

VERGİLEMEDE EŞİTLİK İLKESİNİN ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI ÇERÇEVESİNDE ANALİZİ

Prof. Dr. Filiz Ekinci¹, Yağmur Kıvanç²

¹Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, İİBF Fakültesi, Maliye Bölümü, Bilecik, e-mail: filiz.ekinci@bilecik.edu.tr,
[ORCID No: 0000-0002-1105-4739](https://orcid.org/0000-0002-1105-4739)

²Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü Yüksek Lisans Öğrencisi, e-mail: kivancby@gmail.com,
[ORCID No: 0009-0001-7341-8702](https://orcid.org/0009-0001-7341-8702)

ÖZET

Çalışmada anayasal vergilendirme ilkelerinden eşitlik ilkesi, Anayasa Mahkemesinin 2017 Anayasa Referandumu öncesindeki 2003/76, 2009/144, 2011/170, 2014/41 sayılı ve sonrasındaki 2018/28, 2019/15, 2019/75, 2023/99, K.2023/109, K.2023/160 sayılı kararları ile AYM'nin bu konulara ilişkin verdiği diğer kararlar çerçevesinde incelenmiştir. AYM'nin, bazı kararlarında Anayasanın eşitlik ilkesini düzenleyen 10. maddesi bağlamında yatay ve dikey eşitlik kavramlarıyla sınırlı; bazı kararlarında Anayasanın 73. maddesi bağlamında yükümlülerin kişisel durumlarını kapsayan mali güç ilkesine göre karar verdiği bazı kararlarında ise söz konusu iki maddenin birlikte değerlendirildiği gözlemlenmiştir. İlgili kararlarda mülkiyet hakları kapsamında değerlendirme yapılırken, aynı durumda bulunan kişilerin mülkiyet haklarına farklı oranda müdahale edilip edilmediğini inceleyerek eşitsizlik oluşmasında kamu yararı/haklı neden varsa bu müdahalenin ölçülü olup olmadığının kontrolüyle eşitlik ilkesi incelemesi yapılmaktadır. AYM eşitlik ilkesinin ihlal edilmesinde haklı neden arayarak kararını vermektedir. Çoğu davada düzenleme ile oluşturulan eşitsizlik mükellefler arasında adaleti sağlamaktaysa, mali güce göre vergilendirme kapsamında kişisel durumları göz önüne alıyor ve sosyal, teknik ve mali sebeplerle kamu yararı gözetiyorsa eşitlik ilkesine aykırılık olmadığı kabul edilmiştir. Mahkemenin, dava konusunu incelerken hem kişilerin temel hak ve özgürlükleri ile Anayasa'da kendilerine tanınmış haklarını güvence altına aldığı hem de ekonomik ve sosyal düzeni koruyucu şekilde kararlar verdiği gözlemlenmiştir. AYM'nin verdiği kararlarda eşitlik ilkesi incelenirken vergilemenin tüm ilkelerinin birbirlerini tamamlayarak makul bir anlam ifade ettiği görülmektedir. Kararlar 2017 referandumu öncesi ve sonrası olarak karşılaştırıldığında vergiler konusunda Bakanlar Kurulunun kaldırılması ile Cumhurbaşkanına devredilen görevler ve KHK'lar yerine Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin dava konusu olduğu görülmektedir. AYM bu Kararnameleri incelerken, düzenlemenin kanunda belirtilen alt ve üst sınırlar dâhilinde olduğunu ve bu düzenlemenin sınırlarının da ölçülü olduğunu saptaması halinde, Kararnameyi Anayasaya uygun bulup iptal etmediği görülmektedir.

Anahtar Sözcükler: Anayasa, Anayasa Mahkemesi Kararları, Yargı, Vergi, Eşitlik ilkesi.

SUMMARY

In this study, the principle of equality, one of the constitutional principles of taxation, was examined within the framework of the Constitutional Court's decisions numbered 2003/76, 2009/144, 2011/170, 2014/41 before the 2017 Constitutional Referendum and 2018/28, 2019/15, 2019/75, 2023/99, K.2023/109, K2023/160 afterwards and other decisions of the Constitutional Court on these issues. It has been observed that in some of its decisions, the Constitutional Court has limited itself to the concepts of horizontal and vertical equality in the context of Article 10 of the Constitution, which regulates the principle of equality; while in some of its decisions, it has ruled according to the principle of financial strength, which covers the personal situations of taxpayers, in the context of article 73 of the Constitution. It has been observed that in some of its decisions, it has evaluated the two articles together. While making an assessment within the scope of property rights, in the relevant decisions the principle of equality is examined by examining whether the property rights of persons in the same situation are interfered with at different rates and by checking whether this interference is proportionate if there is a public interest/just cause in creating for inequality. The Constitutional Court makes its decision by determining a just cause in the violation of the principle of equality. In most of the cases, it has been accepted that there is no violation of the principle of equality if the inequality created by the regulation ensures justice among taxpayers, takes into account personal situations within the scope of taxation according to financial power and observes the public interest with social, technical and financial reasons. It has been observed that the Court, while conducting its examination, both secures the fundamental rights and freedoms of individuals and the rights granted to them in the Constitution and gives decisions in a way that protects the economic and social order. When examining the principle of equality in the decisions of the Constitutional Court, it was seen that all the principles of taxation complement each other and have a reasonable meaning. When the decisions are compared before and after the 2017 referendum, it is seen that the duties transferred to the President with the abolition of the Council of Ministers and the Presidential Decrees instead of the Statutory Decrees are the subject of litigation. When the Constitutional Court examines these Decrees, if it finds that the regulation is within the lower and upper limits specified in the law and that the limits of the regulation are proportionate, it does not find the decree constitutional and does not annul it.

Key Words: Constitution, Constitutional Court Decisions, Judgement, Tax, Principle of Equality.

GİRİŞ

Vergilemeye ilişkin ilkelerin dayanağını Anayasa'nın 73. maddesi oluşturmaktadır. Ancak vergi sadece son yüzyılda var olan bir kavram değildir. Vergilerin ortaya çıkışı tarihsel olarak oldukça eski dönemlere dayanmaktadır. Nitekim küçük bir topluluk bile olsa kamuya ilişkin ortak giderlerin varlığı her zaman söz konusu olmuştur. Bu ortak giderlerin karşılanma biçimi, kabilelerden beyliklere, devletlere ve imparatorluklara kadar uzanan süreçte kurumsal bir dönüşüm geçirmiştir. Bu süreçte genelde temeli, ağır yüklü, eşit olmayan ve adaletsiz vergilemeye dayanan bir takım ayaklanmalar ile yönetimlere karşı demokratik sınırlandırmalar başlatılmıştır. Anayasal hareketler geliştikçe buna bağlı olarak vergi hukuku da gelişmiştir. Vergi kanunları oluşturulurken yasa koyucuların dikkate alması gereken vergileme ilkeleri, temel hak ve özgürlüklerin de bir tezahürü olmalıdır.

Günümüzde devlet yerine getirdiği hizmetleri ve topladığı gelirleri sosyal refah devleti, hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkelerine dayandırmaktadır. Anayasa'nın 73. Maddesi kapsamında vergi, herkesin mali gücü oranında, kamu ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, ödemekle mükellef olduğu, kanunla konulup, kanunla değiştirilebilen ve yine kanunla kaldırılabilen mali yükümlülüklerdir. Vergiler sadece kamusal ihtiyaçlara finansman olarak değil, aynı zamanda sosyal devlet ilkesinin devlete yüklediği sorumlulukların yerine getirilmesi açısından da önemli bir araçtır. Bunun yanı sıra maliye politikası aracı olarak gelir dağılımında adaletin sağlanması, ekonomik büyüme ve kalkınmanın desteklenmesi ile tam istihdam hedefine ulaşılması gibi sosyo-ekonomik amaçlar doğrultusunda da kullanılmaktadır. Anayasa'nın 73. maddesine dayanarak ulaşabileceğimiz eşitlik ilkesinin araçlarından olan mali güce göre ödeme ilkesi ise vergi ödemekle yükümlü mükellefler arasında adaletli ve eşit bir şekilde muamele olmasını hukuki güvence altına almaktadır.

Ancak bazen yasadan veya yasanın tatbik edilmesi sürecinden kaynaklanarak bu ilkelere aykırı düzenlemeler ve uygulamalar ortaya çıkmaktadır. Bu aksaklıklar yasa koyucu ve mükellefler arasındaki güveni sarsmakta ve sonuçta mali düzenin aksamasına sebep olmaktadır. Bu aksaklıkların giderilmesi ile mali ve sosyo-ekonomik düzenin korunması adına çıkarılan vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunu denetleme görevi ise Anayasa Mahkemesine verilmiştir. Kanunların Anayasa'ya uygunluğu sınırının, başka bir ifadeyle kanunilik sınırının korunması hukuk devleti ve hukuki

güvenlik ilkeleri kapsamında bir yandan devletin egemenliğine ve Anayasa'nın verdiği yetkiye dayanarak elde ettiği alacak hakkını korumaktadır. Diğer yandan da mükelleflerin kendilerini güven içerisinde hissederek mali düzene uyumlarını ve vergilemeden en çok etkilenen haklardan biri olan mülkiyet hakkı da dâhil olmak üzere temel hak ve özgürlüklerini güvence altına almaktadır. Bu çalışmanın amacı, Anayasa Mahkemesinin verdiği kararlarda vergilerde eşitlik ilkesinin nasıl ele alındığının incelenmesidir. Bu kapsamda çalışmada öncelikle eşitlik ilkesi açıklanarak, AYM'nin vergilendirme ile ilgili davalarda vermiş olduğu kararlar çerçevesinde eşitlik ilkesine yaklaşım biçimi ele alınmıştır.

1. EŞİTLİK İLKESİ

Devletlerin egemenlik gücüne dayanan bir hak olarak topladıkları vergi, kişiler açısından ise bir (ödev) yükümlülüktür. Devletin, bu hakkı kapsamında vergiler ile ilgili düzenlemeler yapması ise kişilerin temel hak ve hürriyetlerine müdahalede bulunmasına neden olur. Bu açıdan hem devletin hem de kişilerin hakları ve çıkarlarının güven altına alınması amacıyla düzenlenen vergilendirme ilkelerinin, anayasada hükme bağlanması gerekmektedir. (Özarlan, 2022: 108) Bir vergi sisteminde vergilendirmeden beklenen ekonomik, sosyokültürel ve hukuki hedeflere ulaşılmasında o sistemin taşıması gereken unsurlar vergilendirme ilkeleri olarak nitelendirilmektedir. (Işık, 2014: 168)

1982 Anayasası'nda 10. maddede hüküm altına alınan eşitlik ilkesi, “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir” şeklinde düzenlenmiştir. Anayasada vergi yükümlülüğünün belirlendiği 73. maddenin birinci fıkrasında ise, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” denilerek eşitlik ilkesi, vergi yükümlülüğü bağlamında herkesin mali gücüne göre kamu giderlerine katılması şeklinde vurgulanmıştır. (Demircan, 2015: 280) 73. ve 10. maddeler beraber incelendiğinde, vergi mükellefiyeti açısından kanun önünde herkese eşit muamele edileceği ve kimsenin 10. maddede sayılan durumları dolayısıyla farklı vergi uygulamalarına tabi tutulamayacağı anlaşılmaktadır. Fakat Anayasanın 10. maddesinin başlığının kanun önünde eşitlik şeklinde belirtilmesi, eşit ya da eşit olmayan kişilerin tanımlanmasının yasama organı tarafından belirleneceğini göstermektedir. Neticede vergi çıkarırken mükellefler arasında eşitliği sağlayacak olan yasama organı, vergi yükümlülükleri veya vergilendirme konuları açısından meydana gelebilecek eşitsizlikleri belirleyip, duruma göre başka düzenlemeler yapabilir. (Üyümez, 2010: 161-162)

Kanun önünde herkese, herhangi bir ayrıma tabi tutulmadan eşit davranılması yatay eşitlik olarak adlandırılırken, sosyal devlet ilkesi bağlamında farklı gelire sahip olan kişilerin farklı oranlarda vergiye tabi tutulması ise dikey eşitliktir. Yatay eşitlik, anayasal bir ilke olan genellik ilkesinin bir yansıması iken, dikey eşitlik ise sosyal devlet ilkesinin vergilendirme işlemlerindeki yansıması olarak mükelleflerden mali güçlerine göre vergi alınmasıdır. (Peran & Gümüş, 2017: 187-188) Kanun koyucu hukuki yapı, ekonomik amaçlar, istihdamın teşvik edilmesi, mali politika ve sosyo kültürel politikanın gereklilikleri, kamu yararı, milletlerarası hukukun zorunlu kıldığı durumlar, vergilendirme tekniğine ilişkin gereklilikler ile haklı nedenleri dikkate alarak farklı uygulamalar düzenleme konusunda takdir yetkisine sahiptir. Ancak Anayasa Mahkemesi tarafından denetlenmesi ve mahkeme kararlarının bağlayıcı olması, yasama organının sınırsız bir takdir yetkisine sahip olmadığını göstermektedir. (Şenyüz, 2014: 87) Tüm faaliyetlerini hukuki normlara dayandıran devlet hukuk devletidir. Yasama yetkisi Türk milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kullanılan devredilemez bir haktır. Bu yetki çerçevesinde kanun koyucunun düzenlediği yasaların Anayasa'ya uygunluğunu ise Anayasa Mahkemesi denetlemektedir. (Yüce, 2012: 9)

2. ANAYASA MAHKEMESİNİN GÖREV VE YETKİLERİ

Anayasa Mahkemesi; olağanüstü durum ve savaş hallerinde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri hariç, yasaların, CBK'ların ve TBMM İçtüzüğü'nün Anayasa'ya şekil ve esas bakımlarından uyumluluğunun denetimini yapıp, kişisel başvuruları karara bağlamaktadır. Anayasa değişikliklerinin ise yalnızca şekil bakımından denetimini yapmaktadır. (Gören, 2019: 234-235) Yüce divan sıfatıyla; Cumhurbaşkanını, Cumhurbaşkanı yardımcılarını, TBMM Başkanı, bakanları, AYM, Yargıtay, Danıştay'ın Başkan ve üyelerini, Cumhuriyet Başsavcı vekilini, Başsavcıları, Hâkimler ve Savcılar Kurulu ile Sayıştay Başkan ve üyelerini, Genelkurmay Başkanını, Kara, Deniz ve Hava kuvvetleri komutanlarını görevlerine ilişkin suçlar sebebiyle yargılamaktadır. (Gözler, 2019: 1097) Anayasa'dan aldığı diğer görevleri ise; uyuşmazlık mahkemesinin başkanını seçmek, siyasi partilerin mali açıdan denetimini ve kapatılmaları davalarını görmek, milletvekillerinin dokunulmazlığı ve meclis üyeliklerinin düşürülmesiyle ilgili itiraz davalarında karar vermektir. (Yıldırım, 2021: 580)

İdari işlemlerin temel dayanağı niteliğindeki kanunların Anayasa'ya uygunluğunun soyut norm denetimi (iptal davası) ve somut norm denetimi (itiraz) ise Anayasa Mahkemesinin görev ve yetki alanına girmektedir. (Yüce, 2012: 118) Mahkemede devam eden bir dava esnasında, taraflardan birinin ya da mahkeme makamının uyuşmazlığın giderilmesinde uygulanacak yasa hükmünün Anayasa'ya uygun olmadığını iddia etmesi üzerine başlayan yargısal denetim itiraz yolu olarak ifade edilmektedir. Bu yargı denetimi şekli, mevcut bir somut olay ile davaya dayanması sebebiyle somut norm denetimi olarak da nitelendirilmektedir. (Tunç, 2022: 284) Anayasa Mahkemesi, olayın kendisine gelişinden başlayarak beş ay içinde davayı hükme bağlamaz ise ilgili mahkeme davayı yürürlükteki mevcut yasalar doğrultusunda neticelendirir. Fakat AYM hükmünü, esas hakkındaki karar netleşinceye kadar verirse, ilgili mahkeme de bu hükme uymak zorundadır. (Gören, 2019: 242) Dava yoluyla denetim veya iptal davası olarak da anılan soyut norm denetimi, Anayasaya aykırılığın hiçbir dava ile ilgisi olmadan, soyut olarak meydana gelmesi sebebiyle bu isimle anılır. (Yüce, 2012: 10) Yasaların, CBK'ların, TBMM İçtüzüğü'nün ya da anılan düzenlemelerin belli madde ve hükümlerinin şekil ve esaslarının Anayasaya uygun olmadığı iddiasıyla AYM'de direkt olarak iptal davası açabilme hakkı, Cumhurbaşkanına, TBMM'de en çok üyeye sahip iki siyasi parti grubuna ve üye tamsayısının asgari beşte biri miktarındaki üyelere tanınmıştır. (Eren, 2019: 15) AYM'nin verdiği kararlar kesindir. Yani yasama, yürütme ve yargı organları ile gerçek ve hükmi şahısları bağlayan asli bir hukuki kaynaktır. (M. Uyanık, 2020: 5) Kişiler bireysel başvuru yoluna gidebilmek için Anayasa'da güvence altına alınan temel hak ve hürriyetlerinden, AIHS içeriğinde olan herhangi birinin, devlet ve kurumları tarafından ihlal edildiğini öne sürerek Anayasa Mahkemesine başvuruda bulunabilir. Bunun yanı sıra, başvuru yapılabilmesi için başvurulacak olağan kanun yolunun kalmamış olması gereklidir. (Uygun & Gerçek, 2017: 169)

Anayasa Mahkemesinin değerlendirmeleri esnasında sık olarak başvurduğu bir karar verme mekanizması görevi gören kamu yararı kavramı, mahkeme tarafından bireysel ve özel çıkarılardan farklı ve bunların üstünde yer alan kamusal bir yarar olarak ele alınmıştır. (Topuz, 2016: 3044) Eşitsizlik oluşturduğu ileri sürülen düzenleme, eğer haklı bir nedene bağlanmaktaysa veya kamu yararı sebebiyle çıkarılmış ise bu düzenlemenin eşitlik ilkesine aykırı olmadığı kabul edilir. Kamu yararı ve haklı nedenin; anlaşılabilir, amaçla ilgili, makul ve adaletli olması onu kabul edilebilir hale getirir. Kanun koyucunun getirdiği kural, birbirini tamamlayan ve güçlendiren bu ölçütlerden birini bile taşıyorsa, eşitsizlik oluşturduğu ortaya sürülen düzenlemenin haklı bir nedene bağlanmaması ya da kamu yararı amacı taşıyamaması sebebiyle eşitlik ilkesine aykırı olduğu kabul edilir. (H.Uyanık, 2013: 187)

3. ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARININ İNCELENMESİ

Anayasa Mahkemesinin kararları, 2017 Anayasa Referandumu öncesinde verilen beş karar ve 2017 Anayasa Referandumu sonrasında verilen beş karar temel alınarak incelenmiştir. Yine dava konusu kural bakımından aynı konuyu içeren üç karar da ilişkili olduğu kararlar ile aynı başlık altında incelenmiştir. Kararların sıralaması daha güncel konular içermesi bakımından günümüzden geriye doğru yapılmıştır.

3.1. Deprem Nedeniyle Alınan Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi'ne İlişkin Anayasa Mahkemesinin 2023/160 ve 2001/63 Sayılı Kararları

K.2023/160 sayılı kararında AYM'ye açılan iptal davasında; 6 Şubatta gerçekleşen depremin bütçe üzerinde oluşturduğu aşırı yük dolayısıyla olağanüstü bir vergi olarak alınan ek Motorlu Taşıtlar Vergisinin kamu yararı taşımadığı ve kanunların geriye yürütülmemesi ilkesine ters düşmesi sebebiyle hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu, yine MTV mükelleflerinin çifte vergilendirilmesine sebep olmasından dolayı mali güç, ölçülülük ilkelerine aykırı olduğu ve mülkiyet hakkını da ihlal etmesi gerekçesiyle ilgili kanunun iptal edilmesi talep edilmiştir.

Anayasa'nın 35. maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkı: *"Herkes mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz."* şeklinde tanımlanmıştır. (Şimşek, 2010: 183) Mülkiyet hakları bağlamında eşitlik ilkesi yönünden yaptığı incelemelerde AYM öncelikle hukuken eşit durumda bulunanların mülkiyet hakkı ihlallerinin makul ve nesnel bir temelde haklı bir nedene dayanıp dayanmadığını, sonra da ölçülü olup olmadığını inceleyerek karar vermektedir. Dava konusu kurala ilişkin kararında ise yüzyılın depremi olarak adlandırılan ve on ilde yıkıcı etkileri hissedilen deprem sebebiyle oluşan kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması amaçlarının kamu yararına olduğu kanısına varmıştır. Kuralla düzenlenen bir defalığa mahsus ek MTV toplanmasının, depremin yıkıcı büyüklüğü göz önüne alındığında oluşan maddi kayıpların giderilmesi nedeniyle toplanma amacı bakımından elverişli olduğu, yasama organının bu vergiyi koyarken kullandığı takdir yetkisinde verginin gerekliliğini de göz önüne aldığı kabul edilmiştir.

AYM, karar gerekçesinde; 6 Şubat depremleri sebebiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Vergi Usul Kanunu'nun 15. Maddesi bağlamında mücbir sebep ilan edilen yerlerde, depremin gerçekleştiği güne kadar kayıt ve tescili bulunan, deprem sebebiyle yıkılmış, ağır veya orta hasar almış binaların sahiplerine ait olan, depremde eşini ya da birinci dereceden olan kan hısımlarından birini kaybeden mükelleflerin ve deprem sebebiyle ağır hasar alarak kullanılamayacak bir hale gelen taşıtların vergi dışı tutularak istisna oluşturulmasının yanında bu verginin geçici ve bir kereliğine toplanan bir vergi olduğunu ifade etmiştir. (AYM, E.2023/131, K.2023/160, 28.09.2023) Düzenlenen bu fıkayla araç sahiplerinin ödeme güçleri, kişisel durumları ve aracın değerinin dikkate alındığı dolayısıyla vergi yükünün adil ve dengeli dağıtılması ile mali güç ilkelerine aykırılık oluşturacak aşırı bir külfet durumunun söz konusu olmadığı makul bir orantılılık olduğu kararına varılmıştır. Dolayısıyla mali güce göre ödeme ilkesinin göstergelerinden biri olan ölçülülük ilkesine aykırı bir vergi olmadığına karar veren mahkeme, bunun yanında toplumun genelini kapsayan bu ek verginin yasama organı tarafından kanunda açıkça düzenlenmesi sebebiyle kanunilik ilkesine ve dolayısıyla hukuk devleti ilkesine de aykırı görmemiş, iptal talebinin reddine oybirliğiyle karar vermiştir. AYM kararını verirken 73. maddeye ve mülkiyet haklarına dayanarak eşitlik ilkesi değerlendirmesi yapmış, ayrıca 10. madde kapsamında değerlendirme yapmaya gerek görmemiştir.

1999 yılında gerçekleşen Marmara Depremi'nde bu olağan üstü dönem için de bir defaya mahsus olarak konulan ek Gelir ve Kurumlar Vergisi ile belirli bir miktarın üstündeki ücret gelirleri, bina, arsa, arazi, cep telefonu ve Motorlu Taşıtlar Vergisini düzenleyen 26.11.1999 günlü, 4481 sayılı 17.8.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremın Yol Açtığı ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un (AYM, E.1999/51, K.2001/63, 28.03.2001) iptali için de Anayasa Mahkemesi inceleme yapmış ve mücbir sebep dolayısıyla meydana gelen iktisadi kayıpların giderilmesi ve toplumsal bir dayanışma oluşturulması gibi zorunlu durumların gerektirdiği sebeplerle çıkarılan ek vergilerin kamu yararı amacı taşıdığını belirtmiştir. Bir önceki dönem vergilerinin, yükümlülerin hususi durumları ile mali güçleri dikkate alınarak hesaplandığını, haliyle Emlak Vergisi Kanunu'nda düzenlenen bina ve arazi vergileri ile ilgili muafiyet ve istisnaların bu ek vergilerin yükümlüleri için de geçerli olduğunu ifade ederek kuralları vergi yükünün adil dağıtılması ve mali güç ilkelerine uygun görmüş ve düzenlemelerin iptali talebinin oyçokluğuyla reddedilmesine karar vermiştir. (AYM, E.2023/131, K.2023/160, 28.09.2023)

İlgili dönemin kapanması sebebiyle bu düzenlemenin, vergilerin geriye yürütülmesine sebep olması ve hukuki güvenlik, belirlilik, ilkelerine uygun olmaması, verginin gerekliliği yanında şekil yönünden usulsüzlükler barındırması, ücretlileri avantajlı konuma getirmesi sebebiyle vergide yükün adil dağılımını bozması, mali güç ve eşitlik ilkelerine aykırı olduğu yönünde karşı oy kullanılmıştır. Haklı gerekçelerle VUK'da yer alan mücbir sebeplerden olan deprem gerekçesiyle ek MTV alınmasında kamu yararının yani toplumsal yararın olduğu açıktır. Bir kez ek MTV alınması ve herkesten alınması durumu da vergileme ilkelerinden ölçülülük ve eşitlik ilkesine uygun olması gerekçesiyle görüşümüz verilen kararın uygun olduğu yönündedir.

3.2. Anayasa Mahkemesinin Değerli Konut Vergisi Hakkındaki 2023/99 Sayılı Kararı

Bu davada, 14.02.2020 tarih, 7221 sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 18. maddesiyle değiştirilen, 29.07.1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanun'un 44. maddesi dava konusu kuralı oluşturmaktadır. İptalin talep edilme gerekçesinde, paylı mülkiyet veya el birliği yoluyla mülkiyet halinde edinilmiş olan taşınmazda, taşınmazın toplam değerinin baz alındığını ve bu haliyle değerli konut vergisinin matrahı içine girdiğini ancak her bir paydaşın kendi hissesi oranına düşen kısımdan sorumlu olduğunu dolayısıyla vergilendirme yapılırken her hissedarın kendi payına düşen kısmı üzerinden hesaplanırsa, Değerli Konut Vergisi mükellefi olmayacaklarını, kuralın bu haliyle eşitlik ilkesine ve Anayasa'nın 73. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Kanunun Mükellefiyet başlıklı 45. maddesinde "*Değerli Konut Vergisini mesken nitelikli taşınmazların maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa mesken nitelikli taşınmaza malik gibi tasarruf edenlerin ödeyeceği, bir mesken nitelikli taşınmaza paylı mülkiyet halinde malik olanların, hisseleri oranında mükellef olacakları, elbirliği mülkiyette ise maliklerin vergiden müteselsilen sorumlu oldukları*" hükmü yer almıştır. (AYM, E.2020/42, K.2023/99, 18.05.2023) 4721 sayılı Medeni Kanun'un 688. maddesinde paylı mülkiyet; "...Paydaşlardan her biri kendi payı bakımından malik hak ve yükümlülüklerine sahip olur..." (Resmi Gazete, 2001) şeklinde düzenlenmiş olup, 701 ile 703. maddelerinde ise el birliği yoluyla mülkiyet düzenlenmiş ve tüm hak ve yetkilerden oy birliği ile her bir malikin ortak olarak sorumlu olduğu hüküm

altına alınmıştır. Anayasa Mahkemesi bu kanunlara dayanarak matrahı Değerli Konut Vergisi mükellefiyeti oluşturan taşınmazın paylı mülkiyeti durumunda her pay sahibinin vergiden hissesi oranında, el birliği ile mülkiyet durumunda ise her ortağın müteselsilen sorumlu olduğu kanısına varmıştır.

Değerli Konut Vergisi düzenlenirken her yıl tutarı değişmekle birlikte 2023 yılı için değeri 9.967.000 Türk lirasını (TL) aşan (2025 yılı için ise bu tutar, 01/01/2025 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 15.709.000 TL olarak belirlenmiştir.) (Resmi Gazete, 2024) birden fazla konuta sahip olanların, en düşük değerli mesken nitelikli taşınmazını bu vergiden istisna tutmuşlardır. Bu bağlamda Değerli Konut Vergisi yükümlüsü olmak için anılan sınırı aşan en az iki tane mesken nitelikli taşınmaz sahibi olunması gerekmektedir. Ayrıca 9.967.000 TL'nin Emlak Vergisi mükellefiyeti oluşturduğunu, Değerli Konut Vergisinin bu tutarı aşan kısım için hesaplanacağını, paylı mülkiyet ve el birliği yoluyla mülkiyet sahibi olanların da bu muafiyet ve hesaplama durumuna tabi olduğunu belirten Anayasa Mahkemesi, aynı zamanda Değerli Konut Vergisinin mali gücün ve vergi yükünün adil ve dengeli dağılımını gözetmek adına mesken nitelikli taşınmazın değeri arttığı takdirde artan oranlı olarak düzenlenmiş olduğunu gözlemlemiş, kuralın, içinde adalet, genellik ve eşitlik kavramlarını barındıran mali güce göre vergilendirme ilkesine ters düşmediğini belirtip, iptal talebinin oyçokluğuyla reddedilmesine karar vermiştir. Kuralın sadece 73. Madde kapsamında değerlendirilip 10. Madde açısından da incelenmesi gerektiği, tek başına kuralın ekonomik ve hususi durumları göz önüne almaması dolayısıyla mali güce göre vergilendirme ilkesine uygun olmadığı, mükellefiyette vergi yükünün tek başına sahip olanlara nazaran ile el birliği yoluyla veya paylı mülkiyet yoluyla sahip olanlar üzerinde daha fazla olduğu ve makul ve nesnel bir temele dayanmayan ölçüsüz bir düzenleme olduğu sebepleriyle üyeler tarafından karşı oy kullanılmış olsa da, kanunun ilgili maddesinin eşitlik ilkesine uygun olması gerekçesiyle görüşümüz Anayasa Mahkemesi kararının yerinde olduğu yönündedir.

3.3. Anayasa Mahkemesinin Kayıt Dışı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılmasına İlişkin Düzenlenen Yasa Hakkındaki 2023/109 ve 2010/85 Sayılı Kararları

11.11.2020 tarihli ve 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 21. maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 93. madde kapsamında; Para, altın, döviz, menkul kıymet ve sermaye iratları varlıklarını yurt dışından getirip yurt içinde kaydedecek kişilerin, bu varlıkları diledikleri gibi tasarruf edebileceklerini, yine Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi mükelleflerince sahip olunup da bildirilen aynı varlıkların bu vergilerden muaf tutulacağı, aynı şekilde bunların elden çıkarılması sebebiyle meydana gelen zararların da Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi'nde zarar ya da indirim olarak kullanılmayacağı, ayrıca güvence olarak da bu varlıkların vergi incelemesi ve tarhiyatına tabi tutulmayacağı hükme bağlanmıştır. İptal talebinin gerekçesi olarak; dava konusu kurala konu varlıklarla ilgili vergilerin ödenip ödenmediği soruşturulmadan kişilere serbestçe kullanım fırsatının tanındığı, varlıkların malikinin onları bildirenler olup olmadığının ispat edilmesi koşulunun ileri sürülmediği, bu sebeple suçtan edinilen varlıklar için de bu fırsatın kullanılabilmesi, mali gücü olan varlık sahiplerinin vergi dışında kaldığı, anılan düzenlemenin vergide adil ve dengeli vergi yükü dağılımını sağlayamadığı, vergisini ödeyen mükellefler ile ödemeyenler arasında ayrımcılık oluşturarak, vergisini ödeyen yükümlülerin mağdur edildiği ifade edilmiş ve anılan düzenlemenin Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerine uygun olmadığı iddia edilmiştir. (AYM, E.2021/5, K.2023/109, 01.06.2023)

Vergilerin maliye politikası aracı olarak da kullanılması sebebiyle başka bir kararında “*Vergilendirmede ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği sebeplerle bazı bireyler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir*” (AYM, E.2017/117, K.2018/28, 28.2.2018) hükmü veren mahkeme, anılan varlıkların yurt içinde kanuni defterlere kaydedilmesi suretiyle işletmelerin bünyelerinin güçlendiğini ve Türkiye'ye getirilerek milli ekonomiye kazandırmanın da ekonomiyi canlandırıp, Covid-19 salgının ülke ekonomisi üzerindeki olumsuz etkilerini azaltmasının hedeflendiğini belirtmiştir. Buna bağlı olarak zaten kayıt dışı olan bu varlıkların bildirenler adına kaydedilmesinin yani gerçek sahibinin belirlenmemesinin bir önemini olmadığını, bu varlıkların vergiye tabi kazancın ve dağıtılabilir Kurumlar Vergisi kazancının hesaplanmasında dikkate alınmaması suretiyle de vergi bağıışıklığı kazandırdığını gözlemlemiştir. Kuralın tüm bunlar dolayısıyla bir kamu yararı oluşturduğunu, bu varlıklara vergi incelemesi ve tarhiyatı yapılsa da vergi kanunları dışında kalan mevzuat hükümlerinin geçerli olduğunu ve dolayısıyla gerektiğinde yaptırım uygulanabileceğini yani suçtan elde edilen gelirin bu yolla aklanamayacağını belirtmiştir.

Anayasa Mahkemesi, ilgili tüm hükümlerin yasama organı tarafından kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmesi dolayısıyla vergilemede kanunilik ilkesine aykırılık olmadığını ve yapılan düzenleme ile yurt dışında bulunan varlıkların ya da yurt

içinde olduğu halde kayıt dışı tutulan varlıkların sahiplerinin kim olduğu hususunda herhangi bir ayırım olmaksızın, kuraldan herkesin faydalanabileceğini ifade etmiştir. Netice olarak yurt dışında ya da yurt içindeki ilgili varlıklara malik olmak açısından aynı pozisyonda bulunan herkese aynı imkânlardan faydalanma hakkı tanıyan düzenlemenin Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerine aykırı olmadığına ve iptal talebinin reddine oybirliğiyle karar vermiştir. (AYM, E.2021/5, K.2023/109, 01.06.2023)

Benzer bir olayın söz konusu olduğu bir diğer davada da 13.11.2008 tarihli ve 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun'un 3. maddesi ile yurtdışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet, ve diğer sermaye iratlarının ve varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazların yurtiçinde kayıtlı hale getirilmesi durumunda %2 oranında, diğer yandan yurt içinde Gelir veya Kurumlar Vergisi mükelleflerinin sahip olduğu ve Türkiye'de bulunan bu varlıkların ise beyan edildikleri takdirde %5 oranında vergilendirilecekleri ve süreleri düzenlenmiştir. İtiraz gerekçesinde sayılan varlıkların yurtiçinde veya yurtdışında bulunmalarına göre farklı oranda vergilendirilmelerinin eşitsizlik oluşturduğu ve genellik ile mali güce göre vergilendirme ilkelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür. AYM, Türkiye'de bulunup da vergiye dâhil edilmemiş olan bu kıymetlerin zaten kayıtlı olması gerektiği ve bu düzenleme ile kayıt dışılıktan çıkarılan bu varlıkların yasal çerçevede işletmelerin sermayelerine dâhil edilip vergi kapsamına alındığı ve yukarıdaki kararda sayılan nedenlerle aynı kamu yararı nedenlerini taşıdığı bunlar değerlendirildiğinde vergi oranlarının ölçüsüz olmadığı ve yurtdışında olan sermaye piyasası araçları ile yurtiçinde olan sermaye piyasası araçlarının farklı özelliklere sahip olduğuna, dolayısıyla da kuralın Anayasa'nın 73. maddesine uygun görülerek iptal talebinin reddine oybirliği ile karar verilmiştir. (AYM, E.2008/116, K.2010/85, 24.06.2010)

3.4. Anayasa Mahkemesinin Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) ile İlgili Düzenlemelerin Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ve Gümrük İdaresi Tarafından Ayırık Ayırık Uygulanmasına İlişkin 2019/75 Sayılı Kararı

28.3.2013 tarihli ve 6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 33. maddesiyle 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine eklenen kurala göre; itiraza konu eşyaların kaçak olarak yurda sokulmaya çalışılırken yakalanması durumunda ÖTV ile ilgili işlemlerin Gümrük İdaresi tarafından 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na göre, yurt içinde yakalanması halinde ise Gelir İdaresi tarafından 213 sayılı VUK hükümlerine göre tesis edilmesi durumunun taraflar arasında belirsizliğe yol açtığını ve kaçak malın yurt içinde yakalandıktan sonra bulunduranlar, ithal veya imal edenler arasında hiç ayırım yapılmadan direkt gelir idaresi tarafından işleme tabi tutulmasının ve menşeinin araştırılmamasının eşitsizliklere yol açması sebebiyle hukuki belirlilik ve eşitlik ilkelerine aykırılık olduğu ileri sürülmüştür.

Türk vergi sisteminde, vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil yöntemlerini iki ayrı kanun ile yürüten iki ayrı kurum vardır. Bunlardan birisi yurt içindeki vergilendirme işlemleri için 213 sayılı VUK hükümlerine uymak koşuluyla Gelir İdaresi, diğeri de dış ticarete konu eşyaların ithalat ve ihracatında 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerine bağlı olmak koşuluyla Gümrük idaresidir. Kararda, yurt içinde üretilmiş ya da ithal edilmiş olsun, bandrolsüz olarak tespit edilen ürünlere ilişkin, kaçakçılıkla etkin bir mücadele yürütmek hedefi doğrultusunda, ilgili malları bulduran, üreten ya da ithal edenlerin cezalı tarhiyattan ortak olarak sorumlu tutulacakları düzenlemenin gerekçesinde hüküm altına alınmıştır. Ortak sorumluluğun düzenlenmesinin sebebi, özel etiketi ya da işareti bulunmayan tütün ürünlerinin vergi kapsamına alınması ve dolayısıyla vergi kayıp ve kaçağının engellenmesidir. Vergi kayıp ve kaçağının saptanması halinde de vergi tahsilinin gerçekleştirilmesi, diğer bir ifadeyle vergi alacağının güvenceye bağlanması olduğunu belirtmiştir. (AYM, E.2019/53, K.2019/75, 19.09.2019) Ayrıca ürünün ithal edilmesi veya imal edenlerin teslimi sebebiyle değil, VUK uyarınca kullanılması zorunlu olan özel etiket veya bandrolü olmayan malların buldurulması sebebiyle re'sen tarhiyatın gerçekleşeceği ve bu tarhiyata da vergi ziyai cezası uygulanacağı yönündeki hükmü belirtmiştir. VUK'un vergi uygulamasında yetki ve ceza kesme yetkisi konulu başlıklarında vergi mükellefinin belirlenmesi ve verginin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri ile ceza kesme yetkisinin, Gelir İdaresine bağlı vergi daireleri tarafından yapılacağı düzenlendiğini, ayrıca kuralda dava konusu mallar üzerinde yapılan incelemede, malların yurtdışı menşeli olduğunun tespit edilmesi durumunda uygulanacak işlemler konusunda Gümrük İdaresini yetkilendiren bir düzenleme olmadığını gözlemleyen AYM, vergilendirme usulü ve yetkili idare konusunda açıkça düzenleme yapılmış olup bir belirsizlik olmadığına hükmetmiştir. Dava konusu eşyanın yurda kaçak olarak sokulmaya çalışılırken yakalanması ile bu eşyanın özel etiketsiz veya bandrolsüz bir şekilde yurtiçinde yakalanmasının vergilendirmenin temel unsurları bakımından aynı veya benzer durumları ihtiva etmediği için farklı mevzuat hükümlerine tabi olmalarının eşitlik ilkesi kapsamında

değerlendirilemeyeceğinin dolayısıyla kanunilik, belirlilik ve eşitlik ilkelerine aykırı bir durumun olmadığına hükmederek itirazın reddine oybirliği ile karar verilmiştir.

Dava konusu incelendiğinde iki farklı olayın mevcut olduğu görülmektedir. İki farklı olayın mevcut olması sebebiyle iki farklı kanunla düzenleme yapılması eşitlik ilkesini ihlal etmemektedir. Eşitlik ilkesinin ihlali, aynı veya benzer durumda olanlara farklı vergilendirme kuralları uygulandığında gerçekleşmektedir. Dava konusu olayda farklı durumlar söz konusu olduğu için iki farklı düzenleme yapılması verginin güvence altına alınması ve kaçakçılığın önlenmesi açısından da yerindedir. Bu gerekçeyle görüşümüz Anayasa Mahkemesinin verdiği kararın yerinde olduğu yönündedir.

3.5. Anayasa Mahkemesinin Gelir Vergisi'nde Yapılan 22.07.1998 Tarihli Düzenleme ile Çıkarılan Geçici Vergiye İlişkin 2019/15 Sayılı Kararı

193 sayılı Gelir Vergisi Kanun'unun 22.07.1998 tarihli ve 4369 sayılı kanununun 52. maddesiyle değiştirilen maddesine göre; kendilerine geçici vergi isabet eden mükellefler, cari dönemde mahsup edilmek üzere ilgili hesap döneminde altışar aylık kazançları üzerinden vergilendirilir. Mahsup süresi geçtikten sonra vergi incelemesi sonucu eksik beyan edilmiş olup da, geçici vergi tutarının %10'unu aştığı tespit edilen tutara, VUK hükümlerine göre ikmalen veya re'sen vergi tarhiyatı yapılacak olup ayrıca gecikme faizi ve vergi ziyai cezası da işleneceği, mahsup süresi geçen geçici verginin alınmayacağı ancak gecikme faizi ve cezaların tahsil edileceği hüküm altına alınmıştır. İtiraz başvurusunun gerekçesinde, mahsup dönemi sona erdikten sonra tarh ve tahakkuk ettirilen geçici verginin aslının aranmadığı halde faiz ve cezalarının tahsil edilmesinin idari ve yargısal yoruma dayandığı, bu konuda bir belirsizlik olduğu, geçici verginin eksik tahakkuk ettirilmesi veya zamanında tahakkuk ettirilmemesi sebebiyle mahsup dönemi sona erdikten sonra cezalandırılan mükelleflerin hem Gelir Vergisi hem de geçici vergi nedeniyle iki kez vergi ziyai cezasına maruz kaldıkları ve dolayısıyla birden fazla yargılanmış oldukları, kuralın mahsup dönemi sona ermeden vergi incelemesi yapılan mükellefler ile mahsup dönemi sona erdikten sonra incelemeye tabi tutulan mükellefler arasında eşitsizlik oluşturduğu ileri sürülmüştür. Anayasa'nın 38. maddesi kimsenin işlendiği zamanki kanunda suç olarak sayılmadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmayacağını hüküm altına almıştır. Bu bağlamda vergi ziyaya dair kurallar VUK'da açıkça düzenlenmiş ve geçmiş dönemler için yapılacak incelemelerde eksik tahakkuk ettirildiği anlaşılan tutarlara ceza uygulanacağı da bu düzenleme kapsamına alınmıştır.

Mahkeme tüm bunları birlikte değerlendirdiğinde kanunda cezanın muhatabı, fiil ve ceza ayrıntılı ve açık olarak düzenlendiğinden ortada bir belirsizlik olmadığına ve bunun mali düzeni koruyucu bir tedbir olduğuna karar vermiştir. Mükellefin Geçici Gelir Vergisi matrahını eksik beyan etmesi, o yılın Gelir Vergisi matrahını da eksik beyan etmesi demek olduğundan cari yılın Gelir Vergisi de eksik tahakkuk ettirilmiş ve dolayısıyla vergi ziyai cezası kapsamına girmiştir. Mahkeme bu vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil zamanlarının farklı olmasından dolayı birden fazla vergi ziyai cezası işlenmiş olduğu için aynı fiilden dolayı birden fazla cezalandırma olmadığı kararına varmıştır. Geçici vergi düzenlenirken gözetilen eşitliğin sağlanmaya çalışılması ile sadece bu yükümlülüğünü gerektiği gibi yerine getirmeyenlerin cezalandırılacak olması göz önünde bulundurulduğu zaman geçici vergi yükümlüsü mükellefler ile diğer Gelir Vergisi mükellefleri arasında eşitlik karşılaştırmasının yapılamayacağı ortadadır. (AYM, E.2019/16, K.2019/15, 14.03.2019) Mahsup döneminden önce incelemesi yapılan mükellefin vergiyi ziyaa uğratacak fiiline karşılık cezalı tarhiyat yapılacağı, bunu da cari dönemde gelir vergisinden mahsup edeceği için mahsup döneminden sonra incelemesi yapılan mükellefin sadece geçici vergiyi değil ilgili yılın Gelir Vergisi'ni de ziyaa uğrattığı, dolayısıyla devleti çok daha büyük zarara uğrattığı göz önüne alınıp içinde buldukları hukuki durum yönünden eşit olmadıklarını ve kuralın anayasanın eşitlik ilkesine aykırı olmadığına dolayısıyla itirazın reddine oybirliği ile karar verilmiştir.

İlgili Anayasa Mahkemesi Kararı incelendiğinde, geçici vergiye ceza uygulaması, tüm mükellefler için geçerlidir. Bunun yanında ilgili düzenleme, vergiyi güvence altına alması bakımından kamu yararını bünyesinde barındırması sebebiyle de eşitlik ilkesini ihlal etmemektedir. Nitekim vergi kanunlarının ceza düzenlemeleri yani yaptırımlarla desteklenmesinin gerekçesini de caydırıcılık yani mükelleflerin vergi kaybı meydana getirmesinin önüne geçmek oluşturmaktadır. Geçici vergide meydana gelen vergi kayıplarının bir sonraki aşamasını, gelir vergisinde de kayıpların meydana gelmesi oluşturacaktır. Bu gerekçeyle düşüncemiz verilen Anayasa Mahkemesi Kararının yerinde olduğu yönündedir.

3.6. AYM'nin Türkiye'de Yerleşik Olmayan Kişi ve Kurumların Döviz Karşılığı Aldıkları Taşınmazların İlk Tesliminde Katma Değer Vergisi'nden (KDV) Muaf Tutulmalarına İlişkin 2018/28 Sayılı Kararı

23.02.2017 tarihli ve 6824 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 7. maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine eklenen düzenleme dava konusu kuralı oluşturmaktadır. İptal talebinde gerekçe olarak Türkiye'de yerleşik olmayan bazı gerçek ve tüzel kişilerin döviz karşılığı aldıkları konut veya işyerlerinin ilk teslimlerinde katma değer vergisinden muaf tutulmalarına karşın Türkiye'de yerleşik olanların aynı alımlarda katma değer vergisini ödemelerinde hukuki durumları aynı olan bu kişilerin ayırımının haklı bir nedene dayanmadığı, döviz getirici işlemlerin yerli, yabancı ayırımı yapılmadan da teşvik edilebileceğinden hareketle kuralın Anayasa'nın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür. İlgili kanunda; Konut veya işyeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde uygulanmak ve bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmek kaydıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere, çalışma veya oturma izni olarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlara yapılan konut veya iş yeri teslimleri KDV'den muaf tutulmaktadır. (Resmi Gazete, 2017) Kanunda ayrıca bu istisna şartlarını taşımadığı halde kuraldan yararlandığı tespit edilen bir durumda zamanında muaf tutulan vergiden, vergi ziyai cezasından ve gecikme faizinden mükellef ile alıcının müteselsilen sorumlu oldukları ve yine bu istisna kapsamında alınan konutun veya iş yerinin bir yıl içinde elden çıkarılması durumunda zamanında alınmayan vergi ve 6183 Sayılı Kanun'a göre hesaplanan tecil faizinin elden çıkararak tarafından tapu işlemlerinden önce ödenmesi şartı da düzenlenmiştir.

Dava konusu kuralla ülkemize döviz girişinin artırılması ve inşaat sektörünün canlandırılmasının hedeflendiğini belirten mahkeme, kanun koyucunun vergileri kamu harcamalarının finansmanı dışında etkin bir maliye politikası aracı olarak da kullandığını ve bu bağlamda değerlendirildiğinde ülke ekonomisi üzerinde doğrudan etkiler sağlayacak önlemler alınması kapsamında uyguladığı bu istisnanın anayasal vergilendirme ilkelerine aykırı olmadığına karar vermiştir. İptal talebinin gerekçesinde hukuksal olarak eşit oldukları iddia edilen kişilerin aynı veya benzer durum içinde bulunmadıklarını, düzenlemenin ev veya iş yerlerini devreden yükümlüler için değil, KDV'ye konu olan konut veya işyerlerinin alıcıları yani nihai tüketiciler için olduğunu belirten mahkeme, bu düzenleme ile KDV istisnası sağlanan nihai tüketicilerin, Gelir Vergisi Kanunu'nda dar mükellef olarak anılan kişiler olduğunu ve Gelir Vergisi Kanunu kapsamında bu kişilerin Türkiye'de elde ettikleri gelir sebebiyle vergilendirilmelerinin tam mükelleflere göre farklı kurallara tabi olduğunu ifade etmiştir. (AYM, E.2017/117, K.2018/28, 28.02.2018) Bu durumda Türkiye'de yerleşik olmayan Türk vatandaşları, yabancı gerçek ve tüzel kişiler ile kanun kapsamı dışında kalan Türkiye'de yerleşik gerçek ve tüzel kişilerin farklı kurallarla bağlı olmalarında eşitlik ilkesine aykırı bir durum olmadığına, açıklanan sebeplerle kuralın Anayasa'nın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırı olmadığına ve iptal talebinin reddine oyçokluğuyla karar verilmiştir.

Karşı oyda; yabancıları kapsayan bu düzenlemenin kamu yararı taşısa da, çalışma veya oturma iznine sahip olarak en az altı ay yurtdışında yaşayan Türk vatandaşlarının tam vergi mükellefi olup KDV'den istisna tutulması yanında Türkiye'de yerleşik olan Türk vatandaşlarının da tam mükellef olduğunu ve istisnadan yararlandırılmadıklarını, şu an Türkiye'de mukim bulunup da istisnadan yararlanabilmenin şartlarını taşımayanların daha sonradan şartları taşır hale gelip istisnadan yararlanabileceklerini, çalışma veya oturma izniyle yurtdışında altı aydan fazla kalıp ikametgâhı yurtdışında bulunan Türk vatandaşlarının istisnadan yararlanabilenler arasında olmasına bağlı olarak kuralın; yabancıyla evlilik yoluyla yurtdışında oturma iznine sahip olanlar, öğrenim ve sağlık nedeniyle altı aydan fazla oturanlar, yabancı ana babaya bağlı olarak oturma izni alanlar, gerçek veya hayali, iş sahibi veya şirket ortağı olarak çalışma veya oturma müsaadesi almış olanlar, yurtdışında belli bir değer üzerindeki mülkleri satın alarak yatırımcı sıfatıyla sürekli veya uzun süreli oturma izni almış olanlar gibi çeşitli kişi ve grupları da kapsadığını belirtilmiştir. Düzenlemede bedelin yurtdışından kazanılmış olduğuna dair bir belge istenmemesinin ciddi bir kanun boşluğu oluşturduğunu ve yurtdışından döviz kazancı olmayan birinin Türkiye'den aldığı dövizini yasal bir şekilde önce yurtdışına aktarıp oradan tekrar Türkiye'ye aktarmak kaydıyla bu istisnadan yararlanabileceğini ve kanundaki bu boşluğu dolduracak bir düzenleme olmamasının belirlilik ölçütüne aykırılık oluşturduğu da belirtilmiştir. Yurtdışında mukim vatandaşlarla, Türkiye'de mukim vatandaşlar arasında bir mali güç karşılaştırması yapılacaksa bu vatandaşların satın alabileceği konut veya işyeri KDV'lerinin en fazla %8 olabileceği, buna karşılık bu kişilerden lüks alışveriş merkezleri, rezidanslar ve plazalarda bulunan milyonlarca euro değerindeki konut ve işyerlerini satın alacakların mali güçlerinin zaten çok yüksek olduğu ve yüksek KDV indirimlerinden muaf

tutulmasının mali güç ve adalet ilkelerini de ihlal ettiği yine karşı oyda belirtilmiştir. İlgili kanun hükmü eşitlik ilkesi açısından değerlendirildiğinde, tam mükellef ve dar mükellef ayrımı yapılarak, dar mükelleflere ayrı bir kural konulması yani farklı durumda olan kişilere farklı vergi kullarının uygulanmasının söz konusu olması gerekçesiyle eşitlik ilkesine aykırı bir durum oluşturmamaktadır. İlgili kuralın döviz girişinin sağlanması amacını taşıması da kamu yararına hizmet etmektedir. Adalet ilkesi açısından ise benzer durumda olan tam mükelleflere de benzer bir KDV ayrıcalığı tanınması yerinde olacaktır.

3.7. AYM'nin Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Çerçevesindeki Uygulamaların Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki 2014/41 Sayılı Kararı

16.5.2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun'un 7. maddesi ile düzenlenen dava konusu kuralla kanun uyarınca yapılacak olan işlem, sözleşme, devir ve tesciller ile uygulamaların noter harcı, tapu harcı, belediyelerce alınan harçlar, damga vergisi, veraset ve intikal vergisi, döner sermaye ücreti ve diğer ücretlerden; kullanılan krediler sebebiyle lehe alınacak paraların ise Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi'nden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır. (AYM, E.2012/87, K.2014/41, 27.02.2014)

İptal isteminin gerekçesinde istisnanın yalnızca haklı nedene dayanan dönüşüm alanlarını değil, yeni yerleşim yeri olarak kullanılacak rezerv alanlarını da kapsadığı dolayısıyla yerleşim yeri olarak kullanılacak olan rezerv yapı alanlarında da kanunla getirilen istisnadan yararlanılacağı ve bu iki alan arasında temeli haklı nedene dayandırılacak bir farkın olmadığı, sonuç olarak da bu yasanın vergilerin eşitliği ilkesiyle uyummadığını ve Anayasa'nın 10. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür. AYM, vergide genel kuralın 73. maddeye dayanarak kanunilik olduğunu, kanun ile belirlenmiş kişi ve konulardan vergi alındığı gibi yine kanunla bu kişi ve konulara muafiyet ve istisna tanınabileceği, kanun koyucunun takdirinde olan ve ekonomik, mali ve sosyal amaçla yapılabilecek bu düzenlemelerin kanuna aykırı olmaması gerektiğine değinmiştir. Mahkeme kuralın dayandığı haklı nedeni düzenlenen istisnanın sosyal devlet ilkesi bağlamında sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşama hakkını yerine getirmek amacıyla afet riski altındaki alanların dönüştürülmesi kapsamında gerçekleştirilecek faaliyetleri teşvik etmek olarak tanımlamıştır. Afet riski altındaki alanlar ile gerektiğinde bu alanlardaki yerleşim merkezlerinin taşınacağı rezerv yapı alanlarında kanun ile yapılan düzenlemelerin muhatapları ile olağan imar uygulamalarına konu yerlerde genel hükümlere göre yapılacak uygulamaların muhataplarının hukuki eşitlik yönünden karşılaştırmaya müsait olmadığını ve kanunla düzenlenen bu istisnanın eşitlik ilkesine aykırı olmadığını belirten AYM, dolayısıyla da kuralın Anayasa'nın 10. maddesine aykırı olmadığına ve iptal isteminin reddine oybirliği ile karar vermiştir.

İlgili dava konusu kural, farklı durumda olan mükelleflere farklı yükümlülükler öngörmesi gerekçesiyle eşitlik ilkesine aykırı değildir. Bunun yanı sıra, ilgili kuralla tanınan istisna, sosyal devlet ilkesini bünyesinde barındırmakta olup yükümlülerin lehine bir uygulamadır. İlgili kararın iptal gerekçesinde eşitsizlik olarak nitelendirilen durumun, yükümlülerin aleyhine uygulamalardan kaynaklanmaması, aksine sosyal devlet ilkesinin amacını gerçekleştirmeye yönelik olması sebebiyle düşüncemiz Anayasa Mahkemesi Kararının yerinde olduğu yönündedir.

3.8. AYM'nin ÖTV'de Yapılan Değişiklik ile G.T.İ.P. Numaraları Değişen Mükelleflerin Tahakkuk Etmiş Vergilerinin Tahsilinden Vazgeçilmesi Hakkındaki 2011/170 Sayılı Kararı

18.02.2009 günlü ve 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un geçici 3. maddesi ile 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi'ne getirilen hükme göre, 1.08.2002 ve 21.07.2005 tarihleri arasında Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 2 sayılı listesinde yer alan 87.03 (binek otomobilleri ve insan taşımak için imal edilmiş diğer motorlu araçlar) Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (G.T.İ.P.) numarasından beyan edilmesi gerekirken, 87.04 (kayıt ve tescile tabi olmak koşuluyla eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar) G.T.İ.P. numarasından beyan edilen araçların Özel Tüketim Vergilerinin bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemler için tarhiyatının yapılmayacağı, önceden yapılan tarhiyatlardan vazgeçileceği, tahakkuk edilen tutarların ise terkin edileceği, ayrıca tahsil edilmiş tutarların da ret ve iade edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Dava konusu kuralın itirazında; devletin vergi alacağından vazgeçtiği, bu düzenlemeye göre yeni vergi tarhiyatlarının yapılmadığı ve yapılan vergi tarhiyatlarının da silindiği fakat kanun maddesinin iptal edilmesinin talep edildiği hükmü ile daha önceden tahsil edilmiş vergilerin iade edilmesine engel oluşturulduğu, mükelleflerden vergisini zamanında ödeyen ve ödemeyenler ile vergi incelemesine bağlı gerçekleşen tarhiyatlarda, hakkında inceleme başlatılan ile başlatılmayanlar

arasındaki eşitliğin ihlal edildiği, hukuka uygun davranan mükelleflerin korunması gerekirken anılan düzenleme ile fazladan mali yük altında kalmasına sebep olunarak bir manada cezalandırıldığı ve bu düzenlemenin Anayasa'nın 10. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur. (AYM, E.2010/118, K.2011/170, 22.12.2011) Mahkeme yaptığı incelemede, mükelleflerin üzerine düşen vergi ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmeleri gerektiği gibi yürütme organının da bu bağlamda üzerine düşen görevi yani vergilendirme yetkisini, vergilemede yasallık, eşitlik, mali güç ve genellik ilkelerini gözeterek yerine getirmesi gerektiğini savunmuştur. Mükelleflerin anılan tarihlerde vergiye tabi olan araçlarının tanımlanmasında 87.03 yerine 87.04 G.T.İ.P. numarası üzerinden Özel Tüketim Vergisi beyanında bulunduğunu, vergilerin de bu beyana göre tarh, tahakkuk ve tahsil edildiğini ancak 5838 sayılı kanun ile G.T.İ.P. numaralarının değişmesinden kaynaklanan bu durum dolayısıyla tahakkuk eden vergilerin alınmasından vazgeçilmesinin yanında, fazladan tahsil edilenlerin ret ve iadesine izin verilmediğine, yani hukukten eşit durumda olan bu mükellefler arasında vergisini zamanında ödeyen mükellefler ile ödemeyenler arasında eşitsizlik oluşturduğuna karar vermiştir.

AYM bu incelemesinde haklı neden tespitine gitmemiş ve açıkça aynı durumda olanlara yapılan bu farklı uygulamayı iptal sebebi olarak yeterli görmüştür. (Altay, 2021: 301) Belirtilen sebeplerle Anayasa Mahkemesi, itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 10. maddesine aykırı olduğuna ve iptal edilmesine oy birliği ile karar vermiştir.

3.9. AYM'nin Gelir Vergisi'nde Yapılan Ücret ve Ücret Dışı Gelir Elde Edenlerin Aynı Tarifede Birleştirilmesi ve Yatırım İndirimi İstisnası Düzenlemelerine İlişkin 2009/144 Sayılı Kararı

30.03.2006 tarihli ve 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 1. maddesi ile değiştirilen Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesine göre önceden ayrı tarifelerle vergilendirilen ücret gelirleri ve ücret dışı gelirlerin bu kanunda yapılan düzenleme ile aynı tarife üzerinden vergilendirilmeye başlaması ve yine 5479 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 69. maddeye göre de, ticari ve zirai kazançlarda yatırım indirimi istisnası başlıklı 19. maddenin yürürlükten kaldırılmasına ilişkin hususlar dava konusu kuralları oluşturmaktadır.

Gelir Vergisi'ne tabi ücretlilerin ve ücret dışı gelir elde edenlerin vergilendirilme tarifelerinin değişmesine ilişkin düzenlemeyle getirilen kural ile daha önce ücretliler %15- %20- %25- %30- %35 dilimleri üzerinden, ücret dışı kazanç elde edenler ise %20- %25- %30- %35- %40 dilimleri üzerinden iki ayrı tarife ile vergilendirilirken getirilen yeni tarife sonucu her iki grup da %15- %20- %27- %35 şeklinde olmak üzere tek vergi tarifesiyle vergilendirilmeye başlanmıştır. Yeni tarifenin ilk iki diliminde ücret kazancı elde edenlerin vergilendirilecekleri dilim açısından bir farklılık oluşmamış, ücret dışı gelir elde edenlere ise beşer puanlık indirim sağlanmıştır. Ancak 6.600 TL' ye kadar olan %15 diliminin tutarı 7.000 Türk lirasına ve 6.600 TL'den 15.000 TL'ye kadar olan gelirleri için %20 diliminden vergilendirilirken yeni tarife ile %20 diliminde 7.000 TL- 18.000 TL arası gelirler vergilendirilecektir. Üçüncü dilim için yapılan incelemede ücret geliri elde edenler için oran %25'ten %27'ye çıkarılmak kaydıyla iki puan artırılmış, ücret dışı gelir elde edenler açısından ise %30 oranından vergilendirilirken %27'ye azalması kaydıyla üç puan indirilmiştir. Her iki grup da üçüncü dilimde daha önce 15.000 TL- 30.000 TL üzerinden vergilendirilirken yeni tarifeye bu tutar 18.000 TL- 40.000 TL'ye çıkarılmıştır. Önceki tarifede dördüncü dilimde 30.000 TL- 78.000 TL arası gelir tutarı için yapılan vergilendirme ücretlilerde %30, ücret dışı gelir elde edenlerde ise %35 oranları üzerinden yapılırken yeni tarifede ücretliler 40.000 TL üstü gelir için %35 olmak üzere beş puan artışla, ücret dışı gelir elde edenler ise aynı tutar için yine %35 oranından aynı düzeyde kalmış olarak vergilendirilecektir. Gelir Vergisi'ne tabi her iki grubu birleştiren bu yeni tarife ile ücretlilerin 78.000 TL üstünde kalan gelirleri için vergilendirildikleri beşinci dilim olan %35 ve ücret dışı gelir elde edenlerde ise aynı tutar için uygulanan beşinci dilim olan %40 dilimleri ise tarifeden kaldırılarak dört aşamalı bir tarife düzenlenmiştir.

İptal isteminin gerekçesinde ise yapılan bu düzenleme ile ücretlilerin orta ve yüksek gelir gruplarının Gelir Vergisi'nin artırılması suretiyle vergi yüklerinin de arttığı, vergi yükünün adil ve dengeli dağıtılması ilkesinin ve mali güce göre vergilendirme ilkelerinin ihmal edildiği, kuralın bu yönleriyle Anayasa'nın 2., 11. ve 73. maddelerine aykırı olduğu iddia edilmiştir. AYM, yeni ve eski tarifeler karşılaştırıldığında yeni tarifenin ilk üç dilimine giren ücretlinin hesaplanan vergi tutarının önceki tarifeye göre daha düşük iken dördüncü dilimde öncekine göre daha yüksek olduğunu ve bu dilimde ücretliler üzerindeki vergi yükünün ücret geliri elde etmeyen diğer Gelir Vergisi mükelleflerine göre arttığı, buna karşılık diğerlerinin ise vergi yükünün azaldığını belirtmiştir. Aynı vergi diliminden ve aynı gelir üzerinden vergilendirilen yükümlüler karşılaştırıldığında vergi yükü ücret dışı gelir elde eden mükellefler lehine değişmiştir. Mahkeme ücret geliri

elde edenlerin ekonomik ve kişisel durumlarının göz önünde bulundurulmadığını bu durumun da mali güce göre vergileme ilkesine aykırı olduğunu savunmuştur. Ücret gelirlerinin emeğe dayalı elde edilen gelirler olması sebebiyle diğer gelir unsurlarından daha yüksek vergi yükü altında kalmalarının, bu gelir grubunun ekonomik durumları ile vergi oranları arasında orantılı bir bağ kurulmamasının ve mali güçlerine aykırı olarak vergilendirilmelerinin kabul edilemeyeceğini, Anayasa’da ücretin diğer gelirlerden ayrı ve özel olarak düzenlendiğini ve bu durumun devlete ücretlileri koruyacak tedbirler alma görevi verdiğini tüm bunlar birlikte değerlendirildiğinde kuralın vergilendirmede adalet ilkesine de aykırı olduğuna karar vermişlerdir. Bu sebeplerle kuralın Anayasa’nın 2. ve 73. maddelerine uygun olmadığına ve oybirliği ile iptal edilmesine karar vermişlerdir.

Her ne kadar dava konusu olayda ücret ve ücret dışı gelir elde edenlerin tek tarifede birleştirilmesi eşitlik ilkesi açısından uygun gibi gözükse de adalet ilkesi açısından birtakım sıkıntılar doğurmaktadır. Ücretlilerin daha yüksek vergi yüküyle karşı karşıya kalması vergilemede adalet ilkesine uygun değildir. Bu gerekçeyle görüşümüz Anayasa Mahkemesi kararının yerinde olduğu yönündedir.

5479 sayılı kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda yapılan bir diğer düzenleme ise ticari ve zirai kazançlarda yatırım indirimi istisnası başlıklı 19. maddenin yürürlükten kaldırılması ve 3. maddesiyle de kaldırılan bu kanunun ardından uygulanacak geçiş hükümlerinin eklenmesidir. 1.1.2006 tarihinden önce yatırım indirimine başlandığı halde tamamlanamayan indirimlerin kimi ek koşullarla ve 2006, 2007 ve 2008 yıllarıyla sınırlı olmak üzere tamamlanmasına olanak sağlanmıştır. Bu düzenleme ile yatırım indirimi istisnasından yararlananların bu üç yılda elde ettikleri gelir ve kurumlar vergisi kazançlarına istisna getirilmiş olup bu kanun ile yapılan tarifeye göre değil 31.12.2005 tarihinde geçerli olan tarifeye göre vergilendirilecekleri hükme bağlanmıştır. Gelir Vergisi oranları 5479 sayılı kanun ile 1.1.2006 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, Kurumlar Vergisi oranları ise 5520 (%30’dan %20’ye) sayılı kanunla yine 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere indirilmiştir. Yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükelleflerin bu indirimli vergi oranlarından yararlanamayacağı hükme bağlayan kural aynı şekilde yükümlülerin bilanço ve karlılık durumuna göre yapacakları hesaplar sonucunda oluşan vergi yüküne göre yatırım indirimi istisnasından yararlanıp yararlanmamalarını kendi kararlarına bırakmıştır.

İptal isteminin gerekçesinde, yatırım indirimi istisnasından yararlanmayı tercih etmiş olan mükelleflerin düzenlenen kanundan önceki tarifeler üzerinden vergilendirilmelerinin, bu istisnadan yararlanmayanların ise yeni tarife üzerinden indirimli olarak vergilendirilmelerinin, yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükellefler adına kazanılmış hak niteliğindeki bu istisnanın haklarını ortadan kaldırdığı, farklı vergi oranlarının uygulanmasının hukuken kabul edilebilir haklı bir nedene dayanmadığı, bu durumun verginin genelliği ve eşitliği ilkelerine aykırı, dolayısıyla da Anayasa’nın 2., 10. ve 73. maddelerine uygun olmadığı ileri sürülmüştür. AYM kararında vergi oranlarının değiştirilmesinin Anayasa’ya uygunluk koşuluyla yasama organının takdirinde olduğunu, 2006 yılı için vergi oranlarında değişiklik yapılırken aynı kanunla yatırım indirimi istisnasının 31.12.2005 tarihli oranlar üzerinden vergilendirileceğini ancak bu konuda mükellefin bu istisnadan yararlanma konusunda zorunlu tutulmadığını, dolayısıyla yatırım indirimi istisnasından yararlanma durumunun lehine ya da aleyhine olmasına göre bu hakkı kullanıp kullanmamakta yükümlüye tercih hakkı tanınması şeklinde düzenleme yapıldığını belirtmiştir. Yatırım indirimi istisnası hakkı tanınan ve bu istisnadan yararlanmayan mükellefler arasında bir eşitlik olmadığı, farklı kurallara ve vergi oranlarına göre vergilendirilmelerinde de verginin genelliği ve eşitliği ilkelerinde aykırı bir durum olmadığı dolayısıyla da kuralın Anayasa’nın 2. ve 73. maddelerine uygun olduğuna ve iptal isteminin reddine oybirliği ile karar verilmiştir.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ile ilgili yapılan düzenleme konusunda bir diğer dava konusu ise ücretlerde vergi yükünün geriye dönük artırılması suretiyle hukuki güvenlik ve istikrar ilkelerinin ihlal edilmesi yönünde olsa da AYM kararında; “8.4.2006 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 5479 sayılı Yasa’nın 1. maddesiyle değiştirilen Gelir Vergisi tarifesi 1.1.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.” (AYM, E.2006/95, K.2009/144, 15.10.2009) demek suretiyle vergilendirme dönemi bitmeden vergi oranlarının değiştirilmesi hakkındaki düzenlemenin yılın başında yürürlüğe konulmuş olduğu ve yasanın gerçek anlamda geriye yürümediği, Ayrıca 5479 Sayılı Kanun’a eklenen geçici 70. madde ile ücretliler için yeni tarifeden hesaplanan vergisinin fazla ya da eksik olması durumuna göre terkin veya ödeme yöntemi düzenlemesi mükellefler arasındaki eşitsizliği gideren yeni bir uygulama yapıldığı, bu sebeplerle kuralın Anayasa’nın 2. maddesine aykırı olmadığına ve iptal isteminin reddine oybirliği ile karar vermişlerdir.

3.10. Anayasa Mahkemesinin Ekonomik İstikrarın Sağlanması Amacıyla Ek MTV ve Emlak Vergisi Alınmasına İlişkin 2003/76 Sayılı Kararı

4837 sayılı kanunun 1. maddesiyle “197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun 5. ve 6. maddelerindeki tarifelere göre vergiye tabi bulunan ve bu kanunun yayımlandığı tarihte ilgili sicilde kayıtlı bulunan taşıtların, bir defaya mahsus olmak üzere 2003 yılı için tahakkuk ettirilen Motorlu Taşıtlar Vergisi tutarı kadar ek Motorlu Taşıtlar Vergisi’ne tabi olduğu” ve 2. maddesiyle “1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 1 ve 12. maddelerinde yazılı bina, arsa ve arazilerin 2003 yılı vergi matrahları üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere ek Emlak Vergisi alınacağı” (AYM, E.2003/48, K.2003/76, 23.07.2003) düzenlenmiştir.

İptal isteminin gerekçesinde ise bu kuralın 1. maddesi ile düzenlenen ek Motorlu Taşıtlar Vergisi yükümlülüğünün hukuki güvenlik, yasalar önünde eşitlik, mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması ilkelerini ihlal ettiği öne sürülmüştür. Mahkeme, 2003 yılı içerisinde Vergi Usul Kanunu çerçevesinde güncelleştirilen tutar üzerinden aynı miktarda iki kez vergilendirilmenin vergi yükünü Motorlu Taşıtlar Vergisi mükellefleri üzerinde bıraktığını, bunun da vergi yükünün adil ve dengeli dağılımını engellediği, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine yansıtılmayan bu vergi yükünün Motorlu Taşıtlar Vergisi Mükellefleri ile Gelir ve Kurumlar Vergisi yükümlüleri arasında eşitsizlik oluşturduğuna ve Anayasa’nın 2. ve 73. maddelerine uygun olmadığına karar vermişlerdir. Kanunun çıkarılma amacında ekonomik istikrarı sağlamak ve kamu borç stokunun azaltılmasının hedeflendiği açıklanmış ise de bunun olağanüstü koşulların zorunlu kıldığı haklı bir neden olmadığını belirten mahkeme Anayasa’nın 10. maddesi bağlamında bir değerlendirme yapılmasına gerek görmeden düzenlemenin oyçokluğuyla iptaline karar vermiştir. Karşı oy gerekçesinde ise ek Motorlu Taşıtlar Vergisi yükümlülüğü getiren kanunun resmî gazetede yayımlandığı gün yürürlüğe girdiği ve yürürlüğe girdiği gün itibarıyla de vergilendirme döneminin bitmemiş olması sebebiyle gerçek anlamda bir geriye yürüme durumunun söz konusu olmadığı vurgulanmıştır. Ayrıca 4837 sayılı yasanın gerekçesinde açıklanan ekonomik istikrarın sağlanması, kamu borç stokunun azaltılması ve ülkenin son yıllarda içinde bulunduğu ekonomik çöküşü düzeltmek hedeflerinin K.2001/63 sayılı 1999 depremi için çıkarılan kanundaki olağanüstü koşulların zorunlu kıldığı haklı bir nedene dayandırarak karşılaştırma yapan üye, vergi dönemi kapanmadan ek vergi koymanın anayasanın 2. ve 73. maddeleri bakımından bir aykırılık oluşturmadığını ileri sürmüştür.

Yasanın 2. maddesi ile 2003 yılı matrahlarına göre bir defaya mahsus olmak koşuluyla ek Emlak Vergisi alınacağı ve bu ek verginin de bina, arsa ve arazilere ilişkin vergi muafiyet ve istisnalarına tabi olacağı düzenlenmiştir. İptal talebinin gerekçesinde bu durumun vergi yükünün dengeli dağılımı, vergilemede adalet ve ödeme gücü ilkelerine aykırılığı sebebiyle Anayasa’nın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırılığı iddia edilmiştir. AYM kararında, Emlak Vergisi’nin ödeme gücünün göstergelerinden biri olan servet vergisi unsuru olduğunu ve dolayısıyla da mükellefin kişisel ve sosyal durumunun göz önünde bulundurulduğunu belirtmiştir. Ayrıca 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’ndaki muafiyet ve istisnaların ek vergiler için de geçerli olduğuna ve buna dayanarak emlak sahibi mükellefler yönünden bazı olumsuzlukların giderilmesine çalışıldığından vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılmasının da gerçekleşmesi hedeflenmiştir diyen mahkeme, kuralı Anayasa’nın 2. ve 73. maddelerine uygun görerek iptal istemini oyçokluğuyla reddetmiştir. Karşı oyda ise çoğunluğun görüşüne katılmama sebebi olarak vergi yasalarının kural olarak geriye yürütülmemesi gerektiği, ortada haklı nedene dayandırılacak olağanüstü koşulların getirdiği bir zorunluluk durumunun olmadığı, anılan sebeplerin ülkenin uzun zamandır içinde bulunduğu durumlar olduğunu, ekonomik istikrarı sağlamanın da olağanüstü bir neden olarak kabul edilemeyeceği ve bu durumun çifte vergilendirmeye yol açtığı belirtilmiştir. Böyle uygulamalar ile vergisini ödeyen kesim üzerine sürekli ek mali külfet yüklemenin ve aynı şekilde sürekli vergi affı çıkararak da vergisini ödemeyen mükellefleri nasıl olsa af çıkar mantığına büründürerek vergilerini ödeyenler ile ödemeyenleri eşit tutmanın da vergi adaletine aykırı olduğu ileri sürülmüştür. Ek verginin yalnızca iki vergi türüyle sınırlı tutulmasının vergi yükünün dengeli ve adil dağılımı ve diğer vergilendirme ilkeleri ile bağdaşmayacağı, tüm bunlar göz önüne alındığında kuralın vergilemede genellik ve eşitlik ilkelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

4. AYM KARARLARINDA EŞİTLİK İLKESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Anayasa Mahkemesinin kararları incelendiğinde eşitlik ilkesi değerlendirilirken kimi zaman K.2019/15, K.2011/170 sayılı kararlarında olduğu gibi sadece Anayasa’nın eşitlik ilkesinin düzenlendiği 10. maddesi üzerinden, kimi zaman ise K.2023/99, K.2003/76 sayılı kararlarında olduğu gibi mali güç, belirlilik ve vergi yükünün adil dağılımı ilkelerini birlikte değerlendirmek suretiyle 73. maddesi üzerinden yorum yapılarak karar verildiği gözlemlenmiştir. K. 2019/75, K2009/144

sayılı kararlarında olduğu gibi 10. madde ve 73. maddede yer alan ilkelerin birlikte de değerlendirdiği olmuştur. Değerlendirme sonuçlarından, eşitlik ilkesinin analizi yapılırken vergileme ilkelerinin birbirinden kesin sınırlar ile ayrılamayacağı görülmüş ve kanunlar düzenlenirken ilkelerden bir tanesinin bile göz önünde bulundurulmamasının vergilemede adalet ve eşitlik dengesini bozabileceği saptanmıştır.

Anayasa Mahkemesi eşitlik değerlendirmesini ancak hukuken eşit durumda olanlar arasında yapmıştır. Ancak yasa koyucunun takdir yetkisine dayanarak çıkardığı eşitlik ilkesinin bozulduğu düzenlemeler değerlendirilirken Anayasa Mahkemesinin, K.2023/160, K.2023/109, K.2018/28, K.2014/41, K.2010/85, K.2009/144, K.2003/76 ve K.2001/63 sayılı kararlarında olduğu gibi yasa koyucunun bu düzenleme ile ekonomik, sosyal ve mali nedenlerle kamu yararını gözetip gözetmediği ve bazen de olağanüstü durumların getirdiği zorunluluk neticesinde, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmamak şartıyla makul ve nesnel bir zemine dayandırıp dayandırmadığı konularında inceleme yapmıştır. AYM, hukuken eşitsizlik oluşturan bazı düzenlemelerde sayılan haklı nedenlere dayandırıldığında eşitlik ilkesine aykırılık görmemiştir. Gelir üzerinden alınan vergilerde artan oranlılık, en az geçim indirimi, ücret gelirlerinin sermaye gelirlerinden farklı vergilendirilmeye tabi tutulması, servet vergilerinde lüks ve temel ihtiyacı karşılayan servet unsurlarının farklı vergilendirilmeleri, bazı mükelleflerin muafiyeti ve konuların vergiden istisnası gibi düzenlemelerle vergilemede kişisel durumların ve mali gücün göz önüne alınarak vergilemede adalet ve eşitliğin sağlanması da bu durumun örneğidir.

Türkiye’de uzun yıllar boyunca uygulanmış olan parlamenter hükümet sistemi 2017 yılında anayasa değişikliği ile terk edilmiş ve Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi şeklinde adlandırılan hükümet sistemi kabul edilmiştir. (Çalışkan vd., 2020: 721) 6771 Sayılı Referandum Kanunu’nun 16/B maddesi ile 1982 Anayasasının 167. maddesinin ikinci fıkrasındaki Bakanlar Kurulu kavramı yerine Cumhurbaşkanı kavramı konularak fıkra yeniden düzenlenmiş olup bu bağlamda parlamenter sistemde Bakanlar Kuruluna verilen, özellikle dış ticaretin düzenlenmesi konusunda vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler getirme yetkisi, yeni sistemde TBMM’nin bir kanunla yetki vermesi durumunda Cumhurbaşkanına devredilmiştir. (Ün, 2021: 312) Bu değişiklik ile kanunun verdiği sınırlar içerisinde düzenleyici işlem yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilmiş, bu düzenleyici işlemler için Kanun Hükmünde Kararnameler yerine Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri getirilmiştir. İdari işlem niteliğinde olan CBK’lar ile vergiler ile ilgili düzenleme yapılamayacağı açık bir biçimde belirtilmiştir. Zira vergi ödevi anayasamızın siyasi hak ve ödevler bölümünde düzenlenmiştir. Anayasanın 104. maddesinde siyasi hak ve ödevlerin Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile düzenlenemeyeceğinin ifade edilmesi bağlamında vergilere ilişkin Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile düzenleme yapılamayacağı belirtilmiştir. Ancak 73. Maddenin son fıkrası Cumhurbaşkanına vergi ile ilgili Anayasanın çizdiği sınırlar içinde düzenleme yapma yetkisi vermiştir. (Güner & Kargı, 2021: 85)

Anayasanın verdiği yetkiyle kanunda belirtilen yukarı ve aşağı sınırlar içinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle müdahale etme hakkının parlamenter sistemde Bakanlar Kuruluna, yeni sistemde de Cumhurbaşkanına verilmesine geçmiştir bu yana kanunilik ilkesi ve Anayasanın 7. maddesi bağlamında yasama yetkisinin devredilemezliği ile çeliştikleri yönünden çeşitli eleştiriler yapılmıştır. Konuyla ilgili düzenlemelere Anayasa Mahkemesi kararlarından da ulaşmak mümkündür. Mesela, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun, 23.11.2000 tarih ve 4605 sayılı kanun ile değiştirilerek, Bakanlar Kuruluna vergi tutarını yirmi katına kadar artırma yetkisinin verildiği düzenleme, Bakanlar Kuruluna verilen bu yetkinin yasama yetkisinin devredilmesi anlamına gelmesi gerekçesi ile Anayasa Mahkemesinin kararı ile iptal edilmiştir. (Erdem, 2023: 99)

K.2021/54 sayılı kararda da iptal isteminin konusu kanunun 3. maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen 23. madde kapsamında sivil havacılık sektöründe çalışan pilotlar ve sertifikalandırılmış kabin personeline yapılan aylık ücret ödemelerinin %70’lik kısmının gelir vergisinden istisna olmasının düzenlendiği kanunda Cumhurbaşkanına mevcut istisna oranını %100’e kadar artırma ve %0’a kadar indirme yetkisinin tanınmasıdır. Bu tanımlamanın sınırsız bir yetki olduğu buna bağlı olarak ücretin hepsinin vergiye tabi tutulabileceği gibi ücret üzerinden hiç vergi alınmamasının da düzenlenebilecek olmasını ve bu durumun da verginin kanuniliği, hukuki güvenlik ve istikrar ilkelerini zedeleyerek Anayasanın 2. ve 73. maddelerine uygun olmadığı iddia edilmiştir. Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrası ile Cumhurbaşkanına verilen yetkinin kullanılmasını düzenleyen kanunla da hukuki güvenlik ve kanunilik ilkeleri gereği alt ve üst sınırlarının açık ve anlaşılır bir şekilde belirlenmesi gerektiğini belirten AYM, dava konusu kuralda da buna uyulmuş olduğunu belirtmiştir. Ayrıca istisna oranının %100 olarak tayin edilmesinin mevcut verginin kaldırılması manasına gelmediği gibi oranın sıfır olarak tayin edilmesi de vergi istisnasının tamamıyla kaldırıldığını göstermez. Bu iki

durumda da vergi ve istisnası yürürlükte olup Cumhurbaşkanı, ekonomik koşullar dolayısıyla bu miktarı yasa ile belirlenen sınırlar kapsamında değiştirebileceğini ifade etmek suretiyle kuralın Anayasanın 73. maddesine aykırı olmadığını belirtip oy çokluğuyla iptal talebini reddetmiştir. (AYM, E.2019/32, K.2021/54, 14.07.2021) Benzer bir kuralın olduğu başka bir iptal davasında da AYM, Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranlarının yasada belirlenen alt ve üst sınırlar dâhilinde değiştirilebilmesini, içinde bulunulan ekonomik şartların gereklilikleri doğrultusunda önemli bir takım sosyo-ekonomik hedeflere ulaşabilmek için gerekli görmüş ve bir verginin oranının sıfıra indirilmesinin hiçbir zaman o verginin kaldırılması manasına gelmediğini ifade etmiştir. (AYM, E.1986/5, K.1987/7, 19.03.1987) Verginin varlığını devam ettirdiğini belirten mahkeme, gerektiği takdirde bu oranın yine kanunla belirlenen orana yükseltilebileceğini dolayısıyla kuralın Anayasanın 73. maddesine aykırı olmadığına oy çokluğuyla karar vermiştir.

Cumhurbaşkanına verilen ilgili yetki, kanunların belirlediği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde daha hızlı düzenleme yapılabilmesine ilişkindir. Verginin, ekonomik koşullara bağlı olarak ve mükelleflerin vergiden kaçınmak veya vergi kaçırmak için meydana getirdiği somut olaylar çerçevesinde şekillenmesi gerekçesiyle, Cumhurbaşkanına kanunun çizdiği çerçeve içerisinde, vergiyi güvence altına almak veya mükelleflere bir takım gerekçelerle muafiyet tanımak için verilen yetki yerindedir.

SONUÇ

Vergilendirmede bazen yasa koyucu eliyle bazen de uygulamada ortaya çıkan aksaklıklar sebebiyle mükellefler arasında eşitsizlikler meydana gelebilmektedir. Vergi mahkemelerinde görülmekte olan davalarda kanunların esas yönünden Anayasa'ya aykırılığının taraflarca ileri sürülmesi ve bunun ciddi bulunması durumunda ya da re'sen tespiti halinde mahkemelerce itiraz yoluna giderek, bazen de Cumhurbaşkanı veya TBMM milletvekillerinin beşte biri ya da mecliste en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubu tarafından açılan iptal davası yoluyla vergi düzenlemelerinin Anayasa'ya şekil veya esas yönünden aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemelerine başvurulur. Kişiler ise olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şartıyla Anayasa'da düzenlenen temel hak ve özgürlüklerinden Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında bulunanlarının ihlal edilmesi sebebiyle Anayasa Mahkemesine kişisel başvuruda bulunabilirler. Anayasa Mahkemesi yaptığı incelemede eşitlik ilkesini kimi zaman Anayasa'nın 10. Maddesi kapsamında aynı durumda bulunanların aynı uygulamalara, farklı durumda bulunanların ise farklı uygulamalara tabi tutulmasını gerektiren hukuken eşitlik açısından kimi zaman da Anayasa'nın 73. maddesine dayanarak mali güce göre vergilendirme kapsamında dava konusu düzenlemenin kişisel durumlar değerlendirilerek çıkarılıp çıkarılmadığına bakarak gerçekleştirmektedir. Mülkiyet hakları kapsamında değerlendirme yaparken ise aynı durumda bulunan kişilerin mülkiyet haklarına farklı oranda müdahale edilip edilmediğini inceleyerek, eğer eşitsizlik oluşmasında haklı neden varsa bu müdahalenin ölçülü olup olmadığının kontrolünü yapmaktadır. AYM eşitlik ilkesinin ihlal edilmesinde haklı neden tespitini yaparak kararını vermektedir. Nitekim çoğu davada düzenleme ile oluşturulan eşitsizlik, mükellefler arasında adaleti sağlayıp, mali güce göre vergilendirme kapsamında kişisel durumları göz önüne almakta ise ve genel olarak sosyal, teknik ve mali sebeplerle kamu yararı gözetiyorsa eşitlik ilkesine aykırılık olmadığı yönünde karar vermiştir.

Mahkemenin inceleme yaparken bir yandan kişilerin temel hak ve özgürlükleri ile Anayasa'da kendilerine tanınmış hakları güvence altına aldığı, bir yandan da ekonomik ve sosyal düzeni koruyucu şekilde kararlar verdiği gözlemlenmiştir. Anayasa Mahkemesinin verdiği kararlarda eşitlik ilkesi incelenirken vergilemenin diğer ilkelerinden sınırları net ve kesin bir ayırım yapılmadığı ve ilkelerin birbirlerini tamamlayarak makul bir anlam ifade ettiği görülmüştür. Kararlar 2017 Anayasa referandumu öncesi ve sonrası olarak karşılaştırıldığında vergiler konusunda Bakanlar Kurulunun kaldırılması ile görevleri Cumhurbaşkanına devredilmiş ve KHK'lar yerine Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri gelmiştir. Dava konusu olarak Cumhurbaşkanına düzenleyici ve açıklayıcı müdahalelerde bulunma yetkisinin verilmesinin Anayasa'nın yasama yetkisinin devredilemezliği ilkesinin düzenlendiği 7. maddesine aykırı olduğunu ileri sürülse de, Anayasa'nın 104. maddesinde siyasi hak ve ödevlerin Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile düzenlenemeyeceği ve siyasi hak ve ödevler başlığı altında bulunan 73. maddesinde de vergilerin ancak kanunla düzenlenebileceği hüküm altına alınmıştır. Yine Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında kanunla belirlenen sınırlar içerisinde kalmak koşuluyla kanunların amacına uygun yürütülebilmesi, değişen sosyo-ekonomik düzene hızla uyum sağlanması amacıyla Cumhurbaşkanına verilen yetkinin kanunilik ilkesine ve Anayasa'nın 7. maddesine aykırı olmadığı yönünde kararlar vermiştir. Kimi kararlarda ise kanun ile verilen düzenleme yapma yetkisinin sınırları çok geniş olduğu için bu durumun yasama yetkisinin devri anlamına geleceğini belirterek kanunun iptaline karar vermiştir. AYM değerlendirme yaparken yine eşitlik ilkesinin incelemesinde olduğu gibi kanunun düzenlenmesinde ölçülü davranılıp davranılmadığı ve düzenlemenin

makul ve nesnel bir temele dayanıp dayanmadığını göz önünde bulundurmıştır. Yapılan düzenlemelerin, kanunda belirtilen yukarı ve aşağı sınırlar dâhilinde ve sınırların ölçülü olması durumunda, AYM'nin ilgili düzenlemeleri yerinde olarak iptal etmediği görülmektedir.

KAYNAKLAR

- Altay, Ö.** (2021). “Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Vergide Eşitlik İlkesi Bağlamında Anayasaya Uygunluğu”. *Anayasa Yargısı*, 38(1), 285-316.
- AYM**, E.1986/5, K.1987/7, 19.03.1987.
- AYM**, E.1999/51, K.2001/63, 28.03.2001.
- AYM**, E.2003/48, K.2003/76, 23.07.2003.
- AYM**, E.2006/95, K.2009/144, 15.10.2009.
- AYM**, E.2008/116, K.2010/85, 24.06.2010.
- AYM**, E.2010/118, K.2011/170, 22.12.2011.
- AYM**, E.2012/87, K.2014/41, 27.02.2014.
- AYM**, E.2017/117, K.2018/28, 28.02.2018.
- AYM**, E.2019/16, K.2019/15, 14.03.2019.
- AYM**, E.2019/53, K.2019/75, 19.09.2019.
- AYM**, E.2019/32, K.2021/54, 14.07.2021.
- AYM**, E.2020/42, K.2023/99, 18.05.2023.
- AYM**, E.2021/5, K.2023/109, 01.06.2023.
- AYM**, E.2023/131, K.2023/160, 28.09.2023.
- Çalışkan, A., Kaya, P. B., & Malak, M.** (2020). “Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin Bütçe Sürecine Etkisi”. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(3), 721-736.
- Demircan, A. S.** (2015). “Katma Değer Vergisi: Vergi Adaleti, Eşitlik ve Sosyal Devlet”. *TBB Dergisi*, 121, 277-290.
- Erdem, A.** (2023). “Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bağlamında Cumhurbaşkanının Vergi ile İlgili Düzenleyici İşlem Yapma Yetkisi Üzerine Bir İnceleme”. *Karatekin Hukuk Dergisi*, 1(2), 93-128.
- Eren, A.** (2019). “Anayasa Mahkemesinin Kanun Hükmünde Kararnamelere İlişkin İçtihadı Doğrultusunda Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Değerlendirilmesi”. *Anayasa Yargısı*, 36(1), 1-72.
- Gören, Z.** (2019). “Anayasa Mahkemesi ve Yasama Arasındaki Karşılıklı Etkileşim”. *İzmir Barosu Dergisi*, 84(1), 231-293.
- Gözler, K.** (2019). *Türk Anayasa Hukuku*. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Güner, K. C., & Kargı, V.** (2021). “Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Özgürlükleri İhlali ve Yargı Yolu”. *Maliye Çalışmaları Dergisi*, 66, 77-106.
- Işık, A.** (2014). *Ekonomik ve Mali Terimler Sözlüğü İlaveli Kamu Maliyesi*. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Özarlan, S. S.** (2022). “Anayasal Vergilendirme İlkeleri ve Ülke Örnekleri”, Yücel Yazgın (Ed.), *Akdeniz 8. Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi*, Girne, 107-119.
- Peran, T., & Gümüş, İ.** (2017). “Sosyal Politika Açısından Vergi Adaleti: Kuramsal Bir Tartışma”. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(5), 184-191.

- Resmi Gazete** (8 Aralık 2001). *Türk Medeni Kanunu*. [Erişim: 18.04.2024, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=4721&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>]
- Resmi Gazete** (8 Mart 2017). *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*. [Erişim: 22.03.2025, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/03/20170308-40.htm>]
- Resmi Gazete** (30 Aralık 2024). *Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği*. [Erişim: 27.02.2025, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/12/20241230M2-9.htm>]
- Şenyüz, D.** (2014). “Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları”. *Tesam Akademi Dergisi*, 1(2), 81-96.
- Şimşek, S.** (2010). “Mülkiyet Hakkının Kapsamı, Sınırlandırma Nedenleri ve Şartları Açısından 1982 Anayasası ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi: Karşılaştırmalı Bir Analiz-I”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 91, 181-228.
- Topuz, G.** (2016). “5510 Sayılı Kanunda Öngörülen Emekli Aylığının Haczedilmezliği Kuralı ve Bu Kuralın Anayasaya Uygunluğu Üzerine Düşünceler”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(4), 3017-3052.
- Tunç, H.** (2022). *Anayasa Hukuku Genel Esaslar*. Adalet Yayınevi.
- Uyanık, H.** (2013). *Ekonomik Kamu Yararı Kavramının Türk İdare Hukukundaki Anlam ve İşlevi*. (Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Uyanık, M.** (2020). “Bir Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Cumhurbaşkanı Kararı”. Ozodbek Karamatoov (Ed.), 2. *Uluslararası İzmir İktisat Kongresi*, s.2-8.
- Uygun, E., & Gerçek, A.** (2017). “Anayasa Mahkemesinin Vergilendirme Alanındaki Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (29), 167-192.
- Ün, L.** (2021). “Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin Türk Kamu Maliyesine Etkisi”. *Abant Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(2), 299-315.
- Üyümez, M. E.** (2010). *Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi*. T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları; No.2025 İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi yayınları; No.214.
- Yıldırım, U. T.** (2021). “Türk Siyasal Hayatında Anayasa Yargısı-Siyaset İlişkisi: Türk Anayasa Mahkemesi Üzerinden Bir Değerlendirme”. *Turkish Studies, Economics, Finance, Politicis*, 16(1), 571-587.
- Yüce, M.** (2012). *Türk Vergi Yargısı*. Ekin Basım Yayın Dağıtım.