. (2009). Gelir Dağılımı Eşitsizliğine Devletin Müdahale Araçları: Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu Örneği. Sosyal Yardım Uzmanlık Tezi, Başbakanlık Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü, 32., İnternet: <https://ailevecalisma.gov.tr/uploads/sygm/uploads/pages/uzmanlik-tezleri/5-gelir-dagilimi-esitsizligine-devletin-mudahale-araclari-sosyal-yardimlasma-ve-dayanismayi-tesvik-fonu-ornegi-m-seyid-pehlivan.pdf>, Son Erişim Tarihi: 10.04.2020.

⁴⁸⁶ Öztürk, N. (2016). *Maliye Politikası*. (Güncellenmiş 4.Baskı). Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım, 351.

⁴⁸⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 55.

⁴⁸⁸ Çağan, 1982, 196.

⁴⁸⁹ Öztürk, 2016, 351.

⁴⁹⁰ Öztürk, 2016, 351.

edilecek gelirler harcama politikalarıyla düşük gelir grubuna dağıtılabılır⁴⁹¹. Ayrıca devlet yapmış olduğu kamu harcamalarından kişileri sosyal adalet gereğince yararlandırmalıdır. Bu kapsamda sağlık, eğitim ve geliri belli düzeyin altında kalan kişiler için negatif gelir vergisi uygulaması gibi sosyal transfer harcamaları yapılmaktadır⁴⁹².

Mükelleflerin gelirleri üzerinden alınan vergiler günümüzde en adil yöntem olarak görülmektedir ve gelir dağılımındaki adaletsizliği azaltacağı düşünülür. Buna karşılık harcama üzerinden alınan vergiler yeterli ölçüde kişiselleştirilemediği için hakkaniyetsiz olarak algılanmaktadır. Bu kapsamda katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gibi dolaylı vergiler dar gelirliler kesimin yaşam koşullarını oldukça zorlaştırmakta ve gelir dağılımında çarpıklık oluşturmaktadır⁴⁹³. Ancak maalesef ülkemizde elde edilen vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payının %60-70 seviyelerinde seyretmesi⁴⁹⁴ etkin bir gelir dağılımı paylaşımı yapılamadığını göstermektedir. Öte yandan Türkiye’de gelirin dağılımında ciddi bir eşitsizlik yapısının mevcut bulunduğu, nüfusun %8’inin mutlak yoksulluk durumunda, %24’ünün ise ekonomik yoksulluk riski altında bulunduğu 8.Beş Yıllık Kalkınma Planında açıkça ifade edilmektedir⁴⁹⁵.

Tahsil edilen vergilerin büyük çoğunluğunu katma değer vergisi gibi dolaylı vergilerin oluşturması vergi yükünün ve dolayısıyla servetin adil dağılımını önemli ölçüde etkilemektedir. Katma değer vergisi özelinde bir değerlendirme yapacak olursak bu tür vergilerin tahsili dolaysız vergilere göre daha kolay olduğundan böyle bir durumun söz konusu olduğu söylenebilir. Ancak Öncel’in de ifade ettiği gibi katma değer vergisi “katma değer” üzerinden alınan vergidir ve katma değer, teşebbüslerce ara malı olarak satın alınan malın işlenerek o mala kazandırılan değer artışıdır⁴⁹⁶. Bu yüzden devlet tarafından bir malın değerini artıran faaliyetlerin kolay gelir kaynağı olarak görülmesi ve diğer vergilerin tahsiline yönelik etkili

⁴⁹¹ Mutluer, Kuzeyli, 2019, 56.

⁴⁹² Çağan, 1982, 196-197.

⁴⁹³ Öztürk, 2016, 353.

⁴⁹⁴ Vergi Gelirleri 2019 Ocak Sonu Gerçekleşmeleri, İnternet: <https://www.hmb.gov.tr/ocak-2019-vergi-gelirleri>, Son Erişim Tarihi: 10.04.2020.

⁴⁹⁵ 8.Beş Yıllık Kalkınma Planı(2001-2005) 2001 Yılı Programı, 125., İnternet: http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/10/2001_Y%C4%B1l%C4%B1_Program%C4%B1.pdf, Son Erişim Tarihi: 10.04.2020.

⁴⁹⁶ Öncel, M. (1973). “Katma Değer Vergisi.”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 291.

uygulamalarda bulunulmaması bireylerin gelir ve servet dağılımını olumsuz yönde etkilemektedir.

Mali amacından daha ziyade sosyal amacıyla ön plana çıkarılan servet vergileri adaletli gelir dağılımı için elzemdir. Gelir dağılımının dengesiz olduğu bir ülkede yeni yaratılmış olan servetin önemli bir kısmı yüksek gelir elde eden grubun elinde toplanır. Bu durumun sonucu olarak dar gelirli grup daha kısıtlı servet sahibi olmaya devam eder ve bu bir kısır döngü oluşturur. Bu nedenle servetlerin miras yoluyla intikalinde doğacak adaletsizlikler yüksek veraset vergileriyle giderilmeye çalışılır⁴⁹⁷.

Gelir, servet veya harcamalar üzerine yalnızca vergi konularak adaletin sağlanması mümkün değildir. Önemli olan husus bireylerin gerçek ödeme güçlerinin tespit edilerek buna uygun bir vergilendirme yapılmasıdır. Bu durum ancak yatay ve dikey adalet ilkelerine uyularak daha önce de belirttiğimiz mali güce göre vergilendirmenin yöntemleri ile mümkün olabilir. Yani kişilerin ödeme güçleri dikkate alınmaksızın uygulanacak vergi sistemi gelir dağılımını ciddi ölçüde bozacaktır. Ödeme gücünün tespit edilerek adil bir gelir dağılımı oluşturmanın önündeki en önemli engel ise enflasyondur⁴⁹⁸.

Enflasyonun gelir dağılımının bozulması üzerinde önemli etkileri vardır. Enflasyondan en çok sabit gelire sahip insanlar zarar görmekte ve kendini enflasyondan koruyamayan kesimlerin aleyhine olacak şekilde gelir dağılımı bozulmaktadır. Genellikle bu kesimler toplumdaki alt ve orta gelire sahip gruplardır⁴⁹⁹. Enflasyon düşük ve sabit gelirli hane halklarının daha az miktarda mal ve hizmet satın almasına yol açmaktadır. Bu nedenle ekonominin farklı kesimleri arasında engellenemez bir gelir paylaşımı mücadelesi oluşacak ve dar gelirli gruplarda aile içi dayanışma yerini gerginliğe bırakacaktır⁵⁰⁰.

⁴⁹⁷ Öztürk, 2016, 355.

⁴⁹⁸ Yüce, M. (2001). "Türkiye’de Gelir Dağılımındaki Adaletsizliğin İzlenen Vergi ve Harcama Politikaları İle Bağlantısı." *İşgüç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, 3(2), İnternet: <http://www.isguc.org/?p=article&id=73&cilt=3&sayi=2&yil=2001>, Son Erişim Tarihi: 11.04.2020.

⁴⁹⁹ TCMB, Enflasyon ve Fiyat İstikrarı, 9. İnternet: http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/22dbefd0-b9db-48ff-9f9f-68835b673f8a/Enflasyon_FiyatIstikrari.pdf?MOD=AJPERES, Son Erişim Tarihi: 12.04.2020.

⁵⁰⁰ Meral, P. S. (2005), "Enflasyonun Okuma Alışkanlığı Üzerindeki Etkisi", *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (19), 314.

Enflasyon toplumda orta gelire sahip grubun yok olarak, yüksek gelir grubu ile arasındaki uçurumun artmasına yol açar ve ikili bir toplum yapısına neden olur. Yoksullukla, lüks ve israfın birlikte bulunduğu bu toplum yapısında, sosyal tabakaların aralarındaki çatışma derinleşir. Toplumdaki ahlaki değerlerin yanı sıra hukuk sistemi zedelenir ve karaborsa, rüşvet vb. yasadışı uygulamalara eğilim artar⁵⁰¹. Ayrıca enflasyon nedeniyle oluşan fiyat istikrarsızlığı belirsizlikler yaratarak sosyal ilişkilerde çıkarıcı davranışlara yol açar. Böylelikle toplumda insanların birbirlerine karşı duydukları güven duygusu olumsuz etkilenmiş olur⁵⁰².

Gelir dağılımındaki dengesizlik her ne sebeple ortaya çıkarsa çıksın mücadele edilmesinin zorunlu olduğu bir husustur. Nitekim sosyal devlet olmanın en temel gereksinimlerinden biri budur. Adaletsizliğin enflasyon ya da hatalı vergi sistemiyle oluşması maliye politikasını devreye sokar ve vergi politikalarıyla denge yeniden kurulmaya çalışılır. Ancak politika oluşturulurken kullanılacak vergilendirme yetkisi, sosyal devletin adalet ve eşitlik prensiplerine uygun ve toplumun tüm kesimlerini nazara alacak şekilde tatbik edilmelidir.

4.2.3. Vergi Yükünün Dengeli ve Adaletli Dağılımı

Günümüz toplumlarının belirli hukuki yapılarla sahip olması tek başına adaletli vergi sistemlerine sahip olunacağı sonucunu doğurmamaktadır. Çünkü adalet kavramı kapsam olarak hukuk kavramından daha geniştir. Bu nedenle hukuki olduğu iddia edilen bir sistem kendi içerisinde adil olmayan uygulamalar barındırıyor olabilir. Örneğin bir uygulamanın yasalara bağlı olarak ele alınması mutlak eşitliği sağlamasına rağmen adaletli olmayabilir⁵⁰³.

Vergi adaleti subjektif bir kavramdır ve ideolojilerden, toplumun değer yargılarından etkilenebilir. Ayrıca vergilendirmede adalet iki yönlü olup bir yönüyle adil gelir dağılımını gözetirken diğer yönüyle vergilerin ekonomik ve sosyal açıdan ne ölçüde müdahale aracı olarak kullanılacağını ilgilendirir. Bu ölçü ise çoğu zaman siyasi gücü elinde bulunduran hükümetlerin değer yargılarına dayalı olarak belirlenir⁵⁰⁴. Ancak vergi adaletinin sağlanmasında mükelleflerin mali güçleri

⁵⁰¹ Akdiş, M. (2006). *Para Teorisi ve Politikası* (2. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi, 337.

⁵⁰² TCMB, Enflasyon ve Fiyat İstikrarı, 8-9.

⁵⁰³ Ortaç, Ünsal, 2019, 17.

⁵⁰⁴ Çağan, 1982, 191.

oranında vergilendirme yapılması, sosyal hukuk devletinin bir gereği olup siyasi iktidarın bu konuda bir takdir yetkisi bulunmamaktadır⁵⁰⁵.

Herkesin mali güçleri nispetinde kamusal giderlerin karşılanmasında pay sahibi olması nisbi eşitlik anlayışıyla vergide adaletin sağlanmasını amaçlamaktadır. Anayasa'nın 73.maddesinin 2.fıkrasında “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*” denilmek suretiyle devlete maliye politikası yürütürken uyması gerekli sınır çizilmiştir. Böylece vergi adaletinin yalnızca matematiksel bir eşitlik üzerine oturtulamayacağı anlayışı ve kişilerin şahsi durumları ile toplumun genel yapısını dikkate alan bir maliye politikası öngörülmüştür⁵⁰⁶.

Kişilerin vergi ödeme güçleri kıyaslandığında eşit olanlara aynı(vergilerin genelliği), farklı olanlara ise farklı davranılması(mükelleflerin eşitliği) yatay ve dikey adalet kavramları ile ifade edilir⁵⁰⁷. Yatay ve dikey adaletin sağlanması için ise bir takım görüşler ileri sürülmüştür. Bunlar fayda yaklaşımı ve ödeme gücü yaklaşımı şeklinde ifade edilir. Fayda kuramına göre, her bir fert kamu harcamalarından ne ölçüde yararlanıyorsa o ölçüde vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün dağılımı piyasa kurallarına göre şekillenir. Bu kuramda vergilendirmede adaletin, kişilerin belirli mal ve hizmetlerden yararlandığı ölçüde ödeyeceği vergi ile sağlanacağı kabul edilir. Ortaya çıkacak adaletsizlik ise ancak bazı bireylerin elde etmiş olduğu faydayı başkalarının üzerine yıkarak vergiyi onlara ödetmesi şeklinde olur⁵⁰⁸. Ancak bu yaklaşım verginin niteliğinin karşılıklılığa dayanmıyor olması nedeniyle kabul görmemektedir⁵⁰⁹.

Ödeme gücü yaklaşımı mali güce göre vergilendirme yapılması anlamına gelir ve bu konuya daha önce detaylı bir şekilde yer verildiğinden burada sadece şunu belirtmekle yetinilecektir: Ödeme gücü yaklaşımı, fayda kuramını da kapsayıcı bir özellik arz eder. Çünkü gelir ve servetleri daha fazla olan kişiler, kamu harcamalarından da daha yüksek oranda faydalanmaktadır. Bu itibarla ödeme gücü

⁵⁰⁵ Özbudun, 2014, 149.

⁵⁰⁶ Ortaç, Ünsal, 2019, 17.

⁵⁰⁷ Karakoç, 2014, 1285.

⁵⁰⁸ Yereli, A. B., Ata, A. Y. (2011). “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi.” *Maliye Dergisi*, 161, 25.

⁵⁰⁹ Mutluer, Kuzeyli, 2019, 63.

yüksek olanlardan daha fazla vergi alınması hem fayda hem ödeme gücü yaklaşımlarına uygun bir durum olacaktır⁵¹⁰.

Özetle belirtilmesi gereken husus vergilerin eşitliği ilkesi kapsamında kişilerin vergi ödeme güçlerine odaklanılarak elde edilen kamu gelirlerinden her birey eşit olarak faydalanamaz. Bu nedenle iktisadi yaklaşım, muğlak nitelik gösteren eşitlik anlayışını tartışmak yerine toplumdaki kişisel faydanın en yüksek seviyeye çıkarılmasını amaçlar. Bu kapsamda dağıtıcı adalet kavramının kişilerin günlük yaşamlarına yansıtılması salt iktisadi çerçeveden zor gözükse de hukuk ve iktisat alanlarının eş zamanlı olarak hareket etmesi bu çabayı kolaylaştıracaktır⁵¹¹.

4.2.4. Planlı Kalkınma Hedefi ve Vergilendirme

Devletler elde edilen gayri safi milli hasıllarının yaklaşık %40'ını vergi gelirleri ile elde etmekte ve elde edilen bu geliri çeşitli yöntemlerle ekonomiye geri aktarmaktadır. Böylece ekonomik olarak planlanan ve programlanan hedeflere erişilmeye çalışılır⁵¹². Sosyal devlette vergi adaleti, gelir ve servetin dengeli dağılımının yanı sıra planlı ekonomik kalkınma hedefi de güdülmektedir⁵¹³.

Devletler kendi kara parçası üzerinde vatandaşlarının refah seviyesini en yükseğe çıkarmak ister. Bunun için uygulamaya koydukları vergi politikalarının kendi ekonomi potansiyellerine uygun kullanılması gerekir. Anılan uygulamalar ülkelerin gelişmişlik seviyelerine göre farklılık gösterir ancak genellikle gelişmekte olan ülkelerde özel ve kamu sektörü çıkarlarına öncelik verildiği ve ekonomik büyüme hedeflerinin ön plana geçtiği görülür⁵¹⁴. Gelişmekte olan ülkelerde karşılaşılan bu durum mükellefler üzerine konulan vergi yüklerinin artmasına neden olabileceğinden üzerinde önemle durulması gereken bir konudur. Bu noktada planlı kalkınmadan anlaşılması gereken hususun detaylı bir şekilde irdelenmesi gerekmektedir.

Anayasa Mahkemesince verilen bir kararda planlı kalkınma olarak ifade ettiğimiz husus iktisadi ve sosyal kalkınma olarak ifade edilmiş ve sosyal devlet

⁵¹⁰ Yereli, Ata, 2011, 24.

⁵¹¹ Canyaş, O., Seçilmiş, İ. E. (2013). "Anayasa Mahkemesi'nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış." *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(1), 312.

⁵¹² Mutluer, Kuzeyli, 2019, 57.

⁵¹³ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 56.

⁵¹⁴ Ay, H, Haydanlı, M. L. (2017). "Vergi Yüğü Ekseninde Toplumsal Yapının Gelir Dağılımı ve Yoksullukla İlişkisi". *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(3), 150.

ilkesinin içerdığı unsurlar ve bunların kalkınma planları ile arasındaki ilişkiye detaylı bir şekilde yer verilmiştir. Karar şu şekildedir⁵¹⁵:

Anayasa'mızın bu hükümlerine göre milletimizin iktisadî ve sosyal hayatı, adalete, tam çalışma esasına ve herkes için insanlık haysiyetine yaraşır bir yaşayış seviyesi sağlanması amacıyla Devletçe düzenlenecektir. Başlangıç hükümlerinin 5. paragrafında yer alan ilkelere göre de demokratik hukuk devletinin başlıca görevi insan hak ve hürriyetlerini millî dayanışmayı, sosyal adaleti, ferdin ve toplumun huzur ve refahını gerçekleştirmek ve teminat altına almaktır. Polis devletinin dışarıya karşı milletin istiklâlini ve içeride bireylerin emniyetini korumaktan ibaret görevi yanında sosyal devlet, yurttaşlarının çalışma imkânlarını, adaletli ölçüde kazanç elde etmelerini, insanlık haysiyetine yaraşır biçimde geçinmelerini sağlamakla da görevlendirilmiş ve sonradan yüklenen bu görev, devlet görevleri arasında birinci sırayı almıştır. Devlete bu görevi veren hükümlerden 41. maddenin ikinci fıkrası ile 129. madde de iktisadî ve sosyal kalkınmanın planla gerçekleştirileceği belirtilmektedir.

Bu hükümler arasında kalkınma koşullarına bir göz attığımız zaman görmekteyiz ki;

- a) Sosyal devletin kalkınma planları, millî bütünlüğü sağlayıcı, milletimizi millî şuur ve ülkü etrafında toplayıcı olacak ve Atatürk devrimlerine bağlılık şuurunu koruyacaktır.
- b) İnsan hak ve hürriyetlerini, millî dayanışmayı, sosyal adaleti, ferdin ve toplumun huzurunu gerçekleştirmek ve teminat altına almak görevini taşıyan sosyal hukuk devleti esaslarına uygun biçimde yapılacaktır.
- c) Herkesin dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetine, özel teşebbüs kurma serbestliğine ilişkin hükümlere yer verilecek, özel teşebbüsün millî iktisadın gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürütülmesine çalışılırken özel teşebbüsün güvenilirlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alma ödevi de yerine getirilecektir.
- d) Devlet bu görevlerini yerine getirirken insan hak ve hürriyetlerini koruyacak ve Anayasa'nın diğer hükümleri ile hukuk kurallarına da riayet edecektir.

Bu esaslara bakarak denebilir ki iktisadi ve sosyal kalkınma düzenlemesi tümü ile Anayasaca yapılmış ve hukuk çerçevesi Anayasaca belirtilmiştir.

Gelişmekte olan ve kalkınma sorunlarını ön plana almış ülkeler, ekonomik hedefler koymak ve koydukları hedeflerin gerçekleşeceğine inanmak suretiyle belirli bir plan kapsamında kalkınma modeli uygulamaktadırlar. Böylelikle bireylerin refah seviyeleri ve hayat standartları yükseltilerek huzurlu, adaletli bir toplum yapısı

⁵¹⁵ Anayasa Mahkemesi, T:25/10/1969, E.1967/41, K.1969/57 sayılı kararı, (RG.12.03.1971-13776)

oluşturulmaya çalışılır⁵¹⁶. Ancak sosyal devletin sağlamaya çalıştığı adalet, mali güce göre vergilendirme, gelir ve servetin yeniden dağıtımını gibi prensipler ile devletin kalkınma hedefleri bazı durumlarda çelişebilir. Örneğin sosyal adaleti sağlamaya yönelecek tedbirler bazen tasarruf ve sermaye oluşumuna engel olabilir⁵¹⁷. Bu nedenle yalnızca mali amaçlarla hazırlanan vergi kanunlarından vazgeçilerek objektif hazırlanmış kalkınma plan ve programlarına uygun ve toplumdaki vergi psikolojisini de gözetilen yasaların çıkarılması elzemdir⁵¹⁸.

Kalkınma, bir ülkenin hem milli gelirinin artması hem de toplumun sosyal, politik, kültürel ve hatta geleneklerinde olan olumlu değişiklikleri ifade eder. Modern toplumların en büyük sorunlarından olan az gelişmişlik seviyesinden gelişmişlik düzeyine ulaşmaya yardımcı olacak olan kalkınma ancak etkili bir maliye politikası ile mümkündür. Bu bağlamda kalkınmanın finansmanında en önemli rol vergilerdedir⁵¹⁹.

Vergilerin planlanan kalkınma üzerindeki etkisinin genellikle olumlu yönde olduğu kabul edilir. Çünkü vergilerin mali teşvik aracı olarak kullanılarak bölgeler arasındaki gelişmişlik farklarını dengeleyici etkisi olduğu varsayılır⁵²⁰. Bu kapsamda başlıca yatırım ve ihracatları desteklemek amacıyla tedbirler alınmaktadır. Bunların başlıcaları yatırım indirimi, ihracat istisnası, gümrük vergisinde muafiyet ve istisna, turizm istisnası gibi uygulamalardır⁵²¹.

4.3. Sosyal Devlet İlkesinin Vergilendirme Yetkisini Sınırlamada Hukuki Etkisi

Vergilendirme yetkisini sınırlandıran bir ilke olan sosyal devlet ilkesinin hukuki bağlayıcılığı tartışmalı bir alandır. Ülkenin bazı durumlarda kendi içerisinde çelişkiler barındırıyor olması sosyal devlet ilkesinin vergilendirme yetkisi kullanılırken ne ölçüde hukuki bağlayıcılığa sahip olduğu sorusunu gündeme getirmektedir⁵²².

⁵¹⁶Küçüköğlü, M.(2016). “Kalkınma Planlarında Vergi Politikaları (Hedefler-Gerçekleşmeler, 1963-2016)”. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(12), 184-185.

⁵¹⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 56.

⁵¹⁸ Mutluer, Kuzeyli, 2019, 57.

⁵¹⁹ Öztürk, 2016, 171.

⁵²⁰ Şaşmaz, M. Ü., Yayla, Y. E. (2019). “Vergilerin Makroekonomik Etkilerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Literatür İncelemesi.” *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (41), 323.

⁵²¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 56.

⁵²² Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 56.

Çalışmanın bu kısmında vergilendirme yetkisi kullanılırken sosyal devlet ilkesine aykırılık teşkil edebilecek çeşitli olasılıklar üzerinden değerlendirme yapılacaktır.

4.3.1. Mali Gücü Aşan Vergi Yüğü Yüğülenmesi

Anayasa'nın 73.maddesi ile yasama erkine pozitif bir edim yükümlülüğü yüklenmiştir. Bunun gereğı olarak yasa koyucu vergi sistemi oluştururken Anayasa ile düzenlenen mali güce göre vergilendirme ilkesine uymak zorundadır ve kişilerin mali güçlerini aşacak vergilendirme yapamayacaktır⁵²³. Ancak kanun koyucunun bu duruma riayet etmemesi yani kişileri mali güçlerini aşacak nispette vergi ödemekle yükümlü tutması durumunda Anayasa Mahkemesi tarafından yapılacak yargısal denetimin ne ölçüde olacağı hususu değerlendirilmeye muhtaçtır.

Anayasa Mahkemesi GVK'da bir dönem uygulanan hayat standardı esasına ilişkin bir kararında: *“Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen mali güce göre vergilendirme ilkesi, sosyal devletin vergi adaletiyle ilgili ilkesidir...vergi yükümlülerinin kendilerine, eşlerine, çocuklarına ya da bakmakla yükümlü oldukları kimselere ilişkin vergilendirilmiş ya da vergi dışı bırakılmış kimi gelirlerine açıklama- kanıtlanma olanağı tanınmaması kişilerin mali güçlerini aşan vergi yükümüyle karşı karşıya bırakılması sonucunu doğurur ki, bunun da sosyal devlet ilkeleriyle bağdaştığı söylenemez...”* demek suretiyle iptali istenen fıkranın kişilerin mali gücünü aşan vergilendirmeye karşı karşıya kalma ihtimalini doğuracağı gerekçesiyle iptal hükmü kurmuştur⁵²⁴. Bu karardan anlaşılmaktadır ki kişilerin gelir, servet veya harcama miktarları oldukça yüksek olsa dahi kendisine ödeyeceğı ve ya vergi dışı tuttuğı konulara ilişkin açıklama yapma imkanı sunulmadığı takdirde mali güce göre vergilendirme ilkesinin ihlal edildiğine karar verilecektir.

Başka bir kararında Anayasa Mahkemesi, mali güce göre vergilendirme ilkesinin vergilerin yasallığı ilkesiyle birlikte ve uyum içinde uygulanması gerektiğini şu şekilde ifade etmektedir⁵²⁵:

Bekçi paralarının, herkesin malî gücüne göre alınmasını da kanun sağlamalıdır. Yani Anayasa'nın koyduğu prensibin nasıl uygulanacağını her malî yükümün özelliğine göre kanun koyucu ana hatlarıyla belli etmeli ve idareye yol

⁵²³ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 57.

⁵²⁴ Anayasa Mahkemesi, T:12.11.1991, E.1991/7, K.1991/43 sayılı kararı (RG.23.07.1992-21293)

⁵²⁵ Anayasa Mahkemesi, T:26.10.1965, E.1965/25, K.1965/57 sayılı kararı(RG.08.12.1965-12171)

göstermelidir...verginin, vatandaşların malî gücüne göre alınması, maliye ilminin prensiplerine ve sosyal adalete uygun bir esastır. Konu, Anayasa'nın ilkelerinden olan sosyal adalet ile ilgisi bakımından da önem taşımaktadır. Şu halde iptali istenilen kanun hükmünün malî güce göre vergilendirme esasına uygun olup olmadığı araştırılmalıdır.

Anayasa Mahkemesi'nin yukarıda verilen kararlarından da görüldüğü üzere kişilerin mali güçlerini aşan oranda vergilendirme yapılması açıkça bir iptal sebebidir. Ancak AYM tarafından yapılacak denetim çok sarıh ihlaller için söz konusu olmalıdır. Çünkü bu konuda yapılacak denetim ile yerindelik denetimi arasında oldukça ince bir sınır vardır. Yüksek Mahkeme bir taraftan yasama erkinin takdir yetkisini diğer taraftan mali kaynakların yeterliliği kriterini dikkate almalıdır⁵²⁶.

Sonuç olarak görülmektedir ki mali güce göre vergilendirme ilkesine hukuki değer atfedilmediği bir durumda bu ilke sadece bir program-hüküm özelliğinde kalacak ve etkisi siyasi iktidarlara yön göstermekle sınırlı olacaktır. Ancak böyle bir yaklaşım kabul edilemez ve mali gücü göre vergilendirmenin en basit değeri dahi devlet erklerini dikkate alan bir yorum metodu olmasıyla ifade edilir⁵²⁷.

4.3.2. Planlı Kalkınma ve Sosyal Adalet Arasındaki Çelişki

Bazı durumlarda vergilendirme yetkisinin kullanımında uyulması gereken sosyal devlet ilkesine ilişkin hususlar arasında bulunan planlı kalkınma ve sosyal adalet arasında ekonomik politikalardan kaynaklanan çelişkiler söz konusu olabilir. Örneğin devletin kalkınmayı sağlamak amacıyla bir takım kişi ya da gruplara uyguladığı muafiyet, istisna ve indirimler sosyal amaç taşımaktan ziyade planlı kalkınmaya ilişkindir. Bu gibi durumlarda Anayasa Mahkemesi'nin nasıl bir yaklaşım sergilediğine değinilmesi gerekir.

Bir görüşe göre devletin vergi kolaylıkları sağlamasının tek ölçütü mali güçtür. Bu anlayış gereğince yatırım indirimi, ihracat istisnası gibi kolaylıklar mali güç ölçütüne aykırı olduğundan Anayasaya aykırılık söz konusudur. Çünkü bu tür teşviklerden yüksek gelire sahip kişilerin yararlanacağı açıktır. Ancak sosyal devletin yalnızca sosyal adaleti sağlamak gibi bir görevi bulunmamaktadır. Bunun yanında

⁵²⁶ Çağan, 1982, 201-202.

⁵²⁷ Çağan, 1980, 147.

planlı kalkınmanın gerçekleşmesi de refah devletinin önemli hedeflerindedir. Bu sebeple bu görüşün kabul edilmesi olası değildir⁵²⁸.

Anayasa Mahkemesi *enflasyonun düşürülmesi, dış ticaret açıklarının kapatılması, sağlıklı ekonomik büyümenin gerçekleştirilmesi, kamunun ekonomi içindeki yerinin yeniden tanımlanması ve sonuç olarak ekonominin yeniden istikrara kavuşturulması amacıyla bir defaya mahsus olmak üzere konulan ilave vergiye ilişkin yaptığı denetimde Yasa koyucunun vergilendirmeye ilişkin yetkisini şu şekilde ifade etmektedir: “Yasa koyucu, vergilendirme yetkisini kullanırken, anayasal kurallara uymak koşuluyla, gelir, servet veya harcamanın vergilendirilmesinde konulara, nitelik veya miktarlara göre kimi değişik ölçütler getirebilir; gelirin unsurlarına ve miktarına göre ayrı yükümlülükler ve oranlar belirleyebilir.”* Kararın devamında ise önemli olan hususun *“devlete ait vergilendirme yetkisinin, Anayasa'ya ve Anayasa'nın öngördüğü vergilendirme ilkelerine uygun kullanılmasıdır.”* diyerek iptali istenen hükmün sosyal hukuk devleti ilkesine aykırı olmadığına karar vermiştir⁵²⁹. Buna karşılık Anayasa Mahkemesi, Ekonomik Denge Vergisi'nde belirli miktarı aşan ücretlerin tümünün vergilendirilmesini sosyal adalet ve eşitlik ilkesine aykırı bularak iptal etmiş olup gerekçesini şu şekilde ifade etmektedir⁵³⁰:

Yükümlülüğün belirlenmesinde kabul edilen tek ölçüt, ücret gelirleri toplamının 600 milyon liranın üzerinde olmasıdır. 600 milyon lirayı aşan ücret geliri elde edenler vergi yükümlüsü sayılırken, 600 milyon lira ve aşağısında ücret elde edenler vergi yükümlüsü sayılmamışlardır. Böylece, 1993 yılı içinde elde ettikleri ücret gelirlerinin vergi matrahı toplamı 600 milyon lirayı aşan ve bu miktar üzerinden % 10 Ekonomik Denge Vergisi ödeyenlerin ellerinde kalan ücret geliri, 600 milyon lira ve daha az toplam ücret geliri elde eden ve bu nedenle de söz konusu vergi yükümlüsü olmayanların ellerinde kalan ücret gelirinden, daha az olacaktır. 1993 yılında elde edilen 600 milyon lirayı aşan ücret gelirinin, 600 milyon liralık bölüm düşülmeden tümüyle vergi matrahı kabul edilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.

Yüksek Mahkeme'nin yukarıda yer verilen kararlarından da anlaşılacağı üzere sosyal devlet ilkesinin kendi içerisinde çelişen amaçları arasında bir öncelik belirlemek yasama erkinin takdir yetkisi dâhilindedir. Ancak gelişmekte olan ülkeler belirli bir dönem için de olsa önceliklerini planlı kalkınma yönünde belirlemektedirler ve bu normal bir durumdur. Sosyal amaç taşımayan ve mali güce

⁵²⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, 58.

⁵²⁹ Anayasa Mahkemesi T:06.07.1995, E.1995/6, K.1995/7 sayılı kararı (RG.10.02.1996-22550)

⁵³⁰ Anayasa Mahkemesi, T:06.07.1995, E.1986/5, K.1987/7 sayılı kararı (RG. 06.04.1990-20484)

göre vergilendirme ölçütünü dikkate almayan bu tür durumlarda Anayasa yargısı tarafından yapılacak denetim, yasama organının keyfi davranıp davranmadığıyla sınırlı olacaktır. Anayasa Mahkemesi her somut olayın kendine münhasır özellikleri içerisinde yasa hükmünü iptal edebilecektir⁵³¹.

4.3.3. Gelirin ve Servetin Yeniden Dağılımında Adaletsizlik

Gelir ve servetin yeniden dağılımında kanun koyucu daha geniş bir takdir yetkisine sahiptir ve genellikle bu husus tek başına anayasa yargısı denetimine konu olmamaktadır. Çünkü gelir ve servetin adil dağılımını engelleyen şeyler öncelikle mali güç ölçütüne aykırılık oluştururlar⁵³². Ancak sosyal devlet ilkesi gelir ve servetin yeniden dağılımı konusunda hukuki yol gösterici konumundadır⁵³³.

Yasama organının vergilendirme yetkisini kullanırken gelir ve servet dağılımında dikkat etmesi gereken husus temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunmama kuralıdır. Yasamanın bu konuda yapacağı vergi yasaları hakkın özüne dokunduğu ölçüde Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilebilecektir⁵³⁴.

Anayasa Mahkemesi denetim yaparken gelir ve servetin yeniden dağılımı hususlarına açıkça yer vermese de ya da doğrudan iptal sebebi olarak kullanmasa da kararlarında bu hususu dikkate almaktadır. Yüksek Mahkeme bir kararında, ekonomik ve malî politikaların sosyal devlet ilkesinin gerçekleşmesini sağlayan araçlardan olduğunu ve adalet ile denge gözetici bir vergi politikasının sosyal devletin vazgeçilemez kurallarından birini teşkil ettiğini ifade ederek dönem dönem çıkarılan af yasalarını Anayasaya aykırı görmemiştir⁵³⁵. Böylece Yüksek Mahkeme, gelir ve servetin dengeli bir şekilde dağılımının oluşturulacak vergi politikasında dikkate alınacak bir sosyal devlet kuralı olduğunu ifade etmiştir.

Anayasa Mahkemesi başka bir kararında: “Devletin vergilendirme yetkisi, vergide yasallık, eşitlik, mâli güç, genellik ve vergi yükünün adâletli ve dengeli dağılımı gibi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır... işlem başına bir milyon lira olarak alınan özel işlem vergisinin makûl ve kabûl edilebilir ölçüleri ve yükümlülerin ödeme güçlerini aşmadığı, vergi yükünün adâletsiz ve dengesiz dağılımına da neden

⁵³¹ Çağan, 1980, 147.

⁵³² Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 58.

⁵³³ Çağan, 1982, 204.

⁵³⁴ Çağan, 1982, 204.

⁵³⁵ Anayasa Mahkemesi, T:24.06.1993, E. 1992/29, K. 1993/23 sayılı kararı (RG.23.12.1999-23915)

olmadığı sonucuna varılmıştır.” şeklinde gerekçe oluşturarak, yukarıda da ifade edildiği gibi, kişilerin ödeme güçlerini aşmayan vergilendirmenin gelir ve servet dağılımını olumsuz etkilemeyeceği kanaatine varmıştır⁵³⁶. Başka bir ifadeyle Anayasa Mahkemesinin gelir ve servetin adil ve dengeli kurulmasına yüklediği anlam mali güce göre vergilendirme ilkesine uyulup uyulmadığı noktasındadır. Kanaatimizce mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık oluşturmadığı halde gelir ve servet dağılımını olumsuz yönde etkileyen uygulamalar söz konusu olabilir. Örneğin, iktisadi kalkınmaya yönelik sosyal amaç taşımayan muafiyet ve istisnalar gelir dağılımındaki dengeye olumsuz etki eder. Bu gibi durumlarda yapılacak tercih daha önce de ifade edildiği gibi yasama erkinin takdirindedir.

4.4. Vergilendirme Yetkisi Bağlamında Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet İlkeleri Arasındaki İlişki

Sosyal devletin gerekliliği Van Der Meersch tarafından şu şekilde ifade edilmektedir⁵³⁷: *"Devletin ekonomiye müdahalesi yasama ve yürütme ilişkileri üzerinde de etkiler yaptı. Günü gününe izlenmesi ve süratle halledilmesi icap eden ve bünyeleri itibariyle çok karışık olan ekonomik sorunları, muayyen prosedürlere tabi olan, sert kayıtlar getiren ve günün ihtiyaçlarını daima geriden takip eden kanunlarla düzenlemek mümkün olamazdı."*

1982 Anayasa'sında Türkiye Cumhuriyeti yalnızca bir hukuk devleti olarak değil, sosyal hukuk devleti olarak nitelendirilmektedir. Bu nedenle sosyal devlet ve hukuk devleti ilkelerinin devletin yapmış olduğu her işlem ve ya eylemde birlikte gözetilmesi şarttır. Bu anlamda liberal ekonominin toplumu zayıflatıcı tesirlerini telafi etmek maksadıyla sosyal devlet ilkesi 20.yüzyılda ortaya çıkmış ve hukuk devleti ilkesine bütünleyicilik katmıştır⁵³⁸.

Sosyal devlet ilkesi ile hukuk devleti ilkesi arasındaki bütünleyicilik ilişkisi yargı kararlarında da yer almaktadır. Vergi hukukunda uygulanan serbest delil sistemine ilişkin Danıştay tarafından verilen bir kararda şu ifadelere yer verilmektedir⁵³⁹:

⁵³⁶ Anayasa Mahkemesi, T:06.01.2005, E.2001/379, K.2005/3 sayılı kararı (RG.17.05.2016-26171)

⁵³⁷ Anayasa Mahkemesi, T:25/10/1969, E.1967/41, K.1969/57 sayılı kararı, (RG.12.03.1971-13776)

⁵³⁸ Arslan, S. (1982). *Bakanlar Kurulunun İktisadi ve Mali Alandaki Görev ve Yetkileri*. Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, 12.

⁵³⁹ Danıştay 4.Dairesi, T:04.10.2017, E.2016/1710, 2017/6580 sayılı karar (UYAP Bilişim Sistemi)

Günümüz vergiciliğinde ispatlama, her türlü delilin serbestçe kullanılması ve ekonomik gereklere göre değerlendirilmesi suretiyle yapılmaktadır. Zira, vergi matrahının ve vergiye tabi olayların tespiti ve ispatlanması, bu olaylara ilişkin her türlü delilin serbestçe kullanılması ile mümkün olabilmektedir. Bu nedenledir ki, maddi ve biçimsel delil sisteminin uygulanması sonucu olarak vergi kanunlarının uygulanmasında, vergi güvenliği ve vergi adaleti yönünden ortaya çıkan mahsurları gidermek amacıyla, vergi usul hukukumuzda serbest delil sistemi benimsenmiştir.

Sosyal devlet ilkesinin hukuk devleti ilkesinin bütünleyicisi olmasından başka hukuk devletinden daha ileri bir aşama olduğu söylenebilir. Çünkü sosyal devlet, ekonomiye ilişkin bir kavram olan sosyalist devlet demek değildir. Sosyal devlet, Anayasada da ifade edildiği gibi insanların doğuştan sahip oldukları bir hak olan maddi ve manevi varlığı geliştirerek onurlu ve haysiyetli yaşam sürdürme konusunda devlete görev yükleyen siyasi bir kavramdır. Bu itibarla sosyal devlet hukuk devletinin vardığı çağdaş bir düzendir⁵⁴⁰.

Anayasa Mahkemesi bir kararında hukuk devleti ile sosyal devletin birlikte nasıl bir değer taşıdığını açıkça şu şekilde ifade etmektedir⁵⁴¹:

Sosyal hukuk devleti, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği yani sosyal adaleti ve böylece toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet demektir. Çağdaş uygarlık 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.

Ancak, sosyal devlet ilkesi ile hukuk devleti ilkesinin sıkı ilişkisini ortaya koyan bu karardan sonra Yüksek Mahkeme, sosyal devlet ilkesi gereğince yapılacakların hukuk devleti ilkesine aykırı olamayacağına ilişkin şu şekilde karar vermiştir⁵⁴²:

Her ne kadar Anayasa'nın 2. maddesi; Cumhuriyetimizin niteliklerini sayarken sosyal bir hukuk devleti olduğunu da belirtmiş ve kimi maddelerinde Devlete, sosyal devlet niteliğini oluşturacak birçok görevler de yüklemiş bulunmakta ve görevlerin eksiksiz yerine getirilmesi için Devletin yeterli gelir kaynaklarıyla desteklenmesi ve mali olanaklarla donatılması gerekmekte ise de, bu yolla bireylere yansıyan yükümlülüklerin Anayasa ilkelerine uygun biçimde paylaşılması ve dağıtılmasının zorunlu olduğu belirtilmelidir. Anayasa devlete bu görevleri yüklerken kaynaklarını ve çarelerini de göstermiş, fakat 2. maddesinde belirlenen niteliklerden bir bölümünün ve özellikle (Hukuk

⁵⁴⁰ Özay, 2004, 76-77.

⁵⁴¹ Anayasa Mahkemesi, T:17.10.1972, E.1972/16, K.1972/49 sayılı kararı (RG.01.03.1973-14463)

⁵⁴² Anayasa Mahkemesi, T:12.10.1976, E.1976/38, K.1976/46 sayılı kararı (RG.20.01.1977-15825)

Devleti) niteliğinin yitirilmesi ya da zedelenmesi pahasına, bu işlerin yürütülmesine ve yapılmasına izin vermemiştir.

Bu kararıyla Anayasa Mahkemesi, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken sosyal devleti sağlamaya yönelik istisna, muafiyet ve indirim uygulamalarında, planlı kalkınmaya ilişkin teşviklerde, gelir ve servetin dağılımında denge kurma gibi vergi politikalarında hukuk devleti ilkesine aykırı hareket edilemeyeceğinin başka bir deyişle bu ilkeler arasında bir önem sıralamasının mevcut olmadığına altını çizmiştir.

Hukuk devletinde geçerli olan eşitlik anlayışı daha önce de ifade edildiği gibi yasalar önündeki eşitliktir. Sosyal devletteki eşitlik ise sosyal adalete göre tesis edilecek fırsat ve olanakların eşitliğidir. Bu anlamda hukuk devleti yatay adalet ile ilgilenirken, sosyal devlette kişilerin ödeme güçleri yani gelir, servet ve harcama gibi özellikleri dikkate alınarak buna uygun bir vergilendirme yapılır. Böylece sosyal devlet ilkesi kişilere hukuk devleti ile sağlanan güvencelere ilave olarak sosyal ve ekonomik koruma sağlar⁵⁴³. Anayasa Mahkemesi de bu ilişkiyi şu şekilde ortaya koymaktadır⁵⁴⁴:

Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinde olan devlettir. Anayasa'nın 2. maddesinde aynı zamanda, sosyal devlet ilkesinden söz edilmektedir. Bu ilke, kişinin doğuştan sahip olduğu onurlu bir yaşam sürdürme, maddi ve manevi varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisini kullanmasını sağlar. Sosyal devletin görevi, güçsüzleri koruyarak sosyal adaleti, sosyal refahı ve sosyal güvenliği sağlamaktır. Sosyal Hukuk Devleti, kişisel özgürlük, sosyal adalet ve sosyal güvenlik öğelerini birbirleriyle bağdaştırarak 'hukuk devleti' ile 'sosyal devlet' arasındaki uyumu sağlar.

Sosyal devlet ilkesi öğretide “ekonomik müdahaleler devleti” şeklinde tanımlanmaktadır⁵⁴⁵. Anayasa Mahkemesi de *sosyal devlet ekonomik açıdan müdahaleci devlettir* demek suretiyle bu görüşe katılmaktadır⁵⁴⁶. Ancak serbest piyasa ekonomisinin geçerli olduğu devletlerde, piyasalara yapılacak müdahalenin

⁵⁴³ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2017, 54.

⁵⁴⁴ Anayasa Mahkemesi, T:22.03.2007, E.2005/139, K.2007/33 sayılı kararı (RG.15.12.2007-26731)

⁵⁴⁵ Göze, 1976, 37.

⁵⁴⁶ Anayasa Mahkemesi, T:20.11.2003, E.2002/32, K.2003/100 sayılı kararı (RG.11.08.2004-25550)

hukuk düzeni içerisinde çelişki yaratabilecek olması tartışmalı bir konudur. Örneğin Anayasa'nın tüketicilerin korunmasına ilişkin 172. maddesinde devletin tüketicileri korumak adına onları koruyan ve aydınlatan tedbirler alacağı öngörülmüştür. Anılan maddenin gerekçesinde ise açıkça tüketicinin korunmasının serbest piyasaya özgü bir tedbir olduğu belirtilmiştir⁵⁴⁷. Aynı şekilde benzer örneklere Türk Borçlar Kanunu'nda da rastlamak mümkündür.

Yukarıda bahsedilen duruma ilk bakıldığında sosyal devletin müdahaleci anlayışının hukuk sisteminde çelişkiler yaratması sosyal devletin bir anlamda geri planda kalmasına neden olmuştur. Ancak kriz dönemlerinde devletin ekonomik iyileştirme yapma çabaları, piyasanın kendi mekanizmalarını yoğun bir şekilde denetlemesi ve krizden etkilenen kesimlere sosyal destek ve yardımlarda bulunulması sosyal devlet ilkesini tekrar tekrar gündeme almıştır⁵⁴⁸. Kanaatimizce anayasanın serbest piyasa iktisadi modelini benimsemesi ile sosyal devlet ilkesinin kabulünün gerektirdiği müdahale bir sorun olarak görülmemelidir. Zira bu durum ancak hukuk devleti ilkesinin kanıksanmasıyla geçerli olabilir. Hukuk devleti şeklinde tabir ettiğimiz husus yalnızca anayasa ve meri mevzuat olarak yorumlanamaz. Sosyal devlet ilkesinin hukuk devletinin bütünleyici bir unsuru olarak kabul edilmesi halinde aslında ortada gerçek anlamda bir çelişkinin olmadığı görülecektir.

Sosyal devletin hukuk devletinden öte toplumdaki yoksulluğu en aza indirgeme gibi bir hedefi vardır. Bu itibarla hukuk devletinin öngördüğü insan onur ve haysiyetine yaraşır bir yaşam biçimi için gerekli olan minimum geliri bireylere temin eder. Gelir dağılımının adil bir şekilde yeniden dağıtılması yoluyla kişiler arasındaki gelir makasının daraltılmasını sağlar. Bu noktada sosyal hukuk devletleri vergilendirme yetkilerini çok etkin bir şekilde kullanmak durumundadırlar.

Sosyal hukuk devletinde artan oranlı vergilendirme ve sosyal transfer harcamaları gibi kamu harcamaları yoluyla zengin kesimden fakir kesime doğru bir gelir dağıtımını gerçekleştirir. Öte yandan kişisel servetler arasındaki farklılıkların en aza indirilmesi de sosyal hukuk devletinden beklenen diğer bir husustur. Bu noktada veraset, intikal ve emlak vergileri gibi araçlarla oluşacak farkın düşürülmesine çalışılır. Ayrıca vergilerden

⁵⁴⁷ Tan, 2015, 31.

⁵⁴⁸ Tan, 2015, 32.

elde edilen kamu gelirleri ile milli gelirin artırılması, korunmaya ihtiyaç duyan çocuklar ile tüm yoksul kesimin ihtiyacının giderilmesi mümkün hale gelir.

Öte yandan sosyal devletin hedeflerinden biri olan planlı kalkınmayı gerçekleştirmek için devletin vergilendirme yetkisini kullanarak bazı özel kesimlere ödünç vermesi Anayasa Mahkemesi tarafından kamu işi olarak görülmüştür. Anayasa Mahkemesi'nin anılan kararı şu şekildedir⁵⁴⁹:

Sosyal ve iktisadî kalkınma planının yürütülmesi, Anayasa'nın 41. ve 129. maddeleri uyarınca devlete yükletilmiş ödevlerden, başka deyimle, Anayasa'nın öngördüğü kamu işlerindedir. Bu iş için yardımcı olacak özel kesime belli ölçülere göre ödünç verilmesi, vergilerden karşılanacak olan devlet giderlerinin kamu işi dışında harcanması anlamına gelmez ve bu türlü bir harcamaya yetki veren yasa ilkesi, Anayasa'nın 61. maddesine aykırı olamaz.

Anılan kararın devamında Yüksek Mahkeme planlı kalkınma hedeflerinde çizilecek sınırı hukuk devleti bağlamında ele almış ve bu sınırları şu şekilde ifade etmiştir:

Anayasa'nın plânlı kalkınmaya özel bir önem vermiş olması dahi plâna ilişkin düzenlemeler için yapılacak yasalarda Anayasal sınırlar dışına çıkılmasını gerektirmez; çünkü Anayasa'ya bağlı çağdaş bir devlette Anayasa'dan daha üstün bir yasa düşünülemez ve bu bakımdan hiçbir yasanın Anayasa'ya aykırı olmayacağı ilkesi, Anayasa'nın ayırık durumu bulunmayan bir ilkesidir.

Anayasa Mahkemesi'nin yukarıda yer verilen kararından konumuz bağlamında anlaşılan hususlar şunlardır: Devlet, planlı kalkınma hedeflerini gerçekleştirme ve sürdürülebilir bir kalkınma planı uygulayabilmek için vergilendirme yetkisini kullanarak topladığı vergileri iktisadi hedefleri doğrultusunda ve belirli bir serbesti içerisinde kullanabilir. Ancak bu serbestinin sınırı anayasadır. İktisadi kalkınmaya ne kadar önem verilirse verilsin buna ilişkin yapılacak yasaların ve diğer düzenlemelerin anayasaya aykırı olması kabul edilemez.

Son olarak belirtmek gerekir ki Vergi Hukukunun genel yapısı sosyal hukuk devletin gereksinimlerine uygun olmalıdır. *Edinburgh Kuralı* ismi verilen ve kişilerin göreceli ekonomik durumlarının vergilendirme yetkisi kullanılmak suretiyle değiştirilmemesi gerektiğine ilişkin ilke artık doktrinde hakim görüş haline gelmiştir⁵⁵⁰.

⁵⁴⁹ Anayasa Mahkemesi, T:25/10/1969, E.1967/41, K.1969/57 sayılı kararı, (RG.12.03.1971-13776)

⁵⁵⁰ Kaneti, 1986,1987, 27.

Sosyal hukuk devleti anlayışına özgü olan ve daha önce ifade ettiğimiz araçlar sosyal hukuk devletinin damgasını taşımaktadır.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Devletler sahip olduğu egemenlik kuvveti nedeniyle bir takım yetkilere sahiptir. Vergilendirme yetkisi de bir devletin sahip olduğu en temel haklardan biridir ve basitçe “vergi alma” yetkisini devlete sağlar. Burada kastedilen vergi ise verginin geniş anlamıdır. Başka bir ifadeyle haiz olunan vergilendirme yetkisi vergi, resim, harç gibi ücretleri kapsamaktadır.

Vergilendirme yetkisinin devlete, kişilerin malvarlıklarından cebre dayalı bir alma hakkı ihtiva etmesi doğal olarak bir takım tehlikeleri beraberinde getirmiştir. Bu tehlikelerin başında ise yetkinin kullanımında keyfilik, aşırı vergi yükü yüklenmesi ya da eşit durumda bulunan kişilere farklı vergi salınması gibi durumlar gelmektedir. Bu nedenle tarihsel süreç içerisinde yetkinin sınırlandırılması için çeşitli mücadeleler verilmiştir. Bu konuda en önemli adım 1215 tarihli Magna Carta olmuştur. Bu belge ile temsile dayalı vergilendirme kuralı öne sürülmüş vergilendirme yetkisinin dayanağı anayasal nitelikli bir belge olmuştur.

İngiltere’de ortaya çıkan Magna Carta’yı yine İngiltere’de ve diğer Batılı ülkelerde ortaya çıkan bildirgeler, ihtilaller ve çatışmalar izlemiş ve vergilerin egemenlik yetkisinin yanında modern anayasalara dayanması sonucuna ulaşılmıştır. Ancak tarihsel süreç içerisinde bu sonuca ulaşılması verginin iktidarlar ile halk arasında bir uzlaşma aracı olması ve yönetim biçimine yön verecek nitelikte bir ödev haline dönüşmesiyle mümkün olmuştur.

Vergilendirme yetkisine ilişkin Batıda çok önceleri başlayan mücadele süreci Türk Hukuku’nda ancak 19.yüzyıl itibarıyla görülmeye başlanmıştır. Bu dönemde Sened-i İttifak, Tanzimat Fermanı gibi belgelerle hükümdarın keyfi vergilendirme yapmasının önüne geçen maddelere yer verildiyse de bireylerin bu keyfiyete karşı korunması için gerekli mekanizmalar devreye sokulamamış, uzunca bir süre müeyyide sorunu yaşanmıştır. Arzu edilen sınırlama ancak 1924 Anayasası’nda vergilendirme yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne geçişine ve vergilerin yasallığı prensibine ilişkin hükümlere yer verilmesi ile hayata geçebilmiştir.

Türk Hukuku’nda müktedirin vergilendirme yetkisini sınırlandırmada 1924 Anayasası’ndan sonraki en önemli ikinci gelişme 1961 Anayasası döneminde Anayasa Mahkemesi’nin kurulmasıdır. Vergilerin ancak yasalar ile ve yasa yapma yetkisine sahip meclis tarafından konulmasının kural olması verginin temsile dayalı

olması anlayışı için önemlidir. Ancak hukukun üstünlüğü anlayışının hakim olduğu devletlerde yasama organı tarafından çıkartılan yasaların mutlak doğruluğa sahip olduğu anlayışı kabul edilmez. Bu nedenle yasalar yüksek mahkemece yargısal denetime tabi tutulur.

Mahalli düzeyde seyri daha kolay olan bir takım vergilerin yerel idarelere bırakılması verginin etkin bir şekilde toplanabilmesi için gereklidir. Örneğin emlak vergileri gibi yerel niteliği ön planda olan vergilerin tarh ve tahsilatının mahalli idarelere verilmesi daha demokratik bir tercih olacaktır. Ancak vergilendirme yetkisinin kullanımının mahalli idarelere bırakılması verginin yasallığı ilkesiyle çelişmemelidir. Aksi takdirde Anayasa Mahkemesi tarafından iptal tehlikesiyle karşılaşılacaktır. Ayrıca mahalli idarelere verilen mali özerkliğin muafiyet, istisna, indirim ve oranlara ilişkin olması anayasada tanınmayan bir yetkinin yasa ile yapılması anlamına geleceğinden doğru bir yaklaşım olmayacaktır.

Vergilendirme yetkisinin yürütme tarafından kullanımının diğer bir ayağı Cumhurbaşkanı'na tanınan vergilendirme yetkisidir. Literatürde üzerinde oldukça tartışma yaşanmış olan bu istisnai yetki yasamanın hantal yapısı karşısında yürütmenin hızlı karar alabilmesi için gereklidir. Öte yandan 6771 sayılı Yasa ile yapılan değişiklikle Cumhurbaşkanı'na tanınan bu yetki yeni hükümet sistemine uygun olarak Cumhurbaşkanı'na politika yürütümünde serbesti tanımaktadır. Ancak yetkinin yasa ile belirtilen hadler ile sınırlı olmak üzere kullanılabileceği izahtan varestedir.

1982 Anayasası'nın 73.maddesiyle Cumhurbaşkanı'na tanınan vergilendirme yetkisinin bir yetki devri niteliğinde olduğu doktrinde hâkim görüş olmasına rağmen bizce bu hakkın istisnai bir yetki olarak tanımlanması daha uygundur. Çünkü vergi, muafiyet, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin Cumhurbaşkanı'nın kullanabileceği yetkinin sınırları kanunlarda açıkça belirlenecektir. Şayet burada bir yetki devri söz konusu olsaydı Cumhurbaşkanı yalnızca Anayasa ile bağlı olacak şekilde vergilendirme yapabilirdi. Ayrıca vergilendirmenin yasa ile konulacağı, yasa yapma yetkisinin de devredilemez bir şekilde yasama organına tanınmış olması da yetki devrinin söz konusu olmadığını ortaya koymaktadır.

6771 sayılı Kanun ile yapılan Anayasa değişikliğinden sonra merak edilen bir başka husus da Cumhurbaşkanı'na tanınan vergilendirmeye ilişkin yetkinin

Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile mi yoksa Cumhurbaşkanlığı Kararı'yla mı yapılması gerektiğidir. Tartışmanın önemli anayasa yargısı kapsamına dâhil olunup olunmaması noktasında yatmaktadır. Kanaatimizce Anayasa ile belirlenen Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi çıkarılabilecek konular ile tanınan istisnai yetkinin amacı birlikte düşünülduğünde vergilendirmeye ilişkin bu yetkinin Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yapılmasında bir sorun bulunmamaktadır.

Vergilendirme yetkisinin sınırlarının belirlenmesi her daim önemli bir konu olmuştur. Ancak bu şekilde kişiler keyfiliğe karşı korunacak ve fırsat eşitliği sağlanabilecektir. Bu sınırlamaların belirgin olması ise çağdaş devletlerde anayasal ilkelerle gerçekleşebilir. Ancak bunun yanında sosyal devlet olmanın gerektirdiği bir takım sınırlamalar da söz konusudur. Bu nedenle çalışmamızı salt anayasal ilkeler bağlamında değil genel olarak hukuk devleti ve sosyal devlet ilkelerinin evrensel gereklilikleri üzerine temellendirmenin daha uygun olacağını düşündük. Böylece iktisat, maliye gibi diğer disiplinlerden de yararlanarak vergilendirme yetkisine daha geniş bir perspektiften bakabildik.

Vergilendirmede uyulması gereken en önemli nokta şüphesiz vergilerin yasallığı ilkesidir. Bu ilke ile kastedilen vergilerin yalnızca şekli anlamda yasa ile yapılması değil maddi anlamda yasallıktır. Bu nedenle yürütme organının vergilendirme yetkisini kullandığı durumlarda da bu ilkenin geçerliliği söz konusudur.

Vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkesine uyulması hukuk devleti açısından zorunludur. Ancak kimlerin eşit kimlerin eşit olmadığını tespit edebilmek için üzerinde uzlaşmış bir ölçüt yoktur. Bu itibarla eşitlik ilkesini yalnızca bir temel hak ve özgürlük olarak görmekten ziyade devlet yönetimine esas alınması gereken temel bir yapı taşı olarak görmek gerekir. Bu anlayış ve demokratik süreçlerin etkin kullanımını sonucunda dikkate alınacak karma yöntemlerle doğru sonuca ulaşılabilir.

Hukuki güvenlik ilkesinin bir ayağı olan vergilendirmede belirlilik ilkesi yalnızca mevzuatta açık ve net bir dilin kullanılması anlamını taşımamaktadır. Bu ilke aynı zamanda düzenlemeler arasında çelişki olmamasını da ifade eder. Dahası mevzuatta açıkça öngörülmesine rağmen idarenin ya da yargı organlarının uygulamalarından kaynaklanan belirsizlikler de vergilendirmede belirlilik ilkesinin ihlali olarak nitelendirilecektir.

Kanunların geçmişe yürümezliği ceza kanunları için Anayasada düzenlenmişken vergi kanunları için böyle bir durum söz konusu değildir. Vergiye ilişkin yasaların ve hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olarak diğer yasal düzenlemelerin geçmişe yürütülemeyeceği kuralı ölçülülük ilkesi kapsamında iptal edilebilecektir. Bu itibarla vergi yasalarının geçmişe yürümezliğine ilişkin ilkenin içtihadi niteliğe sahip olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Kişilere hukuki güvenlik sağlanmasının diğer bir yöntemi olan kıyas yasağının birey lehine uygulanıp uygulanmayacağı konusu net değildir. Vergilendirmede kıyas yöntemine mükellef aleyhine sonuç doğuracak şekilde başvurulamayacağı açıkken aynı durum lehe yapılacak yorumlarda söz konusu değildir. Uygulamada yükümlü lehine sonuç doğuracak kıyas yöntemine başvurulduğu görülmektedir. Kanaatimizce verginin yasallığı ilkesi yalnızca verginin konulmasını değil kaldırılması ve değiştirilmesinin de kanunla yapılacağını öngördüğünden lehe kıyas yoluna başvurulması aleyhe kıyasta olduğu gibi hukuka uygun düşmeyecektir.

Vergilendirme yetkisinin temel hak ve özgürlükler açısından sınırlandırılmasında mülkiyet hakkının özel önemi vardır. Bu önem vergilendirmenin her sürecinde mülkiyet hakkına bir müdahale olmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca vergilendirme yetkisine müdahale edilmesinin egemenlik yetkisine müdahale edilmesi anlamı taşıyacağı düşüncesiyle Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi vergilendirmeye ilişkin işlemlerde mülkiyet hakkının ihlal edilip edilmediğini denetlemektedir. Bu nedenle mülkiyet hakkının, devletin vergilendirme yetkisini AİHM nezdinde denetime açan bir hak olduğu söylenebilir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin vergilendirme yetkisinin kullanımına ilişkin yaptığı değerlendirmelerde adil yargılanma hakkına sıklıkla başvurduğu görülmektedir. AİHM'in bu yetkisi mülkiyet hakkının medeni hak ve yükümlülüklerden görülmesi, medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin uyuşmazlıklarda da kişilere başvuru hakkı tanınması gerektiği anlayışından ileri gelmektedir.

Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasında sosyal devlet ilkesi en az hukuk devleti ilkesi kadar önemlidir. Tarihsel süreçte devletin piyasaya müdahale etmesi gerekip gerekmediği tartışmaları yaşanmış ve yaşanmaya devam etse de serbest piyasanın tek başına vergi adaletini sağlamada yeterli olamayacağı kanıksanmıştır.

Böylece devletin piyasalara müdahale ederek toplumsal eşitsizliğin önüne geçmesi hedeflenmektedir.

Sosyal devlet anlayışının benimsenmeye başlamasıyla devlete artık bir pozitif edim yükümlülüğü yüklenmiştir. Başka bir ifadeyle devlet kişilerin sosyal haklarını koruyabilmek için fiili olarak harekete geçmek zorundadır. Devletin aktif hareketinden kastedilen ise büyük oranda vergilerdir. Vergilerin kamu gelirleri içerisindeki payı düşünüldüğünde sosyal yaşama müdahale için ne denli elverişli bir vasıta olduğu görülebilir. Bu noktada maliye politikasının etkin kullanımının önemi karşımıza çıkmaktadır.

Sosyal devletin gerektirdiği piyasaya müdahalenin sınırları hususu tartışmalı bir alandır. Kimi düşünürler anayasada bir ekonomi modelinin öngörülmesiyle bu sınırların belirlenebileceğini belirtirken, kimileri Ekonomik Anayasa ya da Anayasal İktisat denilen kuramları öne atmışlardır. Türk Hukuku'nda Anayasa'da öngörülmuş bir iktisadi model yoktur. Aksi düşünce açıkça siyasi iktidarın sınırlandırılması anlamına geleceğinden isabetli olmayacaktır.

Sosyal devlet vergilendirme yetkisini sınırlandırmada bir takım hukuki vasıtalara başvurur. Bu kapsamda mali güce göre vergilendirme ilkesi en önemli anayasal prensiptir. Kişilerin mali güçlerini tespit edebilmek ve o doğrultuda vergilendirme yapabilmek için artan oranlılık, muafiyet ve istisnalar, en az geçim indirimi gibi yöntemlere başvurulmaktadır. Ancak altını çizerek belirtmek gerekir ki salt bu yöntemlerin tek başına uygulanması ile mali güce göre vergilendirme mümkün görünmemektedir. Yapılması gereken ise, yöntemler uygulanırken vergi politikasının tümünün göz önünde tutulması ve kapsamlı ekonomik kurumların hayata geçirilmesidir.

Sosyal devlette vergilendirme gelir dağılımının adaletli bir şekilde dağılmasını öngörür. Bu ise ancak devletin ekonomik kalkınması sonucunda elde edeceği geliri adil bir şekilde yeniden dağıtması ile gerçekleşir. Ekonomik kalkınmanın önündeki engeller maliye, iktisat, hukuk gibi disiplinlerden birlikte yararlanılması ile aşılabılır.

Bazı noktalarda sosyal devletin planlı kalkınma hedefi ile vergi adaletini sağlamaya yönelik hedeflerinin çelişmesi olağandır. Bu noktada sosyal devlet ilkesinin hukuki değeri tartışması karşımıza çıkar. Her ne kadar hukuk devleti ilkesinin sosyal devlet ilkesi nazarında bir önceliği bulunmasa da bu tür durumlarda

hukuk devleti ilkesine öncelik tanınması daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Zira hukukun üstünlüğünün hakim kılınmasının ekonomik kalkınmaya etkisi olumlu yönde olacaktır.

Daha öncede ifade edildiği gibi eşitlik yalnızca bir temel hak ve özgürlük olarak görülebilecek bir husus değildir. Aynı zamanda bu ilke devlet yönetimine esas alınması ve devletin temellerinin bu ilke üzerine inşa edilmesini gerektiren bir niteliktedir. Bu düşüncenin gereği kendisini sosyal devlette de göstermektedir. Hukuk devleti ilkesinde geçerli olan eşitlik anlayışının yasalar önünde eşitlik olmasına rağmen sosyal devlette fırsat eşitliği şeklinde görünmesi ifade edilmek istenen hususa ışık tutmaktadır.

Sosyal devleti sağlamaya yönelik araçlara uygun davranılmaması halinde uygulanacak müeyyide çoğu kez belirsizdir. Çünkü sosyal devletin hukuki araçları birçok durumda iç içe geçmiş durumdadır. Bu nedenle başta Anayasa Mahkemesi olmak üzere yargı mercilerine önemli görevler düşmektedir. Sosyal devlete ilişkin bir takım kurallar anayasada ve yasalarda açıkça belirtilmemiş olsa da hukuki yol gösterici olarak kabul edilmelidir. Çünkü sosyal devlet ilkesi hukuk devleti ilkesini tamamlayan ve onu daha da ileri taşımaya çalışan bir yaklaşım öngörmektedir.

KAYNAKLAR

- Abadan, Y.(1957). “Osmanlı İmparatorluğunda Anayasa Sistemine Geçiş Hareketleri”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(1), 3-37.
- Ahmetbeyoğlu, A. (2014). *Sorularla Eski Türk Tarihi*. İstanbul: Yeditepe Yayınevi, 324.
- Ağdemir, Z. (2017). XVI. Yüzyıl Fransa’sında Vergiler ve Vergi İsyanları. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(2), 141-157.
- Akbay, M. (1950). “Amerika Birleşik Devletleri’nin Anayasa Tarihi”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(1), 18-39.
- Akçağlayan, A., Kayıran, M. (2010). “Türkiye’de Kamu Harcamaları ve Gelirleri: Nedenellik İlişkisi Üzerine Bir Araştırma”. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 5(2), 129-146.
- Akdiş, M. (2006). *Para Teorisi ve Politikası* (2. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2014). *Kamu Maliyesi*. (16.Baskı) Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akıllıoğlu, T. (1988). “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler”. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 9(1-3), 11-22.
- Akın, R. (2015). *Türk Siyasal Tarihi:1908-2000*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Akşin, S. (1994). "Sened-i İttifak İle Manga Carta'nın Karşılaştırılması". *Tarih Araştırmaları Dergisi*, 16(27), 115-123.
- Aktan, C. C. (2004). “Leviathan, Taxes and The Geese:(Why Do We Need A Tax Constitution?)”. *International Journal of Economics and Finance Studies*, 1(1), 59-72.
- Aktan, C.C, Gencil, U. (2003). “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali.” *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(1).
- Aktan, C.C. (2007). “Mali Disiplin ve Ekonomik Anayasa”. *Radikal Gazetesi*, İnternet: <http://www.radikal.com.tr/yorum/mali-disiplin-ve-ekonomik-anayasa-828073/>, Son Erişim Tarihi: 01.05.2020.
- Aktan, C.C.(2002), “Gelir Dağılımında Adaletsizlik ve Yoksulluk Sorunu ile Mücadelede Vergi Tarifesinin Belirlenmesi: Artan Oranlı Mı, Yoksa Düz Oranlı Vergiler Mi? Yoksullukla Mücadele Stratejileri”. *Ankara: Hak-İş Konfederasyonu Yayını*.
- Aktan, C. C., Vural, İ. Y. (2004). *Özgürlük Bildirgeleri*. Konya: Çizgi Yayınları.

- Akyılmaz, B., Sezginer, M., Kaya, C. (2018). *Türk İdare Hukuku*. (Yenilenmiş 9. Baskı) Ankara: Seçkin Yayınları.
- Aldıkaçtı, O. (1982). *Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi ve 1961 Anayasası*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Aliefendioğulları, Y. (1999). “Eşitlik İlkesi”. *Prof. Dr. İlhan Akın’a Armağan*, İstanbul: İÜHF Yayınları.
- Altınok, S., Çetinkaya, M. (2013). *İktisada Giriş*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Arıkan, Z. (1994). Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları. Yayımlanmamış Doktora Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Arıkan, Z.(1997). “Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı”. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*(37).
- Arıkan, Z. (1998). “Vergilendirmede Demokrasi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 115.
- Arısoy, İ. (2005) : “Türkiye’de Kamu Harcamaları ve Ekonomik Büyüme İlişkisi (1950-2003)”. *Discussion Paper, No. 2005/15*, Ankara, Türkiye Ekonomi Kurumu.
- Arsabük, E. “Türkiye’de Medeni Hukukun İnkişaf Safhaları”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1(1), 7-19.
- Arsel, İ. (1964). *Anayasa Hukuku (Demokrasi)*. Ankara: Doğu Matbaası.
- Arslan, S. (1982). *Bakanlar Kurulunun İktisadi ve Mali Alandaki Görev ve Yetkileri*. Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, 12.
- Aslan, Z. (1996). “Devletin Ekonomiye Müdahalesi ve İktisadi Müdahalesi ve İktisadi Kolluk Faaliyeti İçinde Rekabetin Korunması”. *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, (14).
- Atay, E.E. (2016). *İdare Hukuku*. (5.Baskı). Ankara: Turhan Kitapevi.
- Ay, H, Haydanlı, M. L. (2017). “Vergi Yüğü Ekseninde Toplumsal Yapının Gelir Dağılımı ve Yoksullukla İlişkisi”. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(3), 136-153.
- Aydın, M. (2006). “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hak Arama Özgürlüğü”. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 61(3), 1-37.
- Bağlı, M. S. (2012). “Teorik ve Tarihsel Açından Bütçe Hakkı”. *Yasama Dergisi*, 20(1), 39-77.
- Bahçe, A. B., Gümüş, Ö. (2017). “Vergi Planlaması Temelinde Kamu Yararı: Kurumlar Vergisi Üzerine Teorik Bir Yaklaşım.” *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24(1), 1-20.

- Barker, W. B. (2006). "The Three Faces of Equality: Constitutional Requirements in Taxation." *Case Western Reserve Law Review*, 57,1.
- Bayraklı, H. H., Odabaş, H. (2000). "Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(1).
- Balta, T. B. (1972). *İdare Hukuku I. Genel Konular*, Ankara: AÜ Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Baydere, C. (2019). *Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haczin Yargısal Denetimi*. İstanbul: On İki Levha Yayınları.
- Bilici, N., Bilici A.(2016). *Mali Hukuk*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Birinci, N., Akyazı, H. (2017). "Düz ve Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri". *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13(1), 45-60.
- Blair, J., Keynes, S., Scragg, D. (1999). *The Blackwell Encyclopaedia of Anglo-Saxon England*. M. Lapidge (Ed.). Oxford: Blackwell.
- Bozdoğan, D. ve Çataloluk, C. (2017). "Belediyelerin Vergilendirme Yetkisinin Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirmesi". *Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*.
- Brad, A. M. (2012). "The Impact Of Tax Policy On The Welfare State". *MPRA Paper No. 40347*, <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/40347/>, Son Erişim Tarihi: 05.04.2020.
- Brennan, G., Buchanan, J.M. (1985). *The Reason of Rules. Constitutional Political Economy*, The Collected Works of James M.Buchanan, (10).
- Brennan, G., Buchanan, J.M.(1999). "The Power To Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution". *The Collected Works of James M.Buchanan*, (9).
- Bulutoğlu, K. (1978). *Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: Fakülteler Matbaası, 2-30.
- Bülbül, D. (2018). *Devlet Bütçesi*. (3.Baskı). Ankara: Turhan Kitapevi.
- Bülbül, G. (1989). "İslahât Fermânı'nı Hazırlayan Sebepler ve İslahât Fermânı". *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2(2), 157-179.
- Canyaş, O., Seçilmiş, İ. E. (2013). "Anayasa Mahkemesi'nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(1), 301-315.
- Chanel, G. (2015). "Taxation As A Cause of the French Revolution: Setting the Record Straight". *Studia Historica Gedanensia*, 2015(2015), 65-81.

- Cin, H. (1984). “Türk Tarihi ve Hukuk.” *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2(2), 3-16.
- Çağan, N.(1980). “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(129-151)
- Çağan, N.(1982).*Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çağlayan, R. (2017). *İdare Hukuku Derleri*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Dalkılıç, E. E. (2018). “Anayasa Mahkemesi’nin Son Dönem Kararlarında Yasa İle Yetkilendirmenin Anlamına İlişkin Gözlemler. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (139), 11-27.
- Devrimler ve Karşı Devrimler Tarihi Ansiklopedisi*, 33. Fasikül, Ankara: Gelişim Yayınları.
- Demir, H. İ. (2018). “Türk Vergi Kültürüne Etkisi Açısından Türk Vergi Uygulamaları Tarihine Kısa Bir Bakış.” *Akademik Tarih ve Düşünce Dergisi*, 5(18), 64-92.
- Dicey, A.V.(1914). *An Introduction to the Study of the Law of the Constitution*. (8.Baskı). Indianapolis: Liberty Classics.
- Doğrusöz, A.B. (1985). “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 6(1-3), 65-76.
- Doğrusöz, A.B. (2000). “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, İstanbul: M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları*, 137-138.
- Doğrusöz, M. E., Kaplan, N. F. (2018). “Vergilendirme Yetkisine Egemen Olan Anayasal İlkeler.” *Journal of Strategic Studies in Social Sciences*.
- Eliott, B. W. (2004). *Federal Taxation in America: A Short History*. (2.Baskı), Woodrow Wilson Center Press, Cambridge University Press.
- Er, S. (2015). “Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi ve Türk Anayasa Mahkemesi Kararları”. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (43), 133-141.
- Erdoğan, M. (2010). *Anayasal demokrasi*. (8.Baskı). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Farrar, J. H. (1997). “Reasoning by Analogy in the Law”. *Bond Law Review*, 9(2).
- Fazlurrahman. (1995). *İslam’da Siyaset Düşüncesi*.(Çev.: Kazım Güleçyüz). İstanbul:Pınar Yayınları.

- Furtun, İ., H.(2009), “Türk Vergi Sisteminin Laiklik Açısından İrdelenmesi Türk Vergi Sistemi İçerisinde Yer Alan Çeşitli Yasalarda Farklı Din ve İnançlara Yaklaşım”. *Prof.Dr. Muallâ ÖNCEL’e Armağan*, 2, 987-1014.
- Gerçek, A., Bakar, F. (2017). “Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa’nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi”. *International Journal of Public Finance*, 2(1), 7-26.
- Gerçek, A., Bakâr, F., Mercimek, F., Çakır, E. U., Semih, A. S. A. (2014). “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar.” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63(1), 81-130.
- Gerek, Ş., Aydın, A.R. (2005). *Anayasa ve Vergi Hukuku*. (2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Giddens, A. (2000). *The Third Way And Its Critics*. Cambridge: Polity Press.
- Giritli, İ., Bilgen, P., Akgüner, T. (2006). *İdare Hukuku Dersleri*. İstanbul: Der Yayınları.
- Gök, M. , Biyan, Ö , Akar, S . (2015). “Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz”. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 34 (1) , 269-292 .
- Gökbunar, R. (1995). “Maliye Politikalarına Anayasal İktisat Yaklaşımı.” *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 1(1), 119-138.
- Göker, C. (2011). “Yönlendirici Vergilendirme.” *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 17(3-4), 11-30.
- Göze, A. (1986). *Siyasal Düşünceler ve Yönetimler*. (3.Baskı), İstanbul: Beta Basım.
- Göze, A. (1976). *Sosyal Devlet Sistemi*. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Gözler, K. (2019) .*Türk İdare Hukuku (Cilt I)* . Bursa: Ekin Yayınevi.
- Gözler, K. (2009). "İngiltere’de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı: Malî Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme". *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan*. Ankara: AÜHF Yayınları, 365-374.
- Gözler, K. (2010). *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*. (9.Baskı), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Gözler, K. (2018). *Türk Anayasa Hukuku*. (2.Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Gözler, K., Kaplan, G.(2019). *İdare Hukuku Dersleri*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

- Gözübüyük, Ş. (2017). *Açıklamalı Türk Anayasaları*. (9.Baskı). Ankara:Turhan Kitapevi.
- Gülsoy, M. T. (2007). *Özgürlüklerin Korunmasında Anayasa Yargısının Yeri ve Meşruluğu*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Gümüşkaya, G. (2010). *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru*. İstanbul: On İki Levha Yayınları.
- Gümüşkaya, G. (2011). "Vergi Ödevlisinin Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvurusunun Kabul Edilebilirlik Koşulları". *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 17(3-4), 33-57.
- Günaydın, İ., Yıldız, B. (2016). "Vergi Politikası İle Yoksulluk Azaltılabilir Mi?". *GJEBS Global Journal of Economics and Business Studies Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları*, 90-104.
- Günday, M. (2017). *İdare Hukuku*. (11.Baskı), Ankara: İmaj Yayınevi.
- Güneş, G. (1998). *Verginin Yasallığı İlkesi*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Güneş, G. (1999). "Anayasal Vergileme İlkeleri Işığında Hayat Standardı Esası." *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni*.
- Güriz, A. (2009). *Hukuk Başlangıcı*. Ankara: Siyasal Kitapevi.
- Hyman, D.N.(2011). *Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy*. (10.Baskı). Cengage Learning.
- İba, Ş., Söyler, Y.(2019). "Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Cumhurbaşkanı Kararının Nitelik Farkı ve Hukuki Sonuçları". *Anayasa Yargısı*, 36(1), 195-223.
- İlal, E. (1968). "Magna Carta". *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 34(1-4), 210-242.
- İlgen, A. (1999). "İslamlık Öncesi Türk Toplumlarında İktisadi ve İctimai Yapı." *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*.
- İnternet: Vergi Gelirleri 2019 Ocak Sonu Gerçekleşmeleri, İnternet: <https://www.hmb.gov.tr/ocak-2019-vergi-gelirleri>, Son Erişim Tarihi: 10.04.2020.
- İnternet: 8.Beş Yıllık Kalkınma Planı(2001-2005) 2001 Yılı Programı, http://www.sbb.gov.tr/wpcontent/uploads/2018/10/2001_Y%C4%B11%C4%B1_Program%C4%B1.pdf, Son Erişim Tarihi: 10.04.2020.
- İnternet: https://photos.state.gov/libraries/turkey/231771/PDFs/abd_kisa_tarih.pdf, Son Erişim Tarihi: 18.02.2020.

- İnternet: <https://taxlink.ua/ua/court/sprava-ej--bi--si--ta-di-proti-spolychenogokorolivstva/uk/>, Son Erişim Tarihi: 25.02.2020.
- İnternet: <https://www.britannica.com/event/Molasses-Act>, Son Erişim Tarihi: 18.02.2020.
- İnternet: <https://www.taxworld.org/History/TaxHistory.htm>, Son Erişim Tarihi: 18.02.2020.
- İnternet:https://tr.wikipedia.org/wiki/%C4%B0nsan_ve_Yurtta%C5%9F_Haklar%C4%B1_Bildirisi, Son Erişim Tarihi: 15.02.2020.
- Jarczok-Guzy, M. (2017). “The Principles of Tax Law Equality in the Context of Direct Taxation”. *Journal of Economics and Management*, 30, 70-84.
- Kaboğlu, İ.Ö. (1999). *Özgürlükler Hukuku*. İstanbul: Afa Yayınları.
- Kafesoğlu, İ. (1997). *Türk Milli Kültürü*. İstanbul: Ötüken Yayınları.
- Kaneti, S. (1986,1987). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Özdem Kardeşler Matbaası.
- Karakoç, Y. (2013). “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15, 1259-1308.
- Karakoç, Y. (2015). “Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi”. *Mehmet Akif Aydın’a Armağan*. Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 21(2), 413-456.
- Karakoç, Y. (2017). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2017). *Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karaman, M.A (2018). "Fransız İhtilali'nin Osmanlı İmparatorluğu'na Etkileri". *Süleyman Demirel Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (44), 62-79.
- Karyağdı, N. (2006). "Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi". *Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı*. (1-107).
- Keynes, J. M. (1967). *The General Theory of Employment, Interest and Money*. London: Macmillan.
- Kırbaş, S. (1998). *Vergi Hukuku*. Ankara: Siyasal Kitapevi.
- Knoeller, H.M (1938). “The Power To Tax”. *Marquette Law Review*, 125.
- Küçüköğlü, M.(2016). “Kalkınma Planlarında Vergi Politikaları (Hedefler-Gerçekleşmeler, 1963-2016)”. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(12), 184-210.

- Kwass, M. (2000). *Privilege and the Politics of Taxation in Eighteenth-Century France: Libert .  galit , Fiscalit *. Cambridge University Press.
- Lang, J. (2000) "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri". (Çev. Funda Başaran). Anayasal Mali Düzen, *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi (12).
- Lefebvre, G. (1976). *The Coming of the French Revolution*. (6.Baskı). (Çev.R.R.Palmer) New Jersey: Princeton University Press.
- Lewis, B. (1968). *The Emergence of Modern Turkey*. (2.Baskı). Oxford University Press.
- Lindbeck, A. (2006). "The Welfare State-Background, Achievements, Problems (No. 662)." IFN Working Paper.
- Maxeiner, J. R.(2007). "Legal Certainty and Legal Methods: A European Alternative to American Legal Indeterminacy?". *Tulane Journal of International and Comparative Law*, 15.
- Meral, P. S. (2005), "Enflasyonun Okuma Alışkanlığı  zerindeki Etkisi". *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (19).
- Messere, K.C., Owens, J. P. (1987). "International Comparisons of Tax Levels: Pitfalls and Insights". *Economic Studies*, 8(83-119).
- Metin, Y. "Anayasal Demokrasi İçinde Anayasa Mahkemesinin Konumu". *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2(1), 89-130.
- Morrisson, C., Snyder, W (2000). "The Income Inequality of France in Historical Perspective". *European Review of Economic History*. 4(1), 59-83.
- Mosca, G. (1948). "Magna Carta'dan 20 inci Asra Kadar İngiliz Anayasa Hareketleri". (Çev.Mukbil  zy r k). *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(1), 33-58.
- Musgrave, R.A., Musgrave, P.B. (1989). *Public Finance in Theory and Practice*. (5.Baskı) McGraw-Hill International Editions.
- Mutluer, K., Kuzeyli, N.N.D.(2019) . *Vergi Hukuku Genel ve  zel Hükümler*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Mutluer, K.,  ner, E., Kesik, A. (2009). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Nadaroğlu, H.(1998). *Kamu Maliyesi Teorisi*. (10. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- Ormrod, W. M. (1988)."An Experiment in Taxation: the English Parish Subsidy of 1371". *Speculum*, 63(1), 58-82.

- Öden, M. (2003). *Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi*. (1. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Ögel, B. (1979). *Türk Kültürünün Gelişme Çağları*. (2.Baskı). Ankara: Kömen Yayın Dağıtım.
- Öncel, M. (1973). “Katma Değer Vergisi.”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, M.(2017). *Vergi Hukuku*. (Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 26.Bası). Ankara: Turhan Kitapevi.
- Öz, E. (2002). “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1), 11-33.
- Özay, İ. H. (2004). *Günüşğında Yönetim*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Özbilen , Ş.(2013). *Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özbudun, E. (2014). *Türk Anayasa Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Özçelik, A. S. (1959). “Sened-i İttifak”. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 24(1-4), 1-12.
- Özdemir, D., Topçuoğlu, Ö., Kişioğlu, Ö. F. (2019). “Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Açısından Etkinliği: 2006-2018 Döneminin Değerlendirilmesi”. *Maliye Dergisi*, 176, 380-405.
- Özdemir, G. (2009). “Batı'da ve Türklerde Egemenlik Kavramı”. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (23).
- Özkök, G. (2002). “Hukuki Belirsizlik Problemi Üzerine”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 51(2).
- Öztürk, N. (2016). *Maliye Politikası*. (Güncellenmiş 4.Baskı). Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Pamir, A. (2004). “Osmanlı Egemenlik Anlayışında Senedi İttifak'ın Yeri.” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 53(2), 61-82.
- Passant, J. (2016) “Historical Note: The History of Taxation is Written in Letters of Blood and Fire”. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 10(2), 93-101.

- Pehlivan, M. S.(2009). Gelir Dağılımı Eşitsizliğine Devletin Müdahale Araçları: Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu Örneği. Sosyal Yardım Uzmanlık Tezi, Başbakanlık Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü, İnternet: <https://ailevecalisma.gov.tr/uploads/sygm/uploads/pages/uzmanlik-tezleri/5-gelir-dagilimi-esitsizligine-devletin-mudahale-araclari-sosyal-yardimlasma-ve-dayanismayi-tesvik-fonu-ornegi-m-seyid-pehlivan.pdf>, Son Erişim Tarihi: 10.04.2020.
- Piątek, W. (2019). “The Right to an Effective Remedy in European law: Significance, Content and Interaction”. *China-EU Law Journal*, 6(3-4), 163-174.
- Pratt, D., (2013). "Demesne Exemption From Royal Taxation in Anglo-Saxon and Anglo-Norman". *English Historical Review*. (128), 1-34.
- Salihpaşaoğlu, Y. (2013). “Özel Hayatın Kapsamı: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatları Işığında Bir Değerlendirme”. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(3), 227-266.
- Sancar, M. (2012). *Devlet Aklı Kısacasında Hukuk Devleti* (6.Baskı). İstanbul: İletişim Yayınları.
- Sander, O. (2012). *Siyasi Tarih: İlkçağlardan 1918'e*. (23.Baskı). Ankara: İmge Kitabevi.
- Saraçoğlu, F.(2016). “Ücretlerin Vergilendirilmesinde Ayırma İlkesi Uygulamasının Değerlendirilmesi”. *İş ve Hayat*, 2(3), 41-55.
- Saygılıoğlu, N. (2008). “Anayasanın 73. Maddesi Karşısında Yürütme Organının Kullandığı Yetkilerin Sonuçları”. *Danıştay ve İdari Yargılama Günü 138.yıl Sempozyumu, Ankara: Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 76*, 12.
- Schmölders, G. (1976) .*Genel Vergi Teorisi*. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Seligman, E. R. A. (1921). *The Single Tax in Essays in Taxation*. The Macmillan Company.
- Soydan, B.Y (1995). *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, İstanbul: Beta Yayın Dağıtım.
- Soydan, B. Y. (1998). “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”. *Vergi Sorunları Dergisi*, (119), 98-118.
- Soydan, B.Y (2000) “Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak” Anayasal Mali Düzen, *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi (12).

- Steuerle, C. E. (2002). "And Equal (Tax) Justice for All?". *Tax Justice: The Ongoing Debate*, 253-284.
- Şaşmaz, M. Ü., Yayla, Y. E. (2019). "Vergilerin Makroekonomik Etkilerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Literatür İncelemesi". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (41), 317-328.
- Şaşmaz, M. Ü., Yayla, Y. E. (2019). "Vergilerin Makroekonomik Etkilerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Literatür İncelemesi". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (41), 317-328.
- Şenel, A.(1969). "Eşitlik Kavramı ve Tarihsel Gelişmesi". *Yavuz Abadan'a Armağan*, Ankara: AÜSBF Yayınları.
- Şenyüz, D., Yüce M., Gerçek, A. (2020). *Vergi Hukuku Genel Hükümler*. (11.Baskı) Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.
- Şimşek, S. (2010). "Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi." *Maliye Dergisi*, 159.
- Şişman, G. (2016). "Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik." *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(4), 2423-2444.
- Tamanaha, B. Z. (2012). "The History and Elements of the Rule of Law." *Singapore Journal of Legal Studies*, 232-247.
- Tan, T. (1990). "Anayasal Ekonomik Düzen." *Anayasa Yargısı*, Ankara, (7).
- Tan, T. (2015). *Ekonomik Kamu Hukuku*. Ankara: Turhan Kitapevi.
- Tanör, B.(2018). *Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri*. İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.
- Tanör, B., Yüzbaşıoğlu, N. (2018). *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*. (17.Baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Taş, N. F. (1989). "Tanzimat'ın Getirdikleri." *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(3).
- Taylar, Y. (2014) "Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi." *Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan*. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 16, 4943-4987.
- TCMB, Enflasyon ve Fiyat İstikrarı, 8-9. İnternet: http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/22dbefd0-b9db-48ff-9f9f-68835b673f8a/Enflasyon_FiyatIstikrari.pdf?MOD=AJPERES, Son Erişim Tarihi: 12.04.2020.

- Tekbaş, A. (2010). "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler." *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 123-191.
- Teziç, E.(2009). *Anayasa Hukuku*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Thuronyi, V. (2003). *Comparative Tax Law*. The Netherlands: Kluwer Law International.
- Topuzkanamış, E. (2013). "Yeniden Paylaşım, Vergilendirme ve Adalet." *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(1), 103-131.
- Tosuner, M. (1995). "Mahalli İdarelerde Vergilendirme Yetkisi." *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(2).
- Uzunali, E. K. (2010). "Kamu Harcamalarının Boyutu ve Gayri Safi Milli Gelir İlişkisi (Türkiye örneği: 1950-2005)" *Reforma*, 1(45), 13-22.
- Üçok, C., Bozkurt, G., Mumcu, A. (2011). *Türk Hukuk Tarihi*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Üstün, Ü. S. (2003). "Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler." *20.Yıl Armağanı*. Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 11(1-2), 251-271.
- Üstün, Ü. S., Faruk, B. (2015). "The Legality Principle of Taxes in the Constitution of Republic Of Turkey." *In Proceedings of International Academic Conferences (No. 2504035)*. International Institute of Social and Economic Sciences.
- Wiseman, H. V. (1966). "Magna Carta Efsanesi." (Çev. Münci Kapanı). *40.Yıl Armağanı*. Ankara: AÜHF Yayınları, 463-471.
- Yaltı, B. (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Yaltı, B. (2013). "İbadethane Bağışlarının Vergi Matrahından İndirimi: Vergide Eşitsizlik Örneği." *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 19(2), 429-452.
- Yeniçeri, H. (2014). "Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti." *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 77-85.
- Yereli, A. B., Ata, A. Y. (2011). "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açısından Değerlendirilmesi." *Maliye Dergisi*, 161, 21-32.
- Yıldız, S, Bostan, M . (2017). Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Vergi Yargısının Gelişimi." *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10 (1), 107-126.
- Yılmaz, N. (2013). "Weimar Dönemi ve Öncesinde Meydana Gelen Siyasi Çekişmeler ve Ekonomik Krizlerin Alman Sosyal Demokrat Partisi Bağlamında Bir Değerlendirmesi." *Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(1).

Yılmaz, Z. (2014). “Olumlu Edim Gerektiren Sosyal Hakların Sınırı: Karşılaştırmalı Hukuk Perspektifinden 1961 ve 1982 Anayasaları Dönemi Uygulamaları.” *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 72(1), 695-728.

Yüce, M. (2001). “Türkiye’de Gelir Dağılımındaki Adaletsizliğin İzlenen Vergi ve Harcama Politikaları İle Bağlantısı.” *İşgüç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, 3(2)., İnternet: <http://www.isguc.org/?p=article&id=73&cilt=3&sayi=2&yil=2001>, Son Erişim Tarihi: 11.04.2020.





ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Soyadı, adı : DİLER, FATİH
Uyruğu : T.C
Doğum tarihi ve yeri : 30.06.2009
e-mail : fatihdiler@orgun.gov.tr



Eğitim

Derece	Eğitim Birimi	Mezuniyet tarihi
Lisans	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi	30.06.2014
Lise	İstanbul Fatih Gelenbevi Anadolu Lisesi	30.06.2009

İş Deneyimi

Yıl	Yer	Görev
2015-2016	Ankara	İdari Yargı Hakim Adaylığı
2016-2018	Konya	Vergi Mahkemesi Üyeliği
2018-2019	İstanbul	Vergi Mahkemesi Üyeliği
2019-halen	Ankara	Adalet Bakanlığı Tetkik Hakimi

Yabancı Dil

İngilizce- IELTS Academic 2019 Overall: 7.5

Arapça-Tömer Uluslararası Dil Portfolyösü Diploma B2 düzeyi





le.ahbv.edu.tr