

**T.C.  
BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI**

**Yüksek Lisans Tezi**

**ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI IŞIĞINDA  
ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ**

**Hazırlayan  
Caner Koyuncu**

**Tez Danışmanı  
Doç. Dr. Onur Eroğlu**

**Zonguldak 2016**

**T.C.  
BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI**

**Yüksek Lisans Tezi**

**ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI IŞIĞINDA  
ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ**

**Caner Koyuncu**

**Zonguldak 2016**

T.C.  
BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün Maliye Anabilim Dalında 145282107001 numaralı öğrencisi **Caner KOYUNCU**'nun hazırladığı “**Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri**” konulu Yüksek Lisans Tezi ile ilgili Tez Savunma Sınavı, Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 09/06/2016 Perşembe günü saat 14:00’de yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezinin onayma ~~ÖYBİRLİĞİYLE~~ karar verilmiştir.

Başkan \_\_\_\_\_

Prof. Dr. Mustafa SAKAL

Üye \_\_\_\_\_

Doç. Dr. Onur EROĞLU (Tez Danışmanı)

Üye \_\_\_\_\_

Yrd. Doç. Dr. Mehmet CURAL

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

14/06/2016

  
Prof. Dr. Yasemin KOSE  
Enstitü Müdürü

## ÖZET

Kurum : BEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı  
Tez Başlığı : Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri  
Tez Yazarı : Caner Koyuncu  
Tez Danışmanı : Doç. Dr. Onur Eroğlu  
Tez Türü, Yılı : Yüksek Lisans Tezi, 2016  
Sayfa Adedi : 199

Vergi, toplumsal hayatı yakından ilgilendiren en önemli unsurlardan birisidir. Toplumla hizmet eden devlet, bu hizmetler sonucu yapmış olduğu harcamaları vergiler ile finanse etmektedir. Bu noktada devletin topluma başvurmasının ardındaki dayanak ise, egemenlik gücünden kaynaklanan vergilendirme yetkisidir. Vergilendirme yetkisinin kullanımı, vergiler kişi ve toplumu yakından ilgilendirdiğinden dolayı belirli ilke ve şartlar dahilinde olmaktadır.

Anayasal vergilendirme ilkeleri, vergilendirme yetkisinin kullanımı konusunda yasama organının sınırlarını çizen genel bir çerçeveyi ifade etmektedir. İlkeler ile kanun koyucu, kişiler üzerinde bir mali külfet oluştururken bu ilkeleri dikkate almak zorunluluğundadır. İlkelerin varlığı topluma hem mali ve hem de hukuki bir güvenlik oluşturmakta iken, aynı zamanda kanun koyucu da sınırlandırılmaktadır. Bir vergi kanununda Anayasal vergilendirme ilkelerinin ihlali söz konusu olduğunda ise, denetim mekanizması olarak Anayasa Mahkemesi devreye girmektedir.

Çalışmada öncelikle Anayasal bir ödev olarak vergi ve vergilendirme yetkisi kavramlarına yer verilmiş ve bu kavramların günümüz Türkiye ve karşılaştırmalı anayasa hukukundaki görünümü ortaya konulmuştur. Ardından, araştırmanın asıl konusunu oluşturan vergilendirme ilkeleri hukuki ve teorik temelleriyle açıklanmış; 2'nci bölümde bu ilkelerin geçmişten günümüze kadar olan tarihi gelişim süreci değerlendirilmiştir. 3'üncü bölümde ise

Türk Vergi Hukuku'na hakim olan Anayasal vergilendirme ilkeleri, Anayasa Mahkemesi'nin kararları dikkate alınarak değerlendirilmiş ve ilkelere dair temel unsurlar ortaya konulmuş; ardından ilkelerin denetimini gerçekleştiren Mahkeme'nin kavramlar üzerinde ortaya çıkan sorunlara ilişkin görüş ve önerileri açıklanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Vergilendirme Yetkisi, Anayasal Vergilendirme İlkeleri, Türk Vergi Hukuku, Anayasa Mahkemesi Kararları.



## ABSTRACT

Institution : BEÜ Institute of Social Sciences, Department of Public Finance  
Title : The Principles of Constitutional Taxation in The Light of Constitutional Court Decisions  
Author : Caner Koyuncu  
Adviser : Asst. Prof. Dr. Onur Eroğlu  
Type of Thesis, Year : MSc. Thesis, 2016  
Total Number of Pages : 199

Tax is one of the foremost element that interests social life particularly. The state which serves to society, finances expenditures which in consequence of services by taxes. At this point, a ground behind applying to society by state is taxation power which originated from sovereignty power. Utilization of taxation power is under certain principle and stipulations due to taxes interest particularly person and society.

The principles of constitutional taxation explains general framework about draw the line at legislative branch's utilization of taxation power. With the principles, legislator must take into consideration these principles while creating fiscal burden on people. While presence of principles is creating both fiscal and juristical security to society, legislator is restricted at the same time. In case transgressing to the principles of constitutional taxation by some tax law, constitutional court becomes a part of an activity as inspection mechanism.

In the study, concepts of the tax as constitutional obligation and taxation power are included and view of the concepts on comparative constitutional law are revealed primarily. On the back of, the principles of taxation which generates the primary concern of study are disclosed with juristical and theoretical fundamentals of principles; the historical development process of principles of taxation from past to present is investigated. In the third chapter, the principles of consitutional taxation which rules over Turkish Tax Law are

investigated in the face of constitutional court decisions and primary elements of the principles are revealed; on the back of, opinion and suggestions about the problems on the principles of the court which makes an audit on principle are explained.

**Keywords:** Tax, Taxation Power, The Principles of Constitutional Taxation, Turkish Tax Law, Constitutional Court Decisions.



## ÖNSÖZ

Anayasal vergilendirme ilkeleri teoride ve uygulamada en çok karşılaşılan konulardan biri olmakla birlikte, bir bakıma Vergi Hukuku'nun da temellerini oluşturmaktadır. Bir vergi kanununun hazırlık aşamasından yürürlükten kalkmasına kadar geçen süreç içerisindeki her adımda etkisini gösteren ilkeler bu bağlamda büyük önem taşımaktadır. Vergi kanunlarının Anayasal ilkelere uygunluğu çağdaş ve demokratik hukuk devletinin bir gereği olmakla birlikte, ilkelerin olası ihlalinde ise Anayasa Mahkemesi denetim görevini gerçekleştirmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin yapmış olduğu bu denetim ve vermiş olduğu nihai kararlar, yürürlükteki kanun ve uygulamalara yön verebilmektedir. Yapılan denetim ve verilen nihai kararların asıl işlevi, toplumun mali ve hukuki güvenliğini çok yakından ilgilendiren verginin ve vergilendirme yetkisinin belirli Anayasal ilkeler sınırları içerisinde kullanılmasına yöneliktir.

Anayasa Mahkemesi Kararları ayrıntılı bir şekilde incelendiğinde, aslında Mahkeme üyelerinin verginin teorik ve kavramsal alanlarında kimi zaman fikir birliğine varamadıkları görülmektedir. Bunun altında yatan sebep ise genellikle ya vergilendirme yetkisinin yasama ve yürütme organları arasındaki bölüşümünde, ya da ayrıntılı vergi kanunları hazırlanırken Anayasal vergilendirme ilkelerinin göz ardı edilmesi sonucu ortaya çıkan sorunlardan oluşmaktadır. Dolayısıyla ortaya farklı düşünceleri yansıtan gerekçeler çıkmakta, hem kararlar ve hem de bu gerekçeler vergilendirme ilkelerinin araştırılmasına farklı bir ışık tutmaktadır. Araştırmanın amacı da bu bağlamda, Anayasa Mahkemesi'nin Anayasal vergilendirme ilkeleri üzerindeki görüşlerini ayrıntılı olarak değerlendirmeye yöneliktir.

Başta Prof. Dr. Mehmet Tosuner ve Yrd. Doç. Dr. Ahmet Utkuseven olmak üzere, araştırmaya başlamadan önce hep ilham aldığım ve yoluma ışık tutan, 2009-2014 yılları arasında lisans eğitimimi tamamladığım Dokuz Eylül Üniversitesi Maliye Bölümü ve 2014-2016 yılları arasında yüksek lisans eğitimimi tamamladığım



Bülent Ecevit Üniversitesi Maliye Bölümü'nün kıymetli Hocalarına bana kattıkları tüm değerler adına teşekkür ederim.

Her öğrenci bir "*yelkenli*" gibidir; tek ihtiyaç ise "*rüzgar*"dır. Tez danışmanlığımı üstlenerek yönümü bulmamda rüzgarını esirgemeyen değerli Hocam Doç. Dr. Onur Eroğlu'ya ne kadar teşekkür etsem, yetersiz kalacaktır.

Sonsuz desteklerini her zaman arkamda hissettiğim ve hiç şüphesiz yetişmemdeki en büyük pay sahipleri, annem Birsen Koyuncu ve babam Ali Koyuncu'ya üzerimde olan haklarını asla ödeyemeyecek olmam izahtan varestedir. Atmaya çalıştığım her adım, onlara layık olma amacı gütmektedir.

Ortaya çıkan çalışmanın okuyuculara faydalı olmasını temenni ederim.

Caner KOYUNCU

28.04.2016 / Zonguldak

## İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	v
ÖNSÖZ.....	vii
İÇİNDEKİLER .....	ix
TABLolar LİSTESİ.....	xv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xvi
GİRİŞ .....	1
<b>I. VERGİ HUKUKU'NDA ANAYASAL BOYUT: ÖDEV, YETKİ VE İLKELER .....</b>	<b>4</b>
1.1. VERGİ HUKUKU VE ANAYASA HUKUKU ARASINDAKİ İLİŞKİ .....	4
1.2. ANAYASAL BİR ÖDEV OLARAK "VERGİ".....	5
1.3. ANAYASA VE VERGİ HUKUKU'NUN KESİŞİMİ: VERGİLENDİRME YETKİSİ.....	8
1.3.1. Türkiye'de Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Bölüşümü .....	9
1.3.2. Karşılaştırmalı Anayasa Hukuku'nda Anayasal Bir Ödev Olarak Vergi ve Vergilendirme Yetkisi .....	10
1.3.2.1. Türk Devletleri .....	11
1.3.2.1.1. Azerbaycan.....	11
1.3.2.1.2. Türkmenistan.....	12
1.3.2.1.3. Kırgızistan .....	12
1.3.2.1.4. Özbekistan.....	13
1.3.2.1.5. Tacikistan .....	14
1.3.2.1.6. Kazakistan .....	14

1.3.2.2. Dünya Ülkeleri ve Diğerleri.....	14
1.3.2.2.1. Amerika Birleşik Devletleri .....	15
1.3.2.2.2. Almanya .....	16
1.3.2.2.3. Belçika.....	17
1.3.2.2.4. Fransa .....	18
1.3.2.2.5. İtalya.....	19
1.3.2.2.6. İspanya .....	19
1.3.2.2.7. Diğer Ülkelerde Genel Görünüm .....	20
1.3.3. Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması.....	25
1.3.3.1. Anayasal Sınırlandırma .....	26
1.3.3.2. Vergilendirme İşlemlerinde Organik Ölçütün Kurumsal Bir Dayanağı Olarak Anayasa Yargısı .....	30
1.4. HUKUKİ VE TEORİK YÖNLERİYLE VERGİLENDİRME İLKELERİ.....	33
1.4.1. Vergilendirme İlkelerinin Hukuki Boyutu .....	34
1.4.2. Vergilendirme İlkelerinin Teorik Boyutu .....	36
1.4.2.1. Francesco Guicciardini (1483-1540).....	36
1.4.2.2. Hugo Grotius (1583-1645).....	37
1.4.2.3. Thomas Hobbes (1588-1679).....	38
1.4.2.4. Samuel von Pufendorf (1632-1694).....	39
1.4.2.5. David Hume (1711-1776) .....	40
1.4.2.6. Jean-Jacques Rousseau (1712-1778) .....	41
1.4.2.7. Adam Smith (1723-1790) .....	42
1.4.2.8. David Ricardo (1772-1823) .....	44
1.4.2.9. Adolph Wagner (1835-1917) .....	45

1.4.2.10. Fritz Neumark (1900-1991) .....	46
<b>II. DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE ANAYASAL GELİŞMELER KAPSAMINDA VERGİLENDİRME İLKELERİ .....</b>	<b>47</b>
2.1. BATI DEMOKRASİLERİNDE ANAYASAL GELİŞMELER VE VERGİSEL HÜKÜMLER .....	48
2.1.1. İngiltere .....	48
2.1.1.1. Büyük Özgürlük Fermanı / Magna Carta Libertatum .....	49
2.1.1.2. Haklar Dilekçesi / The Petition of Rights .....	51
2.1.1.3. Haklar Beyannamesi / The Bill of Rights .....	53
2.1.2. Amerika.....	54
2.1.3. Fransa .....	56
2.2. TÜRK ANAYASAL GELİŞMELERİ VE YER ALAN VERGİSEL HÜKÜMLER .....	57
2.2.1. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi .....	58
2.2.1.1. Sened-i İttifak.....	59
2.2.1.1.1. Sened-i İttifak'ın Yazılış Gerekçesi ve Amaçları .....	60
2.2.1.1.2. Sened-i İttifak'ta Yer Alan Vergisel Hükümler ve Değerlendirilmesi .....	61
2.2.1.2. Tanzimat Fermanı / Gülhane Hatt-ı Hümayunu.....	62
2.2.1.2.1. Tanzimat Fermanı'nın Yazılış Gerekçesi ve Amaçları .....	63
2.2.1.2.2. Tanzimat Fermanı'nda Yer Alan Vergisel Hükümler ve Değerlendirilmesi .....	64
2.2.1.3. Islahat Fermanı.....	65
2.2.1.3.1. Islahat Fermanı'nın Yazılış Gerekçesi ve Amaçları .....	65
2.2.1.3.2. Islahat Fermanı'nda Yer Alan Vergisel Hükümler ve Değerlendirilmesi .....	66

2.2.1.4. 1876 Anayasası / Kanun-i Esasi.....	66
2.2.1.4.1. Kanun-i Esasi ile Getirilen Temel Hak ve Özgürlükler.....	68
2.2.1.4.2. Kanun-i Esasi'de Yer Alan Vergisel Hükümler ve Değerlendirilmesi.....	69
2.2.2. Milli Mücadele ve Türkiye Cumhuriyeti Dönemi .....	70
2.2.2.1. 1921 Anayasası .....	70
2.2.2.2. 1924 Anayasası .....	72
2.2.2.2.1. 1924 Anayasası'nda Yer Alan Temel Hak ve Özgürlükler .....	73
2.2.2.2.2. 1924 Anayasası'nda Yer Alan Vergisel Hükümler ve Değerlendirilmesi.....	74
2.2.2.3. 1961 Anayasası .....	75
2.2.2.3.1. 1961 Anayasası'nda Yer Alan Temel Hak ve Özgürlükler .....	77
2.2.2.3.2. 1961 Anayasası'nda Yer Alan Vergisel Hükümler ve Değerlendirilmesi.....	78
2.2.2.4. 1982 Anayasası .....	79
2.2.2.4.1. 1982 Anayasası'nda Yer Alan Temel Hak ve Özgürlükler .....	81
2.2.2.4.2. 1982 Anayasası'nda Yer Alan Vergisel Hükümler ve Değerlendirilmesi.....	82
<b>III. ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI IŞIĞINDA TÜRK VERGİ HUKUKUNA HAKİM OLAN VERGİLENDİRME İLKELERİ.....</b>	<b>84</b>
3.1. GENELLİK VE EŞİTLİK İLKESİ .....	85
3.1.1. Genellik ve Eşitlik İlkesinin İhlali .....	88
3.1.1.1. Vergi Muafiyet ve İstisnaları .....	88
3.1.1.2. Serbest Ticaret Bölgeleri.....	90
3.1.1.3. Vergi Tekniğine İlişkin İstisnalar.....	92

3.1.1.4. Vergi İdaresinin Denetim İşlevindeki Kusur .....	93
3.1.2. Verginin Genelliği ve Eşitliği İlkesini İhlal Eden Düzenlemeler .....	94
3.2. VERGİNİN KAMU GİDERLERİNİN KARŞILIĞI OLMASI İLKESİ .....	99
3.2.1. Hangi Kamu Giderinin Karşılanaacağı Sorunu .....	101
3.2.2. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesine Uygun Bulunan ve İhlal Oluşturan Düzenlemeler .....	103
3.3. MALİ GÜCE GÖRE VERGİLENDİRME İLKESİ (VERGİ ADALETİ).....	106
3.3.1. "Mali Güç" Kavramı.....	108
3.3.2. Mali Gücün Belirlenmesinde Esas Alınan Göstergeler .....	109
3.3.2.1. Gelir .....	110
3.3.2.2. Servet .....	111
3.3.2.3. Harcama (Tüketim) .....	113
3.3.3. Mali Güce Göre Vergilendirmede Kullanılan Yöntemler.....	114
3.3.3.1. Artan Oranlı (Müterakki) Vergiler .....	115
3.3.3.2. Ayırma Kuramı .....	117
3.3.3.4. Asgari Geçim İndirimi .....	118
3.3.4. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesinin İhlaline Yol Açan Düzenlemeler .....	120
3.4. KANUNİLİK İLKESİ .....	124
3.4.1. Kanunilik İlkesi Uyarınca Bir Vergi Kanununda Olması Gerekenler ...	126
3.4.1.1. Vergiyi Kurucu Temel Unsurlar .....	127
3.4.1.2. Vergisel Ödev ve Usul İlişkilerini Düzenleyen Unsurlar .....	129
3.4.2. Kanunilik İlkesinin Getirdiği Kısıtlamalar.....	131
3.4.2.1. Geçmişe Yürümeme Yasağı (Makable Adem-i Şumulü) .....	131

3.4.2.2. Kıyas Yasağı .....	133
3.4.2.3. Mükelleflerin Özel Sözleşmelerinin Geçersizliği .....	134
3.4.3. Kanunilik İlkesinin İstisnaları .....	135
3.4.3.1. Bakanlar Kuruluna Verilen Düzenleme Yetkisi .....	136
3.4.3.1.1. Olağan Dönem Yetkileri .....	136
3.4.3.1.2. Olağanüstü Dönem Yetkileri .....	137
3.4.3.1.3. Dış Ticarete Yönelik Yetkiler .....	138
3.4.3.2. Maliye Bakanlığı ve İdarelerin Takdir Yetkisi .....	139
3.4.3.2.1. Maliye Bakanlığı'na Kanunla Tanınan Takdir Yetkisi .....	139
3.4.3.2.2. Vergi İdarelerinin Takdir Yetkisi: Uzlaşma Kurumları .....	140
3.4.3.2.3. Mahalli İdarelerin Takdir Yetkisi .....	141
3.4.3.3. Uluslararası Anlaşmalar .....	141
3.4.4. Kanunilik İlkesinin İhlaline Yol Açan Düzenlemeler .....	142
3.5. VERGİ HUKUKUNA HAKİM OLAN DİĞER ANAYASAL İLKELER .....	150
3.5.1. Hukuk Devleti İlkesi .....	150
3.5.1.1. Hukuk Devleti Anlayışı .....	152
3.5.1.2. Hukuk Devleti İlkesinin Gereksinimleri .....	153
3.5.2. Sosyal Devlet İlkesi .....	154
3.5.3. Ölçülülük İlkesi .....	157
<b>SONUÇ</b> .....	<b>162</b>
<b>KAYNAKÇA</b> .....	<b>169</b>

## TABLÖLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1.1: Vergilendirme Yetkisinin Kullanım Şekilleri .....	10
Tablo 1.2: Bazı Ülkelerde Vergilendirme Yetkisi ve İlkelerinin Genel Görünümü.....	24





## KISALTMALAR LİSTESİ

A.A.T.U.H.K.	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AnyM.	: Anayasa Mahkemesi
Art.	: Article (Madde)
B.G.K.	: Belediye Gelirleri Kanunu
B.K.	: Borçlar Kanunu
bkz.	: Bakınız
B.S.M.V.	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
D.P.T.	: Devlet Planlama Teşkilatı
D.V.	: Damga Vergisi
E.	: Esas
E.V.	: Emlak Vergisi
E.V.K.	: Emlak Vergisi Kanunu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
G.T.İ.P.	: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
G.V.	: Gelir Vergisi
G.V.K.	: Gelir Vergisi Kanunu
IMF	: International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
K.	: Karar
K.D.V.	: Katma Değer Vergisi
K.D.V.K.	: Katma Değer Vergisi Kanunu
K.M.Y.K.K.	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
K.P.A.Ö.D.K.	: Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun
K.V.K.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
M.T.V.	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
Ö.İ.V.	: Özel İletişim Vergisi
Ö.T.V.	: Özel Tüketim Vergisi
R.G.	: Resmi Gazete
S.B.K.	: Serbest Bölgeler Kanunu
Ş.O.V.	: Şans Oyunları Vergisi
T.B.M.M.	: Türkiye Büyük Millet Meclis
T.C.K.	: Türk Ceza Kanunu

vd. : Ve diğerleri  
V.İ.V. : Veraset ve İntikal Vergisi  
V.İ.V.K. : Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu  
V.U.K. : Vergi Usul Kanunu



## GİRİŞ

İnsanlar aileleri, aileler toplumu ve toplum da devleti oluşturmaktadır. Bu oluşumun büyüklüğü arttıkça, ortaya çıkan ihtiyaçların önem ve miktarı da paralel olarak artış göstermekte ve aynı zamanda bireysel ya da toplumsal olarak tedarik edilemeyecek duruma gelmektedir. İşte bu noktada, ortaya çıkan ihtiyaçları karşılayacak olan mekanizma, "devlet" olmaktadır.

Devlet, yerine getirmekle sorumlu olduğu ihtiyaçların finansman yöntemi olarak vergileri kullanabilmektedir. "Demokratik" bir devlette vergilerin bir finansman yöntemi olarak kabul edilmesi ve vergilendirme için gereken sürecin işletilebilmesi için ise, bir ödev olarak "vergi" ve egemenlik gücünden doğan "vergilendirme yetkisi"nin öncelikli olarak Anayasal boyutta kabul edilmesi gerekmektedir. Fakat bu aşamadan sonra ortaya çıkan sorun, "vergi" ve "vergilendirme yetkisi"nin hangi sınırlar dahilinde kullanılabileceği ile sınırların dışına çıkıldığında denetim mekanizmasının nasıl işleyeceğine yönelik olmaktadır. İşte bu noktada belirtilen "kullanım sınırları" Anayasal vergilendirme ilkelerini; "denetim mekanizması" da Anayasa Mahkemesi'ni temsil etmektedir.

Anayasal vergilendirme ilkeleri, bir ülke içerisinde uygulanmakta veya uygulanacak olan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunlarının hazırlık aşamasından yürürlükten kaldırılma aşamalarına kadar geçen süreç içerisinde dikkate alınması gereken Anayasal sınırları ifade etmektedir. Bu sınırların çizilmesi ile hem vatandaşlara ve topluma mali ve hukuki güvenlik sağlanmakta, hem de devletin elinde bulundurduğu vergilendirme yetkisinin keyfi kullanımın önüne geçilmektedir. İlkelerin varlığı ile aynı zamanda geleceğe yönelik bir teminat da sağlanmış olmaktadır.

Türkiye'de Anayasal bir ödev olarak "vergi" ve "vergilendirme ilkeleri" ile devletin egemenlik gücünden doğan "vergilendirme yetkisinin" Anayasal dayanağı, Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesidir. İlgili madde ile

verginin vatandaşlar tarafından yerine getirilmesi gereken bir ödev olduğu belirtilmiş ve vergilendirme yetkisi ele alınmış; bununla birlikte yetkinin kullanımında riayet edilmesi gereken sınırlar çizilmiştir. Maddeye göre Türk Vergi Hukuku'na hakim olan Anayasal vergilendirme ilkeleri "*Genellik ve Eşitlik*", "*Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması*", "*Mali Güce Göre Vergilendirme (Vergi Adaleti)*" ve "*Kanunilik*" olmak üzere 4 başlık etrafında şekillenmektedir. Fakat belirtilen ilkelerin dışında genel olarak Türk Hukuk Sistemi'ne hakim olan "*Hukuk Devleti*", "*Sosyal Devlet*", "*Hukuki Güvenlik*" ve "*Ölçülülük*" gibi temel ilkeler de vergilendirme sürecinde etkisini göstermektedir. Dolayısıyla, belirli bir zaman diliminde yürürlükte olan bir vergi kanununun, belirtilen ilkelerin lafzına ve ruhuna uygun olması gerekmektedir.

Vergi kanunlarının Anayasa'ya ve özellikle Anayasal vergilendirme ilkelerine uygunluğunun yargısal denetimi, Anayasa Mahkemesi tarafından yerine getirilmektedir. Anayasa Mahkemesi'ne yapılan itirazlar sonucunda ilgili hükümler öncelikli olarak Anayasa'nın 73'üncü maddesi kapsamında değerlendirmeye alınmaktadır. Bu bağlamda uygulamaların ilkeler ile bağdaşır nitelikte olması gerekmekte ve aksi hallerde yeniden düzenleme koşuluyla yasama organına iade ya da ilgili hükümlerin iptaline yönelik kararlar ortaya çıkabilmektedir. Araştırmanın asıl konusu da bu noktada, Anayasa Mahkemesi'nin yapmış olduğu bu incelemelerde mevcut düzenlemelere ne şekilde yaklaştığı, ilkelerin ihlal edildiği düzenlemelere benzer uygulamaların Türk Vergi Sistemi içerisinde var olup olmadığının araştırılması ve Mahkeme'nin ilkeler üzerindeki tartışmalarının ortaya konulmasına yöneliktir. Bir vergi kanunu üzerinde yapılan inceleme sonucunda ortaya çıkan "*oyçokluğu ile iptal*" gibi kararlar neticesinde üyeler tarafından farklı gerekçelerin öne sürülmesi, ilkelere teorik ve hukuki yönden farklı perspektifler ile bakılması yolunu açmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde öncelikli olarak Vergi Hukuku ve Anayasa Hukuku'nun ortak noktasını oluşturan vergi ve vergilendirme yetkisi kavramları incelenmiştir. Türkiye'de vergilendirme yetkisinin kullanımı konusuna değinildikten sonra, farklı uygulamalara da örnek teşkil etmesi amacıyla karşılaştırmalı Anayasa

Hukuku kapsamında vergi ve vergilendirme yetkisi değerlendirmeye alınmıştır. Genel bilgilerden sonra çalışmanın asıl konusunu oluşturan vergilendirme ilkelerinin günümüzdeki hukuki erevesi belirtilmiş ve ilkelerin ortaya çıkmasında katkıları bulunan düşünürlerin teorileri değerlendirilmiştir.

Çalışmanın 2'nci bölümü, vergilendirme ilkelerinin gelişimindeki kronolojik süreci ortaya koymayı amaçlamıştır. Bu bağlamda insanlık tarihine bakıldığında ilkelerin ilk defa gündeme geldiği olaylar araştırılmış; ardından, Osmanlı İmparatorluğu ve Türkiye Cumhuriyeti'nde uygulanan Anayasalar gerek temel hak ve özgürlükler ve gerekse vergisel hükümler bakımından değerlendirilmiştir. Çalışmanın bu bölümünde tarihi sürece dönülmesinin arkasında yatan gerekçe, geçmişteki uygulamaların günümüz uygulamalarına esas teşkil etmesinden dolaydır.

Çalışmanın 3'üncü ve son bölümü, günümüz Türk Vergi Hukuku uygulamalarına hakim olan, gerek Anayasa'nın 73'üncü maddesindeki temel ilkeler ve gerekse diğer Anayasal ilkelerin ayrıntılı olarak incelenmesinden oluşmaktadır. Bu bağlamda ilkelerin ne anlam ifade ettikleri, varlık koşulları için gerekli olan unsurlar ve vergi mevzuatında ilkeleri ihlal eden düzenlemeler gibi hususlar ayrıntılı olarak incelenmiş, yapılan incelemeler kapsamında Anayasa Mahkemesi'nin kararları ve bu kararlarda yer alan tartışmalardan büyük lde faydalanılmıştır. Çalışmanın amacı, Anayasa Mahkemesi'nin mevcut ilkelere ne şekilde yaklaştığını, ilkeler ve düzenlemeler üzerinde teorik ve hukuki yönden fikir birliğine ulaşıp ulaşamadığını ve Mahkeme tarafından ilkelere ihlal oluşturduğu kararı verilen uygulamalara benzer nitelikteki düzenlemelerin halen vergi mevzuatında uygulanmakta olup olmadığının ortaya konulmasına yöneliktir.

Araştırma, Anayasa Mahkemesi'nin günümüze kadar vermiş olduğu kararların tarafımdan değerlendirilmesi, getirilen eleştiri ve öneriler ile son bulmaktadır.

# I. VERGİ HUKUKU'NDA ANAYASAL BOYUT: ÖDEV, YETKİ VE İLKELER

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ile bu ekonomik değerlere ilişkin düzenlemelerin incelendiği Vergi Hukuku'nun temelleri, Anayasa'da yer almaktadır. Bunun arkasındaki sebep ise, Anayasa'da genel hatlarıyla yer verilmeyen bir konunun kanunlarda düzenlenerek uygulanması gibi bir durumun söz konusu olamamasından dolayıdır. Bu bağlamda Anayasa'da vatandaşların bir ödevi olarak "vergi", devletin yeni bir vergi uygulamaya yönelik "vergilendirme yetkisi" ve uygulanacak verginin genel sınırlarının çizildiği "vergilendirme ilkeleri"nin belirtilmesi, Vergi Hukuku'nun Anayasal boyutunu oluşturmaktadır.

## 1.1. Vergi Hukuku ve Anayasa Hukuku Arasındaki İlişki

Hukuk kendi içerisinde her biri diğeriyle etkileşim halinde olan "anayasa hukuku, idare hukuku, ceza hukuku, mali hukuk, yargılama hukuku, devletler genel hukuku, icra ve iflas hukuku" gibi hukuk dallarını içeren *kamu hukuku* ve "medeni hukuk, borçlar hukuku, ticaret hukuku" gibi diğer dalları içeren *özel hukuk* olarak ikiye ayrılmaktadır<sup>1</sup>. Vergi hukuku ise, kamu hukukunun bir alt dalı olan "mali hukuk" içerisinde yer almaktadır. Bir kavram olarak mali hukuk en genel tanımıyla kamusal harcamaların yapılabilmesi amacıyla kamu gelirlerinin toplanması ve sonucunda en uygun olan kamusal hizmetin topluma sunulması sürecinin belirli bir zaman ve mekan içerisinde devamlılığını düzenleyen normlar bütünüdür (Tosuner ve Arıkan, 2014a;1). Mali hukukun bir alt dalı olan vergi hukuku ise, vergi ve vergi sonucunda ortaya çıkabilecek ilgili işlemler dolayısıyla mükellef ve devlet arasındaki ilişkileri, tarafların hak ve sorumluluklarını incelemekte (Akdoğan, 2014:4); konusunu ise vergilere ilişkin hukuki kurallar bütünü ve bu kuralların uygulanması ile uygulamada doğabilecek olası uyuşmazlıklar ve çözümleri oluşturmaktadır (Karakoç, 2014a:71).

---

<sup>1</sup> Öğretide genel kabul görmüş ayırım belirtildiği şekilde olmakla birlikte, anayasa hukukunun kamu hukuku ya da özel hukuk içerisinde konumlandırılmayacağı ve "*ulusal hukuk/ulus-üstü hukuk*" arasında üstün bir hukuk dalı olduğuna dair görüşler de bulunmaktadır (Bkz. Kaboğlu, 2006:43).

Mali hukuk ve vergi hukuku arasındaki farklılık, mali hukukun konusunu yürürlükte olan tüm mali kanunların oluşturması, vergi hukukunun konusunu ise kamusal gelirlerin sadece karşılıksız ve zorla tahsil edilen bölümünün oluşturmasından dolayı ortaya çıkmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2014b:4-5). Vergi hukuku bu bağlamda, devletin temel hak ve özgürlüklere müdahalesini düzenleyen bir hukuk dalıdır (Çağan, 1980:137). Dar anlamda vergi hukuku bünyesinde sadece vergiyi barındırmakta; geniş anlamda vergi hukuku ise vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri de kapsamaktadır. Fakat vergi dışındaki diğer mali yükümlülüklerin de tıpkı vergi gibi devletin egemenlik gücüne dayanılarak alındığı göz önüne alındığında, vergi hukukuna geniş perspektiften bakmak daha uygun olacaktır (Mutluer ve Dayanç, 2014:14).

Anayasa hukuku, "*yasama, yürütme ve yargı gibi devletin temel organlarının kuruluşunu, işleyişini ve bu organlar arasındaki karşılıklı ilişkileri ve devlet karşısında vatandaşların temel hak ve hürriyetlerini düzenleyen hukuk kurallarını inceleyen bir hukuk bilimi*" olarak tanımlanmaktadır (Gözler, 2013a:8). Tanımdan da anlaşılacağı üzere anayasa hukukunun konusunu devlet oluşturmaktadır. Anayasada belirtilen temel ilkeler diğer hukuk dallarını da etkilemekte, bunun sonucunda her hukuk dalı birtakım anayasal ilkeler üzerine kurulmaktadır (Gözler, 2013a:9). Vergi hukuku ve Anayasa hukuku arasındaki ilişki de burada ortaya çıkmakta, devletin vergilendirme yetkisi ve birtakım vergilendirme ilkeleri temel olarak Anayasa'da yer almaktadır. Bireylerin temel hak ve özgürlüklerini önemli ölçüde ilgilendiren vergilere dair temel ilkelerin normlar hiyerarşisinde en üst sırada bulunan anayasalarda yer alması tesadüf olmamakla birlikte, zorunlu bir nitelik taşımaktadır (Şenyüz vd., 2015:5). Vergilerin böylesine önemli bir pozisyonda olması dolayısıyla yürürlükte bulunan 1982 Anayasası maddelerinin yaklaşık üçte birinin doğrudan veya dolaylı olarak vergi hukuku dalıyla bağlantısının bulunduğu görülmektedir (Karakoç, 2014a:76).

## **1.2. Anayasal Bir Ödev Olarak "Vergi"**

Vergi, tarihin en eski dönemlerinden itibaren var olan bir olgudur (Öncel vd., 2015:6) ve devletin yerine getirmekle sorumlu olduğu görevlerin finansman kaynağı

olarak vergilere başvurması, geçmişten günümüze sürekli değişim gösteren devlet sistemlerinin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Tarihi sürece bakıldığında devlet iktidarını elinde bulunduran kişiler, toplumlarının ihtiyaçlarının karşılanması kapsamında özel mülk, teşebbüs, gümrük gelirleri ve savaşlar sonrası karşı taraftan alınan haraçları kullanmış; fakat bu gelirlerin bir noktadan sonra yetersiz kalması nedeniyle toplumun da bu ihtiyaçların finansmanına katkıda bulunması ihtiyacı belirmiştir. Devam eden süreç içerisinde vergilere giderek daha fazla başvurulması ve dolayısıyla kamu gelirleri içerisinde en büyük payın vergilere ait olması, devletin temel gelir kaynağı olarak vergilerin kabul edilmesine ve "*vergi devleti*"nin<sup>2</sup> ortaya çıkmasına yol açmıştır (Karakoç, 2014a:68).

Günümüz devletlerine bakıldığında toplumlar açısından gerçekleştirilmek istenen temel ilkelere birini, refah seviyesinin yükseltilmesi ve çağdaş bir düzen tesisi gibi sosyal amaçlar oluşturmakta ve devlet yönetiminde bulunanlar bu doğrultuda faaliyetlerini sürdürmektedirler (Mutluer ve Dayanç, 2014:13). Bir devletin "çağdaş" olarak kabul edilebilmesi için asgari şartların ülke içerisinde yaşayan bireylerin yüksek yaşam standartlarına sahip olması, kişisel olarak her bir birey ve toplumla ilgili tüm gereksinimlerin sağlanması ve bunların sürekliliğinin korunması olduğu ifade edilmektedir. Bu şartların yerine getirilmesi kapsamında ise görev, devlet ve devlet eliyle çeşitli kurum ve kuruluşlara düşmektedir (Akdoğan, 2014:3). Bir diğer yandan burada bireylerin de toplumsal düzen kuralları çerçevesinde ödev ve yükümlülükleri ortaya çıkmaktadır (Kızılot vd., 2006:23). Üstlenilen görevler ve karşılanan ihtiyaçlar için gerekli olan finansman kaynağı büyük ölçüde vergilerden oluşurken, vergiler de toplumun tüm kesimlerini ilgilendiren ve sosyoekonomik yaşantının önemli bir unsuru haline gelmekte, vatandaşlar için yerine getirilmesi gereken bir ödev niteliği taşımaktadır (Akdoğan, 2014:3).

Devletin vatandaşlara yüklediği önemli bir ödev olan vergiler ile kişilerin mülkiyet haklarına müdahale edilmektedir. Kişilerin sahip oldukları maddi değerlerin

---

<sup>2</sup> Vergi devleti kavramı ilk defa, Osmanlı İmparatorluğu ve Avusturya İmparatorluğu askeri güçleri arasındaki farklılıkların ortaya konulduğu ve J.A. Schumpeter tarafından kaleme alınan bir yazıda (Schumpeter, 1954:3-38) kullanılmıştır (Karakoç, 2012a:64).



bir kısmının devlet tarafından zorla alınmasının keyfi ve sınırsız olmaması gerekmektedir. Vergi ödevi, müdahaleye yönelik sınırlar ve vergilendirme ile ilgili temel kurallar, Anayasa'nın "Siyasi Haklar ve Ödevler" bölümü içerisinde yer alan "Vergi Ödevi" başlıklı 73'üncü maddede düzenlenmiştir (Pehlivan, 2012:20). Belirtilen maddeye göre;

- i. *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür,*
- ii. *Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır,*
- iii. *Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır,*
- iv. *Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."*

Anayasa'da da belirtilen ifadelerde de hüküm altına alındığı üzere anayasal bir ödev niteliği taşıyan vergi, *"kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, egemenlik gücüne göre, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden alınan ve cebri niteliğe sahip para şeklindeki ödemeler"* Akdoğan (2013:119) veya *"kamu hizmeti yapan Devlet ve diğer kamu idareleri lehine olarak kanundan doğan alacak hakları"* olarak tanımlanmaktadır (Karakoç, 2014a:97). Tanımlardan da anlaşılacağı üzere verginin temel özellikleri şu şekilde ortaya çıkmaktadır (Mutluer, 2008:9):

- Verginin varlığının temeli, devletin elinde bulundurduğu egemenlik gücüdür; dolayısıyla vergiler zora dayanarak alınmaktadır,
- Geçmişte bakıldığında aynı olarak da tahsil edilebilen vergiler, günümüzde sadece para ile ödenmektedir,
- Vergiler devletin sunduğu belirli bir hizmetin karşılığı değildir, karşılıksız olarak tahsil edilmektedir,

- Vergiler vatandaşa geri iade edilmemektedir.

### 1.3. Anayasa ve Vergi Hukuku'nun Kesişimi: Vergilendirme Yetkisi

Vergilendirme yetkisi, dar anlamda, "*devletin veya bu yetkiyi devletten devralmış kamu tüzel kişilerinin vergi koyma konusundaki yetkileri*"; geniş anlamda ise "*kamu giderlerini karşılamak üzere, gerçek ve tüzel kişiler üzerine konulan her çeşit mali yüküm'e ilişkin yetki*" olarak tanımlanmaktadır (Çağan, 1982:5). Devletin vergilendirme yetkisini kullanabilmesinin, vatandaşları üzerinde kişisel egemenliğe ve vergiye tabi bir konu üzerinde ülke sınırları açısından bir egemenliğe sahip olmasına bağlı olduğu ifade edilmektedir (Şenyüz vd., 2015:72). Dolayısıyla egemenlik yetkisine sahip olmayan bir devletin vergilendirme yetkisine de sahip olamayacağı, bu bağlamda vergi tahsil edemeyen bir devletin aynı zamanda devlet vasfına da sahip olamayacağı belirtilmektedir (Ortaylı, 2007:139). Başka bir şekilde, bir devletin elinde bulundurduğu vergilendirme yetkisinin başka bir güç tarafından zorla ya da dolaylı olarak bir anlaşma ile sınırlandırılması da mali egemenliğin kaybedildiğinin göstergesi ve sonuç olarak devletin varlığından bahsedilemeyeceği anlamını taşımaktadır (Öncel vd., 2015:57). Diğer devletler ile ekonomik faaliyetlerin artması ve bu faaliyetlerin sağlıklı bir şekilde sürdürülebilmesi adına karşılıklı olarak imzalanan ve devletlerin egemenlik haklarından kısmi olarak vazgeçerek taraf oldukları uluslararası vergi anlaşmaları gibi düzenlemeler ise, istisnai birer nitelik taşımaktadırlar (Mutluer, 2008:2).

Devletin kendi ülkesindeki egemenliğine dayanarak elinde bulundurduğu bu hukuki ve fiili güç ile kamusal hizmetlerin yerine getirilmesi için ihtiyaç duyulan mali kaynaklar finanse edilmektedir. Dar anlamda vergilendirme yetkisi kapsamına başta vergiler olmak üzere harç, resim, bütçe kalemleri içerisinde yer alan fonlar, katılma payları, aidat ve harçlar gibi gelir türleri dahil edilebilirken; geniş anlamda vergilendirme yetkisine dahil edilecek tüm vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin listesini oluşturmak oldukça zordur (Öncel vd., 2015:33-34).

Gerek dar ve gerek de geniş anlamda olsun, vergilendirme yetkisinin gerekli olan mali kaynakları sağlama amacıyla kullanımında kanuni düzenlemelerin varlığı

önem taşımakta; bunun yanında aynı zamanda vergilendirme uygulamalarının ve nihai amaçların da birbirleriyle uyum içerisinde olmaları beklenmektedir. Devlet bu bağlamda yerine getirmekle sorumlu olduğu görevleri gerçekleştirirken vergilendirmeyi bir araç olarak belirlemekte ve bu aracı vergilendirme ilkelerini temel alarak kullanmaktadır (Akdoğan, 1991:651).

### 1.3.1. Türkiye'de Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Bölüşümü

Egemenliğin sürekliliği bakımından kullanımı siyasal bir zorunluluk niteliği taşıyan vergilendirme yetkisi kural olarak kanun çıkartmak suretiyle, yani yasama organı aracılığıyla kullanılmaktadır (Akdoğan, 2013:135). Bu kurala göre vergilerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması konularında yürütme ve yargı organlarının vergilendirme yetkileri bulunmamaktadır (Çağan, 1982:100). Fakat çağdaş ve demokratik bir rejim içerisinde yumuşatılan güçler ayrılığına göre yasama ve yürütme arasında net bir ayırım yerine işbirliği benimsenmiş ve vergilendirme yetkisinin kullanımı konusunda da bu işbirliği görülmüştür (Çağan, 1982:109). Bu bağlamda Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" hükmü ile vergilendirme yetkisi yasama organına; 4'üncü fıkrasında yer alan "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir*" hükmü ile de vergilendirme yetkisi belirli şartlar dahilinde yürütme organına verilmiştir.

Vergisel düzenlemeleri yapan devlet, vergilendirme yetkisini kamusal hizmetlerin sunumunun aksamaması adına belirli ölçüler dahilinde mali ve idari vesayet kapsamında kamu kurumlarına da devredebilmektedir. Bu bağlamda vergilendirme yetkisini elinde bulunduran devlet yerel yönetim kurumlarına kısmi olarak yetkisini devredebilmekte, sonuç olarak bu kurumlar da bölgesel ihtiyaçların karşılanmasını amacıyla mali yükümlülükler getirebilmektedirler (Akdoğan, 2013:135). Şöyle ki, yasama organı aracılığıyla vergilendirme yetkisinin kullanımında yeni bir vergi yürürlüğe koyma, vergiye dair muaflık ve istisnaların belirlenmesi, değiştirilmesi ya da kaldırılması gerçekleştirilebilirken; subjektif ve

bireysel vergilendirme işlemlerinde kullanılan vergilendirme yetkisi ile tarh, tahakkuk ve tahsil aşamaları gerçekleştirilebilmektedir. Vergilendirme yetkisindeki bu ayırım federal yapılı devletlerde federal devlet ve federe devletler; merkezi yapılı devletlerde de devlet ve mahalli idareler arasında ortaya çıkmakta ve kullanılmaktadır (Çağan, 1982:5).

Vergilendirme yetkisinin bölüşümü konusunda belirtilmesi gereken bir diğer husus, mahalli idarelerin aslında vergilendirme yetkisine değil; vergilendirme işlemlerini yapmaya yetkili olmalarıdır. Vergilendirme işlemlerini gerçekleştiren bir idarenin aynı zamanda vergilendirme yetkisine haiz olduğu söylenememektedir. Yasama organına ait olan vergilendirme yetkisi kapsamında vergilendirme işlemlerini Maliye Bakanlığı yürütmekte, mahalli idarelere ise emlak vergisi ve diğer bazı mahalli vergileri tahsil etme yetkisi tanınmaktadır. Dolayısıyla Bakanlık ya da mahalli idarelerin kendi kararlarıyla bir vergi yürürlüğe koymaları veya kaldırmaları yetkileri dahilinde değildir (Şenyüz vd., 2015:73).

### 1.3.2. Karşılaştırmalı Anayasa Hukuku'nda Anayasal Bir Ödev Olarak Vergi ve Vergilendirme Yetkisi

Vergilendirme yetkisinin kullanımı, devletlerin yapısı ve teşkilatlanma şekillerine göre farklılıklar gösterebilmektedir. Bu bağlamda Tablo 1.1.'de de genel olarak özetlendiği üzere vergilendirme yetkisi karşılaştırmalı anayasa hukukunda incelenecek ve anayasal hatlar ortaya konulacaktır. İncelenen ülkeler konusunda Türk Devletleri'nin yanı sıra diğer dünya ülkeleri arasında seçim yapılırken ele alınan kıstas, nispeten gelişmiş ve demokratik ülkelerin incelenmesine yönelik olmuştur.

**Tablo 1.1. Vergilendirme Yetkisinin Kullanım Şekilleri**

Mutlak Vergilendirme Yetkisi	Kısmi Vergilendirme Yetkisi	Vergi Sistemi İçinde Düzenleme Yetkisi
<ul style="list-style-type: none"> <li>Vergilendirme yetkisinin mutlak anlamda devri mümkün değildir.</li> <li>Bu kullanım şeklinde sınırsız bir yetki kullanımı söz konusudur.</li> <li>Bu kullanım şekline getirilen sınırlandırmalar</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Vergilendirme yetkisi kısmen devredilebilir.</li> <li>Bu tür yetki devri federal ve üniter devletlerde farklı birimler arasında olur.</li> <li>Kısmi vergilendirme yetkisinin devri sisteminde devlet yasama yetkisini</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Federe devletlere ve mahalli idarelere belli bazı vergilerin matrahlarını, oranlarını belirleme yetkisi devredilebilir.</li> <li>Federe devletler ve mahalli idareler bu yetkiyi sadece kendi sınırları içinde ve</li> </ul>

nedeniyle günümüzde pek rastlanmamaktadır.	bütünüyle devretmez, ancak bazı vergilerin, tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisini federe devlet ve mahalli idarelere devredilebilir. <ul style="list-style-type: none"> <li>• Federe devletlere ve mahalli idarelere devletçe belirlenmiş belli sınırlar altında oran belirleme yetkisi devredilebilir. Yetki kullanımı farklı birimler arasında olur.</li> <li>• Federal ve Üniter devletlerde vergilendirme yetkisi bazı mesleki ve dini kuruluşlara devredilebilir.</li> </ul>	farklı bir şekilde uygulayabilirler.
--	--	--------------------------------------

**Kaynak:** Arıkan, 1994:11.

Tablodan da anlaşılacağı üzere vergilendirme yetkisinin kullanımı, devletlerin siyasi rejimlerine göre farklılıklar gösterebilmektedir. Demokratik hukuk devleti tanımı altında temel hak ve özgürlüklere yönelik korumanın esas olması sebebiyle vergilendirme yetkisinin sınırsız ve denetime tabi olmadan kullanımına günümüzde rastlanılmamakla birlikte; vergilendirme yetkisinin üniter devletlerde güçler ayrılığı kapsamında bölüşümü ve denetimi, federal devletlerde de federe devletlere belirli konularda yetki devri yapılması şeklinde kullanımına çoğunlukla rastlanılmaktadır. Bu bağlamda çeşitli ülkelere atıf yapılarak vergilendirme yetkisinin kullanımı örneklendirilecektir.

### 1.3.2.1. Türk Devletleri

Türk Devletleri başlığı altında Azerbaycan, Türkmenistan, Kırgızistan, Özbekistan, Tacikistan ve Kazakistan'ın Anayasalarında yer alan vergi ödevi ve belirtilen devletlerin vergilendirme yetkileri araştırılacaktır.

#### 1.3.2.1.1. Azerbaycan

Azerbaycan Anayasası'nın<sup>3</sup> "Vatandaşların Temel Ödevleri"ni incelediği 4'üncü bölüm içerisindeki 73'üncü maddeye göre, "*Kanunla belirlenmiş vergileri ve*

<sup>3</sup> Azerbaycan Anayasası'nın tam metni için bkz. [http://www.azerbaijan.az/portal/General/Constitution/doc/constitution\\_a.pdf](http://www.azerbaijan.az/portal/General/Constitution/doc/constitution_a.pdf), (Erişim Tarihi:

*devlete yapılacak diğer ödemeleri zamanında ödemek herkesin borcudur. Hiç kimse kanunla öngörülmiş durumlar dışında ve kanunla belirtilenden fazla vergi ve diğer devlet ödemeleri yapmağa zorlanamaz". Vergilerin bir ödev olarak belirtildiği anayasada vergilendirme yetkisi de 94'üncü maddede ele alınmıştır. "Milli Meclisin Belirlediği Genel Hususlar" altında yapılan sıralamaya göre "Maliye faaliyetinin esasları, vergiler, rüsumlar ve ödemeler" konusunda genel hususları belirlemeye yetkili olan mercii Azerbaycan Cumhuriyeti Milli Meclisi kabul edilmiş, bunun yanında yerel yönetimlerin ve belediyelerin de vergi ve resimleri belirleme yetkilerine sahip oldukları 144'üncü maddede düzenlenmiştir. Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti'nin vergilendirme yetkisinin de ele alındığı Azerbaycan anayasasının 138'inci maddesine göre vergiler konusunda genel hususları belirleme yetkisi Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti Ali Meclisi'ne verilmiştir.*

#### **1.3.2.1.2. Türkmenistan**

Türkmenistan Anayasası'nın<sup>4</sup> 42'nci maddesine göre "*Herkes, kanunda belirlenen usul ve miktarda, Devlet vergi ve diğer mali ödemeleri yerine getirmekle yükümlüdür". Daha önce "herkes" ifadesi yerine "Türkmenistan vatandaşları"nın kullanıldığı ve genellik ilkesinin sınırlı biçimde uygulandığı (Çomaklı ve Gödekli, 2011:113) Türkmenistan Anayasası'nda vergilendirme yetkisi ise yerel yönetimler konusunda incelenmiştir. Anayasa'nın 86'ncı maddesinde Yerel Meclisler'in yetkileri incelenmiş ve maddede "Yerel vergiler ve bunların toplanma şeklini belirler" ifadeleri hüküm altına alınmıştır.*

#### **1.3.2.1.3. Kırgızistan**

Kırgızistan Anayasası'nın<sup>5</sup> 13'üncü maddesinde göre Kırgız Cumhuriyeti sınırları içerisinde tek bir vergi sistemi uygulanmakta ve vergilendirme yetkisi

---

08.03.2016), Metnin Türkçe çevirisi için ayrıca [bkz. http://www.anayasa.gen.tr/azerbaycan-aleskerli.htm](http://www.anayasa.gen.tr/azerbaycan-aleskerli.htm), (Erişim Tarihi: 08.03.2016).

<sup>4</sup> Türkmenistan Anayasası'nın tam metni için bkz. TÜRKPA, 2012:181-206.

<sup>5</sup> Kırgızistan Anayasası'nın tam metni için bkz. TÜRKPA, 2012:99-142.

*Jogorku Keneş'e*<sup>6</sup> aittir. Hukuki güvenliğin esas alındığı maddede ayrıca yeni bir vergi kanununun ve bir vergi mükellefinin aleyhine olan kanunların geçmişe yürümeyeceği hüküm altına alınmıştır. Vergilemede kanunilik ilkesi ise 55'inci maddede düzenlenerek "*Vatandaşlar, kanunla öngörülen durumlarda ve uygun yöntemlerle, vergi ve harç öderler*" ifadeleri yer almıştır. Ayrıca, Jogorku Keneş tarafından kabul edilen bütçe ya da vergi ile ilgili bir kanun, Devlet Başkanı tarafından imzalanmadan yürürlüğe girememektedir (m. 81). Kırgızistan'da Hükümet vergi politikalarının uygulanmasıyla sorumlu tutulmuş (m. 88); yerel yönetim organlarına da yerel vergi ve harçların belirlenmesi ve bunlara dair imtiyazlar konulmasına da yetki tanınmıştır (m. 112).

#### **1.3.2.1.4. Özbekistan**

Özbekistan Anayasası'nın<sup>7</sup> 11'inci bölümünde düzenlenen "*Vatandaşların Ödevleri*" arasında vergi ödevi 51'inci maddede "*Vatandaşlar, kanunla belirlenen vergi ve yerel resimleri ödemekle yükümlüdürler*" şeklinde belirlenmiştir. 123'üncü maddeye göre tek bir vergi sisteminin yürürlükte olduğu Özbekistan'da vergilendirme yetkisi ise Özbekistan Cumhuriyeti Âli Meclisi Yasama kamarası ve Senatosunun ortak yetkilerinin yer aldığı 78'inci madde içerisinde belirtilmiş ve 9'uncu fıkrada "*Vergi ve diğer zorunlu ödemeleri belirlemek*" olarak hüküm altına alınmıştır. Bunun yanında vergilendirme yetkisinin temelde Özbekistan Cumhuriyeti Âli Meclisi'ne ait olduğu 123'üncü maddede ayrıca belirtilmiştir. Vergilendirme yetkisinin yerel idareler ile bölüşümü ise "*Yerel Devlet Hakimiyetinin Esasları*" başlıklı 21'inci bölüm içerisindeki 100'üncü maddede yer almış, belirtilen yetkiler arasında "*...yerel vergi ve harçların belirlenmesi*" ifadeleri ile vergilendirme yetkisi hüküm altına alınmıştır.

<sup>6</sup> *Jogorku Keneş*, iki kanatlı olan ve alt kanadı halk tarafından seçilmiş 35 üyeye sahip *Yasama Meclisi* ve üst kanadı da Devlet Başkanı'nın aday olarak gösterdiği ve yine halk tarafından seçilmiş 70 üyeye sahip *Halk Temsilcileri* ile oluşmuş, yılda iki defa toplanan meclistir (Akçalı, 2007:122).

<sup>7</sup> Özbekistan Anayasası'nın tam metni için bkz. TÜRKPA, 2012:143-180.

### 1.3.2.1.5. Tacikistan

Tacikistan Anayasası'nın<sup>8</sup> 45'inci maddesine göre herkes, kanunla konulmuş olan vergi ve resimleri ödemekle yükümlüdür. Vergilendirme yetkisi ise Meclis'in incelendiği 3'üncü bölüm içerisindeki 49'uncu maddede yer almış, Meclis'in yetkileri arasında vergi ve vergi politikalarını belirleme yetkisi sayılmıştır. Yerel idarelere ait vergilendirme yetkisi de 77'inci maddede belirtilmiş, bu idarelerin kanunlara uygun olduğu ölçüde yerel vergi ve diğer ödemeleri belirleme yetkisine sahip oldukları hüküm altına alınmıştır.

### 1.3.2.1.6. Kazakistan

Kazakistan Anayasası'nın<sup>9</sup> 35'inci maddesine göre "*Kanunlarla belirlenmiş vergi, harç ve benzeri yükümlülüklerin ödenmesi herkesin ödevi ve sorumluluğudur*". Vergilendirme yetkisi ise 54'üncü maddede hüküm altına alınmıştır. Maddede belirtilen ifadelerle göre "*Parlamento, Anayasal kanun ve diğer kanunlar dahil, sırasıyla önce Meclis, sonra Senatoda*<sup>10</sup> *konuların ardı ardına görüşülmesi yoluyla, kamaralarının ayrı ayrı oturumlarında: ...Devlet vergi ve harçlarını belirler ve iptal eder.*" Bunun yanı sıra vergilendirme yetkisi ayrıca 61'inci maddede de belirtilmiş, parlamentonun vergiler, harçlar ve diğer zorunlu ödemeleri belirleyebileceği ve kanunlaştırabileceği hüküm altına alınmıştır.

### 1.3.2.2. Dünya Ülkeleri ve Diğerleri

Karşılaştırmalı anayasa hukukunda vergi ve vergilendirme yetkisinin incelendiği bu başlıkta Dünya ülkeleri ve diğerleri şeklinde bir ayırım yapılmasının

<sup>8</sup> Tacikistan Anayasası'nın tam metni için bkz. <http://www.legislationline.org/documents/section/constitutions/country/49>, (Erişim Tarihi: 08.03.2016).

<sup>9</sup> Kazakistan Anayasası'nın tam metni için bkz. TÜRKPA, 2012:59-97.

<sup>10</sup> "*Kazakistan parlamentosu Meclis ve Senato'dan oluşan iki kanatlı bir yapıya sahiptir. Senato 6 yıllık bir dönem için seçilen toplam 47 senatörden oluşmaktadır. Senato'ya 14 oblasttan, Almatı ve Astana şehirlerinden ikişer kişi seçilmektedir. 15 Senato üyesi ise Cumhurbaşkanı tarafından atanmaktadır. Senato üyelerinin yarısı her üç yılda bir yenilenmektedir. Senato üyelerinin görev süresi 6 yıldır. Parlamento'nun alt kanadı Meclis 107 milletvekilinden oluşmaktadır. Bunların 98'i siyasi partilerden parti listelerine göre, 9 milletvekili ise Kazakistan Halklar Asamblesi tarafından 5 yıl süreyle seçilmektedir*" Kazakistan'ın Siyasi Görünümü, Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı, <http://www.mfa.gov.tr/kazakistan-siyasi-gorunumu.tr.mfa>, (Erişim Tarihi: 08.03.2016).



arkasında yatan gerekçe, bazı ülkelerin bu kavramları ayrıntılı, bazı ülkelerin de daha sade ele almasından dolayıdır. Örneğin Almanya ve Belçika'da Anayasal boyutta düzenlenen vergisel hükümler nispeten kapsamlı olmakla birlikte; Polonya ya da Hollanda Anayasaları için aynı düşünce belirtilememektedir. Dolayısıyla öncelikle kapsamlı hükümler değerlendirilecek ve ardından nispeten daha öz ifade eden hükümlere "Diğerleri" başlığında yer verilecektir.

### 1.3.2.2.1. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri'nin anayasasında<sup>11</sup> belirlenen temel hedefler, metnin giriş bölümünde "mükemmel bir birlik yaratmak, adaleti tesis etmek, ülke içerisinde huzur ortamı yaratmak, ülkenin ortak bir şekilde savunulmasını desteklemek, genel refahın artırılmasına yönelik teşviklerde bulunmak ve özgürlüğün nimetlerini topluma ve gelecek kuşaklara aktarmak" olarak sıralanmıştır. Devletin vergilendirme yetkisine sahip olduğu ise anayasanın 1'nci maddesinin 8'nci bölümünde, Kongre'nin görevleri arasında belirtilmiştir. Maddede yer alan hükme göre<sup>12</sup> "*Vergi, harç, gümrük, üretim ve tüketim vergisi belirlemek ve toplamak, kamu borçlarını ödemek ve Birleşik Devletlerin ortak savunmasını ve genel refahını sağlamak; ancak Birleşik Devletler'in tümünde aynı gümrük, üretim ve tüketim vergisi uygulanacaktır.*" Ayrıca gelir vergileri üzerine değinilen bir madde de vergilendirme yetkisiyle yakından ilgilidir. 3 Şubat 1913 tarihinde onaylanan Amerikan Anayasası'nın 16'ncı değişikliğine göre "*Kongre, eyaletler arasında bir paylaşırma yapmaksızın ve herhangi bir nüfus sayımını ya da hesaplamayı dikkate almaksızın, hangi kaynaktan sağlanırsa sağlansın, bütün gelirlere vergi koyma ve toplama yetkisine sahip olacaktır*" hükmü, vergilendirme yetkisinin sınırlarını genişletmiştir.

<sup>11</sup> Amerika Birleşik Devletleri Anayasası'nın tam metni için bkz. Cornell University Law School, Legal Information Institute, <https://www.law.cornell.edu/constitution/overview>, (Erişim Tarihi: 05.03.2016). Metnin Türkçe çevirisi için ayrıca bkz. [http://www.adaletbiz.com/images/dosyalarim/abd\\_anayasasi.pdf](http://www.adaletbiz.com/images/dosyalarim/abd_anayasasi.pdf), (Erişim Tarihi: 05.03.2016).

<sup>12</sup> "*The Congress shall have power to lay and collect taxes, duties, imposts and excises, to pay the debts and provide for the common defense and general welfare of the United States; but all duties, imposts and excises shall be uniform throughout the United States.*"

### 1.3.2.2.2. Almanya

Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası'nın<sup>13</sup> "Vergide Yasama Yetkisi" başlıklı 105'inci maddesinde vergilendirme yetkisi federal ve federe devletler kapsamında incelenmiştir. 105'inci maddede<sup>14</sup> belirtilen hükümlere göre:

- i. *Gümrük ve mali tekeller konusunda inhisari yasama yetkisi Federasyona aittir.*
- ii. *Vergilerin gelirlerinin tamamen veya kısmen kendisine ait olması veya 72'nci maddenin ikinci fıkrasındaki koşulların<sup>15</sup> bulunması halinde, işbu vergiler konusunda Federasyonun yarışan yasama yetkisi vardır.*  
*Eyaletler, bölgesel federal yasayla düzenlenen vergilerle aynı cinsten olmayan tüketim ve sarf vergileri konusunda yasama yetkisine sahiptirler. Aynı şekilde gayrimenkul alım vergisinde vergi oranını belirleme yetkisine sahiptirler.*
- iii. *Gelirleri tamamen veya kısmen eyaletlere ve belediye ile köylere (belediye ile köy birliklerine) ait olan vergiler konusundaki federal yasalar, Federal Konseyin onayına bağlıdır.*

Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası'nın devam eden 106'ncı maddesinde ise vergi gelirlerinin federal ve federe devletler arasında nasıl bölüşürüleceği

<sup>13</sup> Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası'nın tam metni için bkz. Deustcher Bundestag, <https://www.bundestag.de/grundgesetz>, (Erişim Tarihi: 05.03.2016). Metnin Türkçe çevirisi için ayrıca bkz. <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/08-ALMANYA%20209-276.pdf>, (Erişim Tarihi: 05.03.2016).

<sup>14</sup> "(1) Der Bund hat die ausschließliche Gesetzgebung über die Zölle und Finanzmonopole.  
(2) Der Bund hat die konkurrierende Gesetzgebung über die übrigen Steuern, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Artikels 72 Abs. 2 vorliegen.  
(2a) Die Länder haben die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Sie haben die Befugnis zur Bestimmung des Steuersatzes bei der Grunderwerbsteuer.  
(3) Bundesgesetze über Steuern, deren Aufkommen den Ländern oder den Gemeinden (Gemeindeverbänden) ganz oder zum Teil zufließt, bedürfen der Zustimmung des Bundesrates."

<sup>15</sup> Federal Anayasa'nın 72'nci maddesinin ikinci fıkrasında, Anayasa'nın 74'üncü maddesinde belirtilen birtakım koşulların varlığı halinde Federasyon'un yasama yetkisine sahip olduğu fakat bu yetkiyi federasyon topraklarında benzer yaşam koşullarının sağlanması veya devlete yüksek fayda sağlayacağı takdirde hukuki ve ekonomik birliğin korunması kapsamında kullanacağı hüküm altına alınmıştır.

ayrıntılı olarak incelenmiştir. Federasyona ait olan vergi türleri "gümrükler, eyaletlere, federasyon ve eyaletlere ortaklaşa ya da belediye ve köylere ait olmadığı takdirde tüketim vergileri, karayollarında eşya taşıma vergileri ve motorlu ulaşım araçlarından alınan benzer trafik vergileri, sermaye dolaşım vergileri, sigorta ve poliçe vergileri, bir defa konmak üzere konulan varlık vergileri ve eyaletler arası mali yüklerin dengelenmesi için konulan vergiler, gelir ve kurumlar vergilerini tamamlayan ek vergiler ve Avrupa Topluluğu kapsamında konulan vergiler" olarak sıralanmış, geriye kalan gelirler ise Federe Devletler'e bırakılmıştır.

### 1.3.2.2.3. Belçika

Belçika Anayasası'nda<sup>16</sup> vergisel konular, Anayasa'nın "Maliye Hakkında" başlıklı 5'inci bölüm içerisinde incelenmiştir. 170 ve 181'nci maddeler arasında vergilendirme yetkisi başta olmak üzere vergilendirme ilkeleri ve vergilendirme uygulamalarında izlenecek kurallar gibi çeşitli konular hüküm altına alınmıştır. Vergilendirme yetkisinin ele alındığı 170'nci madde<sup>17</sup> ise şu şekildedir :

- i. *Devletin menfaatine olan vergiler ancak kanunla konulabilir,*
- ii. *Bir topluluğun veya bölgenin menfaatine olan vergiler ancak 134'üncü maddede belirtilen bir federal kanun ya da tüzükle konulabilir. Birinci fıkrada anılan vergilerle ilgili olarak gerekli görülen istisnalar kanunla belirlenir,*

<sup>16</sup> Belçika Anayasası'nın tam metni için bkz. De Belgische Grondwet, [http://www.senate.be/doc/const\\_nl.html](http://www.senate.be/doc/const_nl.html), (Erişim Tarihi: 05.03.2016). Metnin Türkçe çevirisi için ayrıca bkz. <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/05-BEL%C3%87%C4%B0KA%2099-148.pdf>, (Erişim Tarihi: 05.03.2016).

<sup>17</sup> "(1) Geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet.  
(2) Geen belasting ten behoeve van de gemeenschap of het gewest kan worden ingevoerd dan door een decreet of een in artikel 134 bedoelde regel. De wet bepaalt ten aanzien van de in het eerste lid bedoelde belastingen, de uitzonderingen waarvan de noodzakelijkheid blijkt.  
(3) Geen last of belasting kan door de provincie of het bovengemeentelijk bestuur worden ingevoerd dan door een beslissing van haar raad. De wet bepaalt ten aanzien van de in het eerste lid bedoelde belastingen, de uitzonderingen waarvan de noodzakelijkheid blijkt. De wet kan de in het eerste lid bedoelde belastingen geheel of gedeeltelijk afschaffen.  
(4) Geen last of belasting kan door de agglomeratie, de federatie van gemeenten en de gemeente worden ingevoerd dan door een beslissing van hun raad.  
De wet bepaalt ten aanzien van de in het eerste lid bedoelde belastingen, de uitzonderingen waarvan de noodzakelijkheid blijkt."

- iii. *Bir il idaresi ancak il meclisinin kararıyla harç veya vergi koyabilir. Birinci fıkrada anılan vergilerle ilgili olarak gerekli görülen istisnalar kanunla belirlenir,*
- iv. *Büyükşehir belediyeleri, belediye federasyonları ya da belediyeler ancak kendi meclislerinin kararıyla harç veya vergi koyabilir. Birinci fıkrada anılan vergilerle ilgili olarak gerekli görülen istisnalar kanunla belirlenir.*

Vergilendirme yetkisinin düzenlendiği 170'nci madde dışında ayrıca 171'nci maddede bir topluluk ya da bölgenin menfaatine yönelik olan vergilerin yılda sadece bir kez onaylanacağı ve vergileri çıkartan tüzükler yenilenmediği takdirde sadece 1 yıllığına geçerli oldukları, 172'nci maddede kimseye vergi imtiyazı sağlanmayacağı ve kanun dışında kimseye herhangi bir vergi istisna ve indirimleri uygulanamayacağı da hüküm altına alınmıştır.

#### **1.3.2.2.4. Fransa**

Fransa Anayasası'nın<sup>18</sup> "Parlamento ve Hükümet Arasındaki İlişkiler" adını taşıyan 5'inci başlığı içerisindeki 34'üncü madde, kanunların hangi konular üzerine kurallar ve temel ilkeler getirebileceğini sıralamıştır. Sıralanan listede "*her türlü vergilerin matrah, oran ve tahsil biçimleri...*"<sup>19</sup> de kanunla düzenlenebilecek konular arasında belirtilmiştir.

Vergilendirme yetkisinin ele alındığı diğer bölüm ise, "Mahalli İdareler" adlı 12'nci başlıktır. 72'nci maddenin 2'nci fıkrasının 2'nci bendine göre<sup>20</sup> mahalli idareler her türlü vergi gelirlerinde gelirlerin tamamını ya da belirli bir bölümünü alma yetkisine sahiptir. Ayrıca kanuni sınırlar içerisinde vergilerin matrah ve oranlarının belirlenmesine yönelik izin de kanun ile mahalli idarelere verilebilmektedir.

<sup>18</sup> Fransız Anayasası'nın tam metni için bkz. Assemblée Nationale, Constitution de la République française, <http://www.assemblee-nationale.fr/connaissance/constitution.asp>, (Erişim Tarihi: 05.03.2016). Metnin Türkçe çevirisi için ayrıca bkz. <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/07-FRANSA%20169-208.pdf>, (Erişim Tarihi: 05.03.2016).

<sup>19</sup> "*l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures...*"

<sup>20</sup> "*Elles peuvent recevoir tout ou partie du produit des impositions de toutes natures. La loi peut les autoriser à en fixer l'assiette et le taux dans les limites qu'elle détermine.*"

### 1.3.2.2.5. İtalya

İtalya Anayasası'nın<sup>21</sup> "Bölgeler, İller, Komünler" adını taşıyan 5'nci bölümü içerisindeki 117'nci maddede, sadece Devlet'in kanun yapma yetkisine sahip olduğu konular sıralanmıştır. Madde içerisindeki "...devlet vergi ve muhasebe sistemleri" ifadesi<sup>22</sup> ile vergilendirme yetkisinin kanunla ve sadece devlete ait olduğu hüküm altına alınmıştır. Fakat devam eden 119'uncu maddede ise Anayasa'ya uygun olmak ve Devlet maliyesi ile vergi sisteminin işleyişine uygun olmak kaydıyla komünler, iller, metropol kentler ve bölgelerin yönetimine de vergi koyma ve kendi gelirlerini elde edebilme yetkisi verilmiştir. İtalyan Anayasası'nda vergilendirme yetkisinin kullanımı ile ilgili bir diğer husus ise, 75'nci maddede belirtilen hükümdür. Maddeye göre "*vergi, bütçe, genel af veya özel af veya bir uluslararası anlaşmayı onaylayan bir kanun*" hakkında referandum yapılmamaktadır.

### 1.3.2.2.6. İspanya

İspanya Anayasası'nın<sup>23</sup> "Ekonomi ve Maliye" başlıklı 7'nci bölümü içerisindeki 133'üncü maddede "Vergi Kurumu" incelenmiş ve vergilendirme yetkisi belirtilmiştir. Maddede yer alan hükümlere göre<sup>24</sup>;

- i. *Temel vergi toplama yetkisi kanunla Devlete verilmiştir,*
- ii. *Özerk Topluluklar ve yerel kurumlar, Anayasa ve kanunlarla uyum içinde vergi koyabilir,*

<sup>21</sup> İtalyan Anayasası'nın tam metni için bkz. Senato della Repubblica, La Costituzione, <https://www.senato.it/1024>, (Erişim Tarihi: 05.03.2016), Metnin Türkçe çevirisi için ayrıca bkz. <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/10-%C4%B0TALYA%20319-354.pdf>, (Erişim Tarihi: 05.03.2016).

<sup>22</sup> "...sistema tributario e contabile dello Stato"

<sup>23</sup> İspanya Anayasası'nın tam metni için bkz. Senado de España, Constitución Española, <http://www.senado.es/web/conocersenado/normas/constitucion/index.html>, (Erişim Tarihi: 05.03.2016), Metnin Türkçe çevirisi için ayrıca bkz. <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/14-%C4%B0SPANYA%20533-584.pdf>, (Erişim Tarihi: 05.03.2016).

<sup>24</sup> "(1) *La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.*

(2) *Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.*

(3) *Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.*

(4) *Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes."*

- iii. *Devletin vergilerini etkileyen herhangi bir mali fayda kanun yoluyla belirlenmelidir,*
- iv. *Kamu İdareleri sadece kanunlara uygun olarak mali sorumluluk üstlenebilir ve masraf yapabilirler.*

Vergilendirme yetkisinin yanında, İspanya Anayasası'nda ayrıca vergi ile ilgili genel hükümlere de yer verilmiştir. "Vatandaşların Hakları ve Ödevleri" adlı 2'nci bölüm içerisinde yer alan "Vergi Sistemi" başlıklı 31'inci madde hükümlerine göre<sup>25</sup>;

- i. *Herkes kendi mali olanaklarına göre, eşitlik ilkeleri temelinde, hiçbir şekilde yıkıcı olmayan, adil ve kademeli bir vergi sistemi aracılığıyla, kamu harcamalarına katkıda bulunur,*
- ii. *Kamu harcamaları, kamu kaynaklarının adil olarak paylaşılmasına izin verecek şekilde yapılır ve planlaması ve yürütülmesi verimlilik ve tasarruf kriterleriyle uyumlu olur,*
- iii. *Kamu amaçlı kişisel veya mülkiyet katkıları sadece kanun çerçevesinde konabilir.*

### 1.3.2.2.7. Diğer Ülkelerde Genel Görünüm

Polonya Anayasası'nın <sup>26</sup> "Yükümlülükler" başlığı altındaki 84'üncü maddesine göre "*Herkes, kanunda belirtildiği şekilde, vergileri ödemek de dahil olmak üzere, sorumlulukları ve görevlerine uyar*". Verginin bir ödev olarak belirtildiği anayasada vergilendirme yetkisi ise 168'nci maddede "*Kanunla*

<sup>25</sup> "(1) Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

(2) El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

(3) Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley."

<sup>26</sup> Polonya Anayasası'nın tam metni için bkz. Konstitucja Rzeczypospolitej Polskiej, <http://www.sejm.gov.pl/prawo/konst/polski/kon1.htm>, (Erişim Tarihi: 05.03.2016), Metnin Türkçe çevirisi için ayrıca bkz. <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/12-POLONYA%20385-438.pdf>, (Erişim Tarihi: 05.03.2016).

belirlendiği ölçüler içinde, yerel yönetim birimleri, yerel vergi ve harç düzeylerini belirleme hakkına sahiptir" ifadeleriyle belirtilmiştir<sup>27</sup>.

Hollanda Anayasası'nın<sup>28</sup> 104'üncü maddesine göre vergiler kanunla toplanmaktadır. Bunun yanında yine devletin koyacağı harçlar gibi mali yükümlülükler için de kanunla düzenleme yapılması gerekmektedir. Eyaletlerin gelirlerine yönelik düzenlemelerin yapıldığı 132'nci maddenin 6'ncı fıkrasına göre de eyalet ve belediyelerin koydukları vergiler ve bunların toplanmasına dair esaslar gibi vergisel işlemlerin de kanunla düzenlenmesi zorunlu kılınmıştır. Bunların yanında Kral ya da veliahda sağlanan imtiyazlar dışındaki tüm vergi istisnalarının da kanunla düzenleneceği 40'inci maddenin 2'nci fıkrasında hüküm altına alınmıştır<sup>29</sup>.

Portekiz Anayasası'nın<sup>30</sup> "Maliye ve Bütçe Sistemi" adlı 4'üncü başlığı içerisinde yer alan ve "Bütçe Sistemi"ni inceleyen 103'üncü maddenin ilk fıkrasına göre bütçe sisteminin devlet ve diğer kamu kuruluşlarının mali ihtiyaçlarını karşılamayı amaçladığı belirtilmiştir. 165'inci maddenin 1'inci fıkrasının i bendinde

<sup>27</sup> Art. 84: "Každy jest obowiazany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie."

Art. 168: "Jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie."

<sup>28</sup> Hollanda Anayasası'nın tam metni için bkz. Parlement & Politiek, Grondwet, [http://www.parlement.com/id/vjldado5jqmb/grondwet\\_volledige\\_tekst](http://www.parlement.com/id/vjldado5jqmb/grondwet_volledige_tekst), (Erişim Tarihi: 06.03.2016), Metnin Türkçe çevirisi için ayrıca bkz. <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/11-HOLLANDA%20355-384.pdf>, (Erişim Tarihi: 06.03.2016).

<sup>29</sup> Art. 104: "Belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet. Andere heffingen van het Rijk worden bij de wet geregeld."

Art. 132/6: "De wet bepaalt welke belastingen door de besturen van provincies en gemeenten kunnen worden geheven en regelt hun financiële verhouding tot het rijk."

Art. 40/2: "De door hen ontvangen uitkeringen ten laste van het Rijk, alsmede de vermogensbestanddelen welke dienstbaar zijn aan de uitoefening van hun functie, zijn vrij van persoonlijke belastingen. Voorts is hetgeen de Koning of zijn vermoedelijke opvolger krachtens erfrecht of door schenking verkrijgt van een lid van het koninklijk huis vrij van de rechten van successie, overgang en schenking. Verdere vrijdom van belasting kan bij de wet worden verleend."

<sup>30</sup> Portekiz Anayasası'nın tam metni için bkz. Assembleia da República, Constituição da República Portuguesa, <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>, (Erişim Tarihi: 06.03.2016), Metnin Türkçe çevirisi için ayrıca bkz. <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/13-PORTEK%20C4%B0Z%20439-532.pdf>, (Erişim Tarihi: 06.03.2016).

ise vergilendirme yetkisi ele alınmış ve "Vergilerin ve finans sisteminin oluşturulması ve kamu organlarına vergi ve diğer mali ödemelere ilişkin genel kurallar"ın belirlenmesine yönelik yetkinin Cumhuriyet Meclisi'ne ait olduğu ifade edilmiştir. 103'üncü maddenin 2'nci fıkrasında vergilerin uygulanabilirlikleri ve oranları gibi unsurların kanunlarla düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Yine 103'üncü maddenin 3'üncü ve son fıkrasında ise kimsenin Anayasa'ya uygun olmayan, geçmişe yönelik ve kanuna dayandırılmayan bir vergiyi ödemek zorunda olmadığı belirtilmiştir. Ayrıca Portekiz'de Anayasa'nın 115'inci maddesinin 4'üncü fıkrasının b bendine göre bütçe, vergi ya da mali içerikli kanunlar referanduma konu yapılamamaktadır. Son olarak Portekiz'de yer alan özerk bölgeler ve yerel yönetimlerin de vergilendirme yetkisi Anayasa'da hüküm altına alınmıştır. Özerk bölgelerin yetkilerinin incelendiği 227'nci maddenin 1'inci fıkrasının i bendine göre özerk bölgeler, kanunlarda da belirtildiği üzere vergilendirme yetkisine sahiptir ve bu yetkilerini Cumhuriyet Meclisi'nin kabul ettiği genel kanunların şartlarına göre, özerk bölgelerin sistemini ulusal sistemle uyumlaştırmak üzere kullanmaktadırlar. Yerel yönetimler ise 238'inci maddenin 4'üncü fıkrası uyarınca kanunlarda belirtilen şartlar ve durumlar halinde vergilendirme yetkisine sahip olabilmektedirler<sup>31</sup>.

---

<sup>31</sup> Art. 103:

*"(1) O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.*

*(2) Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.*

*(3) Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei."*

Art. 115/4(b): *"São excluídas do âmbito do referendo: ...As questões e os actos de conteúdo orçamental, tributário ou financeiro."*

Art. 165/1(i): *"É da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo: ...Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas"*

Art. 227/1(i): *"As regiões autónomas são pessoas colectivas territoriais e têm os seguintes poderes, a definir nos respectivos estatutos: ...Exercer poder tributário próprio, nos termos da lei, bem como adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos de lei-quadro da Assembleia da República."*

Art. 238/4: *"As autarquias locais podem dispor de poderes tributários, nos casos e nos termos previstos na lei."*



Danimarka Kraliyet Anayasası'nın<sup>32</sup> 43'üncü maddesine göre bir kanuna dayandırılmadan hiçbir vergi konulamamakta, değiştirilememekte ve kaldırılamamaktadır. Bunun yanında, 46'ncı fıkranın ilk fıkrasına göre yeni bir verginin yürürlüğe girebilmesi için öncelikle Millet Meclisi'nin mali bütçe yılı kanununu ya da geçici bütçe kanunu uygulaması gerekmektedir. Ayrıca Danimarka'da vergi kanunları Anayasa'nın 42'nci maddenin 6'ncı fıkrasına göre referanduma götürülememektedir<sup>33</sup>.

Rusya Anayasası'nın<sup>34</sup> 57'nci maddesine göre "*Herkes kanunla belirlenen vergi ve resimleri ödemekle yükümlüdür. Yeni vergiler belirleyen veya vergi mükelleflerinin durumunu ağırlaştırılan kanunların geriye yürümez*". Federasyonun vergilendirme yetkisi ise, federasyonun genel yetkilerinin sıralandığı 71'inci madde içerisinde "*federal vergi ve resimler*" ifadeleriyle hüküm altına alınmıştır. Federasyon ve unsurlarının arasındaki ortak yetkilerin sıralandığı 72'nci maddede de "*Rusya Federasyonunda vergilendirmenin ve resimlerin genel ilkelerinin belirlenmesi*" ifadeleriyle vergilendirme yetkisi anayasal boyuta ulaşmıştır. Federal bütçe için alınan vergi ve resimlere dair genel ilkelerin kanunla düzenleneceğini belirten Rusya anayasası (m. 75), bunun yanında Devlet Duması'nın kabul ettiği federal vergi ve resimlere dair kanunların ayrıca Federasyon Konseyi tarafından görüşülmesini de

<sup>32</sup> Danimarka Kraliyet Anayasası'nın tam metni için bkz. Folketinget, Danmarks Riges Grundlov, <http://www.ft.dk/undervisning/~media/PDF/publikationer/Grundloven/Danmarks%20Riges%20Grundlov%20pdf.ashx>, (Erişim Tarihi: 06.03.2016), Metnin Türkçe çevirisi için ayrıca bkz. <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/06-DAN%C4%B0MARKA%20149-168.pdf>, (Erişim Tarihi: 06.03.2016).

<sup>33</sup> Art. 43: "*Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov; ej heller kan noget mandskab udskrives eller noget statslån optages uden ifølge lov.*"  
Art. 46/1: "*Forinden finansloven eller en midlertidig bevillingslov er vedtaget af Folketinget, må skatterne ikke opkræves.*"  
Art. 42/6: "*Forslag til finanslove, tillægsbevillingslove, midlertidige bevillingslove, statslånslove, normeringslove, lønnings- og pensionslove, love om meddelelse af indfødsret, love om ekspropriation, love om direkte og indirekte skatter samt love til gennemførelse af bestående traktatmæssige forpligtelser kan ikke undergives folkeafstemning...*"

<sup>34</sup> Rusya Anayasası'nın tam metni için bkz. Конституция, <http://www.constitution.ru/>, (Erişim Tarihi: 08.03.2016), Metnin Türkçe çevirisi için ayrıca bkz. <http://www.anayasa.gen.tr/rusya.htm>, (Erişim Tarihi: 08.03.2016).

zorunlu kılmıştır (m. 106)<sup>35</sup>. Yerel yönetimlerin vergilendirme yetkisi de 132'nci maddede hüküm altına alınmıştır. Maddeye göre Rusya'da "*Yerel yönetim organları belediye mülkiyetini serbestçe yönetir, yerel bütçeyi oluşturur, onaylar ve uygular, yerel vergi ve resimleri belirler, kamu düzeninin korunmasını sağlar, ayrıca yerel öneme sahip diğer konuları çözer*".

**Tablo 1.2. Bazı Ülkelerde Vergilendirme Yetkisi ve İlkelerinin Genel Görünümü**

Ülkeler	Kanunilik	Geçmişe Yürütme	Ödeme Gücü	Eşitlik	Adalet	Genellik	Verginin Karşılığı	Vergilendirme Yetkisinin Devri	
								Federe Devlet	Mahalli İdare
A.B.D.	√	√	x	√	x	√	x	√	√
Almanya	√	√	x	√	√	x	√	√	√
Arjantin	√	√	√	√	x	√	√	√	√
Avustralya	√	x	x	√	x	x	x	√	√
Avusturya	√	√	√	√	√	x	√	√	√
Azerbaycan	√	√	x	√	x	√	x	x	√
Belçika	√	x	x	√	x	√	x	√	√
Brezilya	√	√	√	√	x	√	√	√	√
Bulgaristan	√	√	√	√	x	√	x	x	x
Çek Cum.	√	x	x	√	x	x	x	x	x
Danimarka	√	x	x	√	x	x	x	x	√
Endonezya	√	√	x	√	x	x	√	√	x
Fransa	√	√	√	√	x	√	√	x	√
G. Afrika	√	√	x	√	x	x	x	√	√
G. Kore	√	√	x	√	x	√	x	x	x
Hindistan	√	√	x	√	x	√	x	√	√
Hırvatistan	√	√	√	√	√	√	√	x	√
Hollanda	√	√	x	√	x	x	x	x	√
İspanya	√	√	√	√	√	√	√	√	√
İsveç	√	√	√	√	x	x	x	x	√
İsviçre	√	x	√	√	x	√	x	√	√
İtalya	√	√	√	√	x	√	√	x	√
Japonya	√	√	x	√	x	√	x	x	x

<sup>35</sup> Rusya'da yasama organı "*Duma*", bir üst mercii ise "*Federal Konsey*"dir. Belirtilen madde ile temsilsiz vergi olmaz esasına sadık kalınmış ve bu temsil denetime tabi kılınmıştır (Çomaklı ve Gödekli, 2011:106).

Kanada	√	√	×	√	×	×	√	√	√
Kazakistan	√	√	×	√	×	×	×	×	×
Polonya	√	√	×	√	×	×	×	×	√
Portekiz	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Rusya	√	√	×	√	×	√	×	√	√
Yunanistan	√	√	√	√	×	√	√	×	×

**Kaynak:** Gerçek vd., 2014:101.

Tabloda da genel olarak özetlendiği üzere, ülkeden ülkeye farklılık gösteren siyasi yönetim şekilleri, vergilendirme yetkisinin kullanımı ve vergilendirme ilkelerinin anayasal düzeyde belirlenmesinde farklılıklar oluşturmaktadır. Bu bağlamda bir federal devlette vergilendirme yetkisi kısmi olarak federe devletlere veya mahalli idarelere devredilebilirken; üniter bir devlette ise vergilendirme yetkisi, genellikle yasama organının elinde bulunmaktadır. Vergilendirme ilkeleri de kanunilik ilkesi haricinde, tüm devletlerde aynı özellikler göstermemekte ve tüm ilkeler uygulamada yer almamaktadır. Vergilendirmede kanunilik ilkesi ise, günümüzün temel hak ve özgürlükleri koruyan ve vatandaşların lehine hareket eden demokratik hukuk devleti tanımı kapsamında hukuki güvenlik oluşturmada ve bu bağlamda vatandaşlara güvence oluşturduğundan dolayı genel olarak kabul görmektedir.

### 1.3.3. Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması

Devlet, egemenlik yetkisini kullanarak vatandaşlara birtakım sorumluluklar yükleyebilmekte, kimi zaman da yasaklar getirebilmektedir. Bu yetki kapsamında devlet, vatandaşların vergi ödevini yerine getirmeleri amacıyla zorlayıcı tedbirlere de başvurabilmektedir (Karakoç, 2014a:86). Gerek geniş anlamda ve gerekse dar anlamda olsun, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin tamamında devlet, egemenlik gücüne dayanarak zor kullanma yetkisini kullanmaktadır (Mutluer ve Dayanç, 2014:13-14). Bu yetki ile devlet, kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahalede bulunmakta (Öncel vd., 2015:39) ve müdahalenin hukuki bir nitelik kazanabilmesi ise, vergilendirme yetkisinin belli ölçülerde sınırlandırılması ve yetki kullanımının temel hukuki ilkelere dayandırılmış olmasına bağlı kalmaktadır (Uluatam ve Methibay, 2001:20).

### 1.3.3.1. Anayasal Sınırlandırma

Vergi ve vergisel işlemler ile ilgili tüm düzenlemelerin kaynağı anayasadır<sup>36</sup>. Vatandaşlar tarafından gerçekleştirilen önemli bir fedakarlık olan vergilerin belirli ilkelere uygun olarak tahsil edilmesi ve kullanımının sağlanmasına dair temellerin anayasada yer alması, anayasanın varlık nedeninin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır (Akdoğan, 2014:16-17). Bununla birlikte anayasal kurallar içerisinde devletin egemenlik gücüne dayanarak elinde bulundurduğu vergilendirme yetkisi, vatandaşların ayırım gözetmeksizin vergi ve diğer mali yükümlülükler önündeki eşitliği, toplanacak mali değer hangi kamusal hizmetlerin finansmanında kullanılması gerektiği, bütçe uygulaması ile alakalı ilkeler ve son olarak Sayıştay ile Danıştay'ın görev ve yetkilerine dair hükümler de yer aldığından ötürü, vergi hukuku ile anayasa arasında doğal bir ilişki ortaya çıkmaktadır (Özer, 1986:119).

Vergilendirme yetkisinin hukuki anlamda sınırlandırılması, yürütme organının sahip olduğu egemenliğin sınırlandırılması anlamına gelmektedir (Öz, 2004:44). Modern ve demokratik olarak nitelendirilen bir devlette de zaten olması gereken, siyasal iktidar ile temel hak ve özgürlükler sürekli karşı karşıya geldiklerinden dolayı, bu iki unsur arasındaki dengeyi oluşturmaktır (Gül, 2010:72). Vergi ile temel hak ve ödevler arasındaki ilişki ise, vergilendirme yetkisinin anayasal düzeyde sınırlandırılmasının bir sonucudur (Tekbaş, 2009:198).

Anayasa'nın 12'nci maddesine göre "*Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder*". Bu madde ile Anayasa, temel hak ve özgürlükler ile kişinin ödevleri

<sup>36</sup> Vergi hukukunun asli ve tali olmak üzere iki tür kaynağı bulunmakta, bu kaynaklar da yasama, yürütme ve yargı organlarının eliyle yürürlüğe girmektedir. Yasama organının çıkarttığı asli kaynaklar Anayasa, Kanun ve uluslararası anlaşmalar; yürütme organının çıkarttığı asli kaynaklar kanun hükmünde kararname, bakanlar kurulu kararları, tüzük, yönetmelik ve bağlayıcı genel tebliğler ile tali kaynaklar genel tebliğ, sirküler, genelge ve özelemler; yargı organının çıkarttığı asli kaynaklar anayasa mahkemesi kararları ile içtihadı birleştirme kararları ve tali olarak diğer yargı kararları iken; bunların dışında tali kaynaklar arasında örf ve adetler ile doktrin yer almaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2014a:15).

arasında bir denge kurmaya çalışmış, ayrıca "*sert çekirdekli haklar*" olarak da adlandırılan dokunulmaz hakların da ilk adımını atmıştır (Aliefendioğlu, 1991:32).

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasına göre "Temel Haklar ve Ödevler" adını taşıyan ikinci kısımda kişilere *Kişinin dokunulmazlığı, maddi ve manevi varlığı* (m.17), *Zorla çalıştırma yasağı* (m. 18), *Kişi hürriyeti ve güvenliği* (m. 19), *Özel hayatın gizliliği* (m. 20), *Konut dokunulmazlığı* (m. 21), *Haberleşme hürriyeti* (m. 22), *Yerleşme ve seyahat hürriyeti* (m. 23), *Din ve vicdan hürriyeti* (m. 24), *Düşünce ve kanaat hürriyeti* (m. 25), *Düşünceyi açıklama ve yayma hürriyeti* (m. 26), *Bilim ve sanat hürriyeti* (m. 27), *Basın hürriyeti* (m. 28), *Sürelili ve süresiz yayın hakkı* (m. 29), *Basın araçlarının korunması* (m. 30), *Kamu tüzel kişilerinin elindeki basın dışı kitle haberleşme araçlarından yararlanma hakkı* (m. 31), *Düzeltilme ve cevap hakkı* (m. 32), *Dernek kurma hürriyeti* (m. 33), *Toplantı ve gösteri yürüyüşü düzenleme hakkı* (m. 34), *Mülkiyet hakkı* (m. 35), *Hak arama hürriyeti* (m. 36), *Kanuni hakim güvencesi* (m. 37), *Suç ve cezalara ilişkin esaslar* (m. 38) ve *İspat hakkı* (m. 39) tanınmıştır.

Anayasa'da belirtilen bu temel hak ve özgürlükler göz önüne alındığında, vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasıyla en yoğun ilişkinin mülkiyet, miras, çalışma ve sözleşme özgürlükleri<sup>37</sup> arasında ortaya çıktığı görülmektedir. Bu ilişkinin sebebini örneklerle vermek gerekirse (Çağan, 1980:140):

*"...taşınmaz gelirinden malikin yararlanmasını engelleyecek ölçüde yüksek oranlı bir gelir vergisi; veraset yolu ile mirasçılara geçen malvarlığının tümüne yakın bir bölümünün devlete aktarılması sonucunu doğuran çok yüksek oranlı bir veraset vergisi; malik ile taşınmaz arasındaki ilişkiyi kesmeye yönelik ve kamu yararının haklı kılamayacağı kadar yüksek oranlı bir emlak vergisi; girişimler arasındaki rekabet koşullarını ölçsüz olarak değiştiren vergi teşvik tedbirleri; bir sanat ya da mesleğin*

<sup>37</sup> Konut dokunulmazlığı, kişi güvenliği, din ve düşünce özgürlükleri ile mülkiyet hakkı gibi haklara devlet tarafından müdahale edilemeyeceğinden ve kullanımı kısıtlanamayacağından dolayı bu haklar "*negatif statü hakları*" ya da kişiyi topluma ve devlete karşı koruduğundan dolayı "*koruyucu haklar*" olarak tanımlanmaktadır (Kapani, 1981:6'dan aktaran Gözler, 2014:111-112).

*sürdürülmesini ekonomik bakımdan caydıran veya önleyen vergiler bu hak ve özgürlüklerin özünü zedeleyebilir. Aynı şekilde vergi kanunları ile Anayasanın seyahat özgürlüğüne<sup>38</sup>, özel hayatın gizliliğine ve ailenin korunmasına ilişkin hükümlerine de aykırı davranılabilir"*

Temel hak ve özgürlükler arasında özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı da vergilendirme yetkisi ile ilişki içerisindedir. Şöyle ki, Vergi Usul Kanunu (V.U.K.)'nin 5'nci maddesinde vergi mahremiyeti düzenlenmiş, bu mahremiyetin ihlal edilmesi halinde Türk Ceza Kanunu (T.C.K.)'nin 239'uncu maddesine göre cezai müeyyide uygulanacağı da yine Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Benzer hükümler, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (A.A.T.U.H.K.)'un 107<sup>39</sup> ve Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun (K.P.A.Ö.D.K.)'un 6'ncı maddelerinde<sup>40</sup> de düzenlenmiştir. Bu kapsamda özel hayatın gizliliğine tamamen uyulduğu ve hatta

<sup>38</sup> Seyahat özgürlüğü konusunda dikkat çekilmesi gereken nokta, Anayasa'nın 23'üncü maddesinde yer alan "Seyahat hürriyeti, suç soruşturma ve kovuşturması sebebiyle ve suç işlenmesini önlemek amaçlarıyla kanunla sınırlanabilir." hükmüdür. Vergiler açısından bu özgürlük incelendiğinde örnek olarak vergi kaçakçılığı suçu verilebilmektedir; çünkü vergi kaçakçılığı suçunun cezası "hapis"tir (Şenyüz, 2013:404).

<sup>39</sup> Kanunun 107'nci maddesine göre, "Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesine göre cezalandırılır. Bu Kanunun 41 inci maddesine göre amme alacağını tahsil yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin ve 22/A maddesine göre borcun olmadığına dair belgeyi arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara, ödeme ve işleme taraf olanlara ilişkin borç bilgilerinin verilmesi sırrın ifşası sayılmaz; bu kurum ve kuruluşlarda vazifeli bulunan kimseler edindikleri bilgileri ifşa ettikleri takdirde birinci fıkra hükmüne göre cezalandırılırlar. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. " 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, (RG. 28.07.1953 - 8469).

<sup>40</sup> Kanunun 6'ncı maddesine göre, "Aşağıda yazılı kimseler, görevleri dolayısıyla kişilerin ve bu kişilerle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar.

a) Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanı, Başkan Yardımcıları, Mali Suçları Araştırma Uzman ve uzman yardımcıları ile kurul hizmetinde çalışan görevliler,

b) Mali Suçlarla Mücadele Koordinasyon Kurulu Başkan ve üyeleri,

c) Bu Kanun hükümleri uyarınca yetki kullanan diğer kamu görevlileri,

d) Karaparanın aklanması işlemleri ile ilgili olarak bilgilerine ve ihtisaslarına başvuru alan gerçek ve tüzel kişiler,

e) Karaparanın aklanması işlemleri ile ilgili olarak bilirkişilik görevi ifa edenler.

Bu yükümlülük, yukarıda yazılı kimseler bu görevlerinden ayrılırlar dahi devam eder." 13.11.1996 tarih ve 4208 sayılı Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun, (RG. 19.11.1996 - 22822).

mükelleflere Anayasa'dan daha geniş bir koruma sağlandığı söylenilebilmektedir (Karakaş ve Sonsuzoğlu, 2000:224).

Anayasanın 21'nci maddesine göre, "*Kimsenin konutuna dokunulamaz. 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 konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya 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.*"

Mülkiyet hakkının düzenlendiği 21'nci madde, vergilendirme yetkisine de etki etmiştir. Konut dokunulmazlığı hakkı da vergilendirme yetkisinin kullanımında dikkate alınmış olup, vergi mevzuatında yer almıştır. Şöyle ki, Vergi Usul Kanunu'nun "Arama" ile ilgili 142'nci maddesi sadece sulh yargıçlarının aramaya karar verebileceğini hükme bağlamıştır. Anayasa maddesi ise tüm yetkili merci kararlarını işaret etmektedir. Bu bağlamda da vergi mükelleflerine Anayasa'nın tanıdığından daha fazla bir güvence sağlandığı ve temel hakkın korunması kapsamında vergilendirmeye dair bir yetkinin daha sınırlandırıldığı görülmektedir (Karakaş ve Sonsuzoğlu, 2000:224).

Yürürlükte olan 1982 Anayasası, uluslararası hukuktan doğan bir yükümlülük olan Avrupa İnsan Hak ve Özgürlükleri Sözleşmesi'nde düzenlenen unsurları büyük ölçüde karşılamaktadır. Belirtilen temel hak ve özgürlüklerin yanında açıklanması gereken bir diğer husus da, kişilerin sert çekirdekli haklarıdır. Bu haklar Anayasa'nın 15'nci maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir (Aliefendioğlu, 1991:32):

*"Savaş, seferberlik, sıkıyönetim veya olağanüstü hallerde, milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlâl edilmemek kaydıyla, durumun gerektirdiği ölçüde temel hak ve hürriyetlerin kullanılması kısmen veya tamamen durdurulabilir veya bunlar için Anayasada öngörülen güvencelere*

*aykırı tedbirler alınabilir. Birinci fıkrada belirlenen durumlarda da, savaş hukukuna uygun fiiller sonucu meydana gelen ölümler dışında, kişinin yaşama hakkına, maddî ve manevî varlığının bütünlüğüne dokunulamaz; kimse din, vicdan, düşünce ve kanaatlerini açıklamaya zorlanamaz ve bunlardan dolayı suçlanamaz; suç ve cezalar geçmişe yürütülemez; suçluluğu mahkeme kararı ile saptanıncaya kadar kimse suçlu sayılamaz."*

Anayasanın bu hükmünden çıkan sonuç, ne olursa olsun bu hak ve özgürlükler üzerinde hiçbir devlet organının herhangi bir müdahalede bulunamayacağıdır. Gerek olağan ve gerekse de olağanüstü hallerde olsun, devletin egemenlik yetkisi bu hususlar üzerinde sınırlandırılmıştır. Kimseye düşüncelerini açıklaması için zorlama yapılamayacak, buna hiçbir yargı organı karar veremeyecek, veya işkenceye hiçbir şekilde başvurulamayacaktır (Bilgen, 1994:1).

### **1.3.3.2. Vergilendirme İşlemlerinde Organik Ölçütün Kurumsal Bir Dayanağı Olarak Anayasa Yargısı**

Vergilendirme işlemleri bireysel olarak birer "idari işlem" niteliği taşımaktadırlar (Karakoç, 2014a:76); çünkü yasama organının amaçladığı vergilendirmede adaletin tesisi görevini, yürütme organı vergilendirme işlemleri aracılığı ile yerine getirmektedir (Akdoğan, 2014:8). Birer idari işlem olan tarh, tahakkuk ve tahsil gibi temel vergilendirme işlemlerinde de bu bağlamda idare hukuku esasları uygulanmaktadır. İdari bir işlem için geçerli olan sebep, konu, yetki, şekil ve amaç unsurları aynı zamanda vergilendirme işlemleri için de geçerli olmaktadır (Mutluer ve Dayanç, 2014:8).

Organik anlamda idare ya da idarede organik ölçüt ise, devletin belirli organları arasındaki farkın veya başka bir ifadeyle teşkilat biçimlerinin ortaya konulması amacıyla kullanılmakla birlikte (Sancakdar, 2013:47), bir idareyi işlevleri ve yapmış olduğu faaliyetlerinden ziyade, kuruluşu, personeli ve teşkilat yapısı ile ele alan yaklaşımı ifade etmektedir (Gözler, 2003:21). Bu bağlamda organik ölçüte göre yasama organı olarak Türkiye Büyük Millet Meclisi, yürütme organı olarak Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu ile yargı organı olarak da bağımsız mahkemeler



ortaya çıkmaktadır. İdare ise, "*yürütme organının Cumhurbaşkanı ve Bakanlar kurulu dışında kalan kısmı*" olarak tanımlanmaktadır (Gözler, 2003:23).

Vergilendirme işlemlerinde organik ölçütün dayanaklarını ortaya koymak gerekirse, bu bağlamda yasama organı vergi kanunlarını onaylayıp yürürlüğe koyan; yürütme organı vergi kanunlarını idare aracılığıyla uygulayan ve yargı organı da vergisel uyumsuzlukları denetleyen bir organ olarak ortaya çıkmaktadır. Vergisel uyumsuzluklarda başvurulacak yargı mercii, vergi mahkemeleri ya da ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'ın görevlendirildiği davalarda Danıştay olmaktadır (GİB, 2009:5). Anayasa yargısı ise bu ayrımında, vergi kanunlarının Anayasal denetiminde ortaya çıkmaktadır.

Vergilendirme işlemlerinin dayandığı kanunların Anayasa'ya olan uygunluklarının denetimi, Anayasa yargısı tarafından gerçekleştirilmektedir. Anayasa yargısı, Anayasa'ya uygunluğun sağlanabilmesi için yapılan tüm yargısal işlemler ve karara bağlama aşamalarını, kanunlar ve diğer yasama faaliyetlerinin anayasaya uygun olup olmadığının yargı organları tarafından denetim sürecini ifade etmektedir (Özbudun, 1995:341). Yürürlükte olan 1982 Anayasası'nın 146'ncı maddesine göre Anayasa yargısına kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve T.B.M.M. içtüzüğünün anayasaya uygunluğunun denetiminin sağlanması görevi verilmiştir (Günday, 2013:6). Fakat Anayasa yargısı yalnızca şekil ve esas bakımından Anayasa'ya uygunluk denetimi yapan bir yüksek mahkeme değil; aynı zamanda Yüce Divan, siyasi partilerin mali denetimini gerçekleştiren, yine siyasi partilerin kapatılması talebiyle Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından açılan davalara bakan, bazı Meclis kararlarını anayasa ve içtüzüğe aykırılığı nedeniyle iptal edebilen bir kurumdur (Gözübüyük, 2000:268). Vergisel anlamda verilen iptal kararları da nitelik olarak birer "idari işlem" kabul edilebilmekle birlikte; kararı veren organ ve kararın verilmesinde izlenen yöntem açısından organik ölçüte göre bu kararlar birer "idari işlem" olarak kabul edilmemektedirler (Karahanoğulları, 2005:\_\_\_).

Bir denetim organı olma niteliği taşıyan Anayasa yargısının temelinde, "*Anayasanın üstünlüğü*" ve günümüze kadar devam eden tarihi süreçte yürütme organının yapmış olduğu faaliyetlerin kanunlara uygunluğunu ve bağlılığını

sağlayacak mekanizma anlamına gelen "*hukuk devleti*" ilkesi bulunmaktadır (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2013:465). Hukuk devleti ilkesinin hayata geçirilebilmesi için kanunilik ilkesi, kanunların kesinliği ve öngörülebilirliği, idari işlemlerin yargısal denetimi, bağımsız ve tarafsız yargı organları ile kanunların insan haklarına saygılı olması gibi unsurların varlığı gerekmektedir (Özbudun, 2015:57).

Vergi kanunlarının Anayasa'yı ihlali ve Anayasa Mahkemesi kararlarının vergi hukukuna bir kaynak teşkil etmesi durumu ise, geniş bir çerçeveden ele alınmaktadır. Bir vergi kanunu ile anayasada bulunan hukuk devleti, sosyal devlet ilkesi, vatandaşların kanun önünde eşitliği ilkesi ya da vergi ödevinin ele alındığı 73'üncü maddede ve fıkralarında yer alan ilkeler gibi birçok hukuki ilkenin ihlali olasılığı bulunabilmektedir (Taşkan, 2010:66). Olası bir ihlalin tespiti halinde ise Anayasa Mahkemesi'ne başvurular, Anayasa'da yer alan kişi veya siyasi parti gruplarının yürürlükte bulunan hükümler ile ilgili iptal davası açmaları ya da davayla sorumlu bir mahkemenin Anayasa'yı ihlal eden hüküm içerdiğini düşündüğü bir kanunu Anayasa Mahkemesi'ne göndermesi ile olmaktadır. 23 Eylül 2012 tarihinde uygulamaya alınan bireysel başvurular ise, temel hak ve özgürlüklerin ihlali gerekçesiyle tüm başvuru merciilerini tükettikten sonra gerçekleştirilen istisnai bir yoldur (Mutluer ve Dayanç, 2014:38).

Vergi hukukuna dair bir meselenin Anayasa Mahkemesi'ne taşınmadığı iki istisnai durum bulunmaktadır; Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin 5'inci fıkrasına göre usulüne uygun olarak yürürlüğe giren uluslararası vergi anlaşmaları aleyhine ve yine Anayasa'nın 148'inci maddesinin ilk fıkrasına göre olağanüstü hal, sıkıyönetim ve savaş halinde Cumhurbaşkanı'nın başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak vergi ile ilgili kanun hükmünde kararnamelerin Anayasa'ya aykırılığı gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamamaktadır (Karakoç, 2014a:115).

*"Vergi, devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği bir kamu alacağıdır. Devletin egemenliğini sürdürebilmesi ve Anayasa'nın<sup>41</sup> 48. maddesinde*

<sup>41</sup> 18.10.1982 tarih ve 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (RG. 9.11.1982 - 17863).

*belirtilen hedeflere ulaşabilmesi için düzenli malî kaynaklara ihtiyacı vardır. Devletin kendisine yüklenen görevleri ve istenilen kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için bu hizmetlere karşılık olan kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak sağlaması gerekmektedir. Bu yönden vergilendirme yetkisinin kullanılması, siyasal ve ekonomik bir zorunluluktur. Yasakoyucu, devletin bu amacı gerçekleştirmesi yönünde millî ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun olarak anayasal sınırlar içinde kimi düzenlemeler getirebileceği gibi bunları değiştirmeye ve kaldırmaya da yetkilidir<sup>42</sup>."*

Anayasa Mahkemesi'nin belirtilen ifadelerine göre, devletin vergilendirme yetkisini kullanabilmesinin milli ekonominin gereklerine<sup>43</sup> ve sosyal amaçlara uygun olması şartlarına bağlandığı görülmektedir. Burada dikkati çeken ve araştırılan husus, ifadelerde yer alan "anayasal sınırlar"ın ne olduğu yönündedir. Belirtilen anayasal sınırlar ifadesinin özü, araştırmanın da konusunu oluşturan "anayasal vergilendirme ilkeleri"ni ifade etmektedir.

Vergiye dair işlemlerin yasama, yürütme ve yargı organları tarafından denetimi hukuki açıdan güvenli bir ortam yaratmakta, Anayasa Yargısına da burada önemli bir iş düşmektedir. Çünkü Anayasa Yargısının vergi hukukuna dair yapmış olduğu denetimlerde sadece vergilendirmeye dair kurallar değil; aynı zamanda hukukta temel ilke olarak kabul edilen hukuk devleti, adalet, eşitlik, suç ve cezalar ile temel hak ve özgürlüklere ilişkin ilkeler de göz önüne alınmaktadır. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi bu ilkeler ışığında vergi hukukuna önemli ölçüde katkı sağlamaktadır (Gerek ve Aydın, 2010:21).

#### **1.4. Hukuki ve Teorik Yönleriyle Vergilendirme İlkeleri**

Vergilerin kapsam ve unsurlarına hakim olan ve uygulanırken göz önünde bulundurulmuş normlar (Turhan, 1998:190) ile vergilendirme ile gerçekleştirilmek

<sup>42</sup> AnyM. 11.12.1996 tarih ve E. 1996/49, K. 1996/46, (RG. 02.12.2000 - 24248).

<sup>43</sup> Vergilerin milli ekonominin gereklerine uygun şekilde kullanılması, devletin "sosyal" bir nitelik kazanmasıyla yakından ilgilidir. Şöyle ki, sosyal bir devletin ekonomiye zamanında ve etkili bir şekilde müdahale edebilme görevi bulunmaktadır. Bu görev yerine getirilirken de ekonomiye en etkili müdahale aracı olan vergiler kullanılmaktadır (Çağan, 1980:134).

istenen amaçlara "*vergileendirme ilkeleri*" denilmektedir (Türk, 2006:119). Sosyo-ekonomik düzen ve siyasi ideolojilerle birlikte sürekli revizyona uğrayan ve olan bir durum yerine olması gereken bir durumu amaçlayan vergileendirme ilkeleri; hem uygulandığı ülkenin teknik, iktisadi ve kültürel yönleriyle ve hem de vatandaşların dünya görüşleri ve hukuk bilinçleriyle yakından ilişki içerisinde olmuş ve bu yönüyle geçmişten günümüze insanla birlikte<sup>44</sup> var olmuştur (Turhan, 1998:190).

Vergileendirme ilkeleri günümüzdeki anlamıyla Maliye bilimiyle birlikte doğmuştur (Edizdoğan, 2007:224). Tarih boyunca vergileendirme ilkeleri alanında sürekli yeni fikirler ortaya atılmış, bu fikirler kendilerine geniş ve ayrıntılı tartışma alanları bulmuştur. Maliye alanında çalışmalar yürüten bilim adamlarının üzerinde yoğunlaştığı bu ilkeler kimi zaman teorik yönleriyle kalmış ve kimi zaman da ülkelerin vergi politikaları üzerine etkide bulunarak hukuki boyutta uygulama alanı bulmuştur (Mutluer vd., 2010:196).

#### **1.4.1. Vergileendirme İlkelerinin Hukuki Boyutu**

Vergi hukuku, vergileendirmenin hukuki boyutunu incelemektedir (Karakoç, 2014a:71). Vergi ve vergi uygulamalarında hukukilik düşüncesinin temeli, siyasi iktidarda bulunanların sahip oldukları sınırsız yetkilerin sınırlandırılmak istenmesi ile atılmıştır. İktidara yönelik olarak yapılan bu sınırlama, beraberinde demokratik rejime geçiş sürecini getirmiştir. Günümüz meclislerinin sahip oldukları yasama yetkisinin kökeni, vergiye dair tartışmalara dayanmaktadır<sup>45</sup>.

Vergileendirme ilkelerinin hukuki boyutu ise, ilkelerin "*vergiciliğin anayasası*" sayılması ile ilgilidir. Bir vergi sistemi, belirlenen vergileendirme ilkeleriyle uyum içerisinde olduğu müddetçe vatandaşlar tarafından benimsenir ve vergi sistemi de bu şekilde başarıya ulaşır. Vergi kanunları gerek oluşturulurken ve gerekse değişiklik

<sup>44</sup> "*Vergilerin insanla birlikte var olması*" ile anlatılmak istenen, ilkel yaşamdaki ilk kabilelerde dahi kabile reisine çeşitli hediyeler verilmesi ya da yardımlarda bulunulmasıdır. Bu dönemlerde egemenlik yetkisini elinde bulunduranların başlıca gelirleri olan hediye ve yardımlar, "*ilk vergi türü*" olarak ifade edilmektedir (Erginay, 1994:30-31).

<sup>45</sup> (Jez, 1957:13-14); (Çağan, 1982:-5-6).

yapılacağı zaman vergilendirme ilkelerinin göz önünde bulundurulması hukuki anlamda bir zorunluluk taşımaktadır (Öner, 1986:76).

Verginin hukuki kaynağı devletin egemenlik gücüdür, devlet bu güçle vatandaşlardan toplum adına mali fedakarlık talebinde bulunur. Bir vergi sisteminin vergilendirme ilkeleri temel alınarak oluşturulması, aynı zamanda egemenlik gücüne sahip olan devletin hukuki olarak sınırlandırılmasını da gerektirir. Bu bağlamda belirlenen ilke, kanunilik ilkesidir (Akdoğan, 2014:4).

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" hükmüyle hukuki dayanağı sağlanan kanunilik ilkesi, "*...vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönetiminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır*<sup>46</sup>."

Anayasa'nın 10'uncu maddesine göre, "*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. (...) Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.*" Maddede belirtilen hükümlerin vergilendirme ilkelerine olan hukuki etkisi, vergi kanunlarının herkese uygulanacağını ifade eden genellik ilkesi olmuştur. Vergilendirmede genellik sağlanacak ve bu şekilde eşitliğe ulaşılabilecektir (Öncel vd., 2015:40-41).

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*" hükmü içerisindeki "herkes" kelimesi, vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerinin hukuki dayanağıdır (Çomaklı ve Gödekli, 2011:47). "*...Genellik ilkesi, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi*

<sup>46</sup> AnyM. 15.10.2009 tarih ve E. 2006/124, K. 2009/146, (RG. 08.01.2010 - 27456).

*ödemesini amaçlar. (...) Vergilendirmede genellik ilkesi, belirli kişi veya grupların dil, din, ırk, cinsiyet vs. gibi nedenlerle vergi dışı bırakılmasına izin vermez<sup>47</sup>".*

Yine Anayasa'nın 73'üncü maddesinin ilk fıkrası, "verginin kamu giderlerinin karşılığı olması" ve "verginin mali güce göre alınması" ilkelerinin hukuki temellerini atmaktadır. Malî güce göre vergilendirme, "*verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. (...) Verginin malî güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır<sup>48</sup>". Verginin kamu giderlerinin karşılığında alınması ise, kişilerden talep ve tahsil edilen vergilerin kamu hizmetlerinin dışında başka bir şekilde kullanılmamasını gerektirmektedir (Karakoç, 2014b:1296).*

#### **1.4.2. Vergilendirme İlkelerinin Teorik Boyutu**

Vergilendirme ilkeleri teoride birtakım öğreti ve varsayımlara dayanmaktadır (Edizdoğan, 2007:224). Vergi ve vergilendirme ilkeleri alanlarında en eski görüşler 17'nci yüzyıldan itibaren ortaya çıkarak<sup>49</sup> Grotius, Pufendorf, Guicciardini, Hobbes, Hume ve Rousseau gibi düşünürler tarafından ortaya atılmış ve devam eden yüzyıllar içerisinde doğrudan ve dolaylı olarak maliye bilimiyle ilgilenenler tarafından üzerinde durulmuştur (Uluatam, 2005:287). Günümüzde ise vergilendirme ilkeleri incelenirken yapılan çoğu araştırmanın temel içeriğini Adam Smith ile Adolph Wagner oluşturmakta (Turhan, 1998:191) ve Adam Smith ile araştırmaya başlamanın literatürel bir gelenek olduğu ifade edilmektedir (Neumark, 1975:2). Araştırmanın bu bölümünde izlenecek yöntem ise geçmişten günümüze doğru kronolojik sıralama ile ortaya atılan teorileri incelemek yönündedir.

##### **1.4.2.1. Francesco Guicciardini (1483-1540)**

Francesco Guicciardini Floransa'lı devlet adamı, diplomat, tarihçi ve günümüzün çağdaş İtalya tarihi eserleri arasında en önemli yapıt olarak kabul edilen

<sup>47</sup> AnyM. 06.07.1995 tarih ve E. 1994/80, K. 1995/27, (RG. 02.02.1996 - 22542).

<sup>48</sup> AnyM. 06.07.1995 tarih ve E. 1994/80, K. 1995/27, (RG. 02.02.1996 - 22542).

<sup>49</sup> Mann, 1938:664-666'dan aktaran Turhan, 1998:190.

İtalya Tarihi (*Storia d'Italia*)'nin yazarıdır (BRITANNICA, 2015). Literatürde iktisat bilimiyle de ilgili olduğu ve "artan oranlı vergilendirme" kavramını ilk defa ortaya atmasıyla da bilinen Guicciardini (Şener, 200s7:218), Floransa'da toprak gelirleri için teklif edilen artan oranlı bir vergiye (*decima scalata*) kent konseyinin tepkisi üzerine şu ifadelerle savunma yapmıştır (Guicciardini, 1964:32-33):

*"Ben artan oranlı verginin haklı ve adil olduğunu söyleyeceğim; gerçekte, sözü edilen haksızlık ve eşitsizlik, zenginler değil, fakirler için söz konusudur. Çünkü adil vergi dediğimiz, fakirden olduğu gibi zenginden de alınır. Fakir biri, kente gelirinin onda birini ödediği zaman zengin de gelirinin onda birini öder. (...) Vergide eşitlik, herkesin aynı oranda vermesi değil, ödemelerin herkese eşit ağırlıkla dağılmış olmasıdır. (...) Nasıl hepimiz aynı kentin insanları isek, nasıl hep birbirimizin aynı isek, haklı ve adil vergileme de hepimize aynı ölçüler içinde bir yaşayış sağlayan vergileme olmalı."*

İfadelerinden de anlaşılacağı üzere Guicciardini, vergilendirmede adalet ilkesi üzerine değinmiştir. Ortaya attığı "artan oranlı vergilendirme" kavramı ile vergi ödeyen kişiler arasındaki mali güç eşitsizliklerinin giderilebileceğini ve bu şekilde vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılacığını savunan Guicciardini, günümüzde kabul gören vergilendirmede mali gücün dikkate alınması ve adalet ilkesinin temellerini atmıştır.

#### **1.4.2.2. Hugo Grotius (1583-1645)**

Düşünürler arasında Hugo Grotius felsefe, siyaset teorisi, hukuk ve özellikle doğal hukuk alanlarında çalışmalar yapmış ve tanınmıştır (STANFORD, 2011). 1625 tarihli Savaş ve Barış Hukuku (*De Jure Belli ac Pacis*) adlı eseriyle uluslararası hukuk bilim dalının kurucuları arasında yer alan Hollandalı hukukçu ve bilim adamı Grotius (Erkiner, 2012:7), hukuku genel olarak devlet ve vatandaşlar arasındaki bütün ilişkileri düzenleyen ve geçmişten beri kendiliğinden var olan, toplumun kendi girişimleri üzerine kurulmuş yaptırımlar ile güçlendirilen bir sistem olarak tanımlamıştır (Ertuğ, 1943:702). Grotius'a göre Hükümdar'ın uyguladığı kanunlar toplumu ya da bazı kişileri belirli olarak etkileyebilmekte, bu kanunlar ile toplum ya

da kişilere zorla vergi yüklenebilmektedir. Toplum içerisinde ve kişiler arasında da tartışmalara yol açabilecek bu uygulamalar, Aristo'nun deyişiyle "yargı gücü (*judicial power*)" tarafından sınırlandırılabilirse toplum ve bireyler arasında yerleşik bir barışın tesisine imkan sağlanacaktır (Grotius, 2001:48). Dolayısıyla Grotius'un düşüncelerindeki "hukuki güvenlik" ve "kanunlar ile bazı kişilerin belirli olarak etkilenebilmesi" kavramları ile kişilere zorla vergi yüklenilebilmesinin sınırlandırılması, günümüzde temel ilke olarak kabul edilen "vergilemede kanunilik ve genellik" ile "hukuki güvenlik" ilkeleriyle bağdaşmaktadır. Kişilerin kanunlar önünde eşit olması ve hiçbir zümrenin belirli olarak aleyhine hükümler oluşturulmaması modern bir hukuk sisteminin temel esaslarından olmakla birlikte; uygulamadaki kanunları denetleyecek ya da iktidarı sınırlandıracak bir yargı mekanizmasının varlığı da hukuki güvenlik bakımından önem teşkil etmektedir.

#### 1.4.2.3. Thomas Hobbes (1588-1679)

Thomas Hobbes'a göre vergileendirme yetkisi egemenliğin temeli ve egemenliğe sahip olan kişi ya da kurumun anlaşılmasına yönelik bir işaret olarak gösterilmekte (Hobbes, 2007:136), egemenliğin kullanılması için gerekli olan yetkilerden birinin vergi toplamak olduğu vurgulanmaktadır (Hobbes, 2007:162). Vergi toplayan kişiler kimi zaman görevlerini yerine getirirken suistimal etseler de<sup>50</sup> "kamu görevlileri" olarak kabul edilmişlerdir (Hobbes, 2007:175). Hobbes'a göre devlet bir kuruluş üzerine vergi koyduğunda, bu vergi kuruluşa üye olan kişilerin sermayeleriyle orantılı olacaktır (Hobbes, 2007:170). Eşit vergileendirmeyi adaletle birlikte değerlendiren Hobbes, vergide eşitliğin kişilerin servetlerindeki eşitlik yerine herkesin devlete olan savunma borcundaki eşitlik ile sağlanacağını ifade etmiştir (Hobbes, 2007:241). Vergiler Hobbes'un tanımıyla "*...çeşitli meslekler ve*

<sup>50</sup> "Tekeller ve vergi tahsildarlarının suistimalleri. Yine, devlette, satılıcana benzer bir hastalık vardır; normal seyri içinde akıp gelen devletin geliri, tekeller nedeniyle veya kamu gelirlerinin iltizama verilmesiyle, tek bir kişide veya az sayıda kişinin ellerinde toplanır; tıpkı, satılıcanda (bir akciğer hastalığı), akciğer zarına giren kanın, ateş ve şiddetli sancılarla birlikte, orada bir yanma meydana getirmesi gibi." (Hobbes, 2007:233). Hobbes'un vergi toplayan mültezimler hakkında paylaştığı tarihi bir bilgi, bu kişilere yönelik duyulan antipatinin farklı bir örneğini daha oluşturmaktadır: "...devlet gelirlerini toplayan ve tahsil eden kişiler anlamına gelen mültezimler, vergi ödeyecek olan Yahudiler tarafından öylesine sevilmiyordu ki, mültezim ve günahkar onlar arasında aynı şey kabul ediliyordu." (Hobbes, 2007:351).



*uğraşlarında çalışırken özel kişileri savunmak için kamunun kılıcını taşıyanlara ödenecek ücretlerden başka bir şey değildir"* (Hobbes, 2007:241). Vergilendirmede adalet ve genellik ilkelerine dolaylı olarak değinen Hobbes, bu ilkeler üzerine şu ifadelerde bulunmuştur:

*"...çok çalışan ve, emeğinin meyvelerini tasarruf ederek, az tüketen bir insan, tembelce yaşayan, pek az şey elde eden ve elde ettiği herşeyi de harcayan bir kişiye göre niçin daha çok vergilendirilsin ki"* (Hobbes, 2007:242).

*"...her Hıristiyan devlette, ruhani imtiyaz sayesinde, cismani devletin vergilerinden ve mahkemelerinden muaf olan bazı insanlar vardır; ... sıradan halka oranla o kadar büyüktür ki, Kilise komutanı, onlardan, kendi hükümdarlarına veya başka hükümdarlara karşı savaş açmak için bir ordu bile çıkarabilir"* (Hobbes, 2007:425).

Hobbes'un ifadelerine göre öncelikle vergilendirmede adalet ilkesi ortaya çıkmaktadır. Çok çalışan ve tasarruf eden bir kişinin, çalışmayan ve elindeki ekonomik değerleri tasarruf etme yoluna gitmeyen bir kişiye nazaran daha çok vergilendirilmesini adil bulmayan Hobbes, ayrıca toplum içerisinde belirli kişi ve gruplara vergi imtiyazları verilmesine de eleştiri getirmiştir. Bu bağlamda vergilendirmede adalet ve genellik ilkelerinin varlığının gerekliliğine dikkat çeken Hobbes, belirtilen ifadeleriyle günümüzde uygulanan vergilendirme ilkelerine geçmişte duyulan ihtiyacı ortaya koymuştur.

#### **1.4.2.4. Samuel von Pufendorf (1632-1694)**

Samuel von Pufendorf, Grotius'un rasyonel ve laik uluslararası hukuk düşüncesini yine rasyonalist şekilde fakat sekülerist olarak doğal hukuk (*jusnaturaliste*) temellerinde devam ettiren Alman tarihçi ve hukukçudur<sup>51</sup>. En büyük

<sup>51</sup> "Laik" ve "Sekülerist" kavramlarının bu noktada açıklanmasında aralarındaki ince nüans farkı bulunması dolayısıyla fayda bulunmaktadır. Şöyle ki, "dinin devlet mekanizmalarından uzaklaştırılması" laiklik iken; "belli bir zaman dilimi içerisinde, dinin ya da metafiziksel dünyanın toplumsal düzeydeki prestijlerinin ve topluma etki etme güçlerinin göreceli olarak azalması" sekülerleşme olarak tanımlanmaktadır (Ertit 2014:120). Siyasi bir anlamı bulunan laikliğe göre kamusal alan devlete; sekülerizme göre ise kamusal alan bireysel alana aittir (Darende, 2015:153).

ve bilinen yapıtı olarak 1672 tarihli Doğal Hukuk ve Uluslar Üzerine Sekiz Kitap (*De Jure Naturae et Gentium Libri Octo*) adlı eseri gösterilmektedir (Erkiner, 2012:85-86). Devletin yetkilerini ve organlarını yedi ayrı bölümde inceleyen Pufendorf'a göre<sup>52</sup> savaş ve barış zamanlarında devletin yürütmekle görevli olduğu faaliyetlerden dolayı ortaya çıkan masraflara vatandaşların da mallarından bir miktar ile ya da vergi ile katılmaları gerekmektedir (Akipek, 1952:177). Bu bağlamda Pufendorf, günümüzde uygulanan "verginin kamu giderlerinin karşılığında alınması ilkesi"ne atıfta bulunmuş ve devletin belirli faaliyetleri sonucunda yapmış olduğu harcamalara vatandaşların da katkıda bulunmaları gerektiğini belirtmiştir.

#### 1.4.2.5. David Hume (1711-1776)

David Hume, 1742 tarihli "Ahlaki, Siyasi ve Edebi Denemeler (*Essays, Moral, Political, and Literary*)" adlı eserinin 2'nci bölümü içerisindeki 8'inci denemesini vergilere ayırmış ve birtakım düşünceler öne sürmüştür (Hume, 1882:356-360). Hume'un yaşadığı dönem içerisinde vergilere dair -Hume'un ifadesiyle- *mantıklı düşünen kimseler arasında*<sup>53</sup> genel kabul görmüş ve deyimleşmiş ifadelerle göre her bir yeni vergi, beraberinde bu vergiye tahammül etmeyi sağlayacak yeni bir yetenek ortaya çıkarmaktadır (Hume, 1882:356). Fakat Hume'a göre *hiç şüphesiz* her insan, maruz kaldığı vergi yükünden kurtulmak için çaba içerisinde (Hume, 1882:359). Devam eden süreçte toplum üzerinde giderek artan vergi yükü, orantılı şekilde insanların çalışkanlığını da arttırmaktadır. Bunun sebebi olarak da vergi yükünün artmasının üç sonucundan biri gösterilmiştir. Şöyle ki; yeni bir vergi koyulduğunda kişiler ya normal yaşantılarında yapmış oldukları harcamalardan kısacaklar, ya ücretlerini arttırmanın yolunu arayacaklar ve ya da, emeklerinin karşılığında daha fazla miktar talep etmeden, geçmişte aldıkları birim ücretlerle aynı miktarda fakat daha fazla sürede çalışacaklardır, dolayısıyla üçüncü ihtimal endüstrinin gelişmesine de dolaylı olarak yol açacaktır (Hume, 1882:356).

<sup>52</sup> Pufendorf'a göre hükümdarlığın bölüm ve yetkileri "Yasama Erki, Ceza Vermek Erki, Yargı Erki, Harp ve sulh yapmak, anlaşmalar ve ittifaklar vasıtasıyla diğer devletlerle taahhütlere girişmek erki, Memurları tayin hakkı, Vergi koymak ve toplamak hakkı ve Devlet dahilinde öğretilen doktrinleri incelemek hakkı" olarak 7'ye ayrılmaktadır (Akipek, 1952:175-177).

<sup>53</sup> "There is a prevailing maxim, among some reasoners..." (Hume, 1882:356).

Hume (1882:358)'a göre en iyi vergi türü, kişiler tarafından asgari düzeyde hissedildiklerinden dolayı harcamalar ve özellikle lüks tüketim üzerinden alınan vergilerdir. En tehlikeli ve hatta ölümcül vergi türü ise, vergilendirme yetkisinin keyfi kullanımı sonucunda ortaya çıkan vergilerdir. Hume'un endüstri üzerine kesilen bir ceza olarak nitelendirdiği keyfi vergilendirme kaçınılmaz bir eşitsizliğe ve en kötüsü de normalde olan ve hissedilenden ağır bir vergi yüküne yol açmaktadır. Bunun yanında keyfi olmasa dahi çoğu baş vergisi uygulaması da Hume tarafından tehlikeli olarak nitelendirilmekte, bunun sebebi olarak da baş vergilerinin iktidar tarafından sürekli ve kolay şekilde bir miktar alınabilmesi ve sonucunda elde edilen toplam hasılatın toplum üzerinde baskıcı ve telafi edilmez sonuçlara yol açabilmesi gösterilmiştir.

Hume'un düşünceleri, günümüzde uygulanan bazı vergilendirme ilkelerinin teorik temellerini oluşturmaktadır. Her şeyden önce Hume, "*vergiye tahammül etmeyi sağlayacak yeni bir yetenek*" ifadeleriyle vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma kavramlarına atıfta bulunmaktan ziyade; verginin insanların çalışkanlığını arttıracığını ve hatta endüstrinin gelişmesinde katkıda bulunacağını savunmuştur. Fakat vergilendirme yetkisinin keyfi kullanımı sonucu ortaya çıkan vergileri "ölümcül" olarak nitelendiren Hume, bu bağlamda "vergilendirmede kanunilik" ilkesinin gerekliliğini belirtmiştir. Endüstrinin vergilendirilmesini de bir "ceza" olarak kabul eden ve "baş vergisi"ni de tehlikeli olarak gören, ayrıca bu vergilerin ağır bir yük oluşturduğunu ifade eden Hume, vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerine atıfta bulunarak günümüze ışık tutmuştur. Hume'un bahsettiği özellikle baş vergisi konusunda Türkiye'de ortaya çıkan olumsuz sonuçlara ilerleyen bölümlerde de değinileceği üzere, bu vergi türü toplum üzerinde büyük bir yük oluşturmuş ve belirli bir süre uygulandıktan sonra kaldırılmıştır.

#### **1.4.2.6. Jean-Jacques Rousseau (1712-1778)**

Jean-Jacques Rousseau 1762 tarihinde yayınlanan ünlü Toplum Sözleşmesi (*Du contrat social ou Principes du droit politique*) adlı eserinde devletleri ve iktidarda bulunanları incelediği bir kısımda yapmış olduğu bir ayırım sırasında

vergiler ve vergileri ödeyen kişilerin bunun karşılığında ne elde ettiklerine dair açıklamalarda bulunmuştur. Rousseau'nun ifadelerine göre:

*"...bütün hükümetlerin özü bir değildir. Kimisi az tüketici, kimisi çok tüketicidir. Aralarındaki ayrılıklar başka temele dayanır: Genel giderler, kaynakları ne kadar aşarsa, yurttaşların yükü o kadar ağır olur. Bu yükün ağırlığını ölçerken, vergilerin tutarından çok, çıktıkları ellere dönmek için geçmek zorunda oldukları yolu ölçmek gerekir. Bu dolaşım çabuk ve düzenli olursa, verginin az ya da çok olması önemli değildir; halk her zaman varlıklı, devlet hazinesi her zaman yolunda demektir. Tam tersine, halk ne kadar az vergi öderse ödesin, vergi eline dönmüyorsa, durmadan vergi ödediği için elinde avucunda bir şey kalmaz olur; devlet de hiçbir zaman varlıklı olamaz ve halk hep yoksul kalır" (Rousseau, 2012:74-75).*

Rousseau'nun belirtilen ifadelerinden de anlaşılacağı üzere verginin karşılığı olmamasının doğurabileceği sonuçlar hakkında yorumlarda bulunduğu görülmektedir. Verginin az ya da çok olmasından ziyade topluma geri dönüp dönmemesinin önemli olduğunu vurgulayan Rousseau'ya göre vergilerin ağırlığı ile toplumla hükümet arasındaki yakınlık arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır. Bu bağlamda Rousseau'nun verginin kamu giderlerinin karşılığında alınması ve mali güç ilkelerine atıfta bulunduğu görülmektedir. Toplum ve hükümet arasındaki yakınlık azaldıkça vergi yükünün artacağını savunan Rousseau, en hafif vergi yükünün demokratik ve an ağır vergi yükünün de monarşik rejimlerde hissedildiğini ifade etmektedir (Rousseau, 2012:75). Ayrıca özgür bir devlet bünyesinde yaşayan vatandaşların her şeyi parayla değil kol gücüyle yaptıklarını ileri süren Rousseau'ya göre vergiler, angaryadan dahi özgürlüğe daha aykırı görülmüştür (Rousseau, 2012:89).

#### **1.4.2.7. Adam Smith (1723-1790)**

Adam Smith, klasik iktisadi düşüncenin fikir babası sayılan ve mali olayları bilimsel anlamda inceleyen, devletin ekonomiye yapacağı müdahalelerin oldukça az olmasını ve devletin yalnızca savunma, adalet ve vatandaşların kendilerinin

karşılayamayacakları sınırlı ihtiyaçlar için harcamalar yapmasını savunan bir bilim adamıdır (Mutluer vd., 2010:27).

1776 tarihinde Adam Smith tarafından kaleme alınan Milletlerin Zenginliği (*The Wealth of Nations*), tüm maliye otoriteleri tarafından beğenilen ve günümüzde halen güncelliğini koruyan vergilendirme ilkelerini barındırmaktadır. Smith tarafından ortaya atılan bu ilkeler vergide adalet (eşitlik), belirlilik (kesinlik), uygunluk ve verimlilik (ekonomik olma) olmak üzere dört adettir (Orhaner, 2007:164).

Adam Smith'e göre adalet (eşitlik), devletin varlığını sürdürebilmesi için yapacağı kamusal harcamalara vatandaşların da güçlerine oranla katkıda bulunmasıdır (Mutluer vd., 2010:196). İlke ile toplam vergi yükünün vatandaşlar arasında ortak dağılımı anlamında bir adalet değil; yükün iktisadi anlamda orantılı şekilde dağılımını ifade eden bir eşitlik amaçlanmaktadır (Turhan, 1998:191). Vergilendirmede adalet, bir bakıma vergilendirmede etik olunmasının gereğidir<sup>54</sup>.

Adam Smith'e göre belirlilik (kesinlik), iktidarın keyfi olarak vergilendirmeye başvurmaması, vergiye dair esasların kanunlarla çerçevesinin belirlenerek tahsil edilmesidir (Mutluer vd., 2010:196). İlke ile vergi kanunlarında her vergi mükellefinin ödeyeceği verginin türünün ve miktarının, vergiyi ne zaman ve nasıl ödeyeceğinin anlaşılır ve belirli şekilde açıklanması esas alınmıştır (Edizdoğan, 2007:226). Smith'e göre vergilendirmede belirlilik (kesinlik) ilkesi, uyulmaması halinde olası bir eşitsizlik durumunda doğacak sonuçlardan bile çok daha kötü sonuçlara yol açılabileceğinden dolayı eşitlik ilkesinden daha büyük öneme sahiptir<sup>55</sup>.

Uygunluk ilkesi Smith'den önce Justi tarafından ortaya atılmış, fakat Smith'in ilkeleri arasında yer aldıktan sonra literatürde üzerinde durulmaya başlanılmıştır (Turhan, 1998:193). Adam Smith'e göre uygunluk, verginin mükellefinin en az rahatsızlık duyacağı şekil ve zamanda tahsil edilmesi demektir (Mutluer vd.,

<sup>54</sup> Weston, 1903:172'den aktaran Neumark, 1975:136.

<sup>55</sup> Neumark, 1970:343'ten aktaran Turhan, 1998:191-192.

2010:196). Kolaylık adı da verilen bu ilkeye göre vergi taksitlendirilerek dahi tahsil edilmelidir, temel amaç mükellefin lehine sonuç doğurmaktır (Edizdoğan, 2007:226).

Verimlilik, ekonomik olma veya bir başka ifadeyle iktisadilik ilkesi, literatürde görüş ayrılıklarına yol açan ve iki farklı şekilde açıklanan bir ilkedir (Turhan, 1998:194). Adam Smith'e göre verimlilik (ekonomik olma), vergilerin tahsil aşamasında devletin yaptığı harcamaların minimum olması (Mutluer vd., 2010:196) ve hasılatın da maksimum düzeyde olması gerektiğini ifade etmektedir (Türk, 2006:122). İlkeyi "tasarruf ilkesi" olarak da adlandıran diğer kesimin görüşüne göre ise; devlet hazinesine giren tutar ve mükelleflerin ödedikleri toplam vergi miktarı arasındaki fark mümkün olduğunca az olmalı, tahsil edilen vergiler mükelleflerin faaliyetlerine yine mümkün olduğunca az zarar vermelidir (Edizdoğan, 2007:227).

#### **1.4.2.8. David Ricardo (1772-1823)**

Klasik iktisadi görüşün ortaya çıkması ve gelişiminde önemli katkıları bulunan David Ricardo, ekonomik zenginliğin bölüşümü ve vergi üzerine yapmış olduğu çalışmalar ile tanınmaktadır. Temel eseri olarak bilinen Siyasal İktisadın ve Vergilendirmenin İlkeleri (*On The Principles of Political Economy and Taxation*) adlı çalışmasında içinde bulunulan dönemde sanayinin yeni gelişmeye başlaması ve ekonomik düzenin genellikle tarım sektörü üzerinde yoğunlaşması dolayısıyla tarımsal üretim ve paylaşım üzerine çeşitli teoriler geliştirmiş (Çelen ve Zülfüoğlu, 2008:299), devlet ve ekonomik aktörler arasında var olan vergisel ilişkileri modern iktisadi yöntemler ve soyutlamalarla çözümlenmiştir (Gürkan, 2013:2).

Ricardo'ya göre vergiler, "...bir ülkenin toprak ve emek ürününden, hükümetin emrine verilen bir parçadır; sonuç olarak her zaman ülkenin ya sermayesinden ya da gelirinden ödenir" (Ricardo, 2015:123). Vergileri ve toplumdaki birçok mali olayı eserinde ayrı ayrı inceleyen Ricardo, ham mahsul, rant, aşar, toprak, altın, ev, kar, ücretler, ham mahsul dışındaki mallar ve yoksullara yardım üzerine konulan vergilerin her biri için farklı prensipler öne sürmüştür<sup>56</sup>.

<sup>56</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. (Ricardo, 2015:129-225).

#### 1.4.2.9. Adolph Wagner (1835-1917)

Mali İktisat'ın İktisattan ayrı bir bilim dalı olduğunu ortaya koymasıyla bilinen Adolph Wagner, aynı zamanda Maliye literatüründe geçen "kamu giderlerinin artış kanunu"nu formülize etmesiyle de tanınmaktadır (Nadaroğlu, 1992:144). Wagner'e göre devletin varlığı ve bu varlığını devam ettirmesi, vatandaşlardan daha büyük öneme sahiptir. Çünkü vatandaşların hakkı yalnızca devletin varlığı ile korunabilmektedir (Nadaroğlu, 1992:310).

*"19. yüzyılın ortalarında sermaye ile emek, ferdiyetçi sosyal filozofi ile sosyal reform ve liberalizm ile sosyalizm arasında büyük bir tartışmanın başlamasıyla birlikte, toplumsal sorunların oluşturduğu teoriler, piyasada oluşan gelir dağılımının adil olduğunu ve vergilendirmenin gelir dağılımı karşısında tarafsız kalması gerektiğini ileri süren Edinburgh Kuralı'na karşı çıkmışlardı. Klasiklerin rasyonalist-ferdiyetçi devlet görüşünün organik-kollektivist devlet görüşü karşısında gerilemesi sonucunda, vergilendirmede bir karşılık esası gören yararlanma teorisinin yerine iktidar teorisinin geçmesi olayı, vergi politikası yolu ile gelir dağılımına müdahale etme yollarını açmıştı. İşte, A. Wagner bu arada, sosyal reform fikrinden hareket ederek ve kısmen A. Smith'in ileri sürdüğü kurallardan da yararlanarak bazı vergilendirme ilkeleri geliştirmiştir (Turhan, 1998:195)."*

Wagner, ilkelerini dört ana başlıkta toplamıştır. Buna göre *Mali İlkeler* içerisinde yeterlik ve esneklik; *İktisadi İlkeler* içerisinde iktisadi olarak uygun vergi kaynaklarının seçilmesi ve milli ekonominin üretim ve dağılım koşulları ile çeşitli mükellefler üzerinde oluşacak etkiler düşünülerek uygun vergilerin seçilmesi; *Ahlaki İlkeler* içerisinde genellik ve eşitlik; *Teknik ve İdari İlkeler* içerisinde de belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkeleri yer almaktadır (Edizdoğan, 2007:227).

Smith'in ilkelerinden farklı olarak geliştirilen ilkeler arasında Yeterlik, vergiyi devletin yardımcı bir finansman aracı olarak görmekte ve mali ihtiyaçların temel finansman araçları yetersiz kaldığı ölçüde vergiler tarafından finanse edilmesini öngörmektedir (Turhan, 1998:196). Esneklik ise, vergilerin ekonomi

içerisinde meydana gelen konjonktürel dalgalanmalar karşısında duyarlı olmasını ifade etmektedir. Sadece vergi değil, vergi sistemi de esnek olabilmektedir. Esneklik ile vergi hasılatının milli gelirden oluşacak artış ve azalışlara göre paralel değişimler göstermesi hedeflenmektedir. Milli gelir arttığında vergi hasılatının arttığı; milli gelir azaldığında ise vergi hasılatının azaldığı bir döngüde verginin konjonktüre göre esnek olduğundan bahsedilebilmektedir (Akgül Yılmaz, 2007:174). Ve ayrıca Wagner'e göre verginin toplum içerisinde adaletli ve dengeli dağıtılması devletin bir "ahlaki" görevini oluşturmaktadır<sup>57</sup>.

#### 1.4.2.10. Fritz Neumark (1900-1991)

Neumark vergilendirme ilkelerini çeşitli konulara göre sınıflandırarak incelemiştir<sup>58</sup>; *Bütçeyle İlgili* vergi hasılatının yeterliliği ve vergilendirmenin bütçe giderlerini karşılama politikasına uyumu; *Ahlaki ve Sosyal Politika ile İlgili* genellik, eşitlik ve ödeme güçlerinin yer aldığı Adalet ve Gelirin Yeniden Dağıtımını Sağlaması; *İktisat Politikasıyla İlgili* vergisel yanılıcı önlemlerden kaçınma, kişilerin iktisadi karar verme özgürlüklerine en az düzeyde müdahalede bulunulması, esneklik; *Vergi Hukuku ve Tekniğiyle İlgili* verginin açıklığı, vergi hukukunun sürekliliği, vergilendirmenin iktisadiliği ve rahatlığı olarak hem vergi politikası ve hem de vergilendirme ilkeleri kapsamında ileri sürülmüştür.

Ayrıca Neumark'ın sadece vergi hukukuna dair öne sürdüğü ilkeler ise "vergi kanunlarının tutarlılığı ve sistematik bütünlüğü ilkesi, vergi kanunlarının açıklığı ilkesi, vergi kanunlarının uygulanabilirliği ilkesi, vergi hukukunda devamlılık ilkesi, vergilendirmede iktisadilik ilkesi ve vergilendirmede uygunluk ilkesi" olarak sınıflandırılmaktadır (Yüce, 1999:\_\_\_). Daha önceki bölümlerde de bahsedilen anlamları ile eşdeğer olan ilkeler, günümüzde bazıları farklı adlar altında olsa da uygulamada yer almaktadır.

<sup>57</sup> Eker, 1996:144; Tosuner ve Demir, 2007:14.

<sup>58</sup> Neumark, 1975.



## II. DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE ANAYASAL GELİŞMELER KAPSAMINDA VERGİLENDİRME İLKELERİ

Günümüzde kabul görmüş anlamıyla Anayasa kavramının<sup>59</sup> tarihi çok eskilere dayanmamakla birlikte, 1700'lerin sonlarında ortaya çıkmıştır<sup>60</sup>. Tarihte yer alan ilk anayasa olarak 1787 tarihli Amerika Birleşik Devletleri Anayasası kabul edilmektedir. Ardından 1791 tarihli Fransız<sup>61</sup> ve devamında da 1809 İsveç, 1812 İspanyol, 1814 Norveç, 1831 Belçika, 1848 İsviçre, 1848 İtalyan, 1848-1850 Prusya, 1849 Danimarka, 1864 Yunan, 1866 Romanya, 1868 Lüksemburg, 1871 Alman İmparatorluğu, 1876 Osmanlı, 1887 Hollanda, 1889 Japon, 1919 Finlandiya ve 1920 Avusturya anayasaları yer almaktadır. (Gözler, 2013b:69).

Anayasa oluşturma ve bu sayede iktidarın sınırlanması ile insan hak ve özgürlüklerinin hukuki güvence altına alınması süreci, anayasacılık kavramını ifade etmektedir (Kaboğlu, 2006:19). Anayasacılık akımının 18'inci yüzyılın sonlarına doğru ortaya çıkmasından bugüne kadar geçen süre içerisinde fonksiyonel olarak anayasaya verilen anlam, iktidarın sınırlandırılmasına yönelik bir araç olduğu yönündedir. Bu bağlamda bir anayasa, iktidarı sınırlandırmadığı takdirde hukuki bir metin olarak kabul edilse dahi fonksiyonel bir anayasa olma niteliği kazanamamıştır (Özbudun, 2011:40).

---

<sup>59</sup> "Günümüzde anayasa denildiğinde, genellikle devlet yönetiminin uyması gereken temel kurallardan oluşan bir metin anlaşılır" (Gözübüyük, 2000:3).

<sup>60</sup> Anayasa bir kavram olarak 1700'lü yılların sonuna doğru ortaya çıkmış olmakla birlikte, daha önceki yıllarda da devletlerin temel kuruluşlarına yönelik kanun veya ferman gibi bağlayıcı hukuki metinler bulunmaktadır. Fakat bu metinlerin birer "Anayasa" olarak nitelendirilmemesinin sebebi, normlar hiyerarşisinde kanunların üzerinde bulunmamaları ve değiştirilmelerinin kanunlardan daha zor bir usule dayanmaması yüzündendir (Gözler, 2013b:70). Teorik açıdan konu incelendiğinde de anayasacılık düşüncesinin J. Locke tarafından kaleme alınan 1690 tarihli "*Sivil Hükümet Üzerine İki İnceleme*" ve Montesquieu'nun 1748 tarihli "*Kanunların Ruhunu*" adlı eserlerde yer aldığı görülmektedir (Kaboğlu, 2006:2).

<sup>61</sup> Tarihte yer alan 2'nci Anayasa olarak 3 Mayıs 1791 tarihli Polonya Anayasası kabul edilmiştir (Kaboğlu, 2006:2); fakat bu Anayasa hiçbir şekilde uygulama alanı bulmadığından dolayı genellikle literatürde sıralamaya dahil edilmemektedir (Gözler, 2013b:69).

## 2.1. Batı Demokrasilerinde Anayasal Gelişmeler ve Vergisel Hükümler

Araştırma kapsamında Türkiye haricinde yalnızca Batı Demokrasilerinin incelenmesinin sebebi, bu toplumlarda vergiye yönelik tepkilerin birer isyana dönüşmesi ve tarihi etkileyen süreçlerin yaşanmış olmasından dolayıdır. Buradan çıkarılacak sonuç, dönemde diğer ülke toplumlarının vergiye dair sorunlarının olmadığı yönünde değildir<sup>62</sup>. İncelemenin sınırlandırılması bakımından, vergi ve anayasal gelişmeler kapsamında Batı Demokrasilerinde meydana gelen hareketler araştırma konusuyla paralellik göstermektedir.

Vergisel hükümler açısından Batı Demokrasileri incelenirken milat olarak Magna Carta kabul edilmektedir. Fakat:

*"Magna Carta zamanının tek ve eşsiz bir vesikası değildir. O çağlarda birçok hükümdarlar ve senyörler tebaalarına buna benzer beratlar bağışlamakta idiler. Hattâ Magna Carta'nın kendisinin bazı İspanyol örneklerinden mülhem olduğu iddia edilmiştir. 1222 yılında Macaristanda aynı mahiyette bir berat'ın verilmiş olduğunu ise kesinlikle biliyoruz. Tekrar edelim ki, Magna Carta ile diğer berat'lar arasındaki fark muhtevalarında değil, fakat tarihin daha sonraki devrelerinde bunlardan faydalanış ölçülerindedir (Wiseman, 1966:466)".*

### 2.1.1. İngiltere

Tarihe bakıldığında, "vergi" ve "hukuk" kavramlarının bir arada değerlendirildiği ilk olayın 1215 yılında İngiltere'de yaşandığı görülmektedir. Belirtilen tarihte yaşanan isyanlar sonucu ortaya çıkan ve "Magna Carta Libertatum" olarak anılan ferman ile iktidarın yetkilerinin sınırlandırılması, bir bakıma demokrasi tarihinde yeni bir sayfa açmıştır. Açılan yeni sayfanın ardından ise yine aynı şekilde Haklar Dilekçesi ve Haklar Beyannamesi olmak üzere iki farklı hukuki belgenin

<sup>62</sup> Bu konuda bir tepki olarak İbn-i Haldun, ünlü eseri Mukaddime'de şu ifadelerle yer vermektedir: "Devlet işlerini yönetecekler belirlenip işbaşına geçirilince, bunlar dalarlar mutluluğa. Varlık ve bolluk denizine dalarlar. O toplumdaki kardeşleri durumunda olanları bile kendilerine köle yaparlar. Devletin çeşitli olanaklarını ve gelir yollarını alabildiğine kullanırlar, kendilerine hizmet edenlere harcarlar" (Haldun, 1977:341).

ortaya çıktığı İngiltere'de, günümüz vergilendirme yetkisinin kullanımı ve vergilendirme ilkelerinin tarihine rastlamak mümkündür. Bu bağlamda, İngiltere tarihinde yer alan ve geleceğe yön veren bu olaylar, çalışmanın konusuyla paralellik gösteren hususlar noktasında değerlendirilecektir.

#### **2.1.1.1. Büyük Özgürlük Fermanı / Magna Carta Libertatum**

Magna Carta Libertatum (19 Haziran 1215), İngiltere tarihinde gerçekleşen bir dizi askeri ve siyasi sürecin sonunda ortaya çıkmıştır. Şöyle ki, 1189 yılında tahta çıkan *Aslan Yürekli* lakaplı Kral Richard 1191 yılında Kudüs'e sefere çıkmış, sefer sırasında Fransa Kralı ve Avusturya Dükleri ile de sorunlar yaşamıştır. Kudüs'ü alamaması üzerine 1194 yılında İngiltere'ye geri dönmek isteyen Richard, Avusturya Dükü tarafından yakalanmış ve Alman İmparatorluğu'na teslim edilmiştir. İngiliz baron ve asilleri de dönemin adeti gereğince yüksek miktarda fidyeyi kendi aralarında toplamışlar ve Alman İmparatorluğu'na vererek Richard'ın serbest bırakılmasını sağlamışlardır (Mosca, 1948:36-37).

Aslan Yürekli Richard bir kaç yıl sonra öldüğünde, yerini kardeşi *Yurtsuz John*'a bırakmıştır. Tahta çıkan John, kilise ve Papa ile anlaşmazlıklara düşmüş ve anlaşmazlığın boyutu düşmanlığa kadar çıkmıştır. Bunun yanı sıra sürekli yeni vergiler koyması, vergilerin feodaliteyi yıkacak düzeyde olması ve feodal düzeni yıkıcı yargılama sistemi getirmesi, ayrıca hukuka aykırı ve zalim davranışlarıyla hem toplumun hem de baronların tepkisini çekmiştir. Bu sırada Fransa'ya karşı savaş çağrısını da reddeden Baronlar, John'un savaşın sürdürülebilmesi adına yine vergi talebiyle karşılaşmışlar ve gerilim artmıştır (İlal, 1968:213).

Beklenenin aksine Richard'dan daha kötü bir yönetim sergileyen John, girdiği savaş sonrasında da 1214 yılında Fransa Kralı Philip Augustus'a yenilmiştir. Bu yenilginin üzerine İngiltere derebeyleri ve baronları da isyan çıkartarak Kralı kendi istekleri doğrultusunda pazarlık yapmak mecburiyetinde bırakmışlardır. Seçeneği kalmayan John da pazarlığı kabul etmiş ve böylelikle Papa III. Innocent, Kral John ve Baronlar arasında Magna Carta imzalanmıştır (Turinay, 2011:303-304).

Feodal hukuk sisteminde yer alan temel sorunların çözülmesi amacıyla ayrıntılı bir şekilde yazılan, ilkelerin kazuistik bir yaklaşımla ele alındığı ve 63 maddeden oluşan Magna Carta (Akşin, 1992:119), iktidarın vergilendirme yetkisini sınırlandıran ve bütçe hakkının başlangıcı sayılan, aynı zamanda batı dünyasında bilinen ilk demokrasi belgesi olma niteliği taşımaktadır (Falay, 1989:38). Magna Carta'ya hakim olan genel ilkeler, adaletin satılıp reddedilemeyeceği ve geciktirilemeyeceği, suçsuz bir kişiye ceza verilemeyeceği ve suçluya verilecek cezanın suçla orantılı olması, zorlamanın yasak oluşu, rızası olmadan kimsenin aracının kullanılmayışı, ülkeye giriş ve çıkışlar ile ticaretin serbest olması üzerinedir (Turinay, 2011:304).

Fermanın 12'nci maddesinde <sup>63</sup> vergilendirme yetkisinin sınırları "*Krallığımızda, ülkemizin Genel Meclisinin izni olmadıkça zorla, askerlik hizmeti karşılığı olarak vergi ya da yardım parası alınamaz. 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.*" hükmü ile belirlenmiştir. 12'nci madde ile yakın anlamlar içeren fermanın 15'nci maddesinde de kralın vergilendirme yetkisinin sınırlandırıldığı konular "*Gelecekte kimsenin, kendi hür adamlarından, kendi kurtuluş akçesi, büyük oğlunun şövalye olması ve büyük kızının bir kere evlendirme masrafları dışında bir sebeple yardım toplanmasına müsaade etmeyeceğiz. Bu sebeplerle de ancak makul bir yardım toplanabilir.*" ifadeleri ile hüküm altına alınmıştır.

Kanunilik ilkesinin hayata geçirildiği 12'nci madde ile birlikte, 14'üncü madde de "*Eğer yukarıda bahsedilen o üç durumun dışında yardım parasının ya da askerlik yapmama karşılığında alınacak verginin miktarını belirlemek söz 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. Tüm çağrı mektuplarında toplantının gerekçesini de*

<sup>63</sup> Magna Carta'nın diğer hükümleri için bkz. Aktan ve Vural, 2003:34-38.

*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."* ifadeleriyle aynı ilkeyi belirtmiş (Güneş, 2014:35-36) ve aynı zamanda Genel Meclis üyelerinin kimlerden oluştuğuna da açıklık getirerek, meclisin toplanması ve görevini icra etmesi için gerekli olan koşulları hüküm altına almıştır.

Fermanda yer alan 12 ve 14'üncü maddeler ile vergide kanunilik ilkesi, genel oylama ve meclis onayı kavramları ile temsilsiz vergi olmaz esası, bu maddelerin uzantısı olan 15'nci madde ile de ağır vergilendirmeyi önlemeye yönelik ölçü belirtilmesi ifade edilmektedir (Güneş, 2014:35-36).

Vergi konusuna geniş perspektiften bakıldığında ise, Ferman'da yer alan feodal çalışma yükümlülüklerinin kötüye kullanılmaması (m. 16), adet ya da kanun gerektirmedikçe hiçbir köy ya da kişinin köprü inşa etmek zorunda kalmaması (m. 23), zahire ya da diğer taşınabilir unsurların istinvallerinde mal sahibi ertelemeyi kabul etmediği sürece bedelin peşin olarak verilmesi (m. 28), sahibinin rızası olmadan özgür bir kişinin atının ya da arabasının alınamayacağı (m. 30) ve aynı hükmün kereste için de geçerli oluşu (m. 31) da vergilendirme yetkisini sınırlandırıcı diğer hükümleri oluşturmaktadır (Akşin, 1992:119:120).

### **2.1.1.2. Haklar Dilekçesi / The Petition of Rights**

Haklar Dilekçesi (17 Haziran 1628) ortaya çıkışı bakımından Magna Carta ile büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. 1625 yılında Kral I. Jack ölmüş ve oğlu I. Charles tahtı devralmıştır (Aktan vd., 2002:256-257). Tahtta bulunduğu süre boyunca emperyalist ve sömürgeci politikalar yürüten I. Charles, yürüttüğü politikalar dolayısıyla vergi gelirlerini sürekli yetersiz bulmuştur (Falay, 1989:39).

Vergilendirme yetkisini keyfi olarak kullanan ve sürekli ordu kurma isteğini gerçekleştirmek amacıyla Fransa'ya savaş açan Charles, bu sırada parlamentodan maddi yardım almıştır. Savaşın kaybedilmesi ardından eleştiriler üzerine parlamentoyu iki kez dağıtan Charles, savaşın devamı adına üçüncü defa parlamentoyu toplayarak mali yardım talebinde bulunmuş, parlamento da bu yardımı

koşullu olarak kabul etmiştir (Aktan vd., 2002:256-257). Bu koşul, hem siyasi ve sosyal uygulamalar ve hem de vergisel yaptırımlardan toplum tarafından duyulan rahatsızlığın belirtildiği ve kraldan taleplerde bulunduğu Haklar Dilekçesi olmuştur (Falay, 1989:39). Kral da başka çaresi bulunmadığından dolayı Haklar Dilekçesi'ne imza atmak zorunda kalmıştır.

Farklı konular üzerinde 11 maddeden oluşan Haklar Dilekçesi'nin<sup>64</sup> (Öz, 2004:21) vergisel hükümleri 1, 2 ve 10'uncu maddelerde yer almakla birlikte (Aktan vd., 2002:256-257); ilk maddesinde<sup>65</sup> net bir şekilde "*temsilsiz vergi olmaz*" ilkesini belirtmiş, ikinci maddesinde<sup>66</sup> "*çeşitli mali yükümlülüklerin ancak kanunlarla konulması gerektiği*" belirtilerek kanunilik ilkesi düzenlenmiş, onuncu maddesinde de<sup>67</sup> "*vergilendirme ve mali yükümlülüklerde yetkinin yasama organı olan parlamentoya ait olduğu, bu kural haricinde hiç kimseye yükümlülükler ve cezalar ihdas olunmaması gerektiği*" belirtilmiştir (Öz, 2004:21).

<sup>64</sup> The Petition of Rights'ın diğer hükümleri için bkz. Aktan, 2003:67-69.

<sup>65</sup> "*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 Benevolence diye adlandırılan ya da başka türlü herhangi bir yasadışı vergi altına sokulamayacağı kararlaştırılmıştır. Bu yukarıda sözünü ettiklerimizin dışında, imparatorluğun diğer olumlu bazı yasa ve nizamnameleriyle de, uyruklarınız parlamentonun toplu kararı olmadıkça, hiçbir bağ, vergi yada yardım parası ödemeye zorlanamayacakları hakkını elde etmişlerdi.*"

<sup>66</sup> "*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.*"

<sup>67</sup> "*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 göz altına alınmamalıdır*"

Dilekçenin vergi ile ilgili hükümleri incelendiğinde göze çarpan öncelikli konu, kesin olarak belirli olmayan bir mali külfeti kimsenin ödemek zorunda olmayışıdır. Geçmişte bu konuda yapılmış olan yanlış uygulamalar metinde vurgulanmış ve sonraki süreç içerisinde bu hususta parlamento onayı talep edilmiştir. Buradan kanunilik ilkesinin hem *temsilsiz vergi olmaz* hem de *kanunsuz vergi olmaz* esasları ortaya çıkmaktadır (Güneş, 2014:40).

Sonuç olarak Haklar Dilekçesi'nin onaylanması ile Kral parlamento onayı olmadan hiçbir vergi tarh edemeyecek, istikraz akdedemeyecek ve bağış ya da hibe gibi yardımları da kabul edemeyecektir. Bunun yanında Kral, vergi mükellefiyetini yerine getirmeyen kişileri de cezalandıramayacak; cezalandırma girişiminde bulunduğu an karşı tarafın direnişe geçmesi de meşru sayılacaktır (Aktan vd., 2002:259).

### 2.1.1.3. Haklar Beyannamesi / The Bill of Rights<sup>68</sup>

16 Aralık 1689 tarihli The Bill of Rights, tıpkı Magna Carta ve The Petition of Rights'ta olduğu gibi bir dizi askeri ve siyasi olayların ardından ortaya çıkmış bir metindir. Tahtta bulunan Kral II. Jack, dini konularda hem din adamları hem parlamento hem de toplumla farklılıklar göstermiş ve tepki toplamıştır. Bunun üzerine İngiliz Parlamentosu Kral II. Jack'in kızı Mary ile evli ve aynı zamanda Hollanda Prensi olan Guillaume d'orange'dan yardım istemişlerdir. Prens de ordusunu toplayarak İngiltere'ye gelmiş ve protestanlığın korunması amacını taşıdığını belirterek savaş başlatmıştır. Kral II. Jack de toplumla arasındaki husumetlerden dolayı ordusu tarafından terk edilmiş ve tahtı bırakarak Fransa'ya kaçmak zorunda kalmıştır (Mosca, 1948:51-52).

Boşalan taht üzerine İngiliz Parlamentosu üyeleri 26 Aralık 1688 tarihinde Guillaume d'orange etrafında birleşmişler ve Prens en son 21 Haziran 1688 tarihinde bir araya gelen meclisi yeniden toplamak ve yönetmek ile görevlendirmişlerdir

<sup>68</sup> Beyannamenin tam adı "*An Act Declaring the Rights and Liberties of the Subject and Settling the Succession of the Crown (Vatandaşların Hak ve Özgürlüklerini Bildiren ve Hükümdarlıkta Veraseti Belirleyen Kanun)*" şeklindedir (Turinay, 2011:306).

(Maer ve Gay, 2009:3). Boşta kalan tahta ise 13 Şubat 1689 tarihinde II. Jack'ın kızı Mary ve Guillauma kral ve kraliçe olarak geçmiş (Schwartz, 2002:22) ve ardından parlamento yeni yönetime Bill of Rights'ı sunmuştur (Mosca, 1948:51-52).

Sunulan Bill of Rights giriş, 12 adet şikayet maddesi ve 13 adet kural içeren maddeden oluşmaktadır. Beyannamenin vergisel ve mali konuları ilgilendiren hükümleri <sup>69</sup> arasında 1'inci maddede "*Parlamentonun onayı olmadan, Kral'ın yetkisine dayanarak, yasaları ve bu yasaların icrasını iptal etmek gücü sözde kalır ve yasadışıdır*"; 2'nci maddede "*Son zamanlarda alışkanlık haline getirmek küstahlığını gösterdikleri gibi, Kral'ın yetkisine dayanarak, kendini yasalardan ve bu yasaların icrasından muaf tutmak gücü de sözde kalır ve yasadışıdır*" ve 4'üncü maddede de "*Veto hakkı bahanesiyle, Parlamento'nun onayı olmadan, uzun bir süre için, kabul edildiğinden ya da edileceğinden başka bir biçimde tahtın yararına para toplamak yasadışıdır*" ifadelerine yer verilmiştir.

Beynamede yer alan vergilendirme yetkisini sınırlandırıcı bu maddeler incelendiğinde Kral'ın da kısmen sahip olduğu yasama yetkisinin tamamen Parlamento'ya devredildiği ve dolayısıyla vergilendirme işleminin de bundan sonra Parlamento tarafından yapılacağı görülmektedir. Parlamentonun kabul ettiği bir kanunun Kral tarafından iptal edilmesi de kanuna aykırı sayılmış ve bu şekilde Kral'ın yetkisi elinden tamamen alınarak olası keyfi uygulamalar ya da yetkinin kötüye kullanımı engellenmiş olmaktadır (Aktan vd., 2002:263).

Beyannamenin 4'üncü maddesi ile de verginin kanuniliği ilkesi açığa çıkmaktadır. Parlamento onayı alınması zorunluluğu temsilsiz vergi olmaz ve kanunsuz vergi olmaz düşüncelerine dayandırılmış ve aksi uygulamalar kanuna aykırı kabul edilmiştir (Güneş, 2014:41).

### **2.1.2. Amerika**

Amerika Birleşik Devletleri'nin ulusal bağımsızlığını kazanarak demokratik bir yönetim şekline geçmesinin altında yatan en büyük sebep, İngiltere Krallığı'nın

<sup>69</sup> The Bill of Rights'in diğer hükümleri için bkz. Aktan ve Vural, 2003:75-79.



Amerikan Halkı'na karşı uyguladığı vergilerdir. Bu vergiler en sonunda toplumun isyanına dönüşmüş ve halkın bağımsızlık için yaptığı mücadeleler, birtakım sonuçları da beraberinde getirmiştir (Öncel vd., 2015:7). Sonuçlar arasında bir halkın kendi bağımsızlığını kazanması ve yeni bir devletin inşası dahi yer almakla birlikte, vergilerin bu noktada toplumsal hayat üzerinde ne kadar hassas bir yerde bulunduğu da anlaşılmaktadır.

Amerika Birleşik Devletleri tarihinde vergi alanında iktidarın sınırlandırılmasına yönelik atılan ilk adım ve en önemli metin, Virginia İnsan Hakları Bildirisi'dir (12 Haziran 1776) (Çomaklı ve Gödekli, 2011:14). Virginia Anayasası'nın giriş bölümünü oluşturan ve Amerikan Bağımsızlık Bildirgesi olarak da geçen Virginia Haklar Bildirisi'nin temelinde devletin vergilendirme yetkisine dair sınırların çizilmesi yatmaktadır (Öz, 2004:23).

Bildirinin 2 ve 6'ncı maddeleri "temsilsiz vergi olmaz" ilkesini, 5'nci maddesi ise "kuvvetler ayrılığı ilkesi"ni hüküm altına almıştır (Öz, 2004:23). Bu bağlamda bildirinin 2'nci maddesinde "*Tüm güç halkta toplanır ve halktan gelir; yetkili kişiler halkın vekilidirler, halk için çalışırlar; halka karşı her zaman sorumludurlar*" hükmü, 5'nci maddesinde "*Devletin yasama ve yürütme güçleri, yargılama gücünden ayrı ve bağımsız olmalıdır; bu ilk iki gücün üyeleri, halkın sıkıntılarını hissedebilmeli, bu sıkıntılara ortak olabilmeli ve belli aralıklarla, kendi seçim bölgelerine, özel yaşamlarına geri dönmelidirler ki, iktidarsızlık çekmesinler; kadrolardaki açıklar, önceden kararlaştırılan sürekli ve düzenli seçimlerle doldurulmalıdır; bu seçimlerde eski görevlilerin tamamı ya da bir kısmı, yasaya uygunluğuna bakılarak yeniden seçilebilir*" hükmü ve son olarak 6'nci maddesinde "*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*"<sup>70</sup> hükümleri yer almıştır.

Virginia Haklar Bildirisi ve belirtilen vergisel hükümleri incelendiğinde doğal hukuk ve sosyal sözleşme kurallarının hissedildiği, ayrıca Magna Carta ve The Bill of Rights'ta kabul edilen ilkelerin burada da yer aldığı görülmektedir. Özellikle 6'ncı maddede "temsilsiz vergi olmaz" esası vurgulanmış, buna ilave olarak kamu yararının da ön planda tutulması gerektiği hüküm altına alınmıştır (Aktan vd., 2002:271).

A.B.D. Bağımsızlık Bildirisi (14 Temmuz 1776) hazırlanırken, Virginia Haklar Bildirgesinden yararlanılmıştır. 13 sömürgecinin bağımsızlığını ilan etmesinin ardından hazırlanan bildiride, yapılan ihtilalin nedenleri arasında İngiltere Kralı'nın halkın rızasını almaksızın vergilendirmeye başvurması belirtilmiştir (Çağan, 1982:23).

### **2.1.3. Fransa**

26 Ağustos 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi, Amerika'da ortaya çıkan 1776 bildirileriyle benzer nitelikler taşımaktadır. Tarihteki en büyük demokratik adımlardan biri olan İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nin benzerlerinden ayrılan özelliği ise, bu belgede geçmişte yer alan somut ve pratik uygulamalar yerine soyut ve metafiziksel bir yaklaşım benimsenmiş olması ve ayrıca belirli bir ulusa ya da ülkeye değil; evrensel olarak tüm insanlığa yönelik oluşturulmuş olmasıdır (Ağaoğulları, 1989a:197).

Konu vergi açısından sınırlandırıldığında Bildiri'nin ortaya çıkış sürecinde mali açıdan toplum üzerinde baskı ve yük olduğu görülmektedir. Devlet organlarının görev yapmadığı, halkın vergiler ve özellikle dolaylı vergiler ile ezildiği, gümrüğe, dış ticarete ve neredeyse zorunlu olan tüm tüketim ürünlerine yüksek vergi uygulanması gibi durumlar toplum içerisinde huzurun kaçmasına ve refahın azalmasına sebebiyet vermiştir (Üçok, 1978:11-13). Kralın keyfi vergiler koyması ile

<sup>70</sup> Virginia İnsan Hakları Bildirisi'nin diğer hükümleri için bkz. Aktan ve Vural, 2003:87-90.

birlikte de Fransız İhtilali'nin fitili ateşlenmiş (Öncel vd., 2015:7) ve milli egemenlik kavramının tarihte ilk defa kullanıldığı<sup>71</sup> (Kaplan, 1994:267) İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi Fransız İhtilali'nden sonra ilan edilmiştir (Öncel vd., 2015:8).

Bildirinin vergilendirmeye dair hükümleri 13 ve 14'üncü maddelerde belirtilmiştir. Bu bağlamda 13'üncü maddede "*Kamu gücünün devamını sağlamak ve idarenin masraflarını karşılamak için herkesin bir vergi vermesi kaçınılmazdır. Vergi tüm yurttaşlar arasından olanakları oranında eşit olarak dağıtılır*" ve 14'üncü maddede "*Tüm yurttaşların bizzat ya da temsilcileri aracılığı ile verginin gerekliliğini belirlemeye, vergilendirmeyi serbestçe kabul etmeye, vergi gelirlerinin kullanılmasını gözlemeye ve verginin miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve süresini belirlemeye hakkı vardır.*" ifadeleri yer almıştır.

Bildirinin 13 ve 14'üncü maddelerinde yer alan vergilendirme ile ilgili hükümlerde görülmektedir ki, 13'üncü maddede vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkeleri hayata geçirilmiş (Öz, 2004:24); 14'üncü maddede de verginin kanuniliği ilkesinin *temsilsiz vergi olmaz* esası hükümde geçen "*... ya da temsilcileri aracılığı ile*" ifadeleriyle sağlanmış ve bununla birlikte verginin belirgin olması da kabul edilmiştir (Güneş, 2014:43-44). Ayrıca Bildirinin temellerini oluşturduğu 1793 tarihli Fransız Anayasası da vergi hakkının kutsal olduğunu benimseyerek, "*hiçbir vatandaş kamu harcamaları konusundaki şerefli borçtan muaf tutulamaz*" hükmünü getirmiştir (Öz, 2004:25).

## 2.2. Türk Anayasal Gelişmeleri ve Yer Alan Vergisel Hükümler

Devlet ile birlikte ortaya çıkan ve tarihi yine devlet olgusunun tarihi kadar eski olan vergi, maliye bilimi içerisinde akla ilk gelen kavram niteliğinde olup, tarih içerisinde vergiye başvurmayan tek bir devlete rastlanmamıştır (Pehlivan, 2014:92). Vergi kavramı temelde devlete bireyler tarafından verilecek bir hediye olarak kabul edilmiştir, bu anlayış doğrultusunda kişiler ilk başlarda egemenliği altında

<sup>71</sup> "Egemenliğin özü esas olarak ulustadır. Hiçbir kuruluş, hiçbir kimse, açıkça ulustan kaynaklanmayan bir iktidarı kullanamaz" (İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi m. 3), Bildirinin diğer hükümleri için bkz. Aktan, 2003:99-101).

buldukları yönetime servet ya da gelirlerinin bir bölümünü hediye olarak sunmuşlardır. Sonrasında devam eden süreçte ise, dini amaçlar sebep unsuru olarak gösterilmiş ve gönüllü ödeme sistemi devam etmiştir. Üçüncü aşamaya geçildiğinde ise, hediye ya da gönüllü ödeme kavramları yerine devlete yardım fikri oluşmaya başlamıştır. Dört ve beşinci aşamalarda vergi kamusal mallardan yararlanmak için bir fedakarlık olarak görülmüş, vergi mükellefiyeti kavramı oluşmaya başlamıştır. 17'nci yüzyılın sonlarına doğru gerçekleşen altıncı aşamada verginin bir zorunluluk olduğu fikri oluşmuş; son aşama olan yedinci aşamada ise, verginin, kişinin iradesine bakılmaksızın devletin tek taraflı olarak belirlediği bir değer olduğu düşüncesi kurulmuştur (Giray, 2010:8).

Vergilerin mali amacı ve yegane var oluş sebebi, devlete gelir sağlamaktır. Aynı zamanda kamusal sorumlulukların vatandaşlar arasında adaletli bir şekilde dağıtılmasında bir araç olarak kullanılan vergiler, adalet sağlandığı ölçüde demokrasiye de katkıda bulunmaktadır. İşte vergilendirme ilkeleri de, bu adaletin tesisi için vergilendirme aşamasında temel alınacak esasları, kuralları ve sonucunda hedeflenen amaçları ifade etmektedir (Türk, 2006:119). Doktrinde hakim olan temel vergilendirme ilkeleri bulunmakla birlikte, geçmişten günümüze kadar olan süreç içerisinde gerek ekonomik ve sosyal düzen içerisinde var olan ideolojik değişim evreleri, gerekse devletin mali amaçlarında meydana gelen değişimlerden ötürü vergilendirme ilkeleri de sürekli değişime uğramıştır (Turhan, 1998:190). Bu değişim içerisinde dikkate alınan en önemli nokta, vergi ve uygulaması aşamalarında vatandaşlarla zıtlığa düşmemek olmuştur (Uluatam, 2005:287).

### **2.2.1. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi**

Osmanlı İmparatorluğunun ilk kurulduğu yıllarda devletin işleyiş düzeni ve kişilerin hak ve özgürlüklerini gösteren yazılı kurallar bulunmamaktadır. Devlet kurulmuş, aşiret ve göçebe hayatına son verilmiş ve toplum da monarşik bir yönetime geçiş yapmıştır. Sosyal ve siyasal hayatın düzenleyicisi olarak da devletin başı olan Padişah gösterilmiştir (Bingöl, 1993:9). Bunun yanı sıra İmparatorluğun kuruluş yılı olan 1299'u belirten önemli bir belgede mali olayların aslında hangi temeller üzerinde geliştiği bir bakıma anlaşılabilir (Pehlivan, 2014:25):

"Yurdun korunması askersiz olmaz; asker parasız toplanmaz; para, yurt mamur olmadıkça kazanılmaz; yurdun imarı siyaset olmadıkça mümkün olmaz; siyaset adaletten başka bir şeye dayanmaz."<sup>72</sup>

### 2.2.1.1. Sened-i İttifak

Osmanlı İmparatorluğu döneminde yaşanan ilk Anayasal gelişme 7 Ekim 1808 tarihinde hükümet ve ayan temsilcileri arasında imzalanan Sened-i İttifak belgesidir<sup>73</sup>. İmzalanan belgede devlet işlerini sadece resmi memurların yerine getireceği, iktidarın kullanılmasına sadrazamın da katılacağı ve bundan kendisinin sorumlu olacağı, ayan temsilcilerinden birisinin devlete karşı ayaklanma başlatması halinde bunun bastırılmasına ayan temsilcilerinin de yardım edeceği gibi hükümler yer almıştır. Fakat her ne kadar hükümler karşılıklı imzalar ile taahhüt altına alınmış olsa da, bunları gerçekleştirecek bir mekanizma geliştirilememiştir (Özbudun, 1995:3).

Sened-i İttifak'ın içeriği siyasi olup, hukuki açıdan da iki taraflı olduğundan dolayı bir nevi siyasi sözleşme olarak kabul edilmektedir. Sözleşmenin taraflarını devletin ileri gelenleri (*ulemalar, askeri şefler*) ve ayanlar oluşturmaktadır. Atılan imzalar ile bir taraftan ayanlar devlete olan sadakatlerini bildirerek merkezi iktidarın otoritesini güçlendirmişler, diğer yandan da kendi bağımsızlıklarını arttırmışlardır (Akad ve Vural Dinçkol, 2004:274).

<sup>72</sup> Belirtilen sözün Anadolu Selçuklu İmparatorluğu Sultanı III. Alâeddin Keykubat tarafından Osman Gazi'ye gönderilmiş olan Ramazan 683 tarihli beratta yer aldığı (Özbilgin, 2003:47) çoğunluk tarafından kabul edilmekle birlikte; beratın II. Alâeddin Keykubat ya da II.Gıyaseddin Mesud tarafından verildiği ve hatta belgenin gerçekte olmadığı yönünde görüşler de bulunmaktadır (Yaşar ve Daş, \_\_\_).

<sup>73</sup> Konuyla ilgili aksi görüş ve eleştiri için bkz. Ortaylı, 1986:32: "*Sened-i İttifakın anayasal gelişmeler ve demokrasi tarihimizdeki yerini tarihçilerden çok anayasa hukukçuları belirlemişlerdir ve zannınca yanlış belirlemişlerdir... Britanya Magna Carta'sı gibi bu adamların bir konsültasyon enstitüsünü yaratmadıkları açıktır. Yani evet sadrazam bize danışsın, ama bir danışma meclisleri var mı? Öyle bir şey yok... Ve hatta hepimiz de çok iyi biliyoruz ki, bu belge de yoktur ortada... Onun için Sened-i İttifakın demokrasi tarihinde veya hukuk tarihinde yerinin haksızca abartıldığı kanısındayım.*"

Gerek vergilendirme yetkisinin sınırlandırılış biçimi ve gerekse etkileri itibariyle Magna Carta ile büyük benzerlikler gösteren<sup>74</sup> Sened-i İttifak'ın (Öncel vd., 2015:9) aynı zamanda hukuk devletine doğru atılan bir adım olduğu da söylenebilmektedir (Akad ve Vural Dinçkol, 2004:274). Sened-i İttifak Türk Anayasa tarihinde bir milat olmakla beraber, vergilendirme ilkeleri ile ilgili gelişmeleri başlatması (Bakar vd., 2013:72) ve vergilendirme yetkisi kavramının temsili demokrasilerdeki uygulama alanına benzerlikler taşıması açısından önem taşımaktadır (Kartalcı ve Doğan, 2013:128).

Sened-i İttifak hem yeni gelen her sadrazam ve şeyhülislam tarafından imzalanması usulü ile sürekliliği ve kalıcılığı olmayan bir belge olmuş (Tanör, 2014:49), hem de aynı zamanda devletin ne kadar zayıfladığına da bir kanıt oluşturmuştur. Zaten yakın bir süre sonra da II. Mahmut otoriteyi güçlendirmiş ve Sened-i İttifak hükümlerini tanımamıştır (Özbudun, 1995:3). Belgenin zaman içerisinde anlamını yitirmesinin bir diğer sebebi de, 7 Ekim 1808 tarihinde imzalandıktan bir süre sonra, 15 Kasım 1808'de belgenin uygulanması açısından en büyük güç olan Alemdar Mustafa Paşa'nın yeniçeriler tarafından çıkarılan olaylar sonucunda ölmesi olmuştur (Gözler, 2014:11).

#### **2.2.1.1.1. Sened-i İttifak'ın Yazılış Gerekçesi ve Amaçları**

Sened-i İttifakın yazılış gerekçesi, belgenin başlangıç bölümünde bizzat belirtilmiştir<sup>75</sup>. Gerekçeler arasında "*...ülkeyi oluşturan parçaların perişan olması, ...devlet yöneticileri arasına ve taşradaki hanedanlara soğukluk girmesi yüzünden düşmanlık ve anlaşmazlık durumlarının baş göstermiş olması, devletin gücünün bölünmesi, içte ve dışta saygınlığın azalması*" belirtilmiştir.

Sened-i İttifak'ın yazılmasının amacı ise, devletin yaşadığı ve içinde bulunduğu kötü durumlardan ders alıp, din ve devlet düzeninin gerektirdiklerini tam anlamıyla gerçekleştirmek, Kuran hükümlerinin yeniden güçlü bir hüküm sürmesini

<sup>74</sup> Sened-i İttifak ve Magna Carta arasındaki benzerlikler ve farklılıklar konusunda geniş araştırma için ayrıca bkz. Akşin, 1992.

<sup>75</sup> Belgenin Türkçeleştirilmiş şekli için bkz. Bingöl, 1993:16-22.

sağlamak ve devlet içerisindeki anlaşmazlıkların giderilmesi şeklinde sıralanmıştır. Belirtilen amaçların arkasında yatan gerekçe, başlangıç hükümlerinde de belirtildiği üzere devletin yıkılma aşamasına gelmesi olmuştur (Pamir, 2004:75).

#### 2.2.1.1.2. Sened-i İttifak'ta Yer Alan Vergisel Hükümler ve Değerlendirilmesi

Osmanlı İmparatorluğu döneminde verginin anayasal düzeyde bir hak olarak kabul edilmesi Sened-i İttifak ile gerçekleşmiştir (Oktar, 2012:192). Sened-i İttifak giriş, 7 madde ve 1 ek şeklinde düzenlenmiştir. Belgenin 3'üncü ve 7'nci maddelerinde ise mali hükümlere değinilmiştir.

3'üncü maddede "*Devletin güçlü olması hepimizin başta gelen amacı olup bu uğurda birlikte çalışmayı üstlendiğimizden, gücün artması için ... gerek devlet hazinesinin, gerek yüce devlet gelirlerinin korunması işini üstlenerek, bu gelirlerin yerlerinden toplanma ve ödenmesine, kayıp veya zarardan korunmasına ...*" hükmü ile devletin gücünün arttırılması adına alınacak mali tedbirler ve bununla birlikte 7'nci maddede de "*Fukaranın ve halkın gözetilip korunması temel ilke olduğuna göre hanedanlar ve ileri gelenler tarafından ... fukaranın ve Hıristiyan uyrukların verecekleri vergi konusunda adalete uymaya dikkat olunmak zorunlu olduğundan, baskı ve adaletsizlik ve vergiler konularına devlet yöneticileri ve taşra hanedanları, aralarında yapacakları görüşme sonunda karar verilir; kararın sürekli olmasına ve kıyım ve adaletsizlik olmamasına özen gösterilmelidir ve her hanedan ötekinin durumunu gözleyerek buyruklara ve yüce şeriata aykırı baskı ve kıyımda bulunan olursa, herhangi bir garaza dayanmadan, yüce devlete haber verilsin ve elbirliğiyle önlenmesine uğraşılınsın*" ifadelerine yer verilerek padişahın vergilendirme yetkisinin sınırlandırıldığı göze çarpmaktadır. Bunun yanı sıra adalet ilkesinin benimsenerek vergilerin herhangi bir baskı ya da zulme dayanmadan, ayırım gözetmeksizin alınacak olması hüküm altına alınmıştır (Aktan vd., 2002:274).

Dönemin şartlarına göre oluşturulan vergisel hükümler içerisinde vergi gelirlerinin olması gerektiği gibi toplanılamaması yüzünden çıkan adaletsizliğin önüne geçmek amacıyla ayrıca vatandaşların ödeme güçleriyle orantılı şekilde vergi alınması ilke olarak kabul edilmiştir (Giray, 2010:178).

Sened-i İttifak'ta vergilerin karşılıklı görüşmeler sonucunda belirleneceğinin kabul edilmesi padişahın mutlak otoritesinin sınırlandırıldığına başka bir göstergesidir. Ayrıca halka ağır vergi yükü getiren hanedanların da ihbar edilerek cezalandırılması, dönemin şartlarındaki denetim ve yargı mekanizmasını sağlamaktadır (Aktan vd., 2002:274). Ayanların halk temsilcileri olmalarına rağmen uygulanacak vergileri onaylamaları da temsilsiz vergi olmaz düşüncesinin ilk adımı olarak kanunilik ilkesinin hayata geçirilmeye başlandığını göstermektedir (Güneş, 2014:92).

Sened-i İttifak'tan ayrı olarak bu dönemde mükelleflerin ödeyecekleri vergilerin tahakkuku yapıldıktan sonra tebliğ edilmesi ve mükelleflerin uygun dönemlerinde olacak şekilde 2 taksitle tahsil edilmesi de kabul edilerek, vergilendirmede kesinlik ve uygunluk prensipleri de hayata geçirilmiştir (Giray, 2010:178).

### **2.2.1.2. Tanzimat Fermanı / Gülhane Hatt-ı Hümayunu<sup>76</sup>**

Osmanlı İmparatorluğunda yaşanan ikinci Anayasal gelişme 3 Kasım 1839 tarihli Tanzimat Fermanı'dır (Özbudun, 1994:3). Padişahın bizzat kendi ağzından kaleme alınarak tek yanlı bir işlem olma niteliği taşıyan (Tanör, 2014:89-91) ve aynı zamanda 1789 Fransız İhtilali'nin Osmanlı İmparatorluğu üzerindeki ilk etkisi olan Tanzimat Fermanı (Abadan, 1957:3), birtakım insan hak ve özgürlüklerinin Osmanlı Devleti belgelerinde ilk defa yer alması ve bir padişahın ilk defa kendi iradesiyle yetki ve sorumluluk alanlarını sınırlandırması bakımından tarihte önemli bir yere sahiptir. Bu sınırlandırmanın temeli ise, fermanın tek yanlı bir işlem olması sebebiyle and içmeye dayanmakta; hukuki bağlayıcılıktan ziyade, padişah halka bir nevi söz vermektedir (Tanör, 2014:89-91).

Tanzimat Fermanı'nda imparatorluk bünyesinde yaşayan tüm uyruklara yönelik olarak can, mal ve ırz güvenliği vaad edilmiş, ayrıca vergi ve askerliğe dair

<sup>76</sup> Tanzimat Fermanı'nın "Gülhane Hatt-ı Hümayunu" olarak da adlandırılmasının sebebi, fermanın yazarı ve dönemin Dışişleri Bakanı olan Mustafa Raşit Paşa tarafından Padişah, yabancı elçiler ve halkın huzurunda Gülhane'de okunmuş olmasıdır (Gözler, 2014:11).



meselelerin de düzene oturtulacağı hükme bağlanmıştır (Özbudun, 1995:3). Vatandaşlara yönelik olarak sunulan bu hak ve özgürlüklerin yanında, devlete de iktidarın kullanımına yönelik sınırlamalar getirilmiştir. Fermanla genel olarak hakim olan ilkeler ise, "*Mali güce göre vergi ilkesi, devlet harcamalarının kanuniliği ilkesi, şeref ve haysiyet dokunulmazlığı, ceza yargılamasına ilişkin güvenceler, askere almada adalet ilkesi, can güvenliği, mülkiyet hakkı, müsadere yasağı, eşitlik ilkesi ve kanunun üstünlüğü ilkesi*" şeklindedir (Gözler, 2014:12).

Ferman anayasal perspektiften değerlendirildiğinde, anayasa olarak adlandırılmayacağı açıkça görülmektedir. Bunun sebebi ise, Padişah'ın tek taraflı iradesine dayanarak kendini sınırlaması, fermanın sonunda da bu düzenlemelere bağlı kalacağına söz vermesidir. Her ne kadar padişahın yetki sınırları daralsa da ve meşrutiyet ya da anayasal monarşinin yolu açılrsa da, padişahın sözünde durmaması halinde uygulanacak herhangi bir yaptırım da bulunmamaktadır (Erdoğan, 2011:143).

#### **2.2.1.2.1. Tanzimat Fermanı'nın Yazılış Gerekçesi ve Amaçları**

Tanzimat Fermanı'nda ülkenin mümkün olan en iyi şekilde yönetilebilmesi adına yani kanunların oluşturulması gereğinden bahsedilmiş, mutlak monarşinin içinde yer alan teokratik yönetimin belirli hukuki ilkeleri kanunlarla sınırlandırılması amaçlanmıştır (Aktan vd., 2002:275).

Tanzimat Fermanı metninde<sup>77</sup> belirtilen "*Devletimiz kuruluşundan beri Kur'an ve şeriat hükümlerine göre idare edilmekte iken, 150 yıldan beri birbiri ardına zuhur eden karmaşa ve sıkıntılar sebebiyle şeriata ve yasalara uyulmadığından devlet kuvveti za'fa uğramıştır*" hükmü bir bakıma Ferman'ın yazılışının arkasında yatan sebebi ortaya çıkarmaktadır. Hükmün devamında belirtilen "*5-10 yıl içinde memleketimizin coğrafi durumu ve devletimizin kazanabilmesi birtakım yeni yasaların çıkartılmasını gerektirmiştir*" de genel amacı yansıtmakta; özel amaçlara ise, Ferman'ın hükümlerinde yer verilmektedir.

<sup>77</sup> Belgenin Türkçeleştirilmiş şekli için bkz. Bingöl, 1993:28-29.

### 2.2.1.2.2. Tanzimat Fermanı'nda Yer Alan Vergisel Hükümler ve Değerlendirilmesi

Tanzimat Fermanında yer alan mali hükümler<sup>78</sup> incelendiğinde, "*Mal güvenliğinin olmadığı yerde insanlar devlet ve ulusuna ısınamaz, ülkenin yükselmesi ile ilgilenmez, hep korku ve üzüntü içinde yaşar. Buna karşılık malından ve mülkünden emin olduğu zaman hep kendi işi ve işinin genişletilmesi ile uğraşır. Devlet ve ulus çabası, yurt sevgisi kendisinde her gün artar. Vergi konusuna gelince, bir devlet, ülkesini korumak için askere ve gerekli öbür giderlere gereksinim duyar. Bu, para ile olur. Para tebaadan toplanacak vergilerle oluştuğundan bunun en iyi bir biçimde toplanması gerekir.*" ve "*...yıkıcı bir yöntem olup hiçbir zaman yararlı bir sonuç doğurmamış olan iltizam usulü hala sürüyor. Bu, bir ülkenin siyasi işlerini ve mali konularını bir adamın keyfine, hatta cebir ve zulmüne teslim etmek demektir. Bu adam iyi bir insan da değilse hep kendi çıkarına bakar... Bu nedenle, ülkemiz insanların her biri için, malına ve gelirine göre belirli bir verginin saptanması ve kimseden bundan çok bir şey alınmaması gerekir. Devletimizin karada ve denizdeki askeri giderleri ile öbür giderleri de yasalarla belirlenip sınırlandırılması ve uygulama ona göre yapılmalıdır*" hükümleri ile iltizam usulünden vazgeçilmesi, verginin kişilerin gelirleri göz önünde bulundurularak tahsil edilmesi ve tahsil edilen vergilerin kamu harcamalarının finansmanında kullanılması ile vergilendirmede adalet ilkesinin tesisine yönelik adım atıldığı görülmektedir (Aktan vd., 2002:276). Aynı zamanda hukuk, yargı ve maliye alanlarında yeniliklerin başlangıcı olarak görülen Tanzimat Fermanı, hükümleriyle keyfi vergilendirmenin önüne geçerek kanunilik ilkesi ve verginin belirginliğini de hayata geçirmiştir (Güneş, 2014:94). Belirgin bir şekilde görüldüğü üzere, Türk Anayasa Tarihi'nin henüz başlarında kanunilik ilkesine büyük bir önem verilmiştir (Kumrulu, 1979:49).

<sup>78</sup> Fermanda yer alan hükümler için bkz. Aktan, 2003:636-637.

### 2.2.1.3. Islahat Fermanı

Islahat Fermanı (18 Şubat 1856), Tanzimat Fermanı'nın uygulanmasına katkıda bulunmak amacıyla çıkartılan bir reform fermanı niteliğindedir (Tanör, 2014:95). Tanzimat Fermanından daha kapsamlı olan Islahat Fermanı ile dönemin Avrupasında yer alan temel hak ve özgürlüklerin büyük bir kısmı Osmanlı İmparatorluğunda yaşayan vatandaşlar için de tanınır hale gelmiştir (Gözler, 2014:14). Fermanla birlikte hakim olan genel görüş, Osmanlı İmparatorluğu üzerinde yaşayan herkese İmparatorluğun yönetiminde mevcut olan İslami geleneklere zarar verilmeden tek vatandaşlık sıfatı, eşit hak ve özgürlüklerin tanınması yönündedir (Karpat, 2010:97).

Islahat Fermanı ile birlikte Avrupa Devletleri, Osmanlı İmparatorluğu'nun iç işlerine müdahalelerde bulunmaya, devletin yönetim ve yargı bütünlüğünü zedelemeye başlamıştır (Bingöl, 1993:30).

#### 2.2.1.3.1. Islahat Fermanı'nın Yazılış Gerekçesi ve Amaçları

Tanzimat Fermanı ile vaad edilen hakların yetersiz oluşunu ve verilen sözlerin de yerine getirilmediğini savunan Batı devletleri, Paris Konferansı öncesinde Osmanlı Devleti'ni Rusya'ya karşı koruduklarının ve Avrupa Devletleri arasına kabul edebilmelerinin karşılığı olarak, özellikle Hıristiyan halka tanınacak haklar doğrultusunda yeni isteklerde bulunmuşlardır. Bir nevi dış baskı ürünü olan<sup>79</sup> Fermanın yazılmasında temel gerekçe de bu (Tanör, 2014:95) ve azınlıkların sürekli devam eden şikayetleri olmaktadır (Akad ve Vural Dinçkol, 2004:277). Osmanlı Devleti'nin Avrupa devletleri karşısında konumunu güçlendirmek ve imajını iyileştirmek istemesi de fermanın ortaya çıkmasında rol oynayan bir başka önemli etkidir (Erdoğan, 2011:144).

Islahat Fermanında ana amaç, Osmanlı İmparatorluğunda yaşayan müslüman ve gayrimüslim vatandaşlar arasında yer alan bütün farkların ortadan kaldırılmasına

<sup>79</sup> Aksi görüş için bkz. Gözler, 2014:13: "*Kitaplarda Islahat Fermanının 'dış baskı' sonucu çıkarıldığının yazılması adettir*".

yöneliktir. Ferman ile din, vergi, askerlik, yargılama, eğitim, memurluk ve temsil konularında toplum içerisinde o güne kadar var olan tüm farklılıkların kaldırılması amaçlanmıştır. Din bakımından ayrıcalık yapılmaması ve kimsenin dini değerlerine göre aşağılanmaması, vergisel eşitsizliklerin giderilmesi de Fermanda belirtilen amaçlar arasındadır (Gözler, 2014:14).

#### **2.2.1.3.2. Islahat Fermanı'nda Yer Alan Vergisel Hükümler ve Değerlendirilmesi**

Islahat Fermanı'nda yer alan "*Vergiler devlet tarafından, eşitlik ve adalet esasına göre toplanacaktır*" (Aktan vd., 2002:278) hükmü içerisinde vergilerin devlet tarafından toplanacağı ifadesi ile iltizam usulünün kaldırılacağı anlaşılmaktadır. Bu hüküm Tanzimat Fermanı ile getirilen fakat uygulanamayan hükümlerle benzer niteliktedir. Bunun yanında vergilerin eşitlik ilkesine göre tahsil edileceği ile Osmanlı toplumu içerisinde ayrımcılığa son verildiği belirtilmektedir (Aktan vd., 2002:279). Ayrıca Islahat Fermanı döneminde Tanzimat Fermanı'nda kabul edilen kanunilik ilkesi, vergiler gerçek bir yasama ürünü olmadığından ve dolayısıyla *temsilsiz vergi olmaz ilkesi* gerçekleşmediğinden dolayı uygulanamamıştır (Güneş, 2014:95)..

#### **2.2.1.4. 1876 Anayasası / Kanun-i Esasi**

Anayasalar, bir devletin tarihi gelişim sürecinin önemli yol ayrımlarından biridir. Şöyle ki, devletin ilk Anayasası ile son Anayasası arasında her zaman görünen ve görünmeyen bağlar bulunmaktadır. Bu bakımdan 23 Aralık 1876 tarihi, Türk Anayasa tarihi açısından önemli bir yere sahiptir<sup>80</sup>. 1808 Sened-i İttifakı, 1839 Tanzimat Fermanı, 1856 Islahat Fermanı gibi tüm anayasalcılık hareketleri yerini 1876 yılında ilk Anayasa olan Kanun-i Esasi'ye bırakmıştır (Tunaya, 2009a:3).

<sup>80</sup>Dünyadaki ilk büyük ve yazılı Anayasa olan Amerikan Anayasası 1787, Fransa'nın ilk yazılı Anayasası 1791 tarihli. Dolayısıyla 1876 yılının Osmanlı İmparatorluğu açısından bir bakıma geç bir tarih olduğu söylenebilmektedir, fakat bir diğer yandan o dönemde Çarlık Rusyası ve İran'a oranla Osmanlı'nın anayasalcılık hareketleri daha geçmişe dayanmaktadır (Tunaya, 2009a:3).

1876 yılına kadar meydana gelen Sened-i İttifak, Tanzimat Fermanı ve Islahat Fermanı gibi çağdaşlaşma hareketleri, toplum içerisinde batıda meydana gelen anayasal gelişmeleri takip eden küçük bir aydınlar sınıfının oluşmasına yol açmıştır. Genç Osmanlılar ismine sahip olan bu sınıf, Osmanlı İmparatorluğu'nu içinde bulunduğu gerilemeden kurtarabilmek adına anayasal bir monarşiye geçilmesini, padişah yetkilerinin kurulacak bir meclis ile sınırlandırılmasını ileri sürmüştür. Genç Osmanlılar'ın başlattığı bu akımın etkisi, ilk Osmanlı Anayasası olan Kanun-i Esasi'nin ilan edilmesi ile sonuçlanmıştır (Özbudun, 1995:4).

Kanun-i Esasi esasında Belçika Anayasası'na göre hazırlanmış<sup>81</sup>, teorik temelleri ve siyasi mücadelelerinde Namık Kemal ve Ali Suavi gibi "Yeni Osmanlılar"ın da etkisi olmuş, büyük ölçüde de Mithat Paşa'nın eseri olarak ortaya çıkmıştır (Erdoğan, 2011:144).

Kanun-i Esasi padişahın tek taraflı iradesinden doğmuştur, fakat bu tek taraflı iradeyi etkileyen hukuk dışı faktörlerin<sup>82</sup> de Anayasa'nın kabul edilmesinde önemli rolünün bulunduğu bilinmektedir. Bir kurucu meclis olmadığından ya da meclis tarafından hazırlanmayıp halkoyuna sunulmadığından dolayı da hukuki niteliği bir "*Ferman Anayasa*" şeklindedir (Akad ve Vural Dinçkol, 2004:283). Fermanla gerçekleşmesi geçmişteki anayasacılık hareketleriyle benzerlik gösterse de, Kanun-i Esasi ile yargı artık tamamen bağımsız hale geldiğinden dolayı padişah artık "*kadir-i mutlak*" olmamakta ve bu yönüyle Kanun-i Esasi diğer hareketlerden ayrılmaktadır (Bingöl, 1993:53).

<sup>81</sup> Namık Kemal'in ifadelerine göre Kanun-i Esasi'nin hazırlık aşamasında karşılaştırmalı hukukta dünyada bulunan tüm saltanat anayasaları ve gerekçeleri incelenmiş, dönemin koşullarına uygun olanlar seçilmiştir. Kemal, tasarının tamamlanmasında "en az bin kitap" incelendiğini belirtmektedir (Tunaya, 2009a:7).

<sup>82</sup> O dönemde meşrutiyetin ülkeyi kurtaracağına inanan Jön Türkler adlı grup, Sadrazam Mithat Paşa etrafında birleşmişlerdir. Mithat Paşa da Serasker Hüseyin Avni Paşa ile anlaşarak dönemde tahtta bulunan Abdülaziz'in tahttan indirilmesi adına Şeyhülislam Hayrullah Efendi'den fetva almıştır. Alınan fetvadan sonra saray kuşatılmış ve 30.05.1876 tarihinde Abdülaziz tahttan indirilmiş, yerine Batılı prensler gibi yetiştirilen ve meşrutiyet taraftarı olan Murat V getirilmiştir. Fakat bir süre sonra yaşanan olaylar ile Murat V'nin akli dengesi bozulmuş, onun yerine de Mithat Paşa ve yandaşlarına meşrutiyeti getireceğine dair söz veren Abdülhamit II tahta çıkarılmıştır. Abdülhamit, verdiği söz dolayısıyla anayasa hazırlanması için komisyon kurmuş, hazırlanan ilk tasarıda yapılan değişiklikler ile de Kanun-i Esasi yürürlüğe girmiştir (Bingöl, 1993:53).

#### 2.2.1.4.1. Kanun-i Esasi ile Getirilen Temel Hak ve Özgürlükler

Genel olarak katı bir Anayasa olan Kanun-i Esasi'ye göre Osmanlı Devleti üniter devlet olmakla birlikte (m. 1) bir monarşidir (m. 3). Devletin dini İslam (m. 11), dili ise Türkçe'dir (m. 18). Türkçenin bilinmesi, devlet memuru olmak için aranan bir şarttır (m. 18). Kanun-i Esasi'de temel hak ve özgürlükler ise "*Tebaa-i Devlet-i Osmaniye'nin Hukuku Umumiyesi*" başlığı altında 8 ila 26'ncı maddeler arasında düzenlenmiştir (Gözler, 2014:15-16).

Temel hak ve özgürlüklerin gerçek değerini ortaya çıkarabilmek için, öncelikle yazılan Anayasa'nın gücüne bakmak, Anayasa'nın üstünlüğü, bağlayıcılığı ve korunması ile ilgili hükümleri incelemek gerekmektedir. Aksi takdirde tanınan hak ve özgürlüklerin güvencesi kalmayacaktır. Bu bağlamda konu incelendiğinde "*Kanun-ı Esasi'nin bir maddesi bile hiçbir sebep ve bahane ile tatil veya icradan ıskat edilemez* (m. 115)" hükmü, Anayasa'nın üstünlüğünü ve bağlayıcılığını göstermektedir (Tanör, 2014:147-148).

Tebaa-i Devlet-i Osmaniye'nin Hukuku Umumiyesi başlığı altında yer alan 19 madde içerisinde sırasıyla "*vatandaşlık, kişi, din ve vicdan, basın (matbuat), ticaret, sanat, ticari şirket kurma, dilekçe (arzıhal), öğretim (tedris) ve öğrenim (tahsil), mülkiyet, konut dokunulmazlığı (mesken masuniyeti), yargılanma hakları ve hürriyetleri*"ne yer verilmiş, ayrıca müsadere, angarya, işkence ve her türlü eziyet yasaklanmıştır (Tunaya, 2009a:13).

Kanun-i Esasi'nin en anayasal yanını oluşturan temel hak ve özgürlükler, o dönemin genel kabul görmüş insan haklarına büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. Kişinin özgürlüğü (m. 9), dokunulmazlığı ve güvenliği (m. 10), din ve ibadet serbestisi (m. 11), basın özgürlüğü (m. 12), girişim özgürlüğü (m. 13), dilekçe hakkı (m. 14), öğretim özgürlüğü (m. 15/III), kanun önünde eşitlik (m. 17), kamu hizmetine girme hakkı (m. 18-19), verginin mali güce göre alınması ilkesi (m. 20), mülkiyet güvenliği (m. 21), konut dokunulmazlığı (m. 22), kanuni hakim güvencesi (m. 23), müsadere ve angarya yasağı (m. 24), vergilerin kanuniliği ilkesi (m. 25),

işkence ve eziyet yasağı (m. 26) ile vatandaşlara sivil ve siyasi özgürlükler sağlanmıştır (Erdoğan, 2011:146-147).

#### 2.2.1.4.2. Kanun-i Esasi'de Yer Alan Vergisel Hükümler ve Değerlendirilmesi

Kanun-i Esasi, "*Memalik-i Devlet-i Osmaniye, Tebaa-i Devlet-i Osmaniye-nin hukuk-ı umumiyesi, Vükela-yı Devlet, Memurin, Meclis-i Umumi, Heyet-i Ayan, Heyet-i Mebusan, Mehakim, Divan-ı Ali, Vilayat ve Mevadd-ı Şetta*" olmak üzere 11 bölüm ve 119 maddeden oluşmaktadır<sup>83</sup>.

Belgenin 20, 24, 25 ve 96'ncı maddelerinde vergi ile ilgili hükümlere değinilmiştir. Buna göre, 20'nci maddede "*Tekalifi mukarrere nizamati mahsusasına tevfikan kaffei tebaa beyninde herkesin kudreti nisbetince tarh ve tevzi olunur.*" hükmü ile vergide genellik ve ödeme gücü ilkelerine; 24'üncü maddede "*Müsadere ve angarya ve cerime memnudur. Fakat muharebe esnasında usulen tayin olunacak tekalif ve ahval bundan müstesnadır.*" hükmü ile ek vergi ve salmaların savaş sırasında çıkarılabileceğine; 25'nci maddede "*Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumatnamı ile ve nam aherle, hiç kimseden bir akçe alınamaz.*" hükmü ve son olarak 96'ncı maddede yer alan "*Tekalifi Devletin hiçbirini kanun ile tayin olunmadıkça vaz' ve tevzi ve istihsal olunamaz*" hükmü ile de vergilerin kanuniliği ilkesine yer verilmiştir.

Kanun-i Esasi'de vergi ve diğer mali yükümlülüklerin bir kanuna dayandırılmadan alınamayacağı, bunun yanında müsaderenin ve angaryanın da yasaklandığı hüküm altına alınmıştır (Çağan, 1982:37). Bu sayede Osmanlı Halkına vergide eşitlik ve kanunilik tanınmıştır (Tunaya, 2009a:13). Kanunilik ilkesinin ilk defa Anayasal anlamda yer aldığı Kanun-i Esasi'de (Güneş, 2014:97) 17'nci maddede yer alan kanun önünde eşitlik hükmünün vergiler açısından ayrıca 20'nci maddede de düzenlenmesi topluma güvence sağlamıştır (Ateş, 2006:72).

<sup>83</sup> Tam metin için bkz. Kili ve Gözübüyük, 2006:36-51.

## 2.2.2. Milli Mücadele ve Türkiye Cumhuriyeti Dönemi

"Milli Mücadele" dönemi, Mustafa Kemal ATATÜRK'ün 19 Mayıs 1919 tarihinde Samsun'a çıkarak Kurtuluş Savaşı'nı başlatması ve 24 Temmuz 1923 tarihli Lozan Antlaşması arasında geçen süreyi ifade etmektedir. Mili Mücadele Dönemi içerisinde yapılan 1921 Anayasası da dahil olmakla birlikte; araştırmanın bu bölümünde 29 Ekim 1923 tarihinde ilan edilen yeni Türkiye Cumhuriyeti'nden günümüze kadar uygulanmış olan Anayasalar ve Anayasalarda yer alan temel hak ve özgürlükler ile vergisel hükümler değerlendirilecektir.

### 2.2.2.1. 1921 Anayasası

1921 Anayasası (20 Ocak 1921), Osmanlı Devleti ve Türkiye Cumhuriyeti tarihinde milli iradenin tam anlamıyla temsil edildiği<sup>84</sup> tek meclis olan Birinci Türkiye Büyük Millet Meclisi (T.B.M.M.)<sup>85</sup> tarafından çıkarılan, tarihteki tek yumuşak Anayasa'dır (Özbudun, 2008:1-3). Esaslarının bizzat Mustafa Kemal ATATÜRK tarafından kaleme alındığı 1921 Anayasası, Kanun-i Esasi o dönemde henüz ilga edilmediğinden dolayı<sup>86</sup> 24 maddelik kısa bir metinden oluşmakta (Tunç, 1999:28) ve aynı zamanda hükümetin ideolojisini de bir bakıma yansıtmaktadır (Tunaya, 2009b:72).

1921 Anayasası ve 1876 Kanun-i Esasi'sinin aynı anda yürürlükte bulunması, bir bakıma dönemin siyasi iktidarının mevcut koşullar altında 1876 Meşrutî Monarşi'sini şeklen bertaraf etmeye cesaret edememesinden de kaynaklanmaktadır. Bu görüşün destekleyicisi olarak Nisab-ı Müzakereye Kanunu'nda meclisin amacının saltanat ve hilafeti kurtarmak olduğuna dair hüküm örnek gösterilebilmektedir. Fakat

<sup>84</sup> Aksi görüş için bkz. Erdoğan, 2011:152, "...Meclis'in tam anlamıyla demokratik-yarışmacı bir ortamda ve demokratik seçimle oluşturulmuş olduğu söylenemez. Bu bakımdan, 1921 Anayasasının gerçek anlamda demokratik siyasal sürecin eseri olduğunu söylemek zor görünüyor."

<sup>85</sup> Birinci Meclis 23 Nisan 1920 tarihinde meclisin açılmasıyla birlikte göreve başlamış ve 11 Ağustos 1923 tarihinde görev süresinin sonuna gelmiştir. Son toplantısını 15 Nisan 1923 tarihinde gerçekleştiren Birinci Meclis, 1921 Anayasası'nın 5'inci maddesinde yer alan hüküm uyarınca yeni Meclisin toplandığı 11 Ağustos 1923 tarihine kadar görevde kalmaya devam etmiştir (Özbudun, 2008:1).

<sup>86</sup> 1921 Anayasası kabul edilmeden önceki dönemde (23 Nisan 1920 - 20 Ocak 1921) T.B.M.M. kendisini Kanun-i Esasi'ye bağlı saymış fakat aynı zamanda "*selahiyet-i fevkaladeyi haiz bir meclis*" sıfatıyla Anayasa'da değişiklik yapma yetkisini de elinde bulundurmuştur (Tanör, 2014:246).



egemenliğin sahibinin Millet olduğunun belirtilmesi ile monarşi ve saltanat ortadan kaldırılmıştır, saltanat ve hilafet ise geleneksel bağlılık bulunduğundan dolayı Meclis Başkanı'na aynı zamanda Bakanlar Kurulu'na başkanlık etmesi sistemi ile askıda bırakılmıştır (Giritli ve Sarmaşık, 1996:132).

20 Ocak 1921 tarih ve 85 sayılı kanun ile yürürlüğe giren 1921 Anayasası gerçek bir Anayasa sistematiğinden uzaktır, metinde insan hak ve özgürlükleri ile yargı gibi konular düzenlenmemiştir. Bunun altında yatan sebep ise devletin bir geçiş döneminde olması ve temel ihtiyaçların karşılanabilmesi adına hazırlanmış olmasıdır (Tanör, 2014:253). Amasya Genelgesi'nden itibaren başlatılan ulusal hareketin ortaya çıkardığı temel anayasal ilkelere yer verilmiş, ilk hükmünde belirtilen "Egemenlik kayıtsız şartsız ulusundur" hükmü ile artık tanrısal kaynaklı bir egemenlik yerine bu hak millete devredilmiştir (Eroğul, 1997:205). Bu özellikleri dolayısıyla da uzun süre kalıcılığını korumuş ve sonraki Anayasaları da etkileyebilmiştir (Tanör, 2014:253). Konu açısından değerlendirildiğinde ise, bir geçiş dönemi Anayasası olduğundan dolayı anayasada mali hükümlere yer verilmediği görülmektedir.

1921 Anayasası ile getirilen en önemli yenilik, milli egemenlik ilkesi olmuştur (m. 1)<sup>87</sup>. Bunun yanında yasama ve yürütme yetkilerinin T.B.M.M.'de toplanması (m. 2) ve meclisin gerektiği takdirde bakanlara direktifler verebilmesi ve yine gerektirdiği takdirde bakanları değiştirebilmesi (m. 8) de Anayasa'da belirtilen hükümler arasındadır. Anayasa'nın kurduğu bu hükümet, doktrinde geçen "meclis hükümeti" kavramının bir örneğini oluşturmaktadır (Özbudun, 1995:5).

Meclis hükümeti sistemi Anayasa'nın diğer maddelerinde de yer almıştır: 3'üncü madde "*Türkiye Devleti Büyük Millet Meclisi tarafından idare olunur ve hükümeti 'Büyük Millet Meclisi Hükümeti' ünvanını taşır*" ve 8'inci madde de "*Büyük Millet Meclisi, hükümetinin inkısam eylediği devairi kanun-ı mahsus mucibince intihap kerdesi olan vekiller vasıtası ile idare eder. Meclis icra-i hususat için vekillere veçhe tayin ve ledelhace bunları tedbil eyler*<sup>88</sup>" hükümleriyle; bunların

<sup>87</sup> Egemenliğin millete verilmesi Atatürk'ün ifadelerine göre bir siyasi sonuçtan ziyade milletin kendi mücadelesinin sonucu olarak ortaya çıkmıştır (Tanör, 2013:15).

<sup>88</sup> Anayasa'nın orijinal metni için bkz. Erdem, 2012:73-75.

yanında Anayasa'da devlet başkanlığı makamının bulunmaması ve bu yetkinin Meclis Başkanı'na verilmesiyle sistem, meclis hükümetini oluşturmaktadır (Gözler, 2014:25).

Meclis hükümeti sistemi zaman içerisinde atılan kanuni ve fiili adımlar ile ortadan kalkmaya başlamıştır (Erdoğan, 1997:54). Bu adımların sonucu olarak da, 1921 Anayasası'nın uygulandığı dönemde anayasal açıdan meydana gelen en önemli olaylardan biri, 3 Kasım 1922 tarihinde Saltanatın kaldırılması olmuştur. Bu şekilde hem Kanun-i Esasi ve Osmanlı Devleti sona ermiş; hem de Cumhuriyet'in kurulmasına zemin hazırlanmıştır (Erdoğan, 2011:153-154).

#### **2.2.2.2. 1924 Anayasası**

1924 Anayasası (20 Nisan 1924), yeni Türk Devleti'nin kurulduğunun işareti olan 1921 Anayasası'nın Cumhuriyet rejiminin gereksinimlerini karşılayamamasından dolayı hazırlanmış ve kabul edilmiştir (Akad ve Vural Dinçkol, 2004:301-302). Bunun yanında, 1924 Anayasası'nın kabul edilmesine kadar geçen süre içerisinde 1876 Kanun-i Esasi'sinin 1921 Anayasası'na aykırılık göstermeyen hükümleri de yürürlükte kaldığından, ülkede iki anayasanın mevcut olduğu bir görünüm oluşmuş ve tümüyle yeni bir Anayasa'ya olan ihtiyaç belirlemiştir (Özbudun, 2012:1).

1924 Anayasası'nın temel ilkeleri 1921 Anayasasında kabul edilen ilkelerle aynıdır. "Milli Egemenlik" esası "Milli Hükümet" sistemini; "Tek Meclis" esası "Kuvvetler Birliği" esasını yansıtmaktadır (Tunç, 1999:32). Cumhuriyet'in ilk Anayasası olan 1924 Anayasası, bu özellikleri itibariyle 105 maddelik haliyle bir nevi 1921 Anayasası'nın devamı niteliğindedir (Erdoğan, 2011:155).

1924 Anayasası "Genel Hükümler (m. 1-8)", "Yasama (m. 9-30)", "Yürütme (m. 31-52)", "Yargı (m. 53-67)", "Temel Hak ve Hürriyetler (m. 68-88)" ve "Değişik Konular" olmak üzere 6 bölümden oluşmaktadır (Gözler, 2014:29). 102'nci maddeye göre Anayasada değişiklik teklifinin Meclis üye tamsayısının en az üçte biri tarafından imzalanması, değişiklik tekliflerinin kabulünün üye tamsayısının en az üçte ikisinin oyuyla mümkün olması, devlet şeklinin Cumhuriyet olduğunun

belirtildiği 1'nci maddenin değişikliğine dair teklifin yapılamaması ve kanunların Anayasa'ya aykırı olamayacağı (m. 103) gibi hükümler, 1924 Anayasası'na "sert" sıfatını kazandırmıştır (Özbudun, 1995:10).

Cumhuriyet'in ilk Anayasası olduğundan dolayı yeni rejime de ışık tutan metnin ideolojik ilkeleri ise genel olarak "*Ulusal Egemenlik, Milliyetçilik, Halkçılık, Devletçilik, Laiklik ve İnkılapçılık*" olarak sıralanabilmektedir (Tunaya, 2009b:132-145).

#### **2.2.2.2.1. 1924 Anayasası'nda Yer Alan Temel Hak ve Özgürlükler**

1924 Anayasası, "Türklerin Hukuk-u Ammesi (Türklerin Kamu Hakları)" başlığı altında temel hak ve özgürlükleri düzenlemiştir. Düzenleme yapılırken hak ve özgürlüklerin felsefi kökenleri ile sınırları konusunda doğal, liberal ve bireyci bir düşünce hakim olmuştur. Başlığın ilk maddesi (m. 68) düşünceyi ortaya koyar niteliktedir (Tanör, 2014:308):

*"Her Türk hür doğar, hür yaşar. Hürriyet, başkasına muzır (zararlı) olmayacak her türlü tasarrufta bulunmaktır. Hukuku tabiiyeden (doğal haklardan) olan hürriyetin herkes için hududu, başkalarının hududu hürriyetidir. Bu hudut ancak kanun marifetiyle tespit ve tayin edilir."*

Anayasaya göre eşitlik ilkesi (m. 69), kişi dokunulmazlığı ve güvenliği (m. 72), işkence ve eziyet yasağı (m. 73), mülkiyet hakkı (m. 74), din serbestisi (m. 75), konut dokunulmazlığı (m. 76), basın özgürlüğü (m. 77), seyahat özgürlüğü (m. 78), sözleşme, çalışma, mülk edinme ve tasarrufta bulunma, dernek ve şirket kurma özgürlükleri (m. 70-79), eğitim özgürlüğü (m. 80), haberleşmede gizlilik ilkesi (m. 81), dilekçe hakkı (m. 82), vicdan, düşünce ve söz özgürlükleri (m. 729), getirilen temel hak ve özgürlükleri oluşturmaktadır (Gözler, 2014:33).

Temel hak ve özgürlüklerin farklı şekillerde hüküm altına alınmasının yanında, Anayasa'nın birtakım eksik yönleri de bulunmaktadır. Bunun başlıca örnekleri ise, çoğulcu demokrasi anlayışının getirdiği olumsuz etki ve anayasa yargısının bulunmamasıdır. Şöyle ki, çoğunluğun iradesini temsil eden Meclis

sınırsız bir yetki ile donatılmıştır. Anayasa da özgürlüklerin sınırlandırılması hususunda Meclise ayrıntılı direktifler vermemekte, sınırların çizilmesini meclis çoğunluğunu ifade eden kanunlara bırakmaktadır. Dolayısıyla azınlık hakları açısından hukuki bir güvence bulunmamaktadır (Özbudun, 1995:12-13). Bunun yanında, kanunların Anayasa'ya uygunluğunun mahkemeler tarafından denetlenip denetlenemeyeceği konusunda da bir hüküm belirtilmemiştir (Özbudun, 2011:396).

Anayasa'da yer alan siyasi haklar ise vatandaşlık hakkı (m. 88), kamu hizmetine girme hakkı (m. 92), seçme hakkı (m. 10 -1934 yılına kadar sadece erkekler için geçerli olmuştur) ve T.B.M.M.'ye başvurma hakkı (m. 82) şeklinde sıralanmıştır. Siyasi parti kurma hakkı belirtilmese de, geleneksel anlayış çerçevesinde bu hakkın dernek kurma hakkı kapsamında değerlendirileceği anlaşılmaktadır (Erdoğan, 2011:156).

#### **2.2.2.2.2. 1924 Anayasası'nda Yer Alan Vergisel Hükümler ve Değerlendirilmesi**

Cumhuriyet Tarihi'nde vergi ile ilgili hükümler ilk defa 1924 Anayasası'nda yer almıştır (Kumrulu, 1979:150). Vergiler, "Türklerin Kamu Hakları" adlı Anayasa'nın 5'inci bölümü içerisinde incelenmiştir. Bu bağlamda 84'üncü maddede "*Vergi, Devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir. Bu esaslara aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması ve başka yüklemeler yapılması yasaktır*" ve 85'inci maddede "*Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır. Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alına gelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapıncaya kadar alınabilir*" ifadeleri hüküm altına alınmıştır.

Tıpkı 1876 Kanun-i Esasi'sinde olduğunda gibi 1924 Anayasası da 85'inci maddesi ile vergide kanunilik ilkesini kabul etmiştir. Burada 1924 Anayasası'nın geçmiş anayasalardan farkı, kanunilik ilkesinin hem kanunsuz vergi olmaz hem de temsilsiz vergi olmaz boyutlarının her ikisinin birden ilk defa hayata geçirilmiş

olmasıdır. Fakat 85'nci maddenin 2'nci fıkrasında belirtilen hüküm, kanunilik ilkesinin istisnasını<sup>89</sup> oluşturmaktadır (Güneş, 2014:103).

### 2.2.2.3. 1961 Anayasası

1961 Anayasası (9 Temmuz 1961), 27 Mayıs 1960 askeri müdahalesinin<sup>90</sup> bir sonucudur (Tanör, 1994:9). Müdahale ile siyasal iktidara geçen Milli Birlik Komitesi 1 sayılı Kanun'u kabul ederek 1924 Anayasası'nın çoğu hükmünü değiştirmiş, geçici bir anayasal düzen kurmuştur. 1 sayılı kanuna<sup>91</sup> göre Milli Birlik Komitesi T.B.M.M.'nin yetkilerine sahip olmuş; yasama yetkisini bizzat kendisi, yürütme yetkisini de kendi seçtiği bakanlar aracılığıyla kullanmıştır. Ayrıca Cumhurbaşkanı, Başbakan, Başkomutan ve Milli Birlik Komitesi Başkanlığı yetkileri de tek çatı altında Komite'de toplanmıştır (Tunç, 1999:36). 1961 Anayasası ile askeri bürokrasi özerkleştirilmiş ve siyasi mekanizma içerisindeki rolü arttırılmıştır. Ayrıca Anayasanın temel ideolojik özelliklerinden biri olarak da Kemalist düşünce hakim olmuştur (Erdoğan, 2011:162).

1961 Anayasası ilk kabul edildiği şekliyle bir başlangıç ve altı kısım, 157 asıl ve 11'i geçici toplam 168 maddeden oluşmaktadır. İlk kısımda "*Genel Esaslar* (m. 1-9)", ikinci kısımda "*Temel Haklar ve Ödevler* (m. 10-62)", üçüncü kısımda "*Cumhuriyetin Temel Kuruluşu* (m. 63-152)", dördüncü kısımda "*Çeşitli Hükümler* (m. 153-154)", beşinci kısımda "*Geçici Hükümler*" ve son olarak altıncı kısımda da "*Son Hükümler* (m. 155-157)" bulunmaktadır (Giritli ve Sarmaşık, 1996:140).

<sup>89</sup> Kanunilik ilkesinin istisnaları sadece 85'inci maddenin 2'nci fıkrasıyla kalmayıp, örnekleri çoğaltılabilmektedir. Varlık Vergisi Kanunu bu istisnaların en büyük örneğidir. Bunun yanı sıra verginin ayın olarak alınabileceğini kabul etmiş ve Bakanlar Kuruluna % 12'den % 8'e kadar vergiyi düşürebilme yetkisi vermiş Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunu; Bakanlar Kurulu'na ekonomiyi düzenlemek amacıyla geniş ve olağanüstü düzenleme yetkileri tanıyan Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun, Bakanlar Kurulu'na verilen bu düzenleme yetkilerinin daha da arttırıldığı Milli Koruma Kanunu da kanunilik ilkesinin istisnalarından bazılarını oluşturmaktadır (Çağan, 1982:53).

<sup>90</sup> 27 Mayıs 1960 Askeri Müdahalesi, 1 orgeneral, 1 tümgeneral, 2 tuğgeneral, 8 albay, 7 yarbay, 11 binbaşı ve 6 yüzbaşı toplam 36 subaydan oluşan grubun dönemin Cumhurbaşkanı, Başbakanını, bakanlarını ve Demokrat Parti milletvekillerini tutuklayarak yargılanmaları için kendi kurmuş oldukları "Yüksek Adalet Divanı" isimli kurula göndermeleri sonucu oluşan müdahaledir (Gözler, 2014:35).

<sup>91</sup> 1 sayılı Kanun esas itibarıyla İstanbul Üniversitesi Rektörü Sıddık Sami Onar'ın başkanlığındaki profesörler kurulu "*İstanbul Komisyonu*" tarafından hazırlanmış anayasa taslağına dayanmaktadır (Erdoğan, 2011:158).

1961 Anayasası tarihteki diğer anayasalara bakıldığında en uzun ve ayrıntılı metin olma özelliğini taşımaktadır. Bunun altında yatan sebepler ise yargı denetimi ve hakim güvencesi gibi konuların anayasal güvence altına alınmak istenmesi ve bunun yanında çift meclis gibi kompleks düzenlemeleri gerektiren bir yapının öngörülmüş olmasıdır. Ayrıca toplumsal hak ve özgürlüklerinde anayasada hüküm altına alınması zorunluluğunun da etkisi olmuştur (Eroğul, 1997:240-241).

1961 Anayasası ile devletin temel ilke ve niteliklerine de farklı bir bakış açısı getirilmiştir. 1924 Anayasası'na 1937'de yapılan değişiklikler ile getirilen devletin "cumhuriyetçi, milliyetçi, halkçı, devletçi, laik ve inkılapçı" olduğuna dair hüküm; yerini Türkiye Devletinin "*insan haklarına ve başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, milli demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devleti*" olduğuna bırakmıştır (Soysal, 1993:54).

1961 Anayasası ile getirilen bir diğer önemli yenilik, kanunların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi üzerine olmuştur. Bu şekilde Anayasanın üstünlüğü sadece teorik olarak kalmamış ve bu üstünlük güvence altına alınmıştır (Özbudun, 2011:40). 1924 Anayasasında kanunların Anayasaya uygunluğunun denetimi meclise bırakılırken (Gözübüyük, 2000:138), bu görev 1961 Anayasası ile kurulan Anayasa Mahkemesi'ne verilmiştir (Özbudun, 2011:40). Mahkemenin kuruluş, görev, yetki, yargılama ve çalışma usulleri ile kararlarının hukuki niteliklerine dair düzenlemeler Anayasanın 145 ile 152'nci maddeleri arasında düzenlenmiş ve bununla birlikte ayrıca "Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun"<sup>92</sup> yürürlüğe konulmuştur (AYM, 2016).

Türk Anayasal Tarihi'nin doruk noktasında bulunan 1961 Anayasası yürürlüğe girdiği ilk haliyle yaklaşık 10 yıl boyunca uygulandıktan sonra 1971 ve 1973 tarihlerinde köklü değişikliklerden geçmiş, ardından 12 Eylül 1980 tarihinde uygulamadan kaldırılmıştır (Eroğul, 1997:240).

<sup>92</sup> 22.04.1962 tarih ve 44 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun, (RG. 25.04.1962 - 11091).

### 2.2.2.3.1. 1961 Anayasası'nda Yer Alan Temel Hak ve Özgürlükler

1961 Anayasası temel hak ve özgürlükleri ikinci kısmında incelemiştir. İkinci kısmın ilk bölümünde temel hak ve özgürlüklere dair genel hükümler, ikinci bölümünde kişinin hakları ve ödevleri, üçüncü bölümünde sosyal ve iktisadi haklar ve ödevler ile dördüncü bölümünde de siyasi haklar ve ödevler düzenlenmiştir. 1961 Anayasası ile getirilen en önemli yenilik, Anayasa'ya sosyal hak ve ödevlerin ilk defa dahil edilmesidir. Bunun yanında 1961 Anayasası'nın 1924 Anayasası'na oranla özgürlüklere daha fazla yer verdiği ve temel hak ve özgürlüklere dair sınırlamanın güvenli bir sisteme bağlandığı görülmektedir (Gözler, 2014:38).

1924 Anayasası'nda "*Her Türk hür doğar, hür yaşar...*" şeklinde doğal hukuk ve klasik özgürlük fikrinin esas alındığı "*Türklerin Hukuk-u Ammesi*" başlığı altında yalnızca kişi hakları ve siyasal hak ve ödevler yer alırken, 1961 Anayasası yine doğal hukuk fikrine benzer şekilde fakat sadece klasik hak ve özgürlükleri değil, buna ek olarak ekonomik ve sosyal hak ve ödevleri de içeren bir düzenleme olmuştur (Soysal, 1993:66).

1961 Anayasası ve 1924 Anayasası arasında temel hak ve özgürlükler açısından belirgin olan en büyük fark öncelikle 1924 Anayasası'nda isim olarak sayılan hak ve özgürlüklerin 1961 Anayasası'nda çok daha ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş olmasıdır. Bununla birlikte yasama organının sahip olduğu takdir serbestisi de sınırlandırılmıştır; 11'inci maddeye getirilen "*temel hak ve hürriyetler, Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olarak ancak kanunla sınırlanabilir*" ve devamındaki "*kanun, kamu yararı, genel ahlak, kamu düzeni, sosyal adalet ve milli güvenlik gibi sebeplerle de olsa, bir hakkın ve hürriyetin özüne dokunamaz*" hükümleri bunun bir teminatı niteliğindedir (Özbudun, 1995:21-22).

Gerek felsefi temelleri gerekse amaçları incelendiğinde 1961 Anayasası devleti değil insanı kutsal kabul etmiş ve ana hedef olarak hak ve özgürlüklerin geliştirilmesini belirlemiştir (Tanör, 2014:378). İnsan hakları ve demokrasi yönünden Anayasa incelendiğinde 2'nci madde öncelikle dikkat çekmektedir. Maddeye göre "*Türkiye Cumhuriyeti, insan haklarına ve başlangıçta belirtilen temel ilkelere*

*dayanan, milli demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir."* Hükme göre insan haklarının hakim bir anlayış sürdüğü görülmektedir. Fakat bunun yanında iktisadi özgürlükler üzerinde ihtiyatlı davranılmıştır; örneğin mülkiyet hakkının kullanımı konusunda devlete kamu yararı amacı güderek her an kamulaştırabilme yetkisi tanınmıştır (m. 38). Merkezi planlamacılığın anayasal boyuta taşınması (m. 129) ve bu şekilde özel iktisadi teşebbüslerin devlet denetimi altına alınması fikri de 2'nci maddede yer alan sosyal devlet ilkesinin bir gereği olarak öne sürülmüştür (Erdoğan, 1997:86).

Genel olarak 1961 Anayasasında düzenlenen temel hak ve özgürlükler ise eşitlik (m. 12), kişi dokunulmazlığı (m. 14), özel hayatın gizliliği (m. 15), konut dokunulmazlığı (m. 16), haberleşme (m. 17), seyahat ve yarleşme (m. 18), din ve vicdan (m. 19), düşünce ve açıklama (m. 20), bilim ve sanat (m. 21), basın ve yayın (m. 22-27), toplantı ve gösteri (m. 28), dernek kurma (m. 29), kişi güvenliği (m. 30), tabii yargı yolu (m. 32), cezaların kanuniliği ve kişiselliği (m. 33), mülkiyet (m. 36) ve çalışma ve sözleşme (m. 40) gibi haklardan meydana gelmektedir (Tanör, 2014:380).

1961 Anayasasında temel hak ve ödevler ile özgürlük ana temayı, bunlara yönelik sınırlandırmalar ise istisnaları oluşturmaktadır. Bu sınırlama yapılırken de gözetilecek husus "*Anayasa'nın sözüne ve ruhuna uygun olarak ve ancak kanun ile*" olmasıdır (Soysal, 1993:67).

#### **2.2.2.3.2. 1961 Anayasası'nda Yer Alan Vergisel Hükümler ve Değerlendirilmesi**

1961 Anayasası'nın vergi ile ilgili maddeleri oluşturulurken devletin vatandaşlardan kanuna dayanmayarak vergi almasını önlemek ve Meclis'in vatandaşlara vergi yükü getirmek konusunda önemli rollerinin olduğu büyük tartışmalara konu olmuştur. Aynı zamanda vergi kanunlarının geçmişe yürümemesi konusu da gündemde kalmış (Güneş, 2014:106), ardından 1924 Anayasası'nda kabul edilen temel vergilendirme ilkeleri 1961 Anayasası'na aynen aktarılmış (Çomaklı ve Gödekli, 2011:29) ve sonuç olarak vergi ödevinin incelendiği 61'nci madde şu şekilde oluşturulmuştur :



- i. *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür,*
- ii. *Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur,*
- iii. *Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir."*

Temel amacı "demokratik hukuk devleti"ni kurmak olan ve ilk defa devletin hem hukuki hem de sosyal yönünün yansıtıldığı 1961 Anayasası (Esen, 1968:47) ile *kanunsuz vergi olmaz ve temsilsiz vergi olmaz* esasları sağlanmış; bunun yanında kanunilik ilkesi hem vergilendirme yetkisini kullanan idareyi sınırlandırırken hem de mükelleflere sınırların ihlali halinde itiraz etmeleri için haklar tanınmıştır (Kumrulu, 1979:150). İdarenin yapmış olduğu vergilendirme işlemlerinin idari yargı içerisinde denetimi de zaman olarak istenen hızda olmasa da uygulamada başarıya ulaşmıştır (Çağan, 1980:144). Ayrıca "mali güç" ilkesinin varlığı da Anayasanın amaçlarına uygun düşerek sosyal adaletin sağlanmasında bir araç olarak benimsenmiştir (Güneş, 2014:106).

1961 Anayasası ile 1924 Anayasası'ndan farklı olarak verginin tanımına yer verilmemiş ve halk ibaresinin kullanımı yerine herkesin vergi yükümlüsü olduğu belirtilmiştir. Bununla birlikte Türk maliye tarihinde anayasal düzeyde "vergi ödevi" başlığı kullanılmış ve bu şekilde devletin konuya olan yaklaşımındaki hassasiyet vurgulanmıştır (Çomaklı ve Gödekli, 2011:30).

#### **2.2.2.4. 1982 Anayasası**

12 Eylül 1980 tarihinde Türk Silahlı Kuvvetleri ordu, genelkurmay başkanı ve kuvvet komutanlarıyla bir bütün halinde yönetime el koymuş, bu olay Türk Siyasal Tarihi'ne 12 Eylül Askeri Müdahalesi olarak geçmiştir. 27 Mayıs 1961'de sayıları fazla olmayan küçük ve orta rütbeli subaylar yönetime el koyarken; 12 Eylül

1980'de tüm ordu emir komuta zinciri içerisinde müdahalede bulunmuştur (Gözler, 2014:42). Yönetime el koyulması ile Milli Güvenlik Konseyi oluşturulmuş, devletin sahip olduğu birçok yetki bu konseyin elinde toplanmıştır (Özbudun, 1995:27).

Görev başına gelen Milli Güvenlik Konseyi, 2485 sayılı kanunla<sup>93</sup> Milli Güvenlik Kurulu ve Danışma Meclisi'nden oluşan Kurucu Meclisi oluşturmuştur. 23 Ekim 1981 tarihinde görevine başlayan Danışma Meclisi ise yeni bir anayasa hazırlamak amacıyla kendi içlerinden oluşan ve başkanlığını Anayasa Hukuku Profesörü olan Orhan Aldıkaçtı'nın üstlendiği Anayasa Komisyonu'nu oluşturmuştur. Komisyonun 17 Temmuz 1982 tarihinde hazırlamış olduğu taslak çeşitli değişikliklere gidilerek halk oyuna sunulmuş ve 7 Kasım 1982 tarihinde %91.4 oyla<sup>94</sup> kabul edilerek yürürlüğe girmiştir (Erdoğan, 2011:172).

Her Anayasa gibi hazırlandığı dönemden etkilenen 1982 Anayasası'nın Başlangıç hükümlerinde bulunan ve temel aldığı ilkeler de aşağıdaki gibi kabul edilmiştir (Gözübüyük, 2000:148), bunların dışında ayrıca hukuki nitelikte temel ilkelerin çoğu karşılığı ya da dolaylı olarak uzantısı bulunacak şekilde Anayasa metninde yer almıştır (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2013:70):

- *"Atatürk Milliyetçiliği, Atatürk inkılap ve ilkeleri,*
- *Dünya milletler ailesinin eşit haklara sahip şerefli bir üyesi olarak, çağdaş uygarlık düzeyine ulaşma azmi,*
- *Egemenliğin, kayıtsız şartsız Türk milletine ait olduğu,*
- *Kuvvetler ayrımı,*
- *Türk varlığının, Devleti ve ülkesiyle bölünmez bütünlüğü,*
- *Laiklik ilkesinin gereği, kutsal din duygularının, devlet işlerine kesinlikle karıştırılmaması,*
- *Her vatandaşın, eşit bir biçimde, Anayasada yer alan temel hak ve özgürlüklerden yararlanması,*

<sup>93</sup> 29.06.1981 tarih ve 2485 sayılı Kurucu Meclis Hakkında Kanun, (RG. 30.06.1981 - 17386).

<sup>94</sup> 20.11.1982 tarih ve 17874 sayılı Resmi Gazete'ye göre halk oylamasına katılım oranı %91.27, kabul oyları %91.37 (17.215.539) ve red oyları da %8.63(1.626.431) şeklindedir (Gözübüyük, 2000:146).

- *Yurtta sulh, cihanda sulh arzu ve inancı içinde yaşama hakkı*" (Gözübüyük, 2000:148).

#### 2.2.2.4.1. 1982 Anayasası'nda Yer Alan Temel Hak ve Özgürlükler

1982 Anayasası'nın 12'nci maddesine göre "*Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder*". Ayrıca "*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*" (Any. m. 13).

Anayasa'nın yukarıda belirtilen 12 ve 13'üncü maddelerinden çıkan sonuç, belirlenen temel hak ve özgürlüklerin büyük bir kısmının Türk ya da yabancı ayrımı gözetilmeden tanınacağı, yararlanabilmek için "insan" olmanın yeterli olduğu ve başka bir şart aranmadığı şeklindedir (Gözler, 2014:119). Fakat bu sonuçtan herkesin aynı seviyede hak ve özgürlüğe sahip olduğunu düşünmek yanlış olacaktır, zira "büyük bir kısım" ifadesinin altında yatan anlam, bu hak ve özgürlüklerin bazılarının herkese, bazılarının belirli vatandaşlara, bazılarının da çalışanlar ya da işçiler vb. gibi farklı statülerde bulunanlara tanınacağı yönündedir (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2013:134).

1982 Anayasasının temel hak ve özgürlükler ile ilgili kısmının yazılış aşamasında Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası insan hakları sözleşmeleri ve özellikle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile bir uyum yakalanması amaçlanmıştır (Özbudun, 1995:77). Anayasa'nın "Temel Haklar ve Ödevler" adını taşıyan ikinci kısmında kişilere *Kişinin dokunulmazlığı, maddi ve manevi varlığı* (m.17), *Zorla çalıştırma yasağı* (m. 18), *Kişi hürriyeti ve güvenliği* (m. 19), *Özel hayatın gizliliği* (m. 20), *Konut dokunulmazlığı* (m. 21), *Haberleşme hürriyeti* (m. 22), *Yerleşme ve seyahat hürriyeti* (m. 23), *Din ve vicdan hürriyeti* (m. 24), *Düşünce ve kanaat hürriyeti* (m. 25), *Düşünceyi açıklama ve yayma hürriyeti* (m. 26), *Bilim ve sanat*

*hürriyeti (m. 27), Basın hürriyeti (m. 28), Süreli ve süresiz yayın hakkı (m. 29), Basın araçlarının korunması (m. 30), Kamu tüzel kişilerinin elindeki basın dışı kitle haberleşme araçlarından yararlanma hakkı (m. 31), Düzeltme ve cevap hakkı (m. 32), Dernek kurma hürriyeti (m. 33), Toplantı ve gösteri yürüyüşü düzenleme hakkı (m. 34), Mülkiyet hakkı (m. 35), Hak arama hürriyeti (m. 36), Kanuni hakim güvencesi (m. 37), Suç ve cezalara ilişkin esaslar (m. 38) ve İspat hakkı (m. 39) tanınmış; Temel hak ve hürriyetlerin korunması (m. 40) ile de olası bir hak ihlali durumunda yetkili makamlara başvurabilme hakkı güvence altına alınmıştır.*

#### **2.2.2.4.2. 1982 Anayasası'nda Yer Alan Vergisel Hükümler ve Değerlendirilmesi**

Gerek önceki Anayasalarda ve gerekse 1982 Anayasası'nda ekonomik ve mali hükümlerin hep dağınık olarak düzenlendiği görülmektedir (Yereli, \_\_\_:9). 1982 Anayasası'nda Vergi Ödevi, "Temel Hak ve Ödevler" adlı ikinci kısım altında bulunan "Siyasi Hak ve Ödevler" adlı dördüncü bölüm içerisinde düzenlenmiştir. 73'üncü maddeye göre:

- v. *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür,*
- vi. *Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır,*
- vii. *Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır,*
- viii. *Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."*

Anayasa'nın 73'üncü maddesi ile vergi ödevi ve vergilendirme ilkeleri düzenlenmiştir. Bu ilkelerin Anayasa'da düzenlenmesi, vatandaşların hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuki güvenliklerinin sağlanması amacına hizmet etmektedir. Aynı zamanda bu ilkeler, Anayasa Mahkemesi'nin yapacağı incelemelerde karar aşamalarına da ışık tutmaktadır. Bir vergi kanununun Anayasal

ilkeleri ihlal etmesi, kanunun Mahkeme tarafından iptaline yol açabilmektedir (Şenyüz vd., 2015:19). İlkelere verilen esneklik ise son fıkra ile getirilmiştir. Bu esneklik bir bakıma kanunilik ilkesine uygun olsa da, sonuçları açısından yürütme organının yetki alanını büyük ölçüde arttırdığı görülmektedir (Akdoğan, 2014:17).

Vergi ile ilgili Anayasa'da yer alan bir diğer hüküm, "Mali ve Ekonomik Hükümler" adlı dördüncü kısım altında bulunan "Ekonomik Hükümler" adlı ikinci bölüm içerisinde düzenlenen 167'nci maddedir. Maddeye göre:

- i. *"Devlet, para, kredi, sermaye, mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemlerini sağlayıcı ve geliştirici tedbirleri alır; piyasalarda fiilî veya anlaşma sonucu doğacak tekelleşme ve kartelleşmeyi önler.*
- ii. *Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir."*

167'nci maddenin 2'nci fıkrasında Bakanlar Kurulu'na verilen yetki, 73'üncü maddenin son fıkrasında getirilen kurala bir örnek oluşturmaktadır. Her iki hükümde de Bakanlar Kurulu'na verilecek yetki kanuna dayandırılarak aksi takdirde kullanılamayacağı belirtilmiştir. Fakat 167'nci madde 73'üncü madde açısından birtakım farklılıklar içermektedir. Bu maddede amaç ve konu sınırlandırmaları yapılmış, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin konulup kaldırılması konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. 73'üncü maddede ise bu yetki sadece konu ve belirtilen sınırlar içerisinde aşağı-yukarı değişikliklerde bulunmayı içermektedir (Gerek ve Aydın, 2010:223).

### III. ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI IŞIĞINDA TÜRK VERGİ HUKUKUNA HAKİM OLAN VERGİLENDİRME İLKELERİ

Türk vergi hukukuna hakim olan anayasal vergilendirme ilkelerinin kaynağını, yürürlükte olan 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesi oluşturmaktadır. Fakat vergilendirme aşamasında 73'üncü madde kapsamında yer alan ilkeler dışında, Anayasa'nın ruhuna hakim olan "*hukuk devleti ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi ve ölçülülük ilkesi*" gibi diğer ilkeler de dikkatte alınmaktadır (Karakoç, 2014b:1263). Vergisel düzenlemelerin hazırlığı ve vatandaşların vergilendirilmesi aşamalarında bu ilkelere riayet edilmesi, vergilendirme uygulamasının adaletli ve etkin olması açısından önem taşımaktadır (Akdoğan, 2014:5). İlkelerin belirlenmesinde hedeflenen asıl düşünce, kamusal harcamalara finansman kaynağı olan vergilerin yönetiminde aksaklıklar yaşanmaması ve toplanacak hasılatın maksimum olması yönündedir (Uluatam, 2005:288).

1982 Anayasasının Siyasal Haklar ve Ödevler başlığını taşıyan dördüncü bölümü içerisinde yer almakta olan "Vergi Ödevi" başlıklı 73'üncü madde, günümüz vergilendirme uygulamasının Anayasal temelini oluşturmaktadır. Maddeye göre;

- i. *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür,*
- ii. *Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır,*
- iii. *Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır,*
- iv. *Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."*

Maddeler fıkralar halinde birtakım Anayasal vergilendirme ilkelerini ortaya çıkarmaktadır. İlk fıkrada belirtilen *herkes* kelimesi ile genellik ilkesi; devamında verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, vergilendirmede adalet veya mali

güce göre vergilendirme ilkesi belirtilmektedir. İkinci fıkrada geçen "*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı*" ile yine mali güç kavramına atıf yapılmakta, 3'üncü ve 4'üncü fıkralarda ise verginin kanuniliği ilkesi düzenlenmektedir

### 3.1. Genellik ve Eşitlik İlkesi

Uygulamadaki tarihi 18'inci yüzyıla dayanan<sup>95</sup> ve günümüzde de halen uygulamada yer alan genellik ilkesi, devletin egemenlik yetkisine kriterler getirmekte ve toplum içerisinde ayırım yapılmaksızın vergilendirmeye tabi olunması sonucunu doğurmaktadır (Erginay, 1994:44). Aynı zamanda vergi adaletinin tesisinde bir araç olan genellik ilkesi, günümüzde herkesin kendi gelir, servet ya da harcamaları üzerinden vergi ödemeleri ile hayata geçirilmektedir (Öncel vd., 2015:40).

Vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerinin tesisi konusunda yetkili ilk mercii, yasama organıdır. Yasama organı vergisel konulara dair olumsuzlukları göz önünde bulundurarak elinde bulunan yetkiyle düzenlemeler yapabilmekte, gerekli gördüğü durumlarda da takdir yetkisini kullanabilmektedir. Yasama organının elinde bulundurduğu takdir yetkisinin yargısal denetimi ise Anayasa Mahkemesi tarafından gerçekleştirilmektedir (Öncel vd., 2015:41). Anayasa Mahkemesi vergi, resim, harç

<sup>95</sup> Eşitlik ve adalet kavramları arasında ilişki bulunmakta (Güriz, 1990:15) ve hukuk felsefesinde kimi düşünürler tarafından adaletin kökeninin eşitlik olduğu ifade edilmektedir (Littre, 1873:339; Richard, 1931:320; Topçuoğlu, 1961:75). Bu ilişki üzerine ortaya atılan ilk fikirler ve adalet tanımının felsefi boyutu ilk olarak Platon'un (M.Ö. 424 - M.Ö. 347) Devlet (*Politeia*) adlı eserinde ortaya çıkmıştır (Kabadayı, 2013:50). Öncelikle Platon'a göre kanunların en büyük eksikliği, genel olmalarıdır. Ayrıca kanunlar herkes için en iyi ve uygun olan sonucu belirleyememektedir (Ağaoğulları, 1989b:199; Büyük, 2010:162). Adalet kavramı ise, Platon tarafından "en yüksek erdem" olarak görülmüş ve içerisinde bilgelik, cesaret ve ölçülülük gibi unsurları da içerdiği savunulmuştur. Ünlü eseri Devlet'i adaletle başlayıp adaletle bitiren Platon'a göre adalet, insan ve devletin temel davranış biçimi olarak belirtilmiş ve bu yönüyle düzenleyici ve denetleyici bir erdem olduğu ifade edilmiştir. Platon'un dilinden hocası Sokrates'e (M.Ö. 469 - M.Ö. 399) göre ise adalet, "*bir toplumda herkesin üzerine düşeni yapması*" olarak tanımlanmıştır (Kabadayı, 2013:50). Yunan Felsefesi'nde Aristoteles'e (M.Ö. 384 - M.Ö. 322) göre ise öncelikle ülkeyi yöneten kişilere yol gösterecek genel ilkelerin olmasının zorunlu olduğu belirtilmiş (Aristoteles, 2014:120); kişisel ve kamusal eşitlik anlayışı geliştirilmiş, bir kişinin kanunlara uymaması, kanunları kendi çıkarlarına alet etmesi ve bu şekilde bir eşitsizlik yaratması adaletsizlik; kanunlara uygun davranılması ve mevcut eşitliği bozmamak ise adaletli bir davranış olarak tanımlanmıştır (Topakkaya, 2009:629). Konu sosyal statüler açıdan incelendiğinde ise Aristoteles'e göre insanlar doğuştan eşit olmayan bir şekilde doğarak toplumu oluşturmaktadırlar (Yeşilçayır, 2014:71). Ayrıca Aristoteles'e göre adalet toplumun ve devletin temeli ve aynı zamanda devletin amacını oluşturmaktadır (Güriz, 1990:13); bunun yanında "*insanları birbirlerine bağlayan bir bağ*" olarak nitelendirilmektedir (Topçuoğlu, 1961:IV).

ve benzeri mali yükümlülükler ile ilgili hükümleri genellik ve eşitlik ilkeleri kapsamında değerlendirirken bazen sadece Anayasa'nın 10'uncu, bazen de Anayasa 10'uncu ve 73'üncü maddelerini birlikte ele alarak incelemelerde bulunmuştur (Gerek ve Aydın, 2010:101).

1982 Anayasası'nın 10'uncu maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesi vergi ödevinin yer aldığı 73'üncü maddede doğrudan belirtilmemiş<sup>96</sup>, fakat genellik ilkesi bahsi geçen her iki maddede de "*herkes*" kelimesinin kullanımıyla yer edinmiştir (Gerek ve Aydın, 2010:101). Eşitlik ilkesinin vergi hukukundaki anlamı ise vergide genellik veya vergi kanunlarında genellik ilkelerini kapsayıcı bir anlama sahiptir (Çağan, 1982:149). Bu bağlamda Anayasa'da *Kanun Önünde Eşitlik* başlığı kapsamında geçen 10'uncu maddeye göre :

- i. *"Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.*
- ii. *Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür.*
- iii. *Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz*
- iv. *Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar."*

*"Anayasa'nın 10. maddesinde yer verilen 'eşitlik ilkesi' ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmektedir. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin kanunla aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere kanunlar karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak kanun karşısında eşitliğin ihlâli yasaklanmıştır. Kanun önünde eşitlik ilkesi herkesin her*

<sup>96</sup> Vergi Hukukunda genellik ve eşitlik ilkeleri arasında ilişki bulunmaktadır (Güneş, 2008:30), hükümden çıkarılan sonuç mali gücüne göre vergi ödeyen herkesin eşit olduğu yönündedir (Ateş, 2006:94). Her ne kadar Anayasa'nın 73'üncü maddesinde doğrudan eşitlik ilkesine yer verilmemiş olsa da, Anayasa Mahkemesi'nin ilgili ilke kapsamında yaptığı yorumların bazılarında Anayasa'nın 10'uncu maddesine değinmeden sadece 73'üncü maddeyi yorumlaması ve bununla birlikte eşitlik ilkesinin temel bir ilke olması ile bazı durumlarda genellik, mali güç ve adalet ilkeleriyle bir arada değerlendirilmesi, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde eşitlik ilkesinin yer aldığına dair düşüncelerin kaynağını teşkil etmektedir (Gerek ve Aydın, 2010:101).



yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durum ve konumlardaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesi ihlâl edilmiş olmaz<sup>97</sup>".

"Vergide eşitlik ilkesi malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Diğer bir anlatımla, yükümlülerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını ifade eder. (...) Vergilendirmede eşitlik ilkesine göre de belirli kişi veya gruplar dil, din, ırk, cinsiyet gibi nedenlerle vergi dışı bırakılamaz. Vergilendirmede, ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir<sup>98</sup>".

Dayanağını Anayasa'nın 10'uncu maddesinden alan Vergilendirmede Genellik İlkesi ise, Vergi Ödevi'nin incelendiği 73'üncü maddenin ilk fıkrasında yer alan "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" hükmü içerisindeki "herkes" kelimesi ile hayata geçirilmektedir. Fakat bu hükümden her koşulda ve kesin olarak herkesin vergi ödeyeceği düşüncesi anlaşılmamalıdır, zira vergiye tabi bir gelir, servet ya da harcaması bulunmayan ya da başka bir ifadeyle mali güce sahip olmayan vatandaşlar da olabilmektedir (Çomaklı ve Gödekli, 2011:48). Dolayısıyla vergide genellik ilkesi ile güdülen amaç, gelir, servet veya harcamalara sahip kişi ya da kurumların aralarında bir ayırım yapılmaksızın bu değerler üzerinden vergilendirilmesi<sup>99</sup> ve vergi mükellefiyetine dair muafiyet ve istisnaların yalnızca sosyal ve kültürel nedenler ya da uygulanan sağlık politikaları gibi istisnai durumlar sonucunda olmasını sağlamaktır (Turhan, 1998:206).

"Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. (...) Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup mali gücü fazla olanın mali

<sup>97</sup> AnyM. 31.10.2013 tarih ve E. 2013/41, K. 2013/124, (RG. 28.12.2013 - 28865).

<sup>98</sup> AnyM. 16.01.2003 tarih ve E. 2001/36, K. 2003/3, (RG. 21.11.2003 - 25296).

<sup>99</sup> AnyM. 13.07.1995 tarih ve E.1994/85, K.1995/32, (RG. 28.09.1996 - 22771).

*gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır<sup>100</sup>.*

### **3.1.1. Genellik ve Eşitlik İlkesinin İhlali**

Genellik ilkesinin Anayasal bir ilke olarak yer edinmesinin birtakım sonuçları bulunmaktadır; ilkenin varlığı ile belirli özel ya da tüzel kişilerin vergiye tabi tutulmasının ve dolayısıyla vergi yüküne maruz kalmalarının önüne geçilmekte, vergi mükellefiyetlerinde istisna ve muafiyetler kısıtlanılmaktadır<sup>101</sup>. Bununla birlikte, devlet de egemenlik gücüne dayanarak ülke sınırları içerisinde yerleşik durumda bulunan kendi uyruğuna sahip ya da yabancı tüm vatandaşları vergilendirebilmektedir (Erginay, 1994:44). Fakat her ne kadar "*Herkesin vergi ödeme gücüne göre vergi ödemesi*" anlamına gelse de vergide genellik ilkesi, günümüz koşullarında adaletin tesisine yönelik uygulamalarla zedelenebilmektedir. Örneğin, maddi durumu iyi olmayan vatandaşlara yönelik getirilen birtakım vergi muafiyetleri ya da idari, mali veya sosyo-ekonomik bazı sebepler gerekçe gösterilerek toplum içerisindeki bazı grupların ya da vergiye tabi konuların mükellefiyete tabi tutulmaması, *amaçları yararlı olsa dahi* vergide genelliği ve dolayısıyla adaleti bozucu etkiler yaratabilmektedir (Akdoğan, 2013:204). Serbest bölgelerin varlığı da ilkeye aykırılık gösteren uygulamalar arasında yer almaktadır.

#### **3.1.1.1. Vergi Muafiyet ve İstisnaları**

*"Anayasada 'sosyal devlet' anlayışı benimsenmiştir. Sosyal devlet güçsüzleri koruyan, sosyal adaleti sağlamaya çalışan bu amaçla ekonomik ve sosyal alanlarda değişiklikler yapan devlettir<sup>102</sup>. Sosyal devlet anlayışında, devlet bütün vatandaşlarına asgari bir toplumsal ve ekonomik düzey sağlamak ve bunu devam ettirmekle yükümlü kılınmıştır. Bunu sağlayabilmek için kaynak transferi gibi doğrudan araçlar kullanabileceği gibi, bazı faaliyetleri kolaylaştırmak ve teşvikler*

<sup>100</sup> AnyM. 31.10.2013 tarih ve E. 2013/41, K. 2013/124, (RG. 28.12.2013 - 28865).

<sup>101</sup> Kaneti, Selim (1991): Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması, Vergi Dünyası Dergisi, S. 123, İstanbul'dan akt. Tekbaş, 2010:151.

<sup>102</sup> AnyM. 30.06.1998 tarih ve E. 1997/18, K. 1998/42, (RG. 06.12.2000 - 24252).

*sağlamak gibi dolaylı araçları da kullanabilmektedir. Dolaylı araçların kullanımı, toplumsal dayanışmayı güçlendirerek devletin tek başına üstesinden gelemeyeceği konularda toplumsal katkıyı gerçekleştirme amacına yöneliktir. Sosyal devlet anlayışını sağlamada kullanılan en önemli araçlardan birisi de vergi politikalarıdır. Bunun için olağan koşullarda vergiye tabi tutulması gereken gruplar ya da işlemler muafiyet ve istisna uygulamalarıyla vergi dışı bırakılmaktadır.<sup>103</sup>*

Anayasa'nın sosyal devlet anlayışını benimsemesi ve bu anlayışa yönelik olarak vergi politikalarını bir araç olarak kullanmasının yanında, toplumu oluşturan bireyler arasındaki sosyal farklar da Anayasa Mahkemesi'nin kararlarına yansımış ve bu farkların vergi politikalarındaki yeri belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesi'ne göre *"Vergilendirmede genellik ilkesinin amacı sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesinin sağlanmasıdır. Vergilendirmede eşitlik ilkesine göre de belirli kişi veya gruplar dil, din, ırk, cinsiyet gibi nedenlerle vergi dışı bırakılamaz. Vergilendirmede, ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir<sup>104</sup>."*

Genellik ilkesi hiç bir ülkede tam anlamıyla hayata geçirilememektedir. Vergi muafiyet ve istisnaları, bunun en önemli sebeplerinden birini oluşturmaktadır. Vergi muafiyeti, *"vergi kanunlarına göre kendileri için vergi borcunu doğuran bir olay bulunmakla beraber, yine aynı veya diğer kanunlarla belirli kişiler veya kişi gruplarının açıkça vergi dışında bırakılması"* anlamına gelmektedir. Vergi istisnası ise, *"vergi kanununun hükümleri içinde esasen vergilendirilmesi gereken belirli bir kısım vergi mevzularının (kişiler değil), aynı kanun hükümlerine göre vergi dışı bırakılması"* demektir (Erginay, 1994:45). Muafiyet ve istisnalar geçici, sürekli, kısmi, tam, belirli bir şarta bağlı ya da şartsız olarak oluşturulabilmektedirler (Şenyüz vd., 2015:74).

Anayasa Mahkemesi'nin genellik ve eşitlik ilkelerini temel alarak yapmış olduğu bir incelemede ilkeleri ihlal eden bir muafiyet ya da istisna ile karşılaştığında

<sup>103</sup> AnyM. 01.04.2010 tarih ve E. 2008/110, K. 2010/55, (RG. 21.06.2010 - 27619).

<sup>104</sup> AnyM. 16.01.2003 tarih ve E. 2001/36, K. 2003/3, (RG. 21.11.2003 - 25296).

yapması gereken ilk müdahale yasama organının yerine geçemeyeceğinden dolayı ilgili hükmün iptali ve yasama organına yeniden düzenlenmesi amacıyla göndermesi olmalıdır; fakat bu müdahale istisna ve muafiyetlerden faydalanan mükelleflerin aleyhine bir sonuç doğuracağından ötürü mahkemenin iptal kararı vermek yerine eşitsizliği gerekçede belirteceği bir karara bağlayarak yasama organına eşitsizliği yasama süreci içerisinde gidermek üzere göndermesi ilgili hükmün sosyal amacına daha uygun düşecektir (Öncel vd.: 2015:43).

### 3.1.1.2. Serbest Ticaret Bölgeleri

Serbest bölgeler içerisinde buldukları ülkelerin ihracat faaliyetlerine dair hükümler getiren gümrük kanunlarından muaf, veya bir başka deyişle gümrük vergilerinin o ülke içerisine ihracat yapılmadığı müddetçe uygulanmadığı ticaret bölgeleridir (Thoman, 1957:106). Anayasa Mahkemesi ise serbest bölgeleri "*Genellikle ülkenin, dış ticaret hacmini genişletmek, ithalatı, ihracatı kolaylaştırmak, istihdam hacmini, döviz gelirlerini artırmak, sanayii canlandırmak ve teknoloji transferini hızlandırmak gibi amaçlarla kurulan serbest bölgeler, milli sınırlar içinde fakat gümrük sınırları dışında kabul edilen ve dış pazara yönelik ekonomik faaliyetlerin gerçekleşmesini temin amacıyla yeterli alt yapı imkânlarının sağlandığı ve teşvik tedbirlerinin çoğu kez azami ölçüler içerisinde uygulandığı özel bölgeler*" olarak tanımlamaktadır<sup>105</sup>. Serbest Bölgeler Kanunu'nun (S.B.K.)<sup>106</sup> 2'nci maddesine göre Türkiye'de serbest bölgelerin yer ve sınırlarını belirleme konusunda yetkili organ Bakanlar Kurulu'dur. Maddenin devamında belirtilen hükme göre de "*Serbest bölgelerin, kamu kurum ve kuruluşlarınca, yerli veya yabancı gerçek veya tüzelkişilerce kurulmasına, işletilmesine Bakanlar Kurulunca izin verilir.*"

Yerleşik buldukları ülkelerin siyasal sınırlarına dahil olan fakat mali sınırları dışında kalan serbest bölgelere devletler gümrük imtiyazları ve vergi muafiyetlerinin yanı sıra, ihracatın teşviki amacıyla altyapı desteği ve üretimde sübvansiyonlar da sağlamaktadır. Türkiye'de bulunan serbest bölgelerin kuruluş amaçları hem üretim hem de ticarete yöneliktir (Öztürk vd., 2009:364). Serbest

<sup>105</sup> AnyM. 06.10.1986 tarih ve E.1985/21, K.1986/23, (RG. 14.03.1987 - 19400).

<sup>106</sup> 06.06.1985 tarih ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, (RG. 15.06.1985 - 18785).

bölgelerin varlığı, genellik ilkesinin ihlaline yol açmaktadır. Bunun sebebi ise bölgelerin siyasal sınırlar içerisinde olmasına rağmen vergiden muaf olmalarıdır. Bununla birlikte bazı kurumların serbest bölgeler içerisine kayıtlı olarak bölge dışarısında da faaliyet göstermeleri ve vergi kaçırımları da görülmekte, dolayısıyla sadece verginin genelliği değil birçok anayasal ilke de çiğnenebilmektedir (Güneş, 2008:31).

Anayasa Mahkemesi serbest bölgelerin genellik ve eşitlik ilkesini ihlal ettiği konusunda ise doktrinle hemfikir değildir. Mahkemenin bir kararına yansıyan ifadelerle göre "*Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılmakla beraber bu yerler devletin hükümranlık alanı dışında bırakılmamıştır. Bir devletin kendi toprakları üzerinde bazı yasaların uygulanmadığı, yabancı ya da yerli girişimcilere çeşitli kolaylıkların gösterildiği hatta kimi bağışıklıkların tanındığı bölgeler kurması, devletin ülkenin o bölümünde egemenliğinden vazgeçtiği anlamında yorumlanamaz. Türkiye'deki serbest bölgelerin diğer ülke serbest bölgeleriyle rekabet edebilecek bir iktisadi yapıya sahip olabilmesi için bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı ve bu hükümden serbest bölgelerde faaliyet gösteren yerli ya da yabancı girişimcilerin hepsi yararlanacağı cihetle Anayasanın eşitlik ilkesinin ihlali iddiası varit değildir. (...) Yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca uygun görülen teşvik tedbirlerinden de yine bölgede faaliyette bulunacak işletici kuruluşlarla kullanıcıların hepsi yararlanacağına göre ortada Anayasanın eşitlik ilkesine aykırı düşen bir yön bulunmamaktadır. Yeni kurulan bir serbest bölgenin bölgeler arası rekabette kendisini koruyabilmesi, ayakta kalabilmesi için ülkeye sağladığı yararlar karşılığı orada faaliyet gösteren müteşebbisin vergi ve benzeri mali yükümlerden muaf tutulması Kanuna dayanılmış olmak koşuluyla mümkündür. Burada da söz konusu muafiyet kanuna dayandırılmıştır.<sup>107</sup>"*

<sup>107</sup> AnyM. 06.10.1986 tarih ve E. 1985/21, K. 1986/23, (RG. 14.03.1987 - 19400).

### 3.1.1.3. Vergi Tekniğine İlişkin İstisnalar

Vergide genellik ve eşitlik ilkelerinin zedelendiği diğer bir durum yasama organının vergi tekniğini kolaylaştırmaya yönelik olarak getirdiği istisnalardır. Bunlara örnek olarak Anayasa'nın 166'ncı maddesinde geçen ekonomik kalkınma kapsamında yatırımların ve ihracatın teşviki ile Anayasa'nın 45'inci maddesinde yer alan tarım ve çiftçilerin korunmasına dair hükümler verilebilmektedir<sup>108</sup>. Kamu yararı gözetilerek ortaya çıkan bu istisnalar ve sonucundaki eşitsizlikler Anayasa'nın diğer temel kurallarına uygun olduğu ölçüde göz ardı edilebilmektedir (Öncel vd., 2015:41). Anayasa Mahkemesi'nin görüşü kamu yararının göz önünde bulundurulduğu durumlarda istisna ve muafiyetlerin eşitsizliğe yol açmadığını belirtmektedir<sup>109</sup>.

Vergi tekniği genellik ve eşitlik ilkelerinin yanı sıra, aynı zamanda verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesinin de kimi zaman ihlaline yol açabilmektedir. Anayasa Mahkemesi bu konu hakkında "*Kamu hizmetleri giderlerini önceden kuruşlandırarak tutarını yurttaşlar arasında bölüştürmeye vergi tekniği elverişli değildir. Devlet gelir kaynakları araştırır. Bulunca vergi tekniğinin olanakları oranında o kaynağa yönelir ve vergilendirilmesine gider. Onun içindir ki*

<sup>108</sup> Any. m. 166 : "*Ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmayı, özellikle sanayi ve tarımın yurt düzeyinde dengeli ve uyumlu biçimde hızla gelişmesini, ülke kaynaklarının döküm ve değerlendirilmesini yaparak verimli şekilde kullanılmasını planlamak, bu amaçla gerekli teşkilatı kurmak Devletin görevidir. Planda millî tasarrufu ve üretimi artırıcı, fiyatlarda istikrar ve dış ödemelerde dengeyi sağlayıcı, yatırım ve istihdamı geliştirici tedbirler öngörülür; yatırımlarda toplum yararları ve gerekleri gözetilir; kaynakların verimli şekilde kullanılması hedef alınır. Kalkınma girişimleri, bu plana göre gerçekleştirilir. Kalkınma planlarının hazırlanmasına, Türkiye Büyük Millet Meclisince onaylanmasına, uygulanmasına, değiştirilmesine ve bütünlüğünü bozacak değişikliklerin önlenmesine ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir. Ekonomik ve sosyal politikaların oluşturulmasında hükümete istişari nitelikte görüş bildirmek amacıyla Ekonomik ve Sosyal Konsey kurulur. Ekonomik ve Sosyal Konseyin kuruluş ve işleyişi kanunla düzenlenir.*"; Any. m. 45 : "*Devlet, tarım arazileri ile çayır ve meraların amaç dışı kullanılmasını ve tahribini önlemek, tarımsal üretim planlaması ilkelerine uygun olarak bitkisel ve hayvansal üretimi artırmak maksadıyla, tarım ve hayvancılıkla uğraşanların işletme araç ve gereçlerinin ve diğer girdilerinin sağlanmasını kolaylaştırır. Devlet, bitkisel ve hayvansal ürünlerin değerlendirilmesi ve gerçek değerlerinin üreticinin eline geçmesi için gereken tedbirleri alır.*"

<sup>109</sup> AnyM. 17.12.1968 tarih ve E.1968/12, K.1968/65, (RG. 10.07.1969 - 13245) nolu kararında, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü'nün yapmış olduğu işlemlerin vergi, resim ve harçtan muaf tutulmasını Anayasa m. 12'de yer alan eşitlik hükümlerine aykırı bulmamış; kararın gerekçesi olarak da kamu hizmeti ifa eden bir kurumun ödeyeceği ekonomik değerlerin yine devlete gideceğinden dolayı bunun yerine kurumun imkan ve olanaklarının hizmetlerde aksaklık yaşanmaması adına kamu yararı yerine kullanıldığını belirtmiştir.

*verginin her kamu hizmetinin tüm giderlerini karşılayacağı ve başka akçalı desteklere yer ve gerek kalmıyacağı düşünülemez*<sup>110</sup> " diyerek vergi tekniğinin verginin kamu giderlerinin karşılığında alınması ilkesini tam olarak karşılayamayacağını belirtmiştir.

#### **3.1.1.4. Vergi İdaresinin Denetim İşlevindeki Kusur**

İki taraflı bir ilişkiyi ifade eden verginin bir tarafında egemenlik gücüne dayanarak vergilendirme işlemi yapan devlet ya da vergi idaresi, diğer tarafında ise, ülke sınırları içerisinde yaşayarak aynı zamanda devlet otoritesini kabul etmiş ve vergi ödemek zorunda olan vatandaş yer almaktadır. Verginin borçlusu durumunda olan taraf vatandaş iken; vergi alacaklısı ise, devlettir. Devlet, vergileri Vergi Usul Kanunu (V.U.K.) m. 4'te geçen "*...mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden...*" vergi daireleri aracılığıyla tahsil etmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2014a:50). Vergide denetim konusu ise vergi incelemesi kavramı ile birlikte ele alınmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesine göre vergi incelemesi, "*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır*". Vergi denetimi de bu bağlamda vergi incelemesi kavramını da kapsayarak ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 7'nci kısmı içerisinde sıralanan "*Yoklama, Arama, Bilgi Toplama, Üretim ve Sevk Kontrolleri, Fiili Envanter*" gibi tedbirleri içeren geniş bir kavram olarak ortaya çıkmaktadır (DPT, 1996:78).

Vergi denetiminin yapılmasının ardında mali, ekonomik ve sosyal ile hukuki gerekçeler yer almaktadır. Bu bağlamda mali gerekçeler arasında vergilerin beyanında bir aksaklık yaşanmaması, beyanların gerçeğe en yakın şekilde oluşmasının sağlanması; ekonomik ve sosyal gerekçeler arasında ekonomik kalkınmanın sağlanması, gelir dağılımında adaletin tesisi; hukuki gerekçeler arasında ise vergi kanunlarının olması gerektiği gibi uygulanması, devletin egemenlik hakkına dayanarak tahsil ettiği vergiler üzerinde bir kuşku oluşmaması gösterilmektedir. Gerekçelerde yer alan amaçlara ulaşılmasında (DPT, 1996:78) ve ayrıca vergilerin toplanması bakımından caydırıcılık unsuru oluşturması ile incelemeler sonucunda

<sup>110</sup> AnyM. 26.03.1974 tarih ve E. 1973/32, K. 1974/11, (RG. 21.06.1974 - 14922).

doğabilecek tarhiyat ve cezalar aracılığıyla tahsilat fonksiyonu görmesinden dolayı vergi denetiminin önemli rol oynadığı ifade edilmektedir (Ergen ve Kılınçkaya, 2014:283).

Vergi idarelerinin mükelleflerin tamamını denetleyememesi ile vergisel hatalar ve mükelleflerin gerçekleştirdiği vergi kaçakçılığının idare tarafından tespit edilememesi gibi durumların vergide genellik ve eşitlik ilkesine aykırılık oluşturduğu ifade edilmektedir. Bununla birlikte toplum içerisinde yer alan baskı gruplarının<sup>111</sup> da kendi ekonomik menfaatleri doğrultusunda siyasal karar organlarını etkilemesi, eşitsizlik oluşturan bir diğer faktör olarak tanımlanmaktadır (Öncel vd., 2015:43).

### 3.1.2. Verginin Genelliği ve Eşitliği İlkesini İhlal Eden Düzenlemeler

Anayasa Mahkemesi vergide genellik ve eşitlik ilkeleriyle ilgili incelemeler yaparken genel olarak Anayasa'nın kanun önünde eşitlik başlıklı 10'uncu maddesinden ve vergi ödevi başlıklı 73'üncü maddesinden yararlanmıştır. Bu şekilde hem temel anayasal ilkeler hem de anayasal vergilendirme ilkeleri bir arada incelenerek vergilendirmenin özüne uygun şekilde hareket edilmiştir (Gerek ve Aydın, 2010:101-102).

Anayasa Mahkemesi'nin günümüze kadar yapmış olduğu denetimlerde verginin genelliği ve eşitliği ilkesini ihlal eden düzenlemeler şu şekilde oluşmuştur (Tekbaş, 2009:298-299):

- Kamu alacaklarının hızlı bir şekilde tahsil edilmesi adına tanınmış olan avantajların Cumhurbaşkanı, Başbakan, Bakanlar Kurulu Üyeleri ve bunların birinci derece yakınları ile hissedarı oldukları ortaklık ve şirketlere uygulanmaması<sup>112</sup>,

<sup>111</sup> Baskı grupları, "siyasal karar alma sürecinde siyasal iktidar ve bürokrasi üzerinde çeşitli yöntem ve araçlarla doğrudan etkili olmaya ve dahası baskı kurmaya çalışan organizasyonlar" olarak tanımlanmaktadır (Aktan vd.: 2007:4). Türk vergi sisteminin günümüz halini almasında baskı gruplarının önemli derecede etkileri olmuştur (Ay, 1997:135). Türkiye'de tarımdan elde edilen kazançların yeterli düzeyde vergilendirilememesi baskı grupları yüzünden olmaktadır (Öncel vd., 2015:43).

<sup>112</sup> AnyM. 24.06.1993 tarih ve E. 1992/29, K. 1993/23, (RG. 23.12.1999 - 23915). Söz konusu madde, 21.03.1992 tarih ve 3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah



- 600 milyon lira üzerinde ücret elde edenlerden ekonomik denge vergisi alınması uygun bulunduğu halde, bu miktarın üzerinde bir ücrete sahip ve vergi mükellefi olanların ücretlerinin 600 milyon liralık bölümünün vergiden istisna edilmemesi<sup>113</sup>,

Artırımı Hakkında Kanun'un (RG. 03.04.1992 - 21191) "Bu Kanun hükümleri, Cumhurbaşkanı, Başbakan, Bakanlar Kurulu Üyeleri ve birinci derecedeki yakınları ve bunların hissedarı buldukları ortaklık ve şirketler için uygulanmaz" ifadelerini taşıyan 22'nci maddesi olup, kanunun görüşülmesi sırasında söz konusu maddenin gerekçesi ise "Önerilen madde ile Cumhurbaşkanı, Başbakan ve Bakanların ve birinci dereceye kadar yakınlarının yasanın öngördüğü imkanlardan yararlanmamaları esası getirilmiştir. Böylece, yürütmeye en üst düzeyde yetki yerinde bulunanların özveride bulunmaları yolundaki toplumsal eğilimlere de zemin hazırlanmış olmaktadır. Bu düzenlemenin diğer vatandaşlara tanınan olanakların yürütmeye bulunanlara ve onların yakınlarına tanınmaması suretiyle anayasal eşitliği zedelediği ilk anda düşünülebilirse de; kamu en üst düzeyde yetki ve sorumluluk alanların, bazı kısıtlamalar içinde bulunmaları Anayasamız tarafından reddedilmemektedir. Aksine 82. madde de yasama organı üyelerinin nasıl bir kısıtlamaya tabi tutuldukları, tereddütleri kaldıran bir emsal olmaktadır. Amaç, bir yandan görev yerinde bulunan insanların yıpratılmasını önlemek, diğer yandan topluma demokratik özverinin örneklerini vermektir" ifadeleriyle belirtilmiştir. Maddede belirtilen kişilerin kanundan yararlanabilme hakkına sebepsiz olarak yasak getirilmesi dolayısıyla Anayasa'nın "Kanun Önünde Eşitlik" başlıklı 10'uncu maddesinde düzenlenen "Herkes ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir" kuralına biçim, öz, içerik ve kapsam yönünden aykırı olduğu ileri sürülerek maddenin iptali istenmiştir. Anayasa Mahkemesi yapmış olduğu incelemede haklı ve geçerli nedenlerin varlığı halinde bazı istisna ve muafiyetlerin doğal olduğunu belirtmiş, fakat maddede belirtilen kişilere tanınan muafiyetin arkasında haklı bir neden bulamamıştır. Kişilerin yapmış olduğu işlerden dolayı vergi kanunları karşısında diğer yükümlülere bir farklarının olmaması gerektiğini savunan Anayasa Mahkemesi, maddede belirtilen 1'inci derece yakınların da dışlanması dolayısıyla eşitsizliğin iyice belirgin hale geldiğini ifade etmiş ve Anayasa'nın 10'uncu maddesine aykırılık tespit ederek oyçokluğuyla maddeyi iptal etmiştir. Karşı oy kullanan Başkan Yekta Güngör ÖZDEN, oyunun gerekçesi olarak farklı durumda olanlara farklı uygulamalar getirilmesinin eşitlik ilkesinin ihlaline yol açmadığını savunmuştur. Bir diğer karşı oy kullanan Üye Servet TÜZÜN ise eşitlik ilkesinin ancak hukuksal durumları ve nitelikleri benzer kişiler için geçerli olduğunu savunmuştur.

<sup>113</sup> AnyM. 06.07.1995 tarih ve E. 1995/4, K. 1995/28, (RG. 02.02.1996 - 22542). Söz konusu madde, 04.05.1994 tarih ve 3986 sayılı "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ile 1.7.1964 Tarihli ve 488 Sayılı, 2.7.1964 Tarihli ve 492 Sayılı, 7.11.1984 Tarihli ve 3074 Sayılı, 25.10.1984 Tarihli ve 3065 Sayılı, 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı, 21.7.1953 Tarihli ve 6183 Sayılı, 2.2.1981 Tarihli ve 2380 Sayılı, 15.7.1963 Tarihli ve 277 Sayılı Kanunların Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un (RG. 07.05.1994 - 21927) 2'nci maddesi içerisindeki "1'inci maddenin (e) bendinde sayılan ücretlilerin 1993 takvim yılında elde ettikleri ücretlerinin gelir vergisi matrahı toplamı üzerinden % 10 (Bu vergiden, "d" bendine göre hesaplanan vergi mahsup edilir.)" ifadeleriyle belirtilen (e) bendidir. Hükme göre kanunun yayımlandığı tarihte ücret geliri elde eden ve 1993 yılında elde ettikleri ücretlerinin vergi matrahı toplamı 600 milyon lirayı aşan ücretliler (yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleri ile tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler dahil) üzerinden mali denge vergisi alınacağı öngörülmüştür. Edirne Vergi Mahkemesi'nin eşitlik ilkesine aykırılık iddialarını ciddi bulması ve itiraz yoluna başvurusu üzerine Anayasa Mahkemesi söz konusu hükmü incelemiş, 600 milyon lirayı aşan ücret geliri elde edenlerin vergi mükellefi sayılması ve söz konusu tutar altında kalanların vergiyi tabi olmadığı dolayısıyla vergi sonrasında kişilerin ellerinde kalan gelirin vergi mükellefi olmayan kişilerin ellerinde olan gelirden daha az miktarda olabileceği sonucuna varmış; eşitlik ilkesi kapsamında 600 milyon lira düşüldükten sonra kalan ücret gelirinin vergilendirilmesini uygun bulmuş ve söz konusu hükmü oyçokluğuyla iptal etmiştir. Karşı oy kullanan Üye Güven DİNÇER

- Hapis cezalarının para cezasına çevrilmesinde suçun işlendiği tarihteki yerine hükmün açıklandığı tarihteki asgari ücretin dikkate alınması<sup>114</sup>,
- Vergi cezalarında lehe olan hükmün uygulanmaması<sup>115</sup>,

ise söz konusu hükümde belirtilen 600 milyon liralık sınırın vergide muafiyet uygulamasında çok sık görülen bir örnek olduğunu belirtmiş, ayrıca vergi kültürünün tam olarak oluşmadığı Türkiye'de yüksek ücretlerin servetin vergilendirilmesinde bir ölçü olarak kullanılabileceğini savunmuştur.

<sup>114</sup> AnyM. 07.06.1999 tarih ve E. 1999/10, K. 1999/22, (RG. 12.10.2000 - 24198). Söz konusu iptal isteği, 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (RG. 10.01.1961 - 10703-10705) 359'uncu maddesinin (a) bendi içerisinde "*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan*" kişilerin hesap ve muhasebe hileleri yapmaları, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmaları veya defterleri, kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına kaydetmeleri, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmeleri ya da gizlemeleri, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemeleri veya bu belgeleri kullanmaları dolayısıyla alacakları hapis cezalarının para cezasına çevrilmesinde bent içerisinde geçen "...*hüküm tarihinde...*" ifadeleriyle hükmün açıklandığı tarihteki asgari ücretin dikkate alınmasına yöneliktir. İtiraz gerekçesi olarak ise eşitlik ilkesine göre aynı durumda olan kişilere farklı kurallar uygulanması veya uygulanan aynı kuralların farklı sonuçlar doğurmasının yasak olduğu; aynı tarihte aynı suçu işleyen iki farklı kişinin birtakım sebepler dolayısıyla farklı tarihlerde verilen hükümler sonucunda farklı cezalara çarptırılmasının aynı durumda olan kişiler için ayrı hukuksal düzenlemeler anlamına geleceği belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesi ise yapmış olduğu incelemede "*davalardan birinin uzamasına ve asgari ücretin değişmesine bağlı olarak itiraz konusu sözcükler nedeniyle farklı para cezasına hükmedilebilmesi*" ihtimalini göz önünde bulundurmuş ve bu durumun Anayasa'nın 10'uncu maddesindeki "*kanun önünde eşitlik*" ilkesine aykırı olduğunu belirterek ifadeyi oybirliği ile iptal etmiştir.

<sup>115</sup> AnyM. 06.07.2000 tarih ve E. 2000/21, K. 2000/16, (RG. 29.11.2000 - 24245). Söz konusu madde, 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı "*Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanma Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 sayılı Kanunlar ile 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*" (RG. 29.07.1998 - 23417) ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na eklenen "*Bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında kesilecek cezalarda, bu fiillerin işlendiği tarihte 213 sayılı Vergi Usul Kanununun yürürlükte bulunan vergi cezalarına ait hükümleri; hükmolunacak cezalar hakkında ise, bu fiillerin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan hükümler ile bu Kanun hükümlerinden lehe olanı uygulanır. Şu kadar ki, bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce kesinleşmiş mahkûmiyet kararları hakkında bu Kanun hükümleri uygulanmaz*" ifadelerinin yer aldığı Geçici 21'inci maddedir. Anayasa Mahkemesi itirazı incelerken 26.09.2004 tarih ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun (RG. 12.10.2004 - 25611) 2'nci maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan "*Bir cürüm veya kabahatin işlendiği zamanın kanunu ile sonradan neşir olunan kanunun hükümleri birbirinden farklı ise failin lehinde olan kanun tatbik ve infaz olunur*" ifadelerini de göz önünde bulundurarak, "*Aynı hukuksal durumda olan kişilerin, aynı tarihte sahte fatura kullanmak suretiyle kaçakçılık suçu işlemeleri halinde, haklarında açılacak kamu davalarının kimi nedenlerle farklı tarihlerde sonuçlanarak kesinleşmesi durumunda "fail lehine olan kanun tatbik ve infaz olunur" ilkesi, itiraz konusu kural kapsamında girenler için uygulanamayacağından bunların farklı cezalandırılmaları sonucu doğacaktır. Eşitlik ilkesine aykırılığı açık olan bu uygulamanın hukuksal eşitliği esas alan hukuk devleti ilkesiyle de bağdaştığı ileri sürülemez*" şeklinde görüş bildirmiş ve bu nedenlerden dolayı "*Şu kadar ki...*" ile başlayan son cümledeki kural oybirliği ile iptal edilmiştir.

- Tedavi ya da hac amacıyla yurtdışına yapılan seyahatlerin hayat standardı esasında dikkate alınmaması<sup>116</sup>,
- Vergi mahkemelerinde dava açıldığında verginin tahsilatı dururken, gümrük vergisi mükellefleri hakkında alınan bir karara yönelik idari yargıda açılan bir davanın gümrük idaresinin yapacağı uygulamaları durdurulmaması<sup>117</sup>,

<sup>116</sup> AnyM. 16.01.2003 tarih ve E. 2001/36, K. 2003/3, (RG. 21.11.2003 - 25296). Söz konusu madde, 23.11.2000 tarih ve 4605 sayılı "Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Finansman Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ile 4306 ve 4481 Sayılı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Kurumlar Vergisi Kanununa Bir Geçici Madde Eklenmesi Hakkında Kanun" (RG. 30.11.2000 - 24246) ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na Eklenen Geçici 58'nci maddenin 2'nci fıkrasında "*ticari ve mesleki kazanç sahiplerinin tedavi maksadıyla yapacağı yurt dışı seyahatler ile bir defaya mahsus olmak üzere yapılan hac seyahatleri için hayat standardı ilave göstergelerinin uygulanmayacağı, tedavi maksadıyla yapılan seyahatlerin ilgili sağlık kurullarından alınacak raporlarla tevsik edilmesinin şart olduğu*"nun belirtildiği (k) bendidir. Anayasa Mahkemesi incelemede bulunurken öncelikle genellik ve eşitlik ilkelerine "*Vergilendirmede genellik ilkesinin amacı sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesinin sağlanmasıdır. Vergilendirmede eşitlik ilkesine göre de belirli kişi veya gruplar dil, din, ırk, cinsiyet gibi nedenlerle vergi dışı bırakılamaz. Vergilendirmede, ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir*" ifadeleriyle yer vermiş; ardından "*Yurt dışı seyahatleri ister tedavi, ister hac amacıyla yapılsın seyahati yapan kişinin mali gücünün varlığını gösterir. Hayat standardı esası uygulamasında, turistik amaçlı yurt dışı seyahatlerin her biri için temel göstergeye ilave tutar eklendiği halde, dava konusu kuralda, tedavi ve bir kez yapılan hac seyahati bunun dışında tutulmuştur. Bu seyahatlerin hayat standardı göstergeleri dışında tutulmasının, Anayasa'nın 73. maddesindeki mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün eşit, adil ve dengeli dağılımı ilkelerine ve bunları sağlamakla yükümlü hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturduğu*" şeklinde sonuca vararak, Anayasa'ya aykırılık oluşturması dolayısıyla maddede yer alan "*...ile bir defaya mahsus olmak üzere yapılan hac seyahatleri...*" ifadesinin oybirliğiyle, kalan bölümünün de oyçokluğuyla iptaline karar vermiştir. Karşı oy kullanan Üye Samia AKBULUT, gerekçe olarak vergilendirmede yasama organının istisnalar getirebileceğini ve tedavi amacıyla yurt dışına seyahat etmek zorunda olanların mal varlıklarının azalması ve hatta bitmesi dolayısıyla hayat standardı esastan yararlanmaları gerektiğini belirtmiştir.

<sup>117</sup> AnyM. 18.10.2005 tarih ve E. 2003/7, K. 2005/71, (RG. 22.02.2006 - 26088). Söz konusu madde, 27.10.1999 tarih ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun (RG. 04.11.1999 - 23866) 245'inci maddesinin "*Alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulması, bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel oluşturmaz*" şeklindeki 3'üncü fıkrasıdır. İtiraz gerekçesi olarak "*vergi mahkemesinde davacı olma konumları dolayısıyla aynı hukuki duruma sahip gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri ile gümrük vergisi mükellefleri arasında yargılamanın seyri itibariyle farklı düzenlemeyi gerektirecek hukukten geçerli bir sebep bulunmadığı halde, gümrük vergisi mükelleflerinin vergi mahkemelerinde dava açmaları halinde haklarında tahakkuk ettirilen gümrük vergileri ile para cezalarına ilişkin kararların yürütülmesinin durdurulmasını istemedikleri müddetçe vergi ve para cezalarının tahsilinin yapılacağı kabul edilmesi*"nin eşitlik ilkesine aykırı olduğu savunulmuştur. Anayasa Mahkemesi ise yapmış olduğu inceleme sonucunda itiraz gerekçesiyle görüş birliğine vararak söz konusu maddeyi oyçokluğu ile iptal etmiştir. Karşı oy kullanan üyeler Mehmet ERTEN, A. Necmi ÖZLER ve Osman Alifeyyaz PAKSÜT, gerekçe olarak "*Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerle, Vergi Usul Kanununun kapsamı dışındaki gümrük vergi ve cezalarına ilişkin itiraz yollarının özdeş olmasını, hele bu özdeşliğin diğer yasa kurallarının da Vergi Usul Kanunu paraleline getirilerek sağlanmasını öngören bir hüküm Anayasada mevcut değildir. Dolayısıyla, her iki yöndeki düzenleme de Anayasaya aykırı olmadığından, yasa koyucu, özel yasında yapacağı düzenlemeyle, iki çözüm yolundan birini veya öbürünü benimseyebilecektir.*"

- Ek motorlu taşıtlar vergisi uygulanması<sup>118</sup>,
- Ek motorlu taşıtlar vergisine benzer nitelikte taşıt vergisi uygulanması<sup>119</sup>,

*Öte yandan farklı hukuki konumda bulunan kişilere farklı hukuki kuralların uygulanmasının, Anayasanın eşitlik ilkesine aykırı olmadığı, Anayasa Mahkemesinin pek çok kararında vurgulanmıştır. Farklı amaçları ve farklı usulleri olan vergilerin salt aynı mercide dava konusu edilmeleri, mükelleflerin aynı hukuki konumda olmaları anlamına gelmediğinden, iptali istenen kuralın Anayasanın eşitlik ilkesine aykırılığından da söz edilemez" şeklinde görüş bildirmişlerdir.*

<sup>118</sup> AnyM. 23.07.2003 tarih ve E. 2003/48, K. 2003/76, (RG. 11.09.2004 - 25580). Söz konusu madde, 03.04.2003 tarih ve 4837 sayılı "Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun"un (RG. 11.04.2013 - 25076) "18.2.1963 tarihli ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 5 ve 6 ncı maddelerinde yer alan (I), (II), (III) ve (IV) sayılı tarifelere göre vergiye tâbi olan ve bu Kanunun yayımlandığı tarihte ilgili sicilde kayıtlı bulunan taşıtlar, bir defaya mahsus olmak üzere 2003 yılı için tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisi tutarı kadar, ek motorlu taşıtlar vergisine tâbidir" ifadelerini taşıyan 1'inci maddesidir. İtiraza gerekçe olarak ise söz konusu maddenin taşıtların ya da taşınmazların el değiştirmesinde mükellefiyet eski malikin üzerinde bırakıldığından dolayı Anayasa'nın 2'nci maddesine; vergi adaleti, vergi yükünün dengeli dağılımı, verginin genelliği ve mükelleflerin ödeme güçleri de dikkate alınmadığı için Anayasa'nın 73'üncü maddesine; motorlu taşıtlar ve emlak vergisi mükellefleri ile diğer vergi mükellefleri arasında vergi yükünün dağılımı bakımından mali güce göre kurulması gereken eşitlik, ek vergi mükellefleri aleyhine bozulmuş olduğundan dolayı kuralların Anayasa'nın 2, 10, 11 ve 73'üncü maddelerine aykırılık oluşturduğu gösterilmiştir. Anayasa Mahkemesi yapmış olduğu incelemede kanunun gerekçesi olan "ekonomik istikrarı sağlamak ve kamu borç stokunun azaltılmasını temin"i olağanüstü koşulların zorunlu kıldığı haklı bir neden olarak görmemiş; kanun hükmünü vergide genellik ilkesi başta olmak üzere incelemiş ve Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan anayasal vergilendirme ilkelerine aykırılık oluşturduğundan dolayı oy çokluğu ile iptal etmiştir. Üye Mustafa BUMİN, Samia AKBULUT ve Sacit ADALI, sundukları karşı oylarına gerekçe olarak 2003 yılı bütçe hedeflerinin gerçekleştirilmesi adına gelir arttırıcı ek tedbirlerin uygulamaya konulması gerekliliğini ve bu tedbirler arasında vergi yükünün de adil bir şekilde dağıtılması adına servet üzerinden alınan vergilere yönelik düzenleme yapılmasının ihtiyaç olduğunu belirtmişlerdir. Bir diğer karşı oy sunan Üye Aysel PEKİNER ise ekonominin istikrarlı bir hale getirilmesi ve bütçe hedeflerinin gerçekleştirilmesi adına gelir arttırıcı ek tedbirlerde kamu yararı bulunduğunu ve ayrıca söz konusu kuralın aynı durum ve konumdaki her taşıt sahibini ilgilendirdiğinden dolayı herkesi kapsayarak eşitlik ilkesini ihlal etmediğini savunmuştur.

<sup>119</sup> AnyM. 07.10.2003 tarih ve E. 2003/73, K. 2003/86, (RG. 20.12.2005 - 26029). Söz konusu madde, 30.07.2003 tarih ve 4962 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun"un (RG. 07.08.2003 - 25192) 21'inci maddesinin "18.2.1963 tarihli ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 5 ve 6 ncı maddelerinde yer alan (I), (II), (III) ve (IV) sayılı tarifelere göre vergiye tâbi olan ve bu Kanunun yayımlandığı tarihte ilgili sicilde kayıt ve tescilli bulunan taşıtlar ile yine bu Kanunun yayımı tarihinden 31.12.2003 tarihine kadar ilgili sicillere ilk defa kayıt ve tescil edilecek olan taşıtlar, bir defaya mahsus olmak üzere, anılan Kanundaki tarifelerde ilgili taşıt cinsi için belirlenmiş olan 2003 yılı tutarları kadar, taşıt vergisine tâbidir" şeklindeki ilk fıkrasıdır. Yapılan itiraza gerekçe olarak 18.02.1963 tarih ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na (RG. 23.02.1963 - 11342) göre yılın ikinci yarısında iktisap edilen taşıtların vergisinin sadece ikinci taksitinin ödeneceği belirtilirken; 4962 sayılı kanunun 21'inci maddesine göre ise yine yılın ikinci yarısında iktisap edilen motorlu taşıtlardan tek taksit yerine iki taksit toplamı kadar taşıt vergisi alınmasının öngörülmesinin eşitsizliğe yol açtığı belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesi yapmış olduğu inceleme sonrasında "beklenmedik doğal felaketler, savaş ve seferberlik hali, siyasi, ekonomik ve sosyal krizler gibi toplumu temelden sarsabilecek olaylar nedeniyle farklı düzenlemeler getirilmesi mümkün ise de, bunun dışındaki düzenlemeler, sosyal adaleti, sosyal refahı ve sosyal güvenliği sağlamakla yükümlü olan hukuk devletinin bu niteliği ile bağdaşmaz" şeklinde görüş bildirmiş ve düzenlemenin mali gücü dikkate alınmadan, bununla birlikte olağanüstü bir durum da olmadan 2'nci kez vergi tahakkuk ve tahsil

- Gümrük tarife istatistik pozisyonu (G.T.İ.P.) farklı beyan edilen araçlarla ilgili olarak kanunun yürürlüğe girmesinden önceki dönemler için tarhiyat işlemi yapılmaması, yapılmış ise tarhiyattan vazgeçilmesi ve tahakkuk etmiş bir tutar varsa terkin edilmesi öngörülmüşken; tahsil edilmiş bir tutarın red ya da iade edilmemesi<sup>120</sup>

### 3.2. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi

Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, tarihçesi itibariyle eski çağlara dayanan ve iktidarın keyfi olarak vergilendirme yoluna başvurmasını engellemek üzere ortaya çıkmış bir ilkedir (Çetinkaya, 2011:5). Günümüzde ise kanunilik ilkesi keyfilik önüne geçmekte (Güneş, 2014:14), vergi tanımı yapılırken de devletin egemenlik gücü göz önünde bulundurulmaktadır<sup>121</sup>. Sosyal ve tarihi bir varlık olan devletin gerçekleştirmekle mükellef olduğu hedefler ve toplum tarafından talep edilen, giderilmesi gereken ihtiyaçları bulunmaktadır. Bu hedef ve ihtiyaçların da en iyi şekilde yerine getirilmesi için vergiler milli ekonomiden devlet tarafından toplanılmaktadır. Vergilerin ne için toplandığı sorusunun cevabı da, kamusal hizmetleri gerçekleştirmek şeklinde ortaya çıkmaktadır (Erginay, 1994:36).

---

ederek araç sahiplerinin aleyhine sonuç doğurduğunu belirtmiş, Anayasa'nın 2, 10 ve 73'üncü maddelerine aykırılık oluşturduğunu tespit ederek oyçokluğu ile iptal kararı vermiştir.

<sup>120</sup> AnyM. 22.12.2011 tarih ve E. 2010/118, K. 2011/170, (RG. 19.05.2012 - 28297). Söz konusu itiraz, 18.02.2009 tarih ve 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un (RG. 28.02.2009 - 27155) Geçici 3'üncü maddesinde yer alan "4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan ve 1/8/2002 - 21/7/2005 tarihleri arasında 87.03 G.T.İ.P. numarasından özel tüketim vergisi beyan edilmesi gerekirken 87.04 G.T.İ.P. numarasından özel tüketim vergisi beyan edilen araçlarla ilgili olarak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemler için özel tüketim vergisi tarhiyatı yapılmaz, daha önce yapılan tarhiyatlardan vazgeçilir, tahakkuk eden tutarlar terkin edilir. Tahsil edilmiş tutarlar red ve iade edilmez" ifadelerine yöneliktir. Yapılan itiraza gerekçe olarak vergisini zamanında ödeyen ve ödemeyen kişiler arasında ödeyen kişilerin aleyhine doğacak şekilde bir eşitsizlik olduğu öne sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi de yapmış olduğu incelemede konuyu Anayasa'nın 10'uncu maddesi kapsamında değerlendirmiş ve itiraz gerekçesiyle fikir birliği sağlayarak söz konusu kuralı oybirliği ile iptal etmiştir.

<sup>121</sup> 17'nci yüzyıldan itibaren günümüze kadar gelen süreç içerisinde verginin toplanmasında çeşitli teorik sebepler ortaya sunulmuştur. Bu bağlamda faydalanma kuramı, iktisadi düşüncede değişimin karşılıklı bedeller üzerine olmasına dayanmaktadır. Düşünceye göre vergiler devletin sunmakta olduğu hizmetin karşılığı olan bir bedel ya da fiyattır. Diğer bir düşünce ise toplumu üreticiler birliğine ve devleti de tıpkı doğa ya da müteşebbis gibi bir üretim faktörüne benzetmekte, vergileri de üretim gideri olarak tanımlamaktadır (Erginay, 1994:34-35).

Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, Anayasanın 73'üncü maddesinin ilk fıkrasında belirtilen "... kamu giderlerini karşılamak üzere..." ibaresi ile hüküm altına alınmıştır. Bu ilke ile anlatılmak istenen, vergilerin yalnızca kamu giderlerini karşılamak amacıyla talep ve tahsil edilmesi, tahsil edilen vergilerin de kamu hizmetlerinin dışında başka bir şekilde kullanılmaması gereğidir (Karakoç, 2014b:1296). Fakat her ne kadar 1982 Anayasası'nda verginin kamu giderlerini karşılamak üzere alındığı belirtilmiş olsa da, Anayasa'da "kamu gideri" kavramı tanımlanmamıştır (Güneş, 2014:115)<sup>122</sup>. Mevzuata bakıldığında ise Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun (K.M.Y.K.K.)<sup>123</sup> 3'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasına göre kamu gideri, "*kanunlarına 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 giderler*" şeklinde tanımlanmaktadır.

Kamusal hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan giderler olarak da dar anlamda tanımlanabilen kamu giderleri, zamana, mekana, toplumun ihtiyaçlarına ve siyasi iktidara göre değişiklik gösterebilmektedir (Karakoç, 2014b:1296). Fakat Anayasa'nın 73'üncü maddesinin ilk fıkrasında belirtilen kamu giderlerinin, devletin ekonomik ve sosyal amaçlarını gözeterek yapmış olduğu giderlerle birlikte geniş anlamda tanımlanması, aynı maddenin 2'nci fıkrasında belirtilen maliye politikasının sosyal amacı dolayısıyla daha uygun olmaktadır (Öncel vd., 2015:52). Kamusal hizmetin tanımında ise organik ve maddi olmak üzere iki unsur bulunmaktadır. Kamu tüzel kişiliği veya bir kamu tüzel kişiliğinin denetim ve gözetimine tabi özel hukuk tüzel kişilerinin yapmış oldukları faaliyetlerin kamusal hizmet olarak kabul edilmesi organik unsur; kamu yararı doğuran faaliyetlerin kamusal hizmet olarak kabul edilmesi de maddi unsuru oluşturmaktadır. (Karakoç, 2014b:1296).

<sup>122</sup> Anayasa'da gerek kamu giderlerinin ve gerekse kamu hizmetlerinin tanımına yer verilmemiş olması bir eksiklik ifade etmemektedir. Bunun sebebi ise, devletin temel niteliklerinin yanında Anayasa'da verginin genel ilkelerinin de belirtilmesi ve geniş bir çerçeve içine alınmasıdır; dolayısıyla yapılacak olan kamusal gider ve hizmetler insan haklarına saygılı, demokratik ve sosyal hukuk devletin gerektirdiği şekilde gerçekleşecektir (Gerek ve Aydın, 2010:43).

<sup>123</sup> 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, (RG. 24.12.2003 - 25326).

İlke kapsamında kamu giderlerinin karşılığı olan vergiler ise "dar anlamda vergiler" olmaktadır (Karakoç, 2014b:1296). Dar anlamda vergiler ve geniş anlamda vergilerin ayrımı Türk Anayasası ve özellikle 73'üncü madde açısından önem taşımaktadır. Bunun sebebi ise 73'üncü maddenin ilk iki fıkrasında dar anlamda vergilerin, 3 ve 4'üncü fıkralarında geniş anlamda vergilerin kastedilmesidir. Dar anlamda vergi ve vergilendirmede mali güç yaklaşımı benimsenmişken; geniş anlamda vergi ve vergilendirmede somut bir karşılık ya da yararlanma bulunmamaktadır (Çağan, 1984:72).

Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesinin sonucu, devletin toplamış olduğu vergileri belirli kişi ya da gruplara tahsis edilmeksizin kamusal harcamaların finansmanında kullanması, dolayısıyla toplanan vergilerin, vergiyi ödemiş olan mükelleflere dönüşümünü sağlamasıdır (Öz, 2004:66). Bu sonuca ulaşılması kapsamında, verginin varlık nedeni olan bu ilkenin vatandaşlar tarafından iyi şekilde algılanmış olmasının da vergi sisteminin başarısı açısından önemi bulunmaktadır (Ulusoy, 2008:82).

### 3.2.1. Hangi Kamu Giderinin Karşılacağı Sorunu

*"Anayasamız, Devlete geniş kapsamlı sosyal ve iktisadi ödevler yüklemiştir : Sınai ve tarımsal üretimin arttırılması, enerji açığının kapatılması, işsizliğin azaltılması, bölgeler arasında mevcut dengesizliğin giderilmesi Devlete yüklenen ödevler arasındadır. Bütün bu ödevlerin esasen kıt olan Devlet imkanları ile yerine getirilemeyeceği açıktır<sup>124</sup>".* Devlet de bu durum karşısında yararlansın ya da yararlanmasın, sunulan birçok mal ve hizmete karşılık vatandaşların ödeme güçlerine göre katılmalarını talep etmektedir (Acartürk, 2001:56).

Devletin karşılamakla sorumlu olduğu kamusal hizmetlerin çok olması sebebiyle, bir o kadar çok da kamu gideri ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla vatandaşların hangi kamusal hizmetlere karşılık olarak bir giderin finansmanına katkı sağladığı da günümüze kadar Anayasa Mahkemesine taşınmış bir konu olmaktadır.

<sup>124</sup> AnyM. 18.02.1985 tarih ve E. 1984/9, K. 1985/4, (RG. 26.06.1985 - 18793).

"...kimi kamu hizmetleri vardır ki onlar dolayısıyla bir para alınması düşünülemez bile<sup>125</sup>. Sözgelimi karakola işi düşen bir kişiden kolluk hizmeti karşılığı bir para istenmesi hiç bir zaman söz konusu olamaz. Buna karşılık adalet hizmeti ele alınınca görülecek olan şudur: Hizmetin sırf var oluşu nedeniyle tüm yurttaşlar onun manevî varlığından yararlanmakta ve vergi yolu ile bu hizmetin giderlerine katılmaktadırlar. Ancak hizmetleri belirli bir kimsenin doğrudan doğruya yararlanması söz konusu oldukça o kişinin ayrıca mahkeme giderleri, harç gibi adlar altında özel bir karşılık ödemesi gerekmektedir. Yatılı öğrenim kurumlarında öteden beri ücret alma yöntemi geçerlidir. Varlıksız olanlar, bu hizmetten belirli yöntemlere uyarak parasız yararlanırlar. Kimi karayollarından, köprülerden geçiş ücretine bağlıdır. Demir, deniz, havayollarından ancak para ödenilerek yararlanılabilir. Hastaneler genellikle bu durumdadır. Kişilerin su, elektrik, havagazı gibi ihtiyaçlarının karşılanması önemli kamu hizmetlerindedir. Bu ihtiyaçların parasız giderilmesi düşünülemez bile. Bu yolda daha bir çok örnekler verilebilir.<sup>126</sup>"

Verginin kamu giderlerinin karşılığında alınması ilkesi Anayasa Mahkemesi'nin ifadelerine göre herkesi "malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlü kılmış, ancak yükümlü kamu giderlerinin karşılanması koşuluna bağlamıştır. Bu, kamu giderleri gerektirmedikçe kişiden vergi alınmaması ve vergi adı altında toplanan paraların kamu giderleri dışında harcanamaması demektir. Görülüyor ki vergi ödevinde kişinin belirli bir hizmetten doğrudan doğruya yararlanma karşılığı olarak bir ödemede bulunması değil, bütün kamu hizmetleri giderlerine karşı anonim bir katılma payını üstüne alması söz konusudur. Burada belirli bir kimsenin belirli kimi hizmetlerden hiç yararlanmadığı halde gene de tüm kamu giderlerinin karşılanmasında kendi payını katması durumu vardır<sup>127</sup>."

Verginin kamusal giderlerin karşılığı olarak alındığının belirtilmesi, verginin salt mali amacını ifade etmektedir. Fakat sosyal bir devlette vergi sadece kamusal

<sup>125</sup> Anayasa Mahkemesi her ne kadar kararlarında Anayasa'nın hem sosyal hem de liberal politikalarla uyumlu olduğunu belirtse de, yüksek öğrenim, köprü ve karayol geçişinden alınan ücretler vb. gibi para verilmesi zorunlu olunan kamusal hizmetler düşünüldüğünde aslında Anayasal hükümlerin liberal politikalara daha yakın olduğu görülmektedir (Tekbaş, 2009:320-321).

<sup>126</sup> AnyM. 26.03.1974 tarih ve E. 1973/32, K. 1974/11, (RG. 21.06.1974 - 14922).

<sup>127</sup> AnyM. 26.03.1974 tarih ve E. 1973/32, K. 1974/11, (RG. 21.06.1974 - 14922).



giderlerin karşılığı olarak değil; güdülen ekonomik ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesinde bir araç olarak da kullanılabilir (Çağan, 1980:149). Bu sebepten dolayı Çağan (1980:149), hükmün yanlış yorum ve uygulamalara sebebiyet verebileceğini düşünerek kaldırılması yönünde görüş bildirmektedir. Güneş (2008:31) de IMF ve Dünya Bankası kredilerinin faizlerinin ne derece kamu gideri olduğu konusuna değinerek ilkenin fazla uygulama alanı bulmadığı yönünde eleştiri getirmiştir. Ya da bir ülkenin başka bir ülkeyi işgal etmek için bütçe oluşturması ve bu kapsamda vergi toplaması (Çetinkaya, 2011:5) ile batan bankaların borçlarının ya da yolsuzluğun devlet tarafından finanse edilmesinin "kamu giderleri" ile ilişkilendirilmesi yoruma açık görülmektedir (Saban, 2012:2). Doktrinde hükmün yürürlükte kalması yönünde görüşler de bulunmaktadır. Örneğin, Karakoç'a göre (2012:87) ilke varlığını sürdürmelidir; vergiler kamu harcamalarının genel karşılığı, vergi dışı mali yükümlülükler ise, kamusal hizmetlerden yararlanmanın özel karşılığıdır.

### 3.2.2. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesine Uygun Bulunan ve İhlal Oluşturan Düzenlemeler

Anayasa Mahkemesi'nin günümüze kadar yapmış olduğu denetimlerde verginin kamu giderlerinin karşılığında alınması ilkesini ihlal eden ve etmeyen düzenlemeler şu şekilde oluşmuştur (Tekbaş, 2009:321-322):

İlkeye Uygun Bulunan Düzenlemeler:

- *İktisadi kalkınma planının yürütülmesine katkı sağlayacak olan özel kesime belli ölçülere göre ödünç verilmesi*<sup>128</sup>,

<sup>128</sup> AnyM. 23-24-25.10.1969 tarih ve E. 1967/41, K. 1969/57, (RG. 12.03.1971 - 13776). Söz konusu madde, 28.07.1967 tarih ve 933 sayılı "Kalkınma Planının Uygulanması Esaslarına Dair Kanun" un (RG. 11.08.1967 - 12671) 1'inci maddesinde "*Kalkınma Planı hedeflerine uygun olarak geliştirilmesi öngörülen iktisadi faaliyet sektörlerine planın bölgelerarası dengeli kalkınma ilkesi de göz önünde tutularak, genel ve katma bütçelerden ödünç verme şeklinde transferler yapmak amacı ile fonlar tesis edilebilir. (...)*" ifadelerinin yer aldığı (a) bendidir. Yapılan itiraza gerekçe olarak söz konusu madde ve kanunun tamamının kesinleşen bütçelerin gider bölümleri üzerinde değişiklik yapma yetkisini Hükümet'e vermesi fakat bu yetkinin sadece yasama organına ait olması gerektiği, ayrıca Hükümete bazı konularda vergi bağışıklıkları tanıma yetkisinin de vergilendirmede kanunilik ilkesinin ihlaline yol açtığı sunulmuştur. Anayasa Mahkemesi ise yapmış olduğu inceleme sonrasında "*Sosyal ve iktisadi kalkınma planının yürütülmesi, Anayasa'nın 41. ve 129. maddeleri*

- *Kamu yararına olan faaliyetlere harcanması koşuluyla devlet tarafından siyasi partilere para yardımı yapılması*<sup>129</sup>,
- *Kamu giderlerinin tamamının dar anlamda vergilerle karşılanması mümkün olmadığından, bazı kamu hizmetlerinden ve bu arada yüksek öğrenimden doğrudan doğruya yararlananlardan para alınması*<sup>130</sup>,

*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" sonucuna varmıştır.*

<sup>129</sup> AnyM. 06.07.1989 tarih ve E. 1988/39, K. 1989/29, (RG. 08.02.1990 - 20427). Söz konusu madde, 07.08.1988 tarih ve 3470 sayılı "22.04.1983 tarih ve 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanununa 27.06.1984 tarih ve 3032 sayılı Kanunla Eklenen Ek 1 inci Maddesine İki Fıkra Eklenmesi Hakkında Kanun"un (RG. 13.08.1988 - 19898) "2.4.1983 tarih ve 2820 sayılı Siyasî Partiler Kanununa 27.6.1984 tarih ve 3032 sayılı Kanunla eklenen Ek 1 inci maddesine; aşağıdaki fıkralar eklenmiştir. Milletvekili genel seçimlerinde toplam geçerli oyların % 7'sinden fazlasını alan siyasi partilere de Devlet yardımı yapılır. Bu yardım en az Devlet yardımı alan siyasi partinin ikinci fıkra gereğince almış olduğu yardım ve genel seçimlerde aldığı toplam geçerli oy esas alınarak kazandıkları oyla orantılı olarak yapılır. Ancak bu yardım üçyüzelli milyon liradan az olamaz. Bunun için her yıl Maliye ve Gümrük Bakanlığı bütçesine yeterli ödenek konulur. Yukarıdaki fıkralarda öngörülen yardım miktarları; bu yardımdan faydalanabilecek siyasa partilere, milletvekili genel seçiminde yapılacak yıl üç katı, mahallî idareler genel geçim yılı için ik5 katı olarak ödenir. Her iki seçim aynı yıl içerisinde yapıldığında bu ödemenin miktarı üç katı geçemez. Bu fıkra gereğince yapılacak katlı ödemeler, Yüksek Seçim Kurulunun secim takvimine dair kararının ilanını izleyen 10 gün içinde yapılır" şeklindeki 1'inci maddesidir. Maddeye yapılan itirazın gerekçelerinde Anayasa'nın verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesini içeren 73'üncü madde belirtilmemiş; fakat Anayasa Mahkemesi yapmış olduğu incelemede bu konuya da değinmiştir. Şöyle ki, yapılan incelemede partilerin kanun önünde eşit oldukları ve Devletin tüm partileri ve çalışmalarını korumakla yükümlü olduğu belirtilmiş; yapılan mali yardımın nedeni ise partilerin sunduğu kamusal hizmet ile açıklanmıştır. Vatandaşların önemli bir bölümü tarafından bir partinin tüzük ve programlarının benimsenmesi, üye sayısının artarak ülke içerisindeki örgütlerin artması ile partinin bir hizmet partisi haline gelebileceğini belirten Anayasa Mahkemesi, bu görüşünü ayrıca 22.04.1983 tarih ve 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu'nun (RG. 24.04.1983 - 18027) 3'üncü maddesinde geçen siyasi partiler tanımı ile desteklemiştir. Söz konusu madde hükmüne göre siyasi partiler, "Anayasa ve kanunlara uygun olarak; milletvekili ve mahalli idareler seçimleri yoluyla, tüzük ve programlarında belirlenen görüşleri doğrultusunda çalışmaları ve açık propagandaları ile milli iradenin oluşmasını sağlayarak demokratik bir Devlet ve toplum düzeni içinde ülkenin çağdaş medeniyet seviyesine ulaşması amacını güden ve ülke çapında faaliyet göstermek üzere teşkilatlanmış tüzel kişiliğe sahip kuruluşlardır".

<sup>130</sup> AnyM. 26.03.1974 tarih ve E. 1973/32, K. 1974/11, (RG. 21.06.1974 - 14922). Söz konusu madde, 14.06.1973 tarih ve 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu'nun (RG. 24.06.1973 - 14574) "Yüksek öğretim paralıdır. Başarılı olan fakat maddi imkanları elverişli olmayan öğrencilerin kayıt ücreti, imtihan harcı gibi her türlü öğrenim giderleri burs, kredi yatılılık ve benzeri yollarla sağlanır. Öğrenim harç ve ücretlerinin tutarları ve bunların ödenme tarzları ile burs ve kredilerin tutarları ve bunların verilmesi esasları, Maliye Bakanlığı ile birlikte hazırlanacak yönetmelikle tespit edilir. Bazı alanlar için mecburi hizmet karşılığı öğrenci yetiştirilmesi hakkındaki hükümler saklıdır" şeklindeki 38'inci maddesidir. Maddeye yapılan itirazda gerekçe olarak vatandaşların eğitim ve öğrenim ihtiyaçlarının karşılanmasının Devletin temel görevlerinden biri olduğu ve bu yüzden maddenin

### İlkeyi İhlal Eden Düzenlemeler :

- *Gecekondu işleri giderlerinin bir bölümünün Sosyal Sigortalar Kurumu'nun işçi ve işverenlerin ödedikleri primlerden oluşan mal varlığından karşılanması*<sup>131</sup>,
- *Emekli Sandığı gelir fazlasının Hazineye irad kaydedilmesi*<sup>132</sup>.

gerekçesinde belirtilen sadece ilköğrenim mecburiyetinin yükseköğrenimi bir ayrıcalık durumuna getirdiği ve bu durumun da toplum içerisinde bir yozlaşmaya sebep olabileceği vurgulanmıştır. Öğrenimin her derecesinin Devlet tarafından yerine getirilmesi zorunlu olan bir kamu görevi olduğunun belirtildiği gerekçede, tüm kamu giderlerinde olduğu gibi öğrenimle ilgili giderlerin de vergiler tarafından karşılanması gerektiği ve yüksek öğrenim için de aynı durumun geçerli olduğu, maddi olanakları elverişsiz olan öğrenciler için getirilecek korumanın da başarı kriterine göre değerlendirilmesinin eşitsizliğe yol açtığı belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesi de yapmış olduğu inceleme sonrasında öncelikle yüksek öğrenimin parasız olması gerektiği konusunda bir kuralın Anayasa'da yer almadığını vurgulamış; ardından da bu sonuçtan yola çıkarak yüksek öğrenim karşılığında bir para istenilmesinin de Anayasa'ya aykırılık oluşturmayacağını belirtmiştir. Ayrıca kamu hizmetlerine dair giderlerin önceden kuruşlandırılarak vatandaşlar arasında bölünmesine vergi tekniğinin elverişli olmadığı belirten Anayasa Mahkemesi, bu durum itibarıyla Devletin diğer gelir kaynaklarını araştırdığını ve en uygun olanı üzerinden tahsilat yaptığını, dolayısıyla verginin tüm kamu hizmetlerinin giderlerinin karşıladığının ve başka akçalı desteklere ihtiyaç olmadığını düşünülmemesi gerektiğini belirtmiştir.

<sup>131</sup> AnyM. 29.06.1971 tarih ve E. 1971/19, K. 1971/61, (RG. 10.02.1972 - 14095). Söz konusu madde, 20.07.1966 tarih ve 775 sayılı Gecekondu Kanunu'nun (RG. 30.07.1966 - 12362) 14'üncü maddesinde geçen, "...kanundaki hizmetlerin yürütülebilmesi için 12 nci maddede sözü geçen fondan ayrı olarak, Türkiye Emlâk Kredi Bankasında açılacak özel bir hesapta, İmar ve İskân Bakanlığı emrinde de bir fon teşkil edilir..." ifadelerindeki fonun gelirleri arasında aynı maddenin (b) bendinde "Türkiye Emlâk Kredi Bankasının, Sosyal Sigortalar Kurumunun, Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığının yıllık bütçelerinden ve konut kredisi veren veya konut için yardım yapan kamu kaynaklı diğer kurumların yıllık bütçe ve programlarında bu maksatlarla ayrılan meblağlardan Bakanlar Kurulunca tespit edilecek belirli miktarları"nın da sayılmasını içeren hükümdür. İtiraza gerekçe olarak ise bu giderlerin vergi ve harç gibi gelirler ile karşılanması gerektiği belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesi de yapmış olduğu inceleme sonrasında itiraz gerekçesiyle aynı yönde görüş bildirerek gecekondu işlerine dair yapılan giderlerin Devletin genel gelirleri ile karşılanması gerektiğini ve madde dolayısıyla giderlerin bir bölümünün Sosyal Sigortalar Kurumunun işçi ve işverenlerin ödedikleri primlerden oluşan mal varlığından karşılanmasının vatandaşlar arasında yalnızca işçi ve işverenler üzerinde bir yük oluşturması dolayısıyla maddeyi Anayasa'ya aykırı bulmuş ve verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi açısından oybirliği ile iptaline karar vermiştir.

<sup>132</sup> AnyM. 06.06.1972 tarih ve E. 1971/44, K. 1972/29, (RG. 03.03.1973 - 14465). Söz konusu madde, 08.07.1971 tarih ve 1425 sayılı "5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanununa ek ve geçici maddeler eklenmesine ve bu kanun ile diğer kanunların bazı hükümlerinin değiştirilmesine ve kaldırılmasına dair Kanun"un (RG. 11.07.1971 - 13892) 7'inci maddesi ile 08.06.1949 tarih ve 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu'na (RG. 17.06.1949 - 7235) eklenen ve "Bu Kanun hükümlerinin uygulanmasından dolayı Sandığın her türlü kanunî gelirleri ile kanunî giderleri ve harcamaları arasında ortaya çıkacak gelir fazlası Genel Bütçeye gelir kaydolunur. Sandığın nakit durumu gerekli ödemeleri ve harcamaları karşılayamadığı takdirde. Sandığın talebi üzerine, Maliye Bakanlığı Bütçesinin sosyal transferler bölümüne bu husus için konulacak ödenekten Sandığa tediye bulunur" ifadelerinin yer aldığı Geçici 14'üncü maddedir. Maddeye yapılan itiraz, sandık gelirlerinin bir vergi olmaması ve dolayısıyla bu gelirlerin kamu giderlerini karşılamak üzerine kullanılmaması yönündedir. Anayasa Mahkemesi de yapmış olduğu inceleme

### 3.3. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi (Vergi Adaleti)

Vergi olgusunun tarihsel süreçteki gelişimine bakıldığında hem kanuni düzenlemeler ve hem de vergilendirme uygulaması aşamalarında üzerinde en çok dikkat edilen konunun, vergilerin adil olmasını sağlamaya çalışmak olduğu görülmektedir. Kanun koyucunun vergi ile ilgili düzenlemeleri yaparken adalet ve temel vergi ilkelerini göz önünde bulundurmasını ifade eden vergi adaleti, bireylerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi anlamını da taşımaktadır. Vergi adaleti tanımı yapılırken ve uygulamaya taşınırken karşılaşılan en önemli güçlük, adalet tanımının ne olduğunun belirlenmesi konusunda olmaktadır (Akdoğan, 2013:205). Çünkü adalet tanımı toplumdan topluma değişiklik gösterebilmektedir. Örneğin Hıristiyan toplumlarında ruhban sınıfının dua ederek devlete hizmet ettikleri ve dolayısıyla vergiden muaf olmaları; İslam Hukuku'nda ise Müslüman olmayan kesimin kendi inançlarını korumaları ve sürdürmeleri adına "cizye<sup>133</sup>" adında devlet tarafından alınan vergi adil görülmüştür (Lang, 2000:3). Adalet ve vergi adaletinde ortak bir nokta ile kesinliğin olmamasının temel sebebi, birey veya toplulukların içinde bulunulan zamana göre değişebilen ekonomik, siyasal, sosyal ve hatta ahlaki düşünceleridir (Erginay, 1994:43).

---

sonrasında Emekli Sandığı'nın gelirlerinin giderlerinin fazla olması sonucunda bu fazlalığın iştirakçilerin haklarının genişletilmesi ya da buna gerek olmadığı durumlarda iştirakçiler ile işveren kurumlarının yüklerinin hafifletilmesi doğrultusunda kullanılması gerektiğini belirtmiş; toplanan paraların Hazineye irat olarak kaydedilmesi sonucunda bu paraların devletin genel giderleri için kullanılacağına üzerinde durmuş ve bu durum sonucunda iştirakçilerin giderlere diğer vatandaşlardan daha fazla katılacağını belirterek maddeyi oyçokluğuyla iptal etmiştir. Karşı oy kullanan Üye Şahap ARIÇ gerekçe olarak devletin fazla para ile iştirakçilerin haklarını genişletmesi ya da buna gerek olmadığı durumlarda iştirakçiler ile işveren kurumların yüklerini hafifletmesi gibi bir zorunluluğunun olmadığını öne sürmüştür. Bir diğer karşı oy kullanan Üye İhsan ECEMİŞ ise gerekçe olarak durumun aslında Hazineye gelir sağlama amacı gütmeyeceğini ve ayrıca iştirakçilerin hakları ve yükümlülüklerinin tespitinde söz konusu maddenin hiçbir etkisinin olmayacağını belirtmiştir.

<sup>133</sup> Osmanlı Devleti Müslümanlardan aldığı zekatın yanında, fethettiği topraklarda yaşayan gayrimüslim halk üzerinden bu kişilerin İslam Devleti himayelerine girmeleri ve askerlik gibi birtakım sorumluluklardan muaf olmaları karşılığında cizye alma yoluna başvurmuştur. Cizye karşılığında gayrimüslimlere olası bir tehlike karşılığında devletin onları koruyacağı ve kendileri ile savaşılmayacağı hakkı verilmiştir (Aktan vd., 2002:23-24). Uzun yıllar boyunca uygulanmış olan cizye, 1856 yılında Osmanlı halkı içerisinde eşitlik ilkesini getiren Islahat Fermanı ile kaldırılmıştır (2014:132).

Günümüzde mali güce göre vergilendirme ilkesi Türkiye Cumhuriyeti'nin hukuk tarihine<sup>134</sup> ilk defa 1961 Anayasası'nın<sup>135</sup> 61'inci maddesinin ilk fıkrasında getirilen "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*" hükmü ile girmiş<sup>136</sup>, yürürlükte olan 1982 Anayasasının 73'üncü maddesinin ilk fıkrasında da hüküm birebir kalarak ilke varlığını sürdürmüştür (Canyaş ve Seçilmiş, 2013:302). Anayasa Mahkemesine göre "...*mali güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik sağlanmasının uygulama aracı olup, mali gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir*"<sup>137</sup>.

Sosyal devletin vergilendirmede adaletle yönelik bir ilkesi olan mali güce göre vergilendirme ilkesi, kişilerin vergilendirilirken ekonomik ve şahsi durumlarının dikkate alınmasını ifade etmektedir (Öncel vd., 2015:52). Dolayısıyla verginin konusu, matrahı ve oranı mali güçle orantılı şekilde belirlenecek (Karakoç, 2014b:1287); kanun koyucu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ile ilgili düzenlemeleri oluştururken mükelleflerin mali güçlerini hesaba katacak,

<sup>134</sup> Mali güce göre vergilendirme ilkesi Osmanlı İmparatorluğu döneminde de uygulama alanı bulmuştur. Sened-i İttifak'ın 3'üncü maddesi "*Devletin güçlü olması hepimizin başta gelen amacı olup bu uğurda birlikte çalışmayı üstlendiğimizden, gücün artması için ... gerek devlet hazinesinin, gerek yüce devlet gelirlerinin korunması işini üstlenerek, bu gelirlerin yerlerinden toplanma ve ödenmesine, kayıp veya zarardan korunmasına ...*" ve bununla birlikte 7'nci maddesi "*Fukaranın ve halkın gözetilip korunması temel ilke olduğuna göre hanedanlar ve ileri gelenler tarafından ... fukaranın ve Hıristiyan uyrukların verecekleri vergi konusunda adaletle uymaya dikkat olunmak zorunlu olduğundan, baskı ve adaletsizlik ve vergiler konularına devlet yöneticileri ve taşra hanedanları, aralarında yapacakları görüşme sonunda karar verilir; kararın sürekli olmasına ve kıyım ve adaletsizlik olmamasına özen gösterilmelidir ve her hanedan ötekinin durumunu gözleyerek buyruklara ve yüce şeriata aykırı baskı ve kıyımda bulunan olursa, herhangi bir garaza dayanmadan, yüce devlete haber verilsin ve elbirliğiyle önlenmesine uğraşsın*" ifadeleri ile dönemin şartlarına göre oluşturulan vergisel hükümler içerisinde vergi gelirlerinin olması gerektiği gibi toplanılmaması yüzünden çıkan adaletsizliğin önüne geçmek amacıyla ayrıca vatandaşların ödeme güçleriyle orantılı şekilde vergi alınması ilke olarak kabul edilmiştir (Giray, 2010:178).

<sup>135</sup> 09.07.1961 ve 334 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (RG. 20.07.1961 - 10859).

<sup>136</sup> Mali güce göre vergilendirme ilkesi 1961 Anayasasına dahil edilmeden önce Kurucu Mecliste bu konu hakkında birtakım tartışmalar oluşmuştur. Üyelerden Ferit MELEN'e göre ilkenin bilimsel olarak varlığı kabul edilmiş fakat varlığı Anayasa'da doğru bulunmamış; gerekçe olarak da hiçbir vergi sisteminde bu ilkenin gerçekleştirilemediği ve bunun sadece bir ideal olduğu savunulmuştur. Prof. Dr. Bedi FEYZİOĞLU ise ödeme gücünün belirlenmesinde en az geçim indirimi ve muafiyetler gibi uygulamaların varlığını belirtmiş ve ilkenin kesinlikle Anayasa'da yer alması yönünde görüş belirtmiştir. Devamında gelen birkaç görüşten sonra madde tasarıda olduğu şekliyle aynen kanunlaşmıştır (Erginay, 1963:21).

<sup>137</sup> AnyM. 31.10.2013 tarih ve E. 2013/72, K. 2013/126, (RG. 04.01.2014 - 28892).

mükellefler de mali güçlerine göre vergi ödeyeceklerdir (Budak, 2010:1). Olası bir adaletsizlik durumunda ise kanun koyucu gerektiğinde vergi reformlarına başvuracak, içinde bulunulan konjonktürün durumuna göre vergi sistemini mali, sosyal, ekonomik ve idari koşullarla uyumlaştıracak, kanundaki boşlukları dolduracak; mükellefler ise adil olmayan uygulamaların önlenmesine yönelik girişimlerde bulunacaklardır (Akdoğan, 2013:206). Mali güce göre vergilendirme ilkesi uygulandığında vergi yükünün toplum içerisinde adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanmış olacaktır (Öncel vd., 2015:52). Anayasa Mahkemesinin de ifade ettiği üzere, "*Malî güç ve malî güce göre vergi ödeme ilkesi gözetilmeden konulan vergi yükü adaletli ve dengeli olamaz. Malî gücü oluşmayandan vergi alınmasına olanak veren düzenlemeler Anayasa'nın 73. maddesinin ikinci fıkrasına aykırıdır.*"<sup>138</sup>

"*Anayasa, malî güce göre vergilendirme ilkesini kabul etmekle, 2. maddesinde genel bir ilke olan "Sosyal devlet" ilkesini vergilendirme alanında, daha somut duruma dönüştürmüştür. Ayrıca, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu vurgulanarak ortaya bir program kural konulmuştur*"<sup>139</sup>. İlke en temel anlamıyla, mali gücü olanın mali gücü olmayandan daha fazla vergi ödemesi demektir (Öz, 2004:70).

### 3.3.1. "Mali Güç" Kavramı

Anayasanın 73'üncü maddesinde vergilerin mali güce göre alınacağı belirtilmiş, ancak mali gücün tanımı yapılmamıştır (Öncel vd., 2015:53). Anayasa Mahkemesi mali gücü "*...ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşulu*" olarak tanımlamaktadır<sup>140</sup>. Vergisel anlamda ödeme gücü ise, bir kişinin kendisine ve ailesine yetecek miktarda olan gelirin üzerindeki gelir kısmı olarak ifade edilmektedir (Akdoğan, 2013:221). Bir vergi sistemi, içerisinde yer alan vergiler kişilerin ödeme gücüne göre alındığı ölçüde adaletli olacaktır (Pehlivan, 2014:154).

<sup>138</sup> AnyM. 07.11.1989 tarih ve E. 1989/6, K. 1989/42, (RG. 06.04.1990 - 20484).

<sup>139</sup> AnyM. 07.11.1989 tarih ve E. 1989/6, K. 1989/42, (RG. 06.04.1990 - 20484).

<sup>140</sup> AnyM. 31.10.2013 tarih ve E. 2013/41, K. 2013/124, (RG. 28.12.2013 - 28865).

"Mali Güç" ve "Ödeme Gücü" kavramları kimi zaman aynı anlamda kullanıldığı için, konunun açıklığa kavuşturulması önem arz etmektedir. Her ne kadar Anayasa Mahkemesi yukarıda verilen tanımında mali gücü farklı olarak ödeme gücünün kaynağı olarak göstermişse de bazı kararlarında<sup>141</sup> mali güç ve ödeme gücünü aynı anlamda kullanmış ve hatta bir başka kararında da<sup>142</sup> "*mali güç kavramının ödeme gücü anlamına geldiği kuşkusuzdur*" ifadelerine yer vererek terim birliği konusunda belirsiz bir durum ortaya çıkarmıştır (Tekbaş, 2009:302).

### 3.3.2. Mali Gücün Belirlenmesinde Esas Alınan Göstergeler

Anayasada mali gücün nasıl belirleneceği konusunda bir hüküm bulunmamaktadır; fakat doktrinde kişilerin gelir, servet ve harcamalarının mali gücü gösterdiği kabul edilmekte (Öncel vd., 2015:53) ve bu durum Anayasa Mahkemesi tarafından da "*kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve harcamalar mali gücün göstergeleridir*" ifadeleriyle onaylanmaktadır<sup>143</sup>. Günümüzde neredeyse tüm ülkeler vergi sistemlerinde bu göstergeleri esas almaktadır<sup>144</sup>. Vergide adaletin ve mali gücün belirlenmesinin temel şartı, herkesin gelir ya da servetinin aynı olamayacağına vergilendirme aşamasında göz önünde bulundurulmasıdır (Akdoğan, 2013:221).

Anayasa'da soyut bir şekilde ifade edilen mali güç kavramının uygulamadaki somut hali olan gelir, servet ve harcamalar üzerine vergi konulması, mali gücü fazla olanların kamu hizmetlerinden de daha fazla yararlanması düşüncesine dayanmaktadır. Dolayısıyla bir kişinin kamusal hizmetlerin finansmanına olan

<sup>141</sup> AnyM. 06.07.1995 tarih ve E. 1994/80, K. 1995/27, (RG. 02.02.1996 - 22542), AnyM. 13.07.1995 tarih ve E. 1994/85, K. 1995/32, (RG. 28.09.1996 - 22771), AnyM. 06.07.1995 tarih ve E. 1995/4, K. 1995/28, (RG. 02.02.1996 - 22542), AnyM. 06.07.1995 tarih ve E. 1995/6, K. 1995/29, (RG. 10.02.1996 - 22550), AnyM. 18.07.1995 tarih ve E. 1995/7, K. 1995/35, (RG. 09.01.1997 - 22872), AnyM. 11.12.1996 tarih ve E. 1996/49, K. 1996/46, (RG. 02.12.2000 - 24248), AnyM. 14.05.1997 tarih ve E. 1996/75, K. 1997/50, (RG. 21.02.2000 - 23971), AnyM. 15.04.1998 tarih ve E. 1997/51, K. 1998/8, (RG. 24.03.2000 - 23999), AnyM. 26.11.1997 tarih ve E. 1997/54, K. 1997/67, (RG. 09.03.2000 - 23988), AnyM. 27.09.2006 tarih ve E. 2002/133, K. 2006/91, (RG. 09.12.2006 - 26371), AnyM. 01.04.2004 tarih ve E. 2003/9, K. 2004/47, (RG. 05.11.2004 - 25634), AnyM. 26.06.2004 tarih ve E. 2004/14, K. 2004/84, (RG. 22.10.2005 - 25974).

<sup>142</sup> AnyM. 28.03.2001 tarih ve E. 1999/51, K. 2001/63, (RG. 29.03.2002 - 24710).

<sup>143</sup> AnyM. 06.07.1995 tarih ve E. 1994/80, K. 1995/27, (RG. 02.02.1996 - 22542).

<sup>144</sup> Sönmez ve Ayaz (1999:52)'den aktaran Yiğit (2008:87).

katkısı arttıkça aynı zamanda o kamusal hizmetlerden sağlamış olduğu fayda da artacak ve bu şekilde adalet tesis edilebilecektir (Şenyüz vd., 2015:74).

### 3.3.2.1. Gelir

Hem teori hem de uygulama aşamasında bütün ülkeler vergi gücünün en önemli göstergesi olarak geliri kabul etmektedir (Akdoğan, 2013:224-225). Gelir kavramı iktisadi anlamda ve vergilendirme anlamında iki farklı şekilde açıklanmaktadır. Fakat iktisadi anlamda gelirin vergi hukuku içerisinde aynen kabulü mümkün olmamaktadır<sup>145</sup>. Bu sebeple gelir kavramı maliye bilimi içerisinde farklı şekilde tanımlanmış, geçtiğimiz yüzyıl içerisinde literatüre "kaynak teorisi" ve "safı artış teorisi" kazandırılmıştır (Turhan, 1998:116-117).

Kaynak teorisine göre gelir dar anlamda açıklanmıştır. Teoriye göre "*üretim faktörlerinden emek, sermaye, doğa unsuru ve girişimin üretime katılmalarına karşılık faktör sahiplerinin (ücret, faiz, rant ve kar gibi) elde ettikleri ekonomik değerler akımı*" dar anlamda geliri oluşturmaktadır. Teoride bir değer "gelir" olarak ifade edilebilmesi için, o değer bir üretim faktörünün üretim faaliyetine katılması sonucu ortaya çıkması ve gelirin sürekli olması şartı aranmaktadır. Ayrıca "öz tüketim"<sup>146</sup> de kaynak teorisine göre gelir kabul edilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2014c:11-12).

Safı (net) artış teorisi geliri geniş anlamda açıklamıştır. Teoriye göre "*kişilerin sahip olduğu değerlerde her türlü artış yaratan fazlalıklar*" veya başka bir ifadeyle "*bir kimsenin belirli bir dönem içinde yaptığı tüketim ile o dönem içinde varlığında meydana gelen artış ve azalışların toplamı*" geniş anlamda geliri ifade

<sup>145</sup> Geçmiş yıl zararları bu konuda örnek gösterilebilmektedir. İktisadi anlamda gelir kapsamına geçmiş yıl zararları dahil edilmezken; vergilendirme bakımından gelir hesaplanırken mükellefin geçmiş yıl zararları da dikkate alınmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2014c:11). Fakat genel anlamda maliyede ve vergilendirmede hukuk ile iktisat iç içedir: Hukuki boyutta verginin doğması için vergi kanunlarında matrah, oran, tarife, vergiyi doğuran olay ve mükellefiyetler gibi hususlar incelenir; iktisadi yaklaşım ise vergilerin genellikle mükelleflerin yaşam tarzlarını ve gelir, servet ile harcamalarını hedef alması ile oluşur (Nemli, 1986:36).

<sup>146</sup> Bir kişinin kendi sahibi olduğu dairede yaşaması ya da kendi yetiştirdiği tarımsal mahsulleri tüketmesi birer öz tüketim örneğidir. Kaynak teorisine göre gelir olarak kabul edilse de vergilendirmede sorunlara yol açtığı için gelir vergisi kanunlarında öz tüketim gelir kapsamına dahil edilmemektedir (Tosuner ve Arıkan, 2014c:12).



etmektedir. Net artış teorisine göre üretim faktörünün bir etkisi ya da gelirin sürekli olup olmadığı önem taşımamaktadır. Varlıkların kendiliğinden değerlerinde meydana gelen bir artış dahi gelir sayılmaktadır (Mutluer ve Dayanç, 2014:342).

G.V.K. ise geliri "*...bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı*" olarak tanımlamıştır (m. 1). Hükümden çıkan sonuca göre bir gelirin vergilendirilebilir olması için gelirin kişisel, yıllık, elde edilmiş, gerçek ve safi olması belirtilmiş; ayrıca kazanç ve iratların genel bir toplam olarak kabul edildiği hükme bağlanmıştır.

Günümüzde gelir üzerinden alınan vergiler Gelir Vergisi ve Kurumlar vergisi olup, G.V.K.'da belirtilen gelirin unsurları arasında ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi kaynak teorisine; diğer kazanç ve iratların vergilendirilmesi ise safi (net) artış teorisine uygun nitelik taşımaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2014c:14).

### 3.3.2.2. Servet

Mali gücün ölçülmesi için sadece gelir yeterli olmamaktadır<sup>147</sup>. Bu yetersizlikten dolayı kişilerin servetleri de vergilendirme konusunda dikkate alınmaktadır. Servetin vergilendirilmesi her ne kadar geçmişte günümüze oranla daha fazla önem taşımış olsa da, devletin hasılat ve vergilendirmede adalet düşünceleriyle uygulama geçerliliğini sürdürmektedir (Öncel vd., 2015:355).

Servet, "*bir gerçek veya tüzel kişinin, belirli bir zamanda mal varlığına dahil bütün iktisadi değerleri toplamı*"<sup>148</sup> ya da başka bir ifadeyle gerçek ya da tüzel kişinin birikmiş tüm varlıklarını ifade etmektedir (Erginay, 1994:96). Kapsamı

<sup>147</sup> Tait (1983:125)'den aktaran Budak (2010:109).

<sup>148</sup> Servetin tanımı yapılırken kullanılan "*...bütün iktisadi değerleri toplamı*" ifadeleri üzerine dikkat çekilmesi gereken husus, Türk Vergi Sistemi'nde her iktisadi değer üzerinden alınan verginin servet vergisi olarak adlandırılmamasıdır. Örneğin bir kişinin ticari faaliyetleri üzerinden elde ettiği ekonomik değerler de yukarıdaki tanım uyarınca "servet" kabul edilirken; Türk Vergi Sistemi'ne göre bu ekonomik değerler gelir vergisine tabiidir.

dahiline bir çok değer girebileceği gibi, bu üst kavramı tüm menkul ve gayrimenkul değerler olarak da tanımlamak mümkündür (Mutluer ve Dayanç, 2014:619).

Bir kişi ya da kuruma ait olan toplam servetin vergilendirilmesi vergilendirmede eşitliğin sağlanmasına hizmet etmektedir. Biriktirilmiş olan satın alma gücünü ifade eden toplam servet aynı zamanda o kişi ya da kurumun gelecekteki geliri olup, vergilendirilmesi de bu anlamda gelir vergisine benzetilmektedir (Akdoğan, 2013:228).

Mülkiyet vergileri ya da varlıktan alınan vergiler de olarak adlandırılan servet üzerinden alınan vergiler, kendi içlerinde genel-özel, gerçek-itibari, olağan-olağanüstü vergiler şeklinde sınıflandırılmaktadır. Tüm servet unsurlarını kapsayan vergi genel; bazı servet unsurlarını kapsayan vergi özel; vergiyi ödemek için servetin bir bölümünün elden çıkarılmasının gerektiği vergiler gerçek oranlı; vergiyi ödemek için servete gerek kalmayan vergiler itibari oranlı; bütçe açısından normal ve sürekli gelir kaynağına sahip vergiler olağan; savaş gibi koşullarda bir defalığına alınan vergiler de olağanüstü servet vergileri olarak adlandırılmaktadır (Öncel vd., 2015:355). Türkiye'de hali hazırda servet üzerinden alınan vergiler Motorlu Taşıtlar Vergisi (M.T.V.), Veraset ve İntikal Vergisi (V.İ.V.) ile Emlak Vergisi (E.V.)'dir (Tosuner ve Arıkan, 2014c:2). V.İ.V. dışında Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan diğer servet vergileri özel servet vergisi niteliğinde ve itibari oranlara sahiptir. Ayrıca II. Dünya Savaşı sırasında uygulanan Varlık Vergisi<sup>149</sup> haricinde Türk Vergi Sistemi'nde başka olağanüstü nitelikte servet vergisi bulunmamaktadır (Öncel vd., 2015:356).

<sup>149</sup> II. Dünya Savaşı sırasında Türkiye ekonomisi kıtlık ve hızlı bir enflasyon yaşamış, bu ortamda spekülative kazançlar artmıştır. O tarihte iktidarda bulunan Saraçoğlu Hükümeti spekülative kazançların vergilendirilerek bütçeye ek gelir sağlaması amacıyla 11.11.1942 tarih ve 4305 sayılı Varlık Vergisi Kanunu, (RG. 12.11.1942 - 5255)'nu çıkartmıştır (Kazgan, 2013:46). Çıkarılan verginin diğer amaçları Meclis tartışmalarına "*tedavüldeki paranın azaltılması, ülke ihtiyaçlarının finansmanının sağlanması, Türk parasının kıymetlenmesi, halkın vurgunculara duyduğu nefretin azaltılması, vergiden kaçınmak için satışa çıkarılacak malların fiyatlarında düşüş meydana gelmesi*" olarak geçmiştir (Bakkal, 2003:98). Fakat vergiden elde edilen gelir hükümeti geçici süreliğine rahatlatmış, hedeflenen amaçlara ulaşamamıştır (İnci, 2012:272). Hataların düzeltilmesi ve terkinlerden sonra oluşan toplam 424.906.940 TL'lik vergi alacağının 109.985.481 TL'si tahsil edilememiştir (Ökte, 1951:237; Aktan vd., 2002:314). 15.03.1944 tarih ve 4530 sayılı Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun (RG. 17.03.1944 - 5657) ile Varlık Vergisi yürürlükten kaldırılmış ve tahsil edilemeyen tüm tutardan vazgeçilmiştir (Aktar, 2000:153; Sofracı, 2013:331).

### 3.3.2.3. Harcama (Tüketim)

Mali gücün göstergelerinden bir diğeri de, gelir ve servetin harcanması ile ortaya çıkan tüketim olmaktadır (Turhan, 1998:222). Gelir üzerinden alınan vergilerin tarihi yakın zamanlarda başlamaktayken; tüketim üzerinden alınan vergilerin tarihi ilk çağlara kadar uzanmakta ve Eski Mısır ve Roma gibi devletlerde harcamalar üzerinden alınan vergilere rastlanılmaktadır. Türkiye'de ise harcamalar üzerinden vergi alınmasına 1926 yılında Umumi İstihlak Vergisi<sup>150</sup> ile başlanılmıştır (Mutluer ve Dayanç, 2014:555).

Mali güce ulaşılabilmesi için en önemli gösterge gelir olmakla birlikte, tek başına yetersiz kalmaktadır. Bu yüzden gelir üzerinden alınan vergilere ek olarak hem servet ve servetin transferi üzerine vergilendirme yapılması hem de harcamaların vergilendirilmesi devlet tarafından ihtiyaç ve zorunluluk taşımaktadır (Akdoğan, 2013:276). Belli bir zaman içerisinde yapılan tüm harcamaların vergilendirilmesi aynı zamanda mali güce ulaşmada da daha gerçekçi bir yaklaşım sağlamaktadır (Erginay, 1994:106).

Harcamalar üzerinden alınan vergiler üretilen, satılan veya tüketilen mal ve hizmetler üzerinden alınmaktadır. Gelir ya da servet elde edildiklerinde değil, bunların bir mal ya da hizmete harcandıkları an fiyatların içerisine dahil edilen vergilerdir. Aynı zamanda dolaylı nitelik taşıyan harcamalar üzerinden alınan vergilerin miktarları tüketim miktarına göre değişmekte, tersine artan özelliğe sahip olduklarından dolayı da<sup>151</sup> gelir arttıkça ödenen vergilerin oranı gelire göre küçülmektedir (Öncel vd., 2015:399).

<sup>150</sup> Günümüzdeki Katma Değer Vergisi (K.D.V.) ile benzer nitelik taşıyan Umumi İstihlak Vergisi 735 sayılı kanun ile yürürlüğe girmiş olup, aynı zamanda Cumhuriyet tarihindeki *ilk çağdaş vergi kanunu* olarak geçmektedir (Çakır, 1981:135; Özyüksel, 1985:59; Eroğlu, 2012:76). Esnaf ve sanatkarların faaliyetleri ile ekmek satışları haricinde gerçekleştirilen tüm satış ve muameleler üzerine %2.5 oranında vergi uygulanmış, pul yapıştirarak ödenen vergi uygulamada istenilen başarıyı sağlayamadığı için 1927 yılında kaldırılmış ve yerine Muamele Vergisi getirilmiştir (Pehlivan, 2014:128-129).

<sup>151</sup> Tersine artan oranlılık bir vergi tarifesi olmamakla birlikte; kişinin katlandığı nihai vergi yükü ve toplam gelir düzeyi arasında bir karşılaştırma yapılması dolayısıyla ortaya çıkan sonuçtan kaynaklanmaktadır (Akdoğan, 2011:249) Eşit oranda ya da tutarda ödenen vergiler kişinin geliriyle karşılaştırıldığında bu sonuca göre vergi oranları farklılık gösterebilmekte; geliri az olan kişinin

Günümüzde tüketim ya da başka bir ifadeyle mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler, Katma Değer Vergisi (K.D.V.), Özel Tüketim Vergisi (Ö.T.V.), Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (B.S.M.V.), Özel İletişim Vergisi (Ö.İ.V.), Şans Oyunları Vergisi (Ş.O.V.), Damga Vergisi (D.V.) ve vergi olmayıp yine tüketim üzerinden alınan Harçlar şeklindedir (Tosuner ve Arıkan, 2014c:2). Her harcamanın ayrı ayrı vergilendirilmesinin, mali güce ulaşabilmek adına artan oranlı tarife, indirimler ya da ayırma nazariyesi gibi araçların uygulanmasının zorluğundan dolayı ortaya çıktığı ifade edilmektedir (Akdoğan, 2011:250).

### 3.3.3. Mali Güce Göre Vergilendirmede Kullanılan Yöntemler

Vergilendirmede mali gücü esas almak için devlet birtakım araç ve önlemlere başvurmuştur. Bunların başlıcaları arasında "*en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha hafif vergilendirilmesi (ayırma kuramı), sosyal amaçlı vergi muaflık ve istisnaları ile vergi indirimleri, veraset ve intikal vergisi, zorunlu gereksinim maddeleri tüketiminin hafif, lüks tüketimin ağır vergilendirilmesi*" gelmektedir. Alınacak tedbirler ile istenilen amaca ulaşılabilmesi için verginin yansımaları gibi durumların da göz önünde bulundurulması ve mali güce göre vergilendirme ilkesinin tüm vergi sistemi kapsamında değerlendirilmesi önem taşımaktadır (Öncel vd., 2015:53).

Mali güce göre vergilendirmenin sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi adına "*Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının yasalarda gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı (müterakki) vergilendirme, çeşitli ayrıklık (istisna) ve bağışıklık*

---

daha fazla vergi ödemesi ya da geliri çok olan kişinin daha az vergi ödemesi gibi sonuçlar ortaya çıkabilmektedir (Orhaner, 2007:180). Bu tür vergilerin miktarı matrah dikkate alınmadan belirlendiğinden dolayı kişinin ödeme gücü ve vergi arasında bir ilişki kurulmamakta; gelir arttıkça gelir içerisindeki vergi oranının azalması da beraberinde vergide adaletsiz bir uygulamaya yol açtığı ifade edilmektedir (Akdoğan, 2011:249-250). Daha önce Türkiye'de uygulanan Baş Vergisi ve Yol Vergisi, bu uygulamalar arasında örnek olarak gösterilmektedir. Bu konu hakkında kanun koyucuya düşen görevin ise tersine artan oranlılığın göz önünde bulundurulması Katma Değer Vergisi gibi harcamalar üzerinden alınan vergilerin miktarlarının dikkatle ayarlanması olduğu belirtilmektedir (Orhaner, 2007:180).

(muafiyet) uygulamaları, vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile malî güce göre vergilendirmenin araçlarıdır<sup>152n</sup>.

### 3.3.3.1. Artan Oranlı (Müterakki) Vergiler

Vergilerin mali güce göre orantılı düzeyde alınmasında artan oranlı vergilerin kullanılması tarihçe itibariyle Aydınlanma Çağı'na kadar dayanmaktadır. Özellikle Charles de Montesquieu ve Jean Jacques Rousseau'nun politik yazıları ile 19'uncu yüzyılda yaşanan sosyalist hareketlerin içerisinde mali güce göre vergilendirme, artan oranlı vergiler ve yeniden dağıtım ilkesi etkisini göstermiştir. Fakat ilerleyen yıllar içerisinde devletin giderek daha çok "vergi devleti"ne dönüşümü, ilkenin de gözden düşmesine yol açmıştır (Lang, 2000:10).

Bir kişi vergi ödediğinde devletten bir karşılık beklememekte ve bu yüzden vergi, ödeyen açısından fedakarlık oluşturmaktadır. Olması gereken ise vergi ödeyen kişiler arasındaki fedakarlığın mümkün olduğunca eşitlenmesidir. Bahsedilen eşitlik kişilerin aynı oranda ya da aynı miktarda vergi ödemesi ile sağlanamamakta, farklı gelire sahip olanların farklı oranlarda vergilendirilmesini öngören artan oranlı vergilendirme tekniği ile olmaktadır (Pehlivan, 2014:156).

Bir kişinin elde ettiği gelir arttıkça ve dolayısıyla verginin üzerinden hesaplandığı matrah büyüdükçe ödenecek verginin gelir içerisindeki oranının artması, o verginin "artan oranlı (müterakki)" olduğunu göstermektedir. Vergilendirmede bu tekniğin kullanılmasının iktisadi temelinde ise "Nihai Fayda Teorisi" bulunmaktadır. Teoriye göre bir kişinin geliri arttıkça, gelirin son biriminden (marjinal<sup>153</sup>) elde edilen fayda azalmaktadır. Dolayısıyla faydası azalan gelirin zorunlu olmayan harcamalar için kullanılmasından ziyade, vergilendirilmesinin daha faydalı ve adil olduğu ifade edilmektedir (Türk, 2006:121)<sup>154</sup>.

<sup>152</sup> AnyM. 15.10.2009 tarih ve E. 2006/95, K. 2009/144, (RG. 08.01.2010 - 27456).

<sup>153</sup> Ortalama vergi oranı  $[(\text{Ödenen Vergi Miktarı} / \text{Vergi Matrahı}) \times 100]$  ve marjinal vergi oranı da  $[(\text{Vergi Miktarındaki Artış} / \text{Matrahtaki Artış}) \times 100]$  formülleriyle hesaplanmaktadır. Artan oranlı tarifeye göre vergilendirme yapılırken gelirin son biriminin tabi olduğu oran, marjinal vergi oranı olarak ifade edilmektedir (Akgül Yılmaz, 2007:137).

<sup>154</sup> Konuyu örneklendirerek açıklamak gerekirse :

Vergilendirmede eşitlik ve sosyal adaletin tesisine yönelik bir araç olan artan oranlı vergiler<sup>155</sup> bir tarife dayanan teknik olmakla birlikte, vergi ödeme gücünün gelire oranla daha fazla arttığını öngörerek uygulanmaktadır (Pamak, 1975:209). Tekniğin dayandığı tarife az kazanandan az, çok kazanandan çok vergi alınmasını sağlayacak şekilde oluşturulmakta ve bu şekilde vergilendirmede adalete yaklaşılmaya çalışılmaktadır (Pehlivan, 2014:156). Tarife, içerisinde bulunulan dönemin mali, sosyal ve ekonomik şartları göz önünde bulundurularak yasama organı tarafından belirlenmektedir (Akdoğan, 2013:244).

Günümüzde Türk Vergi Sistemi içerisinde gelir vergisi genel olarak artan oranlı tarife göre alınmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2014c:234)<sup>156</sup>. Gelir Vergisi tarifesi G.V.K. m. 103'te düzenlenmiş olup, bir önceki gelir dilimlerine isabet eden vergi miktarlarının verilmesi, düzenleniş şekli ve tekniği ile basitlik sağlaması gibi özellikleri dolayısıyla hem mükellefler hem vergi sorumluları hem de vergi idaresi açısından kolaylıklar sağlamaktadır (Akdoğan, 2014:362).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesine göre 2015 yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde kabul edilen artan oranlı tarife aşağıdaki gibidir:

---

*"Şimdi bir kişinin yıllık gelirinin 2500 milyon TL., 5000 milyon TL., 7500 milyon TL. ve 1 milyar TL. olduğunu kabul edelim. Bu kişi yıllık geliri 2500 milyon TL. olduğu zaman gelirinin tamamını birinci derecedeki ihtiyaçlarını karşılayacak mal ve hizmetlerin satın alınmasında kullanacaktır. Yeme, içme, barınma, ısınma... gibi. Bu kişinin yıllık geliri 5000 milyon liraya yükselince, ek 2500 milyon liralık gelir ikinci derecedeki ihtiyaçların karşılanmasında kullanılacaktır. Bu kişi daha iyi beslenecek, sinemaya gidecek, daha iyi giyinecektir. ...7500 milyon liraya yükselmesi halinde bu kişi ek 2500 milyon liralık gelirini son derece faydalı, fakat zorunlu olmayan ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanacaktır. Tiyatroya gitme, kitap satın alma, evini tablo ve süs eşyaları ile donatma gibi. ...1 milyar liraya yükselmesi halinde yapılacak harcamalar daha az faydalı, yapılması daha az zorunlu harcamalar olacaktır. Hediye satın alma, keyif için geziler, seyahatler düzenleme gibi. Görülüyor ki, kişinin eline geçen gelir arttıkça artan her dilimin gelir sahibine sağladığı fayda azalmaktadır. Öyle ise, vergi mükellefinin geliri arttıkça ödeyeceği verginin nisbetinin de artması gerekir" (Türk, 2006:121-122)*

<sup>155</sup> Aksi görüş için bkz. (Karakoç, 2012b:89): "Artan oranlı tarifenin mali güce göre vergilendirmenin/vergi adaletinin mutlak belirleyicisi olduğunu kabul etmek mümkün değildir. Bu bir ezberdir... Nisbi vergilendirme, adil vergilendirmedir. (...) Artan oranlı tarife, uyulamaz ve uygulanamaz bir tarifiedir; kayıp ve kaçağa yol açmaktadır. (...) Ayrıca, artan oranlı tarifenin uygulanması zordur."

<sup>156</sup> Genel olarak artan oranlı tarifenin uygulandığı Gelir Vergisi'nde m. 94'te belirtilen bazı ödemeler için tek oranlı tarife kabul edilerek kesinti usulü uygulanmaktadır. Belirlenen tevkifat oranı ise %25'tir (Tosuner ve Arıkan, 2014c:234).

### 3.3.3.2. Ayırma Kuramı

Kişiler farklı kaynaklardan kazanç ve iratlar elde edebilmektedir, fakat elde edilen bu kazanç ve iratlar aynı miktarda olsa bile sahiplerinin ödeme güçleri aynı olmayacaktır. Örneğin, aynı miktarda emek geliri elde eden bir kişi ile aynı miktarda sermaye elde edilen başka bir kişinin ödeme güçlerinin aynı olması beklenmemektedir (Pehlivan, 2014:158). Bir diğer yandan, sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre daha düzenli ve devamlı oldukları kabul edilmektedir (Türk, 2006:16.) Ayırma ilkesi de bu noktada, her iki kaynağın farklı şekillerde ve emeğin lehine olacak şekilde vergilendirilmesini esas almaktadır (Yılmaz, 2006:240).

Ayırma kuramı özetle şu esaslara dayanmaktadır (Akdoğan, 2013:252-253):

- Servet güçlü bir gelir kaynağı olduğundan dolayı emeğe kıyasla vergilendirmeye daha dayanıklıdır,
- Emek geliri sahiplerinin sarf ettikleri çaba ve zahmet daha fazladır,
- Servet ya da sermaye gelirleri emek gelirlerine kıyasla daha düzenli ve sürekli; bunun sebebi ise emek gelirlerinin hastalık, işsizlik gibi sebepler dolayısıyla kesilebilir olmasıdır,
- Servet ya da sermaye sahibinin yeni gelir kaynakları bulma imkanı varken emek geliri sahibinin böyle bir imkanı bulunmamaktadır,
- Emek gelirlerinde stopaj usulü vergilendirme olduğundan dolayı vergi kaçırma ihtimali bulunmamaktadır, fakat sermaye geliri beyan üzerine vergilendirildiğinden burada bir vergi kaçağı oluşabilmektedir.

Teorik temellerinin 19'uncu yüzyıla kadar uzandığı ifade edilen ayırma kuramı (Orhaner, 2007:175), günümüzde ayırma ilkesinin farklı şekillerde uygulandığı yöntemler genel olarak "*gelir kaynaklarının sınıflandırılması ve farklı oranlar uygulanması, sermaye gelirlerinden ek vergi alınması, emek gelirlerine indirim uygulanması ve vergi tarifesine sınırlama konulması*" şeklindedir (Yiğit, 2010:143).

### 3.3.3.4. Asgari Geçim İndirimi

Genel kabul görmüş düşünceye göre bir kişinin vergi ödeme gücü, kişinin hayatını ve fiziki varlığını sürdürebilmesi için gereksinim duyduğu şeyleri temin etmesinden sonra ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla geliri sadece varlığını sürdürebilecek düzeyde olan kişilerin mali güçlerinin olmadığı ve dolayısıyla bu kişilerin vergiden muaf olmaları gerektiği söylenebilmektedir. Asgari geçim indirimi de işte burada ortaya çıkmakta, ücret geliri elde eden kişilerin şahsi ve ailevi durumlarının göz önünde bulundurularak ödeme güçlerine göre vergilendirilmesini esas almaktadır (Pamak, 1975:190-191). Hem mantıki hem de ahlaki boyutu olan asgari geçim indiriminin teorik temelleri çok kuvvetli olmakla birlikte, uygulamada gerçek ölçünün tespit edilmesi zor olmaktadır. İnsanların yaş, cinsiyet, ırk vs. gibi özellikleri aynı olamayacağından dolayı geçim sınırları da farklılık gösterebilmektedir (Erginay, 1994:54).

Kamu Maliyesinde "ayırma kuramı" olarak bilinen uygulamanın gelir vergisine uyarlanması bir sonucu olan en az geçim indirimi, ücretlerin, irat ve kazançlara nazaran daha düşük oranda vergilendirilmesidir (Mutluer ve Dayanç, 2014:414).

Asgari geçim indirimi düşüncesinin kökeni 18'inci yüzyıla dayanmaktadır (Dikmen, 1956:41). Günümüzde ise, tüm ülkelerin vergi sistemlerinde farklı şekillerde yer verdiği asgari geçim indirimi uygulaması Türkiye'de 1980 yılında yapılan değişikliklerden önce "*en az geçim indirimi*" adı altında uygulanmış<sup>157</sup>, 1981 yılından itibaren "*genel indirim*" şeklinde uygulamaya devam edilmiş ve 01.01.1986 tarihinden itibaren getirilen kanunla<sup>158</sup> birlikte yürürlükten kaldırılmıştır (Akdoğan,

<sup>157</sup> "*En az geçim indirimi*" ve "*asgari geçim indirimi*" arasındaki farkın ortaya konulması, kavramların karıştırılmaması adına önem arz etmektedir. En az geçim indirimi vergi adaletinin tesisinin sağlanmasında bir müessese olarak birçok batılı ülke tarafından da uygulanan ve bir mükellefin kendisi ve ailesinin zaruri ihtiyaçlarını karşılayacak miktardaki gelirinin vergi dışı bırakılmasını öngörmekte (*yani gelirin marjinal faydasının en yüksek olduğu kısım vergi dışı bırakılmakta*); Türkiye'de uygulanan asgari geçim indirimi ise ekonomik konjonktür dikkate alındığında bir kişinin zaruri ihtiyaçlarını karşılayacak miktarda geliri vergi dışı bırakmamaktadır. Bunun sebebi ise indirim tutarının hesaplanırken brüt ücretin kullanılmasıdır (Rakıcı, 2009:39).

<sup>158</sup> 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492



2013:230-231). Şu an asgari geçim indirimi 01.01.2008 tarihinden beri 5615 sayılı kanunla<sup>159</sup> Türk Vergi Sistemi içerisinde ücretin gerçek usulde vergilendirilmesi aşamasında uygulanmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2014c:106). Yalnızca ücretler üzerinde uygulanan indirim, asgari ücretin miktarına ve ücret sahibinin medeni ve ailevi durumları göz önünde bulundurularak farklı miktarlarda uygulanmaktadır (Akdoğan, 2014:273).

Asgari geçim indirimi Gelir Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesinde düzenlenmiştir, maddeye göre; *"Ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi uygulanır. Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların<sup>160</sup> her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5'idir. ... Asgarî geçim indirimi, bu fıkra göre belirlenen tutar ile 103üncü maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın<sup>161</sup> çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. ..."*

Asgari geçim indiriminin gerekliliği günümüz koşullarında hem bilimsel hem de uygulama açısından kabul edilmekle birlikte; getirilen eleştiriler ise vergilendirmede genellik ilkesini ihlal ettiği (Pehlivan, 2014:155), en az geçim indirimi miktarının belli bir kurala bağlanmadan belirleneceği ve gerçekçi olmadığı,

---

sayılı Harçlar Kanunu, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 sayılı Değerli Kağıtlar Kanunu, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun, (RG. 11.12.1985 - 18955).

<sup>159</sup> 28.03.2007 tarih ve 5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG. 04.04.2007 - 26483).

<sup>160</sup> G.V.K. asgari geçim indiriminde eş ve çocuk kavramına açıklık getirmiştir. M. 32'de belirtilen hükme göre çocuk, *"mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış"* kişileri; eş ise *"aralarında yasal evlilik bağı bulunan"* kişileri ifade etmektedir.

<sup>161</sup> G.V.K. m. 103'te belirtilen 1inci gelir dilimi 12.000 TL'ye kadar olan gelirleri kapsamakta ve vergi oranı %15'tir.

devlete idari bir yük yarattığı, vergide alınacak verimde negatif etkiye sahip olduğu ve son olarak verginin hesaplanma işlemlerini uzatıcı etki yarattığı şeklinde olmaktadır (Akdoğan, 2013:234). Fakat tüm bunlar bir kenara bırakıldığında asgari geçim indiriminin vergilendirmede adaletin tesisinde çok büyük bir öneme sahip olduğu görülmektedir (Pehlivan, 2014:155).

### 3.3.4. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesinin İhlaline Yol Açan Düzenlemeler

Anayasa Mahkemesi mali güç ilkesiyle ilgili yapmış olduğu incelemelerde mükellefin ödeme gücü ile ödenmesi gereken miktar arasındaki bağlantıyı araştırarak karara ulaşmıştır. Ulaşılan kararlarda kimi zaman somut unsurlar açıklanırken kimi zaman ise genel değerlendirmelere başvurulmuştur. Mahkemenin bu incelemelerde kullanmış olduğu somut unsurlar kişinin ödeme gücü, gerçek geliri, serveti ve yapmış olduğu harcama miktarı gibi mali gücün esas unsurları olmakta iken; genel değerlendirmelerde ise bu unsurlar yerine incelenen kanun hükmünün genel amacı, ekonomik şartlar, maliye politikaları ve vergi teknikleri ön plana çıkartılmıştır (Gerek ve Aydın, 2010:60).

Günümüze kadar mahkemenin yapmış olduğu incelemelerde ise mali güç ilkesini ihlal eden düzenlemeler şu şekilde sıralanabilmektedir (Tekbaş, 2009:311-312):

- Mahalle bekçilerine ödenen ücret miktarının mahalli örf ve adetlere göre belirlenmesi<sup>162</sup>,

<sup>162</sup> AnyM. 26.10.1965 tarih ve E. 1965/25, K. 1965/57, (RG. 08.12.1965 - 12171). Söz konusu madde, 29 Nisan 1330 (1914) tarihli Çarşı ve Mahallât Bekçileri Hakkında Kanun'un "*Bekçilerin memuriyetleri İstanbul'da Polis Müdürü ve vilâyatta en büyük mülkiye memurları tarafından tasdik edilmek üzere sureti intihabile bunlara verilecek ücretin tâyini miktarı ve tarzı tevzi ve cibayet ve tediyesi mahallerinin örf ve taammülüne ve ihtiyacına göre meclisi idarei mahalliyece tahtı karara alınır ve bekçi ücretini tediyyeden imtina edenler hakkında mecalisi mezkûrece Tahsili Emval Kanunu ahkâmı tatbik olunur*" ifadelerinden oluşan 3'üncü maddesidir. Anayasa Mahkemesi'ne yapılan itiraza gerekçe olarak maddede bekçi ücretlerinin mükellefleri ile bunların hangi oranda ve esasa göre ne miktarda vergi ödeyeceklerinin belirtilmemesi fakat aynı zamanda madde ile bir mali mükellefiyet olan vergi konulduğu; bu durumun da vergi kanunlarında bir verginin konusu, matrahı ve oranı ile tahsil usulünün belirtilmesinin zorunlu olması ilkesi ile uyuşmadığı, uyuşmamakla birlikte bu unsurları belirleme yetkisinin mahalli idarelere meclislerine bırakılmasının da yine aynı zamanda Anayasa'ya aykırı olduğu öne sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi yapmış olduğu inceleme sonrasında öncelikle bu görevlilere yapılan ödemelerin birer kamu gideri olduğunu ve bu giderlerin

- Bakanlar Kurulu'nun vergi oranlarını belirleme ve değiştirme yetkisi<sup>163</sup>,
- Gecekondu işlerine dair yapılan harcamaların Sosyal Sigortalar Kurumu'nun işçi ve işverenlerin ödemiş oldukları primlerden oluşan mal varlığından finanse edilmesi<sup>164</sup>,
- Emekli Sandığı'nda meydana gelen gelir fazlalıklarının Hazine'ye irat olarak kaydedilmesi<sup>165</sup>,

finansmanı olarak vatandaştan tahsil edilen paranın vergi benzeri bir mali yüküm olduğunu belirtmiş; ardından söz konusu mali yükümü tasarruf edecek organın yasama organı olması gerektiği ve mali güç ilkesi açısından en azından azami sınırların ve mükelleflerin düzenlenmiş olması gerektiğini fakat sadece mali yükümün konusunun düzenlendiğini vurgulamış, mahalli idarelere göre değişiklik gösterebilecek olan örf ve teamüllerin de idarelere geniş takdir yetkisi tanınmasından dolayı mali güç ilkesi ile aykırılık oluşturabileceğini belirterek söz konusu maddeyi oybirliği ile iptal etmiştir.

<sup>163</sup> AnyM. 15.06.1971 tarih ve E. 1970/55, K. 1971/57, (RG. 24.02.1972 - 14109), Öncelikle, "*Bu kararın 1971 Anayasa değişikliğinden önce verilmiş olduğuna dikkat edilmelidir*" (Tekbaş, 2009:311). Söz konusu yetki, 28.05.1970 tarih ve 1267 sayılı "6802 sayılı Gider Vergileri Kanununa Ek Kanun" (RG. 11.06.1970 - 13516) ile Bakanlar Kurulu'na verilen gider vergilerini bir katına kadar arttırmaya ve yapılan bu arttırmaları indirmeye yönelik yetkidir. Yapılan itiraza gerekçe olarak vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin sadece kanunla konulabileceği öncelikli olarak belirtmiş; ardından "*...bu kanun Anayasa'nın malî güce göre vergi alınır ilkesine de aykırıdır. Anayasa Mahkemesi "malî güç" esasının bir direktif teşkil edecek şekilde kanunda yer almasının, bunu uygulayanların anlayışına ve yorumuna bırakılmamasının zorunlu olduğunu belirtmiştir*" ifadeleri öne sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi yapmış olduğu inceleme sonrasında "Vergi koyma" kavramı içerisinde "vergi oranında değişiklik yapma" kavramının da yer aldığını ve bu yüzden bir verginin oranının arttırılması ya da indirilmesinin de kanunla yapılması gerektiğini, dolayısıyla kararname ile değişiklik yapılmasının Anayasa'ya aykırı olduğunu; ayrıca bu değişikliklerin kararname ile yapılmasının mali güç ilkesinin göz önünde bulundurup bulundurmayaçağı bakımından da keyfiyet içerdiğini belirterek oyçokluğu ile iptaline karar vermiştir. Karşı oy kullanan Üyeler Fazıl ULUOCAK, Sait KOÇAK, İhsan ECEMİŞ, Halit ZARBUN ve Lütfi ÖMERBAŞ, gerekçe olarak yasama organının kabul ettiği bir oran ve sınırın bir katına kadar arttırılmasının aslında mükelleflerinin mali güçleri dikkate alınarak verilmiş bir yetki olduğunu öne sürmüşlerdir.

<sup>164</sup> AnyM. 29.06.1971 tarih ve E. 1971/19, K. 1971/61, (RG. 10.02.1972 - 14095). Söz konusu madde, 20.07.1966 tarih ve 775 sayılı Gecekondu Kanunu'nun (RG. 30.07.1966 - 12362) 14'üncü maddesinde geçen, "*...kanundaki hizmetlerin yürütülebilmesi için 12 nci maddede sözü geçen fondan ayrı olarak, Türkiye Emlâk Kredi Bankasında açılacak özel bir hesapta, İmar ve İşkân Bakanlığı emrinde de bir fon teşkil edilir...*" ifadelerindeki fonun gelirleri arasında aynı maddenin (b) bendinde "*Türkiye Emlâk Kredi Bankasının, Sosyal Sigortalar Kurumunun, Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığının yıllık bütçelerinden ve konut kredisi veren veya konut için yardım yapan kamu kaynaklı diğer kurumların yıllık bütçe ve programlarında bu maksatlarla ayrılan meblağlardan Bakanlar Kurulunca tespit edilecek belirli miktarları*"nın da sayılmasını içeren hükümdür. İtiraza gerekçe olarak ise bu giderlerin vergi ve harç gibi gelirler ile karşılanması gerektiği belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesi de yapmış olduğu inceleme sonrasında gecekondu işleri giderlerinin bir bölümünün Sosyal Sigortalar Kurumunun işçi ve işverenlerin ödedikleri primlerden oluşan mal varlığından karşılanmasının kamu giderinin bir bölümünün vatandaşlar içerisinde yalnızca işçilere ve işverenlere yükletilmesi anlamına geldiğini ve ayrıca bu koşullar altında sigorta kurumunun mal varlığı ve primleri ödeyenlerin akçalı güçleri ile gecekondu fonuna pay ödeme yükümlülüğü arasında ilişki de olmadığını, olsa dahi yine de bu yükümlülüğünün vatandaşın mali gücüne göre belirlenmesinin gerekliliğini belirtmiş ve Anayasa'ya aykırılık tespit ederek oybirliği ile iptal kararı vermiştir.

- Hayat Standardı Esası'nın temel ve ek gösterge miktarlarının on yıl süre boyunca dört kat arttırılarak uygulanması<sup>166</sup>,
- Net Aktif Vergisi'nde yer alan gayrisafi hasılat uygulaması<sup>167</sup>,

<sup>165</sup> AnyM. 06.06.1972 tarih ve E. 1971/44, K. 1972/29, (RG. 03.03.1973 - 14465). Söz konusu madde, 08.07.1971 tarih ve 1425 sayılı "5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanununa ek ve geçici maddeler eklenmesine ve bu kanun ile diğer kanunların bazı hükümlerinin değiştirilmesine ve kaldırılmasına dair Kanun"un (RG. 11.07.1971 - 13892) 7'inci maddesi ile 08.06.1949 tarih ve 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu'na (RG. 17.06.1949 - 7235) eklenen ve "*Bu Kanun hükümlerinin uygulanmasından dolayı Sandığın her türlü kanunî gelirleri ile kanunî giderleri ve harcamaları arasında ortaya çıkacak gelir fazlası Genel Bütçeye gelir kaydolunur. Sandığın nakit durumu gerekli ödemeleri ve harcamaları karşılayamadığı takdirde. Sandığın talebi üzerine, Maliye Bakanlığı Bütçesinin sosyal transferler bölümüne bu husus için konulacak ödenekten Sandığa tediye bulunur*" ifadelerinin yer aldığı Geçici 14'üncü maddedir. Anayasa Mahkemesi yapmış olduğu inceleme sonrasında toplanan paraların Devletin genel giderleri için kullanılacağına ortada olduğunu belirtmiş ve bunun sonucu olarak Sandık iştirakçilerinin bu giderlere diğer vatandaşlardan ayrı ve fazladan katılmaya zorlanmış olabileceklerini, bu durumun haklı bir nedene dayanmadığı gibi ayrıca iştirakçilerin bu şekilde özel ve fazla bir mali yükümlülük altına sokulmalarını gerektiren üstün bir mali güçlerinin de bulunmadığını ifade ederek söz konusu maddeyi oyçokluğu ile iptal etmiştir.

<sup>166</sup> AnyM. 07.11.1989 tarih ve E. 1989/6, K. 1989/42, (RG. 06.04.1990 - 20484). Söz konusu düzenlemeler, 03.12.1988 tarih ve 3505 sayılı "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 sayılı Harçlar Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun"un (RG. 10.12.1988 - 20015) 18 ve 21'inci maddelerinde genel olarak ele alınan hayat standardı esasları için 10 yıllık bir uygulama dönemi ve bu dönem içerisinde ziraî gelir vergisi yükümlülerinin hayat standardı esasının kapsamı dışına çıkartılarak yalnız ticarî kazanç ve serbest meslek sahiplerinin bırakılması; temel gösterge ve hayat standardı göstergelerinin 4 kat arttırılması; beyan edilen kazanç bu göstergelerden az olduğunda belirlenen tutarın matrah olarak alınması; Bakanlar Kurulu'na bu gösterge ve tutarları yarısına kadar indirme ve 10 katına kadar arttırma yetkisi verilmesi; göstergelerin 4 kat arttırılıp uygulanmasına 01.01.1988'den başlatılması ve bu şekilde kanunun geçmişe yürütülmesi; kurumların da geçici vergi mükellefi yapılması; kurumlarda Gelir Vergisi Kanunu'na göre 1'inci sınıf tacirler için uygulanan ve bir önceki yıl gelirlerinin saptanmasında esas alınan hayat standardı temel gösterge tutarının, kurum ortak sayısı ile çarpılması sonucu bulunacak tutar üzerinden geçici vergi alınması esasının getirilmesi; ayrıca ortaklarının sayısı 5'i aştığında asgarî tutarın hesabında ortak sayısının 5 olarak alınması ve Bakanlar Kurulu'na % 50 olan geçici vergi oranını % 100'e kadar arttırma ya da % 25'e kadar indirme yetkisinin de tanınması olarak sıralanmaktadır. Anayasa Mahkemesi'ne yapılan itiraz gerekeceği olarak bu maddelerdeki hayat standardına göre bir gelir vergisi mükellefinin belirlenen miktarın altında kar veya zarar dahi etse yine bu maddelerde belirtilen tutar üzerinden vergi ödeyecekleri; kar etmeyen ya da zarar eden bir mükellefin de mali gücünün olduğunun kabul edilmesi ve ne olursa olsun belirlenen tutar üzerinden vergi ödenmesinin zorunlu kılınmasının mali güç ilkesini göz ardı ettiği öne sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi de yapmış olduğu inceleme sonrasında devletin temel amaç ve görevlerinden biri olan insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli koşulları hazırlamak ile böyle bir vergi salmak arasında bir ilişki kuramamış ve hatta bu amaca ters bulmuş; mali güç ilkesinin önemsenmediğini ve varsayımlarla hareket edildiğini belirtmiş, oybirliği ile iptal kararı vermiştir.

<sup>167</sup> AnyM. 13.07.1995 tarih ve E. 1994/85, K. 1995/32, (RG. 28.09.1996 - 22771); AnyM. 18.07.1995 tarih ve E. 1995/7, K. 1995/35, (RG. 09.01.1997 - 22872); AnyM. 26.11.1997 tarih ve E. 1997/54, K. 1997/67, (RG. 09.03.2000 - 23988). Söz konusu itiraz, 04.05.1994 tarih ve 3986 sayılı "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası İle 01.07.1964 tarihli ve 488 sayılı, 02.07.1964 tarihli ve 492 sayılı, 07.11.1984 tarihli ve 3074 sayılı, 25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı, 31.12.1960 tarihli

- 600 milyon lira üzerinde ücret elde edenlerden ekonomik denge vergisi alınması uygun bulunduğu halde, bu miktarın üzerinde bir ücrete sahip ve vergi mükellefi olanların ücretlerinin 600 milyon liralık bölümünün vergiden istisna edilmemesi<sup>168</sup>,
- Bakanlar Kurulu'nun motorlu taşıtlar vergisini yirmi katına kadar arttırabilme yetkisi<sup>169</sup>,

ve 193 sayılı, 21.07.1953 tarihli ve 6183 sayılı, 02.02.1981 tarihli ve 2380 sayılı, 15.07.1963 tarihli ve 277 sayılı Kanunların Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 5 ve 6'ncı maddelerinde yer alan net aktif vergisinin net aktif veya gayrisafi hasılat üzerinden hesaplanması ve bu tutarlardan fazla olanın ödenmesine yönelik hükümler üzerinedir. Yapılan itiraza gerekçe olarak (26.11.1997 tarihli AnyM. kararında) mali güç ilkesi gereğince gayrisafi hasılat ölçütünün değerlendirilebilmesi için gayrisafi hasılatın değişik iş alanlarında faaliyet gösteren Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri yönünden irdelenmesi gerekliliği öne sürülmüş, gayrisafi hasılata da sanayi, ticaret ve mali alanlarda faaliyet gösteren yükümlüler yönünden farklı anlamlar içerdiği ve üretilen malın türü, iç ve dış rekabet ortamı, kullanılan teknolojinin farklılığı, bazı malların kanuni veya fiili tekele tabii olup olmaması gibi sebeplerle mali gücü tam olarak yansıtmadığı belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesi de yapmış olduğu inceleme sonrasında net aktif vergisinin, net aktif veya gayrisafi hâsılat üzerinden hesaplanarak fazla olan utarın ödeneceğinden hareketle gayrisafi hâsılatın her zaman mali gücü göstermeyeceği kanısına varmış, farklı alanlara göre aynı gayrisafi hasılatı elde edenlerin farklı mali güçlerinin olabileceğini belirterek 1993 yılı hesap döneminde gayrisafi hâsılatın net aktif vergisi matrahı olarak alınmasını mali güç ilkesine aykırı bulmuş ve oyçokluğu ile iptal kararı vermiştir. Karşı oy kullanan Üye Sacit ADALI ve Ali HÜNER karara ilke bakımından katılmış fakat kanunun 6'ncı maddesinde yer alan vergi oranının serbest meslekte %2, diğerlerinde %5 olarak tespiti ve malî kurumlar ile endüstriyel ve ticarî kurumların birbirlerinden ayrılarak malî kurumların sadece net aktif üzerinden ve değişik bir biçimde vergilendirmeleri hükmü dolayısıyla aslında mali güç ilkesinin gözetildiğini belirtmiş; bir diğer Üye Fulya KANTRACIOĞLU ise servet vergilerinde gerçek gelirin tespitinin zor olduğu durumlarda varsayımlara dayanılması gerektiğini ve adil bir vergilendirmeye ulaşabilmek için kanun koyucunun takdir alanının sınırlarının çok daraltılmaması gerektiğini belirtmiştir.

<sup>168</sup> AnyM. 06.07.1995 tarih ve E. 1995/4, K. 1995/28, (RG. 02.02.1996 - 22542). Söz konusu hüküm genellik ve eşitlik ilkesi açısından da Anayasa'ya aykırı bulunmuştur ve konunun alt başlığında değerlendirilmesi yapılmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz. 3.1.2. Verginin Genelliği ve Eşitliği İlkesini İhlal Eden Düzenlemeler.

<sup>169</sup> AnyM. 16.01.2003 tarih ve E. 2001/36, K. 2003/3, (RG. 21.11.2003 - 25296). Söz konusu madde, 23.11.2000 tarih ve 4605 sayılı "Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Finansman Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ile 4306 ve 4481 Sayılı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Kurumlar Vergisi Kanununa Bir Geçici Madde Eklenmesi Hakkında Kanun" (RG. 30.11.2000 - 24246) ile 18.02.1963 tarih ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin 3'üncü fıkrasının değiştirildiği, 1'inci maddenin (b) bendindeki Bakanlar Kurulu'nun "*Kanunda yazılı vergi miktarları ile yeniden değerlendirme oranı veya (a) bendindeki oran uygulanmak suretiyle belirlenmiş olan vergi miktarlarını, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri veya kullanım amaçları itibarıyla ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar arttırmaya*" yetkili olduğu kabul edilen ifadelerdir. Anayasa Mahkemesi ilgili madde üzerinde yapmış olduğu inceleme sonrasında Bakanlar Kurulu'na yeniden değerlendirme oranının %50 fazlasını geçmemek, %20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar belirleme yetkisinin verildiğini (1'inci maddenin (a) bendine göre) ve buna ek olarak verilen bir de tutarları yirmi katına kadar artırma yetkisinin yasama yetkisinin devrine yol açan ve vergi adaleti ile bağdaşmayan ölçsüz bir düzenleme olduğunu ifade etmiştir. Bu yetki ile keyfi uygulamalarının önünün açıldığını ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi ile de

- Tedavi ve bir sefere mahsus yapılan hac masraflarının hayat standardı göstergelerine ek miktar olarak ilave edilmemesi<sup>170</sup>,
- Ek motorlu taşıtlar vergisi uygulanması<sup>171</sup>,
- Ek motorlu taşıtlar vergisine benzer nitelikte taşıt vergisi uygulanması<sup>172</sup>.

### 3.4. Kanunilik İlkesi

Devlet egemenlik gücüne dayanarak vatandaşlardan vergi toplamakta (Mutluer ve Dayanç, 2014:46), vergiler de vatandaşın içerisinde bulunduğu topluma yaptığı bir mali fedakarlık niteliği taşımaktadır. Yapılan fedakarlıkların da vatandaşlar arasında adaletli ve dengeli bir şekilde dağıtılması gerekmektedir. Temel vergi ilkelerinin kabul edildiği bir sistemde mükellef açısından adalet sağlanacak, aynı zamanda yine mükelleflerin hukuki güven içerisinde olmaları adına yasama organı keyfi düzenlemeler yapmaktan alıkonacaktır. Vergi uygulamalarında takdir ve

---

aykırılık oluştuğunu belirten Anayasa Mahkemesi, söz konusu maddeyi vergi adaleti ve diğer anayasal vergilendirme ilkeleri açısından da uygun bulmayarak oybirliği ile iptal etmiştir.

<sup>170</sup> AnyM. 16.01.2003 tarih ve E. 2001/36, K. 2003/3, (RG. 21.11.2003 - 25296). Söz konusu madde, 23.11.2000 tarih ve 4605 sayılı "Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Finansman Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ile 4306 ve 4481 Sayılı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Kurumlar Vergisi Kanununa Bir Geçici Madde Eklenmesi Hakkında Kanun" (RG. 30.11.2000 - 24246) ile 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na geçici 58'inci madde olarak eklenen, 5'inci maddedeki "*Ticari ve mesleki kazanç sahiplerinin tedavi maksadıyla yapacağı yurt dışı seyahatler ile bir defaya mahsus olmak üzere yapılan hac seyahatleri için hayat standardı ilave göstergeleri uygulanmaz*" ifadesidir. Anayasa Mahkemesi yapmış olduğu inceleme sonrasında "*Yurt dışı seyahatleri ister tedavi, ister hac amacıyla yapılsın seyahati yapan kişinin mali gücünün varlığını gösterir. Hayat standardı esası uygulamasında, turistik amaçlı yurt dışı seyahatlerin her biri için temel göstergeye ilave tutar eklendiği halde, dava konusu kuralda, tedavi ve bir kez yapılan hac seyahati bunun dışında tutulmuştur. Bu seyahatlerin hayat standardı göstergeleri dışında tutulmasının, Anayasa'nın 73. maddesindeki mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün eşit, adil ve dengeli dağılımı ilkelerine ve bunları sağlamakla yükümlü hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturduğu...*" kanısına vararak söz konusu maddeyi oyçokluğu ile iptal etmiştir. Karşı oy kullanan Üye Samia AKBULUT ise gerekçe olarak "*...ile bir defaya mahsus olmak üzere yapılan hac seyahatleri ...*" ibaresi dışında kalan bölümlere katılmadığını, yasama organının vergilendirmede istisnalar getirebileceğini belirtmiştir.

<sup>171</sup> AnyM. 23.07.2003 tarih ve E. 2003/48, K. 2003/76, (RG. 11.09.2004 - 25580). Söz konusu madde Anayasa Mahkemesi'nin ifadelerine göre "*...vergi yükünün dengeli, adil, ölçülü ve eşit dağılımını engelleyerek Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen vergilendirme ilkelerine aykırılık*" oluşturduğundan dolayı oybirliği ile iptal edilmiş olup, ayrıntılı bilgi için bkz. 3.1.2. Verginin Genelliği ve Eşitliği İlkesini İhlal Eden Düzenlemeler.

<sup>172</sup> AnyM. 07.10.2003 tarih ve E. 2003/73, K. 2003/86, (RG. 20.12.2005 - 26029). Söz konusu hüküm genellik ve eşitlik ilkesi açısından da Anayasa'ya aykırı bulunmuştur ve konunun alt başlığında değerlendirmesi yapılmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz. 3.1.2. Verginin Genelliği ve Eşitliği İlkesini İhlal Eden Düzenlemeler.

keyfi uygulamaların önüne geçilmesi ise mali yükümlülüklerin kanun kapsamında düzenlenmesi ile olmaktadır (Akdoğan, 2014:4).

Mali hükümlerin düzenlenmesi ve vergi uygulamalarında takdir ile keyfi uygulamalarının önüne geçilmesi, her şeyden önce bir vergi kanununun varlığını gerekli kılmaktadır. Kanunilik ilkesi kapsamında bir vergi kanunu oluşturan unsurlar ise kanunun demokratik bir sisteme dayalı meclisten çıkması gerekliliğini öngören *temsilsiz vergi olmaz* ilkesi, vergilerin yalnızca kanunla düzenlenmesini öngören *kanunsuz vergi olmaz* ilkesi ve yürürlüğe konulan kanunlarda vergiye dair bütün unsurların düzenlenmesini öngören *verginin belirgin olması* ilkesi şeklindedir (Güneş, 2014:14).

Vergilendirmede kanunilik ilkesi, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler için düzenlemelerin hem şekli hem de maddi anlamda kanun ile yapılmasını öngören ilkedir. Şekli anlamda kanun yasama organı tarafından Anayasa'da belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde çıkartılan kanunu ifade ederken; maddi anlamda kanun ise genel, soyut ve bireysel olmayan hukuk normlarını kapsayan bir düzenlemedir. Maddi anlamda kanunun yasama organı tarafından çıkartılması zorunlu olmadığından dolayı vergilendirmede kanunilik ilkesi, yasama organının vergilendirme yetkisini Anayasal esaslara uygun olarak kanunlara bağlı şekilde kullanmasını ifade etmektedir (Çağan, 1982:103).

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin hem şekli hem de maddi anlamda kanun ile düzenlenmesi zorunluluğu Anayasanın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında belirtilen "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" hükmüyle açıklanmaktadır. Belirtilen maddeyle birlikte Anayasanın 7'nci maddesinde hüküm altına alınan yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi, vergilendirmede kanunilik ilkesinin Anayasal temellerini oluşturmaktadır (Karakoç, 2014b:1265). Bununla birlikte Anayasa'nın 2, 6, 7, 8, 10, 11, 13, 123, ve 125'inci maddeleri de kanunilik ilkesiyle ilgilidir (Öz, 2004:72). Vergiye ve vergi uygulamasına kanuni zemin oluşturan ilke, aynı zamanda diğer anayasal vergilendirme ilkelerinin de varlık sebebi olmaktadır (Çomaklı ve Gödekli, 2011:37).

Vergilendirmede kanunilik ilkesinin hakim olduğu bir diğer düzenleme de Bütçe Kanunu olmaktadır. Şöyle ki, "*belli kamu hizmetlerinin üretilebilmesi için belli kurumların belli miktarlarda harcama yapabilmesi ve idarenin yine bütçe kanununda belirtilen yasalara dayalı olarak belli vergileri uygulaması konusunda yasama organının yürütme organına verdiği yetkiyi de gösterir bir tahmin cetveli*" olan Bütçe Kanunu'na göre, bir kamu kurumu sadece kanunda kendisine ayrılan ödenek miktarında harcama yapabilmekte; bunun yanında, bütçede belirtilmeyen bir vergi kanununa dayanarak da vergilendirme işlemi yapamamaktadır (Akgül Yılmaz, 2007:144).

### 3.4.1. Kanunilik İlkesi Uyarınca Bir Vergi Kanununda Olması Gerekenler

*"Verginin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönetiminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır<sup>173</sup>."*

Kanunilik ilkesi bir vergi kanununda hem vergiyi kurucu temel öğelerin, hem de vergiden doğan ödev ve usul ilişkilerinin kanunda düzenlenmesini zorunlu kılmaktadır. Dolayısıyla bir vergi kanununda ilgili verginin konusu, mükellefi, vergiyi doğuran olay, verginin matrahı, oranı (tarifesi), istisna, indirim ve muafiyetleri ile vergi ödevinin yerine getirilmesi esnasında uygulanacak usul ve yöntemlerin hüküm altına alınması, yürütme organına ve vergi idaresinin takdirine kalacak boşluklar bırakılmaması gerekmektedir (Güneş, 2014:134-135). Aksi halde bu boşlukların "*...kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta, temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir.*"<sup>174</sup>

<sup>173</sup> AnyM. 15.10.2009 tarih ve E. 2006/124, K. 2009/146, (RG. 08.01.2010 - 27456).

<sup>174</sup> AnyM. 31.03.1987 tarih ve E. 1986/20, K. 1987/9, (RG. 28.05.1987 - 19743).



### 3.4.1.1. Vergiyi Kurucu Temel Unsurlar

Vergiyi kurucu temel unsurlar yeni bir vergi yükü ortaya çıkarmaktadır. Bu unsurlar verginin konusu, mükellefi, matrahı, oranı (tarifesi), vergiyi doğuran olay ve bu unsurlara ilişkin sınırlamaları kapsamaktadır. Temel öğelerin kanunda düzenlenmesi yeterli olmamakla birlikte, ilgili verginin kendi özel kanununda da bu unsurların daha ayrıntılı ve kapsamlı incelenmesi gerekmektedir (Güneş, 2014:137).

Verginin konusu, üzerine vergi isabet eden olguları ifade etmektedir. Verginin konusu ne ise vergi de o isimle adlandırılmaktadır. Örneğin gelir üzerinden alınan vergiler gelir vergisi; özel tüketim üzerinden alınan vergiler özel tüketim vergisi, motorlu taşıtlar üzerinden alınan vergiler motorlu taşıtlar vergisi'dir (Tosuner ve Arkan, 2014a:49). "*Vergi yükümlülüğü, vergi konusu olayın gerçekleşmesi ile doğar. Bu olayın gerçekleşmesi vergi yükümlülüğünün doğması için gerekli ve yeterlidir*<sup>175</sup>."

Vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir (V.U.K. m. 8). Vergi mükellefi olmak için medeni hakları kullanma ehliyeti şart olmamakla birlikte; haklardan genel olarak yararlanma ehliyeti yeterli olmaktadır. Vergi hukukunda ehliyetlere dair bu düşüncenin temelinde verginin ödeme gücüne göre alınması ve kamu hizmetlerinden yararlanma amacını taşıması yatmaktadır. Bir kişi eğer ödeme gücüne sahip ve devletin sunmuş olduğu hizmetlerden yararlanıyorsa eğer, vergi mükellefi olmaları için medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olup olmamaları önem taşımamaktadır (Uluatam ve Methibay, 2001:97).

Vergi işleminin hukuki sebebi yürürlükte olan kanun hükmü (*soyut norm*), maddi sebebi ise vergiyi doğuran olaydır (*somut tip*) (Öncel vd., 2015:87). Vergilendirme sürecinin başlangıç noktası olan vergiyi doğuran olay, mükellef ve vergiye tabi olan bir konunun kanunda belirtilen şekilde bir ilişki içerisinde bulunması ile ortaya çıkmaktadır. Örneğin gelir vergisinde gelirin elde edilmesi,

<sup>175</sup> AnyM. 27.09.1988 tarih ve E. 1988/7, K. 1988/27, (RG. 26.12.1988 - 20031).

katma değer vergisinde bir mal ya da hizmetin teslimi, vergiyi doğuran olay kabul edilmektedir (Şenyüz vd, 2015:93). "*Vergi yaratan olay gerçekleştiği an, vergi yükümlülüğü doğmuş olacaktır. Bu yükümlülüğün beyan yoluyla yükümlü tarafından, veya ikmalen, re'sen veya idarece tarh işlemleri yoluyla vergi idaresince belirlenmesi hangi tarihte yapılmış olursa olsun; mükellefiyete esas olacak tarih, vergiyi yaratan olayın meydana geliş tarihidir. Olaya bu şekilde bakmak hem devlet maliyesini ve hem de kamu yararını korumak yönünden gerekli olduğu gibi; vergisini vaktinde ödeyenle ödemeyen yükümlüyü birbirinden ayırdetmek, ödeyeni korumak ve böylece vergilerin zamanında ödenmesini sağlamak yönünden de gereklidir*<sup>176</sup>." "...böylece belirlilik ve yasallık ilkeleri korunacaktır"<sup>177</sup>."

Vergi konusunun belirlenmiş olması ve vergiyi doğuran olayın yaşanması ile vergi borcu ortaya çıksa da, verginin hesaplanabilmesi için matrahın tespiti gerekmektedir. İndirim, istisna veya muafiyet sonrasında ortaya çıkan ve üzerinden vergi alınacak değerlere matrah denilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2014a:83). Örneğin gelir vergisinde matrah safi gelir, emlak vergisinde matrah ise arazi ya da bina gibi verginin konusunu oluşturan unsurların rayiç değeridir. Matrah fiziki ya da ekonomik bir değer olarak hesaplanabilmektedir. Ekonomik değer üzerinden hesaplanan matrahlar ad valorem; sayı, metrekare, kilo gibi fiziksel değerler üzerinden hesaplanan matrahlar spesifik matrah olarak adlandırılmaktadır. Gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi ad valorem matrahlı; motorlu taşıtlar vergisi ve özel tüketim vergisi de spesifik matrahlı vergilere örnek olarak verilebilir (Karakoç, 2014a:263).

Konusu, mükellefi ve matrahı belirlenmiş bir verginin tarh edilebilmesi için, ilgili matraha uygulanması gereken vergi oran ve tarifelerinin varlığı gerekmektedir. Ödenecek vergi miktarı, tarife ve oranlar ile matrahın varlığıyla ortaya çıkmaktadır. Türk Vergi Sistemi'nde gelir vergisinde artan oranlı tarife, kurumlar vergisinde tek oran, emlak vergisinde emlağın türü ve şekline göre tek oran, motorlu taşıtlar

<sup>176</sup> AnyM. 27.09.1988 tarih ve E. 1988/7, K. 1988/27, (RG. 26.12.1988 - 20031).

<sup>177</sup> AnyM. 07.11.1989 tarih ve E. 1989/6, K. 1989/42, (RG. 06.04.1990 - 20484).

vergisinde spesifik tarife, katma değer vergisinde de mal ya da hizmetin türüne göre farklı oranlı tarife uygulanmaktadır (Mutluer ve Dayanç, 2014:107).

Vergiyi kurucu temel unsurlara dair birtakım sınırlamaların da kanunda belirtilmesi gerekmektedir. Bu konuda istisna ve muafiyetler örnek verilebilir. Ya da verginin konusuna dair sınırlamalar da kanunla getirilebilir. Bu sınırlamaların kanunla getirilmesinin altında yatan sebep ise, Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında da belirttiği gibi <sup>178</sup> vergiye dair unsurların en iyi yasama organı tarafından bilineceğidir (Güneş, 2014:141).

#### 3.4.1.2. Vergisel Ödev ve Usul İlişkilerini Düzenleyen Unsurlar

Kanun koyucu tarafından bir vergi kanununda vergiyle ilgili temel unsurların düzenlenmesi zorunlu olmakla birlikte yeterli değildir. Bunun yanında verginin tarhi, tebliği, tahakkuku, tahsili, verginin ödeneceği zaman, mükelleflerin ödevleri ve denetlenmesi, uygulanacak müeyyideler, olası vergisel uyuşmazlıklarda başvurulacak çözüm yolları ve vergi alacağını sona erdiren sebepler gibi vergisel ödev ve usul ilişkilerini düzenleyen unsurların da idarenin takdirine gerek kalmayacak şekilde kanunilik ilkesi gereğince hüküm altına alınması gerekmektedir (Güneş, 2014:144-145).

Verginin tarhi, "*vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir*" (V.U.K. m. 20). Verginin tebliği, "*vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir*" (V.U.K. m. 21). Verginin tahakkuku, "*tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir*" (V.U.K. m. 22). Verginin tahsili verginin "*kanuna uygun surette ödenmesidir*" (V.U.K. m. 23).

<sup>178</sup> "Yasa koyucunun, Anayasa ilkelerine aykırı olmamak üzere ülkenin ve toplumun gerek ve gerekçeleri uyarınca kimlerin, hangi kurum ve kuruluşların ... bağışık tutulacağını serbestçe takdir edebileceğini kabul etmek yerinde olur. Çünkü bu gerek ve zorunlulukları en iyi bilecek durumda olan Yasa Koyucudur." AnyM. 27.03.1984 tarih ve E.1983/12 K.1984/5, (RG. 07.08.1984 - 18482).

Vergi, kendisine ait özel kanunda belirtilen süreler içerisinde ödenmektedir (V.U.K. m. 111). Mükelleflerin ödevleri de V.U.K.'ta "İşe başlamayı bildirme (m. 153 - 156), adres değişikliklerini bildirme (m. 157), işi bırakmanın bildirilmesi (m. 160), bina ve arazilerde meydana gelen değişikliklerin bildirilmesi (m. 167), defter tutma (m. 171 - 219), tutulan defterlerin tasdik ettirilmesi (m. 220 - 226), yapılan muamele ve ticari işlemlerin belgelendirilmesi (m. 227 - 228), tutulan defter ve belgelerin gerektiğinde gösterilmek üzere muhafaza edilmesi (m. 253 - 256) ve vergi incelemesi sırasında yetkili memurun incelemeyi sağlıklı bir şekilde gerçekleştirebilmesi adına yapılması gereken ödevler" olarak belirtilmiştir (m. 257).

Mükelleflerin denetlenme yolları V.U.K.'ta "*yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama*" şeklinde belirtilmiştir. Kanuna göre yoklama "*...mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek*" (m. 127); inceleme "*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak*" ve gerektiği takdirde "*işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikına da teşmil etmek*" (m. 134); arama "*İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde*" yapılacak arama faaliyeti (m. 142) olarak tanımlanmış ve son olarak bilgi toplama da "*Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar*" ifadesiyle hüküm altına alınmıştır (m. 148).

Devletin vergi alacağının ortadan kalkmasının en doğal biçimi tahsildir (Öncel vd., 2015:123). Tahsil ile ilgili ayrıntılar 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (A.A.T.U.H.K.)<sup>179</sup> 'da incelenmiştir (Güneş, 2014:147). Tahsil işleminin yanında vergi alacağı başka nedenlerle de sona erebilmektedir. Bu nedenler ise zamanaşımı, takas, terkin ve vergisel hataların

<sup>179</sup> 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, (RG. 28.07.1953 - 8469).

düzeltilmesi şeklindedir. Geniş perspektiften bakıldığında ve vergi cezaları da dahil edildiğinde ise vergi borcunun uzlaşma, cezalarda indirim, ölüm, af, pişmanlık ve ıslah gibi yollarla da ortadan kalkabileceği görülmektedir (Mutluer ve Dayanç, 2014:118).

*"Süre geçmesi suretiyle"* zamanaşımı (V.U.K. m. 113); *"Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden"* terkin (V.U.K. m. 115) ve *"vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması"* (V.U.K. m. 116) dolayısıyla da vergi hatası oluşmakta ve düzeltmeler yapılarak vergi alacağı ortadan kalkabilmektedir.

Mükellef ile idare arasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklar sonucunda uzlaşma, yargısal süreç, idarenin uygulayabileceği cezalar, yargı yoluna itiraz, cezaların affı, uygulanması vb. konular Vergi Usul Kanunu başta olmak üzere Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Danıştay Kanunu, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun gibi kanunlarda düzenlenmiştir. Suç ve cezanın kanuniliğinin belirgin olduğu bu düzenlemelerde yürütmenin bir müdahalede bulunmasına verginin kanuniliği ilkesi engel olmaktadır (Güneş, 2014:150).

### **3.4.2. Kanunilik İlkesinin Getirdiği Kısıtlamalar**

Vergilendirmede kanunilik ilkesinin varlığı idarenin sınırsız ve keyfi uygulamalarının önüne geçtiği gibi aynı zamanda idarenin ve mükelleflerin bazı uygulamalarına dair kısıtlamalar da getirmektedir. Bu kısıtlamalar arasında geçmişe yürümeme yasağı, kıyas yasağı ve mükelleflerin özel sözleşmelerinin idarece dikkate alınmaması bulunmaktadır.

#### **3.4.2.1. Geçmişe Yürümeme Yasağı (Makale Adem-i Şumulü)**

Kanunların geçmişe yürümemesi hukuk alanında genellikle kabul görmüş bir ilkedir. Bir kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren uygulanma imkanı olduğunu belirten ilke; yürürlük tarihinden önce gerçekleşmiş olay ve işlemler üzerinde kanun

hükümlerinin uygulanabilirliğini geçersiz kılmaktadır. İlkenin arkasında yatan sebep kanun koyucunun keyfi davranmasını engellemek ve toplumun hukuka karşı olan güvenini sağlamaktır, ilke ile geçmiş zamanda elde edilen haklar korunmaktadır (Kırbaş, 2012:48).

*"Vergi alanındaki düzenlemeler de yasalarla gerçekleştirildiğinden geriye yürümezlik, vergi yasaları için de doğal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğu kaçınılmaz kılan görüşler öğretide çoğunluk kazanmıştır. Devlete ve hukuk düzenine güven noktasında yoğunlaşan bu görüşler genelde (yöntem yasalarındaki zorunluluklar dışında) tüm yasalar için geçerli olan bir durumdur. Ayrıklık koşulları bir yana bırakıldığında, genel kural, geriye yürümezliğin her yasa için egemen bir özellik olduğudur<sup>180</sup>."*

Vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği, kanunilik ilkesinin tamamlayıcısı durumundadır. Mükelleflerin geleceğe dair planlarını yürürlükte bulunan vergi kanunlarına göre şekillendirmeleri dolayısıyla sonradan çıkan bir vergi kanununun geçmiş dönemleri de kapsayacak olması, mükelleflerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenleri sarsacak ve ticari hayat da bundan olumsuz etkilenebilecektir (Çağan, 1980:141).

Geçmişe yürümeme yasağının bütçe ile de bir bağlantısı bulunmaktadır. Bütçe ilkelerinden biri olan *mali yıla girmeden kanunlaşma* veya *ön-izin ilkesi*, bir sonraki yıl için hazırlanan bütçeye, gelecekte toplanacak kamu gelirleri ve yapılacak kamusal harcamalar için parlamento tarafından yetki verilmesidir. Anayasalarda ve ilgili kanunlarda mali yıla girmeden bütçenin kanunlaşmasına dair izin verilse de, bütçenin uygulanabilmesi ancak izin alındığı takdirde ve mali yıla girildiğinde mümkün olacaktır (Tüğen, 2014:43). Bir vergi kanunu olası bir geçmişe yürüme durumunda bütçenin C cetvelinde yer almayacağından dolayı ön izin ilkesinin ihlali doğacaktır, dolayısıyla ön izin ilkesi de vergi kanunlarının geçmişe yürümesine engel olmaktadır (Özgüven, 2007:109).

<sup>180</sup> AnyM. 07.11.1989 tarih ve E. 1989/6, K. 1989/42, (RG. 06.04.1990 - 20484).

Geçmiş yürümeme yasağı ile ilgili Anayasa'da açık bir hüküm yer almamakla birlikte, Anayasa Mahkemesi de konuya hukuk devleti ve ölçülülük ilkeleri yönlerinden yaklaşarak denetim gerçekleştirmektedir (Şenyüz vd., 2015:49). Yargı alanında çok fazla inceleme alanı bulamayan ilke, Danıştay'ın konuyla ilgili bir içtihadı birleştirme kararına<sup>181</sup> yansımıştır (Güneş, 2014:155). İlkenin Anayasa Mahkemesi'ne yansıyan bir incelemesi ise ilkenin ihlalinin Mahkeme tarafından uygun görülmesi sebebiyle önem taşımaktadır: "*Zorunlu nedenlerle (örneğin kamu yararı gibi) geriye yürüme durumunda önceki etkileme söz konusu olabilir. Yükümlüler arasında eşitsizliğe yol açmayacak düzenlemeler, üstelik yükümlülerin yararına olunca, geriye yürütülmekle hukuksal güvenlik ilkesini çiğnemiş sayılamaz. Türk hukukunda da, enflasyona, ekonomik buhranlar ve haksız kazançlara karşı uygulamalar nedeniyle geriye yürütülen vergi yasaları çıkarılmıştır*"<sup>182</sup>.

#### 3.4.2.2. Kıyas Yasağı

Hukukta kıyas, kanunda düzenlenmiş bir kuralın kanunda düzenlenmeyen fakat benzer özelliklere sahip başka bir durum üzerinde uygulanmasıdır. Örneğin sigara içmenin yasak olduğu kuralı mevcutsa, puro içmenin de yasak olduğunu düşünmek kıyasa girmektedir. Kanunilik ilkesi gereğince, kıyas ile vergi yükünde değişiklikler meydana gelebileceğinden ötürü vergi hukukunda kıyas yasağı bulunmaktadır. Kıyas yasağının varlığı ile vergi kanunlarının yorumlanmasına sınır getirilmekte ve mali hükümlerin genişletilmesine izin verilmemektedir (Şenyüz, 2015:63).

Anayasa Mahkemesinin yapmış olduğu incelemelerde kıyas yasağına doğrudan rastlanılmamaktadır. Fakat vergi yargısı denetiminde önem arz eden ilkeye

<sup>181</sup> "*Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulunduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır. Anayasanın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan "vergilerin kanuniliği ilkesi" de, hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkan vermez"* Dş. İBK. 07.03.1989 gün ve E. 1988/5, K. 1989/3, (Dş. Der., S. 78/79, s. 67).

<sup>182</sup> AnyM. 07.11.1989 tarih ve E. 1989/6, K. 1989/42, (RG. 06.04.1990 - 20484).

dolaylı olarak "...malî yüküme ilişkin bir kanun maddesindeki esaslı eksiklik ve boşlukların tüzük hükümleriyle doldurulmasının o kanun maddesini Anayasa'ya uygun duruma getirmesi düşünülemediği"<sup>183</sup> ifadeleriyle atıfta bulunulmuştur (Tekbaş, 2009:286).

Danıştay Kararlarında ise kıyas yasağının varlığına rastlanılmaktadır. Örneğin Danıştay 5237 sayılı eski Belediye Gelirleri Kanunu (B.G.K.)<sup>184</sup> m. 30'da düzenlenen akaryakıt resmi konuları içinde açık olarak belirtilmediği için likit gaz üretimi üzerinden bu resmin alınamayacağına (9. Daire, K. 1971/2382) ve Denizcilik Bankasına ait yüzer havuzun bir ulaştırma aracı olmadığından dolayı liman işgal resmine tabi tutulamayacağına (9. Daire, K. 1966/1295) karar vermiştir. Fakat aynı zamanda yine 5237 sayılı eski kanunda belediye sınırları içerisinde tüketilen havagazının metreküpe üzerinden belediye meclisi kararı ile resim alınmasını öngören hükmün (m. 6) havagazıyla benzer özellikler gösteren kok gazı için de hüküm ifade ettiği yine Danıştay tarafından çıkmış bir karardır (Öncel vd., 2015:30).

Kıyas yasağı vergi hukukunun maddi kısmında geçerli olup, vergi yargılaması hukukunda geçerli değildir. Yasağın temel amacı kişilere ek mali yükümlülük getirilmemesidir. Tıpkı Ceza Hukukunda mevcut olan kıyas yasağının Ceza Muhakemesi Hukukunda yer almaması gibi, usule ilişkin bir konu olduğundan dolayı Vergi Yargılaması Hukukunda da kıyas önünde bir engel bulunmamaktadır (Karakoç, 2014a:192).

### 3.4.2.3. Mükelleflerin Özel Sözleşmelerinin Geçersizliği

Hukukta yer edinmiş sözleşme serbestisi ilkesine göre bir mükellef ya da vergi sorumlusu, vergi kanunlarına uygun şekilde mükellefiyetinin başka bir üçüncü kişi tarafından üstlenilerek yerine getirilmesi adına sözleşme yapabilmektedir<sup>185</sup>. V.U.K. m. 8/III'e göre ise "*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi*

<sup>183</sup> AnyM. 24.03.1970 tarih ve E. 1969/65, K. 1970/16, (RG. 21.07.1970 - 13555).

<sup>184</sup> 01.07.1948 tarih ve 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, (RG. 09.07.1948 - 6953).

<sup>185</sup> (Kaneti, 1989:97); Güneş (2014:167).



*dairelerini bağlamaz"* hükmü getirilmiştir. Kanunilik ilkesinin varlığının bir gerekçesi olarak da kanunda belirtilmeyen bir kişiye mükellefiyet ya da sorumluluk devredilemeyecektir (Güneş, 2014:168).

Kanundan doğan bir hukuki durum olan mükellefiyete ilişkin özel sözleşmeler, V.U.K. m. 8/III'e göre sadece kanunda yer alan istisnalar dahilinde yapılabilmektedir. Yapılacak sözleşmelerin kanuna aykırı olmaması Borçlar Kanunu (B.K.) m. 8'de belirtilse de, sözleşmeler vergi dairelerini bağlamadığı gibi aynı zamanda B.K. m. 20 uyarınca adliye mahkemelerini de bağlamayacaktır (Öncel vd., 2015:73).

Özel sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamayacağına dair getirilen hüküm, idareye bazı faydalar sağlamaktadır. Bu şekilde vergi daireleri mükellefin takibini daha kolay bir şekilde yapabilmektedir. Vergi dairelerinde bulunan yetersiz kayıt ve tescil sistemi dolayısıyla sözleşmeler ile ortaya çıkacak mükellefi belirsiz vergiler ve izlenmesi zor olan kişiler, tahsil aşamasında hız kaybettireceklerdir. Aynı zamanda mükellef olmayan üçüncü kişiler de gerçek mükellefin olası asılsız iddialarına maruz kalmayacak ve idare karşısında mali yüke maruz kalma tehdidiyle karşılaşmayacaktır (Güneş, 2014:168).

### **3.4.3. Kanunilik İlkesinin İstisnaları**

1924, 1961 ve yürürlükte olan 1982 Anayasasında kendine yer edinmiş olan kanunilik ilkesinin amaçlarına uygun şekilde kullanıldıklarında hukuki bir soruna yol açmayacak istisnaları bulunmaktadır. Kanunilik ilkesi göz ardı edilerek amacı dışında uygulandığında kişilerin ekonomik hak ve özgürlükleri üzerinde sorunlar ortaya çıkartabilecek bu istisnalar Bakanlar Kurulu'na verilen yetkiler<sup>186</sup>, dış ticarete yönelik hükümler, uzlaşma kurumu, uluslararası anlaşmalar ve milli güvenlik konseyi kanunlarından oluşmaktadır (Öz, 2004:133).

<sup>186</sup> Aksi görüş için bkz. Gerek ve Aydın, 2010:166: "...Bakanlar Kurulu'na verilen yetki, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konulma veya kaldırılmalarını kapsamadığı gibi, değiştirilmelerini de ancak, Anayasa'daki konular ve yasayla belirtilen sınırlar içinde kapsayacaktır. Bu nedenle, 73. maddenin son fıkrasının, mevcut şekliyle, aynı maddenin üçüncü fıkrasında yer alan"vergide kanunilik" ilkesinin istisnası olduğu şeklinde genel bir nitelendirme yapmak yerinde değildir."

Gerek kanunilik ilkesi ve gerekse diğer vergilendirme ilkelerini de etkileyebilen bu istisnalar belirli sınırlar dahilinde olmaktadır. Anayasa Mahkemesinin de bir kararına yansıdığı üzere, "*Vergi hukuku alanında kabul gören ve Anayasa ile de güvence altına alınan vergilendirme esaslarından, beklenmedik doğal felaketler, savaş ve seferberlik hali, siyasi, ekonomik ve sosyal krizler gibi toplumu temelden sarsabilecek olaylar nedeniyle farklı düzenlemeler getirilmesi mümkün ise de, bunun dışındaki düzenlemeler, sosyal adaleti, sosyal refahı ve sosyal güvenliği sağlamakla yükümlü olan hukuk devletinin bu niteliği ile bağdaşmaz*<sup>187</sup>".

#### **3.4.3.1. Bakanlar Kuruluna Verilen Düzenleme Yetkisi**

Bakanlar Kurulu, vergi yönetiminin en üst organını oluşturmaktadır. Kurul vergilendirme alanında kanun hükmünde kararname, Bakanlar Kurulu kararları, tüzük ve yönetmelikler ile düzenleme yapma yoluna gidebilmektedir (Taşkan, 2010:28-29).

Bakanlar Kurulu'na verilen yetkiler bir kanuna dayandırılmış olsa bile bu durum, "*...onun hukuka Anayasa'ya uygun olduğunun, Yasa'ya dayandığına göre yasal bulunduğu kanıtı sayılamaz. Yasa'da öngörülen yetki "Yasa'nın istediği düzenleme, belirlediği zorunluluk" değildir. Yasa'nın saptayıp saydığı, sıralayıp istediği, tanımlayıp nitelediği bir yükümlülük değil, yasa yerine geçen Bakanlığın yaptığı ve yaptırdığı işlemlerdir. Bir Yasa'nın kendi içinde düzenleyip kendisinin yapması başka, bir Bakanlığı yetkili kılıp ona yaptırması başkadır. Yasa bu yetkiyi verse de yasa ile yapılması gerekenle eş düzey ve eşdeğer olamaz*<sup>188</sup>".

##### **3.4.3.1.1. Olağan Dönem Yetkileri**

Bakanlar Kurulu vergi alanına dair yetkisini Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında belirtilen "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna*

<sup>187</sup> AnyM. 07.10.2003 tarih ve E. 2003/73, K. 2003/86, (RG. 20.12.2005 - 26029).

<sup>188</sup> AnyM. 15.10.1991 tarih ve E. 1990/29, K. 1991/37, (RG. 05.02.1992 - 21133) sayılı karara yönelik karşıoy gerekçesi, Yekta Güngör Özden ve Yalçın Acargün.

*verilebilir*" hükmüyle almaktadır, hüküm ile kanunilik ilkesine esneklik getirilmiştir (Akdoğan, 2014:5). Verilen yetki aynı zamanda mali güce göre vergilendirme ilkesinin de ihlaline yol açmaktadır<sup>189</sup>.

Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetkinin sınırları kesin olarak belirtilmemiştir, çünkü yukarı ve aşağı sınırların hangi aralıklarda olacağı belirsizdir. Bu sınırlar özel vergi kanunlarında değişiklik gösterebilmektedir. Örneğin Katma Değer Vergisi Kanunu (K.D.V.K.) m. 28'e göre "*Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1 'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir*"; ayrıca Gelir Vergisi Kanunu (G.V.K.) m. 94'te Bakanlar Kurulu'na stopaj oranlarını % 0'a kadar indirme ve % 50 oranına kadar artırma yetkisi verilmiştir (Öz, 2004:135).

#### **3.4.3.1.2. Olağanüstü Dönem Yetkileri**

Anayasa m. 91/I, "*Türkiye Büyük Millet Meclisi, Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebilir. Ancak sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasî haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez*" hükmüyle bir taraftan olağan durum ve koşullarda siyasal hak ve ödevler içerisinde yer alan vergilere dair kanun hükmünde kararname ile düzenleme yapılamayacağını belirtirken; diğer taraftan sıkıyönetim ve olağanüstü halleri bu kısıtlamadan muaf tutmuştur.

91'inci maddeye dayanılarak çıkartılan kanunlarda Bakanlar Kurulu'na geniş yetkiler tanınmıştır. Bunlara örnek olarak Olağanüstü Hal Kanunu veya olası bir savaş ya da seferberlik halinde tüm yükümlülükleri belirleme yetkisini Bakanlar

<sup>189</sup> "*Verginin miktarını ve ölçüsünü değiştirebilecek ölçüde geniş yetkilerin Bakanlar Kurulu'na verilmesi, malî güce göre adaletli ve dengeli vergilendirmeye ters düşmektedir*" AnyM. 07.11.1989 tarih ve E. 1989/6, K. 1989/42, (RG. 06.04.1990 - 20484).

Kurulu'na devreden Seferberlik ve Savaş Hali Kanunu verilebilmektedir (Öz, 2004:137).

Olağanüstü dönemlerde çıkartılan kanun hükmünde kararnameler, olağan dönemlerdeki Bakanlar Kurulu kararlarından farklılık göstermektedir. Bunun sebebi ise olağanüstü durumlarda kullanılan yetkinin herhangi bir yetki kanununa ihtiyaç olmadan alınıyor olmasıdır (Mutluer ve Dayanç, 2014:34). Diğer yandan Anayasa m. 148'e göre bu kanun hükmünde kararnameler hakkında Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesine de gidilememektedir. Yasama organının onayına bağlı olarak uygulamaya konuldukları için kanunilik ilkesinin denetimi de siyasal mekanizma tarafından sağlanacaktır (Güneş, 2014:194).

#### **3.4.3.1.3. Dış Ticarete Yönelik Yetkiler**

Anayasa m. 167/II'ye göre "*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir*". Belirtilen hüküm gerek nicelik gerekse nitelik yönünden Anayasa m. 73/IV'de verilen yetkiden farklılık taşımaktadır. Ek mali yükümlülükler deyimiyle aslında bir bakıma Bakanlar Kuruluna vergilendirme yetkisi verildiği görülmektedir (Oktar, 1996-1997:155-156).

Dış ticarete yönelik olarak Bakanlar Kurulu'na verilmiş olan bu yetki yasama yetkisinin devredilmezliğini, kanunilik ilkesini, vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerini ve hukuki güvenlik ilkesini ihlal etmektedir (Öz, 2004:140); bunun yanında temel hak ve özgürlükler adına da bir tehdit niteliği taşımaktadır (Yılmazoğlu, 2011:65). Anayasa Mahkemesi ise bu yetkiyi bir ihlal olarak görmemekte, yetkiyi ilkelere ülke yararına getirilen bir istisna olarak tanımlamaktadır<sup>190</sup>.

<sup>190</sup> AnyM. 11.01.1985 tarih ve E. 1984/6, K. 1985/1, (RG.17.06.1985-18787).

### 3.4.3.2. Maliye Bakanlığı ve İdarelerin Takdir Yetkisi

Vergi kanunları ile Maliye Bakanlığı, vergi daireleri ya da mahalli idarelere belirli alt ve üst sınırlar dahilinde takdir yetkisi tanınabilmektedir. Araştırmanın bu bölümünde, belirtilen takdir yetkilerine örnekler verilecek ve ilkeler üzerine uygunlukları tartışılacaktır.

#### 3.4.3.2.1. Maliye Bakanlığı'na Kanunla Tanınan Takdir Yetkisi

"3.4.4. Kanunilik İlkesinin İhlaline Yol Açan Düzenlemeler" başlığında da inceleneceği üzere, vergi kanunlarında Maliye Bakanlığı'na birtakım yetkilerin tanındığı görülmektedir. Verilen yetkiler ile Bakanlık istisna, indirim ve muafiyetler uygulayarak ilgili vergi gelirinden vazgeçebilmekte ya da vergi alacağının güvenliği açısından kişilere mükellefiyet yükleyebilmektedir. Anayasa Mahkemesi bu bağlamda karşısına çıkan yetkileri genel olarak kanunilik ilkesine ihlal şeklinde değerlendirmiştir. Günümüzde çeşitli vergi kanunlarında tanınmakta olup uygulanan bu yetkiler ise belirtilen çerçevede ortaya çıkmaktadır:

- Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançların ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden istisna tutulması (G.V.K. m. 20),
- Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden: "1. Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları; 2. Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları"nın Maliye Bakanlığınca zararlar orantılı olacak şekilde kısmen veya tamamen terkin edilebilmesi (V.U.K. m. 115),
- Teknik, ekonomik ve ekolojik bakımlardan gerekli şartları haiz olan arazide yeniden fidanla dikim veya aşılama veya yeniden yetiştirme suretiyle ağaçlık,

meyvalık, bağ ve bahçe meydana getirilmesinde asgari 2 ve azami 15 yıl arasında geçici vergi muafiyeti verilecek durum, şart ve sürelerin belirlenmesi (E.V.K. m. 15),

- Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı'nın vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilmesi (K.D.V.K. m. 9),
- Sosyal amaç taşıyan mal ve hizmetlerin, bu mal ve hizmetlerin istisna kapsamında değerlendirilecek asgari tutarlarının ve uygulanacak istisnanın tespit edilmesi (K.D.V.K. m. 17(c)),
- Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşların vergi muafiyetlerinden yararlanmaları ve muafiyetlerin kaybedilmesine dair şartların belirlenmesi (K.V.K. m. 4).

#### **3.4.3.2.2. Vergi İdarelerinin Takdir Yetkisi: Uzlaşma Kurumları**

Uzlaşma, mükellef ve vergi idaresi arasında mükellefe yapılmış olan tarhiyat işlemi ve tarhiyata dayanarak kesilen cezalar üzerinde her iki tarafın da anlaşarak uyuşmazlığa taşımamalarıdır (Mutluer ve Dayanç, 2014:218). Özel hukukta yer alan tahkim kurumunun vergi hukukundaki karşılığını da ifade eden uzlaşma kurumu (Şenyüz, 2013:293) hem uyuşmazlıkların yargıya taşınmasının önüne geçerek verginin yönetimi açısından fayda hem de yargının yükünü hafifletmesine katkı sağlamaktadır. Mükellef psikolojisini olumlu yönde etkilemek gibi bir amacı da olan Uzlaşma Kurumu Türk Vergi Hukuku'na 1963 yılında dahil edilmiştir (Akdoğan, 2014:171-172).

Her ne kadar olumlu yanları ve dünya üzerinde geniş bir uygulama alanı bulsa da, uzlaşma sonucunda bir mükellefin olması gerekenden daha az vergi ya da ceza ödemesi sonucu hem eşitlik, hem de kanunilik ilkeleri açısından ihlal oluşturmaktadır. Çünkü uzlaşma ile bir miktar vergi ya da ceza tutarı kanun ile

değil, taraflar arasındaki anlaşma ile ortadan kalkmaktadır (Mutluer ve Dayanç, 2014:219).

### 3.4.3.2.3. Mahalli İdarelerin Takdir Yetkisi

Yerel düzeydeki yürütme faaliyetlerini Türkiye'de il özel idareleri, belediyeler ve köyler yürütmekte ve vergilendirme yetkilerini de yasama organının onaylandığı kanunlardan almaktadırlar. Anayasa içerisinde belediyelere vergilendirme yetkisi verilmemesine karşın; belediyeler bu yetkilerini 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 96'ncı maddesinin 2'nci fıkrasında belirtilen "çeşitli vergi ve harçlar üzerinde kanunda belirtilen alt ve üst sınırlar arasında değişiklik yapmak yetkisinin belediye meclislerine verilmesi" ile almışlardır.

Belediye meclislerine bu yetkiyi veren kanun hükmü 29.11.2011 tarihli Anayasa Mahkemesi kararı<sup>191</sup> ile iptal edilse de; Anayasa Mahkemesi bir diğer kararında<sup>192</sup> 2464 sayılı kanunun 60'ıncı maddesinde yer alan Haftasonu Çalışma Ruhsat Harcı'na ilişkin tarifeyi belirleme yetkisinin belediye meclislerine ait olmasını Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırı bulmamıştır. Anayasa Mahkemesi'nin verdiği bu kararın gerekçesi ise, yasama yetkisinin burada devredilmeden sadece belirtilen sınırlar içerisinde tarife belirleme yetkisinin verildiği şeklinde olmuştur. Fakat buradaki ikilem, 29.12.2011 tarihli kararda belediyelerin vergilendirme yetkisinin olmadığına hükmeden mahkemenin, 10.04.2013 tarihli kararda vardır demesidir (Yakar ve Gündüz, 2014:119).

### 3.4.3.3. Uluslararası Anlaşmalar

Uluslararası anlaşmalar Anayasa'nın 90'ıncı maddesinde düzenlenmiştir. Maddenin 5'inci fıkrasında getirilen hükme göre "*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası Andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların*

<sup>191</sup> AnyM. 29.12.2011 tarih ve E.2010/62, K.2011/175, (RG. 19.05.2012 - 28297).

<sup>192</sup> AnyM. 10.04.2013 tarih ve E.2012/158, K.2013/55, (RG. 18.01.2014 - 28886).

*aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır".*

Hükümden çıkan sonuca göre haklarında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne gidilemeyeceğinden dolayı hiyerarşik olarak uluslararası anlaşmalar kanunlardan üstün durumdadır. Ayrıca Anayasa m. 73/III'te belirtilen kanunilik ilkesi ile m. 90 birlikte incelendiğinde, vergilendirmeye ilgili anlaşmaların onaylanmalarının kanun ile uygun bulunması gereksinimi görülmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2014a:22-23). Aksi takdirde anlaşmalarda belirlenecek olası bir muafiyet ya da istisna devlet maliyesine ek yük getirecektir (Mutluer ve Dayanç, 2014:33).

Anlaşmalar verginin kanuniliği açısından incelendiğinde, her ne kadar meclis onayı ile yürürlüğe girecek olsa da anayasa yargısının denetiminden muaf olmaları ve olası bir anayasal ilkelere aykırılık taşımaları durumunda sorun doğacaktır. Hukuk devletinin gereği olan kanuniliğin işlevi de burada geçersiz kalacaktır (Güneş, 2014:214).

#### **3.4.4. Kanunilik İlkesinin İhlaline Yol Açan Düzenlemeler**

Anayasa Mahkemesi vergilendirmede kanunilik ilkesini incelerken genellikle vergi ya da benzeri mali yükümlülüğe dair unsurların kanunda düzenlenip düzenlenmediğini göz önünde bulundurmıştır. Bugüne kadar yapılmış olan incelemelerde dikkat çeken nokta, iptal kararlarının ret kararlarından daha fazla olmasıdır (Gerek ve Aydın, 2010:149).

Günümüze kadar mahkemenin yapmış olduğu incelemelerde kanunilik ilkesini ihlal eden düzenlemeler şu şekilde sıralanabilmektedir (Tekbaş, 2009:332-333):

- Çarşı ve mahalle bekçilerinin ücretlerinin matrah ve oranlarının ya da en yüksek sınırının kanunda düzenlenmemesi<sup>193</sup>,

<sup>193</sup> AnyM. 26.10.1965 tarih ve E. 1965/25, K. 1965/57, (RG. 08.12.1965 - 12171). Söz konusu madde, 29 Nisan 1330 günlü Çarşı ve Mahallât Bekçileri Hakkındaki Kanun'un "*Bekçilerin memuriyetleri İstanbul'da Polis Müdürü ve vilâyatta en büyük mülkiye memurları tarafından tasdik edilmek üzere*



- Levha Resmi<sup>194</sup>, Liman işgal resmi<sup>195</sup>, İlan ve Reklam Resmi<sup>196</sup> ile Yeraltı Sularını Kullananlardan Alınan Ücretin<sup>197</sup> konusu ve mükellefinin kanunda

*sureti intihabile bunlara verilecek ücretin tâyini miktarı ve tarzı tevzi ve cibayet ve tediyesi mahallerinin örf ve taammülüne ve ihtiyacına göre meclisi idarei mahalliyeye tahtı karara alınır ve bekçi ücretini tediyyeden imtina edenler hakkında mecalisi mezkûrece Tahsili Emval Kanunu ahkâmı tatbik olunur"* şeklindeki 3'üncü maddesidir. Anayasa Mahkemesi yapmış olduğu incelemeler sonrasında söz konusu madde ile yalnızca kanunilik değil, diğer anayasal vergilendirme ilkeleri arasında da aykırılık tespit etmiş ve oybirliği ile iptal kararı vermiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz. 3.3.4. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesinin İhlaline Yol Açan Düzenlemeler.

<sup>194</sup> AnyM. 29.03.1966 tarih ve E. 1965/45, K. 1966/16, (RG. 12.05.1966 - 12297). Söz konusu madde, 01.07.1948 tarih ve 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda "*Bu levhalardan belediye Meclislerince düzenlenecek tarifeye göre yıllık bir resim alınır*" ifadelerinin yer aldığı 21'inci maddenin 3'üncü fıkrasıdır. Yapılan itiraza gerekçe olarak "*Belediye Meclislerine tarife düzenlemek yetkisini vermekle birlikte bu resmin ne oranda ve ne miktarda alınacağına dair hiçbir açıklık taşımadığı ve Belediye Meclislerinin bu hükme dayanarak hiçbir ilke ve ölçü ile bağlı olmadan levha resmi salabildikleri*" ve bu yüzden anayasal vergilendirme ilkelerine aykırılık olduğu belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesi de yapmış olduğu inceleme sonrasında bu hükmü sınırsız ve keyfi uygulamalara elverişli bularak oybirliği ile iptal etmiştir.

<sup>195</sup> AnyM. 18.04.1968 tarih ve E. 1967/54, K. 1968/12, (RG. 18.06.1968 - 12927). Söz konusu madde, 01.07.1948 tarih ve 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda "*Belediye içindeki limanlarda boş veya yüklü olarak durup denizi veyahut göl ve nehirleri işgal eden veyahut depo vesair surette kullanılan büyük küçük deniz nakil vasıtalarından Belediye Meclisince düzenlenecek tarifeye göre resim alınır*" ifadelerinin yer aldığı 19'uncu maddenin (b) fıkrasıdır. Maddeye yapılan itirazda "*kanun koyucunun, sadece malî yükümün alınmasına izin vermesi yeterli olmayıp, yükümün konusunu, matrahını ve nispetini veya en yüksek sınırını, diğer bir deyimle çerçevesini kanunla düzenlemesi gerektiği, Belediye Gelirleri Kanununun iptali istenilen fıkrasında ise, sadece resmin konusunun belirtildiği diğer hususların Belediye Meclisinin takdirine bırakıldığı*" ifade edilmiş ve Anayasa Mahkemesi de yapmış olduğu inceleme sonrasında bu madde ile belediye meclislerinin serbestiye ve takdir hakkına dayanarak kişilerden farklı miktarlarda resim isteyebileceklerini ve idarenin sınırsız yetki ile donatılmasının sakıncalı olduğunu belirterek oybirliği ile iptal kararı vermiştir.

<sup>196</sup> AnyM. 03.07.1969 tarih ve E. 1969/23, K. 1969/41, (RG. 07.02.1970 - 13420) ve AnyM. 22.12.1970 tarih ve E. 1970/29, K. 1970/48, (RG. 08.04.1971 - 13813). Söz konusu madde, 01.07.1948 tarih ve 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda "*Her ne suretle ve vasıta ile olursa olsun yapılacak diğer ilân ve reklâmlardan Belediye meclislerince düzenlenecek esas ve tarifelere göre resim alınır*" ifadelerinin yer aldığı 21'inci maddenin 4'üncü fıkrasıdır. Yapılan itiraza gerekçe olarak sadece konunun maddede belirtildiği ve kalan diğer unsurların Belediye Meclisi'nin takdirine bırakıldığı, bu durumun da 73'üncü maddeye aykırılık gösterdiği ileri sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi de yapmış olduğu inceleme sonrasında benzer kararlarda olduğu üzere idarenin keyfi uygulamalarına izin veren bir takdir yetkisi olduğunu ifade ederek iptal kararı vermiştir.

<sup>197</sup> AnyM. 31.03.1987 tarih ve E. 1986/20, K. 1987/9, (RG. 28.05.1987 - 19473). Söz konusu itiraz, 26.05.1981 tarih ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun (RG. 29.05.1981 - 17354) 97'nci maddesine 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayın Kanunlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinde Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun"un (RG. 11.12.1985 - 18955) 125'inci maddesi ile eklenen "...ve belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde yeraltı sularından kamu ve özel kişiler tarafından elde edilen kullanma ve sanayi suları..." ibaresine yönelik olarak yapılmıştır. Yeni madde metni ise "*Belediyeler bu Kanunda harç veya katılma payı*

düzenlenmesi, fakat matrah ve oranını belirleme yetkisinin belediye meclislerine verilmesi,

- Yatırım indirimi, gümrükte alınan vergi ve resimlerin tamamı ya da bir bölümünün bağışık tutulması ya da geri verilmesi konularının kanunda düzenlenmemesi<sup>198</sup>,

---

*konusu yapılmayan ve ilgililerin isteğine bağlı olarak ifa edecekleri her türlü hizmet ve belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde yeraltı sularından kamu ve özel kişiler tarafından elde edilen kullanma ve sanayi suları için belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere göre ücret almaya yetkilidir. Belediye'ye tekel olarak verilmiş işler kendi özel hükümlerine tabidir. Yeraltı sularından kamu ve özel kişiler tarafından elde edilen kullanma ve sanayi sularına ait ücretler İstanbul'da ISKI, 3030 sayılı Kanunun uygulandığı yerlerde Büyük Şehir Belediyeleri tarafından tahsil edilir" şeklinde oluşmuştur. İtiraza gerekçe olarak ise alt ve üst sınırların tespiti kanunla düzenlenmeden sadece tarife yapmak yetkisinin belediye meclisine verilmiş olmasının Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi de yapmış olduğu inceleme sonrasında sadece konusu ve yükümlülerini belirtmekle yetinip, miktarının saptanmasını belediye meclislerine bırakan hükmün kişilerin sosyal, ekonomik ve hukuki durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara izin verdiğini belirtmiş ve oyçokluğu ile iptal kararı vermiştir. Karşı oy kullanan Başkan Orhan ONAR, Başkanvekili Mahmut C. CUHRUK ve Üye Selâhattin METİN, Servet TÜZÜN ile Vural SAVAŞ, gerekçe olarak belediyelerin yeraltı suyu kullananlardan talep ettiği ödemenin aslında "fiyat" niteliğinde olduğunu ve bunun vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden biri olarak kabul edilemeyeceğini, dolayısıyla bu düzenleme üzerinde "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir" hükmünün de uygulanmasının istenemeyeceğini belirtmişlerdir.*

<sup>198</sup> AnyM. 23-24-25.10.1969 tarih ve E. 1967/41, K. 1969/57, (RG. 12.03.1971 - 13776). Söz konusu itiraz, 28.07.1967 tarih ve 933 sayılı Kalkınma Plânının Uygulanması Esaslarına Dair Kanun'un tümüne yönelik ve kanunun Anayasa ve İktisadî hükümlerine aykırılığı öne sürülerek iptalinin istenilmesi üzerine gerçekleştirilmiştir. İhlal oluşturan düzenleme ise Kanun'da "*Yatırım mallarında ve ham maddelerde Gümrük Vergi ve Resimleri ile ithalden alınan diğer vergi ve resimler toplamında iktisadi faaliyet sektörlerine göre kısmî veya tam muaflıklar ihdası veya bu vergiler ve resimler toplamının kısmen veya tamamen iadesi konuları, Bakanlar Kurulu kararnameleri ile düzenlenir*" ifadeleriyle yer bulan 2'nci maddenin (b) bendidir. İtirazın gerekçesi olarak ise bu yetkinin "*korkunç kötüye kullanmalara ve kayırmalara*" elverişli olduğu belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesi yapmış olduğu inceleme sonrasında insanlık tarihinde yaşanan önemli devrimlerin arkasında yatan bütçe ve vergiye ilişkin anayasal ilkelerin gelişimine bakılmasının bile bu hüküm açısından sonuca ulaşmada yardımcı olacağını ve dolayısıyla kanunilik ilkesi arkasında yatan düşüncenin vergiye ilişkin önemli konularda yasama organının düzenleme yapabileceğini öngörmesini belirterek, söz konusu maddeyi oyçokluğu ile iptal etmiştir. Başkanvekili Lûtfi Ömerbaş ile üyeler Hakkı Ketenoğlu, Fazıl Uluocak, Sait Koçak ve Halit ZARBUN karşı oy kullanmışlardır. Ömerbaş gerekçe olarak aynı maddenin (a) bendinde yatırım indiriminin azami haddinin belirtildiğini (%80) ve yetkinin Kalkınma Planına ve planda yer alan işlerden bir bölümünü belli süre içinde gerçekleştirmeyi öngören yıllık programlara uygunlukla sınırlandırılmış olduğunu belirtmiştir. Ketenoğlu, Uluocak, Koçak ve ZARBUN ise gerekçelerinde maddelerin "*...milletimizin iktisadî ve sosyal kalkınmasını sağlamak amacı ile hazırlanmış bir planın gerçekleştirilmesi amacını taşıdığı, bu amacın hangi sektörlerde ve ne suretle gerçekleştirileceğini belirten esasların 5 yıllık Kalkınma planında gösterildiği ve bu planın parlementer inceleme ve tasvip ile yürürlüğe girdiği, iktisadî kalkınmanın bütün hür milletler (İleri ve geri durumda) için olduğu gibi Türk Milleti için de hayati önem taşıdığı, Anayasal iktisadî sistemimiz olan karma ekonomide özel sektörün emirle değil teşvik, kolaylaştırma ve yardım gibi devlet hizmet ve fedakârlıkları ile planını yön ve düzeyinde*

- Ziraat Odalarına giriş ücretleri ve yıllık aidat miktarlarının odalar tarafından belirlenmesi<sup>199</sup>,
- Yükseköğrenim harçları ve ücretlerinin Maliye Bakanlığı ile hazırlanacak yönetmelik ile belirlenmesi<sup>200</sup>,
- Kanunda avukatlardan barolara girişte ve yıllık olarak kesintiler yapılacağıın belirtilmesi fakat kesintilerin miktar, matrah, oran, tarh, tahakkuk ve tahsillerine dair düzenlemelerin yapılmaması, miktar ve ödeme zamanlarını belirleme yetkisinin baro genel kurullarına verilmesi<sup>201</sup>,

*uygulanabileceği ve yurdumuzda özel sektörün kalkınmadaki payının % 47,5 olduğu gözde tutulunca 2. maddenin iptal edilen hükümlerindeki mana değiştirmektedir"* ifadelerini savunmuşlardır.

<sup>199</sup> AnyM. 24.03.1970 tarih ve E. 1969/65, K. 1970/16, (RG. 21.01.1970 - 13555). Söz konusu itiraz, 15.05.1957 tarih ve 6964 sayılı Ziraat Odaları ve Ziraat Odaları Birliği Kanunu'nun (RG. 23.05.1957 - 9614) "Nizamnamede gösterilecek usullere göre tespit olunacak dereceler üzerinden odalara ilk kayıt edileceklerden alınacak giriş ücretleriyle kayıtlı bulunanlardan tahsil olunacak yıllık aidat miktarları idare heyetlerince teklif ve meclislerce tasdik edilecek tarifeler ile tespit olunur" ifadelerinin yer aldığı 20'nci maddesinin 1'inci fıkrasıdır. Hükme yapılan itiraza gerekçe olarak, odalara ilk yazılacaklardan giriş ücreti ve yazılı olanlardan yıllık aidat alınacağıın belirlenmesi fakat bunlara ilişkin tarifelerin tüzükte belirtilecek usullere göre saptanacak dereceler üzerinden düzenlenmesi işinin oda yönetim kurullarına ve meclislerine bırakılmasının ve davacıdan istenen yıllık aidatın matrahı, oranı en düşük ve en yüksek sınırının kanunda yer almasının kanunilik ilkesine aykırı olduğu belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesi yapmış olduğu inceleme sonrasında belirtilen aidatın Anayasa'da geçen "*mali yükümlülük*"lerden biri olduğunu ele alarak, "*itiraz konusu hükümdeki gibi geniş kanunî yetkiler karşısında Bakanlar Kurulunun, böyle bir tüzüğün düzenlenmesinde takdir hakkını çok daha serbestçe kullanabileceği; oda yönetim kurullarına ve meclislerine tarifeler konusunda şimdikinden geniş yetkiler tanıyabileceği ve bundan da çeşitli sakıncalar doğacağı*" görüşüne ulaşmış ve bu görüşü destekleyici bir örnek olarak Devlet Orman İşletmesi'nin bir bölgedeki müdürlüğü adına iki yıllık üye aidatı olarak Ziraat Odası tarafından 47.231,85 lira tahakkuk ettirilmesini göstermiş, bu durumun sınırlarının örnekteki gibi gevşek ve değişken olabileceğini vurgulayarak, maddeyi oybirliği ile iptal etmiştir.

<sup>200</sup> AnyM. 26.03.1974 tarih ve E. 1973/32, K. 1974/11, (RG. 21.06.1974 - 14922). Söz konusu itiraz, 14.06.1973 tarih ve 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu'nun (RG. 24.06.1973 - 14574) "*Öğrenim harç ve ücretlerinin tutarları ve bunların ödenme tarzları ile burs ve kredilerin tutarları ve bunların verilmiş esasları, Maliye Bakanlığı ile birlikte hazırlanacak yönetmelikle tespit edilir. Bazı alanlar için mecburî hizmet karşılığı öğrenci yetiştirilmesi hakkındaki hükümler saklıdır*" şeklindeki 38'inci maddenin 2'nci fıkrasına yöneliktir. Anayasa Mahkemesi yapmış olduğu inceleme sonrasında öğrenim harç ve ücretlerinin birer "*benzeri mali yüküm*" olduklarını ifade etmiş ve bu yükümlülüklerle dair düzenlemelerin yönetmeliklerle yapılmasını kanunilik ilkesine aykırı bularak söz konusu maddeyi oybirliği ile iptal etmiştir. Maddeyi Anayasa Mahkemesi'ne taşıyan itirazın konusu ise bu uygulamanın eşitsizlik yaratacağı ve ücretsiz eğitimin Devlet'in bir görevi olduğu iddialarına dayanmaktadır.

<sup>201</sup> AnyM. 03.02.1977 tarih ve E. 1976/54, K. 1977/8, (RG. 08.05.1977 - 15931). Söz konusu itiraz, 19.03.1969 tarih ve 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nda (RG. 07.04.1969 - 13168) Genel Kurul'un görevlerinin sıralandığı 81'inci maddenin 2'nci bendinde yer alan "*Levhada yazılı avukatlardan alınacak giriş keseneği ile yıllık keseneğin miktarı ve bunların ödeneceği tarihleri belirtmek*" hükmüne yöneliktir. İtirazın gerekçesi olarak bu mali yükümlülüğe dair unsurların kanun ile belirlenmesi gerektiğinden Anayasa'ya aykırı olduğu öne sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi yapmış olduğu inceleme sonrasında itirazın gerekçesiyle hemfikir olarak söz konusu maddeyi oyçokluğu ile iptal etmiştir. Karşı oy kullanan Üye Ahmet Salih ÇEBİ ve Nihat O. AKÇAKAYALIOĞLU,

- Vesika harçlarının miktarlarını belirleme yetkisinin ticaret ve sanayi odalarına verilmesi<sup>202</sup>,
- Ticaret ve sanayi odalarının tahsil ettiği muamele tescil ücretlerinin kanunda sadece mükellefinin belirtilmesi<sup>203</sup>,
- Elektrik enerjisi fon payının miktar ve oranının kanunda düzenlenmemesi ve belirleme yetkisinin Bakanlar Kurulunda olması<sup>204</sup>,

gerekçe olarak vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kamu giderlerinin karşılığında alındığını ve baroların bir kamu kuruluşu olmakla birlikte, baroya kaydolacak avukatlardan alınacak giriş keseneği ve yıllık keseneklerin kamu gideri niteliğinde olmadığını, ayrıca toplanan keseneklerin de bu kurumun giderlerine ve mensuplarının yararlarına olacak şekilde harcandığını belirtmiş, dolayısıyla keseneğin taban ve tavanının kanunda belirtilmesinin Anayasal bir zorunluluk olmadığını savunmuşlardır.

<sup>202</sup> AnyM. 29.11.1977 tarih ve E. 1977/109, K. 1977/131, (RG. 08.03.1978 - 16222). Söz konusu itiraz, 08.03.1950 tarih ve 5590 sayılı "Ticaret ve sanayi odaları, Ticaret odaları, Sanayi odaları, Ticaret borsaları ve Ticaret ve sanayi odaları, Ticaret odaları, Sanayi odaları, ve Ticaret borsaları Birliği Kanunu"nun (RG. 15.03.1950 - 7457) "*Mahiyetleri ve neveleri tüzükte gösterilecek hizmetler karşılığı alınacak ücretlerle, odalar yönetim kurullarınca onanacak vesikalardan alınacak tasdik harcı ve verilecek diğer vesikalardan alınacak harçların miktarları yönetim kurullarının teklifi ve meclislerin tasdiğiyle tesbit olunur*" şeklindeki 27'nci maddesine yöneliktir. Yapılan itiraza gerekçe olarak her çeşit mali yükümlülüğün kanunla düzenlenmesini öngören Anayasal ilke belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesi de yapmış olduğu inceleme sonrasında maddede ücret ve harçların ayrı iki kavram olarak ele alınmasından yola çıkarak aslında bir kamu kurumunun alacakları ücretlerle belge harçları arasındaki farkları kesin olarak ortaya koymanın mümkün olmadığını, fakat "harç" kavramının kanun tarafından da belirtildiğini ve bu yüzden bu kavramın kanunilik ilkesi ile değerlendirilmesi gerekliliğini vurgulamış, söz konusu maddeyi oyçokluğu ile iptal etmiştir.

<sup>203</sup> AnyM. 27.01.1981 tarih ve E. 1980/27, K. 1981/9, (RG. 02.04.1981 - 17298). Söz konusu itiraz, 08.03.1950 tarih ve 5590 sayılı "Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları ve Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Kanunu"nun (RG. 15.03.1950 - 7457) "*Mahiyetleri ve neveleri tüzükte gösterilecek hizmetler karşılığı alınacak ücretler ve borsa yönetim kurullarınca onanacak vesikalardan alınacak tasdik harcı ve verilecek diğer vesikalardan alınacak harçların miktarları yönetim kurullarınca teklif, meclislerce tasdik olunur. Ancak tescil ücretine ait meclisçe tanzim olunacak nispet tarifesi Bakanlıkça tasdik olunur. Aynı muamele için yalnız bir taraftan tescil ücreti alınır*" şeklindeki 57'nci maddesinde geçen "tescil ücreti"ne yöneliktir. Anayasa Mahkemesi yapmış olduğu inceleme sonrasında öncelikle borsaların birer "kamu kurumu" olduklarını ortaya koymuş, ardından muamele tescil ücretinin de "benzeri mali yüküm" niteliğinde olduğunu ifade etmiştir. Dolayısıyla mali yükümlülüğünün konusu olan "tescil ücreti" ve bu yükümlülüğün mükellefinin kanunda belirtilmesini kanunilik ilkesi açısından yeterli bulmayan Anayasa Mahkemesi, söz konusu maddeyi muamele tescil ücretleri açısından oyçokluğu ile iptal etmiştir. Karşı oy kullanan Üye Hüseyin KARAMÜSTANTİKOĞLU, gerekçe olarak kanunun 52'nci maddesinde belirtilen "*Diş memleketlere yapılacak satışlarda, borsa tescil ücreti alınmaz*" kuralından yola çıkarak aslında bu ücretin bir "benzeri mali yükümlülük" sayılıp sayılmadığı konusunda netlik olmadığını, kendisinin bu ücreti bir vergi, resim, harç ya da benzeri mali yükümlülük olarak görmediğini ve geniş yorumdan kaçınılması gerektiğini belirtmiştir. Diğer karşı oy kullanan Üye Kenan TERZİOĞLU ve Yılmaz ALİFENDİOĞLU ise, karşı oylarına gerekçe olarak öncelikle bu kurumun "Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu" olduğunu belirtmiş ve buradan yola çıkarak bu kuruluşların aldıkları her türlü gelirin birer özel alacak olduklarını, mesleksel amaçlı olduklarından dolayı giderlerin de kamu gideri sayılmayacağını ifade etmiş, dolayısıyla söz konusu ücretin vergi, resim, harç ya da benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilemeyeceğini ifade etmişlerdir.

- Bakanlar Kurulu'nun Motorlu Taşıtlar Vergisi'ni yirmi katına kadar arttırabilme yetkisi<sup>205</sup>,
- Vergi mahsup ve iadesine tabi tutulacak mal ve hizmet alımlarını eğitim, sağlık, gıda vb. ile sınırlı olmadan Maliye Bakanlığı'nın belirleme yetkisi<sup>206</sup>,

<sup>204</sup> AnyM. 28.09.1995 tarih ve E. 1995/24, K. 1995/52, (RG. 11.06.1998 - 23369). Söz konusu itiraz, 04.12.1984 tarih ve 3096 sayılı "Türkiye Elektrik Kurumu Dışındaki Kuruluşların Elektrik Üretimi, İletimi, Dağıtımı ve Ticareti ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanun"un (RG. 19.12.1984 - 18610) "Enerji tarifeleri, görevli şirketin teklifi ve Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığının onayı ile yürürlüğe girer. Tarifelerin tespitinde, yıllık işletme, bakım ve onarım giderleri, faiz ve kur farkı garantisi verilmemiş ise kur farkları, teknik ve sermaye amortismanları, Elektrik Enerjisi Fonu için ayrılacak fon payı, diğer masraf ve harcamalar ile ortaklara dağıtılacak makul bir temettü için gerekli gelirin sağlanması esas alınır. Görevli şirketler ile üretilen elektriğin satılacağı kurum ve şirketler arasında bu satışların miktar ve şartlarını tanzim eden ve bir yıldan fazla süreli olabilen sözleşmeler yapılması ve bu sözleşmelere tarifeler ile ilgili özel hükümler konulması; Bakanlar Kurulu Kararı ile mümkündür" şeklindeki 9'uncu maddesinde geçen "fon payı"na yönelik olarak yapılmıştır.Yapılan itiraza gerekçe olarak maddede sözü geçen fon gelirlerinin "hangi işlem üzerinden ne oranda elde edileceğinin yasama organınca saptanması gerektiği; tüketicileri koruyucu, aydınlatıcı ve destekleyici nitelikteki önlemlerin alınmasının Devletin görevi olduğu" ileri sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi de yapmış olduğu inceleme sonrasında "fon payı"nı vergi, resim ve harç benzeri bir mali yükümlülük olarak nitelendirmiş ve kanunilik ilkesine göre esaslarının düzenlenmemesi gerekçesiyle söz konusu maddeyi oy çokluğu ile iptal etmiştir. Karşı oy kullanan Üye Güven DİNÇER, İhsan PEKEL ve Lütfi F. TUNCEL ise gerekçe olarak söz konusu fon payının Anayasa'nın 73'üncü maddesinde belirtilen bir vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük değil; Anayasa'nın 167'nci maddesinde belirtilen bir "ek mali yükümlülük" olduğunu öne sürmüşler ve bu nedenle söz konusu fon payına dair hususların Bakanlar Kurulu tarafından çıkartılacak bir yönetmelik ile belirlenebileceği ifade etmişlerdir (Anayasa'nın 167'nci maddesine göre "Devlet, para, kredi, sermaye, mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemelerini sağlayıcı ve geliştirici tedbirleri alır; piyasalarda fiili veya anlaşma sonucu doğacak tekelleşme ve kartelleşmeyi önler. Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir).

<sup>205</sup> AnyM. 16.01.2003 tarih ve E. 2001/36, K. 2003/3, (RG. 21.11.2003 - 25296). Söz konusu itiraz, 23.11.2000 tarih ve 4605 sayılı "Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Finansman Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ile 4306 ve 4481 Sayılı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Kurumlar Vergisi Kanununa Bir Geçici Madde Eklenmesi Hakkında Kanun"un (RG. 30.11.2000 - 24246) 1'inci maddesi ile 18.02.1963 tarih ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun (RG. 23.02.1963 - 11342) 10'uncu maddesinin değiştirildiği, "Bakanlar Kurulu; a) Yeniden değerlendirme oranının % 50 fazlasını geçmemek, % 20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit etmeye, b) Kanunda yazılı vergi miktarları ile yeniden değerlendirme oranı veya (a) bendindeki oran uygulanmak suretiyle belirlenmiş olan vergi miktarlarını, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri veya kullanım amaçları itibarıyla ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar arttırmaya, c) EURO normlarını sağlayan katalitik konvertör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda tespit edilen bu oranı veya vergi miktarlarını % 50 nispetine kadar indirmeye, Yetkilidir" ifadelerine yöneliktir. İtiraza gerekçe olarak (a) bendine dayanılarak ortaya çıkan vergi oranını yirmi katına kadar Bakanlar Kurulu'nun arttırabilme yetkisini vergilendirmede kanunilik ilkesini ihlal ettiği öne sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi yapmış olduğu inceleme sonrasında "İptali istenilen kuralda vergi miktarının, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri, kullanım amaçlarına göre ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar arttırılabilmesi için Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi, keyfi bir uygulamaya neden olabileceğinden hukuk güvenliği ilkesi ile de bağdaşmamaktadır" ifadelerine yer vermiş ve söz konusu yetkinin sadece kanunilik ilkesini ihlal etmediğini de vurgulayarak oybirliği ile iptal kararı vermiştir.

- Bakanlar Kurulu'na katma değer vergisinin iadesi konusunda verilen yetki<sup>207</sup>,
- Belediye Meclisleri'nin kanunda Bakanlar Kurulu'nun yetkili kılındıkları dışındaki vergi ve harçlara dair maktu tarifeleri alt ve üst sınırlar dahilinde belirleyebilme yetkisi<sup>208</sup>,
- Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nün döner sermaye işletmelerinin gelirlerine dair usul ve esasların Maliye Bakanlığı'nın da görüşü alınarak yönetmelik ile belirlenmesi<sup>209</sup>,

<sup>206</sup> AnyM. 15.07.2004 tarih ve E. 2003/33, K. 2004/101, (RG. 02.03.2005 - 25743). Söz konusu itiraz, 09.04.2003 tarih ve 4842 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un (RG. 24.04.2003 - 25088) 15'inci maddesi ile değiştirilen 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (RG. 06.01.1961 - 10700) mükerrer 121'inci maddesindeki "...*vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın tespit etmeye...*" ibarelerine yöneliktir. İptal davasını açan dönemin Cumhurbaşkanı Ahmet Necdet SEZER, itirazına gerekçe olarak maddede Maliye Bakanlığı'na verilen bu yetkinin Anayasa'nın 73'üncü maddesi uyarınca aslında Bakanlar Kurulu'na verilmesi gerektiğini öne sürmüşlerdir. Anayasa Mahkemesi de yapmış olduğu inceleme sonrasında bu yetki ile ücretlilerin vergilerinden yapılacak indirim tutarının vergiyi azaltması ve çoğaltması sonuçlarının doğduğunu belirtmiş, kanunilik ilkesinin bir istisnası olan Bakanlar Kurulu'nun söz konusu Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiyi kullanacak kurum olması gerektiğini kanunilik ilkesi uyarınca uygun bularak oy çokluğu ile iptal kararı vermiştir. Karşı oy kullanan Başkanvekili Haşim KILIÇ, gerekçe olarak söz konusu yetki ile aslında kayıt dışı ekonominin kontrol altına alınmak istenildiğini ve amacın aslında vergide indirim değil, vergide otokontrolü sağlamak olduğunu; ayrıca verilen yetkinin Anayasa'nın 73'üncü maddesine uygun olarak belirli sınırlar dahilinde kullanılabileceğini savunmuştur.

<sup>207</sup> AnyM. 17.11.2011 tarih ve E. 2010/11, K. 2011/153, (RG. 14.02.2012 - 28204). Söz konusu itiraz, 04.06.2008 tarih ve 5766 sayılı "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un (RG. 06.06.2008 - 26898) 12'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (c) bendiyle değiştirilen 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (RG. 02.11.1984 - 18563) "*Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortisman tabii iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya...*" şeklinde ifadelerinin yer aldığı 29'uncü maddesinin 2'nci fıkrasına yöneliktir. Yapılan itiraza gerekçe olarak özetle söz konusu yetkinin hem vergilendirmede kanunilik ilkesini ihlal ettiği ve hem de yetkinin Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası ile verilen yetkinin sınırları dışında olduğu öne sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi de yapmış olduğu inceleme sonrasında itiraz gerekçesini haklı bularak oybirliği ile iptal kararı vermiştir.

<sup>208</sup> AnyM. 29.12.2011 tarih ve E. 2010/62, K. 2011/175, (RG. 19.05.2012 - 28297). Söz konusu itiraz, 26.05.1981 tarih ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun (RG. 29.05.1981 - 17354) 96'ncı maddesinin (b) bendinde yer alan "*Yukarıda sayılanlar dışındaki 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*" ifadelerine yöneliktir. Yapılan itiraza gerekçe olarak bu yetkinin Bakanlar Kurulu'na ait olduğu ve dolayısıyla vergilendirmede kanunilik ilkesinin ihlal edildiği öne sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi de yapmış olduğu inceleme sonrasında 73'üncü maddenin ihlal edildiğini belirterek oybirliği ile iptal kararı vermiştir.

<sup>209</sup> AnyM. 27.09.2012 tarih ve E. 2011/16, K. 2012/129, (RG. 22.11.2013 - 28829). Söz konusu itiraz, 25.11.2010 tarih ve 6083 sayılı "Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun"un (RG. 10.12.2010 - 27781) 8'inci maddesinin 5'inci fıkrasında yer alan "*Döner sermaye işletmelerinin yönetimi, faaliyet alanları, işleyişi, sermaye kaynakları, her türlü idari ve mali işlemleri ile gelirlerine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığının da*

- Kanun Hükümünde Kararname (K.H.K.) ile yapı denetimi hizmet bedellerinin yatırıldığı hesap içerisinde, ruhsat veren idareye ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı bünyesinde bulunan döner sermaye işletmesinin hesabına aktarılacak oranların düzenlenmesi<sup>210</sup>,
- Bakanlar Kurulu'na yurtdışına çıkış yaparken harç alınmayacak kişilerin belirlenmesine yönelik verilen yetki<sup>211</sup>,

*görüşü alınarak çıkartılacak yönetmelikle belirlenir" ifadesi içerisindeki "...ile gelirlerine" ibaresine yöneliktir. Yapılan itiraza gerekçe olarak söz konusu uygulamanın "belirlilik" ve "yasama yetkisinin devredilemezliği" ilkelerine aykırılık gösterdiği öne sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi de yapmış olduğu inceleme sonrasında öncelikle bu gelirlerin niteliğini ortaya koyarak "Belirli kamu hizmetlerinden yararlanmanın karşılığı olmak üzere kamu gücüne dayanılarak alınan ve kamu hizmeti gören bir kamu kuruluşunun ihtiyaçları için genel bütçe dışındaki kaynaklardan karşılanan bu bedel, açıklanan özellikleri itibarıyla 'harç benzeri mali yükümlülük' niteliği taşımaktadır" ifadelerine yer vermiş ve buradan yola çıkarak söz konusu mali yükümlülüğün esaslarının kanunilik ilkesi gereğince yönetmelik ile belirlenemeyeceğini söyleyerek oybirliği ile iptal kararı vermiştir.*

<sup>210</sup> AnyM. 03.04.2013 tarih ve E. 2011/142, K. 2013/52, (RG. 29.05.2014 - 29014).Söz konusu itiraz, 11.10.2011 tarih ve 662 sayılı "Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükümünde Kararname ile Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükümünde Kararname'nin (RG. 02.11.2011 - 28103) 16'ncı maddesi ile 29.06.2001 tarih ve 4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkında Kanun'un (RG. 13.07.2001 - 24461) 5'inci maddesinin 6'ncı fıkrasında yer alan %1 miktarda oranın %3 olarak değiştirilmesine yöneliktir. Dava konusu kural ile oranı arttırılan pay, Devlet tarafından yerine getirilmesi gereken yapı denetiminin özel hukuk tüzel kişiliği olan yapı denetim kuruluşları aracılığıyla yapılmasına izin verilmesi karşılığı alınmaktadır. Yapılan itiraza gerekçe olarak söz konusu düzenlemenin kanun hükmünde kararnameyle düzenlenmesinin yasaklanmış olduğu öne sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi de yapmış olduğu incelemede öncelikle bu payın "benzeri mali yükümlülük" niteliğinde olduğunu belirtmiş; ardından yükümlülüğün kanunilik ilkesi gereğince kanun hükmünde kararnameler ile düzenlenemeyeceğini ve ayrıca düzenlemenin Anayasa'nın 91'inci maddesinin ilk fıkrasında yer alan "...sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez" kuralını da ihlal ettiğini öne sürerek oybirliği ile iptal ve kararın Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak dokuz ay sonra yürürlüğe girmesine karar vermiştir.

<sup>211</sup> AnyM. 29.01.2014 tarih ve E. 2013/66, K. 2014/19, (RG. 10.01.2015 - 29232). Söz konusu itiraz, 28.03.2013 tarih ve 6455 sayılı "Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un (RG. 11.04.2013 - 28615) 52'nci maddesi ile 08.03.2007 tarih ve 5597 sayılı "Yurt Dışına Çıkış Harcı Hakkında Kanun ile Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un (RG. 23.03.2007 - 26471) 1'inci maddesinin 3'üncü fıkrasına eklenen "...Bakanlar Kurulunca belirlenen Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarından yurt dışına çıkış harcı alınmaz" hükmüne yöneliktir. Yapılan itiraza gerekçe olarak bu yetkinin vergilendirme genellik, eşitlik ve adalet ilkelerinin ihlaline yol açtığı öne sürülmüş; aynı zamanda vergilendirme yetkisinin de keyfi kullanımına imkan verdiği belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesi de yapmış olduğu inceleme sonrasında Bakanlar Kurulu'na Anayasa'da verilen "aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi"nin bu hükümde aşıldığını ve bir "ölçülülük" olmadan sınırsız yetki verildiğini belirtmiş ve oybirliği ile iptal kararı vermiştir.

### 3.5. Vergi Hukukuna Hakim Olan Diğer Anayasal İlkeler

Anayasa m. 73'te vergi ödevine ilişkin temel ilkeler belirtilmiştir. Fakat bu ilkelerin yanında Anayasa'ya genel olarak hakim olan Hukuk Devleti, Hukuki Güvenlik ve Ölçülülük ilkeleri de hukuk sisteminin tamamına hakim olmakla birlikte, vergi hukuku uygulamalarında da esas teşkil etmektedir (Karakoç, 2014b:1263). Anayasa Mahkemesi de kararlarında <sup>212</sup> bu ilkelerden "*Devletin vergilendirme yetkisi, Anayasa'nı 73. maddesinde yer alan verginin kanuniliği, eşitliği, genelliği, mali güce göre ödenmesi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri yanında Anayasa'nın genel ilkeleri ile de sınırlandırılmıştır*" diyerek bahsetmiştir (Gerek ve Aydın, 2010:26).

#### 3.5.1. Hukuk Devleti İlkesi

Türk Anayasa tarihine bakıldığında Tanzimat Dönemi ile *kanun devleti*<sup>213</sup>, Meşrutiyetler ile *Anayasalı Devlet*, 1921 ve 1924 Anayasalarında *Ulusal Bağımsızlık* ve *Ulus-Devlet* ve 1961 Anayasası ile de *Anayasal Devlet* ve *Hukuk Devleti* kavramları doğmuştur (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2013:105). Tanzimat Döneminden günümüze kadar devam eden çabalar sonrasında Türk Anayasalarına ilk defa 1961 Anayasası ile giren "Hukuk Devleti" kavramı, "*İnsan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu adil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmekle kendisini yükümlü sayan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlet*"<sup>214</sup> şeklinde tanımlanmaktadır (Gözübüyük, 2000:163). Aynı zamanda Anayasa m. 2'de de belirtildiği üzere, "*Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir*".

<sup>212</sup> AnyM. 24.06.1993 tarih ve E. 1992/29, K. 1993/23, (RG. 23.12.1999 - 23915); AnyM. 15.01.2004 tarih ve E. 2003/33, K. 2004/101, (RG. 02.03.2005 - 25743); AnyM. 06.01.2005 tarih ve E. 2001/379, K. 2005/3, (RG. 17.05.2006 - 26171); AnyM. 20.03.2008 tarih ve E. 2004/94, K. 2008/83, (RG. 01.07.2008 - 26923).

<sup>213</sup> Burada Kanun Devleti kavramına değinmekte fayda vardır; zira bu kavramın Hukuk Devleti ile genellikle aynı anlama geldiği zannedilmektedir. Tam aksine, her iki kavram arasında kişi-toplum-devlet ilişkilerini temelden değiştirecek bir fark yatmaktadır (Göksu, 2007:60). Kanun Devletinde mutlak, tek, bölünmez, devredilemez ve tamamının devlete ait olduğu klasik egemenlik düşüncesi yatarken; Hukuk Devletinde ise egemenlik millet ve devlet kontrolü altında olan kurumlar arasında paylaştırılmaktadır (Göksu, 2007:63).

<sup>214</sup> AnyM. 25.05.1976 tarih ve E. 1976/1, K. 1976/28, (RG. 16.08.1976 - 15679).



Devlet, elinde bulundurduğu vergilendirme yetkisi ile kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahalede bulunmakta, bu bağlamda hukuk devleti ilkesi vergi hukukunu sınırlandırıcı bir rol oynamaktadır (Öncel vd., 2015:39). *"Hukuk devletinde, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması gerekir."*<sup>215</sup>

*"Demokrasi, Anayasa'nın Başlangıç kısmıyla 2. ve 5. maddelerinde, devletin korumakla ve özen göstermekle yükümlü olduğu ilkeler arasında yer almakta, özgürlükçü niteliğinin erdemi ve değeri de, hukuk devletinin çağdaşlaşmasına katkısı nedeniyle büyük önem kazanmaktadır. Demokrasiler, temel hak ve özgürlüklerin en geniş ölçüde sağlanıp güvence altına alındığı rejimlerdir. Demokrasinin en önemli ilkelerinden biri de hukuk devleti ve hukuk güvenliğidir"*<sup>216</sup>.

Anayasa Mahkemesi'nin verilen ifadelerinden hareketle, hukuk devleti ilkesi ile birlikte incelenen ve bir alt-ilke olma niteliği gösteren hukuki güvenlik ilkesi de, vatandaşların yürürlükte olan hukuki düzenlemelere güvenmesi ve bu güvenle hayatlarını, faaliyetlerini sürdürmesi, kazanmış oldukları haklarını koruyabilmeleri anlamına gelmektedir (Karakoç, 2014b:1289-1290). Hukuka duyulan güvenin korunabilmesi için de olası hukuka aykırılık hallerine karşı kişilere bu aykırılıkları yargıya taşıma hakkının verilmesi zorunluluk taşımaktadır (Başaran Yavaşlar, 2013:198). Bunun yanı sıra, hukuki güvenliğin tesisi için her şeyden önce hukuk kurallarına devletin de uyması gerekmektedir (Öncel vd., 2015:45).

Hukuki güvenlik ilkesi vergi hukukunda ayrı bir yere sahiptir. Devlet vergiler aracılığı ile mükelleflerin hak ve özgürlüklerine müdahalede bulunabildiğinden dolayı, ilke ile mükelleflerin bu müdahaleleri önceden tahmin edebilmeleri ve kendi şahsi durumlarını da buna göre ayarlamaları sağlanmaktadır (Öncel vd., 2015:45-46). Sözü geçen önceden tahmin ya da öngörülebilirlik ile kastedilen, hukuksal düzenlemelerin anlamları bakımından belirgin ve açıkça belirtilmiş, ayrıca etkili ve uygulanabilir olmalarını ifade etmektedir (Çağlar, 2015:50).

<sup>215</sup> AnyM. 20.03.2008 tarih ve E. 2004/94, K. 2008/83, (RG. 01.07.2008 - 26923).

<sup>216</sup> AnyM. 06.11.2008 tarih ve E. 2007/66, K. 2008/157, (RG. 29.01.2009 - 27125).

İlkeye göre vergisel anlamda açıkça ve net şekilde düzenlemelerin yapılması, yapılmış olan düzenlemelerin vatandaşlar tarafından anlaşılabilir ve uygulanabilir olması, kazanılmış haklara müdahalede bulunulmaması, vatandaşların aleyhine olacak şekilde düzenlemelerin geçmişe yürümemesi<sup>217</sup>, bütçe hukukunda yer alan ön-izin ilkesi ve kıyas yasağı<sup>218</sup>, toplum açısından hukuki güvenlik oluşturacaktır (Karakoç, 2014b:1289-1290).

### 3.5.1.1. Hukuk Devleti Anlayışı

Tarihteki yönetim şekillerine bakıldığında ilk evre hükümdar, derebeyleri, kilise ve imtiyazlı grupların iktidar gücüyle hareket ettiği, hukukta kamu ve özel ayrımının yapılmadığı, kamu gücünün mülkiyete dayanan bir hak olarak kabul edildiği ve bu hakların miras yoluyla devredilebildiği, iktidar gücünü elinde bulunduranların aynı zamanda kendi mahkemelerinin ve yargılama yetkilerinin de bulunduğu "*mülk devleti*" düşüncesinden "*polis devleti*"ne geçiş ile olmuştur (Duman, 2003:11).

Hukuk devleti tamamen zıt anlamlar içerdiğinden dolayı polis devleti kavramıyla birlikte incelenmesi gereken bir konudur. Tarihe bakıldığında 17'nci ve 18'nci yüzyıllarda sınırsız yetkiye sahip olan ve toplumun refahı adına her türlü önlemi alabilen, gerektiğinde vatandaşların hak ve özgürlüklerini dahi kısıtlayabilen hükümdarlıklar polis devleti olarak adlandırılmışlardır. Zaman içerisinde hükümdarlıkların bu yetkilerine dayanarak gerektiğinde keyfi düzenlemelere başvurmaları sonucunda vatandaşların hukuki açıdan güvenlikleri ortadan kaybolmuş, bu süre zarfında da hukuk devleti anlayışı ortaya çıkmıştır (Soysal, 1993:158).

Hukuk devleti ilkesi, devletin vatandaşları mevcut kanunlar ve kurallar içerisinde belirtilen konular dışında hiçbir şekilde zorlamaması anlamına gelmektedir. Yasama gücü üzerinde bir sınırlama getiren ilke, vatandaşların

<sup>217</sup> Bkz. "3.4.2.1. Geçmişe Yürümeme Yasağı (Makable Adem-i Şumulü)", s. 132.

<sup>218</sup> Bkz. "3.4.2.2. Kıyas Yasağı", s. 134.

kanunlara ve devlete yönelik güven duymalarını esas almaktadır. Kanunilik ilkesi ile yakın olmakla birlikte hukuk devleti ilkesi sadece kanunilik ilkesinin mevcut olmasına yetersiz bakmaktadır. Örneğin bir anayasa devlete sınırsız yetki verdiyse bu yetkiyi kullanan devlet kanunilik ilkesine uymuş olacak; fakat aynı zamanda hukuk devleti ilkesinin ihlali gerçekleşecektir (Hayek, 2008:83).

Hukuk devleti ilkesine göre hiçbir devlet organı kendisine Anayasa'da ya da kanunlarda verilmemiş bir yetkiyi kullanamamaktadır. İlkeye göre devletin meşruluğu tamamen hukuktan doğmakta ve devletin olası keyfi uygulamalarının önüne geçilmektedir (Erdoğan, 2011:71). Bu şekilde devlet hukuk kurallarına bağlı olduğu gibi aynı zamanda vatandaşların da hukuki güvenliği<sup>219</sup> sağlanmış olacaktır (Gözler, 2014:82).

### 3.5.1.2. Hukuk Devleti İlkesinin Gereksinimleri

Hukuk devleti ilkesinin varlığını sürdürebilmesi için birtakım şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. Devletin hukuk kurallarına bağlı olması ana ihtiyaç olmakla birlikte, bu bağlılığın yargı organları tarafından denetimi de zorunlu niteliktedir. Bunun yanında sadece yürütme organının değil, yasama organının faaliyetlerinin de yargısal denetimi, yargının bağımsızlığı, kanuni hakim güvencesi, hukukun genel ilkelerine olan bağlılık (Özbudun, 1995:90-96), temel hak ve

<sup>219</sup> Hukuki güvenlik ile vergilendirmenin belirliliği arasında da bir ilişki bulunmaktadır. Bu ilişkiyi Anayasa Mahkemesi belirtilen ifadelerle tanımlamaktadır: "...hukuk devletinin hukuk güvenliği ilkesi vergilendirmede belirliliği de gerektirir. Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir" AnyM. 20.03.2008 tarih ve E. 2004/94, K. 2008/83, (RG. 01.07.2008 - 26923) ve benzer şekilde bir başka kararda geçen: "Hukuk devletinin ve verginin yasallığı ilkesinin temel özelliklerinden biri de "belirlilik"tir. Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını ifade eder. Buna göre, yasal düzenlemelerin herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gerekmektedir. Yasa kuralı, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmelidir. "Öngörülebilirlik şartı" olarak nitelendirilen bu ilkeye göre yasanın uygulanmasında takdirin kapsamı ve uygulama yöntemi bireyleri keyfi ve öngöremeyecekleri müdahalelerden koruyacak düzeyde açıklıkla yazılmalıdır. Belirlilik, yükümlülerin hukuki güvenliğini korumakla birlikte aynı zamanda vergi idaresinde istikrarı da sağlamaktadır. " AnyM. 30.11.2007 tarih ve E. 2006/61, K. 2007/91, (RG. 23.02.2008 - 26796).

özgürlüklerin güvence altına alınması, kanunların Anayasaya uygun olması ve genel olması da ilkenin gerçek anlamda uygulanabilmesi açısından önem taşımaktadır (Gözübüyük, 2000:164).

Anayasa Mahkemesi'nin yaptığı bir tanımda hukuk devletinin tanımı ve gereksinimleri "*...her eylem ve işlemi 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 yasakoyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kalacağını bilen...*"<sup>220</sup> şeklinde ortaya çıkmıştır (Akad ve Vural Dinçkol, 2004:367).

Hukuk devleti ve vergiler arasındaki ilişki, kişisel hak ve özgürlükler etrafında gelişmektedir. Şöyle ki, devlet yürürlüğe koyduğu bir vergi ile vatandaşların mülkiyet haklarına müdahalede bulunmuş olmaktadır. Anayasada güvence altına alınan mülkiyet hakkı, devletin zorla vergi alması ile çakışmaktadır. Burada hukuk devleti ilkesi kapsamında yapılması gereken ise alınacak vergilerin keyfi olmaması ve belli kurallara dayandırılması şeklindedir. Aksi takdirde sınırları belirlenmemiş yetkiye sahip devlet vatandaşların haklarını ihlal edecektir<sup>221</sup> (Pehlivan, 2012:20).

### 3.5.2. Sosyal Devlet İlkesi

20'nci yüzyılda batı demokrasilerinde ortaya çıkan Sosyal Devlet kavramı, devletin sosyal barış ve adaleti sağlamak amacıyla toplum içerisinde var olan sosyal ve ekonomik hayata yapabileceği müdahalelerin meşru ve gerekli olduğunu ifade

<sup>220</sup> AnyM. 27.03.1986 tarih ve E. 1985/31, K. 1986/11, (RG. 09.05.1986 - 19102).

<sup>221</sup> Bu konunun tarihteki örneklerini Montesquieu (1998:315) şu cümleyle özetlemiştir: "*Özgürlüğün sağladığı büyük çıkarlar bizzat özgürlüğün de kötüye kullanılmasına sebep olmuştur. Mutedil hükümet şekli çok iyi sonuçlar verdi diye bu itidali elden bırakıldılar; büyük ölçüde vergiler alınabileceğini görünce, aşırı vergiler almak istediler; böyle bir lütufta bulunan elin bizzat özgürlüğün eli olduğunu anlayamadıklarından, hiçbir lütufta bulunmayan köleliğe başvurdular. Özgürlük vergilerin aşırı olmasına yol açtı, doğru; ama vergilerin aşırı olması köleliğe, kölelik de vergilerin azalmasına yol açtı.*"

etmektedir. Sosyal adalet ve güvenliğin sağlanması ile herkes için insan haysiyetine yaraşır bir asgari yaşam standartlarının oluşturulması sosyal devletin birer görevini oluşturmaktadır. (Özbudun, 1995:99-102).

Sosyal devlet ilkesi anayasal boyutta Türk Hukuku'nda ilk defa 1961 Anayasası'nda yer almış, ardından 1982 Anayasası'nda da yerini korumuştur. 1982 Anayasası'nın 2'nci maddesine göre "*Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir*" (Gözler, 2014:74).

"*Anayasa'nın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin Sosyal bir Hukuk Devleti olduğu belirtilmiş 5. maddesinde de, kişilerin ve toplumun refah huzur ve mutluluğunu sağlamak üzere siyasal, ekonomik ve sosyal engellerin kaldırılması devletin temel görevleri arasında sayılmıştır. Sosyal devlet, sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin gerçekleşmesini sağlayan devlettir. Ekonomik ve malî politikalar sosyal devletin gerçekleşmesini sağlayan araçlardır. Adil ve dengeli bir vergi politikası sosyal devletin vazgeçemeyeceği ilkelere birisidir*"<sup>222</sup>.

Anayasa'da belirtilen "...sosyal bir hukuk Devletidir" hükmünden yola çıkılarak, sosyal devlet ve hukuk devleti arasındaki farkların da belirlenmesi gerekmektedir. "*Hukuk Devleti bireylerin özgürlüğünü amaç edinen bir Devlet sistemi olarak kabul edilir; Sosyal Devlet ise, amacı herkesin iyiliği ve bütünün iyiliği olan bir Devlet sistemini ifade eder. Hukuk Devleti bireysel özgürlüğü teminat altına alır, Sosyal Devlet ise toplumun iyiliğini...*" (Huber, 1970:28).

Huber'in Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet arasındaki farka dair yapmış olduğu tanımdan sonra, günümüzde kabul gören "*Sosyal Hukuk Devleti*" tanımının da yapılması gerekmektedir. Sosyal hukuk devleti, "*insan hak ve özgürlüklerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve güvence altına alan, kişiyle toplum arasında denge kuran, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde*

<sup>222</sup> AnyM. 24.06.1993 tarih ve E. 1992/29, K. 1993/23, (RG. 23.12.1999 - 23915).

*çalışmasını sağlayan, çalışma hayatının gelişmesi için sosyal, iktisadi ve malî önlemler olarak çalışanları koruyan, milli gelirin adil biçimde dağılmasını temin eden, hukuka bağlı ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlettir<sup>223</sup>."*

Sosyal devlet ilkesi, devletin temel amaç ve görevlerini yerine getirirken dikkate aldığı bir araç niteliğindedir. Anayasa'nın 5'inci maddesine göre devletin temel amaç ve görevleri "*Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmak*" şeklinde belirtilmiştir.

Devletin amaç ve görevleri sosyal devletin anayasal hedeflerini oluşturmaktadır. Bu bağlamda sosyal devlet ilkesi kapsamında hedeflere ulaşmada kullanılacak araçlar ise şu şekilde sınıflandırılabilir (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2013:103-104):

- "*Sosyal Haklar,*
- *Ailenin, eğitim çağındakilerin, üreticilerin ve çalışanların, gençliğin, sporcuların, çocuk, yaşlı, muhtaç vb. kişilerin, yabancı ülkelerde çalışan Türk vatandaşlarının, sanatçıların korunması; eğitim ve öğretim ile çalışma olanaklarının, ücrette adaletin, sağlık-çevre ve konut haklarının gerçekleşmesine çalışılması gibi devlete düşen özel ödevler ve koruma yükümlülükleri,*
- *Mülkiyet hakkı ile özel teşebbüs hürriyetlerini kamu yararıyla sınırlama önlemlerinin alınabilmesi, özellikle de kamulaştırma ve devletleştirme olanakları,*
- *Vergilendirme konusunda sosyal adalet ilkelerinin gözetilmesi,*
- *Planlama mekanizmalarıyla kalkınma ve sosyal denge araçlarının belirlenmesi."*

<sup>223</sup> AnyM. 24.06.1993 tarih ve E. 1992/29, K. 1993/23, (RG. 23.12.1999 - 23915).

### 3.5.3. Ölçülülük İlkesi

Demokratik bir rejimde "*olmazsa olmaz*" olarak kabul edilen niteliklerden biri, temel hak ve özgürlüklerin tanınması ve korunmasıdır. Anayasanın temellerini oluşturan temel hak ve özgürlüklerin soyut birer kavram olmaktan ziyade günlük hayat içerisinde belirgin olarak yer alması ve kişilerin bu hak ve özgürlüklerden faydalanırken izleyecekleri usul ve esasların belirgin olması gerekmektedir. Sınırsız olmayan bu kavramlardan faydalanırken ortaya çıkan soru ise, sınırın ne olduğu ve sınırlandırmanın kim tarafından ve hangi ölçüler dahilinde yapılacağı şeklinde ortaya çıkmaktadır. Kişiler açısından önem teşkil eden bu unsurların tanınması, korunması ve sürekliliğinin sağlanması adına yer alan hukuki güvence ise, "ölçülülük ilkesi" olmaktadır (Metin, 2002:15-16).

Ölçülülük ilkesi, özgürlüğün bir kural ve kısıtlamaların ise istisna olması düşüncesine dayanmaktadır. Düşünceye göre Anayasa'da belirtilen temel hak ve özgürlüklere yönelik kısıtlamanın amacı ve araçları arasında ölçülü bir ilişki olmalıdır. Türk Hukuk Sistemi'nde ölçülülük ilkesinin adı, 1982 Anayasası'nda yapılan 2001 değişiklikleri ile konmuştur (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2013:154). İlkenin uygulamadaki en temel anlamı, temel hak ve özgürlüklere getirilecek ölçsüz ya da ölçüyü aşan sınırlamaların Anayasa'ya aykırı olacağıdır (Erdoğan, 2011:210). Bir kanunun vatandaşların davranışlarına yön verebilmesi için, kanun hükümlerinin ve uygulanacak olayların birbirleriyle uyum ve ölçü içinde olmaları gerekmektedir. Bu hem geniş bir ilke hem de aynı zamanda bir zorunluluktur (Marmor, 2008:175).

Ölçülülük ilkesinde temel amaç, devletin elinde bulundurduğu kamu gücünün vatandaşların hak ve özgürlüklerinin lehine olacak şekilde sınırlandırılması ve bu hak ve özgürlüklerim garanti altına alınmasıdır (Küçük, 2008:359). Anayasaya 03.10.2001 tarihinde eklenen yeni 13'üncü maddeye göre, "*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*". Maddeden çıkan sonuca göre bir temel hak ve özgürlüğün ölçülülük ilkesine uygun şekilde sınırlandırılabilmesi için "*başvurulan*

*araç, sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olmalıdır; yine aynı araç, sınırlama açısından gerekli (zorunlu) olmalıdır; araç ve amaç ölçüsüz bir oran içinde bulunmamalıdır"* <sup>224</sup> . Benzer bir şekilde Anayasa Mahkemesi'nin de ifadeleriyle "...yasal önlemin sınırlama amacına ulaşmaya elverişli olup olmadığını saptamaya yönelik "elverişlilik", sınırlayıcı önlemin sınırlama amacına ulaşma ve demokratik toplum düzeni bakımından zorunlu olup olmadığını arayan "zorunluluk", ayrıca amaç ve aracın ölçüsüz bir oranı kapsayıp kapsamadığını, bu yolla ölçüsüz bir yükümlülük getirip getirmediğini belirleyen "oranlılık" ilkeleri...", ölçülülük ilkesinin tamamlayıcısı olan üç alt ilkeyi oluşturmaktadır<sup>225</sup> .

Ölçülülük ilkesi hukuka genel olarak hakim olmakla birlikte; özellikle İdare Hukuku, Ceza Hukuku ve Devletler Hukuku alanlarında uygulama alanı bulmakta (Oğurlu, 2002:28) ve her ne kadar 2001 yılına kadar ilke Anayasa'da somut şekilde belirtilmese de, Anayasa Mahkemesinin de ölçülülük ilkesini 1982 Anayasası döneminde sık bir şekilde dikkate aldığı görülmektedir (Özbudun,1995:81). Bu konuda dikkat çeken husus, Mahkeme'nin ölçülülük ilkesini hem temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasının sınırı sorununu çözümde, hem de uygulamada bir denetim aracı olarak kullanması yönündedir (Oğurlu, 2002:28).

Anayasa Mahkemesi yapmış olduğu incelemelerde ölçülülük ilkesini dikkate alırken, genellikle Anayasa'nın 13'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında belirtilen "*sınırlamaların öngörüldükleri amaç dışı kullanılma yasağı*" ve 15'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen "*olağanüstü yönetimlerde temel hak ve hürriyetlerin kullanılmasının durumun gerektirdiği ölçüde durdurulabileceği*" hükümlerini dikkate almıştır (Kaboğlu, 2006:367). Örneğin bir kararda <sup>226</sup> "*önleyici ve caydırıcı düzenleme gereksinimi ile bulunan çare arasında adaletli ve kabul edilebilir denge*"nin bozulduğundan bahsedilmiş ve "*araç ile amaç arasındaki mantıki bağ kaybolmaktadır*" ifadelerine de yer verilerek iptal kararı verilmiştir. Farklı kararlarda da "*makul, kabul edilebilir sınırların aşılması aykırılığı oluşturur... Makul ölçülerin aşılması bir iptal nedenidir... Yapılan sınırlamayla sağladığı yarar arasında*

<sup>224</sup> Sağlam, 1982:141; Gözler, 2014:132.

<sup>225</sup> AnyM. 18.10.2007 tarih ve E. 2007/4, K. 2007/81, (RG. 08.12.2007 - 26724).

<sup>226</sup> AnyM. 11.02.1987 tarih ve E. 1986/12, K. 1987/4, (RG. 21.11.1987 - 19641).



*hakkaniyete uygun bir dengenin bulunması gerekir. Amaçla araç arasındaki makul ölçüyü aşmış görülen yeni sınırlamanın uygun olmadığı ortadadır<sup>227</sup>"; "makul, kabul edilebilir bir ölçü aşılmadıkça sınırlamanın Anayasa'ya aykırılığı söz konusu olamaz... Yapılan sınırlamayla sağlanan yarar arasında hakkaniyete uygun dengenin bozulduğunu gösteren bir belirti yoktur. Amaçla araç arasındaki makul ölçüyü aşmayan yeni sınırlamanın aykırı olmadığı görülmektedir<sup>228</sup>" ifadeleriyle ölçülülük ilkesi belirtilmiş ve iptal kararı verilmiştir.*

Türk Vergi Hukuku'nda ölçülülük ilkesinin varlığı ise, bir bakıma mali güce göre vergilendirme ilkesiyle açıklanabilmektedir. Fakat ölçülülük ilkesinin vergisel anlamda düzenleme, uygulama ve yargı aşamalarında da dikkate alınması gerekmektedir. Bir kişiye yerine getiremeyeceği miktarda bir mali yük verilmesi ya da rahatsızlık duyacağı kadar vergi denetimleri ya da tarhiyatları yapılması, ölçülülük ilkesinin varlığı ile engellenecektir (Karakoç, 2012:94).

Örneğin konu Vergi Ceza Hukuku açısından değerlendirildiğinde, vergilendirmede gerçekleştirilecek bir cezai işlemin *sebeup unsuru* ile cezalandırma ile oluşturulmak istenen hukuki sonuç olan *konu unsuru* arasında bir *illiyet bağı* bulunmaktadır. Bu illiyet bağının aşırı bir ölçüsüzlüğe sahip olması yapılan işlemi sakatlamaktadır. Bir vergi kabahatine mükellefin yerine getiremeyeceği derecede yüksek meblağlarda ceza verilmesi, işlemi ölçülülük ilkesi açısından tartışılır bir hale getirecektir. Ya da bir fiilden dolayı hem vergi ziyası, hem genel usulsüzlük ve hem de özel usulsüzlük kabahatlerinin işlendiği öne sürülerek üç cezanın birden (*fikri içtima uygulamadan*) kesilmesi de aynı şekilde ölçülülük ilkesi açısından ihlal oluşturacaktır (Şenyüz, 2013:69).

Vergilendirmede uygulanacak cezada ölçülülük ilkesinin göz önünde bulundurulması konusu, daha önce Anayasa Mahkemesi tarafından incelenmiştir. Şöyle ki, daha önce Mahkeme'ye yapılan bir itirazda<sup>229</sup>, Pasaport Kanunu'nda<sup>230</sup>

<sup>227</sup> AnyM. 22.05.1987 tarih ve E. 1986/17, K. 1987/11, (RG. 18.09.1987 - 19578).

<sup>228</sup> AnyM. 14.06.1988 tarih ve E. 1988/14, K. 1988/18, (RG. 14.07.1988 - 19872).

<sup>229</sup> AnyM. 18.10.2007 tarih ve E. 2007/4, K. 2007/81, (RG. 08.12.2007 - 26724).

<sup>230</sup> 15.07.1950 tarih ve 5682 sayılı Pasaport Kanunu (RG. 24.07.1950 - 7564).

yapılan değişikliğin<sup>231</sup> ölçölülük ilkesini ihlal ettiği öne sürölmüştür. Söz konusu değişiklik ile pasaport vermeye yetkili makamlar tarafından vergi borçlusuy olduğu bildirilen bir kişiyeye pasaport ya da seyahat vesikasının verilmemesi öngörölmüştür. Anayasa Mahkemesi ise yapmış olduğu inceleme sonrasında yapılan sınırlamanın öncelikle Anayasa'ya dayanarak meşru olduğunu ve ayrıca kamu yararı taşıdığını ifade etmiş; fakat bu sınırlamanın temel hak ve özgürlöklere en az müdahale edecek şekilde ölçölü olup olmadığının iyi belirlenmesi gerekliliğini belirterek, ardından yapmış olduğu incelemede söz konusu uygulama üzerinde amaç ve araç arasında bir ölçü tespit edemeyerek<sup>232</sup> oyçokluğu ile iptal kararı vermiştir.

Vergi İcra Hukuku incelendiğinde ise, bir kamu alacağının vadesinde ödenmediğinde dahi iyi niyetli borçlulara derhal ve şiddetli kovuşturma usullerine başvurmadan önce belirli şartlar altında borcu taksitlere bağlayarak ödeme imkanı sunulması; bunun yanında "hapis" yönteminin modern bir icra aracı olarak kabul edilmemesi görölmektedir. Dolayısıyla kamu alacağının zorla tahsil edilmesinde dahi borçlu kişilere öncelikli olarak kolaylıkların sağlanması (Mutluer ve Dayanç, 2014:291-292) da bir bakıma ölçölülük ilkesinin varlığını işaret etmektedir.

Almanya, İsviçre, Fransa, İtalya, Avusturya ve Kanada gibi ölkelerin hukuk sistemleri ile Avrupa Birliği Adalet Divanı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında önemli ölçüde yeri olan ölçölülük ilkesi, Türk Hukuk Sistemi'nde daha önce de bahsedildiği üzere biraz daha geriden takip edilmiş, doktrinde ilkeye gereken önem verilmemiş ve üzerinde bilimsel çalışmaların yok denecek kadar az olduğu

<sup>231</sup> 28.05.1988 tarih ve 3463 sayılı "5682 sayılı Pasaport Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna İki Madde Eklenmesine Dair Kanun"un (RG. 16.06.1988 - 19842) 3'üncü maddesi ile 5682 sayılı Kanun'un 22'nci maddesinde meydana gelen ve konu ile alakalı olan değişiklik kısmı şu şekildedir: "*Yurt dışına çıkmaları; mahkemelerce yasaklananlara, memleketten ayrılmalarında genel güvenlik bakımından mahzur bulunduğu İçişleri Bakanlığınca tespit edilenlere, vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere pasaport veya seyahat vesikası verilmez. (...)*"

<sup>232</sup> "*Yurt dışı çıkış yasağında, vatandaşın yurt dışına çıkma özgürlüğünü sınırlamanın amacı, vergi borcunun tahsilinin sağlanması, araç ise yurt dışına çıkışın yasaklanmasıdır. Amaç ile araç arasında makul bir ilişkinin bulunduğunun söylenebilmesi için yurt dışına çıkış ile vergi alacağının tahsilinin zorluğu veya olanaksızlığı arasında bağın varlığının aranması gereği açıktır. Yasak, hiçbir koşul öngörmeksizin, hatta vergi borcunun tutarı dahi belirtilmeden, vergi borcunun ödenmemesine bağlı olarak kendiliğinden uygulandığı zaman amaç ile araç arasındaki makul ilişki ve denge ortadan kalkar*" AnyM. 18.10.2007 tarih ve E. 2007/4, K. 2007/81, (RG. 08.12.2007 - 26724).

görülmüştür. Fakat Türkiye'nin tarafı olduğu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve üye olmaya çalışılan Avrupa Birliği bünyesinde ilkeye verilen önem ile Anayasa'da meydana gelen değişiklik (Metin, 2002:17) sonucunda bugüne kadar olan durumun değişeceği beklenilmektedir. Günümüzde özellikle Anayasa ve İdare Hukuku dallarında çalışmalar yapılmış olmakla birlikte; Vergi Hukuku alanında ortaya konulmuş kapsamlı bir araştırma henüz bulunmamaktadır.



## SONUÇ

Günümüzde her devletin vatandaşlarına karşı yerine getirmekle mükellef olduğu birtakım sorumlulukları bulunmaktadır. Bu sorumluluklar yerine getirilirken ise devlet, sınırları içerisinde yaşayan kişi ya da kurumlardan bazı taleplerde bulunabilmektedir. Bu bağlamda vergi, bir devletin yerine getirmekle mükellef olduğu bu sorumluluklar kapsamında harcamış olduğu ekonomik değerlerin, o devlet sınırları içerisinde yaşayan kişi ya da kurumlardan talep edilmesidir. Talep edilen bu ekonomik değer ile devlet, kişi ya da kurumların bir bakıma mülkiyet haklarına müdahalede bulunmakta ve mali güçlerinde bir azaltıcı etki oluşturmaktadır. Bu noktada devletin yerine getirmesi gereken sorumluluklar "*zorunluluk*"; toplanan vergi bir "*araç*" ve vergilendirme ilkeleri ise araçların kullanımındaki "*sınır*" durumundadır.

Devletin elinde bulundurduğu vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına yönelik tedbirler ya da bir başka tabirle "*vergilendirme ilkeleri*"nin kökeni asırlar öncesine dayanmaktadır. Doktrin incelendiğinde başlangıç noktası olarak genellikle 1215 tarihli Magna Carta Libertatum gösterilmekle birlikte; çok daha öncesindeki kabile rejimlerinde dahi verginin var olduğu düşünüldüğünde, 1215'in aslında vergisel anlamda "*belgelendirilebilen son tarih*" olabileceği düşüncesi ortaya çıkmaktadır. Bu düşüncenin altında yatan gerekçe ise, insanların tüm çağlar boyunca servetlerinden meydana gelen bir eksilmeye karşı kayıtsız kalmayarak tepki göstermeleri, bu tepkiyi isyanlara ve hatta savaflara sürüklemeleridir. Yaşanan bu olumsuzlukların sebepleri içerisinde ise kişilerin vergi ödemeleri değil; vergilendirme yetkisinin keyfî ve sınırsız kullanımı karşısında ağır vergi yüküne maruz kalmaları gösterilmektedir. Bu bağlamda yaşanan olayların sonucunda iktidarın sınırsız yetkisinin sınırlandırılması ve dolayısıyla "*vergilendirme ilkeleri*" ortaya çıkmıştır. Yapılmış olan sınırlandırmanın geçici nitelikteki metinlerden ziyade genel kabul gören bir ferman ya da anayasal nitelikteki belgelerle imza altına alınması ise, ilkelere "*anayasal*" nitelik kazandırmıştır.

Anayasal vergilendirme ilkeleri Türk Hukuku'na ise ilk defa 1808 tarihli Sened-i İttifak ile girmiş; ardından 1839 Tanzimat Fermanı ve 1856 Islahat Fermanı'nda da kendisine yer bulmuştur. Belirtilen fermanların dışında "ilk Anayasa" olma niteliği taşıyan 1876 tarihli Kanun-i Esasi ise konu kapsamında değerlendirildiğinde hem yargı organının bağımsızlığa kavuşturulması ve hem de vergilendirmede eşitlik ve kanunilik ilkelerinin ele alınışı bakımından önem taşımaktadır. Devam eden süreç içerisinde Osmanlı İmparatorluğu'nun yıkılmasının ardından 1921 Anayasası ve Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulması ile 1924, 1961 ve 1982 Anayasaları oluşturulmuştur. 1921 Anayasası o tarihlerde bir geçiş süreci yaşanması, saltanatın henüz kaldırılmamış ve 1876 Kanun-i Esasi'sinin halen yürürlükte olmasından dolayı dar kapsamda ele alınmış ve mali hükümlere yer verilmemiştir. Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk Anayasası olan 1924 Anayasası ise vergilendirmede kanunilik ilkesinin varlığını yeniden sürdürmüş ve 1961 Anayasası da günümüzde uygulanan vergilendirme ilkelerinin temellerini atmıştır.

Günümüz sistemi değerlendirildiğinde, vergilendirme ilkelerinin 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinde ele alındığı ve bunun yanında Anayasa'ya hakim olan diğer genel ilkelerin de vergilendirme uygulamalarında etkisinin olduğu görülmektedir. Bu bağlamda vergisel düzenlemelerin Anayasa'da yer alan ilkelerle bağdaşır ölçüde yapılması ve uygulanması beklenmektedir. Düzenleme ve uygulamaların bu ilkeler kapsamında denetimi ise Anayasa Mahkemesi tarafından gerçekleştirilmektedir. Yapılmış olan çalışmada da öncelikli olarak Anayasa Mahkemesi'nin ilkelere olan bakış açısı ve geçmişteki düzenlemelere karşı belirttiği görüşleri değerlendirilmiştir.

"Herkes..." kelimesi vergilendirmede genellik ilkesini belirtmekte ve aynı zamanda eşitlik ilkesine de atıfta bulunmaktadır. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına göre herkesin vergi ödemekle yükümlü kılınması "genellik" olmakla birlikte; vergilendirmede eşitlik ilkesi ise 73'üncü maddede doğrudan ele alınmamakta ve Mahkeme tarafından Anayasa'nın "*Kanun Önünde Eşitlik*" başlıklı 10'uncu maddesi ile birlikte değerlendirilmektedir. Sözü geçen eşitlik vergisel anlamda değerlendirildiğinde Anayasa Mahkemesi tarafından mali gücü aynı

kişilerden aynı, farklı kişilerden farklı vergi tahsili şeklinde açıklanmaktadır. Genellik ve eşitlik ilkelerine istisna olan ve aykırılık gösteren düzenlemeler ise öğretilerde "*Vergi muafiyet ve istisnaları, serbest ticaret bölgeleri, vergi tekniğine ilişkin istisnalar ve vergi denetimindeki aksaklıklar*" olarak sıralanmaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin bu düzenlemeler ile ilgili yapmış olduğu değerlendirmeler incelendiğinde ise, öğretiyile kısmi olarak paralellik gösterdiği görülmektedir. Şöyle ki, muafiyet ve istisnalar çoğu zaman kişilerin lehine olarak çıkarılmakta ve genellikle kişi ya da faaliyetleri koruma amacı gütmektedir. İstisnai özellik taşıyan ve ilkeye aykırılıktan ziyade sosyal bir yardım niteliği taşıyan bu durum, Mahkeme tarafından da "kamu yararı bulunduğu sürece" ilkeye uygun bulunmuştur. Serbest ticaret bölgeleri konusunda ise öğretilerde ilkelerin ihlal edildiği görüşü ağır basmakta iken, Mahkeme bu bölgelerin girişimcileri destekleme amacı taşıdığını savunmaktadır. Vergi tekniği konusunda da Mahkeme, tekniğin kullanışsız olduğunu, bir kamu giderinin tamamının vergilerle karşılanamayacağını ve başka ekonomik değerlerin de zorunlu olarak talep edileceği görüşündedir. Mahkeme'nin belirtilen ilkelere yönelik yapmış olduğu denetimler incelendiğinde ise ağırlıklı olarak istisna ve muafiyetlere yönelik düzenlemelere itirazların geldiği ve iptal edilen düzenlemelerin yerinde olarak ilkeyi karşıladığı görülmektedir. Fakat Mahkeme'nin vergilendirmede eşitlik ilkesini tanımlarken kimi zaman Anayasa'nın 10'uncu maddesine, kimi zaman da "mali güç" kavramı temelli tanımlara başvurarak fikir birliği oluşturamadığı görülmektedir. Mahkeme'nin vergilendirmede genellik konusunda yapmış olduğu etkinlik, vergilendirmede eşitlik konusunda sağlanamamıştır.

73'üncü maddenin 1'inci fıkrasında geçen "*...kamu giderlerini karşılamak üzere...*" ifadeleri, verginin neyin karşılığında tahsil edileceğinin cevabını oluşturmaktadır. "Verginin kamu giderlerinin karşılığında alınması ilkesi", devletin yalnızca sunduğu kamusal mal ve hizmetler için yapmış olduğu kamusal giderler karşılığında vergiye başvurması anlamına gelmektedir. Tanımdan yola çıkıldığında dikkat çeken ilk husus, "kamu gideri" ve "kamu hizmeti" kavramlarının Anayasa'da yer almamasıdır. Bu eksikliğin yarattığı boşluk ile yapılan herhangi bir harcamanın da kamu gideri olarak nitelendirilmesinin önü açık olmaktadır. Bir diğer taraftan,

verginin hangi kamu giderleri karşılığında alınacağı da ayrı bir sorun oluşturmaktadır. Anayasa Mahkemesi bu konuda "*Sınai ve tarımsal üretimin artırılması, enerji açığının kapatılması, işsizliğin azaltılması, bölgeler arasında mevcut dengesizliğin giderilmesi*" gibi devlete yüklenen sosyal ve iktisadi ödevleri göstermiştir. Fakat yine Mahkeme, manevi olarak faydalanılsa dahi, vatandaşların sunulan hizmete katılmaları gerektiğini belirtmiş ve örnek olarak "adalet" hizmetini göstermiştir. Doktrinde de bu konu kapsamında fikir birliği sağlanabilmiş değildir. İlkenin varlığının gerekli olup olmadığı konusunda tartışmalar sürmekle birlikte, Mahkeme'ye bu ilke kapsamında doğrudan bir itiraz henüz gerçekleşmemiş ve üzerinde en az tartışılan konu olmuştur. İlkeyle ilgili yapılan bir incelemede "*Kamu yararına olan faaliyetlere harcanması koşuluyla devlet tarafından siyasi partilere para yardımı yapılması*" konusu ise tartışmaya açık bir nitelik taşımakta ve "kamu hizmeti" tanımının tam olarak belirlenmemesinin bir sonucunu oluşturmaktadır. Mahkeme bu konu hakkında bir partinin ülke içerisinde büyüyerek bir "hizmet partisi" haline gelebileceğini öne sürmüş ve sunulan hizmeti "kamusal hizmet" olarak değerlendirmiştir. Fakat henüz gerçekleşmemiş ve gerçekleşmesinin de kesin olmadığı bir sunuma yönelik yapılan bu yardım konusunda Mahkeme ile hemfikir olmak güçtür. Bu bağlamda ilkenin unsurları bakımından öncelikle bir tanım eksikliği taşıdığı göze çarpmaktadır.

Yine 73'üncü maddenin 1'inci fıkrasında geçen "*...mali gücüne göre...*" ifadeleri, "verginin mali güce göre alınması ilkesi" ya da "vergi adaleti"ni oluşturmaktadır. İlke ile kişilerin ekonomik ve sosyal durumlarının vergilendirme aşamasında göz önünde bulundurulması hedeflenmiş ve bu şekilde adaletin tesis edileceği düşünülmüştür. Düşüncede mali gücü fazla olanın mali gücü az olandan daha çok vergi ödemesi fikri yatmaktadır. Mahkeme de ilkenin amacı kapsamında doktrin ile hemfikir olmakla beraber, bir kez daha ilkenin unsurlarının kavramsal olarak açıklanmasında kendi içerisinde fikir birliği sağlayabilmiş değildir. Bu konuda Anayasa'da da "mali güç" tanımına rastlanmamaktadır. Mahkeme bir kararında mali güç ile ödeme gücü kavramlarının "*kuşkusuz*" bir şekilde aynı anlama geldiğini, başka bir kararında ise mali gücü ödeme gücünün kaynağı olarak tanımlamıştır. Literatürde ise genel olarak ödeme gücünün bir kişiye yetecek miktarda olan gelirin

üst kısmını ifade ettiği kabul edilmektedir. Dolayısıyla mali gücün ödeme gücünün kaynağı olduğu yönündeki ifadeler ortak görüşe yakın niteliktedir.

Mali gücün hesaplanmasında kişinin gelir, servet ve harcamaları göz önünde bulundurulmaktadır. Bu bağlamda vergilendirmede adaletin sağlanması için ise artan oranlı vergiler, ayırma kuramı ve asgari geçim indirimini gibi araçlar yer almaktadır. Bir kişinin mali gücü ve ödeyeceği vergi miktarı arasındaki ölçülülük, Anayasa Mahkemesi'nin ilke kapsamında yapmış olduğu denetimlerin ilk adımını oluşturmuştur. Fakat yine yapılan denetimlerde "ölçülülük" unsurundan uzaklaşıldığı ve denetime konu olan kanunun amacı, dönemin ekonomik şartları ve uygulanan maliye politikalarının da karar vermede etkili olduğu görülmektedir. Bu etkinin sebebi ise, 73'üncü maddenin 2'nci fıkrasında geçen "*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*" ifadeleridir. Dolayısıyla hem mali güce göre vergilendirmenin ve hem de maliye politikasının amacının vergi adaleti olduğu görülmektedir. Bu bağlamda denetimin daha sağlıklı işleyebilmesi ve yürütme organının sınırlandırılması adına "maliye politikası" terimi üzerinde bir farklılık gerçekleştirilmesi ihtiyacı belirlemektedir; zira yürütme organının oluşturacağı herhangi bir politika ile mali güce zarar verilse dahi, Mahkeme'nin politikanın genel amacından hareket edeceği düşünülmektedir. Günümüze kadar ilke kapsamında yapılmış olan denetimlerde ise Mahkeme'nin Bakanlar Kurulu'nun vergi oranlarını arttırma yetkisi ve ek vergi uygulanması gibi düzenlemeleri iptal ettiği görülmekte ve bu kararların da ilke ile uygun nitelikte olduğu düşünülmektedir.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasına göre "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*". Belirtilen bu kural, "vergilerin kanuniliği ilkesi" olarak uygulamada yer almaktadır. İlke kapsamında maddeden de anlaşılacağı üzere vergilere dair tüm düzenlemelerin kaynağının kanun olması zorunluluk taşımaktadır. Vergi tarihine bakıldığında ilk karşılaşılan ilke olan ve iktidarın yetkisini büyük ölçüde sınırlandırarak kişilerin servetleri üzerinde bir hukuki güvenlik işlevi gören ilke; günümüzde vergilendirme ve vergilendirmede takdir yetkilerinin Bakanlar Kurulu'na, Maliye Bakanlığı'na ve idarelere kısmi olarak devredilmesi ile büyük ölçüde ihlal edilmektedir. İlkenin



kavramsal olarak ve amacı kapsamında ise Mahkeme'nin fikir birliği sağladığı, yapılan denetimler bakımından da ilkenin en çok itiraza konu olan ilke durumunda olduğu görülmektedir. Bu yoğun itirazların gerekçesi olarak da bahsedilen yetki devirleri bulunmaktadır. Mahkemenin günümüze kadar yapmış olduğu denetimlerde sadece verginin değil; vergiye dair konu, mükellef, matrah, vergiyi doğuran olay vb. gibi tüm unsurların kanunda yer alması gerektiği hassasiyetini gösterdiği anlaşılmaktadır. Bu bağlamda ilkeyi ihlal eden Bakanlar Kurulu, Maliye Bakanlığı ve mahalli idare yetkilerinin Mahkeme tarafından iptal edildiği görülmüş, dolayısıyla vergilendirmede kanunilik ilkesinin denetimi konusunda etkinliğin sağlandığı anlaşılmıştır.

Anayasa'nın 73'üncü maddesi haricinde, vergilendirme işlemlerine "Hukuk Devleti", "Sosyal Devlet", "Hukuki Güvenlik" ve "Ölçülülük" gibi diğer Anayasal ilkeler de hakim olmaktadır. Hukuk devleti ilkesi ile tüm uygulamaları hukuka uygun, insan hak ve özgürlüklerine saygılı, adaletli ve koruyucu devlet düşüncesi belirtilmektedir. Vergilendirme işlemlerinde de devletin böyle bir tutum içerisinde olması beklenmektedir. Sosyal devlet ilkesi ise hukuk devletinin bir nebze ekonomik ve manevi boyutunu oluşturmakta devletin vatandaşlarının huzur ve refahı için çaba göstermesini amaçlamaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi ise kanunilik ilkesi ile yakın ilişki içerisinde olmakla birlikte, devletin yürürlükteki kanunlara uygun hareket etmesini ve vatandaşların kanunlara olan güvenlerinin tam olarak bu motivasyon ile hayatlarını devam ettirmelerine yöneliktir. Vergilendirme işlemlerine hakim olan bir diğer ilke ise "ölçülülük"tür. Adından da anlaşılacağı üzere ölçülülük, bir hak ve özgürlüğe yönelik sınırlamaların, suç ve cezaların, devletin elinde bulundurduğu yetkinin, yine devletin amacı ve aracının orantılı olmasına yöneliktir. Vergilendirme işlemlerine hakim olan bu diğer ilkeler, Anayasa Mahkemesi'nin yapmış olduğu denetimlerde oldukça sınırlı sayıda ele alınmıştır. Fakat bu durumu yetersiz olarak değerlendirmek yerine, 73'üncü maddenin bu diğer ilkeler ile yakın anlamlar taşıdığına belirtilmesi gerekmektedir. Şöyle ki, hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesi ile kanunilik ilkesi ve mali güç ilkesi ile de ölçülülük ilkesi çok yakın anlamlar içermektedir. Ayrıca sosyal devlet ilkesini de 73'üncü maddenin 2'nci fıkrasında

geçen "...*maliye politikasının sosyal amacıdır*" ifadelerinin karşıladığı söylenebilmektedir.

İlkelerin teorik olarak tanımlanmasında genel olarak Mahkeme'nin etkin olduğu söylenememektedir. Doktrinde yer alan tanımlara benzer ölçüde ifadeler kullanan Mahkeme'nin kimi zaman da kendi içerisinde bir terim birliği oluşturamadığı gözlemlenmektedir. En yüksek yargı organı olma niteliği taşıyan Anayasa Mahkemesi'nin mali güç ve ödeme gücü kavramlarında dahi oluşturduğu kavramsal belirsizliğin, yapılan denetimlerin sağlıklı işlemesi adına bir olumsuzluk yaratacağı düşünülmektedir. Bununla birlikte "kamu gideri", "kamu hizmeti" ve "mali güç" gibi vergilendirme sürecinde ağırlıklı yer alan kavramların ne anlam ifade ettiklerinin de Anayasal boyutta yer almaması, hem yürütme organının ve hem de Mahkeme'nin yorum sınırlarını genişletmektedir. Yukarıda da bahsi geçtiği üzere henüz gerçekleşmemiş bir sunumun "kamusal hizmet" ve yapılmamış bir harcamanın "gider" olarak nitelendirilmesinin de ayrıca kanunilik ve hukuki güvenlik ilkeleri açısından da ihlal oluşturacağı düşünülmektedir. Bu bağlamda Anayasa Mahkemesi'nin vergilendirme ilkeleri arasında sadece "kanunilik" boyutunda oldukça etkin olduğu söylenebilmekle birlikte, aynı ifadeleri diğer ilkeler için de kullanmak güçtür.

## KAYNAKÇA

- Abadan, Yavuz (1957): Osmanlı İmparatorluğunda Anayasa Sistemine Geçiş Hareketleri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. 14, S. 1-4, s. 3-37, Ankara.
- Acartürk, Ertuğrul (2001): Yerel Yönetimlerin Hizmet Sunumunda Alternatif Yöntemler, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi S. 6, s. 46-60, Balıkesir.
- Ağaoğulları, Mehmet Ali (1989a): Fransız Devriminde Birey-Devlet İlişkisi (1789-1794), Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi C. 44, S. 3, s. 195-228, Ankara.
- Ağaoğulları, Mehmet Ali (1989b): Eski Yunan'da Siyaset Felsefesi, V Yayınları, Ankara.
- Akad, Mehmet, Vural Dinçkol, Bihterin (2004): Genel Kamu Hukuku, Der Yayınları, İstanbul.
- Akçalı, Pınar (2007): Orta Asya'da Siyasal İstikrar ve Demokrasi Dengesi: Kırgızistan Örneği, ODTÜ Gelişme Dergisi, C. 34, S. 2, s. 113-136, Ankara.
- Akdoğan, Abdurrahman (1991): Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından), Gazi Üniversitesi Yayın No. 165 - İ.İ.B.F. Yayın No. 54, Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Ankara.
- Akdoğan, Abdurrahman (2013): Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akdoğan, Abdurrahman (2014): Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akgül Yılmaz, Gülay (2007): Kamu Maliyesi, Arıkan Yayınevi, İstanbul.
- Akipek, İlhan (1952): Kuvvetler Ayrılığı Nazariyesinin Doğmasında Amil Olan Fikirler, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. 9, S. 1-4, s. 167-182, Ankara.
- Akşin, Sina (1992): [Sened-i İttifak İle Manga Carta'nın Karşılaştırılması, Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Tarih Bölümü Tarih Araştırmaları Dergisi](#) C. 26, S. 41, s. 115-123, Ankara.
- Aktan, Coşkun Can, Dileyici, Dilek ve Özgür Saraç (2002): Vergi, Zulüm ve İsyan, Phoenix Yayınevi, Ankara.

- Aktan, Coşkun Can (2003): Haklar ve Özgürlükler Antolojisi (Çev. Coşkun Can Aktan, İstiklal Yaşar Vural ve Tülay Aktan), Türkiye Hak İşçi Sendikaları Konfederasyonu Yayınları, Ankara.
- Aktan, Coşkun Can (2009): "İdeal Vergi Sistemi Tasarımı ve Optimal Vergilendirme", *Kamu Maliyesi*, (Der.: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici), Birleşik Matbaacılık, İzmir.
- Aktan, Coşkun Can, Vural, İstiklal Yaşar (2003): Özgürlük Bildirgeleri, Çizgi Kitabevi, Konya.
- Aktan, Coşkun Can, Ay, Hakan ve Hilmi Çoban (2007): "Siyasal Karar Alma Sürecinde Çıkar Grupları", <http://www.canaktan.org/politika/cikar-grup/cikar-grup.pdf>, (Erişim Tarihi: 27.11.2015).
- Aktar, Ayhan (2000): Varlık Vergisi ve Türkleştirme Politikaları, İletişim Yayınları, İstanbul.
- Aliefendioğlu, Yılmaz (1991): Temel Hak ve Özgürlükler Açısından Anayasa Yargısı, *Amme İdaresi Dergisi* C. 24, S. 3, s. 27-46, Ankara.
- Arıkan, Zeynep (1994): Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi), Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İzmir.
- Aristoteles (2014): Politika (Çev. Mete Tunçay), Remzi Kitabevi, İstanbul.
- ATATÜRK, Mustafa Kemal (1998): Nutuk (Bugünkü Dille Yayına Hazırlayan: Zeynep Korkmaz), Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Atatürk Araştırma Merkezi Yayınları, Ankara.
- Ateş, Leyla (2006): Vergilendirmede Eşitlik, Derin Yayınları No. 84, İstanbul.
- Ay, Hakan (1997): "Baskı Gruplarının Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri", *Prof. Dr. Nezihe Sönmez'e Armağan*, Anadolu Matbaacılık, İzmir.
- AYM (2016): <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/mahkemehakkinda/kisatarihce/tarihselbilgi.html>, (Erişim Tarihi: 13.02.2016)
- Bakar, Feride, Adnan Gerçek ve Fulya Mercimek (2013): Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi* (Online), C. 5, S. 2, s. 62-77, [http://www.sobiad.org/eJOURNALS/dergi\\_HIA/arsiv/2013\\_2/feride\\_bakar.pdf](http://www.sobiad.org/eJOURNALS/dergi_HIA/arsiv/2013_2/feride_bakar.pdf), (Erişim Tarihi: 11.02.2016).

- Bakkal, Ufuk (2003): Varlık Vergisi Kanunu'nun Maliye Teorisindeki Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları S. 43-44, s. 96-111, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırmaları Merkezi Yayını, İstanbul.
- Başaran Yavaşlar, Funda (2015): "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi", *Kamu Hukukçuları Platformu*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları No. 227, s. 189-238, Ankara.
- Berkes, Niyazi (2015): Türkiye'de Çağdaşlaşma, Yapı Kredi Yayınları No. 1713, İstanbul.
- Bilgen, Pertev (1994): Sert Çekirdekli Temel Haklar, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi S. 8, s. 1-3, İstanbul.
- Bingöl, İrfan (1993): Ülkemizde Anayasa Hareketleri, Atak Ofset, İstanbul.
- BRITANNICA (2015): *Francesco Guicciardini*, Encyclopædia Britannica, <http://global.britannica.com/biography/Francesco-Guicciardini>, (Erişim Tarihi: 06.03.2016).
- Budak, Tamer (2010): Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç, On İki Levha Yayıncılık No: 130, İstanbul.
- Büyük, Celal (2010): Yasama Yürütme Yargı: Platon'dan Montesquieu'ya Devletin Fonksiyonlarına Genel Bir Bakış, Dinbilimleri Akademik Araştırma Dergisi C. 10, S. 1, s. 159-170, Samsun.
- Canyaş, Oytun, Seçilmiş, İ. Erdem (2013): Anayasa Mahkemesi'nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi C. 15, S. 1, s. 301-315, Afyon.
- Çağan, Nami (1980): Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. 37, S. 1 - 4, s. 129-152, Ankara.
- Çağan, Nami (1982): Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Çağan, Nami (1984): "Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi", *Anayasa Yargısı*, C. 1, s. 171-184, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara.
- Çakır, Hikmet (1981): Kalkınmanın Başlangıcında Türk Maliyesi, Maliye Dergisi Atatürk Özel Sayısı, s. 129-148, Ankara.
- Çağlar, Selda (2015): "Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik - Hukuk Güvenliği İlişkisi", *Kamu Hukukçuları Platformu*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları No. 227, s. 25-139, Ankara.

- Çelen, Mustafa, Zülfüoğlu, Özkan (2008): Klasik Kamu Borçlanma Teorisinin Oluşumu, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi C. 25, S. 2, s. 289-308, İstanbul.
- Çetinkaya, Oğuz (2011): "Vergi Hukukunda İlkeler", *Vergi Mükelleflerinin Haklarını Koruma Derneği*, <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2011/09/vergi-hukukunda-ilkeler.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.11.2015).
- Çomaklı, Şafak Ertan, Gödekli, Mehmet (2011): Vergilendirmede Anayasal Prensipler, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Darende, Ömer Faruk (2015): Sekülerleşme ve Laiklik Üzerine Bir Bibliyografya Denemesi, Şırnak Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi C. 6, S. 11, s. 151-187, Şırnak.
- Dikmen, Orhan (1956): Asgari Geçim Haddi Üzerinde Düşünceler, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları S. 2, s. 41-64, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırmaları Merkezi Yayını, İstanbul.
- DPT (1996): 7'nci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayın No. DPT: 2454 - ÖİK: 510, Ankara.
- Duman, Hasan (2003): Konu ve Sorunlarda Hukuk Devleti -Son Anayasa ve Yasa Değişiklikleriyle-, Şeker Matbaacılık, İstanbul.
- Edizdoğan, Nihat (2007): Kamu Maliyesi, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Eker, Aytaç (1996): Kamusal Maliye, Doğu Matbaası, İzmir.
- Erdem, Tarhan (2012): Anayasalar ve Belgeler 1876 - 2012, Doğan Kitap, İstanbul.
- Erdoğan, Mustafa (1997): Modern Türkiye'de Anayasalar ve Siyasi Hayat, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Erdoğan, Mustafa (2011): Anayasa Hukuku, Orion Kitabevi, Ankara.
- Ergen, Zuhâl, Kılınçkaya, Leman (2014): Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi, Sosyoekonomi Dergisi C. 21, S. 21, s. 282-303, Ankara.
- Erginay, Akif (1963): Anayasamızın Mali Hükümleri, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları S. 9, s. 19-28, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırmaları Merkezi Yayını, İstanbul.
- Erginay, Akif (1994): Kamu Maliyesi, Savaş Yayınları, Ankara.

- Erkiner, Hakkı Hakan (2012): Uluslararası Hukuk Düşüncesinde Klasik Öğretinin Kuruluşu: Hugo Grotius ve Postgrotien Yazarlar Samuel Von Pufendorf, Richard Zouche, Cornelius Van Bynkershoer ve Samuel Rachel'e İlişkin İnceleme ve Değerlendirme, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C. 18, S. 3, s. 3-142, İstanbul.
- Eroğlu, Onur (2012): Osmanlı Devleti'nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet'in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. 12, Özel Sayı 2010, s. 57-89, İzmir.
- Eroğul, Cem (1997): Anatuzye Giriş (Anayasa Hukukuna Giriş), İmaj Yayıncılık, Ankara.
- Ertit, Volkan (2014): Birbirinin Yerine Kullanılan İki Farklı Kavram: Sekülerleşme ve Laiklik, Akademik İncelemeler Dergisi C. 9, S. 1, s. 103-124, Sakarya.
- Ertuğ, Hasan Refik (1943): Ölümünün 300 üncü Yıldönümü Münasebetiyle: Hugo Grotius, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi C. 1, S. 4, s. 695-702, Ankara.
- Esen, Bülent Nuri (1968): Türkiyede Anayasal Gelişmeler, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. 25, S. 1-4, s. 35-58, Ankara.
- Falay, Nihat (1989): Maliye Tarihi (Ders Notları), Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Gerçek, Adnan, Bakar, Feride, Mercimek, Fulya, Çakır, Erdem Utku ve Semih Asa (2014): Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. 63, S. 1, s. 81-130, Ankara.
- Gerek, Şahnaz, Aydın, Ali Rıza (2010): Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- GİB (2009): Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayını No. 92, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergiuyusyargi92.pdf>, (Erişim Tarihi: 27.04.2016).
- Giray, Filiz (2010): Maliye Tarihi, Ezgi Yayınları, Bursa.
- Giritli, İsmet, Sarmaşık, Jale (1996): Anayasa Hukuku, Der Yayınları, İstanbul.
- Giritli, İsmet, Bilgen, Pertev, Akgüner, Tayfun ve Kahraman Berk (2013): İdare Hukuku, Der Yayınları, İstanbul.
- Göksu, Hasan Tuna (2007): Kanun Devleti'nden Hukukun Üstünlüğüne, Sayıştay Dergisi S. 64, s. 59-68, Ankara.
- Gözler, Kemal (2003): İdare Hukuku Cilt I, Ekin Yayınevi, Bursa.

- Gözler, Kemal (2013a): *Anayasa Hukukuna Giriş -Genel Esaslar ve Türk Anayasa Hukuku-*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Gözler, Kemal (2013b): *Anayasa Hukukunun Genel Esasları -Ders Kitabı-*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Gözler, Kemal (2014): *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Gözübüyük, A. Şeref (2000): *Anayasa Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Guicciardini, Francesco (1964): *Artan Oranlı Toprak Vergisi Üstüne İki Görüş* (Çev. Bilsay Kuruç), Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi C. 19, S. 2, s. 31-44, Ankara.
- Gül, Cengiz (2010): *İktidarın Sınırlandırılması ve Hukuk Devleti*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Günday, Metin (2013): *İdare Hukuku*, İmaj Yayınevi, Ankara.
- Güneş, Gülsen (2008): "Anayasa Sisteminde Vergi Alma İlkelerinin Analizi ve Vergi İdaresinin Uygulamaları", *Türkiye IX. Vergi Kongresi*, 11-12 Nisan, İstanbul, s. 29-34.
- Güneş, Gülsen (2014): *Verginin Yasallığı İlkesi*, On İki Levha Yayıncılık No: 10, İstanbul.
- Güriz, Adnan (1990): *Adalet Kavramı*, Anayasa Yargısı Dergisi C. 7, s. 13-20, Ankara.
- Gürkan, Ceyhan (2013): *Modern Maliye Teorisinin Klasik Kökenleri: İbni Haldun'dan "Post-Kameralizm"e Mali Düşünce*, Maliye Dergisi S. 164, s. 1-26, Ankara.
- Grotius, Hugo (2001): *On the Law of War and Peace* (Translated from the original Latin: *De Jure Belli ac Pacis*), Batoche Books, Kitchener (Canada).
- Haldun, İbn-i (1977): *Mukaddime I* (Çev. Turan Dursun), Onur Yayınları, İstanbul.
- Hayek, Friedrich A. von (2008): "Siyasi Bir İdeal Olarak Hukuk Devleti (Çev.: Sevda Gültekin Göktolga ve Ali Rıza Çoban)", *Hukuk Devleti - Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal*, (Der.: Ali Rıza Çoban, Bilal Canatan ve Adnan Küçük), Adres Yayınları, Ankara.
- Hobbes, Thomas (2007): *Leviathan* (Çev. Semih Lim), Yapı Kredi Yayınları No. 319, Kazım Taşkent Klasik Yapıtlar Dizisi No. 9, İstanbul.
- Huber, Ernst Rudolf (1970): [Modern Endüstri Toplumunda Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet](#) (Çev. Tuğrul Ansay), Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. 27, S. 3-4, s. 27-51, Ankara.



- Hume, David (1882): *Essays, Moral, Political, and Literary*, McMaster University Archive for the History of Economic Thought, <http://socserv2.socsci.mcmaster.ca/~econ/ugcm/3ll3/hume/philosophicalworks3.pdf>, (Erişim Tarihi: 07.03.2016).
- İlal, Ersan (1968): *Magna Carta*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası C. 34, S. 1-4, s. 210-242, İstanbul.
- İnci, İbrahim (2012): *İkinci Dünya Savaşı Yıllarında Türkiye'de Varlık Vergisi Uygulaması*, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi C. 10, S. 2, s. 272-290, Manisa.
- Jez, Gaston (1957): *Maliye İlimi* (Çev. Mehmet Ertuğruloğlu), Yeni Matbaa, Ankara.
- Kabadayı, Talip (2013): "Hakkaniyet" Adaletin Temelidir, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi S. 15, s. 49-57, Denizli.
- Kaboğlu, İbrahim Ö. (2006): *Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar)*, Legal Yayıncılık, İstanbul.
- Kaneti, Selim (1991): *Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması*, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 123, İstanbul.
- Kaneti, Selim (1989): *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Kapani, Münci (1981): *Kamu Hürriyetleri*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara.
- Kaplan, İbrahim (1994): *Demokrasi - Hukuk - Otorite*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi C. 49, S. 1-2, s. 267-271, Ankara.
- Karahanogulları, Onur (2005): "İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararları ve Vergi Davaları", <http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/karahan/makale/idariislemmniteligindeyargikararlari.htm>, (Erişim Tarihi: 27.04.2016), Prof. Dr. Gözübüyük'e Armağan, s.199-215, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Karakaş, Eser, Sonsuzoğlu, Elif (2000): "Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi", *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu - Anayasal Mali Düzen*, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını No. 12, İstanbul, s. 215-248.
- Karakoç, Yusuf (2012): "Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükümünün Değerlendirilmesi", *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, (Der.: Feridun Yenisey, Gülşen Güneş, Z. Ertunç Şirin), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Karakoç, Yusuf (2014a): *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.

- Karakoç, Yusuf (2014b): Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. 15, Özel Sayı 2013, s. 1259-1308, İzmir.
- Karpat, Kemal H. (2010): Türk Demokrasi Tarihi, Timaş Yayınları, İstanbul.
- Kartalcı, Kadir, Doğan, Mübeyna (2013): Anayasa Perspektifinde Vergilendirme Yetkisi Kavramı, NWSA Academic Journals - Social Sciences Vol. 8, No. 3, p. 116-132, Elazığ.
- Kazgan, Gülten (2013): Tanzimat'tan 21. Yüzyıla Türkiye Ekonomisi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları No. 22, İstanbul.
- Kazıcı, Ziya (2014): Osmanlı'da Vergi Sistemi, Kayıhan Yayınları, İstanbul.
- Kırbaş, Sadık (2012): Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kızılot, Şükrü, Şenyüz, Doğan, Taş, Metin ve Recai Dönmez (2006): Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Kili, Suna, Gözübüyük, A. Şeref (2006): Sened-i İttifak'tan Günümüze Türk Anayasa Metinleri, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul.
- Kumrulu, Ahmet G. (1979): Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. 36, S. 1-4, s. 147-162, Ankara.
- Küçük, Adnan (2008): "Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti", *Hukuk Devleti - Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal*, (Der.: Ali Rıza Çoban, Bilal Canatan ve Adnan Küçük), Adres Yayınları, Ankara.
- Lang, Joachim (2000): "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri (Çev. Funda Başaran)", *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu - Anayasal Mali Düzen*, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını No. 12, İstanbul, s. 3-64.
- Littré, Émile (1873): L'Origine de l'idée de Justice dans la Science au point de vue philosophique, 2<sup>ème</sup> édition.
- Maer, Lucinda, Gay, Oonagh (2009): "The Bill of Rights 1689", *House of Commons Library - UK Parliament*, <http://researchbriefings.parliament.uk/ResearchBriefing/Summary/SN00293>, (Erişim Tarihi: 13.02.2016).
- Mann, Fritz Karl (1938): Steuerpolitisch Ideale, *Giornale degli Economisti e Rivista di Statistica*, Vol. 78, No. 8, p.p. 664-666, Jena (Germany).

- Marmor, Andrei (2008): "Hukuk Devleti ve Sınırları (Çev. Sevda Gültekin Göktolga)", *Hukuk Devleti - Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal*, (Der.: Ali Rıza Çoban, Bilal Canatan ve Adnan Küçük), Adres Yayınları, Ankara.
- Metin, Yüksel (2002): Ölçülülük İlkesi - Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Montesquieu (1998): Kanunların Ruhü Üzerine I (Çev. Fehmi Baldaş), Toplumsal Dönüşüm Yayınları, İstanbul.
- Mosca, Gaetano (1948): Magna Carta'dan 20'nci Asra Kadar İngiliz Anayasa Hareketleri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. 5, S. 1-4, s. 33-58, Ankara.
- Mutluer, M. Kamil (2008): Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları No. 121, İstanbul.
- Mutluer, M. Kamil, Öner, Erdoğan ve Ahmet Kesik (2010): Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları No. 185, İstanbul.
- Mutluer, M. Kamil, Dayanç, N. Nilay (2014): Vergi Hukuku -Genel ve Özel Hükümler-, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Nadaroğlu, Halil (1992): Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Nemli, Arif (1986): "Maliye Eğitiminde Ekonomik Yaklaşım", *Türkiye I. Maliye Eğitimi Sempozyumu*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No. 157, Eskişehir, s. 31-43.
- Neumark, Fritz (1970): Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen.
- Neumark, Fritz (1975): Vergi Politikası - Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri (Çev. İclal (Feyzioğlu) Cankorel), Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Oğurlu, Yücel (2002): Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Oktar, S. Ateş (1996-1997): Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları S. 37 (Prof. Dr. Kenan Bulutoğlu'na Armağan), s. 155-189, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırmaları Merkezi Yayını, İstanbul.
- Oktar, S. Ateş (2012): "Kamu Maliyesi Hukukunun Bazı Anayasal İlkeleri ve Anayasanın Mali Hükümlerine İlişkin Düşünceler", *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, (Der.: Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z. Ertunç Şirin), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.

- Orhaner, Emine (2007): Kamu Maliyesi, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Ortaylı, İlber (1986): Sened-i İttifak ve Türk Demokrasi Tarihindeki Yeri (Rıfat Önsoy)'ne Getirilen Eleştiri, Hacettepe Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi C. 4, S. 1, s. 32, Ankara.
- Ortaylı, İlber (2007): Avrupa ve Biz, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul.
- Ökte, Faik (1951): Varlık Vergisi Faciası, Nebioğlu Yayınevi, İstanbul.
- Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet ve Nami Çağan (2015): Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öner, Erdoğan (1986): Kamu Maliyesi I, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayınları No. 1986/282, Ankara.
- Öz, Ersan (2004): Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özbudun, Ergun (1995): Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Özbudun, Ergun (2008): 1921 Anayasası, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Atatürk Araştırma Merkezi Yayınları, Ankara.
- Özbudun, Ergun (2011): Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Özbudun, Ergun (2012): 1924 Anayasası, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları No. 381, İstanbul.
- Özbudun, Ergun (2015): Anayasalcılık ve Demokrasi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları No: 520, İstanbul.
- Özer, İlhan (1986): Devlet Maliyesi C. 1, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını No: 1986/276, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- Özgüven, A. Volkan (2007): Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, Maliye ve Hukuk Yayınları No. 60, Ankara.
- Öztürk, Lütfü, Değer, M. Kemal ve Sevgi Değer (2009): Kentsel Ekonomik Büyümede Serbest Bölgeler: Politik veya Ekonomik Tercih mi?, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi C. 23, S. 1, s. 363-377, Erzurum.
- Pamak, Mehmet (1975): Sosyal Adalet Açısından Türk Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi, Müterakkilik ve Ayırma Prensibi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları S. 24, s. 187-229, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırmaları Merkezi Yayını, İstanbul.

- Pamir, Aybars (2004): Osmanlı Egemenlik Anlayışında Sened-i İttifak'ın Yeri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. 53, S. 1, s. 61-82, Ankara.
- Pehlivan, Osman (2012): Vergi Hukuku, MuratHan Yayınevi, Trabzon.
- Pehlivan, Osman (2014): Kamu Maliyesi, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Özbiçin, Mehmet Öcal (2003): "*Zeybeklik Kurumu ve Zeybek Oyunları*," Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ege Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Özyüksel, Murat (1985): İmparatorluk ve Cumhuriyet Dönemlerinde Gelir, Gider, Servet Vergileri, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi C. 6, S. 1, s. 51-68, Bursa.
- Rakıcı, Cemil (2009): Ücretler Üzerindeki Vergi Yükünü Arttıran Bazı Nedenler, Kamu'da Sosyal Politika Dergisi, S. 11, s. 37-41, Ankara.
- Ricardo, David (2015): Siyasal İktisadın ve Vergilendirmenin İlkeleri (Çev. Barış Zeren), Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul.
- Richard, Gaston (1931): Le Positivisme Juridique et la Loi des Trois états, Archives de Philosophie du Droit et de Sociologie Juridique Vol. 3-4.
- Rousseau, Jean-Jacques (2012): Toplum Sözleşmesi (Çev. Vedat Günyol), Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul.
- Saban, Nihal (2012): "Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi", *Vergi Mükelleflerinin Haklarını Koruma Derneği*, <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2012/04/NihalSabanAnayasaTart%C4%B1%C5%9Fmalar%C4%B1nda-Vergi-%C3%96devi.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.11.2015).
- Sağlam, Fazıl (1982): Temel Hakların Sınırlanması ve Özünü, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Yayınları, Ankara.
- Sancakdar, Oğuz (2013): İdare Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Schumpeter, J.A. (1954): The Crisis of the Tax State, International Economic Papers No. 4, p.p. 3-38, London.
- Schwartz, Bernard (2002): The Great Rights of Mankind -A History of the American Bill of Rights-, Rowman & Littlefield Publishers Inc., Maryland (USA).
- Sofracı, İhsan Erdem (2013): Tarihsel Perspektiften Varlık Vergisi Uygulamasına Bir Bakış, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi C. 15, S. 1, s. 317-334, Afyon.
- Soysal, Mümtaz (1993): 100 Soruda Anayasanın Anlamı, Gerçek Yayınevi, İstanbul.

- Sönmez, Erdal, Ayaz, Garip (1999): Vergi Yargısı, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- STANFORD (2011): *Hugo Grotius*, Stanford Encyclopedia of Philosophy, <http://plato.stanford.edu/entries/grotius/>, (Erişim Tarihi: 06.03.2016).
- Şener, Orhan (2007): Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Şenyüz, Doğan (2013): Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet ve Adnan Gerçek (2015): Vergi Hukuku -Genel Hükümler-, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Tait, Alan T. (1983): "Net Wealth, Gift, and Transfer Taxes", *Comparative Tax Studies, Essays in Honor of Richard Goode* (Ed.: Sijbren Cnossen), North-Holland Publishing, Netherlands, p. 139-168.
- Tekbaş, Abdullah (2009): Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları No. 2009/396, Ankara.
- Tekbaş, Abdullah (2012): Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 12, Özel Sayı, s. 123-191, İzmir.
- Taşkan, Yusuf Ziya (2010): Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri, On İki Levha Yayıncılık No: 138, İstanbul.
- Tanör, Bülent (1994): İki Anayasa -1961 ve 1982-, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Tanör, Bülent (2013): Anayasal Gelişme Tezleri, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul.
- Tanör, Bülent, Yüzbaşıoğlu, Necmi (2013): 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku, Beta Yayınları, İstanbul.
- Tanör, Bülent (2014): Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul.
- Thoman, Richard S. (1957): Free Ports and Foreign-Trade Zones, *Journal of Marketing*, Vol. 22, No. 1, p.p. 106-108, Chicago.
- Topakkaya, Arslan (2009): Aristoteles'te Adalet Kavramı, Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi C. 2, S. 6, s. 628-633, Sinop.
- Topçuoğlu, Hamide (1961): XIX. Yüzyıl Sosyologlarında Hukuk Anlayışı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 151, Ankara.

- Tosuner, Mehmet, Demir, İhsan Cemil (2007): Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi C. 9, S. 3, s. 1-20, Ankara.
- Tosuner, Mehmet, Arıkan, Zeynep (2014a): Vergi Usul Hukuku, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.
- Tosuner, Mehmet, Arıkan, Zeynep (2014b): Türk Vergi Yargısı, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.
- Tosuner, Mehmet, Arıkan, Zeynep (2014c): Türk Vergi Sistemi, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.
- Turinay, Faruk Y. (2011): [Bir Kelime Olarak 'Anayasa'nın Tarihsel Yolculuğu Üzerine Düşünceler](#), Türkiye Barolar Birliği Dergisi S. 95, s. 269-312, Ankara.
- TÜRKPA (2012): Türk Cumhuriyetleri Anayasaları, Türk Dili Konuşan Ülkeler Parlamenter Asamblesi, Türkpa Yayınları No. 4, Ankara.
- Tunaya, Tarık Zafer (2009a): Türkiye'de Siyasal Gelişmeler (1876-1938) -Birinci Kitap: Kanun-ı Esasi ve Meşrutiyet Dönemi (1876-1918), İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları No. 16, İstanbul.
- Tunaya, Tarık Zafer (2009b): Türkiye'de Siyasal Gelişmeler (1876-1938) -İkinci Kitap: Mütareke, Cumhuriyet ve Atatürk (1918-1938), İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları No. 17, İstanbul.
- Tunç, Hasan (1999): Anayasa Hukukuna Giriş, Nobel Yayıncılık, Ankara.
- Turhan, Salih (1998): Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Tüğen, Kamil (2014): Devlet Bütçesi, Bassaray Matbaası, İzmir.
- Türk, İsmail (2006): Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Uluatam, Özhan, Methibay, Yaşar (2001): Vergi Hukuku, İmaj Yayınevi, Ankara
- Uluatam, Özhan (2005): Kamu Maliyesi, İmaj Yayınevi, Ankara.
- Ulusoy, Mehmet Akif (2008): "Anayasa Sisteminde Vergi Alma İlkelerinin Analizi ve Vergi İdaresinin Uygulamaları", *Türkiye IX. Vergi Kongresi*, 11-12 Nisan, İstanbul, s. 76-83.
- Üçok, Coşkun (1978): Siyasal Tarih (1789-1960), Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 423, Ankara.
- Weston, St. F. (1903): Principles of Justice in Taxation, New York.

- Wiseman, H. V. (1966): "Magna Carta Efsanesi (Çev. Münci Kapani)", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi 40. Yıl Armağanı*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 210, s. 463-471, Ankara.
- Yakar, Soner, Gündüz, İsmail Orçun (2014): Türkiye'de Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi: "Var" mı "Yok" mu İşte Bütün Mesele Bu, *Sayıştay Dergisi S. 92*, s. 117-141, Ankara.
- Yaşar, Hasan, Daş, Abdurrahman (\_\_\_): III. Alâaddin Keykubât'ın Osman Bey'e Yazdığı Rivayet Edilen Beratla İlgili Bazı Düşünceler, <http://www.konya.bel.tr/sayfadetay.php?sayfaID=990>, (Erişim Tarihi: 12.02.2016).
- Yereli, Ahmet Burçin (\_\_\_): Yeni Türkiye Cumhuriyeti Anayasası İçin Bir Ekonomik Anayasa Önerisi, <http://ahmetburcinyereli.com/Ekonomik%20Anayasa%20Onerisi.pdf>, (Erişim Tarihi: 31.12.2015)
- Yeşilçayır, Celal (2014): Thomas Hobbes'un Geleneksel Siyaset Felsefesine Karşı Çıkışı, *Mavi Atlas Gümüşhane Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi S. 2*, s. 62-72, Gümüşhane.
- Yılmaz, Gülay Akgül (2006): Türkiye'de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi C. 21, S. 1*, s. 239-268, İstanbul.
- Yılmazoğlu, Yunus Emre (2011): Vergilendirme Alanında Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkiler ve Sınırları -Yargı Kararları Işığında Bir İnceleme-, *Yaklaşım Yayıncılık*, Ankara.
- Yiğit, Uğur (2008): Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi, *Yaklaşım Yayıncılık*, Ankara.
- Yüce, Mehmet (1999): Vergileme İlkeleri ve Ekonomik Konjonktür Açısından Deprem Vergilerinin Genel Bir Değerlendirilmesi, *Mevzuat Dergisi S. 21*, <http://www.mevzuatdergisi.com/1999/09a/03.htm>, (Erişim Tarihi: 08.03.2016).