

T.C.
BİLECİK ŐEHY EDEBALI ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

**VERGİLEMEDE EŞİTLİK İLKESİNİN ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI
ÇERÇEVESİNDE ANALİZİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

YAĞMUR KIVANÇ

TEZ DANIŐMANI
PROF. DR. FİLİZ EKİNCİ

BİLECİK, 2025

10717941

T.C.
BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

**VERGİLEMEDE EŞİTLİK İLKESİNİN ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI
ÇERÇEVESİNDE ANALİZİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

YAĞMUR KIVANÇ

TEZ DANIŐMANI
PROF. DR. FİLİZ EKİNCİ

BİLECİK, 2025

10717941

BEYAN

“Vergilemede Eşitlik İlkesinin Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Analizi” adlı yüksek lisans tezinin hazırlık ve yazımı sırasında bilimsel araştırma ve etik kurallarına uyduğumu, başkalarının eserlerinden yararlandığım bölümlerde bilimsel kurallara uygun olarak atıfta bulunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, tezin herhangi bir kısmının Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi veya başka bir üniversitede başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını, aksinin tespit edileceği muhtemel durumlarda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Bu çalışmanın, Bilimsel Araştırma Projeleri (BAP), TÜBİTAK veya benzeri kuruluşlarca desteklenmesi durumunda; projenin ve destekleyen kurumun adı proje numarası ile birlikte, ETİK KURUL onayı alınması durumunda ise ETİK KURUL tarih karar ve sayı bilgilerinin beyan edilmesi gerekmektedir.		
DESTEK ALINMIŞTIR		DESTEK ALINMAMIŞTIR *
Destek alındı ise;		
Destekleyen kurum;		
Desteğin Türü		Proje Numarası
1- BAP (Bilimsel Araştırma Projesi)		
2- TÜBİTAK		
Diğer;.....		
ETİK KURUL onayı var ise;		
ETİK KURUL karar tarih/sayı:	/.....

Öğrenci Adı ve Soyadı

Yağmur KIVANÇ

Tarih

.....

İmza

.....

ÖN SÖZ

Bu tez çalışmasının yazılmasında, çalışmamı sahiplenerek takip eden danışmanım Sayın Prof. Dr. Filiz Ekinci'ye değerli katkı ve emekleri için teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım.

Savunma sınavı sırasında değerli jüri üyeleri Sayın Doç. Dr. Şebnem Ekeryılmaz'a ve Sayın Doç. Dr. Meltem İrtiş Gülşen'e çalışmamın son haline gelmesindeki değerli katkıları adına teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım.

Son olarak bu günlere ulaşmamdaki emekleri adına değerli aileme teşekkür ederim.

Yağmur Kıvanç

2025

ÖZET

VERGİLEMEDE EŞİTLİK İLKESİNİN ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI ÇERÇEVESİNDE ANALİZİ

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 konusudur. 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. Bu ilkeler ise klasik ilkeler ve modern ilkeler olarak ayrılmaktadır. Çalışmada, Anayasa'nın genel olan, hukuk devleti, sosyal devlet ve hukuki güvenlik ilkeleri ve vergi ile ilgili olan 73. maddesine dayanan vergilendirme ilkeleri açıklanacaktır.

Bu çalışmanın amacı Anayasa Mahkemesinin verdiği kararlarda vergilerde eşitlik ilkesinin nasıl ele alındığının incelenmesidir. Birinci bölümde vergilerin anayasal temellere dayanmasının tarihsel süreci, ikinci bölümde Anayasa'nın genel ilkeleri ile anayasal temellere dayanan vergilendirme ilkeleri, üçüncü bölümde ise genel olarak yargı sisteminden bahsedilecek, Anayasa Mahkemesinin kuruluş ve işleyişi ele alınacaktır. Akabinde kamu yararı kavramı ve eşitlik ilkesi çerçevesinde mahkemenin verdiği kararlar incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Anayasa, Anayasa Mahkemesi Kararları, Yargı, Vergi, Eşitlik ilkesi

ABSTRACT

ANALYSIS OF THE PRINCIPLE OF EQUALITY IN TAXATION WITHIN THE FRAMEWORK OF CONSTITUTIONAL COURT DECISIONS

The basis of the principles regarding taxation is article 73 of the constitution. However, tax is not a concept that has existed only in the last century. The birth of taxes dates back to much older times. Indeed, even if it is a small community, there are always common public expenses. The way of meeting these common expenses has undergone many evolutionary processes from tribes to principalities, states and empires. In this process, democratic constraints on governments were initiated by a number of uprisings, usually based on heavy, unequal and unfair taxation. As constitutional movements developed, tax law developed accordingly. The principles of taxation that legislators should take into account when formulating tax laws are divided into classical principles and modern principles as a manifestation of fundamental rights and freedoms. In this study, the principles of taxation based on the general principles of, *rule of law*, *social state* and *legal security* and the 73rd article of the Constitution, which is related to taxes, will be explained.

The aim of this study is to analyze how the principle of equality in tax is addressed in the decisions of the Constitutional Court. In the first part, the historical process of the constitutional basis of taxes will be discussed; in the second part, the general principles of the Constitution and the principles of taxation based on constitutional basis will be discussed; in the third part, the judicial system in general will be discussed and the establishment and functioning of the Constitutional Court will be discussed. Subsequently, the decisions of the court will be examined within the framework of the concept of public interest and the principle of equality.

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

İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
TABLolar LİSTESİ.....	viii
KISALTMALAR VE SİMGELER LİSTESİ.....	ix
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ANAYASAL GELİŞMELERİN TARİHİ SÜRECİ

1. Avrupa'daki Tarihi Süreç.....	3
2. Türkiye'deki Tarihi Süreç.....	11
2.1. Osmanlı Dönemi'ndeki Gelişmeler.....	14
2.2. Cumhuriyet Dönemi'ndeki Gelişmeler.....	18

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME İLKELERİ

1. Anayasa'nın Genel İlkeleri.....	21
1.1. Hukuk Devleti İlkesi.....	21
1.2. Hukuki Güvenlik İlkesi.....	23
1.2.1. Verginin Belirliliği İlkesi.....	24
1.2.2. Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi.....	25
1.2.3. Kıyas Yasağı İlkesi.....	26
1.3. Sosyal Devlet İlkesi.....	28
2. Anayasa'nın 73. Maddesi Bağlamında Vergilendirme İlkeleri.....	29
2.1. Vergilemede Kanunilik İlkesi.....	31
2.2. Vergilemede Genellik İlkesi.....	32

2.3. Mali Güce Göre Vergilendirme ve Vergide Eşitlik İlkesi.....	33
2.3.1. Eşit Fedakârlık Görüşü.....	38
2.3.2. Eşit Oranlı Fedakârlık Görüşü.....	38
2.3.3. Minimum Fedakârlık (En Az Toplam Fedakârlık).....	39
2.4. Vergi Yükünün Adil ve Dengeli Dağılımı İlkesi.....	39
2.5. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi.....	41
3. Diğer Vergileme İlkeleri.....	43
3.1. Ölçülülük İlkesi.....	43
3.2. Nispilik İlkesi.....	44
3.3. Verimlilik İlkesi.....	45
3.4. Esneklik İlkesi.....	45
3.5. Uygunluk İlkesi.....	45
3.6. İktisadilik İlkesi.....	46
3.6.1. Tarafsızlık İlkesi.....	46
3.6.2. Etkinlik İlkesi.....	46

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI

1. Türk Yargı Sistemi.....	47
2. Anayasa Mahkemesi.....	50
2.1. Kuruluşu.....	50
2.2. Üyelerin Görev Süresi ve Üyeliğin Sona Ermesi.....	52
2.3. Görev ve Yetkileri.....	52
2.4. Çalışma ve Yargılama Usulü.....	53
2.5. Soyut Norm Denetimi – Somut Norm Denetimi.....	55
2.6. Bireysel Başvuru Yolu.....	57
3. Kamu Yararı.....	57

3.1. Bireysel Yararı Esas Alan Görüş.....	58
3.2. Ortak Yararı Esas Alan Görüş.....	59
3.3. Toplum Yararını Esas Alan Görüş.....	59
3.4. Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Yararı Kavramı.....	59
4. Anayasa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik İlkesi Literatür Taraması.....	61
5. Anayasa Mahkemesi Kararlarının İncelenmesi.....	68
5.1. Deprem Nedeniyle Alınan Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi'ne ilişkin Anayasa Mahkemesinin 2023/160 ve 2001/63 Sayılı Kararları	68
5.2. Anayasa Mahkemesinin Değerli Konut Vergisi Hakkındaki 2023/99 Sayılı Kararı.....	72
5.3. Anayasa Mahkemesinin Kayıt Dışı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılmasına İlişkin Düzenlenen Yasa Hakkındaki 2023/109, 2023/115 ve 2010/85 Sayılı Kararları.....	73
5.4. Anayasa Mahkemesinin Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) ile İlgili Düzenlemelerin Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ve Gümrük İdaresi Tarafından Ayrı Ayrı Uygulanmasına İlişkin 2019/75 Sayılı Kararı	77
5.5. Anayasa Mahkemesinin Gelir Vergisi'nde Yapılan 22.07.1998 Tarihli Düzenleme İle Çıkarılan Geçici Vergiye İlişkin 2019/15 Sayılı Kararı	78
5.6. 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.....	80
5.7. AYM'nin Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Çerçevesindeki Uygulamaların Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki 2014/41 Sayılı Kararı	82
5.8. AYM'nin ÖTV'de Yapılan Değişiklik İle G.T.İ.P. Numaraları Değişen Mükelleflerin Tahakkuk Etmiş Vergilerinin Tahsilinden Vazgeçilmesi Hakkındaki 2011/170 Sayılı Kararı	84
5.9. 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.....	85

5.10. Anayasa Mahkemesinin Ekonomik İstikrarın Sağlanması Amacıyla Ek MTV ve Emlak Vergisi Alınmasına İlişkin 2003/76 Sayılı Kararı.....	89
6. 2017 Anayasa Değişikliği Referandumunun Vergileme Yönünden Anayasa Mahkemesi Kararlarına Etkisi.....	94
7. Anayasa Mahkemesi Kararları Kapsamında Eşitlik ve Mali Güç İlkeleri.....	98
SONUÇ.....	102
KAYNAKÇA.....	105

TABLULAR LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1.1. Avrupa’da İlk Anayasal Belgeler.....	10
Tablo 1.2. Türk Tarihinde İlk Anayasal Belgeler.....	20
Tablo 3.1. Soyut Norm Denetimi/Somut Norm Denetimi Karşılaştırma.....	56
Tablo 3.2. AYM’nin Farklı Tarihlerde Aynı Konu İçin Verdiği Kararlar.....	71
Tablo 3.3. AYM’nin Farklı Tarihlerde Aynı Konu İçin Verdiği Kararlar.....	76
Tablo 3.4. AYM Kararlarında İlkeye Uyumun Değerlendirilmesi.....	92

KISALTMALAR VE SİMGELER LİSTESİ

- ABD:** Amerika Birleşik Devletleri
- AİHS:** Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
- AY:** Anayasa
- AYM:** Anayasa Mahkemesi
- BSMV:** Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
- CBK:** Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri
- GİB:** Gelir İdaresi Başkanlığı
- G.T.İ.P. :**Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
- GVK:** Gelir Vergisi Kanunu
- K:**Karar
- KDV:** Katma Değer Vergisi
- KHK:** Kanun Hükmünde Kararname
- Md:** Madde
- M.Ö. :** Milattan Önce
- MTV:** Motorlu Taşıtlar Vergisi
- ÖTV:** Özel Tüketim Vergisi
- TBMM:** Türkiye Büyük Millet Meclisi
- TL:** Türk Lirası
- Vd:** Ve diğerleri
- VİVK:** Veraset ve İntikal Vergisi
- Vs:** Vesaire
- VUK:** Vergi Usul Kanunu
- YSK:** Yüksek Seçim Kurulu
- Yy:** Yüzyıl
- % :**Yüzde

GİRİŞ

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 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, 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.

Vergi kanunlarının denetimi sürecinde Anayasa Mahkemesi, eşitliğe aykırı durumları üç kademe de inceler. İlk aşama, kanun önünde eşitlik ilkesi açısından eşitsizlik olup olmadığının Anayasa'nın 10. maddesi bağlamında incelenmesidir. Bu incelemenin amacı, kanunların uygulanmasında 10. madde kapsamında, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilmesi yönünden eşitsizlik oluşturmasının kesin olarak yasak olmasıdır. İkinci aşamada Anayasa Mahkemesi, eşitsizlik iddiasını yatay eşitlik ve dikey eşitlik kavramlarıyla birlikte incelemektedir. Buna bağlı olarak AYM, aynı durumda olanların diğerlerinden farklı şekilde sınıflandırılıp farklı bir düzenlemeye tabi tutulabileceğini kabul etmektedir. Bu aşamada mahkeme, eşitlik ilkesini mali güce göre

vergilendirme ilkesiyle beraber değerlendirmeye almıştır. Son olarak da, aynı mali güce sahip olan mükellefler arasında mevcut bir farklılık var ise, bu farklılığın haklı bir nedene dayanıp dayanmadığı değerlendirilmektedir.¹

Çalışmanın birinci bölümünde vergilerin anayasal temellere dayanmasındaki tarihsel süreç; Avrupa'daki tarihi süreç ve Türkiye'deki tarihi süreç olmak üzere iki başlık altında incelenecektir. İkinci bölümünde vergilendirmeye ilişkin ilkeler; Anayasa'nın genel ilkeleri, Anayasa'nın 73. maddesine dayanan vergilendirme ilkeleri ve diğer ilkeler olmak üzere üç başlık altında ayrıntılı olarak ele alınacaktır. Üçüncü bölümde ise genel olarak yargı sisteminden bahsedilecek, Anayasa Mahkemesinin kuruluş ve işleyişi ele alınacaktır. Akabinde kamu yararı kavramı, konuya ilişkin literatür taraması ve eşitlik ilkesi çerçevesinde mahkemenin verdiği kararlar incelenecektir.

¹ H. Baş (2011). *Vergilendirme İlkelerine Anayasa Mahkemesi'nin Bakış Açısı*. (Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, s.233.

BİRİNCİ BÖLÜM

ANAYASAL GELİŞMELERİN TARİHİ SÜRECİ

Tez çalışmasının birinci bölümünü oluşturan bu başlık altında, vergilendirme ilkelerinin, iktidarların koyduğu vergilere halkın verdiği tepkiler neticesinde ortaya çıkan anayasal gelişme süreci incelenecektir. Günümüzde vergilendirme sürecinde dikkate alınan modern vergilendirme ilkelerin temelleri, Avrupa'daki ve Türk devletlerindeki anayasal gelişim süreçlerinde ayrı başlıklar altında takip edilerek ortaya konulacaktır.

1. Avrupa'daki Tarihi Süreç

Toplu halde yaşanılmasının meydana getirdiği sonuçlardan biri de toplumsal ihtiyaçlardır. Bu ihtiyaçların karşılanması gerekliliği de vergilerin ortaya çıkış noktası olarak kabul edilmektedir. Diğer bir ifadeyle verginin toplumsal ortak yaşam kadar eski bir olgu olduğunu söylemek doğru olacaktır.² Devletin varlığıyla paralel olarak gelişen ve egemenliğinin bir göstergesi olan vergilendirme yetkisi, halkın zamanla orantısız uygulamalara karşı ortaya koyduğu demokratikleşme hareketleri sonucunda modern vergilendirme ilkelerini oluşturmuştur.³

Vergi, devlet kadar eski bir olgu olmasının yanı sıra, ilk çağlardan günümüze kadar değişen toplumsal koşullara göre bedeni, aynı veya nakdi olarak yerine getirilmiş ya da yerine getirilmek zorunda kalınmış bir yükümlülüktür.⁴ Mezopotamya'da merkezi yönetimlerin oluşmasının yanı sıra, bilhassa Hammurabi'nin çivi yazısıyla yazılan yasalarında, düzenli bir vergi sisteminin oluşturulması ile vergilendirme işlemlerinde kişilerin ödeme gücünün dikkate alınması öngörülmüştür. Sümerlerde vergilerin merkezi yönetimin giderlerini finanse etmek için kullanılması, vergileri önemli bir gelir kaynağına dönüştürmüştür.⁵ Sümerlerde kişiler vergilerini mal ve hizmet vermek suretiyle ödemişlerdir. Vergiler, askerlik yaparak,

² A. Oktar (2008). *Vergi Hukuku*. Türkmen Kitabevi, s.6.

³ A. Gerçek, F. Bakar, F. Mercimek, E.U. Çakır, & S. Asa (2014). Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63(1), 83-84.

⁴ İ. C. Demir (2013). *Türkiye'de Vergi Yükü*. Bursa: Dora Yayıncılık, 5.

⁵ O. Sirkeci, & M. S. Abdula (2015). Tax Treatments in The Middle East Civilizations. *International Journal of Social Sciences and Education Research*, 1(4), 1243.

madenlerde ve arazilerde çalışarak, sulama kanalları ve barajların inşası ve bunların korunması hizmetlerinde görev alınarak ifa edilmiştir.⁶

Çin, Mısır ve Babil’de ilk çağlarda mutlak otoriteler tarafından vergi alınmış ve toplanan vergi gelirleri de yönetimin savaş ve saray giderlerinde kullanılmıştır.⁷ Geçmiş dönemlerdeki vergi uygulamalarının türleri ve niteliklerine ait açıklamalar, Mısır’a ait kabartma taşlar ile Babil’e ait vergi belgelerinde mevcuttur.⁸ Mısır’da varlıklı olmayan kişiler vergi borçlarını emekleriyle öderken, topraktan elde edilen ürün üzerinden de toprağı işleyenlerin statüleri, ekilen ürünler ve Nil Irmağı’nın seviyesine göre belirlenen vergiler alınmaktadır. Vergi gelirleri, Nil Irmağı’nın taşma seviyesine göre artış veya azalış göstermiştir.⁹ Temel geçim kaynağı olarak zirai faaliyetlerin yapıldığı Firavunlar Dönemi’nde, kralın topraklarının belirli kişilere bırakılarak işlenmesi karşılığında krala ekin ürünlerinden verilerek aynı vergi ödemesi yapılmıştır. Mali yükümlülüklerin belirlenmesi amacıyla görevlendirilen memurlar, arsa belirlemeleri ve nüfus sayımları yaparak vergi konularını tespit etmişlerdir. Babil’deki ekonomik ve mali işlemleri tespit ederken yararlanılan kaynaklar arasında ise en eskisini Milattan Önce (M.Ö.) 2200’de Babil Kralı Hammurabi’nin hazırladığı kanunlar vardır. Babil’de iki şekilde vergilendirme yöntemi kullanılmıştır. Bunlardan bir tanesi; limanlardaki vergi görevlileri tarafından limanlara yanaşan gemilerden, yükünün türü, miktarı veya ağırlıklarına göre vergi toplanmasıdır. Diğer bir yöntem ise; şehir girişlerine konumlandırılan görevlilerin, şehre bu yollardan getirilen ürünlerden vergi toplamasıdır. Vergiler aynı veya gümüş para şeklinde tahsil edilmiştir. Limanlarda ve şehir girişlerinde bulunan ve devlet adına vergi ve resim tahsil etmekle görevli bu kurumlara Bit-karim denilmiştir.¹⁰

Helenistik dönemde ise vergiler ihtiyari bir şekilde verilmekteydi. Fakat bu durumdan sadece tam vatandaşlar yararlanabiliyordu. Esirler ile Antik Yunan’da oturma iznine sahip olan yabancı tacirlerin ise vergi ödeme zorunluluğu vardı. Vergi ödemenin isteğe bağlı olmasının altında yatan neden kamu giderlerinin düşük tutulmasıdır. Kamusal işlerden

⁶ K. Çelik (2013). *İlköğretim Çağında Vergi Algısının İncelenmesi: Zonguldak İli Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Bülent Ecevit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak, s.5.

⁷ M. Erdem, D. Şenyüz, & İ. Tatlıoğlu (2017). *Kamu Maliyesi*. Ekin BasımYayın Dağıtım, s.116.

⁸ Ş. Aksoy (1998). *Kamu Maliyesi*. Filiz Kitabevi, s.165.

⁹ S. Aydın, & E. Çaşkurlu (Ekim 2013). *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitabevi, s.16.

¹⁰ M. Yolal (2017). Verginin Tarihsel Gelişiminin ve Mali Fonksiyonun Geçmişten Günümüze Değerlendirilmesi. *Vergi Raporu*, 215, 12-13.

kaynaklanan bu harcamalar; dini ve özel törenler, zenginler tarafından toplum adına yapılan kamusal bina ve tesislerin inşası vb. giderlerden oluşmaktaydı.¹¹

Antik Yunan'da genel olarak doğrudan vergi yaygın olmasa da, toplumdaki varlıklı kişilerden alınan dolaysız vergi uygulamalarına rastlanmaktadır. M.Ö. 594'de, Solon Kanunları ile gelirin vergilendirilmesi, sermaye değişikliklerine göre hesaplanıp uygulanmaya başlanmıştır. Toplum yapısı gelir seviyelerine göre; en zengin sınıf, şövalyeler, çiftçiler ve en alt sınıfı oluşturan işçiler şeklinde dört gruba ayrılarak tahmini gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir. Aslen yaygın olan vergileme; satın alınan evler, köleler, büyük ve küçükbaş hayvan sürüleri, şarap, saman ve bunlar gibi mallar ile köprü geçişleri, liman hizmetleri ve konaklama yeri hizmetleri için uygulanan ve telone adı verilen vergi tahsildarları tarafından toplanan dolaylı vergiler üzerinden gerçekleştirilmektedir.¹² Tarihi süreçte vergiyi hukuki anlamda açıklığa kavuşturan ilk devlet düzeni Roma İmparatorluğu'nda ortaya çıkmıştır. Öteki devletlerden farklı olarak dolaylı ve dolaysız vergiler, Roma İmparatorluğu'nda siyasi egemenliğin bir yansıması olarak, yaygın biçimde uygulanan hukuki araçlara dönüşmüştür. Düzenli aralıklar ile sayım yapılması sonucunda vergi mükelleflerinin kişisel ve mali durumları belirlenip kayıt altına alınıyor ve dolaysız vergilerin tarhi oluşturulurken bu bilgilerden yararlanılıyordu. Dolaysız vergiler hukuki zeminini imparatorluk emirnamelerinden almaktadır. Ulaştırma, satışlar ve bazı hukuki işlemlerden alınan dolaylı vergiler için de imparatorluk emirnameleri gereklidir. Vergilerin tahsil edilmesi, resmi devlet görevlileri (tahsildarlar) tarafından gerçekleştirilmektedir.¹³

Orta çağ incelendiğinde, Magna Carta'yı (1215), Haklar Dilekçesi'ni (1628) ve İngiliz Haklar Bildirgesi'ni (1689) oluşturan sürecin vergilendirme yetkisinin parlamentoya devredilmesindeki etkisi görülür.¹⁴

Vergilendirme ve temsil kavramları birbiriyle ilişkili olmasına karşın, bu kavramların tarihsel gelişimi farklılık arz etmektedir. Vergilendirme kavramının kökenleri tarihi medeniyetlere kadar uzanmaktadır. Verginin, tarihte iktidarların meşrulaştırılmasının ve egemenliğinin tek yanlı bir yansıması olmaktan ziyade, toplumsal giderlerin karşılanması adına karşılıklı olarak uzlaşmanın bir sonucu olduğu görülmüştür. Bu sonuç, bir yandan

¹¹ Şerafettin Aksoy, age, s.166.

¹² Selda Aydın, & Eren Çaşkurlu, age, s.16-17.

¹³ Ö. Uluatam (1990). *Örnekler- Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Türk Vergi Hukuku*. Adım Yayıncılık, s.33-34.

¹⁴ A. Tekin, & Ö. Gümüş (2014). 1982 Anayasası'nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 39, 244.

hükümdarın ve onun şahsında somutlaşan devletin meşruiyetini, diğer yandan da verginin sürekliliğinin sağlanması için gereken meşru zemini oluşturmuştur. İktidar, vergi ile ilgili düzenlemeleri yaparken halkın memnuniyetini dikkate alır. Bunun yanı sıra vergi ödemekle yükümlü olanların da devletten vergilendirme yoluyla sağladıkları maddi ve manevi güvencelerden ve hizmetlerden yararlanmaları sebebiyle vergiye rıza gösterdikleri söylenebilir. Bu doğrultuda, temsilsiz vergi olmaz ilkesinin temelinde bulunan vergiye rıza gösterilmesi olgusunun tarihi kökenlerinin eski çağlara kadar uzandığı söylenebilir.¹⁵

Temsil mefhumu ise vergilendirme kadar eski bir kavram değildir. Vergiye rıza gösterme olgusunun varlığı, temsil kavramının ortaya çıkmasından öncesine dayanmaktadır. Vergiye rıza kavramının ortaya çıktığı savunulan Avrupa genelinde kralların en büyük giderlerini askeri giderlerin oluşturduğu görülür. Artan askeri giderlerin karşılanması için ilk olarak vergi türlerinde artışa gidilmiş, akabinde vergiyi tabana yaymak suretiyle vergi geliri elde edilen mükellef sayısını çoğaltarak vergi gelirleri arttırılmaya çalışılmıştır. Bu durum temsil kurumlarının oluşmasına ve Avrupa'ya dağılmasına yol açmıştır. Başka bir ifadeyle, devletlerin artan giderlerinin ve beraberinde vergi toplama ihtiyacının artışının, demokratikleşme süreçlerinin başlamasına ve sonuç olarak da modern kurumların oluşmasına yol açtığı şeklinde yorumlanabilir.¹⁶

Günümüzün modern Anayasaları'nın, demokrasinin ve hukuk devleti düşüncesinin başlangıcı olarak kabul edilen Magna Carta Libertatum 1215'te İngiltere'de ilan edilmiştir.¹⁷ Britanya'nın 1066 yılına kadar olan tarihine bakıldığında farklı toplumların adada hâkimiyet kurmak için verdikleri savaşlar ön plana çıkmaktadır. Kurulan her krallıkta, Witan adı verilen, danışma meclisi olarak adlandırılabilir bir kurum bulunmaktaydı. Kraliyet önde gelenleri, kraliyet yüksek subayları, baronlar ve kontlar ile kralın danışmanlarından oluşan bu meclisin halk içerisinde sadece belirli bir kesimi temsil ettiği görülmektedir. Kral, görevleri arasında yargılama gibi adli işlemler de bulunan bu meclise danışmadan vergi salamaz ve başka ülkelere savaş açamazdı. Meclisin, kralı tahttan indirip yerine yeni kral seçmek gibi olağanüstü yetkileri de mevcuttur. Bu dönemde Anglo-Sakson Krallıkları birleşmiştir. Ancak ülke topraklarının genişlemesi, tüm savaşçıların katıldığı bir meclisin varlığını zorlaştırmıştır. Bu sebeple Witan, 1066 yılına kadar sadece en nüfuzlu feodal beylerden oluşmaya

¹⁵ S. Taşdoğan (2021). Temsilsiz Vergi Olmaz İlkesi Bağlamında Magna Carta'ya Farklı Bir Bakış. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 40, 123.

¹⁶ agm. s.124.

¹⁷C.C. Aktan, & S. Yay (2019). Tesviyeciler Manifestosu: Bir Sivil Anayasa Önerisi Anayasal Demokrasi ve Anayasal Hukuk Devletine Yönelik Eşsiz Bir Anayasa Metni. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 11(2), 113.

başlamıştır. Bu bilgiler doğrultusunda, kralın bir karar alırken belirli kişilere danışması olgusunun Magna Carta'dan önce de var olan bir uygulama olduğu söylenebilir.¹⁸

İngiltere Normanların Kralı William the Conqueror tarafından istila edildiğinde Anglo-Saksonlar'ın örf ve adetlerinden olan kralın Witanlara danışması gerektiği yolundaki geleneklerine uyularak, onların Witenagemot isimli meclisini dağıtmamışlardır. İlave olarak William bu meclise kendisini kral olarak ilan ettirmiştir. Günümüzdeki İngiliz Parlamentosu'nun köklerinin uzandığı bu meclis, Normanlar döneminde feodal beylerden, asilzadelerden ve din adamlarından oluşması bakımından temsil alanını genişletmiş ve Magnum Concilium (Büyük Şura) adını almıştır.¹⁹ Bu meclis aynı zamanda önemli davalara da bakıyordu.²⁰

1199-1216 yılları arasında İngiltere Kralı olan Yurtsuz John lakaplı John Lackland, ayaklanan baronların isteklerini kabul etmiş ve sonuç olarak 15 Haziran 1215'te baronlar ve Kral aralarında Magna Carta Libertatum'u (Büyük Hürriyet Fermanı) imzalamışlardır.²¹ Bu belge ile kralın vergilendirme yetkisi yine halkın belirli bir kısmını temsil eden soylular ve din adamları yararına sınırlandırılmıştır. Baronlar ve İngiliz Kralı Yurtsuz John tarafından 1215 yılında imzalanan Magna Carta Libertatum 63 maddeden oluşan bir fermanıdır. Fermanın mali yükümlülükler ile ilgili maddeleri ise şunlardır.²²

12. maddede, o zamana kadar uygulanan kralın esir düştüğü durumlarda toplanan kurtuluş akçesi, büyük oğlunun şövalye olması ile sadece bir kere olmak üzere kralın büyük kızının evlilik masrafları için toplananlar hariç meclisin onayı olmayan hiçbir scutage ya da yardım alınamayacağı ve bu amaçlarla toplanacak olan yardımların da makul bir seviyede olabileceği düzenlenmiştir. 14. maddede, 12. maddede belirtilen istisnalar dışındaki vergilerin veya yardımların toplanması için başpiskopos, piskopos, rahip, kont ve büyük baronların adlarına gönderilecek mektuplarla çağırılarak onlardan genel tavsiye alınacağı belirlenmiştir.²³ 15. maddede ise gelecekte hiç kimsenin yine 12. maddede düzenlenen

¹⁸ Salih Taşdöğen, agm, s.125.

¹⁹ K. C. Doğan, & S. H. Şentürk (2017). İngiltere'de On Yedinci Yüzyıl Devrimler Çağı ve Parlamenterizmin Gelişimi Doğrultusunda Bütçe Hakkı. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, (7)14, 364.

²⁰ H. T. Fendoğlu (2018). *Karşılaştırmalı Anayasa Yargısı*. Yetkin Yayınları, s.186.

²¹ Kadir Caner Doğan, & Suat Hayri Şentürk, agm, 364.

²² M. V. Öztürk (2014). Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ'e Armağan)*, 16, 4818.

²³ Salih Taşdöğen, agm, s.132.

istisnalar dışında başka bir amaçla yardım toplamasına izin verilmeyeceği ve yine bu istisnalar için istenecek yardımların da kabul edilebilir bir seviyede olabileceği düzenlenmiştir.²⁴

Fermanın özellikle 12. maddesi vergilerle ilgilidir. Bu maddede vergi almak için ödeyenlerin rızasının alınması öngörülmüş olup, kralın istediği miktarda ve istediği zamanda vergi toplaması engellenerek keyfi bir vergilemenin önüne geçilmiştir. Böylelikle anlaşmaya kadar hükümdarın sınırsız sayılan vergilendirme yetkisi anlaşmayla kısıtlanmış ve vergiler yükümlülük konulmasının gerekli olduğu hallerde Common Consil (Genel Meclis) yazılı çağrısı ile halktan vergi toplanabilmesi şeklinde belirli bir düzene bağlanmıştır. Bu açıdan denilebilir ki, Anayasa hukuku varlığını bir ölçüde vergilere karşı gösterilen tepkilerin hukuki sonuçlarına borçludur. Magna Carta, kralın vergilendirme hakkına ilişkin yetki bölüşümünü de içinde barındıran ve vergilerin kanuniliğine giden yolda ilk adım olmuştur.²⁵ Kral Birinci Charles'ın, parlamentoya danışmadan, diğer ülkelere açtığı savaşların maliyetlerini karşılamak için vergi yükünü arttırması İngiliz Parlamentosu'nun, 1628'de Haklar Bildirisi'ni (Petition of Rights) yayınlamasına zemin oluşturmuştur. Bu bildiriye, kralın parlamento yetkilerini sınırlandıramayacağı ve orduyu kendi milletine karşı kullanamayacağı düzenlenmiştir. Kral bu durumu kabul etmeyerek parlamentoyu dağıtsa da vergi toplama izni alabilmek adına 1640 senesinde parlamentoyu bir daha toplamak zorunda kalmıştır.²⁶

Haklar Dilekçesi, özellikle vergilendirme yetkisi açısından ayrı bir önem taşımaktadır. Söz konusu dokümanın/belgenin birinci maddesinin satır aralarında hiç kimsenin parlamentonun onayı olmaksızın vergi ödemeye zorlanamayacağı hükme bağlanmıştır. Bu hükme birinci maddede şu şekilde yer verilmiştir;

“... Bundan böyle kendi rızası olmaksızın insanların krala borç vermeye zorlanamayacağı, herhangi bir harç alınmayacağı ve devlete yardım konusunda dayatma yapılmayacağı kabul ve ilan edilmiştir. Bu ülkenin yasa ve diğer düzenlemelerine göre insanlar mülkiyet özgürlüğüne sahiptir ve parlamentoda ortak bir karar alınması dışında kimse herhangi bir vergi bağış ve benzeri bir harç vermeye zorlanamaz.”

Yine, söz konusu dokümanın X. maddesinin satır aralarında temsilsiz vergi olmaz ilkesine atıfta bulunmakta ve şu hükme yer verilmektedir: “... *Meclis kararı olmaksızın hiçbir kimse herhangi bir vergi, hediye, bağış ve benzeri bir hediye vermeye zorlanamaz...*”²⁷ Haklar Dilekçesi'nde yer alan bu hükümlere karşın kral, parlamentodan onay almadan yeni vergiler

²⁴ E. İlal (1968). Magna Carta. *Journal of Istanbul University Law Faculty*, 34 (1-4), 217.

²⁵ M. Erdem, D. Şenyüz, & İ. Tatlıoğlu (2017). *Kamu Maliyesi*. Ekin BasımYayın Dağıtım, s.117.

²⁶ Hasan Tahsin Fendoğlu, age, s.188.

²⁷ H. Şen, & İ. Sağbaş (2016). *Vergi Teorisi ve Politikası*. Kalkan Matbaacılık, s.159.

koymaya devam etmiş ve bunun sonucunda ise Haklar Bildirgesi hazırlanmıştır. Haklar Bildirgesi, parlamentonun vergi ve vergi dışındaki diğer konulardaki yetkilerini güvence altına almaya çalışmasının yanı sıra parlamentonun onayı olmaksızın yeni kanuni düzenlemeler yapılamayacağını içeren, parlamentonun ve kanunların üstünlüğü ilkesini kabul eden bir bildiridir. İngiliz hukuku ve İngiliz vergi kanunları bu belgelerde var olan kurallar dikkate alınarak düzenlenmiştir. İngiltere’de meydana gelen bu demokratikleşme süreci, Avrupa’nın Fransız İhtilali’ne ve Amerika’nın bağımsızlığına giden anayasal gelişmelere önderlik etmiştir. Britanya hükümetinin sömürüsü altında olan Amerika’daki kolonilere konulan ağır vergi yükleri sonucunda 1773’de Boston Çay Partisi İsyanı başlatılmıştır. Keyfi olan vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması amacıyla başlatılan bu isyan, Amerika’nın bağımsızlık savaşına giden süreci başlatmıştır. 1776 yılında kabul edilen Virginia Haklar Bildirgesi eşit özgürlük ve vazgeçilemez haklar ilkelerini temele almış ve Amerikan Bağımsızlık Savaşı’nın bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Hukuk devleti ilkesini güvence altına alan anayasal bir belge olan Virginia Haklar Bildirgesi’nin 6. maddesinde mülkiyet hakkının korunması ve vergilemede yasallık ilkesi düzenlenmiştir.²⁸ Bu maddede, kamu yararı adına kişinin kendisinin veya seçtiği temsilcilerin onayı olmadan hiç kimsenin varlıklarına vergi konulamayacağı ve mülkiyetinden yoksun bırakılamayacağı belirtilmiştir. Farklı bir ifadeyle temsilsiz vergi olmaz ilkesi düzenlenmiştir.²⁹

Adaletsiz ve eşit olmayan vergilerin yanı sıra, devletin içinde bulunduğu iktisadi ve mali bunalım, İngiltere ve Amerika’dan sonra Avrupa’da da bir aydınlanma hareketi sayılan Fransız İhtilali’nin başlama sebepleri olarak görülmektedir. Sonuç olarak eşitlik ve adalet ilkeleri ile insan hakları ve özgürlük kavramlarına dayanılarak oluşturulan Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi 1789 yılında ilan edilmiştir. Bildirgede vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır.³⁰ Bu düzenlemeler, verginin herkesin ödeme gücüne göre yasal bölüşümü, kafa başına vergi yerine orantılı verginin genelleştirilmesi ve tüm muafiyetlerin kaldırılmasıdır.³¹ Bildiri’nin 13. ve 14. maddeleri ile vergilendirmede genellik, eşitlik, kanunilik ve belirlilik ilkeleri ilk defa anayasal düzlemde ifade edilmesinin yanı sıra uluslararası antlaşmalar ve bildiriler de bu anayasal ilkelerin kabul

²⁸ Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır, & Semih Asa, agm, s.85-86.

²⁹ H. Dursun (2019). Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergide Kanunilik İlkesi ve Alınacak Dersler. *Anayasa Yargısı*, 36(2), 181.

³⁰ Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır, & Semih Asa, agm, s.86.

³¹ F. Luchaire (2011). 1789 Beyannamesinin Güncelleştirilmiş Anlamı. (Çev.) Aydın Gülan, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 10(1-3), 127.

edilmesini sağlamıştır. Birleşmiş Milletler'in 1948'de yayınladığı İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'ne dayanılarak oluşturulan İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nde (AİHS) yer alan temel hak ve hürriyetlerin temellerinin önceden ilan edilen bildirelerle atıldığı belirtilmektedir. İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nin 17. maddesi ile temel bir hak olarak düzenlenen mülkiyet hakkı, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nde de vergilendirmeye ilgili düzenlemenin yapıldığı 1 numaralı protokolün 1. maddesinde, mülkiyet hakkına müdahale oluşturacak ve vergi alınmasını kapsayacak önlemlerin kamu yararı kapsamında sadece kanunla konulabileceği vurgulanarak güvence altına alınmıştır.³²

AİHS'nin aynı maddesinin 2. fıkrasında ise, vergilerin, para cezalarının ve diğer katkı paylarının alınması için iktidara, gerekli buldukları önlemleri düzenleme yetkisi verilmiştir. Başka bir ifadeyle devleti, vergilerin konusu, matrahı, mükellefi ve oranının belirlenmesi konusunda tek yetkili olarak düzenleyen bu fıkra hükmüne göre yine devlet, vergilerin tahsili için gerekli gördüğü tüm tedbirleri alma yetkisine de sahiptir.³³

Avrupa ve Amerika'daki halk, üzerlerine keyfi olarak konulan ağır vergi yüklerine karşı ayaklanmışlar ve bu demokratikleşme hareketlerinin sonuçlarından biri olarak vergilendirme yetkisinin belirli normlar ile sınırlandırılmasını sağlamışlardır. Nihayetinde ortaya çıkan anayasal belgelerin, günümüzdeki modern Anayasaların temelini oluşturduğu kabul edilir. Aşağıda, bu belgeler ve dayandıkları normlar bir tablo olarak özetlenecektir. Akabinde yeni başlıkta Türkiye'deki süreç incelenecektir.

Tablo 1.1. Avrupa'da İlk Anayasal Belgeler

Magna Carta Libertatum (1215)	Avrupa toplumlarında ilk defa kralın keyfiyetinden ziyade feodal beyler ve temsilciler ile toplanılıp vergi veya yardım konulması kararı alınması " <i>temsilsiz vergi olmaz</i> " ilkesinin çıkış noktası olarak kabul edilir. Vergilerin kanuniliğini ilk defa belgelendirdiği kabul edilen bu sözleşme ayriyeten adalet ve eşitlik gibi modern ilkelerden oldukça uzak ve net sınırlar çizilmemesi yani belirlilik ilkesini de kapsamaması açısından keyfiliğe açıktır.
Petition of Right (Haklar Dilekçesi) (1628)	Vergileme ilkeleri açısından yeni bir yaklaşımın olmadığı bu dilekçede Magna Carta'da düzenlenen ve kabul edilen haklar tekrar krala hatırlatılmış ve parlamento onayı olmadan kralın koyduğu vergilere karşı çıkanların bu eylemlerinden sorumlu kabul edilmeyeceği bildirilmiştir.
Bill of Rights (İngiliz İnsan Hakları Bildirgesi) (1689)	Parlamentonun onayı olmadan yasa konulmaması ve önceki belgelerden farklı olarak kaldırılmaması gerektiğini de hüküm altına alan bu bildire de yine kanunilik ilkesi düzenlenmiştir.

³² Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır, & Semih Asa, agm, s.86-87.

³³ S. Çakan, & O. Avcı (2021). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mükellef Hakları: Mülkiyet Hakkı ve Adil Yargılanma Hakkı. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 23(1), 644.

Virginia Haklar Bildirgesi (1776) 6. maddesinde vergi 9. Maddesinde mülkiyet hakları düzenlenmiştir.	Temsilsiz vergi olmaz ilkesini, vergi koyanların keyfiyetinden daha çok kamu yararına da dayandıran bu belge aynı zamanda vergi ile mülkiyet hakları arasındaki ilişkiyi de göz önüne çıkarmış ve temelde yine kanunilik ilkesini düzenlemiştir.
---	--

Tablo 1.1'in Devamı

Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi (1789)	Bu bildiri ile verginin ilk defa “ <i>mali güce göre</i> ” yani eşitlik ve adalet ilkelerine riayet edilerek konulması, yine vergilerin kanuniliği ve belirlilik ilkesi düzenlenmiştir.
İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi ve İnsan Hakları Evrensel Sözleşmesi	Mülkiyet hakları ve kamu yararı kapsamında vergilerin ancak kanunla sınırlanabileceğini belirten bu bildiri ve sözleşme, vergilerin kanuniliği ve belirliliği ilkelerini hüküm altına almıştır.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

2. Türkiye'deki Tarihi Süreç

Töre İslamiyet öncesi Türkler için hâkim ve geçerli tek değerdir. Öyle ki bu durum şu sözde vücut bulmuştur; “*il (devlet) gider, töre kalır*”. Ayrıca bu durumu anlatan en önemli ifadelerden biri de “*töre konuşunca han susar*” deyimidir. Yani hükümdarlar da töreye uygun davranmak zorundadırlar.³⁴ Göktanrı dini, eski Türk hukukunun temelini oluşturur. Hukuk kuralları, din ve ahlak kuralları ile şekillenen örf, adet ve teamüllerdir. Yani kanun ve kural anlamına gelen töre, halk arasında varlığını sürdüren sosyal ve hukuki kuralların tümüdür. Bu kurallar, örf ve adet hukuku şeklinde (yazılı olmayan hukuk kuralları) Türk devletlerinin birinden diğerine intikal eden ve mahkemelerde uygulanan kurallardır. Kutadgu Bilig'e göre töre adalet, eşitlik, faydalı olma, evrensellik ilkelerini içerir. Töreyi, devletin temeli sayan bir hukuk anlayışı hâkim olan Türklerde keyfi yönetim söz konusu olmamıştır. Devlet belli kurallara göre yönetilir, töreye karşı gelmek büyük suç sayılırdı. Eski Türk devletlerinde töre hakanın buyrukları, kurultay kararları ve örf ve adetlerle oluşan hukukun bütününe ifade ederdi. Töre koymak devlet erklerinden biri idi.³⁵ Kurultaylar yapıları ve işlevleri dolayısıyla bir millet meclisi olarak düşünülebilir. Zira kurultayın yönetimi kabul ederek meşrulaştırma veya reddetme, teklifleri görüşme, var olan yasaları değiştirme ve yeni yasalar çıkarma gibi görevleri vardır.³⁶

³⁴ A. C. Yılmaz (2020). *Bir Yargıcın Gözü İle Türk Hukuk Tarihi'nin Gelişimi*. Bilnet Matbaacılık ve Yayıncılık, s.10.

³⁵ M. Avcı (2022). *Türk Hukuk Tarihi*. Adalet Yayınevi, s.48 - 49.

³⁶ Age, s.46.

Tanrıdan aldıkları Kut yetkisinin kendilerinde kalmasının yolunun ülkesini ve halkı en doğru şekilde idare etmekten geçtiğine inanan Türk hükümdarları, bu inançla tarih süresince bir baba şefkatiyle halklarının güvenliği ve refah içinde yaşamaları için çaba harcamışlar ve reayayı kendilerine emanet kabul edip, onlara hoşgörü ve adaletle hükmetmişlerdir.³⁷

Vatandaşlarının esas ihtiyaçlarını gidererek rahat ve refah içinde bir hayat yaşamasını sağlayan devlet sosyal devlettir. Kutadgu Bilig’de; emeğin karşılığının ödenmesi, devletin hizmetini görenlerin hakkını tam olarak alması, zor durumda olanlara devletin yardım etmesi ve o insanların ihtiyaçlarının giderilmesi gibi konuların işlenmesi Türk toplumlarının yönetimlerinde hâkim olan sosyal devlet anlayışını göstermektedir.³⁸ Kutadgu Bilig, Uygur Türkçesi ile yazılmıştır ve Türk devlet geleneğini açık ve anlaşılır bir biçimde göstermektedir. Eserin yazıldığı dönemde hâkimiyetin esasının kanun ve nizamdan (törüden) ayrılmamak olduğunu eserde geçen “*Beylik, kanun ile ayakta durur*” ifadesi de ispatlar ve bu bağlamda Türklerde devletin kurucusu olan kağanın mutlaka bir kanun koyması beklenir.³⁹

Devlet kurucusunun koyduğu bu yasalar (töreler) hakanın ismiyle anılırdı. Oğuz Kağan Töresi bunun örneğini teşkil eder.⁴⁰ Bilge Kağan da kanun koymanın ehemmiyetini; “... *Ben tahta çıktıktan sonra bunca önemli yasaı dünyanın dört bucağındaki halka verdim*” sözleriyle ortaya koymuştur. Eski Orta-Asya’da, Türklerin Kamu Hukuku geleneği incelendiğinde, kağanların kendi şahsi iktidarlarına bağlı bir hukuk sistemi yoktur. Aksine, Gök Tanrı’dan alındığına inanılan kut anlayışına dayalı bir egemenlik yetkisine sahip olsa bile, kanunla (töreyle) kesin olarak bağlı olduğu görülür. Bu durum, Kutadgu Bilig’in yazarı Yusuf Has Hacip tarafından “*Devlet silahla kurulur, ancak kalem ve yasayla yönetilir*” sözleriyle ifade edilmiştir.⁴¹

Kutadgu Bilig adlı eserde adaletten ayrılmayan bir yönetim anlayışı üzerine oldukça önemli ifadeler yer almaktadır. Kutadgu Bilig’de geçen bazı beyitlere aşağıda yer verilmiştir;

“... O (Bey)... Memleketini ve halkını kanun yoluyla nizam altında bulundurur.”, “Kanunu doğruluk ile tatbik etti ve halk zenginleşti. O iyi bir devirde, iyi bir nam bıraktı.”, “Beylik çok iyi bir şeydir, fakat daha iyi olan kanundur ve onu tatbik etmek lazımdır.”, ... , “Eğer devamlı ve ebedi beylik istiyorsan, adaletten ayrılma ve

³⁷ T. Açıık (2016). Kutadgu Bilig’de Devlet Yönetimi. *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(1), 423.

³⁸ Agm, s. 426-427.

³⁹ N. Falay (2017). Asya’da Eski Türklerin Ortaçağdaki Sosyo-Ekonomik Yapıları ve Yaşamları. *Maliye Çalışmaları Dergisi = Journal of Public Finance Studies*, 62, 28.

⁴⁰ A. Pamir (2022). Eski Orta-Asya Türk Kamu Hukuku’nda Kağanların Görev ve Sorumlulukları. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 71(1), 326.

⁴¹ A. Pamir (2022). Eski Orta-Asya Türk Kamu Hukuku’nda Kağanların Görev ve Sorumlulukları. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 71(1), 327-328.

halk üzerinden zulmü kaldır.”, ... ,“Beyler kanunlara nasıl riayet ederlerse, halk da aynı şekilde riayet eder.”, “Fakir, dul ve yetimleri kolla; bunları korumak, kanunu gerçekten uygulamak demektir.”, “Kendi menfaatini arama, halkın menfaatini düşün. Senin menfaatin halkın menfaati içindedir.”, “Halkı adil kanunlarla idare et, birinin diğerine tahakküme kalkışmasına meydan verme; onları koru.”, “Halka uygulanan kanunlar daima iyi olursa, tanrı da bu beyliği her vakit ayakta tutar.”⁴²

Kutadgu Bilig’den anlaşıldığına göre törenin temel değişmezleri “*könilik (adalet), uzluk (iyilik, faydalılık), tuzluk (eşitlik) ve kişilik (insanlık, cihanşümullük)*” tir.⁴³ İsmi konulmamış olsa da bu tarz cümleler ile bir hukuk devleti anlayışının varlığı ortaya konulmuştur. Devleti idare etmenin ancak kanunlara uymakla sağlanabileceğinin işlendiği eserde kanunlar, kağanın da üstünde tutulmuş ve kağan ana görevlerini yerine getirirken kanunlara uymaya davet edilmiştir.⁴⁴

Siyasetname adlı eserinde Selçuklu Veziri Nizam-ül Mülk, Gazneliler’in iktisadi durumdaki adalet kanuna uyma hassasiyetlerini bazı örnekler ile açıklamaktadır. Bu örneklerden Nişabur’da gerçekleşen bir tanesi, vergi gelirlerini tahsil etmekle görevli bir amil ve malı kaybolmuş bir kadın arasındaki olayı anlatır. Kayıp malının Nişabur Amili’nin şahsi varlığına katıldığını ifade eden kadının şikâyetinin akabinde Sultan Mahmud, malın kadına iade edilmesi fermanını verir. Amil malın buluntu olduğu yönünde savunma yapsa da kadının şikâyetinden vazgeçmemesi üzerine, amil sopa vurulma cezasına çarptırılır. Şefaateçi göndererek devlete para ödeme teklifinde bulunan amil, “*evet mal buluntudur ve senindir, ama fermana uyman gerekir*” diyen sultan tarafından affedilmez ve cezası ifa edilir.⁴⁵

Müslüman olan Selçuklu Devleti’nde ise İslam hukuku ile birlikte ihtiyaç duyuldukça meydana getirilen hukuk, İslam âlimlerinin içtihatlarıyla değil aksine hükümdarların emir ve fermanlarından oluşmuştur. Oluşum biçiminin farklılığı nedeniyle de farklı şekilde adlandırılmış ve örfi hukuk denilmiştir.⁴⁶

Bu başlık altında Türklerin devlet yönetimlerinde dikkate aldıkları örf, adet ve töre olarak adlandırdıkları kanunlarda, vergilendirme ilkelerinin varlığı incelenmiştir. Tarihi süreç incelenirken iktidarların, devlet yönetiminde sürekliliği ve toplumda asayiş sağlama adına kanunlara ve bu ilkelere uyumu sağlamanın büyük bir önem arz ettiği görülmektedir. Bu

⁴² Ahmet Cüneyt Yılmaz, age, s.11.

⁴³ A. Ahmetbeyoğlu (2020). Eski Türklerde Kut ve Töre Bağlamında Hükümlerliliğin Hududları. *Tarih Dergisi*, 71, s.42.

⁴⁴ A. Pamir (2022). Eski Orta-Asya Türk Kamu Hukuku’nda Kağanların Görev ve Sorumlulukları. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 71(1), 335.

⁴⁵ İ. Küçük (2013). Türk Devletlerinde Mali Yönetim-VIII.-XIII. Yüzyıllar Arası. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 4, 231.

⁴⁶ Ali Ahmetbeyoğlu, agm, s.38.

bölümü takip eden başlıklarda, Osmanlı Dönemi'ndeki ve Cumhuriyet Dönemi'ndeki gelişmeler ayrı başlıklar altında incelenecektir.

2.1. Osmanlı Dönemi'ndeki Gelişmeler

Osmanlı İmparatorluğu'nda toplanan vergiler, örfi vergiler ve şeri vergiler olmak üzere iki gruba ayrılır.⁴⁷ Şer'i vergiler, İslam hukukunun temel kaynaklarına dayanılarak düzenlenirdi. Bu sebeple şer'i vergilerin tarh ve tahsilatı ile ilgili kurallar sarihtir.⁴⁸

Vergilendirmenin, şer'i kurallar ve kökenli bir devlet geleneğinden kaynaklanan töreler, yani örfi kanunlar kapsamında düzenlenmesi, vergide kanunilik ilkesinin varlığını ortaya koyar. Bu belirlilik ortamında vergi mükellefleriyle tahsildarlar ve mali kurumlar arasında olabilecek uyuşmazlıklar da engellenmektedir. Miktar ve oranları önceden bilinemeyecek olan yükümlülüklerde, ancak kadı ya da naip kararı ile vergilendirme yapılabilmesi de yine vergilendirmede kanunilik ilkesinin önemini ortaya koymaktadır. Fatih Sultan Mehmet (1451–1481) zamanında vergi oranı olarak iki koyundan akçe alınırken, bu oranın Sultan üçüncü Murat (1574–1595) zamanında da değişmeden uygulanması Kanunnameler ile getirilen vergilerin oranları bile değişmeden yüzyıllarca uygulandığını, yani kanunla yönetilmeye verilen önemi gösterir. Vergilendirmede kanunilik ve adaletin yerine getirilmesi ve sancaklardan mali güçlerine göre vergi toplanması amacıyla birçok Kanunname çıkarılmıştır.⁴⁹ Osmanlı Kanunnamelerinin tedvini %90 itibariyle Fatih Sultan Mehmet, II. Beyazıd, I. Selim ve Kanuni Sultan Süleyman devirlerine rastlar.⁵⁰

Osmanlı sultanları zaman zaman kadı ve yöneticilerin reayaya ve tebaaya haksız ve ölçüsüz vergiler koymaya, onlara mal ve erzak vermeye zorladıkları, orantısız cezalar uygulamaya kalktığı zamanlarda çıkardıkları Adaletname denen fermanlarla zulme müdahale ederlerdi.⁵¹ Adaletnameler, şikayet üzerine çıkarıldığı gibi, memleket genelinde yapılan teftiş sonucunda görülen hukuksuzlukları gidermek için de çıkarılabilirdi. Arz-ı hal veya arz-ı

⁴⁷ A. Akdoğan (2023). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Gazi Kitabevi, s.226.

⁴⁸ Y. Yurtseven (2012). Klasik Dönem Osmanlı Devletinde Vergi Adaleti. *I. Türk Hukuk Tarihi Kongresi*, s.157.

⁴⁹ age, s.158.

⁵⁰ A. Akgündüz (1990). *Osmanlı Kanunnameleri ve Hukuki Tahlilleri, I. Kitap Osmanlı Hukukuna Giriş ve Fatih Devri Kanunnameleri*. Fey Vakfı Yayınları: No:1, s.85.

⁵¹ A. C. Tuncay (2018). *Adalet Peşinde (Quest For Justice)*. Beta Basım Yayım Dağıtım, s.70.

mazharlarda haklı görülen sorunların çözümü için Adaletnameler çıkarılmaktaydı.⁵² Osmanlı Devleti'nin son dönemlerine (18. yy) geçmesi ile birlikte vergi toplamakla görevli memurlar, halkı ağır vergi yükleri altında bırakmış ve devletten ziyade kendi çıkarlarına çalışır hale gelmişlerdir. Vergi konusunda ortaya çıkan keyfilik ve adaletsizliklerin giderilmesi adına vergi toplama sistemi reforme edilse de istenilen verime ulaşamamıştır.⁵³

Türk tarihinde devlet otoritesinin mali alanda sınırlandırılması düşüncesinin ilk adımı olarak önem arz eden ve ilk anayasal belge olduğu iddia edilen Sened-i İttifak 1808 senesinde İkinci Mahmut döneminde Alemdar Mustafa Paşa ile ayanlar arasında imzalanmıştır. Halkın ayanların uygulamalarından kaynaklanan ağır vergi yükü altında kalmaması için bu belge ile yapılan düzenlemeler ise; mükelleflerin durumlarına göre toplanacak vergilerde adalet ilkesine uygun davranılacağı; yeni vergiler konulurken ayanlarla görüşülüp ortak alınan kararlara uyum sağlanacağı yönündedir. Bu belge ile padişahın mutlak otoritesi, adalet anlayışı çerçevesinde sınırlandırılmış, verginin yasallığı ve temsilsiz vergi olmaz ilkelerinin temelleri atılmıştır.⁵⁴

Yedi maddelik Sened-i İttifak'ın son maddesinde halkın, özellikle de fakirlerin korunması devlet varlığının temeli olarak sayılmıştır. Bu sebeple ayanlar, sorumlu oldukları bölgelerdeki halka ağır vergiler yüklememeleri konusunda uyarılmışlar ve bunun sonucu olarak haksız vergilerin kaldırılması öngörülmüştür. Ayanlara bu konuda birbirlerini denetleme ve aralarından zulüm yapan olursa onları devlete bildirme görevi verilmiştir. Açıklanan hükümlerde ön plana çıkan kanunilik ilkesine uyum sağlamak, keyfilik önlenmesi, adalete uygun vergilendirme gibi hususların dikkate alınması, bu belgeyi, hukuk devleti ilkesinin anayasal forma bürünmesinde önemli bir adıma dönüştürmektedir.⁵⁵

Anayasal hareketlerin başka bir adımı olan ve 1839'da yayınlanan Tanzimat Fermanı, can güvenliği, ırz ve namus dokunulmazlığı, mülkiyet hakkının korunması, aleni bir şekilde yargılanma gibi bazı temel hak ve özgürlükleri içermesi bağlamında Türklerin ilk temel haklar beyannamesi olarak kabul edilmektedir.⁵⁶ Bu dönemde maliyede kabul edilen merkezi anlayış doğrultusunda bir takım mali reformlar gerçekleştirilmiştir. Bunlardan bazıları; vergi

⁵² Ahmet Cüneyt Yılmaz, age, s.28

⁵³ Y. Z. Erol (2020). Tanzimat'tan Sonra Osmanlı Devletinde Bir Vergi Tahsil Yöntemi Olarak Tahsildarlık Uygulaması. *Tarih Araştırmaları Dergisi*, 39(68), 366.

⁵⁴ Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır, & Semih Asa, agm, s.87-88.

⁵⁵ A. Pamir (2004). Osmanlı Egemenlik Anlayışında Sened-i İttifak'ın Yeri. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 53(2), 78.

⁵⁶ Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır, & Semih Asa, agm, s.88.

sınıflandırmaları, örfi vergilerin kaldırılması, yeni vergi konuları bulunması, aynı yükümlülükler ile muafiyetlerde değişikliklere gidilmesi, güncel tahsil usullerinin geliştirilmesi ve iltizam yönteminin kaldırılmasıdır.⁵⁷ Ferman, “*her ferdin emlak ve kudretine göre bir vergi-i münasip tayin olunarak kimseden ziyade şey alınmamasını*” hükme bağlamıştır. Farklı bir ifadeyle fermana mali güce göre vergilendirme ilkesi yer almıştır.⁵⁸

Tanzimat Fermanı'nın içerdiği vergi düzenlemelerine ilişkin adımlardan bir tanesi de devletin gelirleri ile giderlerini belirlemek ve denetlemek amacıyla Meclis-i Ahkâm-ı Adliye'nin kurulmasıdır. Bu fermanla Tımar sistemi kaldırılmış ve tüm devlet memurları maaşa bağlanmıştır. Sancak ve kazalara muhassıl denilen ve vergi tahakkuk ve tahsil işlemleri ile yetkili memurlar tayin edilmiş, buna bağlı olarak valilerden vergilendirme yetkileri kaldırılmıştır. Ancak, bu sistem ile hedeflenen verim sağlanamamış ve 1841 yılında devlet memurlarının iltizam alması yasaklanarak tekrar iltizam yöntemine dönmüştür.⁵⁹ Osmanlı İmparatorluğu'nda Tanzimat öncesinde düzenlenen kanunnamelerin en fazla bilinenleri, Fatih Kanunnamesi ile Sultan Süleyman'ın Kanunnameleridir.⁶⁰ Bir hukuk dalının tamamını kapsayan yasalastırma faaliyeti ise ilk olarak Tanzimat Dönemi'nde gerçekleştirilmiştir.⁶¹

Vergilendirme ilkelerinin köklerini oluşturan bir başka belge 1856 yılında yayınlanan Islahat Fermanı'dır. Bu ferman hem çeşitli alanlardaki düzenlemelerde hem de vergilendirme alanındaki düzenlemelerinde eşitlik ilkesine önem vermesinin yanı sıra, iltizam usulünün yeniden kaldırılmasına yönelik bir düzenleme de yapmaktadır. Tüm bunlardan sonra 1875'te yayınlanan Adalet Fermanı'nda da, mali alanlara özellikle de vergilere yönelik yapılan düzenlemeler vergilendirme ilkelerinin anayasal düzleme taşınma çalışmalarının göstergelerini oluşturur.⁶² Daha çok gayrimüslimlere yönelik yapılan düzenlemeleri içeren bu fermanın 4. maddesinde; “*vergiler devlet tarafından ve eşitlik, adalet esasına göre toplanacaktır.*”⁶³ ifadesiyle ödeme gücü ilkesine yer verilmiştir.

⁵⁷ A. Mutlu (2009). *Tanzimattan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/390, s.56-57.

⁵⁸ K. Gözler (2019). *Türk Anayasa Hukuku*. Ekin Basım Yayın Dağıtım, s.30.

⁵⁹ Ö. Uluatam (1990). *Örnekler- Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Türk Vergi Hukuku*. Adım Yayıncılık, s.39.

⁶⁰ Abdullah Mutlu, age, s.58.

⁶¹ B. Günay, & A. F. Tekir (2018). Tanzimat Sonrası Vergi Reformlarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 24(2), 729.

⁶² Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır, & Semih Asa, agm, s.88.

⁶³ G. Bülbül (1989). Islahat Fermanı'nı Hazırlayan Sebepler ve Islahat Fermanı. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2(2), 177.

Birinci meşrutiyet dönemi, 23 Aralık 1876 yılında Kanuni Esasi'nin duyurulması ile başlamıştır. ⁶⁴ Bu Anayasa, yasama yetkisini padişahla Meclis-i Umumi arasında paylaştırılmış ve bu durum da vergilemenin kanunilik ilkesi kapsamında yapılmasını meydana getirmiştir. ⁶⁵

1876 Kanuni Esasi'de vergilere ilişkin üç madde yer almaktadır. ⁶⁶ 1876 Kanuni Esasi'de yer alan maddeler arasında, kişilerden gelirleri doğrultusunda vergi toplanması (m.20), devletin menfaati gerekmedikçe ve kanun ile belirlenmiş değeri peşin olarak verilmedikçe, herkesin mutasarrıfı olduğu mülkün sahibi olması ve angaryanın yasak olması (m.21), bir kanun ile düzenlenmedikçe vergi, resim ya da başka bir adla kimseden akçe alınamayacağı (m.25) maddeleri yer almaktadır. ⁶⁷

Kanun-i Esasi'de sosyal devlet ilkesinin izlerini yansıtan düzenlemeler olarak, mükelleflerden ferdi ödeme güçlerine göre vergi alınması ile vergilendirmede adaletin sağlanması ve kanunsuz vergi olmaz ilkesi kapsamında kanunlarla düzenlenmeyen hiçbir mali yükümlülüğün konulamayacağı gibi önemli ilkelerin yer aldığı gözlemlenmektedir. ⁶⁸

Kanun-i Esasi'nin ilan edilmesiyle başlayan Birinci Meşrutiyet Dönemi uluslararası güçlerin Osmanlı İmparatorluğu'nun Müslüman olmayan halklarına yönelik baskılarını azaltmıştır. Ancak yine de Rusya'nın Balkanlar üzerindeki politikası değişmemiş ve 93 Harbi başlamıştır. 1877-1878 arasında süren bu savaş Osmanlı İmparatorluğu'nu siyasi bir sıkışmışlıkla karşı karşıya bırakmıştır. Bu olumsuzluklar üzerine İkinci Abdülhamid Kanun-i Esasi'nin 7. maddesinden aldığı yetkiye dayanarak Meclis-i Meb'usani dağıtmıştır. ⁶⁹

Osmanlı'nın Kırım Savaşı sırasında aldığı ilk dış borç ile başlayan ve giderek artan dış borçların tasfiyesi ve bu borçların bahane edilerek imparatorluğun zor durumda bırakılmaması adına 1881 yılında imzalan Muharrem Kararnamesi ile borçların itibari değeri üzerinden

⁶⁴ A. Ş. Gözübüyük (1995). *Anayasa Hukuku Anayasa Metni*. Turhan Kitabevi, s.97.

⁶⁵ Ö. Uluatam (1990). *Örnekler- Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Türk Vergi Hukuku*. Adım Yayıncılık, s.40.

⁶⁶ A.G. Kumrulu (1979). Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 36(1), 149.

⁶⁷ T. Özhazinedar (2024). Tanzimat Fermanı, Islahat Fermanı, Adalet Fermanı ve Kanun-i Esasi'nin Tahlili. *21. Yüzyılda Eğitim ve Toplum*, 12(36), 774

⁶⁸ A. Tekbaş (2009). *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/396, s.24-25.

⁶⁹ F. Sarıaslan (2023). II. Meşrutiyet Dönemi ve Kanun-ı Esasi: Siyasal Sistem Tartışmaları Ekseninde Bir İnceleme. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 54, 168.

yüzde 50'den fazla indirim⁷⁰ yapıldıktan sonra, kalanının ödenmesi için alacaklı kişileri temsil eden ülke delegelerinin oluşturduğu Düyun-ı Umumiye idaresi oluşturulmuştur. Düyun-ı Umumiye İdaresi, sadece tahakkuku ve tahsili kendine bırakılmış olan vergi ve resimlerin elde edilmesiyle değil, aynı zamanda çeşitli işletmelerin de yönetimi ile görevlendirilmiştir. Düyun-ı Umumiye İdaresi, yaptığı işlemlerle ilgili Maliye Bakanına bilgi vermek, yıllık bütçe ve bilançosunu Maliye Bakanlığı'na sunmak zorundadır. Hükümet bir komiser aracılığıyla idareyi denetleme yetkisine sahiptir.⁷¹ II. Abdülhamid'in 33 yıllık hükümdarlık döneminde Jön Türkler hareketi etkinlik kazanmış ve 1908 yılının temmuz ayında İkinci Meşrutiyet'i ilan ettirmişlerdir. 1908 Devrimi, sadece Sultan Abdülhamid'in tahttan indirilmesi ile sınırlı bir olgu değil aynı zamanda imparatorluğun da çöküşünü getiren bir dönüm noktasıdır.⁷²

Bu dönemde; kanunla vergi konulması hükmü yerini korumuştur. Parlatentonun yasama fonksiyonunu alması, temsilsiz vergi olmaz ilkesi kapsamında vergilerin kanunilik ilkesinin uygulanmasını arttırmaktadır. Ancak ateşkes döneminde feshedilen meclisin, hâkimiyet kurmuş olan İttihat ve Terakki Fıkrası'nın yönetiminde olması parlamentarizm açısından menfi özellikteki faaliyetlere sebep olmuştur.⁷³

2.2. Cumhuriyet Dönemi'ndeki Gelişmeler

Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin (TBMM) kurulmasının ardından ilk kabul edilen Anayasa, 1921 yılında ilan edilen Teşkilat-ı Esasiye Kanunu'dur. Çerçeve bir Anayasa olan 1921 Anayasası'nda vergiler ile ilgili düzenleme yoktur. Teşkilat-ı Esasiye Kanunu'nda düzenlenmeyen temel hak ve hürriyetler, Türklerin Hukuku Ammesi başlığı altında 1924 Anayasası'nda düzenlenmiştir.⁷⁴

Güçler birliği ilkesini içeren 1924 Anayasası'nda vergiler, yetki bakımından anayasal bir çerçeve içine alınmıştır ve bu ilke bağlamında düzenlenmiştir. Ancak kanunların Anayasa'ya uygunluğunu denetleyecek bir kurum belirlenmemiştir.⁷⁵ Vergiler, 1924 Anayasası'nın 84. ve 85. maddelerinde hüküm altına alınmıştır.

⁷⁰ Ö. Varol (2007). *II. Abdülhamit Dönemi'nde Düyun-u Umumiye İdaresi'nin Kuruluşu ve İşleyişi*. (Yüksek Lisans Tezi). Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, s.86.

⁷¹ F. Giray (2010). *Maliye Tarihi*. Ezgi Yayınları, s.205.

⁷² İ. B. Bircikli (2008). Yüzüncü Yılında II. Meşrutiyet'in İlanı Üzerine Bir İnceleme. *Akademik Bakış*, 2(3), 215.

⁷³ Berrin Günay, & Asım Furkan Tekir, agm, s.728.

⁷⁴ Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır, & Semih Asa, agm, s.89.

⁷⁵ Ü. Duman (2014). *Demokrasinin Gelişmesinde Verginin Rolü*. Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, s.33.

84. maddede verginin devletin genel masraflarına halkın katılması olduğunu ve bu esasa aykırı olarak gerçek ya da tüzel kişiler tarafından veya bu kişiler adına başka kişiler tarafından vergi, resim ya da başka isimde bir gelir toplanması yasaklanmıştır. 85. maddede ise, vergilerin yalnızca kanun ile tarh olup, toplanabileceği düzenlenmiştir.⁷⁶ 1924 Anayasası, madde 85'te “*vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet (salınması ve alınması) olunabilir.*” cümlesiyle vergilerin kanuniliği ilkesi hüküm altına alınmıştır. 1961 Anayasası da kendinden önceki Anayasa'da olduğu gibi vergilerin ancak bir kanunla konulabileceğini anayasal bir kural olarak hüküm altına almıştır.⁷⁷

1961 Anayasası'nda; sosyal devlet, demokratik devlet, insan haklarına dayanan devlet, hukuk devleti gibi ana ilkeler yer almıştır. Bu ilkelere bazılarının kökenleri önceki Anayasalarımıza uzanır. Fakat sosyal devlet ilkesi bütünüyle 1961 Anayasası'nın getirdiği bir yeniliktir.⁷⁸

Ayrıca bu Anayasa ile çıkarılan kanunların Anayasa'ya uygunluğunun denetlenmesi amacıyla Anayasa Mahkemesi (AYM) kurulmuş ve bu kurum vergileme ilkelerinin somut olaylarla incelenmesini sağlamıştır. Önceki Anayasalardan farklı olarak 1961 Anayasası, vergileri 61. maddede siyasi haklar ve ödevler kapsamına almış ve vergi ödevi başlığı altında düzenlemiştir.⁷⁹ 61. maddenin 1. fıkrasında kamu giderlerinin karşılanması için herkesin mali gücü doğrultusunda vergi vermekle yükümlü olduğu, 2. fıkrasında ise, vergi, resim, harç ve diğer mali yükümlülüklerin sadece kanunla düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu maddenin birinci fıkrasıyla kanun koyucu, herkesin vergi vermekle yükümlü olduğunu vurgulayarak genellik ilkesini ve mali güç ilkesini, ikinci fıkrasıyla ise kanunilik ilkesini hüküm altına almıştır.⁸⁰

Vergi ile alakalı düzenlemeler, 1982 Anayasa'sının, siyasi haklar ve ödevler bölümü içinde vergi ödevi başlığı taşıyan 73. maddesinde düzenlenmiştir.⁸¹ Bu madde ile Anayasa'da, vergilendirmenin temel normları olan kanunilik, mali güç, genellik ve kamu giderlerinin karşılığı olması ilkeleri düzenlenmiş, bunun yanı sıra, sosyal hukuk devleti ilkesinin sonucu bağlamında vergilendirmede adalet ilkesi yeni bir ilke olarak kabul edilmiştir. 1982

⁷⁶ Abdullah Mutlu, age, s.69.

⁷⁷ G. Erkin (2012). Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Ankara Barosu Dergisi*, 3, 238.

⁷⁸ K. Gözler (2018). *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*. Ekin Yayınevi, s.37.

⁷⁹ Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır, & Semih Asa, agm, s.89-90.

⁸⁰ K. Kartalçı, & M. Doğan (2013). Anayasa Perspektifinde Vergilendirme Yetkisi Kavramı. *Social Sciences*, 8(3), 122.

⁸¹ O. Pehlivan (2013). *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*. Celepler Matbaacılık, s.25.

Anayasası'nda kanunilik ilkesi, önceki Anayasa'dan farklı olarak hem vergilerin konulması hem de değiştirilmesi ve kaldırılması için gerekli sayılmıştır.⁸²

Buraya kadar detaylı olarak ele aldığımız vergilendirme ilkelerinin Türk tarihindeki anayasal gelişim aşamalarını gösteren belgeler ve ilkeler ile ilgili hükümleri izleyen tabloda verilmiştir. Takip eden başlıkta, vergilendirme ilkelerinin detaylıca açıklandığı ikinci bölüme geçilecektir.

Tablo 1.2. Türk Tarihinde İlk Anayasal Belgeler

Sened-i İttifak (1808)	Vergiler koyulurken ayanların onayının alınmasını hükme bağlayan belge ile, “temsilsiz vergi olmaz” ve “kanunilik” ilkelerinin bir sözleşme belgesinde ilk defa hüküm altına alındığı kabul edilir. Ayrıca vergilemede adalet ilkesine de değinilmiş ve hukuk devleti ilkesinin de temeli atılmıştır.
Gülhane Hatt-ı Hümayunu (Tanzimat Fermanı) (1839)	Temel hak ve özgürlükler de dâhil olmak üzere birçok alanda yenilik çalışmalarının yapılmasına temel oluşturan bu belgede, vergi için de kanunilik, ödeme gücü ilkesi ve buna bağlı olarak adalet ve eşitlik ilkeleri düzenlenmiştir.
Islahat Fermanı (1856)	Vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerinin düzenlendiği bu belge ile “ödemeye gücü ilkesi” yeniden karşımıza çıkmaktadır.
Adalet Fermanı (1875)	Adalet Fermanı (1875) önceki fermanların hükümlerinden ibarettir ve vergilendirme ile ilgili güncel bir düzenleme yapılmamıştır. ⁸³
Kanun-i Esasi (1876)	İlk anayasal gelişme olduğu öngörülen Kanun-i Esasi'de ödeme gücü ilkesi ön plana çıkar. Dolayısıyla adalet, eşitlik, genellik ve kanunilik ilkeleri düzenlenmiştir.
1924 Anayasası	“Türklerin Hukuku Ammesi” başlığı altında verginin tanımının ilk defa yapıldığı bu anayasada ayrıyeten vergilerin kanun ile konulup, kanun ile alınacağı, dolayısı ile vergilerin kanuniliği ilkesi düzenlenmiştir.
1961 Anayasası	Siyasi haklar ve ödevler başlığı altında düzenlenen vergilerin kanuniliği, genelliği ve mali güce göre alınması ilkeleri ön plana çıkmaktadır. Ayrıyeten bu Anayasa ile Bakanlar Kuruluna vergi kanunlarında değişiklik yapma yetkisi verilmiş ve kanunların Anayasa'ya uygun olup olmadığının kontrol edilmesi amacıyla Anayasa Mahkemesi kurulmuştur.
1982 Anayasası	Siyasal haklar ve ödevler başlığı altında önceki Anayasalardan farklı olarak vergilemede adalet ilkesini açıkça düzenlemiş ve vergilerin sadece konulmasının değil; değiştirilip, kaldırılmasının da kanunla olacağını hükmetmiştir. Karşılıklılık, ödeme gücüne bağlı olarak adalet ve eşitlik, genellik ve kanunilik ilkeleri düzenlenmiştir.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

⁸² Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır, & Semih Asa, agm, s.90.

⁸³ Y. Yılmaz (2019). Osmanlı Devleti'nde Vergi Sistemi ve Vergi Denetimi. *Vergi Raporu*, 232, 19.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME İLKELERİ

Devletin egemenlik kudretine dayanarak vergi toplayabilmesi konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü vergilendirme yetkisi olarak adlandırılır.⁸⁴ Bu yetki; Anayasa'nın genel ilkeleri olan hukuk devleti, sosyal devlet ve hukuki güvenlik ilkeleri ile 73. maddesinden aldığı kanunilik, genellik, mali güç, eşitlik, dengeli ve adil vergi yükü dağılımı ile vergilerin kamu masraflarının karşılığı olması ilkeleri olarak sınırlanmıştır.⁸⁵

Vergilendirme ilkeleri, vergi faaliyetlerinin hem mevzuat hem uygulama bakımından muvaffak bir şekilde yürütülebilmesi açısından geliştirilmişlerdir. Bu normlar geçmişten günümüze kadar varlıklarının farkında olarak veya olmayarak gerçekleştirilmekte ya da gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır.⁸⁶

Vergi kanunlarının düzenlediği anayasal ilkeleri, Anayasa'da var olan genel ilkeler ile Anayasa'nın 73. maddesinden çıkarılan ilkeler oluşturmaktadır.⁸⁷ Anayasa'da olmayan ancak anayasal ilkelere dayanarak ortaya çıkan vergileme ilkeleri de bu bölümde üçüncü bir başlık olarak ele alınacaktır.

1. Anayasa'nın Genel İlkeleri

Anayasa'nın genel ilkeleri; hukuk devleti ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi, sosyal devlet ilkesi olarak üç başlık altında incelenecektir.

1.1. Hukuk Devleti İlkesi

Hukuk devleti mefhumu Anayasa'mıza ilk defa, 1961 Anayasası ile girmiştir.⁸⁸ Hukuk devleti ya da hukuka tabi idare özetle, hukuku temel alan ve varlığı hukuka dayanan devlet olarak ifade edilir. Bu ilke ile devletin hukuk çerçevesinde, kurallar ile keyfilikten uzak bir şekilde yönetilmesi ve hukuk ile bağlı olması demektir.⁸⁹

⁸⁴ K. O. Arslan (2016). Vergilendirme Yetkisinin Meşruluk Kaynakları: Optimal Vergilendirme İlkeleri ve Kamu Yararı. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 127, 225.

⁸⁵ G. Erkin (2012). Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Ankara Barosu Dergisi*, 3, s.238.

⁸⁶ A. Akdoğan (2011). *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitabevi, s.202.

⁸⁷ A. Tekbaş (2010). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 124.

⁸⁸ A. Şeref Gözübüyük, age, s.145.

⁸⁹ M. Erdoğan (2013). *Anayasal Demokrasi*. Siyasal Kitabevi, s.113.

Bu bilgiler doğrultusunda; devlet makamlarının kaynağı Anayasa olmayan hiçbir yetkileri olamaz, kısaca resmi makamlar yetkilerini Anayasal düzenlemelerden alırlar. Bu nedenle hukuk devleti ilkesi bireyler için anayasal bir güvencedir.⁹⁰

Anayasa Mahkemesi 2018/119 sayılı kararında hukuk devletinin evrensel içeriğini; Anayasa ve kanunlara bağlı, hukuka uygun eylem ve faaliyetler yürütüp hukuka uygun olmayan hal ve davranışlarda bulunmayan, insan haklarına saygılı davranıp, bireylerin hak ve hürriyetlerini koruyup güçlendiren, tüm sahalarda adil ve sürdürülebilir bir hukuk düzeni geliştiren ve yargı ile denetlenmeye açık olan devlet olarak tanımlamaktadır.⁹¹

Bu kapsamda değerlendirildiğinde hukuk devletinin, bireyler bakımından en önemli konu olan temel insan hakları ve özgürlükleri ile devlet bakımından da kuvvetler ayrılığı ilkesini hüküm altına aldığı görülmektedir. Hukuk devleti, vatandaşların temel ihtiyaçları olan güvenlik, özgürlük ve eşitliklerini güvence altına almaktadır. Erklar ayrılığı ilkesi ile düzenlenen hukuk devletinde yargı, yasama ve yürütme organları, egemenliğin sadece kendilerine düşen kısımlarını kullanırlar. Anayasa, yasalar ve hukukun genel ilkeleri ile bu sahalari kapsayan yetki ve görevler saptanır ve sınırlanır.⁹²

Hukuk devletinin bağlı olduğu bu ilkeler diğer hukuk dallarının yanı sıra vergi hukukuyla da ilgilidir. Kuvvetler ayrılığı ilkesinin kapsamında vergilendirme yetkisinin farklı organlara tanımlanması, vergi yasalarının ilgili makamlarca genellik ilkesi doğrultusunda uygulanması, vergilendirme yetkisinin kullanılacağı koşul ve sınırların yasalarla düzenlenmiş olması, vergilerden elde edilen gelirlerin yalnızca yasalara uygun kamusal amaçlar için kullanılması, vergilendirme makamının kanunlarla bağlı olması ve vergi düzenlemelerinde kıyasın yasak olması, kanun koyucu tarafından düzenlenen vergi yasalarının yargı yolu ile Anayasa Mahkemesinin denetimine tabi olması biçiminde anayasalar ile düzenlenen normlar, hukuk devleti olgusunun Anayasalara etkisinin neticeleridir. Sonuç olarak, Anayasa'nın anılan hükümlerine ters bir yasa, hukuk devleti ilkesini de ihlal edecektir.⁹³

Hukuk devleti mefhumu vergi hukuku bakımından bir sınır niteliği oluşturmaktadır. Çünkü vergilendirme yetkisi ile bireylerin hak ve hürriyetlerine müdahalede bulunmaktadır. Hukuk devletinde vergilendirme yetkisini kullanan organların, Anayasa ile kendilerine çizilen

⁹⁰ M. Erdoğan (2017). *Anayasal Demokrasi*. Siyasal Kitabevi, s.26.

⁹¹ Ö. Anayurt (2021). *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*. Seçkin Yayıncılık, s.187.

⁹² A. Tekbaş (2009). *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/396, s.199.

⁹³ G. Erkin (2012). Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Ankara Barosu Dergisi*, 3, s.239.

sınırlar çerçevesinde hareket edebilmesi ile bu yetkinin keyfi olarak kullanılmasının önüne geçilmiştir.⁹⁴ Hukuk devletinde yasama ile yürütme organlarının vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılmasında yargı organları önemli görevler üstlenmektedir. Vergi kanunlarını yapan yasama organı Anayasa Mahkemesi tarafından denetlenir. Bu durumda vergi hukukunun, hukuk devleti ilkesi bağlamında ilerlemesinin denetiminde görev AYM'ye düşmektedir.⁹⁵ Anayasa Mahkemesinin uygulaması gereken birinci ilke, Anayasa Mahkemesine geniş bir yetki veren hukuk devleti ilkesidir.⁹⁶

1.2. Hukuki Güvenlik İlkesi

Bu ilke kapsamında kişiler, tabi olduğu hukuki normları evvelden bilir ve bu normlara göre hal ve hareketlerini güven içinde düzenler. Bu ilkenin uygulanabilmesinin ilk koşulu, devletin düzenlediği hukuk normlarına kendisinin de uyum göstermesi ile bireylere güvenli bir ortam sağlamasıdır.⁹⁷

Devletlerin, vergilendirme işlemleriyle kişilerin hak ve hürriyet alanlarına müdahalede bulunduğu göz önüne alındığında hukuki güvenlik ilkesi, bu müdahalenin muhatapları tarafından önceden bilinmesi zeminini oluşturur.⁹⁸ Hukuk devleti ilkesinden doğan hukuki güvenlik ilkesi ile bireylerin temel hak ve hürriyetleri anayasal güvenceye bağlanmıştır. Bu çerçevede değerlendirildiğinde hukuki güvenlik ilkesi, dayandığı hukuk devleti ilkesinin bireysel yönünü oluşturmaktadır.⁹⁹

Bireylerin vergilendirme yoluyla kişisel alanlarına yapılacak müdahaleleri önceden bilmesi, devlet ve birey arasındaki güven duygusunu tesis eder. Bu güven duygusunun kurumsallaşması hukuki güvenlik ilkesinin yerine getirilmesine bağlıdır.¹⁰⁰ Vergi yasalarının, vergiler ile ilgili düzenleyici işlemlerin ya da somut olgular sonucunda vergi ile ilgili ortaya çıkan yargı hükümlerinin yükümlü ve vergi idaresi bakımından güvenlik oluşturması,

⁹⁴ M. Öncel, N. Çağan, & A. Kumrulu (1985). *Vergi Hukuku*. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Yayınları:548, s.46.

⁹⁵ A. Tekbaş (2010). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 126.

⁹⁶ Hasan Tahsin Fendoğlu, age, s.75.

⁹⁷ Y. Karakoç (1996). Türk Hukuku'nda Vergi Kanun'larının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi. *Anayasa Yargısı*, 13, 311.

⁹⁸ O. Eroğlu, & K. Mecit (2015). Yargı Kararları Çerçevesinde Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 34(2), s.68.

⁹⁹ D. Bozdoğan, & İ. Organ (2017). KDV'de Yaşanan Mükellefiyet Sorununun Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi: Türkiye-İngiltere Karşılaştırması. *Kesit Akademi Dergisi*, 10, 180.

¹⁰⁰ C. C. Aktan (2017). Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 9(2), 103.

vergilemede hukuki güvenlik ilkesi ile ifade edilir.¹⁰¹ Dolayısıyla vergiler bağlamında hukuki güvenlik ilkesi vergilerde açık ve net olması bakımından belirlilik, vergi yasalarının geçmişe yürümezliği ile kıyas yasağı ilkelerini içermektedir.¹⁰²

1.2.1.Verginin Belirliliği İlkesi

Vergi yetkisi ile ilgili sınırların açık ve net olması keyfiliğin engellenmesini sağlar. Bu sebeple Adam Smith'e ait klasik ilkelerden olan ve vergilerin miktarı, tarh ve tahsil zamanları ile şekillerinin idare ve mükellefler tarafından kesin olarak bilinmesi olarak ifade edilen belirlilik ilkesi, günümüz vergilendirme işlemlerinde de vazgeçilmez bir Anayasal normdur.¹⁰³

Anayasa'da belirlilik ilkesini açıklayan bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak Anayasa'nın 40/2 maddesi belirlilik ilkesiyle bağlantılıdır. Belirtilen madde hükmünde, devletin, faaliyetlerini yürütürken kimlerin hangi kanun yollarına başvurabileceğinin ve başvuru sürelerinin belirli olması gerektiğine yer verilmiştir. Bu maddede belirlilik ilkesi açıkça belirtilmemiş olsa da, vergi düzenlemelerinin açık olmasının yanı sıra vergi ile ilgili idari faaliyetlerin de belirlilik ilkesine uygun olması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda maddenin idari faaliyetler bakımından dar anlamda belirlilik ilkesini düzenlediği açıktır.¹⁰⁴

Anayasa Mahkemesinin 2011/116 sayılı kararında Anayasa'nın 38. maddesi ile Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesinde hüküm altına alınan belirlilik ilkesi ile kişilerin, yasak olan eylemlerin neler olduğunun ve bu eylemler neticesinde de uygulanacak ceza ve yaptırımların açık ve net bir şekilde kanunlarla düzenlenmiş olmasının sonucunda bireylerin de yasak olan fiilleri önceden bilip, bu yasalara uygun hareket ederek temel hak ve hürriyetlerini güvence altına almalarının hedeflendiği açıklanmış ve belirlilik ilkesi Anayasa'nın suçta ve cezada kanunilik ilkesi olan 38. maddesi kapsamında ifade edilmiştir.¹⁰⁵

Belirlilik ilkesi ile kişiler yapacakları eylemlerin hangi hukuki sonuçları doğuracağını, bu sonuçların hukuki yaptırımları ile idarenin uygulayacağı eylem ve işlemleri açık ve kesin

¹⁰¹ T. Gürdal, & Ş. Ekeryılmaz (2018). Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 13(2), 206.

¹⁰² M. Batı (2022). *Vergi Hukuku (İibf, Myo ve Mesleki Sınavlar İçin)*. Seçkin Yayıncılık, s.28.

¹⁰³ M. Öncel, N. Çağan, & A. Kumrulu (1985). *Vergi Hukuku*. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Yayınları:548, s.53.

¹⁰⁴ Ş. Ekeryılmaz (2019). *Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Yargı Kararları Çerçevesinde Analizi*. (Doktora Tezi). Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, s.30.

¹⁰⁵ AYM, E.2010/69, K.2011/116, 07.07.2011.

bir şekilde bilir ve davranışlarını buna göre ayarlar. Hukuki güvenlik ilkesi kapsamında kişilerin bütün faaliyetlerinde devlete güven duymasını sağlayan bu norm, devletin de kanuni düzenlemeleri yaparken bu güven ortamını bozan uygulamalardan kaçınmasını gerektirir.¹⁰⁶

1.2.2.Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi

Geriye yürümeme ilkesi, yürürlüğe yeni konmuş kuralın, kendisinden önceki dönemlerde hukuki sonuçlar ortaya çıkarmasını yasaklar ve bu yeni kuralın sadece yürürlüğe konduğu tarihten sonraki eylemlere uygulanması gerektiği ilkesine işaret eder.¹⁰⁷ Yasal düzenlemeler yürürlüğe kondukları ve yürürlükten kaldırıldıkları tarihler aralığında ortaya çıkan eylemler adına hüküm taşımaktadırlar. Yasaların yürürlüğe konmuş oldukları tarihten önce oluşmuş olaylara uygulanamaması yasaların geçmişe yürümemesi ilkesi olarak adlandırılmaktadır.¹⁰⁸

Ülkemizde de olduğu gibi olağanüstü durumlarda ortaya çıkan finansman ihtiyaçlarının karşılanmasında, içinde bulunulan dönem vergilerinden elde edilecek tahsilatın yetersiz kalması ve ihtiyaçların aciliyet durumu veya ekonomik kriz dönemlerinde vergi matrahlarının düşmesi sonucunda gerekli gelirin elde edilemeyeceğinin belirlenmesi neticesinde geçmişe dönük vergilendirme yapılmaktadır. Yine savaş gibi servet dağılımında bozulmaların olduğu dönemlerin akabinde adaletli bir servet dağılımını yeniden tesis etmek ve finansman ihtiyacını gidermek amacıyla savaş döneminde serveti süratle artmış olanlardan varlık vergisi gibi önceki dönemlere dönük vergi toplanması faaliyetleri yürütülebilmektedir.¹⁰⁹

Vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesinin, 1982 Anayasası'nda hüküm altına alınmamış olmasının yanı sıra Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük kapsamında geriye yürütülen vergi yasalarını yargısal olarak denetleyebilir. Vergi yükünün arttırıldığı bir vergi yasası hükmü, vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra yürürlüğe girerse gerçek olan bir geriye yürüme olduğu nitelendirilecektir. Bu sebeple Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilebilecektir. Ancak vergi yükünü arttıran bu yasa hükmü vergiyi doğuran olayın tamamlanmasından önce yürürlüğe girmiş olsaydı gerçek olmayan geriye yürüme olarak nitelendirilecek ve getirdiği ek vergi yükü ölçsüz değilse hukuki

¹⁰⁶ Murat Batı, age, s.28-29.

¹⁰⁷ M. Altundış (2008). Hukuki Güvenlik İlkesi. *Yasama Dergisi*, 10, 63.

¹⁰⁸ Onur Eroğlu, & Kemal Mecit, agm, s.75.

¹⁰⁹ S. Er (2015). Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi ve Türk Anayasa Mahkemesi Kararları. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 43, 136.

güvenlik ilkesine aykırı düşmeyecektir. Dolayısıyla bu yasa hükmü geçerli kabul edilebilecektir. AYM bazen gördüğü davadaki somut olayda kamu yararı var ise geriye yürütülmüş hükümleri hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi açısından sakıncalı görmemiştir. Ancak bu çeşit hükümlerde mükellefler arasında eşitliksizlik oluşturabilecek uygulamalardan kaçınmak gerekir.¹¹⁰

Geriye yürümezlik ilkesi, kazanılmış haklara saygı duyulması kavramını güçlendirir. Hukuka uygun olarak tamamlanıp bireyin lehine sonuç doğuran kazanılmış haklar, sonraki hukuki işlemler sonucunda geçerliliğini kaybetmeyen haklardır. Diğer bir ifadeyle; var olan kanunlar kapsamında kazanılan haklar, bu kazanımdan sonra yürürlüğe giren kanunlarla kısmen ya da tamamen geriye alınamazlar ve bireyler kazanılmış hakların tasarrufundan mahrum edilemezler.¹¹¹

Sonradan kabul edilen kanunların vergi ödeme yükümlülüklerini geçmişe yönelik arttırması, iktisadi planlarını mevcut vergi yasalarına göre ayarlayan bireylerin devlete ve hukuka olan güvenlerini kırar. Neticede kişilerin vergi kaçırma ve kayıt dışı faaliyette bulunma yönündeki eğilimlerini arttırır.¹¹²

Vergi yasalarının geriye yürütülmesinin, iktisadi hayattaki istikrarı ve belirliliği negatif yönde etkilemesinin yanı sıra, uluslararası sermaye hareketlerinin hızlandığı ve yabancı sermaye yatırımlarını çekmek amacıyla çeşitli unsurların yanı sıra verginin de rekabet aracı olarak kullanıldığı günümüzde, yabancı yatırımcılara güvenli bir ortam oluşturulamaması ve sermayenin dışarıda kalması anlamına gelir.¹¹³

1.2.3. Kıyas Yasağı İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesine bağlı başka bir ilke olan kıyas yasağı ilkesi, gerçekleşen bir olay için kanunda düzenlenmiş bir kuralın, mahiyeti ve özellikleri açısından bu düzenlenmiş kurala benzeyen ancak bir kanun veya karar ile hüküm altına alınmayan başka bir olaya uygulanmamasıdır.¹¹⁴

¹¹⁰ M. Öncel, A. Kumrulu, & N. Çağan (2014). *Vergi Hukuku*. Turhan Kitabevi, s.49-50.

¹¹¹ Coşkun Can Aktan, agm, s.108.

¹¹² H. Uslu (2021). Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukundaki Yerinin Anayasa Mahkemesi Karar Örnekleri İle Analizi. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi*, 11(3), 1495.

¹¹³ A. Tekbaş (2010). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 139.

¹¹⁴ Coşkun Can Aktan , agm, s.109.

Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenmiş olan vergilerin kanuniliği ilkesi, kıyas yasağının dayanağıdır.¹¹⁵ Bu ilke ile vergiler, resimler, harçlar ve benzeri kamu gelirleri ile ilgili hükümleri koyma, değiştirme veya kaldırma konusunda sadece yasama organının yetkili olduğuna işaret edilmiştir. Dolayısıyla, vergi hukukunda yasal boşlukları doldurmak amacıyla kıyas yoluna başvurulması, öncelikle verginin yasallığı ilkesine ters düşer. Buna rağmen, kıyas yoluna başvurulduğunda kanun koyucunun düzenlemediği ancak düzenlemesi gereken hukuki fiiller de benzeri fiiller için yürürlükte olan kurallara göre hukuki sonuçlara bağlanabilecektir. Vergi düzenleme yetkisi olmayan yürütme ile yargı organları eliyle vergi doğurucu yeni olaylar yapılabilecek veya var olan vergi yükümlülükleri değiştirilebilecektir. Bu durumda, kanun koyucu tarafından konulmamış yeni vergi, resim, harç vb. kamu gelirlerine ilişkin hükümler ortaya çıkacaktır.¹¹⁶

Mahkemelere, vergi kanunlarının hukuki bir temele dayanması ve hukuki güvenlik ilkesinin ihlaline yol açmaması sebebiyle kıyas yapma yetkisi tanınmamıştır. Vergilerle ilgili düzenlemelerin Anayasa'nın 73. maddesine dayanarak belli, kesin, açık ve net olması ve kanunlarla düzenlenmesi gereklidir. Bu şekilde hüküm altına alınmamış fiillere, kanunlar ile açık bir şekilde düzenlenmiş olan başka fiillerin hükümlerinin uygulanması içtihat yapılması anlamına gelecektir ve bu da genellik ve eşitlik ilkelerini bozucu olarak kişilere özel kurallar ve uygulamalar meydana getirecektir. Bu doğrultuda vergi hukukunda yargı organları ve idarenin kıyas yapması; anayasal ilkelere aykırılık teşkil etmesi, kanuna dayanmayan yeni vergi yükleri meydana getirmesi ya da bireylere özgü ayrılmakçı kurallar oluşturması gibi sebeplerle kesin bir şekilde yasaklanmıştır. Vergi hukukunda mevcut bir boşluk var ise bu boşluk yasama organının Anayasa'ya uygun yeni bir kanun hazırlaması veya mevcut kanunu yeniden düzenlemesi ile doldurulmalıdır.¹¹⁷

Kanunlar, kanun yapma usulüne uygun düzenlenmelerinin yanı sıra yasa koyucunun iradesini de net bir şekilde ortaya koymalıdır. Fakat yine de soyut olan kuralları, somut olan fiili uyuşmazlıklara uygularken yasa koyucunun, iradesini tarafsız bir şekilde ortaya koymak amacıyla kanun hükmünü yorumlaması icap etmektedir. Bu kapsamda kanun maddesinin içerdiği anlamı ve yasama organının iradesinin tarafsızlığını ortaya koymak için yapılan

¹¹⁵ V. Gümüş (2016). *Türk Vergi Hukukunda Mali Yaptırım Gerektiren Vergi Suç ve Cezalarının (Vergi Kabahatlerinin) Hukuki Rejimi*. (Doktora Tezi). Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, s.184.

¹¹⁶ E. Toprak, & R. Armağan (2018). Vergi Hukukunda Yorum Kurallarının ve Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kullanılması Üzerine Bir Değerlendirme. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 22(1), 150.

¹¹⁷ Hüseyin Uslu, agm, s.1490.

yorum, mevcut bir yasa ile hüküm altına alınan ilke ve normların benzer özelliklerdeki bir olaya uygulanırken yeni bir kural ortaya çıkmasına sebep olan kıyastan farklı bir hukuki faaliyettir.¹¹⁸ Yorum kavramında, yasalarda mevcut bir boşluk yokken var olan kanun hükmü yalnızca yorumlamakla yetinilmektedir. Kıyasta ise kanundaki boşluk somut olayın benzerliğinden dolayı soyut hükmün uygulanması yoluyla doldurulmaya çalışılmaktadır.¹¹⁹

1.3. Sosyal Devlet İlkesi

Anayasa'mızın 2. maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin bir hukuk devleti olmasının yanı sıra sosyal devlet olarak da belirlendiği görülmektedir. Sosyal hukuk devleti, hukuk devletinin gelişmiş halidir.¹²⁰ Sosyal devlet, bireylerin iktisadi ve sosyal durumlarıyla ilgilenen, kişileri kendi hallerine bırakmayan, onları insan onuruna yaraşır bir yaşam düzeyine kavuşturmayı ilke edinen ve bireyleri sosyal güvenceye kavuşturmayı amaçlayan devlet anlayışıdır. Kısaca, sosyal refah ve sosyal güvenlik ortamında sosyal adaletin gerçekleşmesini sağlayan devlettir.¹²¹

Her ne kadar sosyal devlet ve hukuk devleti birbirinden farklı kaynak ve teorik temellere sahip olsa da günümüzde sosyal hukuk devleti şeklinde kullanıldığı da görülmektedir. Bununla birlikte bu ilke, piyasa ekonomisinin sosyal yaşamda ortaya çıkardığı olumsuzlukları gidermeyi ve sosyal adaleti gerçekleştirmeyi hedefler.¹²² Vatandaşların temel hak ve özgürlüklerinin, sosyal hukuk devleti ile adalet ilkelerine ters düşecek biçimde sınırlandığı siyasi, iktisadi ve sosyal olumsuzlukları düzeltmek ve kişilerin varlıklarının maddi ya da manevi olarak geliştirilmesi ve devamı amacıyla gereken koşulları oluşturmak devletin vazgeçilmez bir amacı ve görevidir.¹²³

Anayasa'nın 166. maddesi ile devlete; iktisadi, kültürel ve sosyal gelişmeyi sağlamak, bilhassa sanayinin ve tarımın ülke genelinde dengeli ve uyumlu bir şekilde süratle ilerlemesini sağlamak, ülke kaynaklarının belirlenmesi ve randımanlı bir biçimde kullanılmasını planlayıp, bu hedef için gereken yapılanmayı kurmak görevleri verilmiştir. Anılan maddede görüldüğü gibi bu anayasal hükümde, vergilemede müdahale ilkesinin iktisadi nedenlerinin birçoğu

¹¹⁸ Veysel Gümüş, agt, s.178-179.

¹¹⁹ Şebnem Ekeryılmaz, agt, s.50.

¹²⁰ B. Tüzünçelik (2001). *Vergilemede Müdahale İlkesi Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi*. Gazi Kitabevi, s.57.

¹²¹ Ömer Anayurt, age, s.187-188.

¹²² Age, s.188.

¹²³ M. E. Üyümez (2010). *Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi*. T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları; No.2025, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları; No.214, s.157.

sıralanmış bulunmaktadır.¹²⁴ Tüm bunlar doğrultusunda vergilerin piyasada gelir ve servetin yeniden dağılımında adaletin sağlanması amacıyla kullanılması verginin sosyal reform aracı olma ilkesinin¹²⁵ özünü oluşturmaktadır.

Vergiler, sosyal adaleti sağlamak amacıyla sosyal bir politika aracı olarak kullanılmaktadır. Modern devletlerin vergi düzenlemelerinde sosyal ilkeler bağlamında kabul ettikleri vergilendirme teknikleri, gelir dağılımında adaleti sağlayıcı etki yapmaktadır.¹²⁶

Devletin, iktisadi ve sosyal alanlardaki anayasal görevlerini, ekonomik istikrarın korunmasını gözeterek ve mali kaynaklarının elverdiği ölçüde gerçekleştirmesi gerektiği Anayasa'nın 65. maddesi ile ifade edilmiş ve sosyal devletin vergilemede müdahale ilkesinin veya sosyal devlet ilkesinin sınırı da çizilmiş bulunmaktadır.¹²⁷

Kanunlar önünde herkesin eşit olmasının hukuk devletinin benimsediği eşitlik anlayışı olmasının yanı sıra sosyal devlette benimsenen eşitlik anlayışı ise, sosyal adaletin sağlandığı eşitliktir. Hukuk devleti yatay vergi adaletini temsil ederken, sosyal devlet ise verilemede aile durumu, gelir, harcama, servet ve benzeri kişisel durumları dikkate alması yönünden dikey adaleti temsil etmektedir. Sosyal devlet kişilere, hukuk devletinin sağladığı güvencelerin yanı sıra iktisadi ve sosyal güvenceler de sağlamaktadır.¹²⁸

Sosyal devlet ilkesinin gereği olarak vergiler sadece toplanırken değil, vergi gelirleri kamu giderlerine ayrılırken de sosyal adalet anlayışına uygun olarak kamu giderlerinin belirlenmesi gerekir. Dolayısıyla, kamu giderlerini karşılama ilkesi bağlamında sosyal devlet ilkesi, vergilerin güçsüzleri koruyucu stratejilerle harcanmasını sağlamaktadır.¹²⁹

2. Anayasa'nın 73. Maddesi Bağlamında Vergilendirme İlkeleri

Bir vergi sisteminde vergilendirmeden beklenen ekonomik, sosyokültürel ve hukuki hedeflere ulaşılmasında o sistemin taşıması gereken unsurlar vergilendirme ilkeleri olarak nitelendirilir.¹³⁰ Anayasal vergileme ilkeleri genellikle Anayasa'nın 73. maddesinde belirlenen ilkeler olarak ele alınmaktadır. Buna göre genellikle, kişilerin mali gücü oranında

¹²⁴ Binnur Tüzüncelik, age, s.61-62.

¹²⁵ Ahmet Tekin, & Öner Gümüş, agm, s.246.

¹²⁶ Mustafa Erkan Üyümez, age, s.36.

¹²⁷ Binnur Tüzüncelik, age, s.63.

¹²⁸ M. Öncel, A. Kumrulu, & N. Çağan (2014). *Vergi Hukuku*. Turhan Kitabevi, s.52.

¹²⁹ A. Tekbaş (2010). Vergi Kanunlarının Tabii Olduğu Anayasal İlkeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 133.

¹³⁰ A. Işık (2014). *Ekonomik ve Mali Terimler Sözlüğü İlaveli Kamu Maliyesi*. Ekin Basım Yayın Dağıtım, s.168.

vergileştirilmesi, vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı, vergilerin kamu masraflarının karşılığı olması ve vergilerin yasallığı ilkeleri vergilemenin anayasal ilkeleri olarak nitelendirilir.¹³¹

Vergileme ilkeleri, uyulması gereken düzenleyici ilkeler olması sebebiyle olanı değil, olması gerekeni gösterir. Belirli ülkelere ve belirli dönemlere göre farklılık arz eden bu ilkeler, vergi uygulamalarının hem mevzuat hem de uygulama açısından başarılı bir biçimde yerine getirilebilmesi açısından geliştirilmiştir. Bu bağlamda, bir verginin uygulanma şekli ve başarısı ile ilgili olarak yapılan analizler incelendiğinde karşımıza vergileme ilkelerinin çıktığı görülür. Bu bilgiler ışığında vergileştirme ilkeleri, vergilerin içeriği ve yapılarının belirlenmesi açısından uyulması gereken kurallardır.¹³²

Devletlerin egemenlik gücüne dayanan bir hak olan 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 vergileştirme ilkelerinin Anayasa’da hükme bağlanması gerekmektedir.¹³³ Anayasa, vergi hukukunun temel kaynaklarından ve normlar hiyerarşisindeki yerinin en üstte olması sebebiyle diğer vergi kaynakları Anayasa’ya aykırılık taşıyamazlar.¹³⁴

Verginin yapısı ve tahsili sebebiyle, toplumdaki ekonomik hedeflere ulaşılmasının önüne geçmemek ve bireylerin iktisadi davranışlarında bu hedefler açısından olumsuzluklara sebep olmamak için vergiler düzenlenirken bu ilkelerin dikkate alınması gerekmektedir. Toplum için kabul edilen hedeflerin gerçekleşmesi için, buna ek olarak vergi yükünün kişiler arasındaki dağılımının da bu hedeflere uygun olması gerekir.¹³⁵

Anayasa Mahkemesinin kararlarında dikkate aldığı normlar; Anayasa’nın 73. maddesinde yasallaştırılan vergi mükellefiyeti ile ilgili normlardır. Bilhassa kanunilik ilkesi, 2. madde ile yasallaşan hukuk devleti ilkesi, 10. madde ile yasallaşan eşitlik ilkesi ve 7. madde ile hüküm altına alınan yasama yetkisinin devredilemezliği bu kurallara örnek oluşturur. Örneğin vergide eşitlik ilkesinin kapsamı vergide ödeme gücü ile belirlenmeye

¹³¹ Mustafa Erkan Üyümez, age, s.159.

¹³² Ş. E. Çomaklı, & C. Doğruyol (2013). *Kamu Maliyesi*. Savaş Yayınevi, s.117.

¹³³ S. S. Özarslan (2022). Anayasal Vergileştirme İlkeleri ve Ülke Örnekleri, Yücel Yazgın (Ed.), *Akdeniz 8. Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi*, Proceeding Book, Girne, s.108.

¹³⁴ Ü. S. Üstün (2003). Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(1-2), 252.

¹³⁵ N. Edizdoğan, Ö. Çetinkaya, & E. Gümüş (2015). *Kamu Maliyesi*. Ekin Basım Yayın Dağıtım, s.236.

çalışılırken, Anayasa’da hüküm altına alınmayan vergilerin geçmişe yürütülememesi, hukuk devletinde kazanılmış haklara saygı olarak nitelendirilmiştir.¹³⁶ Çalışmayı takip eden başlıklarda Anayasa’nın 73. maddesi bağlamında vergilendirme ilkeleri incelenecektir.

2.1. Vergilemede Kanunilik İlkesi

Verginin kanuniliği ilkesi, vergi olgusunun varlığını ve temelini teşkil eder. Bu ilke, yükümlülüklerin konusu, matrahı, oranı, salınma ve alınma şekillerinin Anayasa’da açık bir şekilde düzenlenmesi demektir. Vergi yetkisini kullanan yasama organı ve idare açısından bir sınırlandırma oluşturan ve vergi yönetiminde istikrar sağlayan kanunilik ilkesi, yükümlülere de hukuki bir güvenlik ortamı oluşturmaktadır.¹³⁷

Vergilendirmenin kanuni olarak Anayasa’da düzenlenmesi; bireyler açısından vergilerin belirli kurallar çerçevesinde düzenlenmesi, devlet açısından ise, uygulanmakta olan kanunlara göre doğmuş olan verginin alınması ve yerine getirilmeyen mali yükümlülüklerin hukuki cebir ile tahsil edilmesi demektir.¹³⁸ Vergilerin yasallığı ilkesine, Anayasa’mızın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında vergi, harç, resim, vb. iktisadi sorumlulukların yasalarla konulup, değiştirilip, lağvedilmesi olarak hükmedilmiştir. Bu ilke kapsamında vergilendirme yetkisi yasama organına aittir ve vergilere ilişkin yapılan düzenlemeler hem şekli hem de maddi anlamda yasalarla yapılır.¹³⁹

Mali yükümlülüklerin düzenlendiği bu maddenin dördüncü fıkrası, söz konusu ilkeye esneklik kazandıracak şekilde Cumhurbaşkanı’na, vergi, harç, resim vb. ekonomik yükümlülüklerin oranları ile bu mükellefiyetlere getirilecek muafiyet, istisna ve indirimlerde, ilgili yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar dâhilinde düzenleme yapma yetkisi tanımıştır.¹⁴⁰ Anayasa’nın 167. maddesinin 2. fıkrasında milli ekonominin lehine olacak şekilde dış ticaret işlemlerinde vergi vb. mükellefiyetler haricinde ek mali yükümlülüklerin düzenlenmesinde Cumhurbaşkanı’na yasal bir yetki verilmesi de kanunilik ilkesine tanınan diğer bir esnekliği oluşturur.¹⁴¹

¹³⁶ N. Saban (2016). *Vergi Hukuku*. Beta Basım Yayım Dağıtım, s.17.

¹³⁷ A. E. Akyazan (2009). Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 81, 17.

¹³⁸ Y. Karakoç (2013). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(Özel), 1267.

¹³⁹ M. Tosuner, & A. İnneci (2018). Kanunilik İlkesi Bağlamında Maliye Bakanlığı’nın Usul ve Esas Belirleme Yetkisi. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 4(1), 4.

¹⁴⁰ A. Akdoğan (2023). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Gazi Kitabevi, s.5.

¹⁴¹ Ö. F. Bayrakçı (2022). Anayasal Açıdan Vergi Teşvikleri. *Ankara Barosu Dergisi*, 80(1), 233.

Ancak Anayasa'nın Cumhurbaşkanı'na vermiş olduğu anılan yetki, Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında anıldığı haliyle mevcut vergilerin oranları ve indirim, muafiyet ile istisnaları için kullanılabilir. Bunun yanı sıra bu yetki, yeni vergi kanunu çıkarma ya da var olan kanunu kaldırma bağlamında kullanılamamaktadır.¹⁴² Cumhurbaşkanı'nın, Anayasa'dan aldığı bu yetki kapsamında verdiği kararlar vergi hukukunun bağlayıcı özellikteki kaynaklarındanadır.¹⁴³

Anayasa'nın vergiyi düzenlediği 73. maddesinin son fıkrası ile Cumhurbaşkanı'na tanıdığı hükmün amacı, yasama organı tarafından düzenlenmesinin uzun süreceği durumlara esneklik ve hız kazandırmak olduğu ifade edilmektedir. Bu bağlamda söz konusu yetki ile amaçlanan, enflasyon dönemlerinde paranın süratle değer kaybetmesi hasebiyle tanınan muafiyet ve istisnaların manasız kalmasının ve vergilerin oranlarının yükümlüler üzerinde fazladan yük oluşturmasının engellenmesidir.¹⁴⁴

2.2. Vergilemede Genel İlkesi

Genellik ilkesi, ödeme güçleri ile orantılı olarak, kişilerin ırkı, dini, dili, konumu gibi özellikleri sebebiyle herhangi bir ayrıma tabi tutulmadan veya aralarında kayırma yapılmadan herkesin vergi ödemesi olarak ifade edilir.¹⁴⁵ Vergiler her çeşit gelir, harcama ve serveti kapsadıkları takdirde genel olurlar. Genellik ilkesi gereğince herkes vergi ödemelidir. Kamu hizmetleri tüm topluma yönelik olduğuna göre, bunların finansmanına herkes katılmalıdır. Anayasa'da "*herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.*" şeklinde vurgulanan bu ilke uygulamada ise ödeme gücü olmayan kişilerden vergi alınmaması olarak meydana çıkmaktadır.¹⁴⁶

Herkes kavramından; vergi yasalarıyla düzenlenen vergiyi doğuran olay ve hukuki durumla bağlantı kuranlar ve vergi ödeme gücü olanlar anlaşılır. İlke aynı zamanda vergi yükünün, bütün gerçek ve tüzel kişilere adaletli bir şekilde dağıtılması çabasına tekabül eder. Ancak bu açıklamalardan, vergi yükümlülüklerinde muaflık ve istisnaların düzenlenemeyeceği anlaşılmalıdır. İktisadi ve sosyo-kültürel sebeplerle sağlık alanındaki politikalar ya da vergilendirme yöntemleri ile ilgili diğer hususların gerektirdiği oranda vergi

¹⁴² Berrin Günay, & Asım Furkan Tekir, agm, s.714.

¹⁴³ O. Avcı (2020). Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi. *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25(42), 78.

¹⁴⁴ A. Erdem (2023). Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bağlamında Cumhurbaşkanının Vergi İle İlgili Düzenleyici İşlem Yapma Yetkisi Üzerine Bir İnceleme. *Karatekin Hukuk Dergisi*, 1(2), 102.

¹⁴⁵ E. Orhaner (2007). *Kamu Maliyesi*. Siyasal Kitabevi, s.165.

¹⁴⁶ Şafak Ertan Çomaklı, & Cengizhan Doğruyol, age, s.118.

farklılaştırmaları yapılabilir.¹⁴⁷ Anılan sebepler kapsamında düzenlenen bu uygulamalar, vergi istisnası ve vergi muafiyetinin de dayanağıdır.¹⁴⁸ Genellik ilkesine bağlı olarak mükellefiyet yüklenecek kişiler, gerekli durumlarda herkes mefhumunun genel anlamından farklı bir manada değerlendirilmektedir. Bu mükelleflerin yükümlülüklerinin mali güçleri oranında belirlenmesinde ise eşitlik ilkesi devreye girmektedir.¹⁴⁹

2.3. Mali Güce Göre Vergilendirme ve Vergide Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesi, demokrasi hareketleri neticesinde adaletin sağlanması kavramıyla meydana gelmiştir. Eşitlik ilkesinin ortaya çıkışı, diğer vergilendirme ilkeleri ile beraber 18. yüzyıla kadar dayandırılır. Tarihi gelişimi doğrultusunda vergilendirmede geleneksel bir ilke olarak kabul edilir.¹⁵⁰ Anayasa'nın 73. maddesine dayanan mali güç ilkesi üzerinden yerine getirilen bir eşitlik anlayışının varlığı kabul edilmesine karşın bu maddede direkt eşitlik ile alakalı bir düzenleme yoktur. Anılan sebeple mali güç ve eşitlik ilkeleri Anayasa'nın eşitlik ilkesinin ayrı olarak düzenlediği 10. maddesi ile birlikte değerlendirilmelidir.¹⁵¹

1961 Anayasası'nda 12. maddede ve 1982 Anayasası'nda da 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. Anayasa'da vergi yükümlülüğünün belirlendiği 73. maddenin birinci fıkrasında, “*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.¹⁵²

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 Anayasa'nın 10. maddesinin başlığının kanun önünde eşitlik şeklinde belirtilmesi, eşit ya da eşit olmayan kişilerin tanımlanmasının yasama organı tarafından belirleneceğini

¹⁴⁷ İ. Öztürk, & A. Ozansoy (2011). Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi. *Maliye Dergisi*, 161(2), 209.

¹⁴⁸ A. Akdoğan (2003). *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitabevi, s.187.

¹⁴⁹ A. Tekbaş (2010). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 153.

¹⁵⁰ G. Erkin (2013). Türk Hukuku'nda Vergilendirme Yetkisi. *Journal of Yaşar University/ Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, 8, 1125.

¹⁵¹ S. Yılmaz (2017). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 66(1), 277.

¹⁵² A. S. Demircan (2015). Katma Değer Vergisi: Vergi Adaleti, Eşitlik ve Sosyal Devlet, *TBB Dergisi*, 121, 280.

göstermektedir. Neticede vergi çıkarırken mükellefler arasında eşitliği sağlayacak olan yasama organı, vergi yükümlüleri veya vergilendirme konuları açısından meydana gelebilecek eşitsizlikleri belirleyip, duruma göre başka düzenlemeler yapabilir.¹⁵³

Vergide eşitlik ilkesi, bireylerin iktisadi güçleri oranında kamusal harcamalara katılması, diğer bir anlatımla ise; yükümlülükler belirlenirken yasama organı tarafından kişilerin sahip oldukları mali güçlerinin göz önünde tutulması olarak nitelendirilmektedir. Bu ilkenin vergilendirme işlemlerinde adaletin sağlanmasında önemi bir işlevi vardır. Şöyle ki bu ilke, mükelleflerin toplumdaki genel vergi yükünü özel kişisel durumlarına uygun ve eşit bir şekilde paylaşmalarını sağlamaktadır.¹⁵⁴

Vergi adaleti, vergi yükünün kişilere adaletli bir biçimde pay edilmesi şeklinde ifade edilir. Vergi adaleti; geniş kapsamda, vergide eşitlik ilkesi bağlamında aynı durumda olan herkesin aynı vergi düzenlemesine tabi olması; dar kapsamda ise, mali güç ilkesi bağlamında farklı mali güce sahip olanların değişik vergi düzenlemelerine tabi olması demektir. Birbirini tamamlayan bu iki ilke 10. madde kapsamında mutlak eşitlik ve nispi eşitlik mefhumlarının vergi politikasına yansımış şeklidir. Çünkü anayasal eşitlik ilkesi, her durumda herkese birebir aynı muameleyi yapmak anlamına gelmediğini ifade eder. 10. maddenin 2. ve 3. fıkralarında anılan şehit ve gaziler, yoksullar, yaşlılar gibi kişilerin farklı muamelelere tabi tutulmasının aslen eşitlik ilkesinin bir gereği olduğu düzenlenmiştir. Nispi eşitlik olarak adlandırılan bu durumun aksine, aynı geliri elde eden mükellefler gibi aynı durumda olanların aynı muameleye tabi tutulması ise mutlak eşitlik ilkesi olarak nitelendirilir.¹⁵⁵

Herkese eşit vergi uygulaması adil bir vergi sisteminden uzaktır. 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. Toplumun kalanından dezavantajlı durumda bulunan sosyal grupların sosyal refah devleti bağlamında dikey eşitlik ve adalet ilkelerinin sağlanması adına vergi alanında yapılacak

¹⁵³ M. E. Üyümez, age, s.161-162.

¹⁵⁴ Şerafettin Aksoy, age, s.236.

¹⁵⁵ T. Peran, & İ. Gümüş (2017). Sosyal Politika Açısından Vergi Adaleti: Kuramsal Bir Tartışma. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(5), 186.

düzenlemelerden en üst seviyede fayda sağlamaları gerekmektedir.¹⁵⁶ Gelirin tümü, vergiye konu olma bakımından aynı nitelikte sayılmaz. Gelirin yalnızca temel geçimi sağlayabilecek kısmı, vergi verme gücüne sahip değildir. Bu bakımdan gelirin en az geçim düzeyine karşılık gelen kısmının vergi haricinde bırakılması yani vergiden istisna edilmesi gerekmektedir. Öte yandan tutarı aynı olsa da gelir, farklı genişlikte ve farklı bileşimdeki aileler adına aynı mali gücü göstermez. Aile bireylerinin sayısı, aile içinde çocukların ve çalışamayacak durumda olanların miktarı arttığı derecede gelirin ödeme gücünü temsil yeteneği düşmekte, dolayısıyla vergiden istisna edilmesi gereken düzeyi yükselmektedir. Gelirin kaynağı da ödeme gücüne etki eder. Eşit fakat kaynakları farklı gelirlerin vergi ödeme güçleri farklıdır. Bu bakımdan emeğe dayanan gelirle sermayeye dayanan gelirleri birbirinden ayırmak gerekir. Kuşkusuz kaynağı sermaye olan gelirler, diğer tüm koşullar aynı olduğu takdirde, kaynağı emek olan gelirlerden daha yüksek bir ödeme gücüne sahiptirler.¹⁵⁷

Görüldüğü gibi, geliri vergi ödeme gücünün en önemli ölçüsü kabul etmekle beraber, tüm gelir faktörleri ile gelirin tüm dilimlerini, vergi ödeme gücü yönünden aynı saymak mümkün değildir.¹⁵⁸ Mali güce göre vergilendirme ilkesinin uygulanması ile sosyal devlet daha somut bir hal kazanmaktadır.¹⁵⁹

Anayasa Mahkemesine göre kişilerin eşit veya farklı durumda olduklarını belirleyen hukuki durum ile birlikte mükelleflerin farklı düzenlemelere tabi olmalarının dayandığı haklı sebebin ne olduğunun da belirlenmesi gereklidir. AYM'nin, mükelleflere uygulanan farklı vergi düzenlemelerinde haklı neden olarak değerlendirdiği olgular; mükelleflerin farklı hukuki durumları, vergi konusunda farklı özellik taşımaları, kamu yararı ve ekonomik politikalar, sosyal ve ekonomik düzenin gerektirdiği teknik sebeplerdir.¹⁶⁰

Mali güç ilkesi, devletin egemenlik gücünden kaynaklanan yetkilerine karşı, bireyi hukuki ve ekonomik kapsamda güvence altına alan anayasal bir ilkedir. Bu bağlamda değerlendirildiğinde mali güç ilkesinin hukuki güvenlik ilkesini tesis eden ilkelere ifade edilebilir. Bireylerin vergi ödeme gücünün göstergeleri gelir, servet ve harcamalardır. Vergi ödeme gücüne erişmek amacıyla yararlanılan teknikler ise; en az geçim indirimi, artan

¹⁵⁶ Tarkan Peran, & İskender Gümüş, agm, s.187-188.

¹⁵⁷ Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, & Erhan Gümüş, age, s.246.

¹⁵⁸ N. Edizdoğan (2004). *Kamu Maliyesi*. Ekin Kitabevi, s.237.

¹⁵⁹ D. Şenyüz (2014). Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları. *Tesam Akademi Dergisi*, 1(2), 89.

¹⁶⁰ Sibel Yılmaz, agm, s.278.

oranlı tarife ile ayırma kuramıdır. Vergilendirme işlemlerinde adalet, bu gösterge ve teknikler dikkate alınarak sağlanmaya çalışılmaktadır.¹⁶¹

Vergiler ile ilgili yapılan düzenlemelerin etkin ve verimli olması, yapılan düzenlemelerde vergilendirme ilkeleri esas alınarak yine bu ilkeler doğrultusunda haklı nedenlere dayanan farklılaştırmaların yapılmasına bağlıdır. Yasama organı vergiler ile ilgili yaptığı düzenlemelerde, mükelleflerin fiili durumlarına veya ekonomik ve sosyal hayatın gerektirdiği haklı nedenlere dayanarak farklılaştırmalar yapabilir. Mükelleflerin farklı kişisel ve ekonomik durumlarda olmasına dayanarak farklı vergi uygulamaları getirilmesi Anayasa'daki eşitlik ilkesinin ihlal edilmesi olarak nitelendirilmez. Sonuç olarak 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 nedenler dikkate alınarak düzenlenen istisna ve muafiyetler ile farklı matrah ve farklı oran uygulamalarında takdir yetkisine sahiptir. Ancak Anayasa Mahkemesi tarafından denetlenmesi ve mahkeme kararlarının bağlayıcı olması, yasama organının sınırsız bir takdir yetkisine sahip olmadığını göstermektedir. Kanun koyucunun adalet çerçevesinde eşitliğe aykırı olarak yaptığı düzenlemeler Anayasa'ya uygunluk denetimine tabidir.¹⁶²

Yasama organı kural olarak mükellefler arasında yapılacak ayrı uygulamalarda takdir yetkisine haiz olmanın yanı sıra bu düzenlemelerinde, Anayasa'da belirtilen sınırlarla bağlı kalınıp kalınmadığı, kanun koyucunun keyfi olarak takdir yetkisine başvurup başvurmadığı ile eşitlik ilkesinden sapmayı icap ettiren uygulamaların haklı nedenlerinin neler olduğu Anayasa Mahkemesi tarafından denetlenir.¹⁶³

Mali yükümlülükler belirlenirken, mükelleflerin mali durumları göz önünde tutularak sosyal adaletin sağlanması, vergilendirme işlemlerinde bireylerin gelir ve servet seviyelerinin ve kişisel durumlarının hesaba katılmasını gerektirir. Vergi ödeme gücüne göre vergilendirme yapılmasında, mali mevzuatın etkinliği kadar mali idare ve mali yargının etkinliği de önem arz eder. Diğer bir ifadeyle Anayasa'da belirlenen ve yasama organının düzenlemelerinde göz

¹⁶¹ M. Biniş (2015). Vergi Adaletini Sağlamaya Yönelik Bir Araç: Esnaf Muafılığı. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 57.

¹⁶² Doğan Şenyüz, agm, s.87.

¹⁶³ N. Çağan (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1), 139.

önünde bulundurduğu mali kuramların yeterince başarılı olarak uygulanamaması, vergi ödeme gücü ilkesinden sapmaları meydana getirir.¹⁶⁴

Sosyal amaç taşımayan vergi muafiyet, istisna ve indirimlerinde mali güç ilkesinin hukuki değeri ile ilgili bir sorun anayasal ilkelerle ne derece bağdaşabileceği konusudur. Bu bağlamda yatırım ve ihracatı teşvik etmek amacıyla düzenlenen vergi kolaylıkları bu vergi teşviklerinden yüksek gelirli kişilerin yararlanması sebebiyle mali güce göre vergilendirme ilkesine dolayısıyla da Anayasa'ya aykırılık oluşturacaktır. Fakat teşvik tedbirlerinin sosyal refah devletinin ekonomik kalkınma hedefi kapsamında taşıdığı kamu yararı sebebiyle kural olarak Anayasa'ya aykırılık oluşturmamaktadır. Yasama organının takdir yetkisi, gelir ve servetin yeniden dağıtılması alanında oldukça geniştir. Bu yetkinin kullanılması sonucunda gelir ve servetin yeniden dağıtılmasında oluşturulan adaletsizlik, mali güç ilkesine uymaz ve yargısal denetime tabi tutulur. Bu bağlamda kanun koyucu, sosyal devlet ilkesinin gerekliliklerini yerine getirmek amacıyla vergilendirme yetkisini kullanırken hukuk devleti ilkesini ihlal etmemek için temel hak ve hürriyetlerin sınırlarına dikkat etmeli ve ölçülü davranmalıdır.¹⁶⁵

Vergilendirmede eşitlik ilkesi bazen de vergi denetimlerinin yetersizliği gibi fiili durumlar nedeniyle bozulmaktadır. Bu durumda vergi yükümlülerinin sadece bir kısmının denetlenebilmesi yükümlüler arasında haklı bir sebep olmadan ayırım yapıldığını gösterir. İdareden kaynaklanan bu tür hataların yanı sıra mükelleflerin yaptığı vergi kaçakçılığı da vergisini ödeyen ve ödemeyen mükellefler arasında eşitsizlik oluşturarak vergilemede eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.¹⁶⁶

Vergiler mükelleflerden ödeme gücü ilkesi kapsamında alınırken, kişilerin kamu faaliyetlerinden yararlanma seviyeleri değil, mali güçleri doğrultusunda kişisel durumları dikkate alınır. Eğer kamusal hizmetlerden eşit düzeyde yararlanan bireylerden eşit vergi alınacak olursa zengin de yoksul da aynı vergiyi ödemek zorunda kalır ki bu durumun adil olduğu tartışmalı bir husustur. Çünkü aynı vergiyi ödemek zorunda kalan yoksul ve zengin vatandaşların katlandıkları fedakârlık eşit olmamaktadır.¹⁶⁷

¹⁶⁴ Abdülkadir Işık, age, s.169.

¹⁶⁵ M. Öncel, A. Kumrulu, & N. Çağan (2014). *Vergi Hukuku*. Turhan Kitabevi, s.55-56.

¹⁶⁶ M. Öncel, A. Kumrulu, & N. Çağan (2014). *Vergi Hukuku*. Turhan Kitabevi, s.43.

¹⁶⁷ N. Öztürk (2016). *Kamu Maliyesi*. Ekin Basım Yayın Dağıtım, s.143.

Vergi ödeme gücünün belirlenmesi basit bir işlem olmamaktadır. Mali yükümlülüklerin mükellefler üzerinde onların subjektif, ailevi ve iktisadi durumları çerçevesinde eşit bir biçimde dağıtılmasında ölçek olarak fedakârlıkta eşitliğe başvurulmaktadır.¹⁶⁸

Fedakârlıkla eşitlik, vergi alınan tüm mükelleflerden eşit oranda fayda alınmasını sağlamaktır. Vergiler kişilerin harcanabilir gelirlerini, diğer bir ifadeyle faydalarını azaltması bakımından onlar tarafından bir yük olarak görülmektedir. Marjinal fayda kuramı ise kişilerin gelirlerindeki bu fayda azalışlarının eşit olması gerektiğini, kısaca fedakârlıkla eşitlik sağlanması gerektiği savunmaktadır.¹⁶⁹

2.3.1. Eşit Fedakârlık Görüşü

Eşit mutlak fedakârlık yaklaşımı, farklı gelir ve varlığa sahip mükelleflerin gelirlerin, vergi olarak ödedikleri gelirin azalması ile bu gelirden elde ettikleri faydadaki azalışlarının birbirine eşit olması olarak ifade edilir. Diğer bir anlatımla, geliri az olan bireylerin ödedikleri vergi sonucunda katlandıkları fedakârlık ile geliri yüksek olan bireylerin katlandıkları fedakârlık eşit olmalıdır.¹⁷⁰ Bu ilkeye göre vergilemenin doğrudan doğruya parasal yükleri o şekilde dağıtılmalıdır ki, bütün mükelleflerin gerçek yükleri eşit olmalıdır.¹⁷¹

2.3.2. Eşit Oranlı Fedakârlık Görüşü

Bu yaklaşımında, yüksek gelirlili yükümlülerin toplumsal hayattan faydalanma derecelerinin, düşük gelirlilerden fazla olması sebebiyle düşük gelirlilere kıyasla daha fazla vergilendirilmeleri gerektiği görüşü hâkimdir.¹⁷² Farklı bir ifadeyle yükümlülerin gerçek vergi yükleri kişisel gelirlerinden elde ettikleri iktisadi refah seviyesiyle eşit oranlı olmalıdır.¹⁷³ Vergilendirme işlemlerinde, ödeme gücünün saptanması açısından ortaya atılan bu görüş, tüm mükelleflerin üzerlerindeki reel vergi yükünün, iktisadi refah seviyesiyle eşit oranlı olması

¹⁶⁸ Emine Orhaner, age, s.167.

¹⁶⁹ A. M. Köktaş (2014). *Asafname Maliye "Ders Notları"*. Yediiklim Eğitim Bilgisayar Yayıncılık, s.178-179.

¹⁷⁰ Nihat Edizdoğan, age, s.239-240.

¹⁷¹ S. Tuncer (1972). *Kamu Maliyesi*. Yalkın Ofset Matbaası, s.299.

¹⁷² Şerafettin Aksoy, age, s.237.

¹⁷³ Emine Orhaner, age, s.168.

gerektiğini savunmaktadır.¹⁷⁴ Böylece vergi ödemede sonucunda yüksek gelirli bireyler düşük gelirlilere kıyasla daha fazla fedakârlıkta bulunmaktadır.¹⁷⁵

2.3.3. Minimum Fedakârlık (En Az Toplam Fedakârlık)

Minimum fedakârlık görüşüne göre, vergilerin tahsil edilmesinin sonucunda bütün toplumsal gruplar arasında ortaya çıkan fedakârlığın toplamının minimum seviyede tutulması gerekmektedir. Bu durumda, vergilerin reel yükü, yükümlüleri üzerinde daha az hissedilebilir şekilde dağıtılmış olacaktır.¹⁷⁶ Böyle bir sonucun sağlanabilmesi için, vergilerin, marjinal fedakarlığı (ödenen verginin son lirasının sebep olduğu fayda kaybı) bütün yükümlülere eşit olarak yüklenecek bir şekilde düzenlenmesi gereklidir. Eğer bu şekilde herkesin katlandığı marjinal fedakarlık eşitlendirilebilirse, sonuçta toplumun katlandığı toplam fedakarlık da en aza indirilmiş olacaktır.¹⁷⁷

Marjinal fayda yaklaşımına göre yüksek gelirli kişinin gelirinden elde ettiği marjinal fayda, düşük gelirli olan kişinin gelirinden elde ettiği marjinal faydadan küçüktür. Bu nedenle geliri çok olan kişinin vergi vermeden dolayı toplam faydasında azalma daha az olacağı için verginin, geliri çok olan kişiden daha fazla alınması, en az toplam fedakârlık olacaktır.¹⁷⁸

2.4. Vergi Yükünün Adil ve Dengeli Dağılımı İlkesi

Vergi hukukunda adalet, birtakım ilkeler çerçevesinde ele alınmaktadır. Genellik ilkesi, kanunilik ilkesi, vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı ilkesi, vergilerin kamu harcamalarının karşılığı olması ilkesi ve mali güce göre alınması ilkesi olarak sayılan vergilendirme ilkeleri arasında vergi yükünün adil ve dengeli dağıtılması düzenlenmiş olsa da vergilendirmede adaletin sağlanması bu ilkeleri de kapsayıcı üst bir kavramdır. Eşitlik ilkesi, hukuki kurallarının istisnasız, herkese aynı biçimde uygulanması olan şekli-denkleştirici adalet ile vergi yükünün dağıtılmasında eşit kişilere aynı, olmayanlara ise farklı muamele edilmesi anlamına gelen içeriksel-dağıtıcı adalet şeklinde ifade edilir. Bu ilkelerin varlığı hukuk devleti ve sosyal devlet ilkelerinin bir gerekliliği olarak değerlendirildiğinde sadece

¹⁷⁴ A. Akdoğan (2011). *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitabevi, s.209.

¹⁷⁵ Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, age, s.248.

¹⁷⁶ A. Akdoğan (2011). *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitabevi, s.210.

¹⁷⁷ H. Nadaroğlu (1974). *Kamu Maliyesi Teorisi*. Sermet Matbaası, s.379.

¹⁷⁸ Emine Orhaner, age, s.169.

eşit davranmak, verginin adaletli olması için yeterli değildir.¹⁷⁹ Vergilendirmede adalet, vergilendirme sürecinde bir taraftan vergilerin herkesten alınması demek olan genellik ilkesine uygunluğu, diğer yandan ise aynı durumda olan mükelleflere aynı davranılması olarak tanımlanan yatay adalet ve farklı durumda olan mükelleflere farklı davranılması olarak tanımlanan dikey adalet kavramlarıyla ifade edilmektedir.¹⁸⁰

Yatay adalet, aynı gelir durumundaki mükelleflerin eşit muameleye tabi tutulmasını yani bunların eşit vergilendirilmesini gerektirmektedir. Dikey adalet farklı gelir ve servete sahip olanların farklı şekilde vergilendirilmelerini; yani ödeme gücü daha yüksek olanların, mali durumları o kadar iyi olmayanlardan daha fazla vergi ödemelerini gerektirmektedir.¹⁸¹ Gerek yatay adalet ve gerekse dikey adalet, vergiler sonucunda mükelleflerin eşit fedakârlık yüklenmesi düşüncesinin bir gereğidir.¹⁸²

1982 Anayasası'nın mali yükümlülükleri düzenleyen 73. maddesinin ilk fıkrasında; *"herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür."* şeklindeki hüküm yer almıştır. Bu hüküm vergide genellik ilkesi ve mükellefler arasındaki mali yüklerin iktisadi güce göre belirlenmesi açısından önemlidir.¹⁸³ Mükelleflerden ödeme güçlerine göre vergi alınması ile hedeflenen, vergi yükünün adil bir biçimde dağılımını gerçekleştirerek bu yolla gelirin yeniden dağılımında adalete ulaşmaktır.¹⁸⁴

73. maddenin ikinci bendinde düzenlenen; *"vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır."* ifadesi ilk defa 1982 Anayasası'nda geçmektedir ve sosyal devlet ilkesinin bir yansımasıdır. Bu hüküm devletin vergiler ile ilgili düzenlemeler yaparken sosyal devlet ilkesinin yüklediği ödevleri dikkate almasına işaret etmektedir. Sosyal devlet, bu ilke dışında vergiler vasıtasıyla milli gelirin ve servetin adil bir biçimde yeniden dağılımı görevlerini de üstlenmektedir. Vergi yükünün toplumsal gruplar arasında adil ve dengeli bir şekilde dağıtılmasının gözetilmemesi, vergi yükünün belirli gruplar üzerinde

¹⁷⁹ E. Topuzkanamış (2013). Yeniden Paylaşım, Vergilendirme ve Adalet. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(1), 116-117.

¹⁸⁰ A. Tekbaş (2010). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 149.

¹⁸¹ Selahattin Tuncer, age, s.298.

¹⁸² Halil Nadaroğlu, age, s.378.

¹⁸³ A. Akdoğan (2003). *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitabevi, s.204.

¹⁸⁴ Nihat Edizdoğan, age, s.235.

artmasına ve vergi sömürüsü oluşmasına sebep olacaktır. Adaletsizlik oluşturacak olan bu durum, ekonomide olumsuzluklar da ortaya çıkaracaktır.¹⁸⁵

Anayasal bir norm olan vergilerin mali güce göre alınması, genellik ilkesinin yanı sıra vergilerin adil, dengeli ve eşit olması ilkeleri ile olan ilişkisi bağlamında sosyal devlet ilkesinin uygulanmasında etkili bir araçtır. Vergi yüklerinin dengeli ve adil olarak dağıtılmasına bu ilkeler vesilesiyle ulaşılır.¹⁸⁶

Günümüzde vergilemede özellikle vergi yüklerinin dağıtımı bakımından ödeme gücü ve yararlanma ilkesi olarak iki ilkeye dayanılır. Bu ilkelere hangisinin hangi düzeyde tercih edileceği doğrudan vergi yükünün dağılımı ile ilgili bir meseledir.¹⁸⁷

Türk vergi sisteminde ise sosyal devlet ilkesi doğrultusunda mali güç ilkesi tatbik edilmektedir. Dengeli ve adil bir gelir dağılımının gerçekleşmesinde araç olarak kullanılan mali gücün tespit unsurları, 2018/28 sayılı AYM kararında, mükelleflerin subjektif durumlarının yasama organı tarafından kanunlar düzenlenirken göz önünde bulundurulması gerektiğini belirtmiştir. Bu kapsamda yükümlülerin mali güçlerine uygun olarak yapılacak adil bir vergilendirmenin araçları olarak ise istisnalar, muafıklar, en az geçim indirimi, sermaye gelirlerinin emek gelirlerinden değişik vergilendirilmesi, artan oranlı vergilendirme olgularını saymıştır.¹⁸⁸

Vergilendirme işlemlerinde adalet, vergi yükünün toplum arasında kişilere uygun ve kabul edilebilir şekilde dağılımı demektir.¹⁸⁹ Vergilendirmede adalete ulaşmak, kamu giderlerinin finansmanı amacıyla alınan vergilerin yükünün belirli kişi veya grupların üzerine kalmasının önüne geçecektir.¹⁹⁰

2.5. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi

Fritz Neumark vergiyi; devlet veya devletin izin verdiği yetkili kamu tüzel idareleri tarafından, kişilerin şahsi gelirlerinden, karşılıksız şekilde ve zora dayanılarak tahsil edilmesi gereken ekonomik değerler, özellikle parasal tutarlar olarak tanımlamıştır. İktidarın temel

¹⁸⁵ Ümit Süleyman Üstün, agm, s.261.

¹⁸⁶ AYM, E.1995/4, K.1995/28, 06.07.1995.

¹⁸⁷ M. Erdem, D. Şenyüz, & İ. Tatlıoğlu (2017). *Kamu Maliyesi*. Ekin Basım Yayın Dağıtım, s.187.

¹⁸⁸ B. Ceylan (2020). Danıştay İçtihatlarında Anayasal Vergileme İlkelerinin Yansımaları. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 7(21), 33-34.

¹⁸⁹ M. Gök, Ö. Biyan, & S. Akar (2013). Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 34(1), 270.

¹⁹⁰ Serdar Semih Özarslan, agm, s.111.

kamusal görevlerini yerine getirebilmesi için gerekli hukuki ve ekonomik düzenlemeler yoluyla, kişilerin özel mülkiyetlerinden vergi toplamak suretiyle, kamusal harcamalara halkın katılımını oluşturması gerektiğini¹⁹¹ ifade eden Neumark, “karşılıksız” ve “temel kamusal görevlerini yerine getirebilmesi için” ifadeleri ile verginin kamu giderlerini karşılamak için karşılıksız olarak alındığını belirtmiştir.

Günümüzde vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik gücüne dayanarak aldığı ve Anayasa'nın çizdiği sınırlarla bağlı bir olgudur. Bireylerin toplu bir halde yaşamaları devletin varlığını kaçınılmaz hale getirmektedir ve vergiler de devletin giderlerini karşılamak ve sosyo ekonomik hayatı düzenlemek için kullanılan bir araçtır. Vergilemenin kaynağı, devletin vergi koyma yetkisine sahip tek otorite olmasından kaynaklanmaktadır.¹⁹²

Vergilendirmenin, hukuk devleti anlayışı kapsamında, anayasal kurallara sosyal ve ekonomik hedeflerle bağlı bir şekilde nitelik kazandırması çerçevesinde, devlet kavramını biçimlendirdiği görülür.¹⁹³ Bireyler vergi ödemesini, belirli hizmetlerden direkt olarak faydalanmak karşılığında değil, toplumsal giderlerin finansmanı amacıyla anonim bir katılma payı olarak üstlenir.¹⁹⁴ Vergilerin kamu harcamalarının karşılığı olması ilkesi, Anayasa ile yetkilendirilmiş organların vergileri sadece bu amaçla almasını gerektirir. Bu ilke ile kişilerin keyfi vergilendirilmelerinin engellenmiş olmasının yanı sıra mükellefler aslen hiç yararlanmayacakları kamu hizmetlerinin finansmanına dahi mali güçleri ile orantılı olarak katılmış olacaktırlar. Vergilerin kamu hizmetlerinin karşılığı olması, ilkenin anonimliğini yansıtır.¹⁹⁵

AYM, devlet giderlerinin vergi haricindeki kamu gelirleri ile karşılanmasının anayasal dayanağını gösterirken, Anayasa'nın mali yükümlülükleri düzenleyen 73. maddesinin yanı sıra “devlet, sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, bu görevlerin amaçlarına uygun öncelikleri gözeterek mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirir.” şeklinde düzenlendiği 65. maddesini de gözetmektedir. Hüküm altına alınan kanun maddesi, devletin iktisadi ve sosyal haklarını gerçekleştirirken uyması gereken sınırları belirtme amacı taşısa da, kamu giderlerinin karşılanmasında kullanılan kamu gelirlerinin

¹⁹¹ F. Neumark (1939). Verginin Tarifi ve Mahiyeti. (Çev.) Sabri Fehmi Ülgener, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 1, 94.

¹⁹² Nazım Öztürk, age, 143.

¹⁹³ E. Sarıcaoğlu (2021). Vergi Ödevi İle İlgili Hükümün Anayasadaki Konumu Üzerine Bir Değerlendirme, Burçin Bozdoğanoglu (Ed.), *Maliye Araştırmaları – 4*, Ekin Yayınevi, Bursa, s.221.

¹⁹⁴ Ahmet Emrah Akyazan, agm, s.12.

¹⁹⁵ Serdar Semih Özarslan, agm, s.113.

düzenlendiği Anayasa'nın 73. maddesi ile de ilgilidir.¹⁹⁶ AYM örnek bir kararında, kamu giderinden bahsedebilmek için sadece kamusal yararın elde edildiği kamu hizmetlerinin yürütülmesi amacıyla, toplanan vergi ve diğer kamu gelirlerinden harcama yapılabileceğini hükme bağlamıştır.¹⁹⁷ AYM burada diğer kararlarında da olduğu gibi kamu yararını üstün tutmuş ve kamu hizmetlerinin görülmesinde vergilerin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesini de bu çerçevede değerlendirmiştir.

3. Diğer Vergileme İlkeleri

Bu başlık altında ölçülülük, nispiyet, verimlilik, esneklik, uygunluk ve iktisadilik ilkeleri açıklanacaktır.

3.1. Ölçülülük İlkesi

İlke, idarenin temel hak ve hürriyetleri sınırlayıcı işlemleri ile temel hak ve hürriyetler arasında denge kurmayı sağlamaktadır. Ölçülülük ya da orantılılık ilkesi, suç ile cezası arasında ve bu arada kabahat ile yaptırımı arasında adalet ve hakkaniyete uygun bir oranın bulunmasını gerektirir. 1982 Anayasası'nda 13. madde ile düzenlenen temel hak ve hürriyetlerin, esaslarına değinilmeksizin sadece kanunla ve yine Anayasa'da gösterilen nedenlere dayanılarak sınırlandırılabilmesinin hüküm altına alınmasının yanı sıra bu sınırlandırmaların Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin gerekliliklerine, laik Cumhuriyete ve ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil edemeyeceği belirtilmiştir.¹⁹⁸

Ölçülülük ilkesi, sınırlandırmada kullanılan aracın, sınırlandırmayla ulaşılmak istenen hedefi yerine getirmeye elverişli olmasını, kullanılan bu aracın hedef için gerekli olmasını ve araç ile hedef arasında ölçülü bir nispiyet olmasını kapsayan bir ilkedir. Ölçülülük ilkesi kapsamında, yapılan sınırlandırmanın ulaşılmaya çalışılan amacın yerine getirilebilmesi adına zorunlu, gerekli ve elverişli olması ile varılması amaçlanan hedefle, kullanılan sınırlandırma aracı arasında mantıklı bir dengenin bulunması gerekir.¹⁹⁹

¹⁹⁶ Y. Karakoç (2015). Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 21(2), 430.

¹⁹⁷ B. Gürpınar, & F. Yıldız (2009). Türk Anayasal Sistemindeki Vergilendirme İlkelerinin Anayasa Mahkemesi Kararları Perspektifinden Analizi, Ertuğrul Akçaoğlu, & İnci Solak Akman (Ed.), *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan Cilt 2*, Ankara Üniversitesi Yayınları No:243, Ankara, s.866.

¹⁹⁸ M. Şimşek (2016). *Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları*. Adalet Yayınevi, s.123.

¹⁹⁹ M. Hatipoğlu (2019). Kamu Görevlilerine Disiplin Cezalarının Uygulanmasında Ölçülülük İlkesi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2019(143), 186.

Vergi politikalarının amaçları ve bu amaçlara ulaşmak için düzenlenen uygulamalar arasında makul ve ölçülü bir ilişkinin bulunmasını ifade eden ölçülülük ilkesi, vergi hukuku için de mühim bir konuma sahiptir. Kanun koyucunun düzenlediği vergilerin temel hak ve özgürlükleri ölçsüz olarak kısıtlaması bireylerin Anayasa'ya dayanan hukuki güvencelerden yoksun kalmalarına zemin hazırlar. Bu kapsamda, tüm vergi uygulamaları, yaptırımları ve yargılamalarının ölçülülük ilkesine uygun bir zeminde düzenlenmesi gerekmektedir. Vergi ceza hukuku alanında da her türlü suç veya kabahatler ile bunlara bağlanmış ceza ve yaptırımların düzenlenmesi, uygulanması ve yargılanması esnasında yine ölçülülük ilkesine uygun hareket edilmelidir. Temel hak ve özgürlüklerin yalnızca yasalarla sınırlandırılabilmesi bağlamında kişilerin temel hak ve özgürlüklerini sınırlandırabilecek mali yükümlülükler de yine yasal düzenlemeler ile konulup, değiştirilip kaldırılabilir. Ancak kanunla yapılabilecek bu sınırlandırmaların bir yandan da ölçülülük ilkesine uygun olması, hukuki güvenlik ilkesinin bir gereği ve neticesidir.²⁰⁰

3.2. Nispilik İlkesi

Mali güç ilkesine dayanan nispilik ilkesi, vergi mükelleflerinin nispi ödeme güçlerine göre, mükellefler arasında vergi yükünün yatay ve dikey adaleti sağlayacak şekilde dağıtılmasıdır. Bu ilke kapsamında kişilerin ödeme gücü oranları ve bireysel vergi yükleri, önemli kişisel durumları ve ödeme gücünün göstergeleri dikkate alınarak belirlenmelidir.²⁰¹

Anayasa Mahkemesi, görmekte olduğu davalarda vergi yükümlüleri arasındaki farklılıkları yorumlarken tam ve mutlak eşitlik yerine nispi eşitliği göz önünde tutmaktadır. AYM, geçmiş dönemlerden beri kararlarında kanun koyucunun önceki başlıklarda anılan sebeplerle eşitlik ilkesine istisna getirmesinin sınırlarını incelerken haklı neden tespitine gitmiştir. Bu bağlamda birey ve idarelere sağlanan istisna kamu yararı (haklı neden) içeriyorsa düzenlenen bu eşitsizlik kabul edilebilir görülmüştür. Bu kararlarda örneğin ekonomik ve sosyal politikaların getirdiği gereklilikler gibi kamu yararı taşıyan makul sebeplerin mevcut olması, eşitliğe aykırı olduğu düşünülen yasal düzenlemelerin sosyal hukuk devleti kapsamında ilkeye uygun olduğunu gösterir.²⁰²

²⁰⁰ Y. Karakoç (2013). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(Özel), 1282-1283.

²⁰¹ Ahmet Tekin, & Öner Gümüş, agm, s.247.

²⁰² Ö. Altay (2021). Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Vergide Eşitlik İlkesi Bağlamında Anayasaya Uygunluğu. *Anayasa Yargısı*, 38(1), 297.

3.3. Verimlilik İlkesi

Verginin verimli olması, mümkün olan en fazla vergi hasılatının elde edilmesi demektir.²⁰³ Verimlilik ilkesi, verginin milli geliri arttıracak şekilde faaliyete koyulmasında bir teşvik aracı olarak görev alması olarak da ifade edilebilir. Toplanan gelirlerin kamu giderlerini karşılama oranının artması verimlilik ilkesine ulaşıldığını göstermektedir.²⁰⁴

3.4. Esneklik İlkesi

İktisadi dalgalanmalara karşı verginin kullanılabilmesini ifade eden ilkedir. Konuları ve nispetleri itibariyle, iktisadi dalgalanmalar karşısında artırılıp azaltılmaya elverişli olmalıdır.²⁰⁵ Mali ihtiyaçlarda konjonktürel dalgalanmalara bağlı olarak bazı ihtiyaçların ortaya çıkması ile verginin bu ihtiyaçların karşılamasına sağladığı uyum esneklik ilkesi olarak ifade edilir.²⁰⁶ Artan gelir ihtiyacına kolay cevap veren bir vergi sistemi herkesin yararınadır.²⁰⁷

Vergi, mükelleflerin ödeme güçlerindeki artma ve azalmayı izleyebilmelidir. Verginin esneklik özelliğine sahip olabilmesi milli gelirdeki değişiklikleri takip edebilmesine bağlıdır. Esnek vergide vergi nispetinde herhangi bir artış yapıldığında vergi matrahının buna tepki göstermemesi gerekir. Bir verginin nispeti arttırıldığı vakit vergi matrahında daralma olmuyorsa bu vergi esnektir. Ayrıca verginin esnek olması için ad volarem matraha sahip olması lazımdır. Verginin esnek olabilmesi, üzerine vergi konulan maddelerin ikame edilip edilemeyeceğine, verginin geniş ya da dar bir tabana yayılmasına ve yansıtılabilme durumuna göre değişmektedir.²⁰⁸

3.5. Uygunluk İlkesi

Bu ilke, verginin toplanma şeklinin yükümlüler ve devlet hazinesi bakımından amacına uygun şekilde olması, kısaca bireylere kolaylık sağlanması olarak nitelendirilir.²⁰⁹ Uygunluk ilkesi, vergilerin tahsil edilmesinde yükümlüleri açısından en uygun zamanın ve

²⁰³ Altuğ Murat Köktaş, age, s.176.

²⁰⁴ Ahmet Tekin, & Öner Gümüş, agm, s.247.

²⁰⁵ Selda Aydın, & Eren Çaşkurulu, age, s.207.

²⁰⁶ Ahmet Tekin, & Öner Gümüş, agm, s.247.

²⁰⁷ M. Erdem, D. Şenyüz, & İsmail Tatlıoğlu (2012). *Kamu Maliyesi*. Ekin Basım Yayın Dağıtım, s.121.

²⁰⁸ Şafak Ertan Çomaklı, & Cengizhan Doğruyol, age, s.119.

²⁰⁹ Ahmet Tekin, & Öner Gümüş, agm, s.246.

şeklin belirlenmesini gerektirmektedir.²¹⁰ Mükellefler vergilerini öderken vergi idaresinin mümkün olan ölçüde kolaylık sağlaması ve gereken ölçüde de sertlik göstermesi gerekmektedir.

3.6. İktisadilik ilkesi

İktisadilik ilkesi, verginin mükelleflerin iktisadi kararlarını olumsuz yönde etkilememesi diğer bir ifadeyle ekonomik hayatın akışını bozmaması ve vergilendirme maliyetlerinin en düşük seviyede tutulmasıdır. Vergilendirmede maliyetin düşük tutulması ile toplanan vergi gelirlerinin büyük bir kısmının devletin hazinesine gitmesi amaçlanmaktadır. Bu sebeple, vergi toplamak amacıyla gerçekleştirilen giderlerin mümkün olduğunca minimumda tutulması ve verginin en kısa sürede hazineye aktarılması gerekir.²¹¹ İktisadilik ilkesinin modern uzantıları ise tarafsızlık ve etkinlik ilkeleridir.

3.6.1. Tarafsızlık İlkesi

Tarafsızlık ilkesi, verginin olmadığı durumlarla kıyaslandığında vergilerin, iktisadi birimlerin tercihlerini en az oranda etkilemesi olarak ifade edilir.²¹² Tarafsızlık ilkesi, ekonomi politikasının amaçları (iktisadi kalkınma, gelir dağılımında adalet, mali istikrarın sağlanması ve tam istihdama ulaşmak) gerçekleştirilirken vergilerin ekonomiye müdahale etme aracı olarak uygulanmamasını gerektirir.

3.6.2. Etkinlik ilkesi

İdeal bir vergi sisteminde vergi mükelleflerinin katlandıkları maliyetlerle vergi yönetiminde ortaya çıkan maliyetlerin en az seviyede olması gerekir.²¹³ En asgari harcama ile toplanabilecek en fazla geliri elde eden vergi yönetimi etkin bir yönetimdir. Vergi yönetiminin aksaması kamusal malların finansmanını aksatır. Bunun sonucunda devlet faaliyetleri vergi dışı kaynaklarla finanse edilir. Örneğin para basımı ya da borçlanmaya başvurulur. Bu gibi durumlarda (özellikle para basımında) ortaya çıkan enflasyon, kaynak dağılımında sapmalara yol açar. Vergi yönetiminde etkinliğin diğer yönü ise vergi sisteminin etkin bir şekilde uygulanmasıyla mümkün olur.²¹⁴

²¹⁰ Ö. Uluatam (1991). *Kamu Maliyesi*. Savaş Yayınları, s.212.

²¹¹ S. Buyrukoğlu, & D. Buzkıran (2016). Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7), s.2083.

²¹² Ö. Uluatam (1991). *Kamu Maliyesi*. Savaş Yayınları, s.213-214.

²¹³ Kahan Onur Arslan, agm, s.227.

²¹⁴ Şafak Ertan Çomaklı, & Cengizhan Doğruyol, age, s.121.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARININ TEORİK AÇIDAN İNCELENMESİ

Bu bölümde öncelikle Türk yargı sistemi ile Anayasa Mahkemesinin kuruluş ve işleyişi anlatılacak, konu ile ilişkisi bakımından AYM kararlarında da sıklıkla karşılaşılan kamu yararı kavramı incelenecektir. Devamında konu ile ilgili olarak literatür taraması eklenecek ve ardından Anayasa Mahkemesi kararlarında denetim/yargı makamının eşitlik ilkesine yaklaşımları ele alınacaktır.

1. Türk Yargı Sistemi

Toplum, her bireyin bir parçası olduğu sürekli değişen bir mekanizmadır. Bu mekanizmanın durmaksızın işleyebilmesi ve sağlıklı bir şekilde devam edebilmesi bir takım kuralların getirilmesi zorunluluğuna bağlanmıştır. Toplum düzenini sağlayabilmek de bu kuralların öncelikli amacı haline gelmiştir. Genel bir ifade ile toplumsal kurallar adı verilen bu kurallar farklı alanlarda sözlü ve yazılı halde karşımıza çıkmaktadırlar. Hukuk bu alanlar arasındadır.²¹⁵

Türkiye'nin yargı teşkilatı beş farklı yargı bölümünden oluşmaktadır. Bunlar Anayasa yargısı, idari yargı, adli yargı, uyuşmazlık yargısı ile seçim yargısıdır. Anayasa yargısı, devlet birimlerinin iş ve uygulamalarının Anayasa'ya uygunluğunun denetim mekanizmasıdır. Bu yargı, Anayasa'da düzenlenen hükümler kapsamında yasama ve yürütme organlarını denetlemekte ve ilgili konularda bağlayıcı kararlar vermektedir. Anayasa yargısı, tek yargı organı olarak Anayasa Mahkemesinden oluşmaktadır.²¹⁶

Adli yargı mahkemelerinden olan hukuk mahkemeleri özel ilişkilerden kaynaklanan hukuki uyuşmazlıklara bakmakla görevli mahkemelerdir. Ceza hukukundan kaynaklanan davalara bakmakla görevli olan mahkemeler ise ceza mahkemeleridir.²¹⁷ Üç dereceli düzenlenen bu yargı kolunda; ilk derece yargı yerleri ceza ve hukuk mahkemeleri, ikinci derece veya istinaf mahkemesi olarak Bölge Adliye Mahkemeleri ve yüksek mahkeme olarak ise Yargıtay görevlendirilmiştir. İdari yargı kolunda idarenin uyguladığı işlemlerin denetimi gerçekleştirilmektedir. Yine üç dereceli olan bu yargı kolunda da ilk derece yargı yerleri idare ve

²¹⁵ Ö. Türkbay (2012). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları*. Seçkin Yayıncılık, s.27.

²¹⁶ F. Kırışik, & K. Öztürk (2022). Yargı Teşkilatında Yeniden Yapılanma: Bir Model Önerisi, Yagut Alieva (Ed.), & Kiyal Kamchybekova Abdiraim (Ed.). *XII. Uluslararası Sosyal Araştırmalar ve Davranış Bilimleri Konferansı*, s.149.

²¹⁷ C. Y. Yıldırım (2024). Türkiye'de Adalet Sisteminin Değerlendirilmesi: Gri ve Temel Bileşenler Analizi. *Bahkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(2), 102.

vergi mahkemeleri, istinaf makamı ya da ara derece mahkemesi olarak Bölge İdare Mahkemeleri ve yüksek mahkeme olarak ise Danıştay görevlendirilmiştir. Uyuşmazlık Mahkemeleri adli ve idari yargı kolları arasındaki görev ve hüküm uyumsuzluklarını kesin ve bağlayıcı kararlarla çözmekle görevlidir. Uyuşmazlık Mahkemesi, tek yüksek yargı yeri olarak görev yapar. Seçim yargısı ise seçimlerin başlangıcı ve bitimi arasındaki tüm sürecin denetimini hukuken gerçekleştirmek ve seçim tutanaklarını kabul etmekle görevlidir. Bu yargı kolunda il ve ilçe seçim kurulları ile Yüksek Seçim Kurulu (YSK) olarak üç dereceli bir sistem çalışmaktadır.²¹⁸

YSK, seçim işlemlerinin başlamasından bitimine kadar, sürecin belirli bir düzen ile yönetilmesi, seçimin güvenliğinin sağlanmasıyla alakalı tüm faaliyetleri yapmak ve yaptırmak; seçim sürecine ilişkin tüm yolsuzlukları, şikâyet ve itirazları gözden geçirip kesin olarak karara bağlamak ile birlikte TBMM üyelerinin seçim tutanaklarını ve Cumhurbaşkanlığı seçim tutanaklarını kabul etmek ile görevlidir.²¹⁹

Türk idari yargısında idare mahkemeleri/vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay olmak üzere idari yargı makamı olarak üç dereceli bir sistem uygulanmaktadır.²²⁰ Vergi yükümlülere, vergi idarelerinin kendilerine uyguladıkları işlemlerin hukuka uygun olmadığını iddia ederek ilgili idari faaliyetin mükellefe tebliğinden başlayarak 30 gün içinde, belli bir meblağ ile sınırlandırılmadan ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerinde dava açabilmektedirler. İlk derece mahkemelerinden çıkan ret veya kabul kararlarını uygun görmeyen mükellef veya idare, dava konusu miktarın belli bir miktarı (44.000 TL) aşması koşuluyla, bu karara karşı, kararın tebliğinden başlayarak 30 gün içinde Bölge İdare Mahkemelerine başvurarak istinaf yoluna gidebilmektedirler. Bölge İdare Mahkemelerinin denetim yaparak olayı tekrar değerlendirmesinin sonunda verdiği kararlardan temyiz yolu kapalı olmayanların, tebliğinden başlayarak 60 gün içinde Danıştaya götürülmesi gerekmektedir. Danıştayın verdiği kararlar ise kesindir ve başka bir yargı makamına götürülerek yeniden inceleme konusu yapılamamaktadır.²²¹

²¹⁸ F. Kırışık, & K. Öztürk, age, s.153.

²¹⁹ D. P. Akgün (2018). 7062 Sayılı Yüksek Seçim Kurulu'nun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Üzerine Değerlendirmeler. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9(1), 383.

²²⁰ S. Acuner (2014). İdari Yargıya Getirilen Yapısal Yenilikler ve Yeni Yargılama Usulleri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 397, 135.

²²¹ S. Kılıç, & M. G. Kaya (2017). ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri. *Sayıştay Dergisi*, 107, 55-56.

Devletimiz, 1982 Anayasası'nda demokratik, sosyal bir hukuk devleti olarak belirtilirken, devletin mevcut olduğu tüm kamusal alanın ve bu alanın yönetiminin yargı denetimine açık olması hedeflenmiştir. Hukuk devletinde kesinlikle olması gereken olgu hukuki denetimdir ve yönetimin tüm eylem ve işlemlerinin yargısal denetime tabi olduğu 125. madde ile Anayasa'da hüküm altına alınmıştır. Bu kanun, idarenin kamu veya özel hukuku kapsayan bütün faaliyetlerini ihtiva etmektedir. Anayasa ile kamu idarelerine bir yandan üstün idari muamele yapma ve idari yaptırım tatbik etme yetkisi verilirken diğer yandan ise bu faaliyet ve yaptırımlara karşı kişilerin haklarını muhafaza edecek bir mekanizma olarak yargıya görev verilmiştir. Kişileri onlara nazaran güçlü olan idarenin uyguladığı yaptırımlara karşın koruma görevi ise bir denetim mekanizması görevi gören yargındır. Hukuk devletinde kişi ve idare arasında oluşan hukuki uyuşmazlıklar yargı yolu ile çözümlenmektedir.²²²

Türkiye'de, vergi alanında uygulanan sistem, idari yargı içinde yer alan bir vergi yargısı sistemidir.²²³ Aynı şekilde idari yaptırımların yargısal denetiminde kural idari yargıya ait olmakla birlikte bunun istisnası, kanunla açıkça görevlendirildiği durumlarda, adli yargı olmaktadır. Bu nedenle tüm idari kurumların idare hukuku alanındaki işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar idari yargıda çözüme bağlanmaktadır.²²⁴ Türkiye'de vergi yargısı biçiminde özel bir yargı kolu bulunmamaktadır ve vergilendirme ile ilgili işlemler için, 20.01.1982'de yürürlüğe konmuş olan 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile kurulan vergi mahkemeleri idari yargı kolu kapsamında görev yapmaktadır.²²⁵ Vergi yargısı, idari yargı kapsamında düzenlense de, ayrı bir yargı kolu olarak düzenlense de idarenin önemli bir alandaki faaliyetlerinin denetlenmesini sağlaması bakımından hukuk devleti sisteminde etkili bir yargı sahasını temsil eder.²²⁶ Vergi yasaları çıkartılırken veya yürütülürken anayasal sınırlara uyulması gerekmektedir. Anayasa'daki düzenlemeler bir bütün olarak ele alındığında vergi hukuku ile Anayasa hukuku arasında yakın ilişkinin var olduğu görülür.²²⁷

²²² M. Yüce (2012). *Türk Vergi Yargısı*. Ekin Basım Yayın Dağıtım, s.118.

²²³ Ş. Kızılot (2004). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Yaklaşım Yayınları, s.56.

²²⁴ Mehmet Yüce, age, s.118.

²²⁵ N. K. Durmuş (2023). Vergi Yargılamasında Bölge İdare Mahkemelerince Verilen Gönderme Kararları Üzerine Bir Değerlendirme. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 56, 232.

²²⁶ Özge Türkbay, age, s.30.

²²⁷ D. Şenyüz, M. Yüce, & A. Gerçek (2013). *Vergi Hukuku Genel Hükümler*. Ekin Kitabevi, s.5.

2. Anayasa Mahkemesi

Normlarda hiyerarşi olan sistemlerde, hiyerarşinin alt seviyesinde olan kural üstünde bulunan kurallara dayanır ve üst normlara uygun düzenlenmiş olmalıdır. Normlar hiyerarşisinde normlar genel olarak; Anayasa, milletlerarası antlaşmalar, kanun, (Cumhurbaşkanlığı kararnameleri) CBK, tüzük ve yönetmelik olarak sayılır. Bu hiyerarşideki diğer normların yanı sıra kanunlar da Anayasa'ya aykırı olmamalıdır. Kanunların Anayasa'ya uygun düzenlenip düzenlenmediğinin yargısı ise Anayasa ile Türk milleti adına Anayasa Mahkemesine verilen bir görevdir.²²⁸

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 denetler. Anayasa Mahkemesi, meclisin devredilemez yasama yetkisini ihlal etmeden denetimini yaparken, hukuk devleti ilkesinin ihlal edilmesinin önüne de geçmiş olur. Yasama organı kanuni düzenlemeleri yaparken o konuda Anayasa Mahkemesi tarafından önceden verilmiş ve yasama organı açısından bağlayıcı olan kararları dikkate almalıdır.²²⁹ Bu nedenle hukuki düzenlemelerin Anayasa'ya uygun olması bir zorunluluk durumundadır.²³⁰

Anayasa: Devletin; teşkilatlanmasını, yönetim şeklini, devlet organlarının arlarındaki ilişkileri, bireylerin temel hak ve hürriyetler ile siyasi hak ve görevlerini düzenleyen temel ve üstün bir kanundur.²³¹ İdari kurumların kuruluş, işleyiş ve denetim usulleri de bu üst yasa ile ve yasaya uygun şekilde düzenlenmektedir.

2.1. Kuruluşu

1961 Anayasası ile getirilen yeni bir kurum olan Anayasa Mahkemesi, 1982 Anayasası'nda yine mevcudiyetini korumuştur. 2012 senesine kadar yalnızca norm denetimi yoluyla anayasal denetim faaliyetini yerine getiren mahkeme, 2012 yılının eylül ayı itibarıyla

²²⁸ A. F. Gökçe, & E. Dölek (2018). Anayasa Yargısı ve Demokrasi. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 5(6), 126.

²²⁹ Mehmet Yüce, age, s.9.

²³⁰ Ş. Kızılot, & M. Taş (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Gazi Kitabevi, s.13.

²³¹ Osman Pehlivan, age, s.24.

yasama organının ve idarenin faaliyetlerinden kaynaklanan temel hak ve hürriyetlerin ihlali iddiasıyla yapılan kişisel başvuruları da incelemeye başlamıştır.²³²

Anayasa Mahkemesinin üye sayısı on beştir. TBMM, gizli oylama yaparak, Sayıştay Genel Kurulunun kendi başkan ve üyeleri içinden, her boş yer için çıkaracakları üçer aday arasından iki üye, baro başkanlarının serbest avukatlar içinden çıkaracakları üç aday içinden de bir üye olmak üzere Anayasa Mahkemesine üç üye seçer.²³³

Türkiye Büyük Millet Meclisinde gerçekleşecek bu seçimde, tüm boş üyelikler için ilk oy kullanımında üye tam sayısının üçte iki çoğunluğunu almak gerekirken, ikinci bir oylamada ise üye tam sayısının salt çoğunluğunun alınması gerekir. İkinci oylamada salt çoğunluk alınamazsa, bu oylamada en fazla oy alan iki aday arasında üçüncü seçim yapılır; üçüncü seçimde en çok oyu alan aday ise üye seçilir.²³⁴

Cumhurbaşkanı; üç üyeyi Yargıtay Genel Kurulunun, iki üyeyi Danıştay Genel Kurulunun kendi başkan ve üyeleri içinden her boş yer için gösterdikleri üçer aday arasından olmak üzere toplamda beş üye seçer. Minimum ikisi hukukçu olmak üzere üç üyeyi de Yükseköğretim Kurulunda üye olmayan yükseköğretim kurumlarının hukuk, iktisat ve siyasal bilimler bölümlerinde görev yapan öğretim üyeleri içinden çıkaracağı üçer aday arasından; dört üyeyi üst kademe yöneticileri, serbest avukatlar, birinci sınıf hâkim ve savcılar ile en az beş yıl raportörlük yapmış Anayasa Mahkemesi raportörleri içinden seçmektedir.²³⁵

Bir başkan ve iki başkanvekili ise dört yıl için Anayasa Mahkemesinin üyeleri arasından seçilir. Bu seçim gizli oylama ile ve üye tam sayısının salt çoğunluğuyla yapılır. Süresi bitenler yeniden seçilebilirler. Anayasa Mahkemesi üyeleri asli görevleri dışında resmi ya da özel başka bir görev yapamazlar.²³⁶

“Anayasa’mızın 146. maddesinin dördüncü fıkrasına göre Yargıtay, Danıştay ve Sayıştay Genel Kurulları ile Yükseköğretim Kurulundan AYM üyeliğine aday göstermek için yapılacak seçimlerde, her boş üyelik için, en çok oy alan üç kişi aday gösterilmiş sayılır. Baro başkanlarının serbest avukatlar arasından gösterecekleri üç aday için yapılacak seçimde en çok oy alan üç kişi aday gösterilmiş sayılmaktadır. Yine Anayasa’mızın 146. maddesinin dördüncü bendine göre, Anayasa Mahkemesine üye seçilebilmek için, kırk beş yaşın doldurulmuş olması, yükseköğretim kurumları öğretim üyelerinin profesör veya doçent unvanını kazanmış, avukatların en az yirmi yıl fiilen avukatlık yapmış, üst kademe yöneticilerinin yükseköğrenim görmüş ve en az

²³² A. Y. Erdem (2023). Türk Anayasa Mahkemesinin Sosyal Medya Kullanımı: Twitter Paylaşımlarının İçerik Analizi. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(25), 81.

²³³ F. Kırışık, & K. Öztürk, age, s.149.

²³⁴ Hasan Tahsin Fendoğlu, age, s.117.

²³⁵ K. Gözler (2018). *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*. Ekin Basım Yayın Dağıtım, s.428.

²³⁶ Hasan Tahsin Fendoğlu, age, s.118.

yirmi yıl kamu hizmetinde fiilen çalışmış, birinci sınıf hâkim ve savcıların adaylık dâhil en az yirmi yıl çalışmış olması şarttır.”²³⁷

2.2. Üyelerin Görev Süresi ve Üyeliğin Sona Ermesi

Anayasa Mahkemesi üyeleri on iki yıl görev yaparlar ve bir kişi iki kez Anayasa Mahkemesine üye seçilemez. Altmış beş yaşını doldurduğunda emekli olan AYM üyelerinin zorunlu emeklilik yaşları gelmeden görev süresi bitmiş ise bu üyelerin başka bir görev almaları ve özlük işleri yasayla düzenlenir. Üyelik, bir üyenin hâkimlik mesleğinden ayrılmasını gerektiren bir suç sebebiyle hüküm giymesi durumunda kendiliğinden; sağlık sorunları dolayısıyla görevini gerçekleştiremeyeceğinin kesin olarak anlaşılması durumunda da, Anayasa Mahkemesi üye tamsayısının salt çoğunluğunun kararı ile sonlanır.²³⁸

2.3. Görev ve Yetkileri

Anayasa Mahkemesi yasaların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin ve Türkiye Büyük Millet Meclis içtüzüğünün Anayasa’ya şekil ve esas bakımlarından uyumluluğunun denetimini yapar ve kişisel başvuruları karara bağlar. Anayasa değişikliklerinin ise yalnızca şekil bakımından denetimini yapar.²³⁹ Ancak, olağanüstü hallerde ve savaş hallerinde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin şekil ve esas olarak Anayasa’ya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesinde dava açılmaz.²⁴⁰

Yasaların şekli denetimi, son oylamanın, belirtilen çoğunlukla gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği; Anayasa değişikliklerindeyse, teklif ve oylama çokluğuna ve ivedilikle görüşülemeyeceği şartına uyulup uyulmadığı konuları ile sınırlıdır.²⁴¹ Şekli denetimi, Cumhurbaşkanı veya TBMM üyelerinin beşte biri talep edebilir. Şekil bozukluğu iddiasıyla iptal davası Anayasa değişikliklerinin yayımlandığı tarihten itibaren on gün içinde açılmalıdır. On gün geçtikten sonra şekil bozukluğuna dayalı iptal davası açılmaz; şekil bozukluğu def’i

²³⁷ *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası* (1982). [Erişim: 07.05.2025, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/anayasa/>].

²³⁸ Hasan Tahsin Fendoğlu, age, s.118.

²³⁹ Z. Gören (2019). Anayasa Mahkemesi ve Yasama Arasındaki Karşılıklı Etkileşim. *İzmir Barosu Dergisi*, 84(1), 234-235.

²⁴⁰ Ö. Temiz, & F. Güneş (2020). Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Hukuki Niteliği. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 24(2), 968.

²⁴¹ Ö. Keskinsoy (2011). Anayasa Değişikliklerine Dair Kanunlar Bakımından “Onay”, “Veto” Kavramlarının Anlamı ve Referandum Sürecinde Yargısal Denetim Sorunu. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(3-4), 56.

yoluyla ileri sürülemez. Anayasa Mahkemesi, şekil bozukluğuna dayalı iptal davalarını öncelikle inceleyip hükmünü verir.²⁴²

Cumhurbaşkanı, Cumhurbaşkanı yardımcıları, TBMM başkanı, bakanlar, AYM, Yargıtay, Danıştay'ın başkan ve üyeleri, Cumhuriyet başsavcı vekili, başsavcılar, Hâkimler ve Savcılar Kurulu ile Sayıştay başkan ve üyeleri, Genelkurmay başkanı, Kara, Deniz ve Hava kuvvetleri komutanları görevlerine ilişkin suçlar sebebiyle, Yüce Divan sıfatıyla Anayasa Mahkemesinde yargılanırlar. Yüce Divanda, savcılık görevini Cumhuriyet başsavcısı ya da Cumhuriyet başsavcı vekili yerine getirir.²⁴³ Yüce Divan kararlarının yeniden incelenmesi amacıyla genel kurula başvuru yapılabilir. Kurulun tekrar yaptığı inceleme neticesinde aldığı kararlar kesindir.²⁴⁴

Anayasa Mahkemesinin kendisine Anayasa ile tanımlanan diğer görevleri yerine getireceği hükmü Anayasa'nın 148. maddesinin son bendinde düzenlenmiştir.²⁴⁵ Anayasa Mahkemesinin Anayasa'dan aldığı diğer görevleri şunlardır; Uyuşmazlık Mahkemesinin başkanını seçer, siyasi partilerin mali açıdan denetimini yapar ve kapatılmaları davalarını görür, milletvekillerinin yasama dokunulmazlığı ve meclis üyeliklerinin düşürülmesiyle ilgili itiraz davalarına bakıp karar verir.²⁴⁶

2.4. Çalışma ve Yargılama Usulü

1982 Anayasası'nın 149. maddesinde düzenlenmiş olan şekliyle, AYM'de faaliyetler, mahkeme başkanının veya bu başkanın belirlediği bir başkanvekilinin önderliğinde asgari on üyenin iştirakiyle toplanan bir genel kurul ile başkanvekilinin önderliğinde dört kişinin iştirakiyle toplanan iki bölüm arasında yürütülmektedir. Gerek Genel Kurulda gerekse bölümlerde kararlar salt çoğunlukla verilir. Kişisel başvurularda kabul edilebilirlik incelemesini yürütmek için komisyonlar kurulabilir. Genel Kurul; somut ve soyut norm davlarını, Yüce Divan sıfatı ile görülecek davaları ve siyasi partiler ile ilgili yapılan başvurular ile görülen davaları hükme bağlar. Kişisel başvurular ise bölümler tarafından incelenir. Siyasi partilerin kapatılması veya devlet yardımı almamasına ve Anayasa

²⁴² E. Abdulhakimoğulları, & M. Baykan (2012). Anayasa Değişikliklerinin Yargısal Denetimi. *Ankara Barosu Dergisi*, (3), 28.

²⁴³ K. Gözler (2019). *Türk Anayasa Hukuku*. Ekin Basım Yayın Dağıtım, 1097.

²⁴⁴ Hasan Tahsin Fendoğlu, age, s.120-121.

²⁴⁵ M. Sağlam (2008). Anayasa Mahkemesinin "Anayasal Konumu" Üzerine Bir Değerlendirme. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(2), 73.

²⁴⁶ U. T. Yıldırım (2021).Türk Siyasal Hayatında Anayasa Yargısı-Siyaset İlişkisi: Türk Anayasa Mahkemesi Üzerinden Bir Değerlendirme. *Turkish Studies-Economics, Finance, Politics*, 16(1), 580.

değişikliğinin iptaline ilişkin konularda hüküm verilebilmek için ancak toplantıda hazır bulunan üyelerin üçte iki oy çokluğunun sağlanması gerekir. Anayasa Mahkemesi, şekil bozukluğu iddiasıyla görülen iptal davalarını öncelikle inceleyip karara bağlamalıdır.²⁴⁷

İptali istenen kanunun ve Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin ya da içtüzüğün Resmi Gazete’de yayımlanmasından itibaren altmış gün sonra Anayasa Mahkemesinde doğrudan doğruya iptal davası açma hakkı düşer.²⁴⁸

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. Eğer Anayasa Mahkemesi, işin esasına giderek ret kararı vermişse, kararın Resmi Gazete’de yayınlanmasından itibaren on yıl geçmediği sürece yeniden aynı kanun maddesinin Anayasa’ya aykırılığı iddiasıyla AYM’ye başvuruda bulunulamaz.²⁴⁹

Hükümetler ekonomik politikalarını oluştururlarken veya vergilendirme yetkilerini kullanırken Anayasa’da sözü edilen yasal ve ekonomik sınırlara tabidirler.²⁵⁰ 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. Bu nedenle mükellefin, görülmekte olan bir davada kendisi hakkında yapılan bir idari işlemin dayanağı olan kanuni düzenlemenin Anayasa’ya uygun olmadığını iddia etmesi ve vergi yargısı organının bu iddiayı ciddi bulması üzerine, konuyu itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine götürebilir.²⁵¹

Yasaların, CBK’ların, TBMM içtüzüğünün ya da anılan düzenlemelerin belli madde ve hükümlerinin şekil ve esaslarının Anayasa’ya 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.²⁵²

²⁴⁷ *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası* (1982). [Erişim: 13.04.2024, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/anayasa/>]

²⁴⁸ Özgür Temiz, & Felemez Güneş, agm, s.968.

²⁴⁹ Zafer Gören, agm, s.242.

²⁵⁰ Bünyamin Gürpınar, & Fazlı Yıldız, age, s.864.

²⁵¹ Mehmet Yüce, age, s.118.

²⁵² A. Eren (2019). Anayasa Mahkemesinin Kanun Hükmünde Kararnamelere İlişkin İçtihadı Doğrultusunda Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Değerlendirilmesi. *Anayasa Yargısı*, 36(1), 15.

AYM'nin verdiği kararlar kesindir. Yani yasama, yürütme ve yargı organları ile gerçek ve hükmi şahısları bağlayan asli bir hukuki kaynaktır. Vergi hukukunun yargı alanındaki başka bir kaynağı olan içtihadı birleştirme kararları, farklı yargı makamlarının kararları ve faaliyetleri açısından birliğin sağlanması amacıyla, yüksek mahkemenin kendisini oluşturan dairelerin kararları arasında içtihat birliği sağlanmasıdır. 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 40. maddesinin dördüncü bendi bağlamında Yargıtay ve Danıştayın daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare, içtihadı birleştirme kararlarına tabiidirler.²⁵³

2.5. Soyut Norm Denetimi - Somut Norm Denetimi

Anayasaya Mahkemesinin yaptığı denetimler; soyut norm denetimi, somut norm denetimi ve bireysel başvuru yolları ile gerçekleşmektedir.²⁵⁴ Dava yoluyla denetim veya iptal davası olarak da anılan soyut norm denetimi, Anayasa'ya aykırılığın hiçbir dava ile ilgisi olmadan, soyut olarak meydana gelmesi sebebiyle bu isimle anılır.²⁵⁵ AYM'de direkt olarak, yasaların, CBK'ların, TBMM içtüzüğünün ya da sayılan düzenlemelerin belli maddeleri ile hükümlerinin şekil ve esasının Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla iptal davası açabilecek olanlar, Cumhurbaşkanı, TBMM'de en çok üyeye sahip iki siyasi parti grubu ve üye tam sayısının asgari beşte biri miktarındaki üyeler olarak düzenlenmiştir. Şekil olarak denetim, sadece Cumhurbaşkanı ya da TBMM üyelerinin beşte biri tarafından istenebilir. Şekil yönünden iptal davası açabilecekler için öngörülen bu sınırlama, sadece kanunlar ve Anayasa değişikliklerinin denetiminde geçerlidir. CBK'lar ile Türkiye Büyük Millet Meclisi içtüzüğü hakkında TBMM'de en çok üyeye sahip olan iki siyasi parti grubu da iptal davası açabilir.²⁵⁶

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 nitelendirilir.²⁵⁷

²⁵³ M. Uyanık (2020). Bir Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Cumhurbaşkanı Kararı. Ozodbek Karamatov (Ed.), 2. Uluslararası İzmir İktisat Kongresi, İzmir, s.5.

²⁵⁴ Abdullah Yasin Erdem, agm, s.80.

²⁵⁵ Mehmet Yüce, age, s.10.

²⁵⁶ Zafer Gören, agm, s.240-241.

²⁵⁷ H. Tunç (2022). *Anayasa Hukuku Genel Esaslar*. Adalet Yayınevi, s.284.

Tablo 3.1. Soyut Norm Denetimi/Somut Norm Denetimi Karşılaştırma

	Soyut Norm Denetimi	Somut Norm Denetimi
Niteliği	Anayasa’da belirtilen bazı organların, kanun CBK ve TBMM içtüzüğü aleyhine direkt olarak Anayasa Mahkemesine iptal davası açmalarıyla gerçekleştirilen yargısal bir denetimdir. (Şekil bakımından denetleme, Cumhurbaşkanınca veya TBMM üye tamsayısının en az beşte biri tarafından istenebilir.)	Mahkemede yargılama süreci devam eden bir davada uygulanılacak olan hukuki normun Anayasa’ya uygun olup olmadığının yargısal denetimidir. (kanunların şekil bakımından Anayasa’ya aykırılığı için somut norm denetimine gidilemez. (Anayasa (AY) 148/2))
Konusu	Kanun, CBK, TBMM içtüzüğü	Kanun, CBK (hala yürürlükte olan Kanun Hükümünde Kararnameler (KHK))
Davayı Açmaya Yetkili Olanlar	-Cumhurbaşkanı, -TBMM’de en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubu, -Türkiye Büyük Millet Meclisi üyelerinin beşte biri	-Davanın taraflarının ileri sürdüğü aykırılık iddiasını ciddi bulması, veya re’sen Anayasa’ya aykırı görmesi halinde davaya bakan mahkeme
Davaya Konu Edilemeyen Kanun veya CBK’lar	-Yöntemine uygun biçimde yürürlüğe konulmuş uluslararası antlaşmalar, -Olağanüstü hal ve savaş hallerinde çıkarılan CBK’lar, -Milli Güvenlik Konseyi döneminde çıkarılan kanun ile kanun niteliğindeki metinler, -1925 ile 1934 yılları arasında çıkartılmış devrim yasaları -üç istisna (TBMM içtüzüğü, yasama dokunulmazlığının kaldırılması kararı, milletvekilliğinin düşmesi kararı) dışındaki parlamento kararları	-Yöntemine uygun biçimde yürürlüğe konulmuş uluslararası antlaşmalar, -Olağanüstü hal ve savaş hallerinde çıkarılan CBK’lar, -Milli Güvenlik Konseyi döneminde çıkarılan kanun ile kanun niteliğindeki metinler, -1925 ile 1934 yılları arasında çıkartılmış devrim yasaları -üç istisna (TBMM içtüzüğü, yasama dokunulmazlığının kaldırılması kararı, milletvekilliğinin düşmesi kararı) dışındaki parlamento kararları
Dava Açma Süreci	-Genel iptal davaları için, dava konusu olan hukuk normunun R.G.’ de yayımlanmasından başlayarak altmış gün, -Şekil bozukluğu gerekçesi ile açılacak iptal davaları için on gündür. (CBK’lar ve TBMM içtüzüğüne karşı açılacak şekil bozukluğu davaları için süre altmış gündür. Dolayısıyla on günlük süre kanunlar ve Anayasa değişiklikleri için geçerlidir.)	-Bir süre sınırlandırması yoktur. Davanın mahkemede görülüyor olması yeterlidir. Bu neden her zaman işletilebilir.
Norm Denetimi Yapılabilmesi için	Anayasa’nın açık bir hükmüne ihtiyaç göstermektedir.	Anayasa’da yasaklayıcı bir hüküm olmadığı takdirde mahkemelerce işletilebilir.

Kaynak: 21 Ocak 2017 tarih ve 6771 sayılı Anayasa Değişikliği Kanunu referans alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

2.6. Bireysel Başvuru Yolu

Kişiler bireysel başvuru yoluna gidebilmek için Anayasa’da güvence altına alınan temel hak ve hürriyetlerinden, AİHS 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.²⁵⁸

Diğer bir anlatımla, Anayasa Mahkemesine kişisel başvuru hakkı, Anayasa’ımızda düzenlenen “*temel hak ve özgürlüklerden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye’nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki temel hak ihlalleri*” konusuyla çerçevelenmiştir. AİHS kapsamında bulunan haklar sosyal haklar dışındaki temel hak ve hürriyetlerdir. Anayasa Mahkemesine, öznel-tekil-bireysel işlem ve eylemler bağlamında başvuru yapılabilmesine karşın, kanun, yönetmelik gibi genel düzenleyici işlemler veya Anayasa Mahkemesinin denetimi dışında kalan faaliyetler sebebiyle başvuru yapılamaz.²⁵⁹ Başvurunun, olağan kanun yolları tüketildikten sonra, başvuru yolunun kabul edilmesi halinde ihlalin öğrenildiği tarihten itibaren otuz gün içinde yapılması gerekir.²⁶⁰

İptal davası ve itiraz yolunda AYM Genel Kurulunun verdiği kararlar ret ve iptal olmak üzere yalnızca iki türdür. Anayasa Mahkemesi Genel Kurulu, kural olarak toplantıda mevcut olan üyelerin salt çoğunluğu ile ret ya da iptal kararı verebilir. Bireysel başvuru için ise kabul edilmezlik kararı, kabul edilebilirlik kararı, ihlalin yokluğu kararı, ihlal kararı ve ihlal kararıyla birlikte hükmedilebilecek diğer hususlardır.²⁶¹

3. Kamu Yararı

Kamu yararı çok fonksiyonlu bir kavram olmasının yanı sıra yasal düzenlemelerin doğrulamasını yaparken ve kamu faaliyetlerinin hukuka uygunluğunun değerlendirilmesinde göz önünde bulundurulur. Yasama organı tarafından temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması hususunda en sık başvurulanan sebeplerden biridir. Yönetime uygulanan özel kuralların (yönetim hukukunun) uygulama amacını belirleyen bir ölçüttür.²⁶²

²⁵⁸ E. Uygun, & A. Gerçek (2017). Anayasa Mahkemesinin Vergilendirme Alanındaki Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (29), 169.

²⁵⁹ Mehmet Yüce, age, s.13.

²⁶⁰ Esra Uygun, & Adnan Gerçek, agm, s.172.

²⁶¹ K. Gözler (2018). *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*. Ekin Basım Yayın Dağıtım, s.451.

²⁶² T. Akıllıoğlu (1988). Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 9(1-3), 3.

Yönetimin, bireylerin hak ve özgürlüklerini hangi sebeplerle ve nasıl uygulamalarla sınırlandırabileceği, idarenin hangi uygulamaları teşvik edip destekleyeceği kamu yararı bağlamında kanun koyucunun takdirindedir. Kanun koyucunun idareye bu uygulamaların ifa edilmesinde görev vermesi, bu alanlarda dolaylı yollarla kamu hizmetlerinde ve kolluk faaliyetlerinin yürütülmesinde ortak hedef olan kamu yararını tayin etmesi olarak anlamlandırılır. Dolayısıyla, kamu hizmeti olarak tanımlanan uygulamalarda direkt olarak kamu yararının varlığı ifade edilebilir.²⁶³ Kamu yararı mefhumu, devlet kurumlarının tüm işlem ve faaliyetlerinin amacını ve sebebini oluşturmasının yanı sıra temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında aranan bir sebep olarak belirtilmiştir.²⁶⁴

Kamu hizmetleri, kamu yararını sağlama konusunda bir araçtır ve kamu yararının en iyi hangi yöntemle yerine getirileceğini belirlemek, millet iradesini temsil eden meclisin takdirindedir.²⁶⁵ Tüm idari faaliyetler, şekli ya da konusunun ne olduğu fark etmeksizin, kamu yararı amacıyla yapılır. İdarenin, şekli ve konusu ne olursa olsun, uygulamalarının kamu yararı taşımaması, ifa edilen uygulamanın amacı açısından hukuka aykırılık teşkil eder ve iptal edilmesi gerekir.²⁶⁶

3.1. Bireysel Yararı Esas Alan Görüş

Bu görüş, toplum yararının ancak kişisel yararların bir araya gelmesiyle meydana gelebileceğini ifade eder. Bu bağlamda görüş, bireysel yararlar zıt düşen bir kamu yararının var olamayacağını savunmaktadır.²⁶⁷ Yine bu görüşü savunanlara göre, bireysel yarar sağlayan faaliyetler, bireylerin bir araya gelmesiyle meydana gelen toplum için de en iyi durumu kendiliğinden sağlayacak ve bu haliyle kamu yararını da gerçekleştirecektir.²⁶⁸ Günümüzde kamu yararı, matematiksel bir bakış açısı olan, bireysel faydaların bir araya gelmesi ile ortaya çıkan toplam olmaktan uzaktır.²⁶⁹

²⁶³ H. Uyanık (2013). *Ekonomik Kamu Yararı Kavramının Türk İdare Hukukundaki Anlam ve İşlevi*. (Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s.170.

²⁶⁴ G. Topuz (2016). 5510 Sayılı Kanunda Öngörülen Emekli Aylığının Haczedilmezliği Kuralı ve Bu Kuralın Anayasaya Uygunluğu Üzerine Düşünceler. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(4), 3043.

²⁶⁵ S. Çal (2009). *Kamu Hizmeti Kavramı Üzerine Kimi Düşünceler*. Prof. Dr. Hüseyin Hatemi'ye Armağan, Vedat Yayıncılık, s.68.

²⁶⁶ İ. Gül (2014). Danıştay Kararlarında “Kamu Yararı” Kavramı. *Ankara Barosu Dergisi*, (2), 538.

²⁶⁷ E. Aslanargun, & T. Atmaca (2017). Okul Müdürlüğü Atamalarında İdari Yargının İptal Gerekçeleri ve Öne Çıkan Hususlar. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(10), 548.

²⁶⁸ N. Tombaloğlu (2014). Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Yararı Kavramı. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(1), s.356-357.

²⁶⁹ N. S. Sağ, & H. H. Yıldırım (2011). Kıyı Mevzuatında Kamu Yararı Kavramının Değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Mühendislik, Bilim ve Teknoloji Dergisi*, 26(2), 44.

3.2. Ortak Yararı Esas Alan Görüş

Ortak yarar görüşünü savunanlara göre, kişilerin kendi faydalarını, ortak fayda içerisinde eritmeleri gerekir. Bu görüşe göre, kamu yararı mefhumu toplumun ortak çıkarlarını belirtir ve ortak olan bu çıkarların özendirilmesi halinde bireylerin başka bir biçimde sağlayamayacağı faydaları elde etmeleri de mümkün olacaktır. Bireysel olarak fayda elde edilmesi burada, bireysel yararı esas alan görüşün aksine toplam kamu yararını da sağlamayacaktır. Ancak kamu yararının elde edilmesi ile bireysel yararlar da gerçekleşmiş olacaktır.²⁷⁰

Bu yaklaşımda, kamu yararı, bireylerin yararından üstte tutulur ve eğitim, sağlık, adalet, kolluk gibi devletin yerine getirdiği hizmetlerin temel amacı olarak kavramsallaştırılmaktadır.²⁷¹

3.3. Toplum Yararını Esas Alan Görüş

Bu görüşü savunanlara göre, bireyin ve toplumun yararları çatışmaz ve bireyin yararı toplumun yararından bağımsız değildir. Kişiler toplumsal bir varlık olmaları sebebiyle tek başına yaşayamazlar ve bu nedenle bireyin çıkarları, toplumsal kamu yararına aykırı olamaz. Özetlenecek olursa, toplum için faydalı olan, birey için de faydalıdır.²⁷²

Bu mefhum ve kamu yararının aynı olduğunu veya tam aksine bu kavramların birbirlerinden farklı olduğunu savunanlar mevcuttur. Bu görüş, toplum yararını, devletin değil milletin çıkarı olarak kabul etmektedir. AYM bir kararında kamu yararını, “*kişisel, öznel yararlardan farklı ve bunların üstünde olan toplumsal çıkarıdır*” olarak nitelendirmiştir. Mahkemenin bu ifadesinden kamu yararı ile toplumsal çıkar mefhumlarını aynı kabul ettiği söylenebilir.²⁷³

3.4. Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Yararı Kavramı

Kamu yararı, 1961 Anayasası’nda düzenlendiği haliyle, 1982 Anayasası’nda da sınırlandırma sebepleri arasında düzenlenmiştir. Şu farkla ki, kamu yararı 1961 Anayasası’nda sadece belirli haklarda - mülkiyet hakkı (md.36), kamulaştırma (md.38), devletleştirme (md.39), çalışma ve sözleşme hürriyeti (md.40) özel sınırlama sebepleri olarak

²⁷⁰ Nermin Tombaloğlu, agm, s.358.

²⁷¹ T. Levent, & Y. S. Levent (2011). Küreselleşme, Mekansal Planlama Yaklaşımlarındaki Değişme ve Kamu Yararı. *Toplum ve Demokrasi Dergisi*, 5(11), 68.

²⁷² Nermin Tombaloğlu, agm, s.360.

²⁷³ Gökçen Topuz, agm, 3044.

öngörölmüş iken, bu defa 1982 Anayasası'nın 13. maddesiyle bütün temel haklar için de sınırlama sebebi sayılmıştır.²⁷⁴ Anayasa'mızda, kamu yararı başlığı altında yapılan düzenlemede kıyılardan yararlanma (md.43), toprak mülkiyeti (md.44), tarım, hayvancılık ve üretim alanlarında çalışanların korunması (md.45), kamulaştırma (md.46), devletleştirme ve özelleştirme (md. 47) maddeleri yer almaktadır. Temel haklar ve ödevler bölümünde sosyal ve ekonomik haklar ve ödevlerin 3. alt başlığı olan kamu yararı mefhumu içeriği yönünden belirlenen bir başlık olmasının yanı sıra Anayasa'yı yapanlar tarafından hem bir hak ve ödev olarak, hem de temel hak ve ödevlerin sınırlanmasında öncü unsur olarak düzenlenmiştir.²⁷⁵

Anayasa Mahkemesinin somut bir olayda haklı neden olarak kamu yararı araması, kamu yararını belirlemek anlamına gelmesi ve AYM'nin kanun koyucunun yerine geçmesi yönünden eleştirilmiştir. AYM bu konuya ilişkin bir kararında; bir düzenlemenin Anayasa'ya uygun olup olmadığı incelenirken kamu yararı hususunda AYM'nin yaptığı değerlendirmenin sadece düzenlemenin yapılmasında kamu yararının gözetilip gözetilmediği ile sınırlı olduğunu ve düzenlemenin uygulamaya konulması sonucunda ortaya kamu yararının çıkıp çıkmadığının denetlenmesinin Anayasa denetimine tabi olmadığını belirtmiştir. Sebep olarak da bir kanunun ortaya kamu yararı çıkarıp çıkarmayacağını ya da kanunun ülke gereksinimlerine elverişliliğinin bir siyasi tercih sorunu olduğunu dolayısıyla da yasama organının takdirinde olduğunu ifade etmiştir. Fakat kanunların Anayasa'ya uygunluğunu denetleme yetkisinin, yasama organının takdir yetkisini Anayasa'ya aykırı kullanıp kullanmadığını denetlemeyi de içermesi sebebiyle Anayasa Mahkemesi Anayasa'yı yorumlamakla yetkili olduğu gibi kamu yararı mefhumunu da yorumlayabilir.²⁷⁶

Anayasa Mahkemesi, kamu yararı kavramının net bir tanımını yapmak yerine, somut olaylarda, ilgili kanunun düzenlenmesi esnasında yasa koyucunun dayandığı düşünce ile birlikte, düzenlenmiş kanunun uygulanmasıyla ortaya çıkan sonucu birlikte değerlendirerek kamu yararının varlığını belirlemiştir.²⁷⁷

AYM, bir kuralın Anayasa'ya aykırılığını denetlerken, bu kuralın kamu yararı amacı taşıyıp taşımadığını incelemektedir. Kamu yararı mefhumu Anayasa'da tanımlanmamıştır. Fakat Anayasa Mahkemesi kararlarında bu kavramı, bireysel ve özel çıkarlardan farklı ve bunların üstünde yer alan kamusal bir yarar olarak ele almıştır. Bu tanımın neticesi olarak da,

²⁷⁴ Tekin Akıllıoğlu, agm, 6.

²⁷⁵ O. Saraç (2002). Kamu Yararı Kavramı. *Maliye Dergisi*, 139, 17.

²⁷⁶ Osman Saraç, agm, s.21.

²⁷⁷ Nermin Tombaloğlu, agm, s.366.

kamu yararına dayanmaksızın, sadece özel çıkarlar amacıyla ya da sadece belli kişilerin çıkarına bir kanun düzenlemesi yapılamaz. Bu tarz bir olayın açık ve kesin bir şekilde tespit edilmesi durumunda, ilgili yasa kuralı Anayasa'nın 2. maddesine aykırılığı sebebiyle iptal edilmelidir.²⁷⁸

Eşit hukuki durumda olanlara aynı, farklı hukuki durumda bulunanlara ise aynı olmayan hukuki düzenlemeler yapılması sosyal eşitlik ilkesinin bir gereği olarak yine kamu yararı amacı taşır. Anayasa Mahkemesinin bu yönde verdiği kararların bir neticesi de, kamu yararının eşitlik ilkesine bir çerçeve çizmek bakımından hukuki bir konum belirlemesidir. Bazı mükelleflerin durumlarındaki değişikliklerin meydana getirdiği gereksinimler bağlamında kamu yararı veya farklı haklı nedenlere dayanılarak, kanunlarla değişik düzenlemeler yapılabilir. Bu durumda, 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. Önceden birbiriyle uyum içinde bulunan bu ölçütlerin, zamanla aralarındaki uyumun bozulmasıyla sonradan da kuralı Anayasa'ya aykırı hale getirebileceği göz önünde tutulmalıdır.²⁷⁹

4. Anayasa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik İlkesine İlişkin Literatür Taraması

F. Saraçoğlu ve A. Ömercioğlu (2024), 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 15. maddesi ile kabul edilen varlık barışı hükümlerinin anlatıldığı çalışmalarında konu ile ilgili Anayasa Mahkemesinin bu düzenlemenin Anayasa'nın 73. maddesine aykırılığının ileri sürüldüğü bir kararı ele almışlardır. Anayasa Mahkemesi dava konusu kuralı mali güce göre vergilendirme, vergilemede genellik, eşitlik ve kanunilik ilkeleri bağlamında incelemiş ve Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerine aykırı olmadığı yönünde karar vermiştir. Yazarlar bu kararı mali güce göre vergilendirme bakımından ele alırken, düzenlemenin, mali güce göre vergilendirme ve vergilerin genelliği, dolayısıyla da vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerini ortadan kaldırdığını belirtmişlerdir. Vergi affı ve barışı gibi uygulamaların vergisini zamanında ödeyen mükellefler ile ödemeyen mükellefler arasında eşitsizlik oluşturduğunu

²⁷⁸ Gökçen Topuz, agm, 3044.

²⁷⁹ Halit Uyanık, agt, s.186-187.

bunun yanı sıra zamanla mükelleflerin vergiye uyumunu azaltabilecek düzenlemeler olduğunu belirtmişlerdir. Sonuç olarak AYM'nin incelemesi esnasında ilkeler ve uygulamalar genel bir şekilde açıklanmış olsa da yaptığı açıklamalar doğrultusunda verdiği kararın tutarsız olduğunu belirterek AYM kararını eleştirmişlerdir.²⁸⁰

E. D. Belin (2024), çalışmada 2003 yılında ekonomik istikrar için getirilen ek MTV (Motorlu Taşıtlar Vergisi) ile 1999 depremi ve 6 Şubat 2023 depremi sonrası getirilen ek vergilendirmeler hakkında Anayasa Mahkemesinin verdiği kararları vergileme ilkeleri açısından karşılaştırmıştır. Anayasa Mahkemesinin 2003 yılında faiz dışı fazla hedefini yakalamak için getirilen ek Motorlu Taşıtlar Vergisi düzenlemeleri, Anayasa'ya uygun olmadığı öne sürülerek Anayasa Mahkemesine taşınmıştır. Anayasa Mahkemesi de bu düzenlemeleri gerekçeleri ile birlikte ele almış ve geniş çaplı etki yaratan deprem gibi olağanüstü felaketlerin ardından getirilen ek Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde kamu yararının varlığını kabul ederken ekonomik nedenlerle getirilen ek Motorlu Taşıtlar Vergisi'ni Anayasa'ya aykırı bularak iptal etmiştir.²⁸¹ Mahkemenin kararlarına gerekçe olacak kadar vergilendirme ilkelerini ele aldığını ve kapsamlı bir çerçeve çizmekten kaçındığını belirten yazar Anayasa Mahkemesinin anayasal ilkeleri yorumlamak ve uygulamaktan kaçınmaması gerektiğini vurgulamıştır.

O. Altun (2022), tez çalışmasında anayasal vergilendirme ilkelerini ve Anayasa Mahkemesi kararlarında ilkelerin ihlallerini anlatmıştır. İlkelerin nitel analizini yapan yazar AYM kararlarında vergileme ilkelerinden mali güç, eşitlik ve vergi yükünün adil ve dengeli dağılımıyla kanunilik ilkelerinin öne çıktığı sonucuna varmıştır. Son olarak vergilendirme ilkelerine gölge düşüren uygulamalardan vazgeçilmesi gerektiğini ve AYM'nin içtihat görevini daha etkili bir şekilde yerine getirebilmesi adına getirilen düzenlemelerin, anlatılan ilkelere vücut bularak anlamlı bir hale gelmesi ve uygulanabilmesi amacıyla Anayasa Mahkemesi kararlarında belirlenen açıklama ve tanımlamalar neticesinde vergileme ilkelerinin somutlaşması gerektiğini önermiştir.²⁸²

N. Gönültaş (2022), tez çalışmasında Türk hukukunda vergi uyumsuzluklarının idari ve yargısal çözüm yolları ile Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru prosedürünü açıklamış ve

²⁸⁰ F. Saraçoğlu, & A. Ömercioğlu (2024). Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Varlık Barışı Ve İlgili Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine Değerlendirmeler. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (58), 48.

²⁸¹ E. D. Belin (2024). Anayasa Mahkemesinin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi Düzenlemelerine İlişkin Kararlarının İncelenmesi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 28(3), 552.

²⁸² O. Altun (2022). *Anayasa Mahkemesi Kararlarında Yer Alan Vergilendirme İlkelerinin Nitel Analizi*. (Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, s.136.

başka ülkelerin hukuki bireysel başvuru yolları ile mukayeseli olarak anlatmıştır. Anayasal vergilendirme ilkelerinin ülke içindeki hukuk sistemine ve kişisel başvuru kararlarına etkisini de ele alan yazar erişilebilen bireysel başvuru sonuçlarından, kişilerin vergi ile ilgili en çok yaptığı başvurularda; adaletli yargılanma hakkı ve mülkiyet hakkı ihlallerinin öne sürüldüğü sonucuna varmıştır. AYM'nin, bireysel başvuru davalarının konularındaki durumları incelerken, vergilendirme ilkelerinden en çok hukuk devleti, yasallık, hukuki güvenlik, belirlilik, ölçülülük ilkelerinden yararlandığını; anılan ilkelere nazaran mali güç ve eşitlik, adalet ve genellik ilkelerinin ise geri planda olduğunu ifade etmiştir. Bireysel başvurularda verilen AYM kararları kapsamında anayasal vergilendirme ilkeleri üzerinden gerçekleştirilecek inceleme ve verilecek tavsiyelerin daha geniş bir içeriğe sahip olması ve netlik kazanabilmesi noktasında bireysel başvuru kararlarının hepsinin erişime açılması gerektiğini belirtmiştir.²⁸³ Öneri olarak ise anayasal vergilendirme ilkelerinin sadece kanuni düzenlemelerde değil uygulamada da teoriden pratiğe dökülmesi gerektiğini savunmuştur.

Ö. F. Bayrakçı (2022), çalışmasında vergi teşviklerini sosyal devlet ilkesi bağlamında açıklamış ve diğer vergilendirme ilkeleri ile birlikte Anayasa Mahkemesi kararları doğrultusunda değerlendirme yapmıştır. Eşitlik ilkesi ve ölçülülük ilkesi bağlamında teşvik tedbirlerinin genişçe ele alındığı makalede sonuç olarak hukuki temelleri sosyal devlet ilkesine dayandırılan teşvik tedbirlerinin, özellikle vergilemede yasallık, güvenin korunması ve eşitlik ilkeleriyle temas halinde olduğu ve sonuç olarak da teşvik tedbirlerinin her durumda eşitlik ilkesine aykırı uygulamalar olduğu saptanmıştır. Anayasa Mahkemesinin eşitlik ilkesi bağlamında aynı mali güce sahip olanların aynı hukuki durumda olduğunu kabul ettiğini belirten yazar buna rağmen teşvik tedbirleri ile ilgili düzenlemelerde mali güç dışında kalan kriterler ile eşitlik ilkesinden sapmalar oluştuğunu ifade etmiştir. Anayasa Mahkemesi, eşitlik ve yasallık ilkeleri ile sınırlanan ve kanun koyucunun keyfiliği yönünden denetim yaptığı davalarda, haklı neden ve ölçülülük yönünden değerlendirmeler yaptığı halde, konu vergi teşvikleri olunca kanun koyucuya geniş bir takdir yetkisi sunmakta ve sadece haklı neden testine gitmekte olduğunu belirterek eşitlik ilkesine karşı uygulanan bu farklı denetimlerin tutarlı bir yaklaşım olmadığı sonucuna varmıştır. Öneri olarak ise yasama organının bağlı olduğu anayasal ilkelerin katı bir şekilde ele alınması gerektiğini belirterek haklı neden

²⁸³ N. Gönültaş (2022). *Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kararlarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Yönünden Analizi*. (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s.166.

dışında teşvik tedbirlerinin de ölçülülük ilkesine uygunluğunun değerlendirilmesi gerektiğini yazmıştır.²⁸⁴

Ö. Altay (2021), Türk vergi hukukunda uzlaşma kurumunu tanıttığı çalışmasında, Anayasa Mahkemesinin verdiği kararlar bağlamında vergide eşitlik ilkesini açıklamış ve değerlendirmiştir. Eşitlik ilkesinden sapmalarda kamu yararı veya ekonomik sosyal gereklilikler gibi haklı neden tespitlerine gidildiğini gözlemlemiştir. Sonuç olarak ise Anayasa Mahkemesinin kararlarına kıyasla; vergisini uzlaşma müessesesine müracaat ederek ödeyen ve ödemeyen mükelleflerin eşitsizliklerindense, uyuşmazlıklarını bu müesseseye taşımış olan yükümlülere eşit davranılıp davranılmadığı bir problem olarak saptanmıştır.²⁸⁵ Vergilendirmeye ilişkin temel anayasal ilkelerin kararlarda ve kanuni düzenlemelerde özellikle Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) kalitesinin artırılması, belirlilik ve kanunilik ilkeleri kapsamında komisyonların yetkilerinin açıkça gösterilmesi gerektiği önerisinde bulunmuştur.

N. Afşar (2019), tez çalışmasında aynı hukuki durumda olan mükelleflere farklı muamele teşkil eden düzenlemeleri ve Anayasa Mahkemesi kararlarından örnekler ile aynı hukuki durumda olanlara farklı muamelede kamu yararı amacının sorgulanmasını ele almıştır. Çalışmada, Anayasa Mahkemesinin eşitlik olgusunu değerlendirirken mali güç, genellik ve adalet ilkelerini araç olarak kabul ettiği gözlemlenmiştir. Yine Anayasa Mahkemesinin, eşitliğin bozulduğu düzenlemelerde haklı bir neden veya kamu yararı tespitlerine gittiğini ve bu koşulların karşılanması durumunda kanuni bir düzenlemenin eşitlik ilkesine aykırı olmayacağını belirtmiştir.²⁸⁶ Sonuç olarak yazar çalışmasında; uzlaşma müessesesinden yararlananlar ile yararlanmayıp vergisini zamanında ödeyen mükellefler arasında eşitsizlik oluştuğunu ve olumsuzlukların giderilmesi adına uzlaşma kurumlarında vergi asıllarına yönelik değil, cezalarına yönelik indirimlere gidilmesi gerektiğini belirtmiştir. Uzlaşmaya başvuruların gerekçelerinin ortadan kaldırılarak tekrar aynı sorunlarla karşılaşılması için başvuruların ve gerekçelerinin belgelendirilmesini, idari uzlaşma komisyonlarının çalışma esas ve şartlarının şeffaf bir şekilde belirlenmesi gerektiğini, vergi idaresi içinde daimi uzlaşma komisyonlarının kurulması gerektiği, uzlaşma talebinde bulunduktan sonra görüşmelerin yapılacağı süreler ile ilgili yasal düzenleme oluşturulması gibi önerilerde bulunmuştur.

²⁸⁴ Ömer Faruk Bayrakçı, agm, 260.

²⁸⁵ Özcan Altay, agm, 312.

²⁸⁶ N. Afşar (2019). *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumunun Vergide Eşitlik İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi*. (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s.95.

S. Yılmaz (2017), vergi affı mefhumunun anayasal vergilendirme ilkelerine uygunluğunu incelediği çalışmada, af kavramı ve hukuki niteliğini anlatmış, Anayasa hukuku ve ceza hukuku açısından af kurumunu ayrı ayrı ele almış, Türkiye’de vergi aflarının uygulamalarını anlatmış, anayasal vergilendirme ilkeleri kapsamında vergi affını ele almıştır. Eşitlik ilkesi anlatılırken, Anayasa Mahkemesinin verdiği kararlar doğrultusunda mahkemenin eşitlik tanımları ele alınmış ve farklılığın ölçütü olarak haklı neden arandığı belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesinin eşitlik ilkesinin uygulanmasında mali gücü kıstas olarak alması gerektiğini belirten yazar vergilere getirilen aflar aracılığı ile mükellefler arasındaki yatay eşitliğin yasalar yoluyla bozulduğunu ifade ederek, Anayasa Mahkemesinin vergi kanunları ile ilgili verdiği kararlarda kamu yararı adına eşitlik ilkesini göz ardı ettiğini belirtmiştir.²⁸⁷ Yazar, kanuni düzenlemelerle mükellefler arasında oluşturulmuş olan farklılıkların eşitlik ilkesine uygun olabilmesi adına, farklı düzenlemelere tabi tutulmuş olan bu mükelleflerin hukuken eşit durumda olup olmadıklarının dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir. Vergi ödevini ifa eden mükelleflerin hukuki durumlarının, ödevini ifa etmeyenlerden farklı olması hususu ile kamu yararı arasında bir bağlantı olmadığını ve bu sebeple de vergi aflarının hem eşitlik hem de hukuki güvenlik ilkelerini ihlal ettiğini ifade eden yazar, Anayasa Mahkemesinin af kanunları ile ilgili verdiği kararlarda, eşitlik ilkesinin bozulmadığı yönündeki kararlarını eleştirmiştir.²⁸⁸

C. Koyuncu (2016), tezinde vergilemenin ülkemizdeki anayasal boyutu ve diğer ülkelerdeki anayasal durumlarının karşılaştırmasını yapmış, tanınmış bilim adamlarının vergi ve ilkeler konusundaki teorik yorumlarını ele almıştır. Anayasa Mahkemesi kararları kapsamında Türk vergi hukukuna hâkim olan ilkeleri anlatan yazar bu kararlar doğrultusunda Anayasa’nın 73. maddesinde yer alan herkes kavramının hem genellik hem eşitliği yansıttığını belirtmiştir. Eşitlik ilkesinin bu madde yanında 10. madde ile birlikte kanun önünde eşitlik olarak, mali gücü aynı olan kişilerden aynı, farklı kişilerden farklı vergi alınması şeklinde açıklandığını belirtmiştir. Genellik ve eşitlik ilkelerine istisna oluşturan ve bu ilkelere uygun olmayan düzenlemeler ise çalışmada vergi muafiyet ve istisnaları, serbest ticaret bölgeleri, vergi yöntemi kapsamındaki istisnalar ve vergi denetimindeki aksaklıklar olarak addedilmektedir. Anayasa Mahkemesinin bu düzenlemeler hakkında yaptığı değerlendirmeler²⁸⁹ sonucu haklı neden tespitine gittiğini sonuç olarak da genellik

²⁸⁷ Sibel Yılmaz, agm, 281.

²⁸⁸ agm, s.295.

²⁸⁹ C. Koyuncu (2016). *Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri*. (Yüksek Lisans Tezi). Bülent Ecevit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak, s.164.

konusunda yapmış olduğu etkinliği eşitlik konusunda sağlayamadığını belirtmiştir. Mali gücü ise mahkemenin ödeme gücünün kaynağı olarak değerlendirdiğini ve maliye politikasının sosyal hedefi olan vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı ilkeleri ile aynı kabul etmiştir. AYM'nin mali güç ile ilgili kararlarında ilke ile uyum sağlandığını belirtmiş ve kararlarda ilkelerin net bir şekilde ortaya koyulması gerekliliğini savunmuştur.

O. Canyaş, & İ. E. Seçilmiş (2013), eşitlik ilkesinin mali güç ile aynı kabul ettikleri çalışmalarında Anayasa Mahkemesinin de kararlarında vergilendirmede fayda ve ödeme gücü teorilerinden ödeme gücünü dikkate aldığını belirtilmişlerdir. Ödeme gücü teorisinin temelinde J. S. Mill'in yalnızca, kamu yararı amacıyla herkesin eşit fedakârlık yapmış oldukları tutarlarda ödedikleri vergilerle vergi yükünün adil dağılacığı²⁹⁰ görüşünün yer aldığını söyleyen yazarlar bu görüşü de kamu yararı adına bireylerden bağımsız ve üstte olan devletin yerine getirmesi gereken sosyal ve iktisadi harcamalarına bireylerin de mali gücüne göre katılması gerektiğini savunan kolektivist görüşün takip ettiğini belirtmişlerdir. Anayasa Mahkemesinin kararlarında mali güç kavramının içeriğini belirlerken kullandığı ifadelerin iktisadi görüşlerini yansıttığını ancak mahkemenin bazı görüşleri kesin iktisadi doğrularmış gibi aktarsa da vergilemede mali güç ölçütünü değerlendirirken eşitlik ilkesinden ziyade refah iktisadı boyutuyla da analiz yapılması gerektiğini belirtmişlerdir. Yazarlar son olarak dünya genelinde hukuk ve iktisat bilimlerinin birleştiği kurumların yaygınlaştığını ve refah kaybının asgari düzeylere indirilebilmesi, vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı, etkinlik ve eşitlik arasında denge kurulabilmesi için Türk vergi hukuku uygulayıcılarının da bu uygulamaları takip etmesi gerektiğini önermişlerdir.

H. Baş (2011), Verginin tanımını, tarihi gelişimini ve vergilendirme ilkelerini açıkladığı çalışmasında Anayasa Mahkemesinin eşitlik ilkesine yönelik denetimlerinde ilk olarak Anayasa'nın 10. maddesi kapsamında eşitlik incelemesi yaptığını, ikinci olarak yatay eşitlik ve dikey eşitlik kapsamında hukuken eşit konumda olup olmadıklarını mali güç ilkesi ile birlikte belirlediğini ve hukuken farklı durumda olanlara farklı uygulamalar yapılabileceğini kabul ettiğini gözlemlemiştir. AYM'nin üç aşamalı bir değerlendirme yaptığını belirten yazar son aşamada ise farklı mali gücü olanlara uygulanan farklılıkların haklı bir nedene dayandırılıp dayandırılmadığını incelediğini belirtmiştir. Çalışmada mahkemenin eşitsizlik oluşturulmasında kabul ettiği haklı nedenler; hukuki durum ve nitelik

²⁹⁰ O. Canyaş, & İ. E. Seçilmiş (2013). Anayasa Mahkemesi'nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15 (1), s.309.

farklılığı, kamu yararı, mali politika, sosyal ve iktisadi teknik gereklilikler²⁹¹ olarak belirlenmiştir.

T. Özçelik (2008), çalışmasında vergi hukukunda yasallık ilkesini ve hukuk devleti bağlamında vergilendirme ilkeleri olarak kanuni idare, vergilerin genelliği, hukuki güvenlik, belirlilik, geriye yürümezlik, ilkelerini açıklamıştır. Sosyal devlet açısından vergilemenin mali güce göre vergilendirme, kamu harcamalarının karşılığı olması ilkesi, verginin adil ve dengeli dağılımı, planlı kalkınma ve vergilendirmenin anlatıldığı çalışmada diğer ilkeler başlığı ile ayırma, eşitlik, verginin gerçek gelir üzerinden toplanması, kamuya yararlılık ve temel hak ve hürriyetler bağlamında sınırlandırmalar ifade edilmiştir. Çalışmasında Anayasa Mahkemesinin verdiği kararları değerlendiren yazar; AYM'nin genellik ilkesi ile ilgili değerlendirmelerinde çoğunlukla mali güce göre vergilendirme ilkesi, eşitlik ilkesi, vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı ilkesi ile kanunilik ilkelerini de beraber değerlendirdiğini gözlemleyerek vergilendirme ilkelerinin birbirlerini tamamladıklarını ortaya koymuştur. AYM'nin, eşitlik mefhumunu, aynı hukuki konumda olan mükelleflerin aynı uygulamalarla, farklı hukuki konumda olan mükelleflerin ise farklı uygulamalarla bağlı olmaları şeklinde kabul ettiğini ifade etmiştir. Aynı hukuki konumda olan mükelleflerin haklı bir sebebe dayanarak düzenlenmiş farklı uygulamalarla bağlı olmasını eşitlik ilkesinin ihlali olarak görmediğini bildiren yazar, bu görüşünde eşitlik ilkesinden sapma durumlarında haklı neden olarak kamu yararı, sosyal ve ekonomik durumların gerektirdiği durumlar, mali politikaların gereklilikleri, hukuksal yapı ve vergi konusunda nitelik farklılıkları olabileceğini sıralamıştır.²⁹²

A. Tekbaş (2007), çalışmasında vergilendirme ile ilgili tarihi gelişim süreçlerini ve anayasa yargısını anlatmış ve vergilendirmenin anayasal çerçevesi ile vergi kanunu ele almıştır. Vergi yasalarının Anayasa Mahkemesi tarafından denetimini değerlendiren yazar sonuç olarak eşitlik ilkesi bağlamında yaptığı analizde Anayasa Mahkemesinin kanun önünde eşitliği baz alarak değerlendirme yapsa da kimlerin eşit olduğuna karar verme yetkisinin aslında kanun koyucuya ait olduğunu sürekli vurguladığını ve kararlarında eşitlik ilkesinin, kararların iptal edilmesinde sınırlı olarak dikkate alınmış olduğunu belirtmiştir. Tekbaş, Anayasa Mahkemesinin değerlendirme yaparken bu ilkeyi ölçü olarak göz önünde bulundurduğu incelemelerinde, eşitlik ilkesini bozmayacak durumları özellikle belirleyerek

²⁹¹ Hakan Baş, agt., s.156.

²⁹² T. Özçelik (2008). *Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkeleri*. (Yüksek Lisans Tezi). Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, s.79.

kuralda bu durumlara aykırılık oluşturulup oluşturulmadığını belirlediğini ifade etmiştir. Bu bağlamda ise Anayasa'ya uygunluk yönünden denetim yetkisi olan mahkemenin, bu ilkeye aykırılığı incelediği davalarda durumun yasal düzenlemeye uygunluğunu denetleme yoluna gittiğini ve kanunların denetiminde etkinlik açısından yetersiz kaldığını vurgulamıştır.²⁹³

5. Anayasa Mahkemesi Kararlarının İncelenmesi

Literatür incelemesinde Anayasa Mahkemesinin vergide eşitlik ilkesine ilişkin kararlarının 2000 yılından sonra az sayıda olduğu tespit edilmiştir. Bu gerekçeyle Anayasa Mahkemesinin son yıllarda güncel olan vergilemede eşitlik ilkesine ilişkin kararlarından önem arz edenleri incelenmiştir.

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.

5.1. 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 Vergisi'nin kamu yararı taşımadığı ve kanunların geriye yürütülmemesi ilkesine ters düşmesi sebebiyle hukuk devleti ilkesine de aykırı olduğu, yine MTV mükelleflerinin çifte vergilendirilmesine sebep olmasından dolayı mali güç ile ölçülülük ilkelerine aykırı olduğu ve mülkiyet hakkını da ihlal etmesi gerekçesiyle ilgili kanunun iptal edilmesi talep edilmiştir. Daha önce de 3.4.2003 tarihli, 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun ve 30.07.2003 tarihli, 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanunların ikisi ile ek Motorlu Taşıtlar Vergisi alınması ihdas edilmiştir. AYM, bu kurallara ilişkin gördüğü davalarda yasama organının takdir yetkisinin olağan dönemlere nazaran olağanüstü dönemlerde daha geniş olduğunu, kamu yararı gözetilerek ek yükümlülükler getirilebileceğini kabul etmiş ancak, kamu ve maliye politikalarının hedeflerine ulaşmak için gelir seviyesini arttırmak gibi sebeplerle alınmak istenen ek vergilerin olağanüstü dönemlerde

²⁹³ A. Tekbaş (2007). *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*. (Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, s.362.

alınması zorunlu vergiler olmadığına karar vermiştir. Bu sebeple anılan iki kanunun ilgili hükümlerini olağan üstü zorunluluk olmamasını gözeterek karar (K).2003/76 ve K.2003/86 sayılı kararlarıyla iptal etmiştir.²⁹⁴

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*”²⁹⁵ şeklinde tanımlanmıştır. 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 kuralla 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.

7456 Sayılı Kanun'un 4. fıkrası bağlamında AYM, karar gerekçesinde; 6 Şubat depremleri sebebiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Vergi Usul Kanunu'nun 15. maddesi bağlamında mücbir sebep durumunda olduğu 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.²⁹⁶

Düzenlenen bu fıkra ile 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 ve makul bir

²⁹⁴ AYM, E.2023/131, K.2023/160, 28.09.2023.

²⁹⁵ S. Şimşek (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, 183.

²⁹⁶ AYM, E.2023/131, K.2023/160, 28.09.2023.

orantılılık olduğu kararına varılmıştır. Dolayısıyla mali güce göre ödeme ilkesinin göstergelerinden biri olan ölçülülük ilkesine aykırı bir vergi olmadığına karar veren mahkeme, ayriyeten 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 oy birliğiyle 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 Vergisi'ni 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'un²⁹⁷ 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 oy çokluğuyla reddedilmesine karar vermiştir.²⁹⁸

Burada mahkeme üyeleri, ek gelir ve ek kurumlar vergisi mükellefiyetine yapılan iptal istemini oy çokluğuyla, gelir vergisine tabi ücretlilerin vergi matrahı 12 milyar lirayı aşan ücretlilere getirilen ek yükümlülüğe yapılan iptal istemini oy birliğiyle, ek Emlak Vergisi mükellefiyetine yapılan iptal istemini oy birliğiyle ve motorlu taşıtlar açısından getirilen ek yükümlülüğe yapılan iptal istemini ise yine oy çokluğuyla reddetmiştir.

Karşı oy kullanan üyeler ise sebep olarak vergilerin tarh ve tahakkuk ettirilip dönem kapandıktan sonra koyulan bu yükümlülük ile kanunların geriye yürütülememesi dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesine ve belirlilik ilkesine aykırı bir durum olduğunu, verginin koyulması her ne kadar gerekli ise de şekil yönünden usulsüzlükler barındırdığını, gelir ve kurumlar

²⁹⁷ AYM, E.1999/51, K.2001/63, 28.03.2001.

²⁹⁸ AYM, E.2023/131, K.2023/160, 28.09.2023.

vergisine tabi kazanç ve iratlarını yıllık beyan eden Gelir ve Kurumlar Vergisi yükümlüleri ile ticari ve mesleki kazançları götürü usulde tespit edilen Gelir Vergisi yükümlülerinin 1998 yılı matrahlarının %5 oranında yeniden vergilendirilmesinin ve ücretlilerin bunlardan farklı olarak yükümlülüğün koyulduğu tarihte çalışıyor olması ile cari yıl içindeki kazancı üzerinden vergilendirilmesinin ücretlileri avantajlı konuma geçirip vergi yükünün adil ve dengeli dağılımını engellediğini, bu durumun eşitlik ilkesinin göstergesi olan mali gücü gözetilen bir uygulama olmadığını, ek Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde ise kanunun yayınlandığı tarihte sicilde kayıtlı olan taşıtları kapsamı dolayısıyla kanunun yayım tarihinden 1999 yılının bitimine kadar olan sürede sicile kaydolun yeni araç sahiplerinin bu vergiyi ödemeyeceği, bu durumun da mükellefler arasında eşitsizliğe yol açtığını ileri sürmüşlerdir.

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.

Aşağıda, Anayasa Mahkemesinin aynı konular için farklı tarihlerde vermiş olduğu bu kararların özet tablosu incelenecektir.

Tablo 3.2. AYM'nin Farklı Tarihlerde Aynı Konu İçin Verdiği Kararlar

KARAR SAYISI VE TARİHİ	VE	EK VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ GETİRİLMESİ GEREKÇESİ	ANAYASA MAHKEMESİNİN VERDİĞİ KARARIN SONUCU
2023/131 2023/160 Kararı	Esas, Sayılı	6 Şubat'ta gerçekleşen depremin bütçe üzerinde oluşturduğu aşırı yük	Getirilen ek MTV kanun amacının kamu yararı taşıması ve mali güç ilkesi göz önünde tutularak, Anayasaya aykırı olmadığına ve başvurunun reddine oybirliği ile karar verilmiştir. Mali güç ilkesinin dikkate alınması gerekçesiyle görüşümüz kararın yerinde olduğu yönündedir.
1999/51 2001/63 Kararı	Esas, Sayılı	1999 Marmara depremlerinin bütçe üzerinde oluşturduğu aşırı yük	Kanunun çıkarılmasının haklı bir neden zemininde kamu yararı taşıdığı ve 1998 yılı vergileri hesaplanırken zaten vergileme ilkelerinin dikkate alınmış olması dolayısıyla bu ilkelere aykırılık taşımadığı sebepleriyle başvurunun reddine oy çokluğu ile karar verilmiştir. Düzenlemede vergileme ilkelerinin dikkate alınması gerekçesiyle düşüncemiz verilen kararın yerinde olduğu yönündedir.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

5.2. 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.

Kanun'un mükellefiyet başlıklı 45. maddesinde "*Değerli Konut Vergisi'ni 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.²⁹⁹ 4721 sayılı Medeni Kanun'un 688. maddesinde paylı mülkiyet; "*...paydaşlardan her biri kendi payı bakımından malik hak ve yükümlülüklerine sahip olur...*"³⁰⁰ 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.)³⁰¹ 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

²⁹⁹ AYM, E.2020/42, K.2023/99, 18.05.2023.

³⁰⁰ Resmi Gazete (8 Aralık 2001). *Türk Medeni Kanunu*. [Erişim: 18.04.2024, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=4721&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>]

³⁰¹ 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>]

mesken nitelikli taşınmaz sahibi olunması gerekmektedir. Ayrıca 9.967.000 TL'nin Emlak Vergisi mükellefiyeti oluşturduğunu, Değerli Konut Vergisi'nin 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 Vergisi'nin 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 oy çokluğuyla reddedilmesine karar vermiştir.

Karşı oyda ise kuralın sadece 73. madde kapsamında incelendiği ancak 10. madde kapsamında da incelenmesi gerektiği sebebiyle karşı oy kullanarak; taşınmaza tek başına sahip olanlar ile el birliği yoluyla veya paylı mülkiyet yoluyla sahip olanların ödeyecekleri vergiler karşılaştırıldığında taşınmaza paylı mülkiyet veya elbirliğiyle sahip olanların daha fazla vergi ödediğini ileri sürmüştür. Kuralın ekonomik ve hususi durumları göz önüne almaması suretiyle mali güce göre vergilendirmeye aykırı olduğunu, bu haliyle de aynı ya da benzer durum içinde olanlar açısından farklı muamelelere yol açtığını ileri sürerek, nesnel ve makul bir temele dayanmayıp, ölçüsüz olduğunu dolayısıyla da eşitlik ilkesine aykırı olduğunu belirtmiştir.

Bir başka üye ise çoğunluğun görüşüne katılmama sebebini; taşınmaza tek başına malik olan ile paylı mülkiyet veya elbirliği ile malik olanlar arasında eşitsizlik oluşturduğunu, kişisel ve ekonomik durumları göz önüne almaması dolayısıyla mali güce göre ödeme ilkesini ihlal edip vergi yükünü ağırlıkla paylı mülkiyet ve elbirliği ile mülkiyet sahiplerinin üzerinde yoğunlaştırdığını, dolayısıyla nesnel ve makul bir temele dayanmayan kuralın ölçüsüz olduğunu belirtmiş ve Anayasa'nın 10. maddesine aykırı olduğunu belirterek karşı oy kullanmıştır. Kanunun ilgili maddesinin eşitlik ilkesine uygun olması gerekçesiyle görüşümüz Anayasa Mahkemesi kararının yerinde olduğu yönündedir.

5.3. Anayasa Mahkemesinin Kayıt Dışı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılmasına İlişkin Düzenlenen Yasa Hakkındaki 2023/109, 2023/115 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 kullanılamayacağı, 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.³⁰²

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”*³⁰³ 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 öneminin olmadığını, bu varlıkların vergiye tabi kazancın ve dağıtılabılır Kurumlar Vergisi kazancının hesaplanmasında dikkate alınmaması suretiyle de vergi bağışıklığı kazandırdığını gözlemlemiştir. Kuralın tüm bunlar dolayısıyla bir kamu yararı oluşturduğunu, bu varlıklara vergi incelemesi ve tarhiyatı yapılmasa 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

³⁰² AYM, E.2021/5, K.2023/109, 01.06.2023.

³⁰³ AYM, E.2017/117, K.2018/28, 28.2.2018.

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 oy birliğiyle karar vermiştir.³⁰⁴

1.7.2022 tarihli ve 7417 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 50. maddesiyle 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 15. madde ile düzenlenen kural da benzer bir uygulama içermektedir. Kuralın iptal talebinin gerekçesi olarak, yurtiçi ve yurt dışındaki menkul varlıklarını ülkeye getirip kayıt altına alanların cüzi bir miktarda vergi ödemesi fakat buna karşın varlıklarını süresinde beyan eden mükelleflerin ise daha yüksek oranda vergi ödemiş olması sebebiyle kuralın mali güç, vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı, eşitlik ve hukuk devleti ilkelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

“7417 Sayılı Kanun'un genel gerekçesinde ülkemizdeki ekonomik gelişmelere uyum, ekonomik program hedeflerinin gerçekleştirilmesi, vergide adalet, vergi rekabeti, basitlik, etkinlik ve verimlilik ilkeleri çerçevesinde bazı güncellemelerin yapılmasına ihtiyaç duyulmakta olduğu, bu çerçevede hazırlanan teklifle, mükelleflerin gönüllü uyumunu gözeten, vergi güvenliğini güçlendiren, kayıt dışılıkla mücadeleye katkı sağlayan, idarenin etkin ve hızlı karar almasını sağlayan değişikliklerin öngörüldüğü ifade edilmiştir.”³⁰⁵

7256 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 93. maddenin incelendiği davadaki kurallar bu dava için de geçerli sayılmış ve kuralın kanunilik ve eşitlik ilkelerine aykırı olmadığına, iptal talebinin reddine oy birliği ile karar verilmiştir.

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

³⁰⁴ AYM, E.2021/5, K.2023/109, 01.06.2023.

³⁰⁵ AYM, E.2022/110, K.2023/115, 22.06.2023.

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 ölçsüz 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 oy birliği ile karar verilmiştir.³⁰⁶

Tablo 3.3. AYM'nin Farklı Tarihlerde Aynı Konu İçin Verdiği Kararlar

KARAR SAYISI VE TARİHİ	VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN GETİRİLME GEREKÇESİ	ANAYASA MAHKEMESİNİN VERDİĞİ KARARIN SONUCU
2021/5 Esas, 2023/109 Sayılı Kararı	Yurt dışında olan varlıkların ya da yurt içinde olan kayıt dışı varlıkların GV düzenlemesi ile kayıt altına alınarak ekonomiye kazandırılması ve Covid-19 salgınının ekonomi üzerindeki olumsuz etkilerinin giderilmesi	Yurt dışında veya yurt içinde, ilgili varlıklara sahip olmak açısından aynı konumda olan herkese aynı imkânlardan faydalanma hakkı tanıyan düzenlemenin eşitlik ilkesine aykırı olmadığına hükmeden AYM talebi oybirliği ile reddetmiştir.
2022/110 Esas, 2023/115 Sayılı Kararı	Yurt dışında olan varlıkların ya da yurt içinde olan kayıt dışı varlıkların KV düzenlemesi ile kayıt altına alınarak ekonomiye kazandırılması ve Covid-19 salgınının ekonomi üzerindeki olumsuz etkilerinin giderilmesi	Yurt dışında veya yurt içinde ilgili varlıklara sahip olmak açısından aynı konumda olan herkese aynı imkânlardan faydalanma hakkı tanıyan düzenlemenin eşitlik ilkesine aykırı olmadığına hükmeden AYM talebi oybirliği ile reddetmiştir.
2008/116 Esas, 2010/85 Sayılı Kararı	Yurt dışında bulunan varlıkların veya yurt içinde bulunan kayıt dışı varlıkların GV ve KV ile kayıt altına alınarak ekonomiye kazandırılması ve ekonomik istikrarın sağlanması	Yurtdışında ve yurtiçinde bulunan sermaye piyasası araçlarının farklı özelliklere sahip olması sebebiyle farklı oranlarda vergilendirilmelerinin eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmadığı sebebiyle iptal istemi oy birliği ile reddedilmiştir.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

³⁰⁶ AYM, E.2008/116, K.2010/85, 24.06.2010.

5.4. Anayasa Mahkemesinin Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) ile İlgili Düzenlemelerin Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ve Gümrük İdaresi Tarafından Ayrı Ayrı 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 İdaresidir. Kararda, yurt içinde üretilmiş ya da ithal edilmiş olsun, bandrolsüz olarak tespit edilen ürünlere ilişkin, kaçakçılıkla etkin bir mücadele yürütmek hedefi doğrultusunda, ilgili malları bulunduran, 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 kaçığının engellenmesidir. Vergi kayıp ve kaçığının saptanması halinde de vergi tahsilinin gerçekleştirilmesi, diğeri bir ifadeyle vergi alacağının güvenceye bağlanması olduğunu belirtmiştir.³⁰⁷

Ayrıca ürünün ithal edilmesi veya imal edenlerin teslimi sebebiyle değil, VUK uyarınca kullanılması zorunlu olan özel etiket veya bandrolü olmayan malların bulundurulması sebebiyle re'sen tarhiyatın gerçekleşeceği ve bu tarhiyata da vergi ziyayı 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

³⁰⁷ AYM, E.2019/53, K.2019/75, 19.09.2019.

yapılacağına 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 oy birliği 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.

5.5. 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 ziyayı 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 fiilinden dolayı cezalandırılmayacağını hüküm altına almıştır. Bu bağlamda vergi ziyasına 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 ziyayı cezası kapsamına girmiştir. Mahkeme bu vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil zamanlarının farklı olmasından dolayı birden fazla vergi ziyayı 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.³⁰⁸ 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 Anayasa'nın eşitlik ilkesine aykırı olmadığına dolayısıyla itirazın reddine oy birliği 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

³⁰⁸ AYM, E.2019/16, K.2019/15, 14.03.2019.

bir sonraki aşamasını, gelir vergisinde de kayıpların meydana gelmesi oluşturacaktır. Bu gerçekleyle düşüncemiz verilen Anayasa Mahkemesi kararının yerinde olduğu yönündedir.

5.6. 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 Vergisi'nden muaf tutulmalarına karşın Türkiye'de yerleşik olanların aynı alımlarda Katma Değer Vergisi'ni 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 alarak 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.”³⁰⁹

Kanunda ayrıca bu istisna şartlarını taşımadığı halde kuraldan yararlanıldığı tespit edilen bir durumda zamanında muaf tutulan vergiden, vergi ziyayı 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 çıkaran tarafından tapu işlemlerinden önce ödenmesi şartı da düzenlenmiştir.

Dava konusu kuralla ülkemize döviz girişinin arttırılması 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

³⁰⁹ 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>]

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.³¹⁰ 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 oy çokluğuyla karar verilmiştir.

Karşı oyda üye, yabancıları kapsayan düzenlemenin kamu yararı taşıdığına, bunun kanun koyucunun takdir yetkisi içinde kaldığına ve anayasal ilkelere aykırılık taşımadığına katıldığını ancak Türkiye'de yerleşik Türk vatandaşları yönünden Anayasa'ya aykırı olduğunu belirtmiştir. Çalışma veya oturma iznine sahip olarak en az altı ay yurtdışında yaşayan Türk vatandaşları KDV'den istisna tutulmuştur. Ancak GVK'nın 3. maddesinin birinci fıkra 2 numaralı bendinde belirtilen; resmi daire veya müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen kurum ve kuruluşların işleri dolayısıyla yurt dışında oturan Türk vatandaşları ise istisnadan hariç tutulmuştur. Üye, bu vatandaşların tam mükellef sayıldığı ve bu istisnadan yararlanamadığı kanunda düzenlenmişken, GVK'nın 3. maddesinin birinci fıkrasının 1. bendinde belirtilen Türkiye'de yerleşmiş olanların da tam mükellef olduğunu ve istisnadan yararlanamayanlar arasında düzenlenmediğini belirtmiştir. Buna göre; 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 yurtdışında ikametgâhı bulunan Türk vatandaşlarıyla sınırlı kalmayıp; yabancıyla evli olması sebebiyle yurtdışında oturma iznine sahip olanlar, lisans veya lisansüstü öğrenim amacıyla, 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 villa, mağaza, ofis, gibi belli bir

³¹⁰ AYM, E.2017/117, K.2018/28, 28.02.2018.

değerin üzerindeki mülkleri satın alarak yatırımcı sıfatıyla sürekli veya uzun süreli oturma izni almış olanlar gibi çeşitli kişi ve grupları da kapsadığını belirtmiştir.

Kurala göre satış bedelinin döviz olarak yurtdışından getirilmesi öngörülmekte olmasına rağmen yapılan düzenlemede bedelin yurtdışından kazanılmış olduğuna dair bir belge istenmemesinin ciddi bir kanun boşluğu oluşturduğunu ve yurtdışından döviz kazancı olmayan birinin Türkiye’den aldığı dövizin yasal bir şekilde önce yurtdışına aktarılıp oradan tekrar Türkiye’ye aktarmak kaydıyla bu istisnadan yararlanabileceğini, bu durumun da çeşitli şekillerde yurtdışında çalışma veya oturma izni almış ve KDV’den muaf olan Türk vatandaşları ile Türkiye’de mukim olup bu izni almamış olan dolayısıyla muafiyetten yararlanamayan Türk vatandaşları arasında eşitsizlik oluşturduğunu ve bu eşitsizliğin Anayasa’nın 10. maddesine aykırı olduğunu ileri sürmüştür. Böylece kamu maliyesinin kaybı olan bu düzenlemenin kişinin kazancına olduğunu ve kanundaki bu boşluğu dolduracak bir düzenleme olmamasının belirlilik ölçütüne aykırılık oluşturduğunu da belirtmiştir. Yurtdışına uzun yıllar önce gitmiş ve orada türlü zorluklara ve ayrımcılıklara maruz kalmış ve güçlükle döviz kazanmış gurbetçi diye nitelendirdiğimiz yurtdışında mukim vatandaşlarla, Türkiye’de mukim vatandaşlar arasında bir karşılaştırma yapmanın mümkün olmadığını, ancak mali güç karşılaştırması yapılacaksa bu vatandaşların satın alabileceği konut veya işyeri KDV’lerinin en fazla %8 olabileceğini, buna karşılık lüks alışveriş merkezleri, rezidanslar ve plazalarda bulunan milyonlarca Euro değerindeki konut ve işyerlerini satın alacakların mali güçlerinin zaten çok yüksek olduğunu ve yüksek KDV indirimlerinden muaf tutulmasının mali güç ve adalet ilkelerini de ihlal ettiğini, bu sayılan sebepler dolayısıyla çoğunluğun görüşüne katılmadığını belirtmiştir.

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.

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

Dava konusunu oluşturan ilgili kural olan 16.5.2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun’un 7. maddesine göre, dönüştürülecek

alanla ilgili işlemlerin, sözleşme, devir ve tesciller ile uygulamaların noter, tapu ve belediyelerce alınan harçları, Damga Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, döner sermaye ücreti ve diğer ücretlerden; iş için kullanılan kredilerin geri ödenmesi işleminin ise Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi'nden istisna olduğu düzenlenmiştir.³¹¹

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 uyuşmadığını 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 oy birliği 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. Eşitsizliğin yükümlülerin aleyhine uygulamalardan kaynaklanmaması, aksine sosyal devlet ilkesinin amacını gerçekleştirmeye yönelik olması sebebiyle düşüncemiz Anayasa Mahkemesi kararının yerinde olduğu yönündedir.

³¹¹AYM, E.2012/87, K.2014/41, 27.02.2014.

5.8. 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.³¹² 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 hukuken eşit durumda olan bu

³¹² AYM, E.2010/118, K.2011/170, 22.12.2011.

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.³¹³ Belirtilen sebeplerle Anayasa Mahkemesi, itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 10. maddesine aykırı olduğuna ve iptal edilmesine oy birliği ile karar vermiştir.

5.9. 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 Kanunu'nun 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 kanunun 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 tarifesi üzerinden 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 arttırılmış, 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

³¹³ Özcan Altay, agm, s.301.

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., 10. 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 oy birliği 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 indirilmişlerdir. Yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükelleflerin bu indirimli vergi oranlarından yararlanamayacağını 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 oy birliği ile karar verilmiştir.

Bu madde ile ilgili yapılan bir diğer iptal talebinde ise dava konusu kuralın yatırım indirimi istisnasının en son 2008 yılı kazançlarına uygulanacağı dolayısıyla 31.12.2008 gününe kadar gelir ve kazanç yetersizliği sebebiyle indirilemeyen tutarın sonraki yılların gelir ve kazancından indirilmemesi ve hatta gider olarak kaydedilmesini de engellediği, indirilecek tutara ulaşmaya kadar yatırım indirimi istisnasının uygulanmasının kazanılmış hak olduğu ve düzenleme ile mükelleflerin bu kazanılmış haklarının ortadan kaldırıldığı, önceden bilinmesi mümkün olmayan bu düzenlemenin hukuki güvenlik ve istikrar ilkelerini zedelediği yönündedir. Anayasa Mahkemesi yükümlülerin indirim tutarı bitinceye kadar bu istisnadan yararlanacakları güvencesiyle yatırım kararı aldıklarını, sonradan gerçekleşen bu düzenleme ile bu haklarının sınırlandırılacağını bilemeyeceklerini, dolayısıyla da bu durumun hukuki güvenlik ilkesini ihlal ettiğini kabul ederek oy birliği ile kuralın Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine uygun bulunmayarak iptal edilmesine karar vermişlerdir.

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 yasanın 1. maddesiyle değiştirilen Gelir Vergisi tarifesi 1.1.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir"³¹⁴ demek suretiyle vergilendirme dönemi bitmeden vergi oranlarının değiştirilmesi hakkındaki düzenlemenin yılın başında yürürlüğe konulmuş olduğu ve yasanın gerçek anlamda geriye yürümediği, ayrıca 5479 sayılı kanuna 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 oy birliği ile karar vermişlerdir.

³¹⁴ AYM, E.2006/95, K.2009/144, 15.10.2009.

5.10. 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 Kanunu’nun 1 ve 12. maddelerinde yazılı bina, arsa ve arazilerin 2003 yılı vergi matrahları üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere ek Emlak Vergisi alınacağı”³¹⁵ 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 oy çokluğuyla iptaline karar vermiştir.

Karşı oy gerekçesinde ise ek Motorlu Taşıtlar Vergisi yükümlülüğü getiren kanunun Resmî Gazete’de yayımlandığı gün yürürlüğe girdiği ve yürürlüğe girdiği gün itibariyle de vergilendirme döneminin bitmemiş olması sebebiyle gerçek anlamda bir geriye yürüme durumunun söz konusu olmadığı, söz konusu olabilmesi ve kazanılmış hakları ihlal edebilmesi için kuralın eski yasa döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş olması gerektiği 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

³¹⁵ AYM, E.2003/48, K.2003/76, 23.07.2003.

karşılaştırma yapan üye, vergi dönemi kapanmadan ek vergi koymanın Anayasa'nın 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 oy çokluğuyla 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, ekonomik istikrarı sağlamanın da olağanüstü bir neden olarak kabul edilemeyeceği belirtilmiştir. 4837 sayılı yasanın sadece Motorlu Taşıtlar Vergisi ile Emlak Vergisi mükelleflerine yükümlülük getirmesi sebebiyle vergilemede genellik, eşitlik, mali güce göre vergilendirme ilkelerine ve zorunlu bir olay olmadan 2003 yılı için vergi kanunlarına bağlı olan vergiyi doğuran olaylara yeniden bir ek vergi getirilmesi sebebiyle de vergilemede kanunilik ilkesine aykırılık olduğu 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. Diğer bir karşı oyda da bu kanun dolayısıyla kanunların geçmişe yürütülmemesi kuralının ihlal edilmesinin yanında ortaya çifte vergilendirme durumunun da çıkmakta olduğu savunulmuştur. Anılan sebepler ve ek verginin yalnızca iki vergi türüyle sınırlı tutulmasının vergi yükünün dengeli ve adil dağılımı ve diğer vergilendirme ilkeleri ile bağdaşmayacağı, dava konusu kuralın açıklanan amaçlarındaki durumların olağanüstü olmadığı, ülkenin uzun süredir içinde bulunduğu durumlar olması sebebiyle haklı bir neden de ihtiva etmediği belirtilmiştir. Tüm bunlar göz önüne alındığında kuralın vergilemede genellik ve eşitlik ilkelerine aykırı olması, kanunların geriye yürütülmesine

ve çifte vergilendirmeye yol açması sebebiyle Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Başka bir karşı oyda ise; Ekonomik istikrarın sağlanması ve bütçe hedeflerinin gerçekleştirilmesi amaçları için gelir artırıcı yöntemlerin aranmasında haklı neden olduğu, yukarıda bahsedildiği gibi vergilendirme döneminin henüz kapanmaması sebebiyle vergi kanunlarının geriye yürütülme durumunun söz konusu olmadığı belirtilmiştir. Taşıtların niteliklerinin göz önünde bulundurularak vergilendirilmesi bağlamında yapılan hukuki değerlendirmeye göre kuralın aynı durum ve konumdaki her taşıt sahibini kapsadığı ve herkes için geçerli olması sebebiyle genellik ve eşitlik ilkelerine aykırı olmadığı değerlendirilmiştir. Vergilendirmeye ulaşılan kamu yararı karşısında bireyin sahip olduğu servet nedeniyle vergilendirilmesinin ölçülü ve adil olduğunu savunan üye kuralın bu yönüyle mali gücü aşmadığını çoğunluğun kararına katılmama sebebi olarak belirtmiştir.

İzleyen tabloda, geçmişten günümüze yukarıda incelediğimiz Anayasa Mahkemesinin vergilemede eşitlik ilkesine ilişkin kararları yer almaktadır. İlgili kararların daha net anlaşılması ve karşılaştırabilmesi için tarafımızca tablo haline getirilmiştir.

Tablo 3.4. AYM Kararlarında İlkeye Uyumun Değerlendirilmesi

Anayasa Mahkemesi Kararları	Dava Konusu Kural	Kararda İlkeye Uyumun Değerlendirilmesi
K.2001/63 Sayılı Karar	Depremi Olumsuz Etkilerini Gidermek İçin Yürürlüğe Konulan Ek Vergiler.	Kamu yararının önde tutulduğu mahkeme kararında vergilerin hesaplanmasında mali güç göstergelerinin dikkate alınması gerekçesiyle kuralın bu ilkeye, vergi yükünün adil ve dengeli dağılımına ve eşitlik ilkelerine aykırı olmadığına karar vermiş ve iptal talebini oy çokluğuyla reddetmiştir.
K.2003/76 Sayılı Karar	1. 2003 Yılı Matrahlarına Göre Bir Defaya Mahsus Olmak Koşuluyla Ek MTV Alınması 2. 2003 Yılı Matrahlarına Göre Bir Defaya Mahsus Olmak Koşuluyla Ek Emlak Vergisi Alınması	1. Yasanın 1. maddesinin haklı bir nedene dayanmadığı ve yapılan bu düzenlemenin eşitsizlik oluşturduğuna karar veren AYM kuralın 10. madde kapsamında incelenmesine gerek görmeden oy çokluğuyla iptaline karar vermiştir. 2. Kuralın 2. maddesini mali güç kapsamında değerlendiren AYM, vergi yükünün adil ve dengeli dağıtımının da gözetildiğine, kuralın Anayasa'ya aykırı olmadığına ve oy çokluğuyla iptal isteminin reddine karar vermiştir.
K.2009/144 Sayılı Karar	1. GV'ne Tabi Ücretliler ve Ücret Dışı Gelir Elde Edenlerin Yapılan Değişiklik İle Aynı Tarife Üzerinden Vergilendirilmesi 2. 2006 Yılı İçin Vergi Oranlarında Değişiklik Yapılırken Aynı Kanunla Yatırım İndirimi İstisnasının 31.12.2005 Tarihli Oranlar Üzerinden Vergilendirilmesi 3. Yatırım İndirimi İstisnasının En Son 2008 Yılı Kazançlarına Uygulanmasının Öngörülemez Bir Düzenleme Olması 4. Yapılan Düzenleme İle Ücretlilerde Vergi Yükünün Geriye Dönük Arttırıldığı İddiası	1. Mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adil ve dengeli dağılımının göz önüne alınmadığını belirten mahkeme burada 73. madde kapsamında mali güce göre eşitlik değerlendirmesi yapmış, kuralın Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptal edilmesine oy birliği ile karar vermiştir. 2. Aynı kurala yapılan bir başka itirazda ise mükelleflerin hukuken eşit durumda olmadığını, dolayısıyla farklı durumda olanlara farklı vergilendirme yapılabileceğini belirtmiş, kuralın Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal talebinin reddine oy birliği ile karar vermiştir. 3. AYM bu kararında kuralın belirli ve öngörülebilir olmaması sebebiyle hukuki güvenlik ilkesine ve Anayasa'nın vergileme ilkelerine aykırı olduğunu belirtmiş, oy birliği ile iptaline karar vermiştir. 4. Yapılan itiraza istinaden gerçek anlamda bir geriye yürüme olmadığını belirten AYM, ayrıca vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı ile eşitlik ilkelerine aykırılık olmadığına ve oy birliği ile kuralın iptal isteminin reddine karar vermiştir.
K.2010/85 Sayılı Karar	Kayıt Dışılıkla Mücadele İçin Yurt Dışında ve Yurt İçinde Kayıt Dışı Kalan Varlıkların Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi İle Ekonomiye Kazandırılması	Haklı nedene dayandırılan yasanın incelemesinde mahkeme, ölçülülük ilkesi bağlamında mali güce göre vergilendirmeyi ve mükelleflerin hukuksal eşitsizliğini göz önüne alarak kuralın 73. maddeye aykırı olmadığına ve iptal talebinin reddine oy birliği ile karar vermiştir.
K.2011/170 Sayılı Karar	ÖTV'de Yapılan Değişiklik Sonucunda G.T.İ.P. Numaralarının Değişmesi Sebebiyle Tahakkuk Etmiş Verginin Tahsilinden Vazgeçilmesi	AYM bu kararında haklı neden testine gitmemiş hukuken eşit oldukları halde düzenlenen kuralla açıkça mükellefler arasında eşitsizlik oluşması sebebiyle kuralı Anayasa'nın 10. maddesine aykırı bularak oy birliği ile iptal edilmesine karar vermiştir.

Tablo 3.4.'ün Devamı

K.2014/41 Sayılı Karar	Sağlıklı ve Dengeli Bir Çevrede Yaşama Hakkını Hayata Geçirmek İçin Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Çerçevesindeki Uygulamaların Vergilerden Muafiyet ve İstisnaları	Sosyal devlet ilkesine dayanarak kamu yararı oluşturma amacıyla düzenlenen kuralın muhatabı ile itirazdaki muhatabın hukuken eşit konumda olmamaları dolayısıyla eşitlik ilkesine aykırılık olmadığını belirten AYM oy çokluğuyla itirazın reddine karar vermiştir.
K.2018/28 Sayılı Karar	Türkiye’de Yerleşik Olmayan Bazı Gerçek ve Tüzel Kişilerin (dar mükelleflerin) Döviz Karşılığı Aldıkları Konut Veya İşyerlerinin İlk Teslimlerinde Katma Değer Vergisi’nden Muaf Tutulmaları	AYM, Kamu yararı taşıyan kuralla getirilen istisnadan yararlanacakların hukuken farklı konumlarda olması dolayısıyla aralarında eşitlik ilkesine aykırı bir durum oluşmadığına, anılan sebeple kuralın iptal talebinin reddine oy çokluğuyla karar vermiştir.
K.2019/15 Sayılı Karar	Cari Dönemde Mahsup Edilmek Üzere Altışar Aylık Kazançları Üzerinden Kendilerine Geçici Vergi İsbet Eden Mükellefler	AYM, kamu yararı, ölçülülük ve 10. madde kapsamında eşitlik ilkeleri açısından değerlendirdiği kuralın, itirazındaki mükelleflerin hukuken eşit olmadıklarına dolayısıyla eşitlik ilkesine aykırı olmadığına ve oy birliği ile itirazın reddine karar vermiştir.
K.2019/75 Sayılı Karar	ÖTV ile İlgili İşlemlerin Gümrük İdaresi ve GİB Tarafından Ayrı Ayrı Uygulanması	Haklı neden, belirlilik, kanunilik ve eşitlik ilkeleri açısından yaptığı incelemede mahkeme, kuralın vergileme ilkelerine aykırı olmadığı mükelleflerin hukuken eşit konumda olmadığına karar vermiş ve itirazı oy birliği ile reddetmiştir.
K.2023/99 Sayılı Karar	Emlak Vergisi’nde Yapılan Düzenleme İle Getirilen Değerli Konut Vergisi	Kuralın adil ve dengeli vergi yükü dağılımı ile vergilemede mali güç ilkelerini gözetmediğini ve eşitlik ilkesini bu bağlamda değerlendiren mahkeme 73. maddeye aykırılık bulmamış ve kuralı 10. madde ile ilgili görmeyerek iptal talebini oy çokluğuyla reddetmiştir.
K.2023/109 Sayılı Karar	Gelir Vergisi’nde Yapılan Düzenleme ile Ekonomik İstikrar İçin Yurt Dışında Veya Yurt İçinde Bulunup Kayıt Dışı Kalan Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması	İncelemesinde kamu yararını önde tutan mahkeme, 10. madde üzerinden yaptığı değerlendirmede kuralın eşitlik ilkesine aykırı olmadığına karar vermiş ve oy birliği ile iptal talebinin reddine karar vermiştir.
K.2023/115 Sayılı Karar	Kurumlar Vergisi’nde Yapılan Düzenleme ile Ekonomik İstikrar İçin Yurt Dışında Veya Yurt İçinde Bulunup Kayıt Dışı Kalan Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması	Kuralın kamu yararına dayandırıldığı kararda mükelleflerin hukuken eşit olmaması sebebiyle eşitlik ilkesine aykırılık oluşturan bir durumun olmaması da 10. ilke kapsamında değerlendirilmiş ve iptal talebinin reddine oy birliği ile karar verilmiştir.
K.2023/160 Sayılı Karar	Depremin Olumsuz Etkilerini Gidermek İçin Yürürlüğe Konulan Ek MTV	AYM, haklı nedenin önde tutulduğu kararda mülkiyet hakları kapsamında mali güce göre yapılan eşitlik incelemesinde ölçülülük ilkesine de aykırı olmadığına karar verdiği kuralın iptal istemini oy birliği ile reddetmiştir.

Kaynak: Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

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 ilkelere 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.2023/115, 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, Anayasa'nın 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.

6. 2017 Anayasa Değişikliği Referandumunun Vergileme Yönünden Anayasa Mahkemesi Kararlarına Etkisi

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.³¹⁶ Türkiye'de kamu mali yönetiminin esasını

³¹⁶ A. Çalışkan, P. B. Kaya, & M. Malak (2020). Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin Bütçe Sürecine Etkisi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(3), 721.

teşkil eden yasa 10 Aralık 2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'dur. Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçişle birlikte kaldırılan Başbakan, Başbakanlık (ve Başbakanlığa bağlı Devlet Planlama Teşkilatı) ve Bakanlar Kuruluna ait 5018 sayılı kanundaki yetki, görev ve düzenlemeler sistem değişikliğinin gereği olarak 703 sayılı KHK ile Cumhurbaşkanına devrolmuştur.³¹⁷

“Anayasa madde 73; Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”³¹⁸

Anayasa değişikliğinden önce Cumhurbaşkanı yerine Bakanlar Kuruluna ifadesi yer almaktaydı. 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 Anayasa'mızın siyasi hak ve ödevler bölümünde düzenlenmiştir. Anayasa'nın 104. maddesinde siyasi hak ve ödevlerin Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenemeyeceğinin ifade edilmesi bağlamında vergilere ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile düzenleme yapılamayacağı belirtilmiştir. Özetlenecek olursa, Anayasa'nın vergilerin ancak kanunlar yoluyla düzenlenebileceğine hükmeden 73. maddesi ile yasayla düzenlenmesi gereken alanlarda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılmasını yasaklayan 104. maddesi birlikte vergi düzenlemelerinin Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile yapılamayacağını hükme bağlar. Ancak 73. maddenin son fıkrası Cumhurbaşkanına vergi ile ilgili Anayasa'nın çizdiği sınırlar içinde düzenleme yapma yetkisi vermiştir.³¹⁹

Örneğin incelediğimiz K.2019/15 sayılı kararın dava konusu; 4369 sayılı yasanın 52. maddesi ile değiştirilen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesi ile yapılan düzenleme ile getirilen geçici Gelir ve Kurumlar Vergisi'nin matrahının sonradan yapılan incelemeyle eksik beyan edildiği zaman VUK'na göre re'sen veya ikmalen yapılacak tarhiyat artı gecikme faizi ve vergi ziyai cezasının düzenlenmesidir. “*Mükerrer 120. maddede Cumhurbaşkanı geçici vergi dönemlerini üç aya indirmeye, geçici verginin beyan süresini üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın on dördüncü, ödeme süresini ise on yedinci günü akşamı*

³¹⁷ L. Ün (2021). Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin Türk Kamu Maliyesine Etkisi. *Abant Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(2), 305-306.

³¹⁸ Y. E. Yılmazoğlu, & İ. E. Perdecioğlu (2018). *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Gerekçeli)*. Anayasa Mahkemesi Yayınları, s.408.

³¹⁹ K. C. Güner, & V. Kargı (2021). Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Özgürlükleri İhlali ve Yargı Yolu. *Maliye Çalışmaları Dergisi*, 66, 85.

olarak belirlemeye yetkilidir”³²⁰ hükmü yer almaktadır. Dava ile ilişkili görülen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinin 3 numaralı fıkrasında Cumhurbaşkanı geçici vergi oranını 5 puana kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine kadar çıkarmaya yetkilendirilmiştir.³²¹ Bu şekilde vergi kanunları düzenlenirken Cumhurbaşkanına yasanın getirdiği sınırlar dâhilinde bu kanunlarda değişiklik yapma yetkisi de verilmiştir.

Anayasa'nın 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 geçmişten bu yana kanunilik ilkesi ve Anayasa'nın 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.³²²

K.2023/109 sayılı karardan incelediğimiz dava konusu kuralla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 93. maddenin sekizinci fıkrasıyla Cumhurbaşkanına, kanunda var olan süreleri bitiş tarihleri itibarıyla her seferinde altı ayı geçmeyen süreler halinde bir yıla kadar uzatma yetkisi verilmiştir. Anayasa'nın 7. maddesinde “*yasama yetkisi Türk milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindedir*” denilmektedir. Yasama yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisine ait olması ve bu yetkinin devredilememesi kuvvetler ayrılığı ilkesinin bir gereğidir.³²³

AYM, vergi ile ilgili esaslı unsurların düzenlenmesinin kanunla olabileceğini ancak bunun dışında, uygulamaya dair açıklayıcı ve düzenleyici nitelikte işlem yapma bağlamında kanunun yürürlüğe girdikten sonra hedefine ulaşmasını sağlamak için gerekli başvuruyu alıp almayacağına ve ortaya çıkabilecek ekonomik gelişmelere göre çerçevesi yasayla çizilen sınırlar içinde müdahale etme yetkisinin Cumhurbaşkanınca kullanılmasına ilişkin yetkilendirmenin verginin esaslı unsurlarına ilişkin bir yetkilendirme olmadığına dolayısıyla

³²⁰ AYM, E.2019/16, K.2019/15, 14.03.2019.

³²¹ AYM, E.2019/16, K.2019/15, 14.03.2019.

³²² Ahmet Erdem, agm, 99.

³²³ AYM, E.2021/5, K.2023/109, 01.06.2023.

da Cumhurbaşkanına tanınan yetkinin kapsam ve sınırlarının belirli olduğuna ve kuralın Anayasa'nın 7. maddesine aykırı olmadığına oy birliği ile karar vermiştir.

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 Vergisi'nden 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 Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine uygun olmadığı iddia edilmiştir.

Anayasa'nın 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 Anayasa'nın 73. maddesine aykırı olmadığını belirtip oy çokluğuyla iptal talebini reddetmiştir.³²⁴

Karşı oyda üye çoğunluğun görüşüne katılmama sebebi olarak vergilendirmeye temel hak ve hürriyetler ile mülkiyet haklarına doğrudan müdahale edilmesi sebebiyle Anayasa'nın 73. maddesi ile verilen kanunun belirttiği üst ve alt sınırlar dâhilinde düzenleme yapma yetkisinin keyfiliğe dayalı kullanılmaması için sınırlarının da kanunilik ilkesini işlevsiz ve anlamsız bırakmayacak şekilde düzenlenmesi gerektiğini ancak kuralla verilen yetkinin sınırlarının çok geniş olması sebebiyle yukarı ve aşağı sınırlar içinde kalmak kapsamından uzaklaşıp bu şartı işlevsiz ve anlamsız hale getirdiğini dolayısıyla da Anayasa'nın 7. ve 73. maddelerine aykırı olduğunu belirtmiştir.

Benzer bir kuralın olduğu başka bir iptal davasında da AYM, Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranlarının yasada belirlenen alt ve üst sınırlar dâhilinde değiştirilebilmesini, içinde bulunan ekonomik şartların gereklilikleri doğrultusunda önemli bir takım sosyo-

³²⁴ AYM, E.2019/32, K.2021/54, 14.07.2021.

ekonomik hedeflere ulaşabilmek için gerekli görmüş ve bir verginin oranının sıfıra indirilmesinin hiçbir zaman o verginin kaldırılması manasına gelmediğini ifade etmiştir.³²⁵ Verginin varlığını devam ettirdiğini belirten mahkeme, gerektiği takdirde bu oranın yine kanunla belirlenen orana yükseltilebileceğini dolayısıyla kuralın Anayasa'nın 73. maddesine aykırı olmadığına oy çokluğuyla karar vermiştir.

6771 Sayılı Referandum Kanunu'nun 16/B maddesi ile 1982 Anayasası'nın 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 Cumhurbaşkanıya devredilmiştir.³²⁶

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, Cumhurbaşkanıya kanunun çizdiği çerçeve içerisinde vergiyi güvence altına almak veya mükelleflere bir takım gerekçelerle muafiyet tanımak için verilen yetki yerindedir.

7. Anayasa Mahkemesi Kararları Kapsamında Eşitlik ve Mali Güç İlkeleri

Anayasa Mahkemesi kararları incelendiğinde, ileri sürülen eşitlik ilkesine aykırılık savlarını, vergi düzenini koruyucu bir yaklaşımla ele aldığı gözlemlenmektedir. Ayrıca Anayasa Mahkemesi, vergiye ilişkin düzenlemelerde, eşitlik ilkesi, genellik ve adalet ilkelerinin, Anayasa'nın 73. maddesi kapsamında yorumlanmasının daha doğru bir yaklaşım olacağı görüşüne ağırlık kazandırmıştır.³²⁷

Anayasa Mahkemesine göre, Anayasa'nın hedeflediği eşitlik, mutlak ve eylemli eşitlik değil hukuksal eşitliktir. Anayasa Mahkemesi kararlarında hukuksal eşitlik, kanun önünde eşitlikle aynı anlamda kullanılmaktadır. Kanun önünde eşitlik hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Nitelikte benzerlik ve kanunların getirdiği kurallara uygunluk, kanun önünde eşitlik için gereken ölçütler olmaktadır. Anayasa'nın kabul ettiği eşitlik eşitlerin eşitliği anlamındadır. Aynı hukuki eşitlikte olan kişilerin aynı, değişik hukuki eşitlikte

³²⁵ AYM, E.1986/5, K.1987/7, 19.03.1987.

³²⁶ Lütfullah Ün, agm, s.312.

³²⁷ Ahmet Emrah Akyazan, agm, s.11.

olanların ise farklı hukuki düzenlemelere tabi tutulmasının anayasal eşitlik ilkesine bir aykırılık oluşturmayacağı kabul edilmiştir. Eşitlikleri ve eşitsizlikleri belirleme yetkisi yasama organına aittir. Yasama organı eşitsizliğe yönelen takdir yetkisini ekonomik, sosyal ve teknik gerekçelere dayandırmaktadır. Anayasa Mahkemesi de bu gerekçeleri ölçü olarak almaktadır. Vergi yükünün dağılımında da eşitlik ilkesinin dikkate alınması gereklidir.³²⁸

Anayasa Mahkemesi, vergi yasalarının farklılaştırılmasında haklı neden tespitini yaparken, mükelleflerin hukuken farklı nitelendirilip nitelendirilemeyeceği ile kamu yararı, maliye politikasının gereklilikleri, sosyal ve teknik başka nedenler bağlamında inceleme yapar. Bu sebeplerin belirlenmesi yasa koyucunun takdirindedir ve bu noktada, genellik ve eşitlik ilkelerinin sosyal vergi adaletine erişmekte araç oldukları görülmektedir.³²⁹ Yasama organının takdir yetkisinin yerindeliği Anayasa Mahkemesince çok dar alanda incelenebilir. Anayasal sınır içinde kalınıp kalınmadığı, takdir yetkisinin keyfi kullanılıp kullanılmadığı ve oluşturulan eşitsizliklerin haklı nedene dayanıp dayanmadığı Anayasa yargısının denetimine tabi tutulmalıdır. Anayasa Mahkemesi verdiği kararlarda Anayasa'nın kanun önünde eşitlik başlıklı 10. maddesi yönünden inceleme yaparken, zaman zaman vergi ödevinin düzenlendiği 73. maddeyi değerlendirmelerde esas almıştır. Anayasa Mahkemesi son dönemde vergi ile ilgili düzenlemelerde genellik ve eşitlik ilkelerini, kimi kararlarında 10. maddeye değinmeksizin, 73. madde içinde yorumlayarak Anayasa'ya uygunluk denetimi yapmıştır.³³⁰

Anayasa Mahkemesi yükümlüler arasındaki farklılaştırmaları mutlak ve tam eşitlik yerine nispi eşitliği esas alarak incelemektedir. Zira Anayasa Mahkemesi meclisin çıkardığı kanunlarda eşitlik ilkesine farklı uygulama getirilmesinin dayanağında haklı neden aramıştır. Bu kapsamda eşitlik ilkesini bozucu olduğu düşünülen istisna ve muafiyetler eğer kamu yararı (haklı neden) taşıyorsa öngörülen düzenlemenin eşitsizlik oluşturmadığı kabul görmüştür. Yine özellikleri açısından farklı hukuki durumlara (örneğin davanın kabulüne veya feragat nedeniyle reddine) farklı tipte harç öngörülmesi (nispi/maktu) eşitliğe aykırı bulunmamıştır. Bu kararlarda kamu yararı, ekonomik ve sosyal gereklilikler gibi makul nedenlerle eşitlik ilkesine aykırılıkların mazur gösterildiği gözlemlenmiştir.³³¹

³²⁸ Mustafa Erkan Üyümez, age, s.173-174.

³²⁹ Y. Karakoç (2013). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(Özel), 1286.

³³⁰ Mustafa Erkan Üyümez, age, s.174-175.

³³¹ Özcan Altay, agm, s.297.

AYM bir kararında; karşılaştırmaya imkân verecek biçimde hukuken eşit durumda olanların bir kısmının yararına yapılan farklı düzenleme ile bu kişilerin ayrıcalıklı hale getirilmemesini sağlamak amacıyla yapılan düzenlemenin nesnel ve makul bir temele oturtulması ve ölçülü olması gerektiğini ifade etmiştir.³³² Bir başka kararında “*Anayasa’nın 13. maddesinde temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa’nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasa’nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz*”³³³ demiştir. Bu hükümler birlikte değerlendirildiğinde AYM karar verme sürecinde, hukuksal olarak eşitler arasında inceleme yaparken dava konusu kuralın makul ve nesnel bir temele dayanması bağlamında kamu yararı ya da haklı nedenin mali güç ilkesinin araçlarından biri olan ölçülülük ilkesine uyup uymadığını da göz önünde bulundurmıştır.

Yüksek Mahkeme eşitlik ilkesi ile mali güce göre vergilendirme ilkesinin birbiriyle ilişkili olduğunu vurgulamakta, mali güç – sosyal devlet ilişkisine değinmektedir. Yüksek Mahkeme aynı hukuksal durumda olanlar, yani aynı mali güce sahip olanlar arasında farklılık öngörülmüşse, bu farklı işleme tabi tutulmanın haklı bir nedene dayanıp dayanmadığını denetlemektedir.³³⁴

Anayasa Mahkemesi, Gelir Vergisi’nde vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile mali güce göre düzenleme yapılmasını sağlayan araçları; artan oranlı vergilendirme, ücret gelirlerinin sermaye gelirlerinden farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi olarak belirlemiştir. Servet vergilerinde, lüks kabul edilen servet faktörlerinin, temel ihtiyacı karşılayan servet faktörlerinden daha yüksek oranda vergilendirilmesi; harcama vergilerinde ise lüks tüketim ile zorunlu mal ve hizmetlerin farklı oranlarda vergilendirilmesi ve çeşitli muaflik ve istisna uygulamalarını göstermiştir.³³⁵

AYM bazen de konusuna göre mülkiyet hakkı bağlamında eşitlik incelemesi yapmıştır. Mülkiyet hakkı kapsamında eşitlik ilkesi yönünden yapılacak anayasallık denetiminde ilk olarak Anayasa’nın 10. maddesine göre aynı veya benzer durumda olanlara farklı davranışın var olup olmadığı tespit edilmeli, bu bağlamda aynı veya benzer durumdaki kişiler arasında mülkiyet hakkına müdahale edilmesi açısından farklılık gözetilip

³³² AYM, E.2019/55, K.2020/44, 10.09.2020.

³³³ AYM, E.2023/81, K.2023/184, 26.10.2023.

³³⁴ Mustafa Erkan Üyümez, age, s.177.

³³⁵ Ahmet Emrah Akyazan, agm, s.13.

gözetilmediği belirlenmelidir. Bundan sonra farklı muamelenin makul ve nesnel bir temele dayanıp dayanmadığı ve muamelenin ölçülü olup olmadığı konuları incelenmelidir.³³⁶ Vergiyi doğuran olayın doğrudan mülkiyet haklarını ilgilendirdiğine vergilerin tarihi gelişim seyrinde ve vergileme ilkelerinde değinilmiştir. AYM, kararlarından gösterilen bu örnekte devletin vergilendirme yetkisini kullanırken hukuken aynı ya da benzer durumda olan kişilerin mülkiyet haklarını haklı bir nedene dayanarak ve kanunla sınırlayıp sınırlanmadığını ve bu sınırlamanın ölçülü olup olmadığını gözetmiştir.

Anayasa Mahkemesi bir kararında adalet, eşitlik ve genellik ilkelerinin mali güç ilkesi ile iç içe olduğunu; “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır*” olarak belirtmiştir. Burada verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır.³³⁷

³³⁶ AYM, E.2023/93, K.2023/191, 08.11.2023.

³³⁷ AYM, E.2001/36, K.2003/3, 16.01.2003.

4. SONUÇ

Tarih boyunca hükümdarların sınırsız yetkilerine karşı çıkarılan ayaklanmalar sonucunda gerçekleşen anayasal gelişmeler, yönetenler ve yönetilenler açısından en önemli alanlardan biri olan vergilendirme üzerine ilerlemiştir. Gerçekten de anayasal süreçlere bakıldığında günümüzdeki modern Anayasaların gelişmelerinin temelinde ağır, adaletsiz ve eşit olmayan vergi yüklerinin halk üzerindeki tezahürlerinin yattığı görülür.

Dünyada bu sürecin İnsan Hakları Evrensel Sözleşmesi'ne de kaynaklık eden Magna Carta Libertatum (1215) ile başladığı kabul edilir. Türklerde ise, Orhun Yazıtları ve Yusuf Has Hacip'in Kutadgu Bilig adlı eserindeki öğütleri incelendiğinde sosyal devlet ve hukuk devleti ilkeleri tabanında kanuniliği, eşitliği ve Türk toplumlarında hükümdarların adaletle hükmetmelerine verilen önemi Türk devlet geleneklerini, yaşam tarzlarını ve törelerini anlatan bu esere kadar dayandırmak mümkündür. Ülkemizde Sened-i İttifak (1808) ile başladığı kabul edilen anayasal gelişmeler sırasıyla Gülhane Hattı Humayunu (1839-Tanzimat Fermanı), Islahat Fermanı (1856), Adalet Fermanı (1875), Kanun-i Esasi (1876), 1921 Anayasası, 1924 Anayasası, 1961 Anayasası ve 1982 Anayasası olarak devam etmiştir. 1921 Anayasası dışında tüm ferman ve Anayasalarda vergiler düzenlenmiş ve buna bağlı olarak da vergileme ilkeleri anayasal güvence altına alınmıştır.

Vergileme ilkeleri her ne kadar geleneksel ya da modern, genel veya özel ilkeler olarak sınıflandırmalara tabi tutulsa da özünde birbirinden ayıramaz bir bütünü ifade etmektedirler. Özetlemek gerekirse: Halkın egemenliğine dayanılarak seçilen kamu temsilcilerinin ve onların yetkilendirdikleri kişilerin, Anayasa'nın kendilerine verdikleri egemenlik gücüne dayanarak, sosyal devlet olmanın yükümlülüklerini-ekstra fiskal ve fiskal hedeflerini yerine getirmek amacıyla alınan vergi, herkesin mali gücüne göre, önceden konusu, tutarı, matrahı ve ödeme zamanı gibi içeriği belirli ve kesin olan kamu giderlerine katılma payıdır. Buradaki "*Anayasa'nın kendilerine verdikleri*" ifadesinden hukuk devleti ve dolayısıyla kanunilik ilkesini, "*ekstra fiskal- sosyal devlet olmanın*" ifadesinden adil ve dengeli gelir dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğunu ve dolayısıyla verginin, devletin sosyal görevlerini de gerçekleştirmesi için alındığını çıkarabiliriz.

Yine hem sosyal devlet hem de hukuk devleti ilkesine dayanan "*mali güç*" hükmü ise adalet, ölçülülük, eşitlik, iktisadilik, uygunluk ve genellik ilkelerini içinde barındırır. Anayasalarda direkt olarak düzenlenmeyen hukuki güvenlik ilkesine ise yine kanunilik ve özellikle de hukuk devleti ilkelerinden ulaşılabilir. Son olarak "*kamu giderlerine katılma*

payı” ise kamu giderlerinin karşılığı olması ama belli bir hizmetin karşılığı olmaması durumunu ve verimlilik ile esneklik ilkelerini kapsamaktadır. Vergilendirmede bazen yasa koyucu eliyle bazen de uygulamada ortaya çıkan aksaklıklar sebebiyle mükellefler arasında eşitsizlikler oluşabilmektedir. Bu eşitsizlikler vergi mahkemelerine taşınarak çözüme kavuşturulur. Taraflar kararı Bölge İdare Mahkemelerinde istinaf yoluna taşıyarak yeniden şekil ve esas yönünden yargılanmasını isteyebilir bu makamdan da aldığı sonucu temyiz için Danıştaya taşıyabilirler. Ancak sadece şekil yönünden inceleme yapan Danıştayın verdiği kararlar kesindir.

Bazen mahkemelerde 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 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 da bulunabilirler.

Anayasa Mahkemesi yaptığı incelemede eşitlik ilkesini kimi kararlarında Anayasa’nın 10. maddesine dayandırarak incelemektedir. Bu maddeye göre eşitlik aynı durumda bulunanların aynı uygulamalara farklı durumda bulunanların ise farklı uygulamalara tabi tutulmasını gerektiren hukuksal eşitliktir. Kimi zaman da 10. maddeyi hiç gözetmeden Anayasa’nın 73. maddesine dayanarak mali güce göre vergilendirme ilkesi kapsamında dava konusu düzenlemenin kişisel durumlar değerlendirilerek çıkarılıp çıkarılmadığına bakarak eşitlik incelemesinde bulunur. Bazen de mülkiyet hakları kapsamında değerlendirme yapan Anayasa Mahkemesi aynı durumda bulunan kişilerin mülkiyet haklarına farklı oranda müdahale edilip edilmediğini inceleyerek eğer eşitsizlik oluşmasında kamu yararı/haklı neden var ise bu müdahalenin ölçülü olup olmadığının kontrolü ile de eşitlik incelemesi yapmaktadır. AYM eşitlik ilkesinin ihlal edilmesinde haklı neden tespitini yaparak kararını vermektedir. Nitekim çoğu davada düzenleme ile oluşturulan eşitsizlik mükellefler arasında adaleti sağlamakta ve mali güce göre vergilendirme kapsamında kişisel durumları göz önüne alıyor ise ve genel olarak sosyal, teknik ve mali sebeplerle kamu yararı gözetiyor ise 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 alarak 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 yapılamadığı 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 Cumhurbaşkanına devredilen görevler ve KHK'lar yerine Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin dava konusu olduğu görülmektedir. Temelde her iki durumda da bir kısım kişiler yasa ile önceden Bakanlar Kuruluna şimdi ise Cumhurbaşkanına, yasanın belirttiği sınırlar içerisinde düzenleyici ve açıklayıcı müdahalelerde bulunma yetkisinin verilmesinin Anayasa'nın yasama yetkisinin devredilemezliği ilkesinin düzenlendiği 7. maddesine aykırı olduğunu ileri sürmüştür. Bir kısım ise kanunların esaslı unsurlarının kanun ile düzenlendiğini ve yine bu kanunla sınırları belli olmak koşuluyla Cumhurbaşkanına düzenleme yetkisinin verilmesinde Anayasa'ya aykırı bir durumun olmadığını savunmuştur.

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 konulup, değiştirilip yine kanunla kaldırılabileceği hüküm altına alınmıştır. Yine Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında kanunla belirlenen sınırlar içerisinde kalmak koşuluyla vergi kanunlarında bazı düzenlemeler yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilmiştir. Anayasa Mahkemesi verdiği kararlarda kanunun amacına uygun bir şekilde yürütülebilmesi için ve zamanla değişen sosyo-ekonomik düzene uyum sağlamak amacıyla kanun çıkarılırken düzenlenemeyecek konuların, kanunun belirlediği yukarı ve aşağı sınırlara uyulması koşuluyla Cumhurbaşkanına verilmesinin vergilerin kanuniliği ilkesine ve Anayasa'nın 7. maddesine aykırı olmadığı yönünde kararlar vermiştir. Kimi kararlarında 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 bulundurmuştur. Yapılan düzenlemelerin, kanunda belirtilen yukarı ve aşağı sınırlar dâhilinde ve sınırların ölçülü olması durumunda, AYM'nin ilgili düzenlemeleri yerinde olarak iptal etmediği görülmektedir.

KAYNAKÇA

- Abdulahkimoğulları, E., & Baykan, M.** (2012). Anayasa Değişikliklerinin Yargısal Denetimi. *Ankara Barosu Dergisi*, (3), 17-40.
- Acuner, S.** (2014). İdari Yargıya Getirilen Yapısal Yenilikler ve Yeni Yargılama Usulleri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 397, 135-147.
- Açık, T.** (2016). Kutadgu Bilig’de Devlet Yönetimi. *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(1), 419-438.
- Afşar, N.** (2019). *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumunun Vergide Eşitlik İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi*. (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ahmetbeyoğlu, A.** (2020). Eski Türklerde Kut ve Töre Bağlamında Hükümranlığin Hududları. *Tarih Dergisi*, 71, 29-50.
- Akdoğan, A.** (2003). *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A.** (2011). *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A.** (2023). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Gazi Kitabevi.
- Akgün, D. P.** (2018). 7062 Sayılı Yüksek Seçim Kurulu’nun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Üzerine Değerlendirmeler. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9(1), 371-386.
- Akgündüz, A.** (1990). *Osmanlı Kanunnameleri ve Hukuki Tahlilleri 1. Kitap Osmanlı Hukukuna Giriş ve Fatih Devri Kanunnameleri*. Fey Vakfı Yayınları: No:1.
- Akılhoğlu, T.** (1988). Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 9(1-3), 11-22.
- Aksoy, Ş.** (1998). *Kamu Maliyesi*. Filiz Kitabevi.
- Aktan, C. C.** (2017). Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 9(2), 101-116.
- Aktan, C. C., & Yay, S.** (2019). Tesviyeciler Manifestosu: Bir Sivil Anayasa Önerisi Anayasal Demokrasi ve Anayasal Hukuk Devletine Yönelik Eşsiz Bir Anayasa Metni. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 11(2), 100-128.
- Akyazan, A. E.** (2009). Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (81), 247-276.

Altay, Ö. (2021). Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Vergide Eşitlik İlkesi Bağlamında Anayasaya Uygunluğu. *Anayasa Yargısı*, 38(1), 285-316.

Altun, O. (2022). *Anayasa Mahkemesi Kararlarında Yer Alan Vergilendirme İlkelerinin Nitel Analizi*. (Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.

Altundiş, M. (2008). Hukuki Güvenlik İlkesi. *Yasama Dergisi*, 10, 60-94.

Anayurt, Ö. (2021). *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*. Seçkin Yayınları.

Arslan, K. O. (2016). Vergilendirme Yetkisinin Meşruluk Kaynakları: Optimal Vergilendirme İlkeleri ve Kamu Yararı. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 127, 223-244.

Aslanargun, E., & Atmaca, T. (2017). Okul Müdürlüğü Atamalarında İdari Yargının İptal Gerekçeleri ve Öne Çıkan Hususlar. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(10), 545-559.

Avcı, M. (2022). *Türk Hukuk Tarihi*. Adalet Yayınevi.

Avcı, O. (2020). Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi. *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25(42), 67-93.

Aydın, S., & Çaşkurulu, E. (Ekim 2013). *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitabevi.

AYM, E.1986/5, K.1987/7, 19.03.1987.

AYM, E.1995/4, K.1995/28, 06.07.1995.

AYM, E.1999/51, K.2001/63, 28.03.2001.

AYM, E.2001/36, K.2003/3, 16.01.2003.

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.2010/69, K.2011/116, 07.07.2011.

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, 28.2.2018.

AYM, E.2019/16, K.2019/15, 14.03.2019.

AYM, E.2019/32, K.2021/54, 14.07.2021.

AYM, E.2019/53, K.2019/75, 19.09.2019.

AYM, E.2019/55, K.2020/44, 10.09.2020.

AYM, E.2020/42, K.2023/99, 18.05.2023.

AYM, E.2021/5, K.2023/109, 01.06.2023.

AYM, E.2022/110, K.2023/115, 22.06.2023.

AYM, E.2023/131, K.2023/160, 28.09.2023.

AYM, E.2023/81, K.2023/184, 26.10.2023.

AYM, E.2023/93, K.2023/191, 08.11.2023.

Baş, H. (2011). *Vergilendirme İlkelerine Anayasa Mahkemesi'nin Bakış Açısı*. (Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Bayrakçı, Ö. F. (2022). Anayasal Açıdan Vergi Teşvikleri. *Ankara Barosu Dergisi*, 80 (1), 213-267.

Batı, M. (2022). *Vergi Hukuku (İİBF, MYO ve Mesleki Sınavlar İçin)*. Seçkin Yayıncılık.

Belin, E. D. (2024). Anayasa Mahkemesinin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi Düzenlemelerine İlişkin Kararlarının İncelenmesi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 28(3), 501-564.

Biniş, M. (2015). Vergi Adaletini Sağlamaya Yönelik bir Araç: Esnaf Muafılığı. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 52-63.

Birecikli, İ. B. (2008). Yüzüncü Yılında II. Meşrutiyet'in İlanı Üzerine Bir İnceleme. *Akademik Bakış*, 2(3), 211-226.

Bozdoğan, D., & Organ, İ. (2017). KDV'de Yaşanan Mükellefiyet Sorununun Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi: Türkiye-İngiltere Karşılaştırması. *Kesit Akademi Dergisi*, 10, 173-207.

Buyrukoğlu, S., & Buzkıran, D. (2016). Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7), 2077-2091.

Bülbül, G. (1989). İslahat Fermanını Hazırlayan Sebepler ve İslahat Fermanı. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2(2), 157-179.

Canyaş, O., & Seçilmiş, İ. E. (2013). Anayasa Mahkemesi'nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15 (1), 301-315.

- Ceylan, B.** (2020). Danıştay İçtihatlarında Anayasal Vergilendirme İlkelerinin Yansımaları. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 7(21), 30-43.
- Çağan, N.** (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1), 129-151.
- Çakan, S., & Avcı, O.** (2021). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mükellef Hakları: Mülkiyet Hakkı ve Adil Yargılanma Hakkı. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 23(1), 639-678.
- Çal, S.** (2009). *Kamu Hizmeti Kavramı Üzerine Kimi Düşünceler*. Prof. Dr. Hüseyin Hatemi'ye Armağan. Vedat Yayıncılık, İstanbul, 1-96.
- 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.
- Çelik, K.** (2013). *İlköğretim Çağında Vergi Algısının İncelenmesi: Zonguldak İli Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Bülent Ecevit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.
- Çomaklı, Ş. E., & Doğruyol, C.** (2013). *Kamu Maliyesi*. Savaş Yayınevi.
- Demir İ. C.** (2013). *Türkiye'de Vergi Yükü*. Bursa: Dora Yayıncılık.
- Demircan, A. S.** (2015). Katma Değer Vergisi: Vergi Adaleti, Eşitlik ve Sosyal Devlet. *TBB Dergisi*, 121, 277-290.
- Doğan, K. C., & Şentürk, S. H.** (2017). İngiltere'de On Yedinci Yüzyıl Devrimler Çağı ve Parlamentarizmin Gelişimi Doğrultusunda Bütçe Hakkı. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, (7)14, 353-373.
- Duman, Ü.** (2014). *Demokrasinin Gelişmesinde Verginin Rolü*. Vergi Müfettişleri Derneği Yayını.
- Durmuş, N. K.** (2023). Vergi Yargılamasında Bölge İdare Mahkemelerince Verilen Gönderme Kararları Üzerine Bir Değerlendirme. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 56, 229-262.
- Dursun, H.** (2019). Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergide Kanunilik İlkesi ve Alınacak Dersler. *Anayasa Yargısı*, 36(2), 167-251.
- Edizdoğan, N.** (2004). *Kamu Maliyesi*. Ekin Kitabevi.

- Edizdoğan, N., etinkaya, ., & Gümüş, E.** (2015). *Kamu Maliyesi*. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Ekeryılmaz, Ő.** (2019). *Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Yargı Kararları erevesinde Analizi*. (Doktora Tezi). Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Er, S.** (2015). Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi ve Türk Anayasa Mahkemesi Kararları. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 43, 133-141.
- Erdem, A.** (2023). Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bağlamında Cumhurbaşkanının Vergi ile İlgili Düzenleyici İŞlem Yapma Yetkisi zerine Bir İnceleme. *Karatekin Hukuk Dergisi*, 1(2), 93-128.
- Erdem, A. Y.** (2023). Türk Anayasa Mahkemesinin Sosyal Medya Kullanımı: Twitter Paylaşımlarının İçerik Analizi. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(25), 76-97.
- Erdem, M. Şenyüz, D., & Tathoğlu İ.** (2012). *Kamu Maliyesi*. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Erdem, M. Şenyüz, D., & Tathoğlu İ.** (2017). *Kamu Maliyesi*. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Erdoğan, M.** (2013). *Anayasal Demokrasi*. Siyasal Kitabevi.
- Erdoğan, M.** (2017). *Anayasal Demokrasi*. Siyasal Kitabevi.
- Eren, A.** (2019). Anayasa Mahkemesinin Kanun Hükmünde Kararnamelere İlişkin İçtihadı Doğrultusunda Cumhurbaşkanlığı Kararnemelerinin Değerlendirilmesi. *Anayasa Yargısı*, 36(1), 1-72.
- Erkin, G.** (2012). Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkelere. *Ankara Barosu Dergisi*, 3, 237-249.
- Erkin, G.** (2013). Türk Hukuku'nda Vergilendirme Yetkisi. *Journal of Yaşar University/ Yaşar Üniversitesi E- Dergisi*, 8, 1111-1153.
- Eroğlu, O., & Mecit, K.** (2015). Yargı Kararları erevesinde Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 34(2), 55-93.
- Erol, Y. Z.** (2020). Tanzimat'tan Sonra Osmanlı Devleti'nde Bir Vergi Tahsil Yöntemi Olarak Tahsildarlık Uygulaması. *Tarih Araştırmaları Dergisi*, 39(68), 357-391.
- Falay, N.** (2017). Asya'da Eski Türklerin Ortaçağdaki Sosyo – Ekonomik Yapıları ve YaŐamlar. *Maliye alıŐmaları Dergisi = Journal of Public Finance Studies*, 62, 2-43.

- Fendoğlu, H. T.** (2018). *Karşılaştırmalı Anayasa Yargısı*. Yetkin Basımevi.
- Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E. U., & Asa, S.** (2014). Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63(1), 81-130.
- Giray, F.** (2010). *Maliye Tarihi*. Ezgi Yayınları.
- Gök, M., Biyan, Ö., & Akar, S.** (2013). Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 34(1), 269-292.
- Gökçe, A. F., & Dölek, E.** (2018). Anayasa Yargısı ve Demokrasi. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 5(6), 118-143.
- Gönültaş, N.** (2022). *Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kararlarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Yönünden Analizi*. (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gören, Z.** (2019). Anayasa Mahkemesi ve Yasama Arasındaki Karşılıklı Etkileşim. *İzmir Barosu Dergisi*, 84(1), 231-293.
- Gözler, K.** (2018). *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Gözler, K.** (2019). *Türk Anayasa Hukuku*. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Gözübüyük, A. Ş.** (1995). *Anayasa Hukuku Anayasa Metni*. Turhan Kitabevi.
- Gül, İ.** (2014). Danıştay Kararlarında “Kamu Yararı” Kavramı. *Ankara Barosu Dergisi*, (2), 533-552.
- Gümüş, V.** (2016). *Türk Vergi Hukukunda Mali Yaptırım Gerektiren Vergi Suç ve Cezalarının (Vergi Kabahatlerinin) Hukuki Rejimi*. (Doktora Tezi). Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Günay, B., & Tekir, A. F.** (2018). Tanzimat Sonrası Vergi Reformlarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 24(2), 711-742.
- Güner, K. C., & Kargı, V.** (2021). Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Özgürlükleri İhlali ve Yargı Yolu. *Maliye Çalışmaları Dergisi*, 66, 77-106.

- Gürdal, T., & Ekeryılmaz, Ş.** (2018). Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 13(2), 205-226.
- Gürpınar, B., & Yıldız, F.** (2009). Türk Anayasal Sistemindeki Vergilendirme İlkelerinin Anayasa Mahkemesi Kararları Perspektifinden Analizi. Ertuğrul Akçaoğlu, & İnci Solak Akman (Ed.), *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan Cilt:2*. Ankara Üniversitesi Yayınları No:243, 861-886.
- Hatipoğlu, M.** (2019). Kamu Görevlilerine Disiplin Cezalarının Uygulanmasında Ölçülülük İlkesi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2019(143), 181-220.
- Işık, A.** (2014). *Ekonomik ve Mali Terimler Sözlüğü İlaveli Kamu Maliyesi*. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- İlal, E.** (1968). Magna Carta. *Journal of Istanbul University Law Faculty*, 34 (1-4), 210-242.
- Karakoç, Y.** (1996). Türk Hukuku'nda Vergi Kanun'larının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi. *Anayasa Yargısı*, 13, 249-373.
- Karakoç, Y.** (2013). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(Özel), 1259-1308.
- Karakoç, Y.** (2015). Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 21(2), 413-456.
- Kartalci, K., & Doğan, M.** (2013). Anayasa Perspektifinde Vergilendirme Yetkisi Kavramı. *Social Sciences*, 8(3), 116-132.
- Keskinsoy, Ö.** (2011). Anayasa Değişikliklerine Dair Kanunlar Bakımından “Onay”, “Veto” Kavramlarının Anlamı ve Referandum Sürecinde Yargısal Denetim Sorunu. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(3-4), 47-68.
- Kılıç, S., & Kaya, M. G.** (2017). ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri. *Sayıştay Dergisi*, 107, 37-64.
- Kırışık, F., & Öztürk, K.** (2022). Yargı Teşkilatında Yeniden Yapılanma: Bir Model Önerisi, Yagut Alieva (Ed.), & Kiyal Kamchybekova Abdiraim (Ed.). *XII. Uluslararası Sosyal Araştırmalar ve Davranış Bilimleri Konferansı*, Proceeding Book, Antalya, 148-155.
- Kızılot, Ş.** (2004). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Yaklaşım Yayınları.
- Kızılot, Ş., & Taş, M.** (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Gazi Kitabevi.

- Koyuncu, C.** (2016). *Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri*. (Yüksek Lisans Tezi). Bülent Ecevit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.
- Köktaş, A. M.** (2014). *Asafname Maliye "Ders Notları"*. Yedi İklim Eğitim Bilgisayar Yayıncılık.
- Kumrulu, A.G.** (1979). Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 36(1), 147-162.
- Küçük, İ.** (2013). Türk Devletlerinde Mali Yönetim-VIII.-XIII. Yüzyıllar Arası. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 4, 223-245.
- Levent, T., & Levent, Y. S.** (2011). Küreselleşme, Mekansal Planlama Yaklaşımlarındaki Değişme ve Kamu Yararı. *Toplum ve Demokrasi Dergisi*, 5(11), 53-74.
- Luchaire, F.** (2011). 1789 Beyannamesinin Güncelleştirilmiş Anlamı. (Çev.) Aydın Gülan, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 10(1-3), 126-142.
- Mutlu, A.** (2009). *Tanzimattan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/390.
- Nadaroğlu, H.** (1974). *Kamu Maliyesi Teorisi*. Sermet Matbaası.
- Neumark, F.** (1939). Verginin Tarifi ve Mahiyeti. (Çev.) Sabri Fehmi Ülgener, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 1, 371-396.
- Oktar, A.** (2008). *Vergi Hukuku*. Türkmen Kitabevi.
- Orhaner, E.** (2007). *Kamu Maliyesi*. Siyasal Kitabevi.
- Öncel, M., Çağan, N., & Kumrulu, A.** (1985). *Vergi Hukuku*. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Yayınları:548.
- Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N.** (2014). *Vergi Hukuku*. Turhan Kitabevi.
- Özarıslan, S. S.** (2022). Anayasal Vergilendirme İlkeleri ve Ülke Örnekleri, Yücel Yazgın (Ed.), *Akdeniz 8. Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi*, Girne, 107-119.
- Özçelik, T.** (2008). *Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkeleri*. (Yüksek Lisans Tezi). Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Özhazinedar, T.** (2024). Tanzimat Fermanı, Islahat Fermanı, Adalet Fermanı ve Kanun-i Esasi'nin Tahlili. *21. Yüzyılda Eğitim ve Toplum*, 12(36), 759-786.

- Öztürk, İ., & Ozansoy, A.** (2011). Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi. *Maliye Dergisi*, 161(2), 197-214.
- Öztürk, M. V.** (2014). Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ'e Armağan)*, 16, 4815-4841.
- Öztürk, N.** (2016). *Kamu Maliyesi*. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Pamir, A.** (2004). Osmanlı Egemenlik Anlayışında Sened-i İttifak'ın Yeri. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 53(2), 61-82.
- Pamir, A.** (2022). Eski Orta-Asya Türk Kamu Hukuku'nda Kağanların Görev ve Sorumlulukları. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 71(1), 321-348.
- Pehlivan, O.** (2013). *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*. Celepler Matbaacılık.
- Peran, T., & Gümü, 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>]
- Saban, N.** (2016). *Vergi Hukuku*. Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Sağ, N. S., & Yıldırım, H. H.** (2011). Kıyı Mevzuatında Kamu Yararı Kavramının Değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Mühendislik, Bilim ve Teknoloji Dergisi*, 26(2), 38-54.
- Sağlam, M.** (2008). Anayasa Mahkemesinin “Anayasal Konumu” Üzerine Bir Değerlendirme. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(2), 71-86.
- Saraç, O.** (2002). Kamu Yararı Kavramı. *Maliye Dergisi*, 139, 16-26.
- Saraçoğlu, F., & Ömercioğlu, A.** (2024). Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Varlık Barışı Ve İlgili Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine Değerlendirmeler. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (58), 33-50.

- Sarıaslan, F.** (2023). II. Meşrutiyet Dönemi ve Kanun-ı Esasi: Siyasal Sistem Tartışmaları Ekseninde Bir İnceleme. *Türkiye Adalet Akademileri Dergisi*, 54, 161-192.
- Sarıcaoğlu, E.** (2021). Vergi Ödevi ile İlgili Hükümün Anayasadaki Konumu Üzerine Bir Değerlendirme, Burçin Bozdoğanoglu (Ed.), *Maliye Araştırmaları – 4*, Ekin Yayınevi, Bursa, 212-237.
- Sirkeci, O. & Abdula, M. S.** (2015). Tax Treatments in The Middle East Civilizations. *International Journal of Social Sciences and Education Research*, 1(4), 1239-1252.
- Şen, H., & Sağbaş, İ.** (2016). *Vergi Teorisi ve Politikası*. Kalkan Matbaacılık.
- Şenyüz, D.** (2014). Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları. *Tesam Akademi Dergisi*, 1(2), 81-96.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A.** (2013). *Vergi Hukuku Genel Hükümler*. Ekin Kitabevi.
- Şimşek, M.** (2016). *Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları*. Adalet Yayınevi.
- 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.
- Taşdöğen, S.** (2021). Temsilsiz Vergi Olmaz İlkesi Bağlamında Magna Carta'ya Farklı Bir Bakış. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 40, 120-142.
- Tekbaş, A.** (2007). *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*. (Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir
- Tekbaş, A.** (2009). *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/396.
- Tekbaş, A.** (2010). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 123-191.
- Tekin, A., & Gümüş, Ö.** (2014). 1982 Anayasası'nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 39, 243-258.
- Temiz, Ö., & Güneş, F.** (2020). Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Hukuki Niteliği. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 24(2), 959-979.

- Tombaloğlu, N.** (2014). Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Yararı Kavramı. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(1), 353-388.
- Toprak E., & Armağan, R.** (2018). Vergi Hukukunda Yorum Kurallarının ve Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kullanılması Üzerine Bir Değerlendirme. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 22(1), 145-169.
- Topuz, G.** (2016). 5510 Sayılı Kanunda Öngörülen Emekli Aylığının Hacz edilmezliği Kuralı ve Bu Kuralın Anayasaya Uygunluğu Üzerine Düşünceler. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(4), 3017-3052.
- Topuzkanamış, E.** (2013). Yeniden Paylaşım, Vergilendirme ve Adalet. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(1), 103-131.
- Tosuner, M., & İnneci, A.** (2018). Kanunilik İlkesi Bağlamında Maliye Bakanlığı'nın Usul ve Esas Belirleme Yetkisi. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 4(1), 1-15.
- Tuncay, A. C.** (2018). *Adalet Peşinde (Quest For Justice)*. Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Tuncer, S.** (1972). *Kamu Maliyesi*. Yalkın Ofset Matbaası.
- Tunç, H.** (2022). *Anayasa Hukuku Genel Esaslar*. Adalet Yayınevi.
- Türkbay, Ö.** (2012). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları*. Seçkin Yayıncılık.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası** (1982). [Erişim: 13.04.2024, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/anayasa/>].
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası** (1982). [Erişim: 07.05.2025, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/anayasa/>].
- Tüzünçelik, B.** (2001). *Vergilemede Müdahale İlkesi Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi*. Gazi Kitabevi.
- Uluatam, Ö.** (1990). *Örnekler- Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Türk Vergi Hukuku*. Adım Yayıncılık.
- Uluatam, Ö.** (1991). *Kamu Maliyesi*. Savaş Yayınları.
- Uslu, H.** (2021). Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukundaki Yerinin Anayasa Mahkemesi Karar Örnekleri İle Analizi. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi*, 11(3), 1487-1505.

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 Cumhurbaşkanlığı Kararı. Ozodbek Karamatov (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.

Üstün, Ü. S. (2003). Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(1-2), 251-271.

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.

Varol, Ö. (2007). *II. Abdülhamit Dönemi'nde Duyun-u Umumiye İdaresi'nin Kuruluşu ve İşleyişi*. (Yüksek Lisans Tezi). Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Yıldırım, C. Y. (2024). Türkiye'de Adalet Sisteminin Değerlendirilmesi: Gri ve Temel Bileşenler Analizi. *Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(2), 99-125.

Yıldırım, U. T. (2021). Türk Siyasal Hayatında Anayasa Yargısı-Siyaset İlişkisi: Türk Anayasa Mahkemesi Üzerinden Bir Değerlendirme. *Turkish Studies, Economics, Finance, Politics*, 16(1), 571-587.

Yılmaz, A. C. (2020). *Bir Yargıcın Gözü İle Türk Hukuk Tarihi'nin Gelişimi*. Bilnet Matbaacılık ve Yayıncılık.

Yılmaz, S. (2017). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 66 (1), 263-300.

Yılmaz, Y. (2019). Osmanlı Devleti'nde Vergi sistemi ve Vergi Denetimi. *Vergi Raporu*, 232, 11-22.

Yılmazoğlu, Y. E., & Perdecioğlu, İ. E. (2018). *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Gerekçeli)*. Anayasa Mahkemesi Yayınları.

Yolal, M. (2017). Verginin Tarihsel Gelişiminin ve Mali Fonksiyonun Geçmişten Günümüze Değerlendirilmesi. *Vergi Raporu*, 215, 9-27.

Yurtseven, Y. (2012). Klasik Dönem Osmanlı Devletinde Vergi Adaleti. *I. Türk Hukuk Tarihi Kongresi*, 151-162.

Yüce, M. (2012). *Türk Vergi Yargısı*. Ekin Basım Yayın Dağıtım.