



ANKARA
HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

**AİHM VE AYM KARARLARI ÇERÇEVESİNDE
MÜLKİYET HAKKI İLE VERGİLENDİRME
İLİŞKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Furkan BUYAN

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Selda AYDIN

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE BİLİM DALI**

EKİM 2022



**AİHM VE AYM KARARLARI ÇERÇEVESİNDE MÜLKİYET HAKKI
İLE VERGİLENDİRME İLİŞKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Furkan BUYAN

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE BİLİM DALI**

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

EKİM 2022

ETİK BEYAN

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

Furkan BUYAN

25/10/2022

AİHM VE AYM KARARLARI ÇERÇEVESİNDE MÜLKİYET HAKKI İLE
VERGİLENDİRME İLİŞKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ
(Yüksek Lisans Tezi)

Furkan BUYAN

ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

Ekim 2022

ÖZET

Bu çalışma ile öncelikli olarak mülkiyet hakkının tarihçesi incelenerek tarih boyunca kişilerin bir şekilde mülkiyete sahip olduğu, ancak bu hakkın sınırsız olmadığı ve mülkiyet hakkına çeşitli sınırlandırmaların getirildiği sonucuna ulaşılmıştır. İkincil olarak verginin tarihçesi mülkiyet hakkı bağlamında ele alınmış, vergi ile mülkiyetin tarih boyunca aldığı biçimlerden bağımsız olarak verginin her halükarda mülkiyet hakkı açısından bir sınırlandırma/müdahale olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Tarih boyunca vergiler kişilerin mülklerinden bir şekilde alınmış, günümüzde de alınmaya devam etmektedir. Üçüncül olarak tarih boyunca vergi nedeniyle yaşanan tecrübeler neticesinde adil bir vergilendirmenin yapılabilmesi için geliştirilen ve maliye teorisi tarafından sistemleştirilen vergilendirme ilkeleri, mülkiyet hakkı bağlamında ele alınmış ve mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalelerin meşru sınırlar içerisinde kalıp kalmadığının test edilmesinde kullanılan ve AİHM ile AYM yargılamaları ile geliştirilen (hukukilik/kanunilik, meşru amaç ve ölçülülük olmak üzere) üç kriter ile arasındaki ilişki incelenmiştir. Son olarak ise üç kriter, AİHM ve AYM kararları ışığında açıklanmıştır. Tez kapsamında ulaşılan sonuç vergilendirmenin mülkiyet hakkına her halükarda bir sınırlandırma teşkil ettiği, bu nedenle yapılan vergilendirmenin mülkiyet hakkına haksız bir müdahale teşkil etmemesi için dikkate alınabilecek iki araç olduğu, bunların vergilendirme ilkeleri ve üç kriter olduğudur. Yapılan vergilendirme hem vergilendirme ilkeleri yönünde hem de üç kriter yönünden test edildiğinde benzer sonuçları vereceği, vergilendirme ilkeleri ile üç kriter arasında hem amaçsal olarak hem de tarihsel olarak bir uyum söz konusu olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bilim Kodu : 112005
Anahtar Kelimeler : Mülkiyet Hakkı, Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahale,
Vergilendirme İlkeleri, Kanunilik, Hukukilik, Ölçülülük
Sayfa Sayısı : 135
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Selda AYDIN

EVALUATION OF THE RELATIONSHIP OF THE RIGHT OF PROPERTY AND
TAXATION WITHIN THE FRAMEWORK OF THE ECHR AND THE DECISIONS OF
THE AYM

(M. Sc. Thesis)

Furkan BUYAN

ANKARA HACI BAYRAM VELİ UNIVERSITY
THE INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES

October 2022

ABSTRACT

In this study, primarily by examining the history of the property right, it has been concluded that people have owned property in some way throughout history, but this right is not unlimited and various restrictions have been brought to the property right. Secondly, the history of tax was discussed in the context of property right, and it was concluded that regardless of the forms that tax and property took throughout history, tax is a limitation/intervention in terms of property right in any case. Throughout history, taxes were taken from the properties of individuals in some way, and they continue to be collected today. Thirdly, the taxation principles developed in order to make a fair taxation as a result of the experiences experienced due to taxes throughout history and systematized by the fiscal theory were handled in the context of the property right and used to test whether the tax interventions to the property right remained within the legitimate limits and developed by the ECHR and the Constitutional Court (ECHR). legality/legality, legitimate aim and proportionality) and the relationship between the three criteria were examined. Finally, three criteria are explained in the light of the decisions of the ECHR and the Constitutional Court. The conclusion reached within the scope of the thesis is that taxation constitutes a limitation on the right to property in any case, therefore, there are two tools that can be taken into account in order that the taxation does not constitute an unfair interference with the right to property, these are the principles of taxation and three criteria. It has been concluded that when the taxation is tested both in terms of taxation principles and three criteria, it will give similar results, and that there is a harmony between the taxation principles and the three criteria both historically and purposefully.

Science Code : 112005
Key Words : Property Rights, Tax Intervention on Property Rights, Taxation
Principles, Legalism, Legality, Proportionality
Page Number : 135
Supervisor : Prof. Dr. Selda AYDIN

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	ix
1. GİRİŞ	1
2. MÜLKİYET HAKKI	5
2.1. Mülkiyetin Tarihçesi	6
2.1.1. Antik Yunan Dönemi.....	7
2.1.2. Roma Dönemi.....	8
2.1.3. Ortaçağ Dönemi ve Günümüze Gelen Süreç.....	10
2.2. Mülkiyet Hakkına İlişkin Düzenlemeler	11
2.3. Mülkiyet Hakkının Kapsam ve İçeriği	15
2.3.1. Sözleşmenin ve AİHM'nin Mülkiyet Hakkının Kapsamına Bakışı	15
2.3.2. 1982 Anayasası ve AYM'nin Görüşü	17
3. MÜLKİYET HAKKI VE VERGİLENDİRME İLİŞKİSİ.....	19
3.1. Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Vergilendirme Tarihçesi.....	19
3.1.1. İlkçağ Dönemi	20
3.1.2. Ortaçağ Dönemi.....	24
3.1.3. Yeniçağ Dönemi	26
3.2. Vergilendirme İlkeleri ve Mülkiyet Hakkı.....	28
3.2.1. Vergide Adalet İlkesi.....	31
3.2.2. Vergilemede Kanunilik İlkesi.....	33
3.2.3. Vergide Genellik İlkesi.....	36
3.2.4. Vergide Eşitlik İlkesi	38

	Sayfa
3.2.4.1. Mali güç ilkesi.....	40
3.2.4.2. Fayda teorisi.....	42
3.2.4.2.1. Eşit fedakârlık görüşü	42
3.2.4.2.2. Eşit oranlı fedakârlık görüşü	43
3.2.4.2.3. Minimum fedakârlık görüşü.....	43
3.2.5. Vergide Belirlilik İlkesi	43
3.2.6. Vergide Açıklık ve Kesinlik İlkesi	47
3.2.7. Vergide İstikrar İlkesi	47
3.2.8. Vergide Verimlilik (İktisadilik) İlkesi	48
3.2.9. Vergide Uygunluk İlkesi	49
3.2.10. Vergide Esneklik İlkesi	50
4. AİHM VE AYM’NİN VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNE MÜLKİYET HAKKI AÇISINDAN BAKIŞLARI.....	51
4.1. Kapsam.....	55
4.2. Esasa İlişkin Kriterler	56
4.2.1. Kanunilik/Hukukilik.....	57
4.2.1.1. AYM’nin munzam sandıklara ilişkin verdiği kararın değerlendirilmesi	59
4.2.1.2. Kanunaltı düzenlemeler ve yargısal içtihatların öngörülebilirliği sağlamasında yeri ve önemi.....	63
4.2.1.3. Yüksek mahkeme kararlarının yeri ve önemi	67
4.2.1.4. Vergilendirme yetkisinin devri ve AYM’nin görüşü.....	73
4.2.1.5. AİHM yargılamaları ve hukukilik kriteri.....	79
4.2.2. Meşru Amaç	82
4.2.3. Ölçülülük	85
4.2.3.1. Vergilendirmenin tarh ve tahakkuk süreçlerinde ortaya çıkan uyuşmazlıklar.....	87

Sayfa

4.2.3.1.1. Sahte faturalarla yapılan KDV indirimleri	88
4.2.3.1.2. Takdir komisyonuna sevk nedeniyle zamanaşımının durması	91
4.2.3.2. Etkili başvuru yolunun ölçülülük kriteri açısından önemi	93
4.2.3.2.1. Hacze karşı açılan davada iddiaların değerlendirilmesi	94
4.2.3.2.2. İhtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamesine karşı dava açılması	95
4.2.3.2.3. Pişmanlıkla verilen beyanname üzerine dava açılması	98
4.2.3.3. AATUHK'den doğan uyuşmazlıklar	99
4.2.3.3.1. Ödenmeyen vergi borçlarından doğan kanuni temsilci sorumluluğu	100
4.2.3.3.2. Ödenmeyen borçların haciz yoluyla takip edilmesi	102
4.2.3.4. Haksız alınan verginin iade süreci	103
4.3. Mülkiyet Hakkı Bağlamında Ayrımcılık Yasağı	108
5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	113
KAYNAKLAR	127
ÖZGEÇMİŞ	135

KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

Kısaltma	Açıklama
a.g.e.	adı geçen eser
a.g.m.	adı geçen makale
a.g.t.	adı geçen tez
AATUHK	Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AİHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AYM	Anayasa Mahkemesi
B. No	Başvuru No
GK	Genel Kurul
İYUK	İdari Yargılama Usul Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
M.Ö.	milattan önce
M.S.	milattan sonra
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
Sözleşme	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
SSCB	Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
VUK	Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

İnsanlar, maddi ve manevi ihtiyaçlarının tatmini için toplum içinde yaşamaya muhtaçtırlar. Bu muhtaçlık hali neticesinde bir araya gelen toplulukları bir toplum haline dönüştüren en önemli unsurlardan birisi hukuktur. Hukukun tesis edilmesiyle birlikte bu topluluklar; birbirine ve kendilerine hizmet eden, düzen içinde yaşayan ve bunları yaparken de birbirlerinin haklarına saygı duyan bir topluma dönüşürler. Hukuku tesis edecek en önemli güç ise devlettir. Adaleti tesis etmek için kurulan ve toplum içindeki en örgütlü yapıyı oluşturan devletin, en liberal halinde bile adaletin sağlanmasının yanı sıra adaletli toplumun korunması için gerekli olan iç ve dış güvenlik ve diplomatik faaliyetler için birtakım giderlere ihtiyaç duyulur. Bu giderlerin karşılanması için devletin gelir kaynakları olması gereklidir. Geçmişten günümüze kadar gelen süreçte de bu giderlerin karşılanmasında vergiler çok önemli bir gelir kaynağı olmuştur.¹

Devletin kamusal görevlerini yerine getirebilmesi için kesintisiz bir şekilde vergileri toplaması gereklidir. Bu yüzden de vergi alacağının normal alacaklardan daha güvenceli bir şekilde alınması bir sınıra kadar meşru kabul edilir. O sınırı ise adalet oluşturmaktadır. En temel görevi adaleti tesis etmek olan devletin gelir elde etmesi için adaletsiz yollara başvurusu temel kuruluş felsefesine aykırılık teşkil eder. Bu yüzden ki tarih boyunca adaletsiz vergi sistemlerinin görüldüğü toplumlarda isyanlar, başkaldırı ve devrimler görülmüştür. Tarihin kendilerine verdiği dersleri alan düşünürler ise devletin vergilendirme yetkilerini kullanırken dikkat etmesi gereken temel ilkeleri (vergilendirme ilkelerini) ortaya koymuşlardır. Bu ilkeler ilk başta maliye teorisi içinde tartışılmış, günümüzde bu ilkeler (anayasal vergilendirme ilkeleri olarak) anayasalara kadar girmiştir. Devletler vergilendirme işlemleri yaparken bu ilkeleri göz ardı etmemiştir. Bu işlemleri denetleyen yargı organları da kararlarında sıklıkla bu ilkelere yer vermiş, ilkeler yönünden değerlendirmelerde bulunmuştur.

Öte yandan, günümüze gelen süreçte insan haklarına ilişkin sözleşmelerin imzalanması, temel haklara ilişkin yapılan müdahalelerin denetlenebilmesi için AİHM'nin kurulması ve ülkemizde de AYM nezdinde hak ihlalleri iddialarının incelendiği bireysel başvuru sisteminin getirilmesi ve bir dizi gelişmeyle beraber insan

¹ 2021 yılı kamu gelirleri içinde vergi gelirlerinin payı %82,76 oranında olmuştur. İnternet: Web: www.gib.gov.tr adresinden 10.05.2022 tarihinde alınmıştır.

haklarına ilişkin önem hızla artmıştır. Mülkiyet hakkı da uluslararası sözleşmeler ile tanınan, anayasalar ile korunan önemli bir haktır. Yapılan vergilendirme işlemleri ise mülkiyet hakkına doğrudan müdahale teşkil etmektedir. Gerçekten de vergi alacağının kişilerden alınmasıyla beraber kişilerin mülkünde vergi kadar bir eksilme meydana gelmektedir. Bu yüzden de yapılacak vergilendirme işlemlerinin mülkiyet hakkı açısından haksız bir müdahale teşkil etmemesi için AİHM ve ülkemizde AYM kararları ile geliştirilen birtakım kriterler yönünden test edilmesi gereklidir. Bu kriterler hukukilik/kanunilik, meşru amaç ve ölçülülük ilkeleridir. Bu durumda verginin adaletli olup olmadığının anlaşılabilmesi için kullanılabilecek test araçları bir yandan maliye teorisi tarafından kabul edilip anayasalarımıza kadar giren vergilendirme ilkeleri iken, diğer yandan hak ihlallerine ilişkin yapılan yargılamalarda geliştirilen üç kriterdir. Üç kriter ve vergilendirme ilkelerinin bulunduğu nokta ise mülkiyet hakkına yönelen vergisel bir müdahale olduğunda gerçekleşmektedir.

Bu minvalde tez kapsamında ilk olarak mülkiyet hakkı genel olarak değerlendirilecek, mülkiyet hakkı kavram olarak açıklandıktan sonra tarihsel gelişimine ve mülkiyet hakkına ilişkin gerek uluslararası gerekse de ulusal düzenlemelere yer verilecektir. Bu bölümde son olarak ise mülkiyet hakkının kapsam ve içeriği 1982 Anayasası, Sözleşme ve bunların uygulayıcıları olan AİHM ve AYM kapsamında kısaca ele alınacaktır.

Tez kapsamında ikincil olarak vergilendirme tarihçesi; ilkçağ, ortaçağ ve yeniçağ ile günümüze gelen süreç olarak dönemler itibariyle incelenecektir. İncelemede verginin mülkiyet hakkı için bir müdahale teşkil edip etmediği, nasıl bir müdahale teşkil ettiği üzerinde durulacak ve tarihsel izler takip edilecektir. Bu bölümde ikincil olarak vergilendirme ilkeleri ele alınacak, genel olarak anlatıldıktan sonra mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalenin meşru (hukuki) sınırlar içerisinde kalıp kalmaması yönünden önemine değinilecek ve bu amaç kapsamında AİHM ve AYM yargılamalarında geliştirilen (kanunilik/hukukilik, meşru amaç ve ölçülülük olmak üzere) üç kriter ile aralarındaki uyum üzerinde durulacaktır.

Son olarak ise günümüzde mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalenin ihlalle sonuçlanmaması açısından taşınması gereken kriterler, AİHM ve AYM'nin mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalelere ilişkin ihlal iddialarının incelendiği kararlarından yola çıkılarak açıklanacaktır. Ayrıca kriterlere ilişkin AİHM ve AYM kararlarındaki paralellikler ve farklılıklar üzerinde de durulacaktır.



2. MÜLKİYET HAKKI

Mülkiyet ve mülkiyet hakkı kavramları üzerine çeşitli görüşlerin ışığında birçok tanım yapmak mümkündür. Gerçekten de farklı siyasi düzenlerde ve sistemlerde, farklı düşünürlerce tarih boyunca mülkiyet üzerine çeşitli düşünceler ortaya konulmuştur. Örnek olarak vermek gerekirse Liberalizmin savunucularından olan John Locke, mülkiyete büyük bir dokunulmazlık atfederken mülkiyeti, hürriyetin en önemli şartı olarak kabul eder.² Buna karşılık olarak özel mülkiyeti hırsızlık olarak gören Prudhon ise bir insanın özel mülkiyete sahip olmasını, başkalarının bu şeyden yararlanmasına bir engel olarak görür.³ Yine özel mülkiyeti yasaklayan Sosyalist rejimlerin mülkiyete ilişkin bakışlarını farklı bir örnek olarak görmek mümkündür. Yukarıda da örneği verilen siyasi düşünceler ve sistemlerin mülkiyet hakkına ilişkin ortaya koydukları görüşler, hafife alınacak görüşler değildir. Aksine mülkiyet hakkına ilişkin bakış açıları, bu düşünce ve sistemleri birbirinden ayıran temel noktalardan birisi olmuştur.

Mülkiyete ilişkin tarih boyunca zıt kutuplarca farklıca görüşler ortaya konulsa da SSCB'nin yıkılmasıyla da pratik dünyada birkaç istisna devlet dışında uygulanan sistem Liberalizm olmuş ve günümüz Rusya'sında bile özel mülkiyete ve mülkiyetin dokunulmazlığına ilişkin düzenlemeler getirilmiştir.⁴ Böylece eski zamanlarda kolektif yaşama, üretme ve tüketme biçimine uygun olarak toplumsal bir karakter taşıyan ve özünde topluma ait olduğu savunulan mülkiyet, toplumculuktan bireyciliğe doğru giden süreçte bireysel mülkiyet olarak ön plana çıkmış ve kabul edilmiştir.⁵ Yine de Sosyalizm açısından günümüzde mülkiyete ilişkin oluşan bakış açısına ilişkin kesin bir yenilgi olmamış, mülkiyetin kutsallığına ve mutlak hak olarak görülmesine karşı

² Akad, M. ve Dinçkol, B. V. (2002). *Genel Kamu Hukuku*. İstanbul: Der Yayınları, s.113

³ Prudhon, P.J., *Mülkiyet Nedir?* (Çev. Vedat Gülşen Üretürk) İstanbul: Toplumsal Dönüşüm Yayınları 1998, s.27

⁴ Rusya Federasyonu Anayasası Madde 35: 1. Özel mülkiyet hakkı kanunla korunur. 2. Herkes malvarlığına sahip olabilir, tek başına veya başkalarıyla birlikte bu konuda sahiplik, zilyetlik ve intifa haklarını gerçekleştirebilir. Hiç kimse, mahkemenin kararı olmaksızın kendi malvarlığından yoksun bırakılamaz. Malvarlığının devlet ihtiyaçları için zorunlu kamulaştırılması sadece önceden ve eşdeğerde tazmin edilmesi şartıyla yapılabilir. Miras hakkı güvence altına alınır. Madde 36: Vatandaşlar ve onların birlikleri özel mülkiyetlerinde toprak bulundurabilirler. Toprak ve diğer doğal kaynaklar üzerinde sahiplik, zilyet ve intifa hakkı, çevreye zarar vermemek ve diğer kişilerin hak ve yasal çıkarlarını ihlal etmemek şartıyla, toprak üzerinde mülkiyet hakkına sahip olanlar tarafından serbestçe kullanılır. Toprakların kullanılmasının şartları ve şekli federal kanunla belirlenir.

⁵ Erdoğan, Y. (2000). "Kamu Hukuku Açısından Mülkiyet Hakkı". *Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Dergisi*, 14(2000), s.59-80

bir şerh konulmasında katkısı olmuştur. Günümüzde mülkiyet kavramının özünde sadece yetkileri öngören, buna karşılık ödevleri reddeden ve mülkiyeti sınırsız gören klasik mülkiyet anlayışı terk edilerek, genel olarak mülkiyet hakkını tanıyan; ancak bu hakkın kullanılmasının toplum yararına aykırı olamayacağını kabul eden karma mülkiyet anlayışı geliştirilmiştir.⁶

Mülkiyetin günümüzde bir hak olarak önem atfedilmesine ilişkin esas gelişmeler, mülkiyet hakkının uluslararası belge ve sözleşmelerde yer bulmasıyla yaşanmıştır. İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi, Sözleşme 1 Nolu Ek Protokol gibi belge ve sözleşmelerde kendisine yer bulan mülkiyet hakkı, iç hukukta 1924, 1961 ve 1982 Anayasalarında da kendisine yer bulmuştur.⁷ Öte yandan, Sözleşme hazırlandığında Avrupa Konseyi ülkelerde, 2'nci Dünya Savaşı'nın sebep olduğu yıkım ve ekonomik sorunlar halen etkisini sürdürdüğünden mülkiyet hakkı, Sözleşmenin ilk halinde kendisine yer bulamamıştır.⁸ Oysa Avrupa için mülkiyet hakkının korunması, SSCB etrafında bir araya gelen Sosyalist yönetimlere karşı Kapitalizmin savunulması açısından önemli bir ayırıcı nokta haline geliyordu.⁹ Bu gibi sebeplerden dolayı mülkiyet hakkını da içinde barındıran 1 Nolu Ek Protokol, Sözleşmenin imzalandığı 1950 yılından 2 yıl sonra Sözleşmede taraf olan devletler tarafından imzalanmıştır. Ülkemizde ise 1 Nolu Ek Protokol aynı yılda imzalanmış ve 1954 yılında yürürlüğe konulmuştur.

2.1. Mülkiyetin Tarihçesi

Mülkiyet, tarih boyunca dönemin sosyolojik ve ekonomik sistemlerinin özelliklerine göre farklı şekillerde gözükmüştür. Öte yandan, mülk edinme, sahiplenme içgüdüsel bir davranış olup insanın en ilkel halinde bile bu davranışı görmek mümkündür.¹⁰ Gerek günümüzde ilkel çağlarda yaşayan topluluklara benzer toplulukların davranışları olsun gerekse de tarih ve arkeoloji biliminin bize gösterdiği

⁶ Dağlı, D. (2007). *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Mülkiyet Hakkı*, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi, s.4-5

⁷ Tezin bir sonraki başlığında daha detaylı bir şekilde yer verilmiştir.

⁸ Gözübüyük, Ş. ve Gölcüklü, F. (2013). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi*. Ankara: Turhan Kitapevi, s.417-418

⁹ Dinç, G. (2006). *Sorularla Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi*. Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, s.611

¹⁰ Ertü, M.A. (2009). *Kamu Hukukunda Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Mülkiyet Hakkına Bakışı*, Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi, s.8

bilgiler olsun sahiplenme, mülk edinme hissini tarih boyunca her çağda gözlemlemek mümkündür. Örneğin savaş aletleri ve çeşitli aletler ile gömülen ilk insanlar gibi.

İçgüdüsel olarak görülen mülk edinme davranışı ve devletin de bu sürece dahil olmasıyla mülkiyet tarih boyunca çeşitli şekillerde yer almıştır.

2.1.1. Antik Yunan Dönemi

İlkel toplumlarda görülen kollektif mülkiyet anlayışının yerini Antik Yunan'da aile mülkiyeti almıştır.¹¹ Aile ile mülkiyet arasında sıkı bir bağ bulunmakta olup, ailenin ölen üyeleri ailenin bulunduğu topraklara gömülmektedir.¹² Böylece aidiyet gerçekleşmekte ve toprak aile ile anılır hale gelmektedir. Bir bakıma toprağın mülkiyeti aileye geçmektedir. Aile mülkiyeti daha çok dine dayanan ve dinle anlaşılan bir mülkiyet biçimidir.¹³

Antik Yunan'ın ilk zamanlarında görülen aile mülkiyetinin yerini birtakım gelişmelerle birlikte bireysel mülkiyet almıştır. M.Ö. 6'ncı yüzyılla birlikte ticari hayatta gelişim yaşanmış, değişim aracı olarak kullanılan kıymetli madenler önem kazanmış ve taşınır malların önemi gittikçe artmıştır.¹⁴ Bu dönemde ailenin bölünmesi ile bireysel mülkiyet ön plana çıkmıştır.¹⁵ Aile mülkiyetinden bireysel mülkiyet geçiş sürecinde kişilere vasiyetname yapabilme yetkisinin de verilmesinin etkisi olmuştur.¹⁶ Vasiyetname ile aile dışında bulunan kişilere de mal ve mülk bırakılabilmesi ile aile mülkiyeti sistemi zayıflamıştır.¹⁷

Antik Yunan'da mülkiyetin konusuna taşınır ve taşınmaz mallar girdiği gibi aynı zamanda insan da girmiştir. İnsanlar köle sıfatıyla diğer mal ve mülkler gibi alınıp satılmış ve mirasa konu edilebilmişlerdir.¹⁸

Antik Yunan'da çeşitli sebeplerle mülkiyete müdahale edildiği gözlemlenebilir. Antik Yunan'da gelir dağılımında yaşanan eşitsizlik artmaya başlamasıyla birlikte eşitsizliğe devlet gücüyle müdahalede bulunabilmek için mülkiyete getirilen

¹¹ Altan, A. (2008). *Mülkiyet Hakkı, Güvencesi ve Korunması*, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, s.25

¹² Altan, A. a.g.t. s.25

¹³ Etkü, M.A. a.g.t. s.21

¹⁴ Bulut, N. (2009). "Mülkiyet Konusunda Temel Yaklaşımlar ve Türk Anayasasında Mülkiyet Hakkı", *EÜHFD*, C. X, s.16

¹⁵ Altan, A. a.g.t. s.26

¹⁶ Etkü, M.A. a.g.t. s.22

¹⁷ Tabak, B. (2016). *Mülkiyet Hakkı ve Anayasa Mahkemesinin Mülkiyet Hakkının Bakışı*, Yüksek Lisans Tezi, Çankaya Üniversitesi, s.21

¹⁸ Tabak, B. a.g.t. s.21

sınırlamalar artmış, gerileme dönemiyle birlikte ağır mali yükümlülükler ve el koymalar gözükmüştür.¹⁹

2.1.2. Roma Dönemi

Roma Hukuku'nda mülkiyet dönemler itibariyle farklı isim ve anlamlarda kullanılmıştır. Dönemler itibariyle kullanılan en eski kelime “mancipium” kavramı olup kelime anlamı olarak aile reisinin kendisine başkası tarafından bırakılan evlat üzerindeki hakimiyetini ifade etmektedir.²⁰ İlk anlamı bu olmakla birlikte sonraları anlam genişleyerek aile reisinin aileye ait tüm eşya üzerindeki hakimiyetini kapsar hale gelmiştir.²¹ Cumhuriyet devri sona erip imparatorluk devrinin başladığı yıllarda artık kullanılan kelime “dominium” kavramı olmaya başlamıştır.²² Anlam olarak hakimiyet ve efendi anlamına gelir.²³ Mülkiyeti ifade eden diğer bir kelime olan “propreitas” kavramı ise bir yandan bir mal üzerindeki hakimiyeti ifade ederken diğer yandan da bu mal üzerindeki tekelliği diğer bir anlamla başkalarının kullanılmasının engellemesini de kasteder.

Roma'nın ilk dönemlerinde Antik Yunan'da olduğu gibi aile mülkiyeti anlayışı söz konusudur. Ancak Roma'daki aile mülkiyeti anlayışı ile Antik Yunan'da bulunan aile mülkiyeti anlayışı arasında farklılıklar bulunmaktadır. Roma'daki aile mülkiyeti aile şefine dayanır.²⁴ Bu anlayışa göre aile şefi olan “pater” aileye ait tüm malvarlığının, kölelerin ve ailenin diğer üyelerinin mülkiyetine sahip olmakla beraber yine bu mülkiyete dışarıdan gelebilecek tüm müdahale ve saldırıları tek başına aile adına dava etme hakkına sahiptir.²⁵

Roma'da mülkiyetin konusu canlı ve cansız mülkiyet olarak ikiye ayırmak mümkündür. Canlı mülkiyetin konusunu köleler, hayvanlar ve diğer aile üyeleri oluştururken cansız mülkiyetin konusu taşınır ve taşınmaz mallar oluşturmaktadır. Aile üyeleri de tıpkı köleler ve hayvanlar gibi aile şefinin mülkiyeti kapsamındadır ve aile üyelerinin faaliyetleri sonucunda elde edilen ürünler aile şefinin mülkiyetine

¹⁹ Tabak, B. a.g.t. s.29

²⁰ Tahiroğlu, B. (2001). *Roma Hukukunda Mülkiyet Hakkının Sınırları*. İstanbul: Der Yayınları, s.7

²¹ Tahiroğlu, B. a.g.e. s.8

²² Tahiroğlu, B. a.g.e. s.10

²³ Berk, Z.B. (2012). *Roma Hukuku'nda Mülkiyet Hakkının Kazanılması*. Ankara: Adalet Yayınevi, s.4

²⁴ Tabak, B. a.g.t. s.16

²⁵ Tabak, B. a.g.t. s.16

geçmektedir. Ayrıca Roma'nın ilk zamanlarında aile şefinin çocuklarını terk etme, satma ve hatta öldürme yetkileri dahi bulunmaktadır.²⁶

Roma Hukuku'nda genel olarak mülkiyet hakkının özelliklerine bakıldığında hak üç önemli yetki tanımaktadır: malı kullanma, maldan yararlanma ve tasarruf etme yetkisidir. Bunların yanı sıra diğer özelliklere bakıldığında mülkiyet hakkının mutlak olduğu, malik malında istediği gibi tasarrufta bulunabildiği, malının üzerinde tekel hakkı olduğu, ayni ve süresiz olduğu, hakkını herkese karşı ileri sürebildiği, hakkın malikin hayatı boyunca devam ettiğidir.²⁷

Mülkiyet hakkı Roma döneminde mutlak bir hak olduğu genel kabul olmakla birlikte hakka ilişkin sınırlandırmaların olduğu sıklıkla görülmektedir. İlk dönemlerde sınırsız mülkiyete Roma vatandaşları ya da Latin vatandaşlar sahip iken yabancılar sınırlı mülkiyet hakkına sahiptirler.²⁸ Mülkiyet hakkı başlarda sınırsız iken sonraları özellikle kamusal nedenlerle sınırlanabilir hale gelmiştir. Kamu hukukundan kaynaklanan sınırlandırmalar kamulaştırma²⁹ ve binalarla³⁰ ilgili sınırlandırmalarken özel hukuktan kaynaklananlar ise zaruri geçit hakkı³¹, sınır komşuluğu ve komşuluk ilişkilerinden³² doğan sebeplerdir. Yine günümüz hukukuna kadar ulaşan ve sınırlı bir mülkiyet olan irtifak kavramı da Roma Hukukunda şekillenmeye başlamıştır.³³ Yine Roma hukukunda sınırlama sebepleri olarak ev sahiplerine taşınmazlarını tamir etme ve yıkılan taşınmazlarını yeniden inşa etme yükümlülüğünün getirilmesi, sahibinin gerektiği gibi ilgi göstermediği ve kullanmadığı arsalara ilişkin her vatandaşa o arsayı işgal ederek oraya taşınmaz yapma yetkisinin tanınması, yıkılan taşınmazların devlet bütçesi ile tamirinden sonra tamir için karşılanan tutarın sahibi tarafından ödenmemesi halinde devletin gayrimenkulü satma yetkisini elde etmesi gibi düzenlemeler örnek gösterilebilir.³⁴

²⁶ Tabak, B. a.g.t. s.16-7

²⁷ Akça, K. (2014). *Anayasa Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı*, Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi, s.9-10

²⁸ Tahiroğlu, B. a.g.e. s.18

²⁹ Tahiroğlu, B. a.g.e. s.53

³⁰ Altan, A. a.g.t. s.30-31

³¹ Tahiroğlu, B. a.g.e. s. 75-76

³² Tabak, B. a.g.t. s. 18

³³ Akça, K. a.g.t. s.9

³⁴ Altan, A. a.g.t. s.30

2.1.3. Ortaçağ Dönemi ve Günümüze Gelen Süreç

Ortaçağ olarak adlandırılan dönem M.S. 476 yılında Batı Roma'nın yıkılıp 1453 yılında İstanbul'un fethi ile Doğu Roma'nın yıkıldığı sürece kadar devam eder. Batı Roma'nın yıkılmasıyla birlikte Batı'da güçlü bir merkezi yönetim eksiliği oluşmuştur. Doğudan gelen istilalar ile birlikte güvensizlik ortamının oluşması ve Doğu'da İslam egemenliğinin hâkim olmasıyla birlikte Batı, kapalı bir siyasal ve ekonomik sisteme geçmiştir. Şehirlerin güvensiz hale gelmesiyle köylerin ve malikânelerin çevrelerine göçler başlamıştır. Şehirlerin ve şehirlerarası yolların güvensiz hale gelmesi, her bölgede ticarete ve vergilere ilişkin farklı düzenlemelerin uygulanması, Doğu ticaret merkezleri ile bağlantının kopmuş olması gibi sebeplerle ticarete dayalı ekonomi gerilemiş ve tarıma ilişkin önem artmıştır. Güvensizlik ortamında insanlar güçlü senyörlerin kalelerine sığınmış ve karın tokluğuna çalışmaya başlamıştır. Senyörler, toprakları üzerinde politik, ekonomik, hukuki, mali ve askeri anlamda hakimiyeti söz konusudur.³⁵ Toprakların ve tarıma ilişkin önem artmasıyla birlikte toprak zengini olan Kilisede siyasi ve ekonomik olarak gücünü artırmış ve Kral ile Senyörlerin yanı sıra dönemin güçlü figürlerinden birisi olmuştur. Bu dönemi sürekli bir savaş halinin olduğu dönem olarak görmek mümkündür. Bu dönemde Krallar ile Kilise arasında iktidar mücadelesi; senyörler arasında da toprak mücadeleleri yaşanmıştır.³⁶

Feodal sistemin en tepesinde Krallar, Kralların altında toprak sahibi senyörler ve senyörlerin altında ise feodal beylikler bulunmaktadır. Güçlü merkezi yönetimin olmaması sebebiyle senyörler, topraklarında önemli derece siyasi güç sahibi ve sınırsız yakın mülkiyet hakkına sahiptirler. Feodal beylerin topraklardaki mülkiyet hakkı ise sözleşmeye dayalı olarak kullanım hakkı ile sınırlıdır. Toplumda sınıfsal olarak en aşağıda bulunan sınıf ise serflerdir. Serfler toprak üzerinde hiçbir hakka sahip olmamakla birlikte karın tokluğuna toprağı işleyen kesimdir. Serfler, mülkiyet hakkına sahip olamamakla birlikte mülkiyet hakkının konusunu da teşkil eder halledirler. Tarım toprakları serflerle birlikte devredilmektedir.

Ortaçağ'da ekonomik sistem olarak feodal düzen bulunmakla birlikte sistemin sonunu getirmeye başlayan doğal unsurlardan birisi nüfus artışı olmuştur. Tarımdan elde edilen ürünlerin yetmemeye başlamasıyla birlikte hem göçler artmış hem de

³⁵ Tabak, B. a.g.t. s.18

³⁶ Tabak, B. a.g.t. s.18

dışarıdan ürün teminine gidilmeye başlamıştır. Köylerden şehre göçen nüfusun ise yapabileceği tek faaliyet ticarettir. Böylelikle ticarete olan önem artmaya başlamıştır. Öte yandan dönemin ekonomik sisteminin tarım üzerine kurulu olması ve hukuki düzenlemelerin de tarıma dayalı olarak yapılması ticaretin önünde bir engel olmaya başlamıştır. Merkezi bir yönetim olmayışı, her bölgede farklı vergi uygulamaları olması, uzun ticaret yollarında birden çok vergilendirme ile karşılaşılması, yolların güvenli olmaması gibi unsurlar ticaretin önünde engel teşkil etmektedir. Diğer bir engel ise dönemin önemli bir figürü olan Kilisedir. Dini içtihatlar konusunda tekel olan Kilise, ticari hayatta doğal karşılanan faiz alımı, yüksek kar elde edilme gayesini baskılar niteliktedir.³⁷

Tüm engellere rağmen ticarete olan ihtiyaçla paralel olarak burjuva sınıfı ortaya çıkmış ve bu sınıf tarafından ticaretin önündeki tüm engeller birer birer kaldırılmaya başlanmıştır. Öncelikli olarak merkezi yönetimin güçlenmesi ve her bölgeye özgü değişen ticaret kurallarının ve vergilerinin ortadan kaldırılabilmesi için feodal beyliklerin karşısında kralların yanında olmuşlar ve maddi destek sağlamışlardır. Yine Kilisenin ticaretin önündeki fikri engellerine karşı da Luther ve Calvin gibi Hristiyanlığa farklı yorumlar getiren ve öteki dünyanın önemsenmesinin yanı sıra dünyevi hayatı da ön plana çıkan kişiler desteklenmiş ve Kapitalizmin dini ruhu oluşturulmuştur. Böylelikle ticaretin önünde engel olan Katolik düşüncenin karşısında Protestanlık mezhebi doğmuştur. Öte yandan Kilisenin siyasi gücü de zayıflatılmıştır. Burjuva sınıfı hem önündeki engelleri birer birer kaldırırken bu süreçte Kralı desteklemesine karşılık Krallıktan da önemli kazanımlar elde etmişlerdir. Örneğin özel girişim özgürlüğü, özel mülkiyet ve temel haklar gibi.

Sonuç olarak ise ortaçağın önemli siyasi figürleri olan Kilise ve Feodal Beylerin güçlerini kaybetmesiyle birlikte Kral tek başına kalmıştır. Mutlak bir güç elde etmiş ve ulus devlet ortaya çıkmıştır.

2.2. Mülkiyet Hakkına İlişkin Düzenlemeler

Mülkiyet hakkına ilişkin tarih boyunca çeşitli düzenlemeler getirilmiştir. Örneğin Roma Hukuk Sisteminde mülkiyet, “bir kimseye bir ayın üzerinde, kanunun veya üçüncü şahısların haklarını ihlal etmediği müddetçe akla gelecek her türlü

³⁷ Tabak, B. a.g.t. s.18-19

hakimiyeti temin eden hak” olarak düzenlenmiştir.³⁸ Yine bir benzer tanım, Mecellenin 1192, 1198-1212’nci maddelerinde yer alan hükümler beraberce incelediğinde “bir ayn üzerinde başkasının hakkı ile kayıtlı bulunmadıkça veya başkasına fahiş zarar vermedikçe en geniş yararlanma ve harcama yetkisi veren hak” şeklinde görülür. Her iki düzenlemeye de bakıldığında mülkiyet hakkının kişilere tanındığı ancak bu hakkın kamu yararına aykırı olamayacağına ilişkin bir sınırlamaya yer verildiği görülür.

1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesinin 17’inci maddesinde ise “Mülkiyet dokunulmaz ve kutsal bir hak olması nedeniyle, yasa ile belirlenen kamu ihtiyacı açıkça gerekmedikçe ve adil ve peşin bir tazminat ödenmedikçe, kimse bu haktan yoksun bırakılamaz.” şeklinde düzenlenmiştir. Bu bildirgedeki tanımı, Roma Hukukunda ve Mecelle’de görülen tanıma eş değer bir düzenleme olarak görmek mümkündür. Bildirgede mülkiyet hakkı kişilere tanınmakla beraber sınırlama gerekçesinin kamu yararı olduğuna değinilmiştir. Diğer düzenlemelere ek olarak bildirgede, mülkiyet hakkına kamu yararı nedeniyle bir sınırlama olsa bile kişiye adil ve peşin bir tazminat ödenmedikçe kimsenin mülkiyetinden yoksun bırakılmayacağı belirtilmiştir.

Bu bildirgeye ek olarak İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinin 17’nci maddesinde:

1. “Herkesin, tek başına ya da başkalarıyla ortaklık içinde, mülkiyet hakkı vardır.
2. Kimse mülkiyetinden keyfi olarak yoksun bırakılamaz.” düzenlemesine yer verilmiştir. Adı geçen beyannamede kişilerin tek başına veya başkalarıyla birlikte mülkiyet hakkına sahip olabileceği belirtilmiştir. Diğer bildirge ve hükümlerde görülen sınırlamaya ilişkin kamu yararı gibi amaca yer vermese de kişilerin mülkiyetten keyfi olarak yoksun bırakılamayacağına ilişkin hükme yer verilerek kamu yararı nedeniyle sınırlamaya gönderme yapılmıştır. Çünkü keyfiyetten uzak bir sınırlama ancak kamu yararı ile yapılabilir.

Sözleşme’de 1 Nolu Ek Protokolün “Mülkiyetin korunması” başlıklı 1’inci maddesinde mülkiyet hakkına ilişkin şu hükme yer verilmiştir:

³⁸ Koshaker, P. (1971). *Roma Hususi Hukukunun Ana Hatları*. (Çev. Kudret Ayiter), Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, s.112

“Her gerçek ya da tüzel kişi, mülkiyetinden/malvarlığından müdahale edilmeksizin yararlanma hakkına sahiptir. Hiç kimse, kamu yararı uyarınca ve yasanın ve uluslararası hukuk genel ilkelerinin öngördüğü koşullara tabi olarak mülkiyetinden yoksun bırakılması hali hariç, mülkiyetinden yoksun bırakılmayacaktır.”

Ancak yukarıdaki hükümler hiçbir biçimde, bir Devletin, mülkiyetin genel yarara uygun olarak kullanılmasını denetim altına almak ya da vergilerin yahut diğer katkıların/yükümlülüklerin yahut para cezalarının ödenmesini temin etmek üzere gerekli gördüğü nitelikteki yasaları yürürlüğe koyması yetkisine halel getirmeyecektir.

Sözleşme Ek 1 Nolu Protokolde mülkiyet hakkına ilişkin geniş bir düzenlemeye yer verilmiştir. Sözleşmede, gerçek kişilerin yanında tüzel kişilerin de mülkiyet hakkına sahip olduğu belirtilirken kişilerin kamu yararı sebebiyle hukukun öngördüğü sınırlandırmalara tabi olabileceği öngörülür. Kişilerin sahip olduğu mülkiyet hakkı ancak hukukta öngörülmesi şartıyla kamu yararı amacıyla sınırlanabilecektir. Anılan Protokolün 2’nci fıkrasında ise mülkiyetin genel yarara uygun şekilde denetim altına alınması veya vergi gibi diğer kamu alacaklarının tahsili amacıyla yaptığı yasal düzenlemelerin mülkiyet hakkına bir ihlal olarak değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir. Sözleşmede her ne kadar mülkiyet hakkına yer verilse de Sözleşmeyi imzalayan devletlere bu madde hükmü ile mülkiyet hakkına yapılacak olan müdahalelerde geniş bir takdir yetkisi hakkı tanımıştır. Bunun yanı sıra devletlerin sahip olduğu bu takdir yetkisi sınırsız olmamış ve AİHM tarafından mülkiyet hakkına ilişkin ihlaller incelenirken çeşitli kriterlerle sorgulanmıştır.

Mülkiyet hakkına ilişkin hükümleri 1924, 1961 ve 1982 Anayasalarında da görmek mümkündür. 1924 Anayasasında “Türklerin Kamu Hakları” başlıklı bölümün 70’nci maddesinde “ Kişi dokunulmazlığı, vicdan, düşünme, söz, yayım, yolculuk, bağıt, çalışma, mülk edinme, malını ve hakkını kullanma, toplanma, dernek kurma, ortaklık kurma hakları ve hürriyetleri Türklerin tabii haklarındanandır.” hükmü yer almaktadır. Yine aynı Anayasanın 79’ncü maddesinde “Bağıtların, çalışmaların, mülk edinme ve hak ve mal kullanmanın, toplanmaların, derneklerin ve ortaklıkların serbestlik sınırı kanunlarla çizilir.” hükmüne yer verilerek mülkiyet hakkının her ne kadar tabi hak olduğu kabul edilse de serbestlik sınırının kanunlarla belirleneceği şerhi düşülmüştür.

1961 Anayasasında ise mülkiyet hakkına ilişkin düzenlemeye “Mülkiyete ait genel kural” başlıklı 36’ncı maddede “Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.” şeklinde yer verilmiştir. 1961 Anayasasında da diğer belge, sözleşme ve hükümlerde olduğu gibi mülkiyet hakkı tanınmış; sınırlamanın ancak kanunla ve kamu yararı amacıyla yapılabileceği belirtilmiştir. 1961 Anayasasında mülkiyet hakkı tanımakla birlikte 1924 ve 1982 Anayasalarından farklı olarak ekonomik ve sosyal bir hak olarak görülmemiştir. Bir başka deyişle devletten önce de var olan tabi hak (birinci kuşak hak) sınıfında değerlendirilmemiştir.

1982 Anayasasında ise mülkiyet hakkı “Kişinin Hak ve Ödevleri” başlıklı bölümde düzenlenerek 1961 Anayasasından farklı olarak mülkiyet hakkını birinci kuşak haklar kategorisinde görülmüştür. 1982 Anayasasının gerekçesinde, mülkiyet hakkı “devletten önce de var olan bir gerçek” olarak nitelendirilmiştir.³⁹ Bu açıdan bakıldığında, 1982 Anayasasının mülkiyet hakkına ilişkin tutumu liberal mülkiyet anlayışına yakın olarak görülmektedir.⁴⁰ 1982 Anayasasının 35’inci maddesinde yer verilen “Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.” hükmüne de bakıldığında diğer anayasa, sözleşme ve belgelerdeki hükümlerle benzerlik gösterdiği anlaşılr.

Anayasalar, sözleşme ve belgelerde bulunan mülkiyet hakkına ilişkin düzenlemeler beraberce değerlendirildiğinde mülkiyet hakkı farklı nitelendirmelerle ifade edilse de ortaya çıkan ortak hüküm kişilere mülkiyet hakkının tanındığı, ancak bu mülkiyet hakkının toplum yararına aykırı olamayacağı ve kamu yararı amacıyla sınırlandırılabilirdir. 1961 ve 1982 Anayasalarında ise Sözleşmeden farklı olarak mülkiyet hakkına getirilecek sınırlandırmaların sadece kanunlarla yapılabileceğine hükmedilmiştir. Diğer bir deyişle mülkiyet hakkına sınırlama getirme yetkisi ancak Kanun yapabilme tekeli elinde bulunduran yasama organındadır. Yine 1961 Anayasası istisna tutulduğunda ortaya çıkan benzer sonuç mülkiyet hakkının liberal

³⁹ 1982 Anayasası 35’inci Madde Gerekçesi: “Mülkiyet hakkı Devletten önce de var olan bir gerçek olması itibarıyla (Maunz- Dürig- Herzog- Scholz, Grundgesetz, Kumentar, Art. 14, N. 5) ekonomik ve sosyal haklar arasında değil de kişinin temel hakları arasında düzenlenmesi düşünülebilirse de Komisyon şimdiki düzenlemenin yerinde olduğu sonucuna varmıştır.”

⁴⁰ Etgü, M. A. a.g.t. s.15

bir hak olarak görülmesi ve bu hakkın devletten önce de var olduğunun kabul edilmesidir.

2.3. Mülkiyet Hakkının Kapsam ve İçeriği

Mülkiyet hakkına nelerin dahil olduğu ve konusunu nelerin oluşturduğuna ilişkin hem Sözleşme eksenin de hem de 1982 Anayasası ekseninde bir sonuca ulaşmak mümkündür. Geçmiş zamanlarda Türkiye ve AİHM arasında mülkiyet hakkının kapsamına ilişkin görüş farklılıkları olsa da günümüzde görüşlerde paralellikler mevcuttur.

2.3.1. Sözleşmenin ve AİHM'nin Mülkiyet Hakkının Kapsamına Bakışı

Sözleşme, mülkiyete geniş bir anlam yüklemiştir. Sözleşmenin Fransızca metninde “biens” kelimesi tercih edilerek mülke ve mülkiyete geniş bir bakış açısı sunulmuştur.⁴¹ Fransız Hukukunda da “biens” bir kavram olarak miras yoluyla geçen bütün hakları kapsayıcı bir şekilde anlaşılmaktadır.⁴²

Temelde mülkiyet hakkı, hakkın sahibine üç adet yetki verir. Bu yetkiler; kullanma, yararlanma ve tasarruf yetkileridir. Mülkiyet hakkının, hakkın sahibine, tanıdığı bu yetkiler hakkın olumlu yönünü oluşturmaktadır.⁴³

Mülkiyet hakkının kapsam ve içeriğine yönelik olarak ise AİHM, geniş yorumlama taraftarıdır. AİHM'nin mülkiyete ilişkin yaptığı tanımlama ulusal düzeyde yapılan tanımlardan bağımsız bir şekilde özerk konumdadır. Böylelikle AİHM, mülkiyet kavramını ulusal hukuktan daha geniş tanımlayarak mülkiyete ilişkin hakkın kullanım alanını da genişletmektedir.⁴⁴ AİHM, verdiği içtihadi kararlarla da sözleşmenin ilk uygulayıcıları olan yerel mahkemelere mülkiyet hakkının kapsamı ve içeriği hakkında ışık tutarak Avrupa Konseyine üye devletler açısından ortak bir mülkiyet anlayışının oluşmasını sağlamaktadır. Özellikle bir üye devlet ile üye devlete yabancı konumunda bulunan kişilerin arasında mülkiyet hakkına ilişkin ortaya çıkacak olan uyuşmazlıklar, ortak bir mülkiyet anlayışının benimsenmesi ile daha etkin bir

⁴¹ Harris, D. vd. (2013). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hukuku*. (Çev. Mehveş Bingöllü, Ulaş Karan), Ankara: Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi, s.676

⁴² Grgić, A. vd. (2007). *İnsan Hakları Sözleşmesi ve Ek Protokollerinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz Kitap*. Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitapları, 10 numara, Avrupa Konseyi s.8

⁴³ Müftüoğlu, V. *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Araştırma Raporu*, Ankara: Adalet Bakanlığı İnsan Hakları Dairesi Başkanlığı, s.3

⁴⁴ Müftüoğlu, V. s.4-5

şekilde çözülebilecektir. Yine AİHM'nin mülkiyet hakkına ilişkin böylesine bir yorum getirmesinin amaçları arasında Sözleşmede ekonomik bir hakkı koruyan tek maddenin mülkiyet hakkına ilişkin düzenleme olması ve bu sebeple AİHM tarafından belli sınırlara hapsedilerek dar bir anlayışın getirilmesini önlemek olabilir.⁴⁵ Böylelikle mülkiyet hakkına ilişkin kavram dinamik kalacak ve zamanla ekonomik değerlere ilişkin değişiklere uyarlanabilecektir.

AİHM bir kararında mal ve mülk kavramlarını, “fizik(maddi) bir varlığa sahip her türlü taşınabilir ve taşınmaz mallar yanında maddi varlığa sahip olmayan hak ve menfaatleri mameleke dahil her türlü aktifi, mali ve ekonomik değeri de içermektedir.”⁴⁶ olarak ifade etmektedir. AİHM, mülkiyet hakkının kapsam ve içeriğine ilişkin yaptığı bu geniş yorum ile dayanakları Roma Hukuku'na kadar giden klasik taşınır ve taşınmaz mülkiyet tanımlarının da ötesine giderek ekonomik içeriği, parasal değeri olabilen neredeyse her mevzuyu mülkiyet hakkının kapsamı içerisinde görmüştür.⁴⁷ Örnek olarak da vermek gerekirse taşınmaz ve taşınır mülkiyetlerinin⁴⁸ yanı sıra şirket hisselerini ve fikri mülkiyet⁴⁹ gibi konuları da mülkiyet hakkının kapsamı içerisinde görmüştür. Yine örnek olarak vermek gerekirse kazanılmış bir dava hakkı,^{50 51 52} tahkim kararı ile hükmedilen alacak⁵³ ve hisse senedi⁵⁴ gibi maddi olmayan haklar da AİHM tarafından mülkiyet hakkı kapsamı içerisinde değerlendirilmektedir.

Bir iddianın AİHM önünde mal ve mülk olarak kabul edilebilmesi için bazı şartların olması gereklidir. İlk olarak mal ve mülk iddiasında bulunulan iddianın ekonomik bir değeri olmalı ve bu değer somut olarak ortaya konulabilmelidir.⁵⁵ Yine AİHM'nin güncel içtihatlarına göre başvuru, gerçekleşebilecek meşru bir beklenti içerisinde olduğunu kanıtlayabilirse meşru beklentisi de mal ve mülk olarak kabul

⁴⁵ İnceoğlu, S. (2013). *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa*. İstanbul: Beta Basım Yayım, s.499

⁴⁶ Gözübüyük, Ş. ve Gölcüklü F. s.418

The Traktörer Aktiebolag/İsveç, B. No: 10873/84, 07.06.1989, §57

⁴⁷ Dinç G. *Sorularla Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi*, s.613

⁴⁸ Wiggins/Birleşik Krallık, B. No. 7456/76, 08/02/1978, §40

⁴⁹ Anheuser-Busch Inc./Portekiz[GC], B. No. 73049/01, 11/01/2007, §65

⁵⁰ Kopecky/Slovakya [GC], B. No. 44912/98, 28/9/2004, §60

⁵¹ Burdov / Rusya, B. No: 59498/00, 7/05/2002

⁵² Mazurek/Fransa, B. No. 34406/97, 01.02.2000, §42

⁵³ Stran Greek Refineries and Stratis Andreadis/Yunanistan, B. No: 13427/87, 9/12/1994

⁵⁴ Sovtransavto Holdinge/Ukrayna, B. No: 48553/99, 25/07/2002. §92

⁵⁵ Kom. K. Durini/İtalya, req. No. 19217/91, 12/1/1994; Pine valley Developments Ltd ve öte. /İrlanda, B. No: 12742/87, 29/11/1995, §31

edilmekle beraber iddia yeteri kadar kanıtlanamazsa meşru beklentisi söz konusu olamaz.⁵⁶

2.3.2. 1982 Anayasası ve AYM'nin Görüşü

Mülkiyet hakkının konusuna ilişkin 1982 Anayasasının “mülkiyet hakkı” başlıklı 35’inci maddesinin metnine⁵⁷ bakıldığında mülkiyetin neler içerdiğine ilişkin bir kanıya varmak mümkün değildir. 1982 Anayasası, herkesin mülkiyet hakkına sahip olduğuna ve bu hakkın sınırlanma sebeplerine değinmekle yetinmiştir. Ancak 35’inci maddenin gerekçesine⁵⁸ bakıldığında Danışma Meclisi, sadece aynı hakları kastetmemiş, günümüzde mülkiyet hakkının kapsamına ilişkin yüksek mahkemelerce de kabul edilen bir ifadeye yer vermiş ve mülkiyet hakkının kapsamını geniş tutmuştur. Gerekçeye ilişkin sonuca bakıldığında da 1982 Anayasasında düzenlenen mülkiyet kavramı, Medeni Hukuk bağlamındaki mülkiyeti de içine alan ancak ondan daha da geniş bir kapsamda olan kavramdır.⁵⁹

AYM de her ne kadar 1967 yılında verdiği bir kararda,⁶⁰ Anayasaca korunan mülkiyet hakkının konusuna ilişkin dar bir yorum getirerek mülkiyet hakkının konusunu sadece maddi haklar olarak görse de sonraki ve günümüze yakın içtihatlarında, 1982 Anayasasının gerekçesi ve AİHM’nin içtihatları yönünde kararlar vermiştir. Örneğin AYM, 2008 tarihinde verdiği bir iptal davasında, fikri ve sınai hakların da mülkiyet hakkının konusuna girdiğini “Mülkiyet hakkının konusunu, maddi ve gayri maddi mallar oluşturmaktadır. Taşınır ve taşınmaz mallar, maddi mallar kapsamında iken, fikri ve sınai mülkiyet hakları gayri maddi mallar kapsamında yer almaktadır.” ifadeleriyle kabul etmiştir.⁶¹ Günümüzde ise AİHM’nin mülkiyet hakkının kapsamına ilişkin görüşleri ile AYM içtihatları arasında paralellik mevcuttur.

⁵⁶ Gemalmaz, B. (2018). *Mülkiyet Hakkı*, Ankara: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi – 6. Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi, s.53-54

⁵⁷ “Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz”.

⁵⁸ “Mülkiyet anayasal güvence altına alınması tek tek menkul ve taşınmaz malları, para ile değerlendirebilen hakları ve mal varlığını toplu olarak ve tabii olarak üretim araçlarını içeren bir teminattır.”

⁵⁹ Akça, K. a.g.t. s.41

⁶⁰ AYM, E.1967/10, K.1967/49, 28/12/1967

⁶¹ AYM, E.2004/81, K.2008/48, 31/01/2008



3. MÜLKİYET HAKKI VE VERGİLENDİRME İLİŞKİSİ

Vergilendirmenin mülkiyet hakkı ile ilişkisini iki boyutta ele almak mümkündür. İlk olarak verginin tarihçesi incelendiğinde mülkiyetin aldığı şekil ile verginin aldığı şekil arasında paralellikler mevcuttur. Verginin bedeni hizmet karşılığı olması, aynı veya nakdi alınması aslında kişilerin mülk edinme biçimlerine göre gelişmiştir. Ancak mülkiyetin ve verginin aldığı suret vergilendirmenin mülkiyet hakkı açısından bir müdahale teşkil etme durumunu hiçbir zaman değiştirmemiştir.

İkinci olarak ele alınacak konu ise mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalenin meşru sınırlar içerisinde kalıp kalmadığının belirlenebilmesinde vergilendirme ilkelerinin önemi ve vergilendirme ilkeleri ile mülkiyet hakkının korunması için AİHM ve AYM tarafından geliştirilen kriterler arasındaki ilişkidir.

3.1. Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Vergilendirme Tarihçesi

Vergi kavramı, literatürde birçok yazar tarafından tanımlanmıştır. Tuncer, “Vergi, kamusal ihtiyaçları karşılamak ve milli dayanışmayı sağlamak amacıyla devletin egemenlik hakkına dayanarak ve karşılığında fertlere belirli ve direkt bir fayda sağlamaksızın fert ve kurumlardan kanunla aldığı paralardır.”⁶² şeklinde tanımlarken, Uluatam, “Devletin, hemen seçilebilir ve elde edilebilir bir karşılık olmaksızın ve yaptırım gücüne dayanarak aldığı iktisadi kaynaklardır.”⁶³ şeklinde tanımlamıştır. Susam da vergiyi “...devlet ve kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş diğer kamu kuruluşlarınca, fert ve kurumlardan, hukuki cebir altında, karşılıksız olarak alınan değerlere denir.”⁶⁴ şeklinde tanımlamıştır. Vergiye ilişkin birçok tanıma daha yer vermek mümkün olsa da genel ölçüde birbirine benzer ifadeler olacaktırlar.

Verilen tanımlarda verginin; karşılıksız olduğu, devletin egemenlik gücüne dayanılarak toplandığı, gerçek veya tüzel kişilerden alındığı, zorunlu olduğu ve nakdi olarak alındığı özellikleri ön plana çıkar. Gerçekten de verginin günümüzde aldığı şekil bu olmakla birlikte tarih boyunca hep aynı şekilde olmamıştır. Özellikle vergiler, kökeninde gönüllü bir ödeme şeklinde iken zamanla geleneksel bir yükümlülük ve

⁶² Tuncer, S. (1971). *Kamu Maliyesi*. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, s.132

⁶³ Uluatam, Ö. (1978). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, s.171

⁶⁴ Susam, N. (2015). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Beta, s.201

günümüze yakın tarihlerde zorunluluk halini almıştır.⁶⁵ Yine uzun süre aynı bir şekilde alınmış ve belli bir amaca tahsis edilmiştir.⁶⁶ Maliye teorisi tarafından verginin günümüzdeki özellikleri kabul edilen zorunlu olması, karşılıksız olması ve nakdi olması gibi bazı özellikler geçmişte bulunmamaktadır. Vergiler, dönemler itibariyle çeşitli şekillerde alınmıştır. Verginin görüldüğü şekil ile mülkiyetin aldığı şekil arasında ise bir paralellik mevcuttur.

3.1.1. İlkçağ Dönemi

İlkçağın ilk dönemlerinde özel mülkiyet olmadığından malvarlığından devlete aktarılabilecek bir vergi de söz konusu olmayacaktır. Bu sebeple özel mülkiyetin görülmediği ilkel topluluklarda aynı veya nakdi bir vergiden bahsetmek mümkün değildir.⁶⁷ Bu dönemde toplumsal ihtiyaçların görülmesine topluluk üyeleri bedeni hizmet ile katılıyorlardı.⁶⁸

Bedeni hizmeti bugünkü anlamda bir vergi olarak görmek mümkün olmasa da para ekonomisinin ve özel mülkiyetin olmadığı bir topluluk için kamusal giderlerin büyük çoğunluğunu emek ihtiyacı oluşturur ki bu anlamda vergi benzeri bir yükümlülüğün bahsetmek mümkün olur. Bedeni hizmet sonucunda elde edilen ürün topluluk adına saklanmakta ve zamanı geldiğinde dağıtılmaktadır. Bu anlamda bedeni hizmetin doğrudan bir karşılığı olmasa da ve bugünkü anlamda yol, su, baraj gibi kamu hizmeti olarak dönmese de iâşe olarak dönmektedir. Yine toplanan bu ürünlerin depolanması, saklanması, korunması, hesaplanması ve sonradan tekrar dağıtılması faaliyetleri sürekli bir organizasyonun ve bu organizasyon da tarım dışında çalışan insanların varlığını gerektirmektedir. Tarım dışında görevli olan topluluk üyelerinin iâşe giderleri tarımda çalışan topluluk üyelerinin bedeni hizmeti sonucunda karşılanmaktadır. Bu gerekçelerle esasen verginin ilkel halinin bedeni hizmet şeklinde olduğunu söylemek mümkün olmaktadır.

Tarihteki en eski medeniyetlerden birisi olan Sümerlilerde vergi olgusuna rastlamak mümkündür. Literatürde ilk vergi sistemlerinin Roma döneminde

⁶⁵ (Aktaran Turhan, 1979, s.2); (Neumark, Theorie der Besteuerung in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, s.83)

⁶⁶ Turhan, S. (1979). *Genel Vergi Teorisi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, s.2

⁶⁷ Çelik, K. (2013). *İlköğretim Çağında Vergi Algısının İncelenmesi: Zonguldak İli Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Bülent Ecevit Üniversitesi, s.4

⁶⁸ Çelik, K. a.g.t. s.4

oluşturulduğu söylene de Sümer Devletinde de standartlaşmış bir vergi sisteminden bahsetmek mümkündür.⁶⁹ Sümerlilerden kalma tabletlere bakıldığında görevleri vergi toplamak olan bir memur sınıfının olduğu görülmektedir.⁷⁰

Sümerlilerde bazı dönemlerde halkın yüksek vergileri ödemede zorlandığı ve borç alarak vergi yükümlülüğünü yerine getirdiği, tefecilere başvurduğu dönemler olmuştur.⁷¹ Yine ağır vergi yükü nedeniyle Urukagina tarafından tarihte ilk vergi reformu gerçekleştirilmiş⁷² ve vergi sisteminde köklü değişiklikler yapılmıştır.⁷³ Sümerliler döneminde tam bir mülkiyetten söz etmek mümkün olmasa da mevcut şekliyle var olan mülkiyete vergi aralığı ile bir müdahalenin söz konusu olduğu söylenebilir. Hatta yapılan vergi reformu sonucu getirilen hüküm⁷⁴ ve halkın yüksek vergi yükü karşısında borca başvurması mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ölçüsüz olduğuna dair güçlü sezgiler göstermektedir. Bu ölçüsüz müdahale, vergi sistemi üzerine tekrar düşünülmesine ve değişiklikler yapılmasına sebep olmuştur.

Mezopotamya uygarlığı olan Hitit medeniyetinde yönetenler, üretim ve ticaretle uğraşanlar gibi birçok uzmanlaşmış sınıf bulunmaktadır.⁷⁵ Gelişen ekonomileri aynı zamanda bir vergi sistemini de zorunlu tutuyordu. Kültepe adı verilen tabletlerde, Hitit dönemindeki vergilere, vergi oranlarına, hatta istisna ve muafiyete ilişkin birçok bilgi bulmak mümkündür.⁷⁶ Hititlerdeki toprak rejiminin bir tür tımar sistemine benzediği ve mülkiyetin krala ait olduğu ancak hediye edilen toprakların da olduğu ve bu hediye karşısında çeşitli yükümlülüklerin getirildiği görülmektedir.⁷⁷ Bu yükümlülükler ise asker yetiştirme veya vergi vermektir.⁷⁸

Hititler döneminde de ne tür mülkiyetin olduğundan bağımsız olarak Sümerlerde görüldüğü gibi mülkiyet hakkına vergi aracılığı ile bir müdahale yapıldığı

⁶⁹ Özmen, İ. (2016). *Tarihsel Olarak Vergi Gelirlerinin Belirleyicileri ve Bric-T Üzerine Ekonometrik Bir Analiz, Doktora Tezi*, Necmettin Erbakan Üniversitesi, s.34

⁷⁰ Özmen, İ. a.g.t. s.35

⁷¹ Akrep, M.Y. (2017). “Sümer Ekonomisinde Tapınak Faktörü”. *Mavi Atlas Dergisi*, 5(2), s.468.

⁷² Özmen, İ. a.g.t. 34

⁷³ (Aktaran Özmen, 2016, s.33-35); (History begins at Sumer Thirt-Nine Firsts in Recorded History, s.45-50)

⁷⁴ “Bir adam karısından boşandığı zaman ne kral ne vezir kimse bir şey almayacaktı. Bir ölü mezara götürülünce ailesinden kimse bir şey istemeyecekti”

⁷⁵ Alp, S. (2001). *Hitit çağında Anadolu: çivi yazılı ve hiyeroglif yazılı kaynaklar*. Ankara: Tübitak, s. 59- 64.

⁷⁶ Özmen, İ. a.g.t. s.36

⁷⁷ Özmen, İ. a.g.t. 38

⁷⁸ Özmen, İ. a.g.t. 38

görülmektedir. Hitit Dönemine ait tabletlerde vergi vermemek için rüşvet verenlerin ve yine halkın vergileri ödemede isteksiz olduğuna dair yazılar mevcuttur. Başarılı bir şekilde oluşturulmamış bir vergi sistemine karşı halkta oluşan tepkiler, mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahale yönünden olumsuz izlenimler olarak değerlendirilebilir.

Eski Mısır'ın ilk zamanlarında da özel mülkiyete rastlamak mümkün değildir.⁷⁹ Halk tarafından krala yapılan ödemeler bedeni hizmet şeklinde olmaktadır.⁸⁰ Devlet giderlerini daha çok saray giderleri oluşturuyordu ve giderler mülk gelirleri ile karşılanıyordu.⁸¹ Bu anlamda da Mısır'ın ilk zamanlarında görülen vergi türü bedeni hizmet şeklinde olmuştur. Daha sonraları Mısır'da küçük devletler bir araya gelip büyük bir imparatorluk kurmaları sonucunda toprakların doğrudan devlet tarafından işletilmesinin zor hale gelmesi sebebiyle, birtakım topraklar özel kişilere verilmiştir ve devlet bu özel yararlanma karşılığında hububat şeklinde olan bir ayni vergi almıştır.⁸² Hububat şeklinde alınan vergiler hasadın %20'sini oluşturuyordu ve yine yemek yapmak için kullanılan yağdan da vergi alınmaktaydı.⁸³ Böylelikle sahiplik ve özgürce tasarrufta bulunma anlamında tam bir mülkiyet hakkından bahsedilemese de kullanma ve semerelerinden yararlanma doğrultusunda sınırlı bir mülkiyet hakkı tanınmıştır. Mutlak olmayan bu mülkiyet hakkına ayrıca ayni vergilendirme yapılarak bir müdahale söz konusu olmuştur.

Eski Mısır'da ilk başlarda ademi merkeziyete dayanan vergi idaresi zamanla merkezileşmiş ve muhasebe tekniği, kadastro ve nüfus sayımları ile kişilere düşen vergi yükü tespit edilmiş, kaba cebire dayanan bir şekilde tahsil edilmiştir.⁸⁴

Antik Yunan'ın ilk dönemlerinde ayni ekonomi hakimdir ve kamusal giderler, saray idaresi ve toplum için yapılan liman, tapınak gibi yapıların giderlerine denktir.⁸⁵ Bu yüzden giderlerin çoğu Kralın mülk gelirleri ile karşılanabiliyordu.⁸⁶ Yine bu gelirlerin yanı sıra ihtiyari bir şekilde hediye niteliği taşıyan mali gelirden söz

⁷⁹ Turhan S. a.g.e. s.3

⁸⁰ (Aktaran Turhan, s.3), (Schmölders, G., Genel Vergi Teorisi (çeviren: Salih Turhan), 1976, s.45-50)

⁸¹ Kayan, A. (2000). "Verginin tarihsel gelişimi ve sebep olduğu bazı önemli olaylar." *Maliye Dergisi*, 135, s.82.

⁸² Turhan, S. a.g.e. s.3

⁸³ Çelik, K. a.g.t. s.6

⁸⁴ Turhan, S. a.g.e., s.3-4

⁸⁵ Tuhan, S. a.g.e., s.4

⁸⁶ Çelik, K. a.g.t. s.7

konusudur ancak ihtiyari olma durumu sadece tam vatandaşlara özeldir ve esirler için bedeni hizmet, ticaretle uğraşan sınıf için ise baş ve kazanç vergisi söz konusudur.⁸⁷ Ancak zamanla hizmetlerin artması ve savaş nedeniyle giderlerin artmasıyla beraber kendilerine has vergi sistemlerini oluşturmuşlardır.⁸⁸

Antik Yunan’da ihtiyari olarak ödenen vergilerin yanı sıra tarım gelirlerinden gelen dolaylı vergiler ve ÖTV⁸⁹, bina vergisi, gümrük vergisi ve lüks vergileri⁹⁰ bulunmaktadır ve vergi oranları da halkın tepkisini çekmeyecek biçimde düşük miktarlardadırlar.⁹¹

Antik Yunan’da şehir devletleri “siteler” şeklinde örgütlenmiştir ve doğrudan demokrasi ile yönetilirler. Yönetime herkesin katkısı mevcuttur. Bu yüzden Antik Yunan’da çağına göre fazlasıyla demokratik bir yapı bulunmaktadır. Bu yönden bakıldığında tam vatandaş konumunda olan sınıfın mülkiyet hakkına vergi nedeniyle yapılacak bir müdahaleyi doğrudan demokrasi sayesinde kendileri belirler. Yine halkın kendisi aşırı vergi ödeme eğilimi içinde olsa da bu durum dini ve vatani vazife ruhuyla yapmaları, mal varlıklarında hissedilebilir derece ağır olmaması sebepleriyle mülkiyet haklarına yapılan vergisel müdahalenin ölçüsüz olduğu söylenemez.

Roma Devleti Avrupa coğrafyasında kurulmuş önemli bir imparatorluktur. Roma Devletinin ilk zamanlarında Cumhuriyet Dönemi yaşanmış, ardından İmparatorluk devri başlamış ve sonraları ise Batı Roma ve Doğu Roma olarak ikiye ayrılmıştır. Böylelikle yazının icadı ile başlayan ilkçağ, Batı Roma’nın yıkılması ile kapanmıştır. Doğu Roma olarak anılan Bizans Devletinin Osmanlı Devleti tarafından yıkılmasıyla da orta çağ sona ermiştir.

Cumhuriyet devrindeki Roma’nın en önemli gelirleri: mülk gelirleri, tekeller, savaş ganimetleri ve haraçlardır.⁹² Vergisel yükümlülük olarak ise zorunlu zamanlarda alınan servet vergisi, önemsiz ölçülerde olan lüks vergisi ve esirlerin serbest bırakılması nedeniyle alınan vergiler bulunmaktadır.⁹³

⁸⁷ Turhan, S. a.g.e. s.4-5

⁸⁸ Turhan, S. a.g.e. s.5

⁸⁹ Turhan, S. a.g.e. s.6

⁹⁰ İnternet: Eskicioğlu, O. (2007). “Çağdaş Vergi Anlayışının İslam Hukuku Açısından Eleştirisi”. Web: www.enfal.de/vergi.pdf adresinden 15.01.2021 tarihinde alınmıştır.

⁹¹ Kayan, A. a.g.m. s.82

⁹² Turhan, S. a.g.e., s.7

⁹³ Çelik, K. a.g.t. s.8

Cumhuriyet Dönemi'nden sonra Augustus'un gelmesiyle birlikte İmparatorluk devri başlamıştır. İmparator Augustus, birçok mali reform yapmıştır: vergilemenin organizasyonundaki değişiklikler, vergi iltizamının kaldırılması, para ekonomisinin geliştirilmesi, vergi kuruluşlarının yapısının değiştirilmesi bunlar arasında sayılabilir.⁹⁴ Özellikle vergi iltizamının kaldırılıp verginin memurlar eliyle toplanmasının sebebi, iltizam sisteminde vergi kaynaklarının kapasitesine ve verimliliğine önem verilmemesi ve yine vergide adaletin sağlanması için vergi konularının yeniden belirlenmesidir.⁹⁵ Bu reformlar; halk için ağır gelen bir vergi yükünü ve bu vesileyle kişilerin mülkiyet haklarına ölçüsüz bir müdahaleyi göstermektedir. Bu vesileyle birlikte önemli reformların yanı sıra yine sonraki zamanlarda İmparator Emirnameleri çıkarılmıştır ve dolaylı vergilerin bile alınabilmesi için bu Emirnamede önceden düzenlenmiş olması gerekmektedir.⁹⁶ Vergide kanunilik ilkesine benzer bir uygulama bu devirde de görülmüştür. İmparator istediği zaman Emirname çıkarabilse de en azından emirname ile yayınlandığından vergi idaresi tarafından keyfi uygulamalar olmayacak, vergide kesinlik ve belirlilik bir ölçüde sağlanmış olacaktır.

Ancak beklenen olmamış ve Roma'da halkın huzursuzluğunun önlenememesi için artırılan kamu harcamaları, kamu giderlerinin büyümesine sebep olmuş⁹⁷, vergi sistemi tekrar değiştirilmiştir. Yeni sistemin de başarısı kısa olmuş, köylüler üzerine büyük bir vergi yükü bırakılmasına ve köylülerin göç etmesiyle birlikte kölelik oluşmasına sebep olmuştur.⁹⁸

3.1.2. Ortaçağ Dönemi

Roma'nın çökmesiyle birlikte Avrupa topraklarında merkezi yönetim zayıflamış ve feodalite devri başlamıştır. Bu devirde topraklar senyörler tarafından bölüşülmüş ve ayrı ayrı beylikler kurulmuştur. Bu beylikler ise zayıf bir bağ ile merkezi yönetime bağlıdırlar. Beyliklerin asıl faaliyeti tarım üzerinedir ve çevirdikleri bu topraklar karşısında merkezi yönetime mülk geliri ödemekte ve ordu yetiştirmektedirler.

⁹⁴ Turhan, S. a.g.e. s.8

⁹⁵ Turhan, S. a.g.e. s.8-9

⁹⁶ Vatansever M. a.g.m. s.4816-4817

⁹⁷ Schmölders, a.g.e. s.10, Aktaran Salih Turhan, s.9

⁹⁸ Turhan, S. a.g.e. s.9-10

Roma döneminde bulunan gelişmiş mali sistem bu dönemde yıkılmış yerine basit bir aynı ekonomi düzeni kurulmuştur.⁹⁹ Yine bu dönemde toprak sahibi olmayanlar, askerlik hizmetlerini yerine getirmemenin bedeli olarak taşınır mallarının değerinin yarısı kadar tutardaki bir mali yükümlülük ödemektedirler.¹⁰⁰ Bu devirde mülkiyetin tamamıyla devlete ait olduğu bütünleşik mülkiyet anlayışından çıkılmış ve tımar sistemine benzer bir yapıda topraklar, senyörlere bazı yükümlülükler karşısında dağıtılmıştır. Senyörler tarafından ise sözleşmelerle feodal beylere verilmiştir. Feodal beylerin mülkiyet hakkı, kullanma ve yararlanma üzerinedir. Bu topraklar üzerinde serbestçe tasarrufta bulunma hakları yoktur.

Ortaçağın ikinci devrinde, aynı ekonomiden nakdi ekonomiye doğru bir geçiş süreci izlenmiş, saray masraflarının senyörlerden gelen gelirlerle karşılanamaması üzerine verginin önemi artmış ve Reich vergileri denenmiştir.¹⁰¹ Ancak merkezi bir vergi idaresinin olmaması sebebiyle tam anlamıyla vergi alınamamış ve başarılı olunamamıştır. Ortaçağın ikinci devri daha çok feodalite devrinden ulus devletine giden bir geçiş sürecidir.

Ortaçağın son döneminde şehirlerin gelişmesiyle birlikte imparatorlukların gücü azalmış ve mali sistemin modernleşmesi ile de Prensler, merkezi yönetime ait bazı vergi gelirlerini kendi tahsil etmeye başlamıştır.¹⁰²

Vergi tarihi açısından bu dönemde göze çarpan en önemli husus 1215 yılında Magna Carta'nın kabul edilmesidir. Bu anlaşmayla birlikte kralın vergilendirme yetkisi sınırlandırılmış ve Kral bu yetkisini baronlardan oluşan bir konsey ile paylaşmıştır. Bu husus verginin gelişimi açısından “temsilsiz vergi olmaz” ilkesini kazandırmış ve vergilendirmede kanunilik ilkesine giden bir süreci başlatmıştır. Magna Carta'nın 12'nci maddesine göre Kralın konseye danışmadan alabileceği vergiler sınırlandırılmıştır.¹⁰³ Sonrasında bu anlaşmanın yine bizzat Kral tarafından ihlal edilmesiyle yeni düzenlemeler getirilmiştir. Yine de verginin kanuniliği ilkesini ve mülkiyet hakkına vergisel bir müdahale bakımından meşruluğunun sağlanması

⁹⁹ Yolal, M. (2017). “Verginin Tarihsel Gelişiminin ve Mali Fonksiyonun Geçmişten Günümüze Değerlendirilmesi”, *Vergi Raporu Dergisi*, (215), s.13.

¹⁰⁰ Turhan, S. a.g.e. s.11

¹⁰¹ Turhan, S. a.g.e. s.11.

¹⁰² Kayan, A. a.g.m. s.83

¹⁰³ Yolal, M. a.g.m. s.14

amacıyla bir kriter olan kanunilik/hukukilik kriterini oluşturan ve geliştiren düşüncenin temellerini içinde barındırmaktadır.

Ortaçağ vergi sistemini kısaca üç madde ile özetleyebiliriz; şehirlerin, gelişmiş randıman vergisi sistemi ile uygulanan gelir vergileri, vergilerin doğrudan merkezi yönetim tarafından değil şehirler aracılığı ile toplanması ve devlet bütçesi ile kralın özel bütçesinde zamanla bir ayrıma gidilmesidir.¹⁰⁴

3.1.3. Yeniçağ Dönemi

Yeniçağın iktisadi özelliğinin diğer dönemlerden farklı belirgin özellikleri; para ekonomisine geçilmesi, devlet ekonomisi açısından iktisadiliğin ve Rasyonalizmin öneminin artması ve son olarak ise verginin toplanmasında feodal senyörlerin büyük ölçüde aradan çıkarılmasıdır.¹⁰⁵ Bu dönemde Merkantilizm, Fizyokrasi, Kameralizm ve Klasik Okul akımları olmak üzere dört önemli iktisadi ve mali akım doğmuştur. Merkantilizm akımı ile kralın refahının dikkate alınmasının yanında milli ekonominin de refahının artırılması için bilimsel yöntemler takip edilmiştir.¹⁰⁶ Doğal düzenin savunucuları olan Fizyokrasi akımı tek vergiyi savunmuş ve vergilendirilmesi gereken alanın tarım olduğunu söylemiştir. Kameralizm akımı açısından vergiler, bir maliyet unsuru olarak sermayeyi azalttığından girişimciliğe zarar veren bir unsur olarak görülmüş ve kamu gelirleri içerisinde son başvurulması gereken gelir unsuru olarak görülmüştür. Klasik Akımın ise en önemli temsilcisi olan Adam Smith, temel vergilendirme ilkelerini geliştirmiş ve verginin kamu harcamalarını karşılamak için temel gelir olduğunu söylemiştir.

Bu dönemde dışsal bir etki olarak savaşlar ve Fransız İhtilaliyle birlikte Avrupa devletlerinin maliyesi sarsılmış ve verginin tahsilinin sağlanması için devlet maliyesini iyileştirme çalışmalarına gidilmiştir.¹⁰⁷ Napolyon tarafından 1807 yılında yapılan kadastro faaliyetleri ile arazi vergisi düzenli bir şekilde uygulanmış bunun yanı sıra şahıs vergileri ve bina vergileri alınmaya başlanmıştır.¹⁰⁸ Özetle Yeniçağda vergi, devlet açısından temel gelir kaynağı haline gelmiş, verginin mali fonksiyonlarının yanı

¹⁰⁴ Turhan, S. a.g.e. s.13

¹⁰⁵ Turhan, S. a.g.e. s.14,15

¹⁰⁶ Yolal, M. a.g.m. s.14,15

¹⁰⁷ Kayan, A. a.g.m.. s.83

¹⁰⁸ Kayan, A. a.g.m. s.83

sıra mali olmayan fonksiyonları da eklenmiş ve böylelikle klasik fonksiyonunun yanı sıra ekonomik ve sosyal fonksiyonları da göz önünde tutulmuştur.¹⁰⁹

Yeniçağ döneminin en önemli gelişmesi feodal beyliklerin yıkılarak ulus devletine gidildiği süreç olmuştur. Bu süreçte şehirli burjuva sınıfı kral ile birlik olarak Kilise ve feodal beyliklere karşı bir zafer elde etmiştir. Kralların bu savaşta burjuva sınıfından elde ettiği gelirler önem arz etmiş ve burjuva sınıfı da verdiği mali destek karşılığında devlete karşı önemli kazanımlar elde etmiştir.

Yeniçağda fikirsel olarak kabul edilen mülkiyet hakkının dokunulmazlığı pratikte de uygulamaya geçirilmiştir. Yine bu dönemde mülkiyet anlayışında değişiklikler olmuş, üretim ve ticaret gibi tarım dışı unsurlar gelişmiştir. Para ekonomisine geçilmesiyle birlikte aynı vergilemenin yerini nakdi vergileme almıştır. Bu dönemde artık mülkiyet hakkından anlaşılması gerekenin sadece toprak değil, aynı zamanda kişinin tüm mal varlığı olduğudur.

1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi'nin 13 ve 14'üncü maddelerinde kamu giderleri karşılığında oluşan vergi yükünün bütün yurttaşlar arasında eşit ölçüde bölüneceği ve verginin miktarı, matrahı, tahsili gibi unsurların bizzat yurttaşlar veya temsilciler aracılığı ile belirleneceği düzenlenmiştir. Böylece verginin gelişimi boyunca elde edilen kazanımlar Bildirgelere, Anayasalara, Uluslararası Sözleşmelere eklenmiştir. Mülkiyet hakkına vergi dolayısıyla yapılacak müdahalelere ilişkin hem verginin nasıl düzenleneceği hem de mülkiyet hakkının nasıl sınırlandırılacağı üzerine hükümler getirilmiştir.

Vergilerin günümüze gelen süreçteki dönüşümünün benzerini devletin de yaşadığı gerçektir. En eski zamanlarda devlete benzer siyasi topluluklardan (kabile tarzı), şehir devletlerine; sonrasında imparatorluklara ve nihai olarak ulus devletine giden süreçte devlet birçok şekilde yer almıştır.

Devletin nihai hale gelip ulus devletine dönüştüğü süreçte vergiler çok büyük bir önem arz etmiştir. Ulus devlette vergiler tüm vatandaşları kapsayacak şekilde herkesten zorunlu olarak alınan bir mali yükümlülük haline gelmiş ve devlet giderlerinin önemli çoğunluğu vergiler ile karşılanmıştır. Zira literatürde de ulus

¹⁰⁹ Turhan, S. a.g.e. s.17

devletine alternatif bir kavram olarak vergi devleti kelimesinin de kullanıldığı görülmektedir.

Vergilerin zorunlu bir hale gelmesi ile birçok temel hak ve hürriyete müdahale teşkil etmeye başlamıştır. Vergiler, özellikle özel hayatın gizliliği, yerleşme ve seyahat özgürlüğü, miras hakkı, çalışma hakkı ve mülkiyet hakkı gibi temel hak ve hürriyetlere müdahale niteliği taşımaktadır.¹¹⁰ Vergiler, kişilerin malvarlığından devletin kasasına bir aktarım niteliğinde olması sebebiyle en çok da mülkiyet hakkına bir müdahale niteliği taşıdığı bir gerçektir. Vergi kanunlarının yapılma sürecinden tahsiline kadar giden vergilendirme sürecinin her aşaması mülkiyet hakkına doğrudan bir müdahale niteliği taşımaktadır. Bu yüzdendir ki devletlerin vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılması meselesi insan hakları kavramının veya hukuk devletin gelişmesiyle beraber keşfedilen bir şey değildir. Tarihin birçok safhasında, mutlak krallıklarda bile halkın ağır vergi yükü altında kalması sonucu vergiye ilişkin reformlar getirilme ihtiyacı güdülmüştür. Sonraki bölümde de inceleneceği üzere mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalenin ihlalle sonuçlanmaması adına sistemli bir şekilde getirilen ilk sınırlandırmalar teorik düzeyde vergilendirme ilkeleri ile gerçekleştirilmiştir. Bu ilkelere uygun bir şekilde yapılan vergilendirme, aynı zamanda mülkiyet hakkı açısından da ihlalle sonuçlanmayacak bir müdahale olmasını sağlayacaktır.

3.2. Vergilendirme İlkeleri ve Mülkiyet Hakkı

Devrim, vergilendirme ilkelerini

Ayrı ayrı vergilerden veya bir vergi sisteminden beklenen ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonların gerçekleştirilmesi için vergi bileşiminin oluşturulmasında, tekniğinde ve uygulamasında dikkat edilmesi gereken, uzun yılların deneyimi sonucu ortaya çıkmış ve/veya iktisadi mali düşünce sistemi içinde önerilmiş temel unsurlar ve kurallardır.

şeklinde tanımlamıştır.¹¹¹

Vergileme ilkeleri, bir nevi verginin anayasası gibidir.¹¹² İnsanlık uygulamalarının ve elde ettiği deneyimlerinin sonucunda vergilendirmeye yönelik çok

¹¹⁰ Vatansever, M. (2015). "Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi". *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, s.4815

¹¹¹ Devrim F. (1996). *Kamu Maliyesine Giriş*, İzmir: Anadolu Matbaası, s.181

¹¹² Tuncer, S. a.g.e. s.284

şey söylenmiştir: Antik Mısır'da vergisi yüksek olduğu için yakınan bir insanın tabletlere kazıdığı metinlerden tutun, vergiler için ortaya çıkan isyanlar; yine optimal vergilemeye ilişkin görüşlerini aktaran İbni Haldun'dan, ABD'de vergilerin de etkili olduğu bağımsızlık mücadelesine... Daha yüzlercesine örnek verilebilecek bu deneyimler sonucunda vergilendirme ilkeleri, bilerek veya bilmeyerek; isteyerek veya istemeyerek dikkate alınmışlardır. Özellikle de genellik, adalet ve eşitlik ilkeleri; kişinin mali alanda bir uzmanlığı olup olmadığına bakılmaksızın hemen her kişi tarafından, bilimsel nitelik arz etmese de çeşitli şekillerde dikkat çekilen ilkelere dir.¹¹³

Vergilendirme ilkeleri üzerine tarih boyunca çok çeşitli görüşler ortaya atılmıştır. Orta Çağ'dan itibaren Grotius, Pufendorf, Guicciardini, Hobbes, Hume, Rousseau ve Bodin gibi filozof ve iktisatçılar, ardından Adam Smith, David Ricardo, MC. Culloch ve John Stuart Mill gibi Liberal Okulun öncüleri, Adolf Wagner gibi devlet yanlı iktisatçılar, Sismondi gibi Sosyalistler ve son olarak modern iktisat ve maliye teorisine büyük katkıları olan Panteleoni, Mazzola, Sax, Wicksell, Lindal ve de Viti De Marco gibi düşünürler vergilendirme ilkelerine ilişkin görüşlerini ortaya koymuşlardır.¹¹⁴ Ortaya konulan bu ilkeler ise modern mali literatürde F. Neumark ve Heinz Haller tarafından geliştirilip, açıklanmışlardır.¹¹⁵

Vergilendirme ilkelerine mali literatürde birçok düşünür tarafından değinildiği ve ortaya birçok vergilendirme ilkesinin konulduğu, bu ilkelerin ise birçok düşünür tarafından farklı yorumlanıp, çeşitlendirildiğini belirtmek gerekir. Bu duruma vergileme ilkelerinin ideolojik bir nitelik taşıması sebebiyet vermektedir.¹¹⁶ İçerisinde adalet, eşitlik gibi ilkeler barındıran ilkelerin, dönemin ideolojik ve baskın görüşlerinden etkilenmemesi kaçınılmazdır. Yine vergilendirme ilkelerinin bu denli çeşitli olmasının arkasında yatan başka sebep ise verginin fonksiyonları üzerine düşüncelerin çeşitliliğindendir. Verginin gelir sağlama unsuru olan mali fonksiyonunun yanı sıra, ekonomik, sosyal ve siyasi birçok fonksiyon eklenmiştir ve her bir fonksiyonun vergilendirme ilkelerine yansımaları, ilkelerin çeşitlenmesine ve ilkelere yüklenen anlamların da farklılaşmasına sebep olmuştur. Örnek olarak değinmek gerekirse vergide tarafsızlık ilkesi ve verginin sosyal fonksiyonuna ilişkin

¹¹³ Akdoğan, A. (1994). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, s.147

¹¹⁴ Uluatam, Ö. a.g.e. s.191-192

¹¹⁵ Turhan, S. a.g.e. s.292

¹¹⁶ Tuncer, S. a.g.e. s.284

ilkeler arasında bir uyumsuzluk olduğu aşıkardır. Bir ilkenin verginin bir fonksiyonuna hizmet ederken başka bir fonksiyonuna hizmet etmediği, hatta çatıştığı gözlemlenebilir. Dolayısıyla farklı amaçların belirlenmesi halinde farklı ilkelerin hüküm sürmesi sebebiyle ilkeler arası çatışmaya neden olunabilir.¹¹⁷ Zaten uygulamada hiçbir vergi sisteminde bütün ilkelerin aynı anda hüküm sürmesi mümkün olamayacağı için önemli olan hususun aralarındaki dengeyi gözetmek olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. İlkeler arasında ideolojik temellerinden gelen bu çeşitliliğe rağmen, hemen her devirde ve ülkede birtakım ilkeler üzerinde uzlaşya varılmıştır.¹¹⁸ Vergilemede aşırıya kaçmayı önleyen bu ilkeler, birçok anayasada da kendisine yer bulmuştur¹¹⁹

Ülkemizde vergilendirme ilkelerinin birer anayasal hüküm haline gelme süreci anayasal hareketlerin ilki olan Sened-i İttifakla başlamıştır. Sened-i İttifakla birlikte ayanların halktan alınan vergiler üzerine söz söyleme hakkı elde etmesiyle “temsilsiz vergi olmaz” ilkesine bir yaklaşım, Tanzimat Fermanı ile ödeme gücü ilkesi, eşitlik ilkesi ve kanunilik ilkesine yer verilmesi, Islahat Fermanı ile eşitlik ilkesine vurgunun yapılması (Müslümanlar ile gayrimüslimler arasındaki) söz konusudur.¹²⁰ Anayasal hareketlerin sonrasında ise ilk Anayasa olan Kanuni Esasi’de kanun önünde eşitlik, ödeme gücü ilkesi ve kanunilik ilkeleri; 1924 Anayasası’nda kanunilik, 1961 Anayasası’nda genellik, karşılıklılık, mali güç ve kanunilik ilkeleri ve 1982 Anayasası’nda ise 1961 Anayasası’na ek olarak vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılmasının maliye politikasının sosyal amacı olması ilkesi mevcuttur.

Anayasalara konulan bu ilkelerin maliye teorisinde bulunan vergilendirme ilkelerinden bağımsız, alakasız görülemeyeceği aşıkardır. Vergilendirme ilkeleri insanlık deneyiminin sonucunda ortaya çıkmış ve anayasalara konulan hükümlere ilham vermişlerdir.¹²¹ Örneğin 1982 Anayasasında bulunan mali güç ve adalet ilkesi Adam Smith’in vergileme ilkeleri ile, genellik ilkesi Wagner’in vergileme ilkeleri, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı

¹¹⁷ Buyrukoğlu, S., Buzkıran, D. (2016). “Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi”. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7), s.2079

¹¹⁸ Uluatam, Ö. a.g.e. s.191

¹¹⁹ Şenyüz, D. "Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı". *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 35, s.208

¹²⁰ Buyrukoğlu, S., Buzkıran, D. a.g.m. s.2081

¹²¹ Tekin, A., Öner, G., (2014). "1982 Anayasası’nda yer alan vergileme ilkelerinin felsefi temelleri". *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (39), s.244

olduğu ilkesi Fritz Neumark'ın yeterlilik ve esneklik ilkeleri ile ve son olarak genellik ve mali güç ilkesi Gerloff'un vergileme ilkelerinden genellik ve nispiyet ilkesi ile uyum içerisinde olduğu görülmektedir.¹²² Bu uyum ise tesadüfen ortaya çıkmamıştır. Esasen farklı ifadelerin altında aynı temel sebepler yatmaktadır.

Adam Smith'ten başlayıp günümüze kadar gelen süreçte vergilendirme ilkeleri çeşitli sınıflandırmalara tabi olmuş, günümüzde ise ilkeler anayasalarda kendisine yer bulmasıyla birlikte anayasal vergilendirme ilkeleri olarak göz önüne çıkmaya başlamıştır. Aslında yukarıda da bahsedildiği gibi temelinde vergilendirme ilkelerinden alınan bir ilhamla oluşturulan anayasal vergilendirme ilkelerinin, maliye teorisinde görülen vergilendirme ilkelerinden çok da farklı oldukları söylenemez. 1982 Anayasasında da maliye teorisinde bulunan vergilendirme ilkelerinin yanı sıra hukuk devleti ilkesi, ölçülülük ilkesi, kanuni idare ilkesi, sosyal devlet ilkesi gibi ilkeler de görülmektedir. Aslında bu ilkelerin de maliye teorisinde bulunan vergilendirme ilkeleri ile özünde bir bağ kurmak mümkündür. Yine vergi olgusunun mülkiyet hakkına bir müdahale olduğundan bahisle; AİHM veya AYM tarafından geliştirilen, vergilendirme işlemlerinin mülkiyet hakkı bakımından ihlal ile sonuçlanmaması için dikkat edilmesi gereken kriterler bulunmaktadır. Kanunilik/hukukilik, meşru amaç ve ölçülülük olarak ifade edilecek bu üç temel kriterin de yine vergilendirme ilkeleri ile bağının olmadığını söylemek mümkün değildir.

3.2.1. Vergide Adalet İlkesi

Vergide adalet ilkesi vergilendirme ilkelerinin en tartışmalı ilkelerinden birisidir. Tartışmanın özünü tarih boyunca adalet kavramının belirsizliği ve göreceliği oluşturmaktadır. Dönemlere, ülkelere, ideolojilere ve her türlü görüşe göre farklılıklar barındıran adalet anlayışı, vergide adalet ilkesinin de göreceli olmasına yol açmaktadır. Nasıl bir vergilemenin adaletli olacağı, vergide adaletin sağlanması için temel olan unsurların ne olacağı hep tartışılmıştır. Ancak adalet kavramı hakkındaki bu belirsizlik, vergide adaletin dikkate alınmasından bir kaçış olarak görülemez.¹²³ Gerçekten de adalet kavramındaki bu belirsizliğe rağmen, vergi sistemlerinin veya systemsizliğinin insanlar üzerinde bıraktığı psikolojik ve sosyolojik yükler karşısında verdikleri tepkilerden yola çıkarak adaletle ilişkin tespitlerde bulunmak mümkündür.

¹²² Tekin, A., Öner, G. a.g.m. s.244

¹²³ Akdoğan, A. a.g.e. s.151

Yine dönemler itibariyle kabul edilen adalet anlayışına istinaden oluşturulan vergi sistemlerinin bu anlayış ile uyumları üzerine de vergide adalet üzerine çok şey söylenebilir.

Adalet ilkesi ile ilgili en temel kavramlar iki eksen üzerindedir. Bu kavramlar dağıtıcı adalet ve denkleştirici adalet kavramlarıdır. Dağıtıcı adalet, farklı özelliklerine göre kişilere farklı işlemlerin yapılması iken; denkleştirici adalet ise, kişilerin eşit işleme tabi tutulması olarak anlaşılır.

Vergide adalet ilkesi ise tarafsızlık veya düzenleyici bir bakış açısı altında ele alınabilmektedir. Verginin tarafsızlık ilkesi gözetilerek alınması gerektiği görüşüne göre kişilerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi adalet için yeterli husus iken, düzenleyici bir bakış açısı ile gelir dağılımındaki adaletsizliği önleme amacı ile düzenlemeler yapılması adaleti sağlayacaktır. Adalet kavramının göreceli olması sebebiyle herkes için kabul edilen bir ölçünün bulunması çok zor olsa da bazı teknik esaslardan yararlanmak suretiyle vergi adaletine ulaşılması ilke olarak kabul edilmesini sağlamıştır.¹²⁴

Vergide adaletle ulaşmak için birtakım uygulamalar söz konusudur. Bu uygulamalar vergide adalet kavramına yüklenen göreceli kavramlardan bağımsız; vergide adaleti sağlamaya yönelik olarak kabul edilen uygulamalardır. Vergi kaçakçılığının ve çifte vergilendirmenin önlenmesi, vergi yükünün kişiler arasında dengeli dağılımı, farklı durumlarda olanların farklı şekilde vergilendirilmesi, kişinin geçinmesine yetecek kadar olan gelirin vergilendirilmemesi, ailevi durumların vergilendirmede göz önünde bulundurulması, gelirin hangi kaynaktan geldiğinin vergilendirilmesinde farklılığa yol açması gibi uygulamalarla vergide adaletle ulaşılabilir.¹²⁵

Vergide adaletin sağlanması, vergi nedeniyle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin de ihlal ile sonuçlanmaması için önemli bir unsurdur. AİHM'nin küresel bir adalet anlayışı oluşturma gibi bir çabasının olmamasının yanı sıra kararlarında da vurgulandığı gibi adaletin, meşru amacın sağlanması gibi hususlarda takdir yetkisinin sorgulanmasını yerel mahkemelere bırakmıştır. AYM ise bunun aksine vergi kanunlarının kendisinin bizatihi vergide adaleti sağlamaktan uzak olduğu gerekçesiyle

¹²⁴ Akdoğan, A. a.g.e. s.150

¹²⁵ Erginay, A. (1986) *Kamu Maliyesi*, Ankara: Turhan Kitapevi, s.38

çeşitli iptal kararları vermiştir.¹²⁶ Vergide adalet sağlanmadan bir vergilendirme işleminin yapılması temelde mülkiyet hakkını zedeleyecektir.

Her mahkeme duvarında yazdığı gibi adalet mülkün (devletin) temelidir ve temelinde adaletsiz bir uygulamanın devlet tarafından icra edilmesi devletin oluş sebebine aykırıdır. Günümüze kadar çeşitli şekillere bürünerek gelen devlet anlayışında günümüzde hâkim olan görüş hukuk devleti görüşüdür ki hukuk devleti olmak sadece kanunlara uygun olarak yönetilmeyi değil, kanunların kendisinin de evrensel hukuk değerlerine uygun olmasını gerektirir. Bu sebeptir ki vergisel düzenlemelerde vergide adalet ilkesi sağlanamadığında mülkiyet hakkı açısından bir ihlal oluşturacaktır. Yine vergide adalet ilkesine uygun olarak ve adaletin sağlandığı vergi yasalarının olması da yetmez, vergi kanunları uygulanırken de adalete ters düşmeyecek işlem ve eylemlerde bulunulması gerekir.¹²⁷ Kanunun bizatihi kendisi mülkiyet hakkı açısından bir ihlal oluşturma da uygulanma şekli sonucunda ihlaller meydana gelebilir.

3.2.2. Vergilemede Kanunilik İlkesi

Verginin en temel ilkelerinden birisi olan kanunilik ilkesi; Magna Carta Libertatum'a kadar dayanır ve 1215 yılında imzalanan fermanla en dikkat çeken ilke "temsilsiz vergi olmaz" ilkesidir.¹²⁸ Bu ilkenin günümüze gelmiş hali kanunilik ilkesidir. Günümüz temsili demokrasi anlayışına göre meclisler halkın gönderdiği temsilcilerden oluşur. Halk tarafından oluşturulmuş meclislerce kabul edilmeyecek bir verginin icrası söz konusu olamaz. Bu durumun altında yatan en önemli sebep yönetenlerin vergilemede aşırıya kaçmasına yönelik bir önlem alma isteğidir. Böylece yönetenler, usulü ve esası meclis tarafından kabul edilmiş vergilendirme işlemlerini yapabileceklerdir. Yine bir diğer sebep ise verginin mülkiyet hakkına bir müdahale teşkil etmesi ve temel hak ve hürriyetlerin güvence altına alınması, keyfiliğin önlenmesi için kanunla sınırlandırma önlemidir.

Kanunilik ilkesi sadece vergilerin kanunla konulup kaldırılmasını değil; vergilendirme işlemlerine ilişkin usul ve esasların da kanunla konulup kaldırılmasını

¹²⁶ AİHM ve AYM'nin mülkiyet hakkına vergisel müdahale konusunda verdiği kararlar bir sonraki bölümde detaylı olarak incelenecektir.

¹²⁷ Akdoğan, A. a.g.e. s.150

¹²⁸ Ceylan B. (2020). "Danıştay İçtihatlarında Anayasal Vergileme İlkelerinin Yansımaları". *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 7(21), s.32

kapsar. Böylece idareye yürürlükte bulunan vergileri toplama görevi düşecektir. Temel vergilendirme ilkelerine uygun olarak hazırlanmış bir vergi mevzuatının başarısı için uygulamadaki sonuçlar da önemlidir ve idarenin uygulamadaki başarısı ile ilkelerin gereği yerine getirilmiş olur. Örneğin mali güç ilkesi gözetilerek adil oluşturulmuş bir vergi sisteminin uygulamasında mali gücü yüksek olan mükellef gruplarının vergiden kaçınmasına göz yumuluyorsa ve verginin yükü ücretli kesimin üstünde kalıyorsa sonuç itibarıyla ilkelerden sapma olduğu söylenebilir. Yine idarenin istediğinden vergi alması istediğinden almaması gibi bir sonuç doğurabilecek şekilde kapsamı geniş tutulmuş bir uzlaştırma kurumunun varlığı da vergide adalet ilkesini büyük ölçüde zedeleyecektir. Bu sebeple vergilendirmede kanunilik ilkesinin sağlanabilmesi için, verginin temel unsurları olan konu, yükümlü (mükellef), vergiyi doğuran olay, matrah, oran, ödeme zamanı, zamanaşımı gibi unsurlarının yanı sıra tarh, tebliğ ve tahsil usullerinin de kanunda açıkça düzenlenmesi gerekir.¹²⁹ Vergide kanunilik ilkesi mükellef veya yükümlülerin kanunlara uygun ve doğru bir usulle vergilendirilmesini de içermektedir.¹³⁰ Ve de böylece kanuni idare ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesinin de bir uzantısı ve doğal sonucu olacaktır.¹³¹

Mülkiyet hakkına vergisel müdahale konusunda kanunilik ilkesi önem arz etmektedir. Özellikle 1982 Anayasasının 13'üncü maddesinde temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasının ancak kanunla olabileceği belirtilmiştir. Mülkiyet hakkı, 1982 Anayasasının 35'inci maddesinde kişinin hak ve ödevleri bölümünde düzenlenmiştir. Mülkiyet hakkına vergi ile yapılacak bir müdahalenin kanuni temele dayanmaması vergi mahkemesinde iptal, AYM bireysel başvurusunda ihlal ile sonuçlanacak bir durumdur. AİHM yargılaması için temel ölçüt hukukilik şartıdır. AİHM, temel haklara yapılacak müdahalelerin kanuna dayanması şartı aramamakta, keyfilikğin önlenmesi için öngörülebilir bir hukuki düzenlemenin varlığını yeterli saymaktadır.

Kanunilik ilkesinin uzantısı veya doğal bir sonucu olan iki temel ilke bulunmaktadır. Bunlardan birisi geçmişe yürüme yasağı iken diğeri kıyas yasağı

¹²⁹ Karakoç, Y. (2014). "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme". *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(2013), s.1266

¹³⁰ Kumrulu, A. (1976). "Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 36(1), s.151

¹³¹ İnternet: Çağan, N. (1980). "Demokratik sosyal hukuk devletinde vergilendirme". Web: <http://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12575/48350/2873.pdf?sequence=1&isAllo wed=y> adresinden 10.01.2021 tarihinde alınmıştır.

ilkesidir. Kanunilik ilkesinin geçerli olduğu bir hukuk sisteminde geçmişe yürüten düzenlemelerden ve kıyasa varan yorumlardan bahsedilmesi mümkün olmamalıdır. Bu iki temel ilke kanunilik ilkesini özünden zedeleyen ve ilkenin etkisini baltalayan uygulamaları önlemektedir.

Kanunilik ilkesinin gereği ve doğal sonucu olarak vergi mevzuatının geçmişe yürütülerek, geçmişte tamamlanıp bitmiş işlemlere uygulanmaması gerekir. Kişilere beklemedikleri ve öngöremedikleri bir mali yükümlülüğün yüklenmesi kanunilik ilkesini zedeleyecektir. Mükellefler, gelecekle ilgili planlarını mevcut bulunan mevzuattaki vergi kanunlarına göre düzenler.¹³² Sadece verginin geçmişe yürütülmesi değil, vergiye ilişkin tarh, tebliğ ve tahsil usullerine ilişkin kanuni düzenlemelerin de geçmişe yürütülmemesi gerekir.

Yabancı literatür ve içtihatlarda geçmişe yürüme olgusu genellikle gerçek geçmişe yürüme ve gerçek olmayan geçmişe yürüme olarak ikili bir ayrıma tutulmaktadır. Gerçek geçmişe yürüme bir vergi kanununun, eski kanun döneminde tamamlanmış ve hukukî sonuçlarını doğurmuş hukukî durum, ilişki ve olaylara uygulanması iken gerçek olmayan geçmişe yürüme ise eski kanun yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukukî durum ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelmektedir.¹³³ Bu ayrıma göre gerçek geçmişe yürüme gerçekleştiğinde hükümsüz kalmalı ve gerçek olmayan geri yürüme gerçekleştiğinde geçerli olmalıdır. Bu ikili ayrıma istisnalar getirilmekle birlikte Federal Anayasa Mahkemesinde şu kurallar kabul edilmektedir:¹³⁴

- a) Mükellefler kanun değişikliğini ve bu değişikliğin geriye yürütüleceğini öngörebiliyorlarsa, örneğin basında kanun değişikliği hakkında haber bulunduyorsa,
- b) Eski kanun durumunda bir belirsizlik söz konusu ise,
- c) Eski kanun yok hükmünde veya anayasaya aykırılığı açık ise,
- d) Kamu yararını gerektirecek sebepler varsa ve bu sebepler kişilerin hukuki güvenliklerinden daha baskın geliyorsa geçmişe yürüme geçerlidir.

¹³² Çağan, N. a.g.m. s.141

¹³³ Çağan, N. a.g.m. s.1439

¹³⁴ Çağan, N. a.g.m. s.1439

Türkiye Cumhuriyeti'nde ise bütçenin TBMM'ce kabulünden sonra geçerli bütçe yılında ön izin ilkesi gereği yeni bir vergi konulamamakta ancak mevcut vergilerin oranlarında değişikliğe gidilerek mevcut dönem vergilerine de uygulandığında gerçek olmayan geçmişe yürüme söz konusu olabilmektedir. Değişikliğin bizatihi kendisinin bu anlamda verginin kanuniliği ilkesini zedeleyip zedelediği tartışılrsa da mali yılın sonuna doğru yapılacak ve oranları büyük ölçüde artıracak değişiklikler öngörülebilirlik açısından bir ihlale neden olabilir.

Kanunilik ilkesinin diğer bir uzantısı ve doğal sonucu olan kıyas yasağı ilkesinin; vergiye ilişkin kanunlarda öngörülen konulara benzer şekilde kanunda açıkça öngörülmeden kıyasa varan yorumlarla vergilendirilmesi durumunda ihlali söz konusu olacaktır. Keyfiliğe karşı bir önlem olan kanunilik ilkesi ve özelinde kıyas yasağı ilkesi sayesinde, mükellefler tarafından açıkça öngörülmeyen konularda bir mali yükümlülük getirilmesi söz konusu olamayacaktır. Kanunilik ilkesi prensibinin geçerli olduğu bir hukuk dalında yorum yöntemi olarak kıyasa başvurulmaması gerekir. Kanunla açıkça düzenlenmeyen bir vergi konusunda vergilendirme yapılması, mülkiyet hakkına da haksız bir müdahaleye neden olacaktır.

3.2.3. Vergide Genellik İlkesi

Hukuk devletinde yönetilenlerle beraber yönetenlerde aynı kanunlara tabidir. Kanunlar önünde herkes eşittir ve ayrıcalıklı bir sınıf yoktur. Kanunlar, hukuk devletinde herkes için kapsayıcıdır. Bu anlamda bakıldığında hukuk devletinde genellik ilkesi, kanunilik ilkesinin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır.

Genellik ilkesine sırf kanunların genelliği olarak bakıldığında vergi kanunları oluşturulduktan sonra herkese hitap ettiği, kimsenin kanunlarının muhatabı dışında kalmaması sonucuna ulaşılır. Ancak vergilendirme ilkesi olarak genellik ilkesine bakıldığında sadece kanunların oluştuktan sonra değil oluşması sırasında da genele hitap etmesi ve sonuç olarak vergi yüküne herkesin katılmasını ifade eder. Bu ilke kapsamında genel kural kamu giderlerinin karşılığı olan vergiler herkesten bir şekilde alınacaktır ve hiçbir sınıf, zümre veya kişiler verginin dışında kalmayacaktır.

Vergi yükünün genel üzerinde nasıl paylaştırılacağı, kimden ne kadar vergi alınacağı konusu ayrı bir konudur ve vergide adalet kavramı özelinde ise eşitlik kavramı içinde kendisine yer bulur. Genellik ilkesinin asıl meselesi, hiçbir sınıf veya

zümrenin verginin dışında kalmamasıdır. Akdoğan'a göre¹³⁵ bazı sınıf, zümre veya kişilerin, kamu giderleri karşısında oluşan vergi yükünün dışında kalmasını “en ilkel adalet duygularına bile aykırı.” olarak niteler. Ancak dönemin adalet anlayışı içerisinde kilise, şövalyeler gibi bazı kurumların verginin dışında kaldığı da olmuştur. Bir dönem için meşru görülen bu adalet anlayışının günümüzde genellik ilkesi ile yıkılması geçmiş dönemin adalet anlayışını adaletsiz yapmaz. Bunun temel sebebi ise adalet anlayışının altında yatan normatif düşüncelerdir. Günümüzde vergide adalet bakımından dikkat edilmesi gereken husus, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin kamu giderleri karşılığı oluşan vergi yüküne ilke olarak tüm bireylerin ortak olmasıdır.¹³⁶ Günümüze gelen bu anlayışın temelinde ise Liberal bir anlayışla bireylerin eşit olarak görülmesi, ideal devlet sisteminin hukuk devleti olması yatmaktadır.

İlkeler arasında bir çatışma mevcut olduğunda genellik ilkesine birtakım sınırlamalar getirilebilmektedir. Adalet ilkesinin gereği olarak ödeme gücüne (mali güce) göre vergileme yapılabilmektedir. Bunun sonucu olarak da ödeme gücü zayıf olanların vergilendirilmemesi durumu ortaya çıkacaktır.¹³⁷ Örneğin asgari ücrete kadar olan gelir üzerinden vergi alınmaması uygulaması gibi. Bu uygulama sonucunda geliri asgari ücretle eşit olan birçok kesimin elde ettiği gelirlerin gelir vergisi dışında kalmasına sebep olacak ve gelir vergisi açısından genellik ilkesi ihlal edilecektir. Bu durumda genellik ilkesi ile adalet ilkesi çatıştığında adalet ilkesi baskın gelmiştir ve genellik ilkesine bir sınırlama getirilmiştir. Yine genellik ilkesi ile başkaca ilkeler çatıştığında diğer çatışan ilkelere ağırlık verilmesiyle muafiyet ve istisna kurumları ortaya çıkmıştır.

Muafiyet ve istisnalar genellik ilkesine bir sınırlama olmakla beraber muafiyet kişilere tanınan bir sınırlama iken istisna ise verginin konusuna tanınır. Muafiyet, mükelleflerin kendilerinin vergi kanunlarında belirtilen bir vergiyi doğuran olayla muhatap bulunup vergilendirilmeleri gerekirken istisna ise vergi kanunun hükümleri karşısında aslında vergilendirilmesi gereken bir konu bulunmasına rağmen, bazı konuların yine aynı kanunla veya başka kanunla vergi dışı bırakılmasıdır.¹³⁸

¹³⁵ Akdoğan, A. a.g.e. s.148

¹³⁶ Erginay, A. a.g.e. s.39

¹³⁷ Herekman, A. (1976). *Genel Vergi Teorisi*. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi Yayınları, s.54

¹³⁸ Erginay, A. a.g.e. s.40

İstisna ve muafiyetler çeşitli sebeplerle kişilere veya vergilerin konusuna tanınabilmektedir. İstisna ve muafiyetleri doğuran en temel sebepler arasında sosyo-ekonomik, idari ve mali sebepler gelmektedir. Amaçlarına bakıldığında yararlı sonuçlar gösteren bu uygulamaların gelişigüzel olması ve genellik ilkesini zedeleyecek biçimde yaygınlaştırılmasıyla vergi adaletini bozucu etkilere yol açması mümkündür.¹³⁹ Muafiyet ve istisnalar için önemli olan husus kanunda sınırlarının açıkça belirlenmesi¹⁴⁰ ve getirilen muafiyet ve istisnaların genellik ilkesini zedeleyecek şekilde olmamasıdır.

3.2.4. Vergide Eşitlik İlkesi

Adalet kavramının tam olarak neyi ifade ettiği konusundaki karmaşa, eşitlik ilkesinde nispeten azdır. Geçmişte eşitlik ilkesinden anlaşılması gerekenin ne olduğuna yönelik mutlak eşitlik anlayışı sonucunu doğuracak öneriler getirilse de günümüzdeki anlayış daha çok eşitler arasındaki eşitliktir. Bu anlayışa göre aynı koşullar altında bulunanlara eşit işlemin yapılması gerekmektedir. Yine de eşitliğin ne konuda olduğuna yönelik şekli ve maddi bir eşitlikten bahsetmek mümkündür. Bu anlamda şekli eşitlik ilkesine göre hiçbir kişisel özellik dikkate alınmazken maddi eşitlik ilkesine göre ise aynı durumda bulunanlara aynı işlemler uygulanır.¹⁴¹ Örneğin hiçbir öznel özellik taşımayan kanunlar önünde herkes şekli bakımdan eşit iken, vergi yükünün dağıtılması konusunda mali gücün göz önüne alınmasıyla maddi anlamda bir eşitlik söz konusu olacaktır.

Vergide eşitlik ilkesinin temelde hukuki ve mali olmak üzere iki yönü bulunmaktadır. Vergide eşitlik ilkesinin hukuki yönü vergi kanunları önünde eşitliği ifade ederken; mali yönü ise ödeme gücünün eşitliğini ifade etmektedir.¹⁴² Şekli bakımdan eşitlik aynı zamanda kanunların genel olmasının da bir sonucudur.

Vergide eşitliğin mali yönü; ödeme güçlerinin dikkate alınmasıyla yapılacak olan vergilendirmedir. Bu anlamda sadece eşit mali güce sahip mükellefler arasında değil, farklı mükelleflerin farklı ağırlıklarda vergilendirilmesi de eşitlik ilkesinin bir

¹³⁹ Akdoğan, A. (1980). "Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım". *Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları*, (137), s.10-11

¹⁴⁰ Erginay, A. a.g.e. s.41

¹⁴¹ Tekbaş, A. (2012). "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler". *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(2010), s.153

¹⁴² Kumrulu, A. a.g.m. s.157

gereğidir. Bu anlamda vergide eşitliği, yatay ve dikey eşitlik olarak incelemek mümkündür. Yatay eşitlik; aynı ödeme gücüne sahip ve aynı durumda bulunan mükelleflerin aynı yoğunlukta vergilendirilmesi iken dikey eşitlik ise sosyo-ekonomik durumları birbirinden farklı olan mükelleflerin farklı ağırlıkta vergilendirilmesi olarak açıklanabilir. Genellik ilkesi gereği vergi yükü tüm topluma yayılır ancak toplumun tüm bireyleri birbirine benzemez. Mükellefler kişisel, ailevi, ekonomik olanaklar ve hayatlarını idame ettirme biçimleriyle birbirlerinden farklılık gösterirler ve dikey eşitlik yaklaşımıyla mükelleflerin subjektif özelliklerine odaklanarak vergi yükünde farklılaştırma yapılması sağlanır.¹⁴³

Eşitlik ilkesini sadece eşit durumda bulunanların eşit şekilde, farklı durumlarda bulunanların farklı şekillerde vergilendirilmesi olarak görmek mümkün değildir. Bu durum eşitlik ilkesinin sadece bir yönüdür ve bu yönüyle daha çok vergide adalete yaklaşan bir hal alır. Vergi kanunları hazırlanırken bu ilkelere uyulmasının yanı sıra uygularken de bu hususlara dikkat edilmelidir. Mükelleflerin ödeme gücü dikkate alınmayan bir vergi sistemi vergide adaleti zedeleyici; mevzuattaki kanunların eşit durumda bulunan mükelleflere farklı şekilde uygulanması ise ayrımcılık yasağının ihlali sonucu doğuracak bir hal alır.

Hukuk devletinin temel ilkelerinden olan kanunların genelliği ilkesi anayasaya eşitlik ilkesi ile yansır ve bu iki ilkenin birlikte düşünülmesi gerekir. Anayasanın 12'nci maddesinde “Herkes dil, ırk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din ve mezhep ayrımı gözetilmeksizin, kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.” hükmü bulunmaktadır. Bu hüküm şüphesiz her türlü vergi kanunu için geçerlidir. Kanun önünde eşitlik; sadece haklar bakımından değil, getirdiği yükümlülükler bakımından da eşitliği ifade eder.¹⁴⁴ Örneğin bir vergi memuru kanuna bağlı olarak, eşit durumlarda olan mükelleflere eşit ölçüleri uygulamak zorundadır.¹⁴⁵ Aynı durumda bulunanların farklı işlemlere tutulmasının temelinde meşru ve haklı bir gerekçe olmadığında, ayrımcılık yasağının ihlali meydana gelecektir.

¹⁴³ Akdoğan, A. a.g.e. s.152

¹⁴⁴ Kumrulu, A. a.g.m. s.157

¹⁴⁵ Erginay, A. a.g.e. s.43

Mülkiyet hakkına vergisel müdahale bakımından eşitlik ilkesine uyma prensibi önem arz etmektedir. Eşitlik ilkesinin hukuki ve mali yönleri bulunmaktadır. Hukuki yönden bakıldığında eşitlik ilkesini zedeleyecek bir biçimde yapılan vergilendirme işlemi aynı zamanda mülkiyet hakkında da bir ihlal meydana getirecektir. Meydana gelen bu ihlal vergide ayrımcılık yasağının ihlal edilmesiyle oluşacaktır. Meşru ve haklı bir gerekçe olmadan eşitler arasında farklı işlem uygulamak ayrımcılık yapıldığının işareti olacaktır. Artık yapılan işlemin ne sebeple (dil, din, ırk, etnisite) yapıldığının bir önemi yoktur. AYM'nin bir kararında¹⁴⁶ da vergi dairesi tarafından sektörel bazda yapılan vergi incelemesi sonucunda aynı durumda bulunan mükelleflere farklı katta vergi ziyai cezası uygulanmasının arkasında haklı ve meşru bir gerekçe olmadığı için vergide ayrımcılık yasağının ihlali olarak görülmüş ve hangi sebeple bir ayrımcılık yapıldığı hususu üzerinde durulmamıştır. Bu gerekçeye istinaden denebilir ki esas olanın eşitlik ilkesinin sağlanması istisna olanın da bu ilkedan sapma olduğudur. Bu sapmanın haklı ve meşru bir gerekçeye dayandığı işlemi yapan idare tarafından kanıtlanmalıdır. Mükellefe, hangi gerekçe ile kendisine farklı işlemin yapıldığını ispatlama külfeti yüklenmemelidir.

Eşitlik ilkesinin mali yönden sağlanması için teoride fayda ve mali ölçüt yaklaşımı olmak üzere iki temel yaklaşım bulunmaktadır. Bu ilkelerin ikisine de eşitlik ilkesi başlığı altında yer verilecektir.

3.2.4.1. Mali güç ilkesi

Mali güç ilkesi, vergi mükelleflerinin ekonomik ve şahsi durumlarının dikkate alınarak vergilendirilmesini ifade eder.¹⁴⁷ ¹⁴⁸ Malî güç ilkesi daha çok vergi konusunda dikkate alınan bir ilke olmasına karşın; harç, resim ve diğer malî yükümlülüklerde karşılık ve yararlanma ilkesi mevcuttur.¹⁴⁹ Hâkim vergi hukuku öğretisinde, vergi devletinde eşitlik kuralının uygulanmasında esas alınan ilke verginin mali güçle orantılı olması ilkesidir.¹⁵⁰ Öğretide etkin bir eşitliğe ulaşılması için faydalanma

¹⁴⁶ Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. [GK], B. No: 2015/6728, 1/2/2018

¹⁴⁷ İnternet: Hepaksaz, E., Öz, E. "Türkiye'de Denizcilik Faaliyetlerine İlişkin Mali Yükümlülüklerin Genellik ve Eşitlik İlkeleri ile Vergi Harcaması Uygulamaları Kapsamında Değerlendirilmesi". Web: <http://www.ersanoz.com/makaleler/turkiye-de-denizcilik-faaliyetlerine-iliskin-mali-yukumluluklerin.pdf> adresinden 28.01.2020 tarihinde alınmıştır.

¹⁴⁸ Çağan N. a.g.m. s.145

¹⁴⁹ Çağan, N. a.g.m. s.145

¹⁵⁰ Hepaksaz, E., Öz E. a.g.m. s.15

ilkesini savunan görüşlerde mevcuttur ancak ülkemizde adaletin ve devletin sosyal görevlerinin yerine getirilmesi amacıyla mali güç ilkesi uygulanmaktadır.¹⁵¹

Mali gücü tespit için birçok unsur göz önünde bulundurulmaktadır. Mali gücün temel göstergesi kişilerin gelirleri, serveti ve harcamalarıdır. Yapılacak vergi kanunlarında sadece ödeme gücü değil, yukarıdaki tüm göstergeler dikkate alınarak hazırlanması gerekir. Mali güç ilkesine ulaşmak için kullanılan temel araçlar en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, emek gelirinin sermaye gelirin göre daha az vergilendirilmesi, sosyal amaçlı vergi indirimleri, muaflık ve istisnalar, lüks tüketimin zorunlu harcamalara göre daha çok vergilendirilmesi ve veraset vergisidir.¹⁵² Kullanılan tüm bu araçlar sosyal devletin bir gereği olduğu gibi aynı zamanda yatay ve dikey eşitlik ilkelerinin de gereğidir. Bununla da sınırlı kalınmadan mali güç ilkesinin sağlanması vergide adalet açısından da önemli bir ilkedir. Bu sebeple mali güç ilkesi, eşitlik ve adalet ilkeleri ile uyumlu ve her ikisinin de amacına hizmet eden bir ilkedir.¹⁵³

AYM kararları ve teorideki hâkim görüşe göre; mali güç ilkesi, eşitlik ilkesinin yanı sıra sosyal devlet olmanın da gereğini yerine getiren bir ilke olarak görülmektedir. AYM'nin bir kararında¹⁵⁴

Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarını kanunlarda gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi; en az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme, çeşitli istisna ve muafiyet uygulamaları, vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile mali güce göre vergilendirmenin araçlarıdır.

şeklinde ifade edilmiştir.

Anılan kararda mali güç ilkesinin gözetilmesini vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için gerekli bir etken olarak görülmüştür. Yine bir AYM kararında ise vergilendirmede mali güç ilkesinin dikkate alınmasını "...maliye ilminin prensiplerine ve sosyal adalete uygun bir esas..." olarak ifade edilerek mali güç ilkesi ile sosyal adalet arasındaki bağlantıyı gözler önüne serilmiştir.

¹⁵¹ Ceylan, B. a.g.m. s.33-34

¹⁵² Ceylan, B. a.g.m. s.145

¹⁵³ Şentürk, H. S. (2018). "1961 ve 1982 Anayasalarında Vergilemede Ödeme Gücü İlkesine Yönelik Düzenlemeler". *Vergi Raporu Dergisi*, (229), s.18

¹⁵⁴ AYM, E:2018/28, K:2018/93, 25/9/2018

Başka bir kararda ise

...Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirme yapılmasını öngörür. Diğer bir ifadeyle, kişilerin vergi yüküne ödeme güçleriyle orantılı katılmaları demektir. Bu durumda, Anayasada öngörülen verginin “mali güce göre ödenmesi” ve “herkesin vergi ödemesi” prensipleri birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu göstermenin yanında aynı zamanda sosyal devletin en etkin uygulama aracı konumundadırlar. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ancak bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise farklı oranda vergilendirilmesidir...

şeklinde ifade edilmiştir.¹⁵⁵

Bu kararda da mali güç ilkesi ile sosyal devlet ilkesinin arasındaki ilişkinin yönüne değinilmiştir.

Mali güç ilkesi kendisine 1982 Anayasasında da yer bulduğundan yapılacak bir vergilendirme işleminde dikkate alınmaması söz konusu olmamalıdır. Bu ilke dikkate alınmadığında 73’üncü maddenin¹⁵⁶ ihlali olacağı gibi aynı zamanda mülkiyet hakkına da bir haksız bir müdahale söz konusu olacaktır.

3.2.4.2. Fayda teorisi

Eşitlik ilkesinin sağlanmasında bir diğer görüş ise fayda teorisi yaklaşımıdır. Bu teoriye göre eşitlik ilkesinin sağlanması açısından, vergilendirme işlemi sonrasında kişilerin katlanacakları fedakarlık dikkate alınmalı ve vergi olarak her mükellefe eşit fayda sağlanmalıdır.¹⁵⁷ Fayda teorisi hakkındaki görüşler üç yaklaşımda toplanmaktadır. Bunlar eşit fedakarlık görüşü, eşit oranlı fedakarlık görüşü ve minimum fedakarlık görüşüdür.

3.2.4.2.1. Eşit fedakârlık görüşü

Bu görüşe göre vergi sonucunda vazgeçilmesi gereken fayda belirlenirken verginin para ile ölçülebilen yükü temel alınır ve tüm mükelleflerden eşit şekilde vergi

¹⁵⁵ Saban, N. (200). “Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik, Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik”. *Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu*, s.77

¹⁵⁶ Madde 73 – Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.

¹⁵⁷ Erginay, A. a.g.e. s.43

alınması savunulur.¹⁵⁸ Böylelikle söz konusu vergi dolayısıyla toplam faydadaki azalış aynı düzeyde olacak ve herkesin katlandığı fedakârlık eşit olacaktır.¹⁵⁹ Daha açıkça ifade etmek gerekirse kişilerin mali gücü, mal varlığı, geliri ve matrahı gibi unsurlarına bakılmaksızın herkes aynı miktarda vergi ödeyecektir.

3.2.4.2.2. Eşit oranlı fedakârlık görüşü

Bu görüşün temelinde diğerlerine göre gelirleri ve varlıkları fazla olan mükelleflerin kamu hizmetlerinden daha fazla fayda sağladıkları kabul edildiğinden daha fazla vergilendirilmeleri önerilir.¹⁶⁰ Bu sebeple herkesin matrahına uygulanacak sabit veya herkes için eşit bir oranla matrahının büyüklüğüne göre bir tutarda vergi alınacaktır. Bu görüşün eşit fedakârlık görüşüne göre daha adil olduğu ve ödeme gücüne daha çok yaklaştığı söylenebilir. Uygulanacak bu yöntemle herkes, matrahının belirli bir oranında kamu giderlerinin maliyetine katılacak ve kişinin matrahı büyüdüğünde toplam vergi yükünde diğerlerine göre katlanabileceği fedakârlık oranı da artacaktır.¹⁶¹

3.2.4.2.3. Minimum fedakârlık görüşü

Uygulaması diğerlerine göre hayli zor olan bu uygulamada vergi yükünün diğerlerine göre daha az fayda sağlayan marjinal birimlerden alınmasını önerir. Örneğin vergi yükünün iki mükellef üzerinde paylaştırılacağını varsayarsak, alınacak bir birimlik vergi tutarının hangisinin son biriminde daha az fayda sağlıyorsa o birimin o kişiden alınması gerektiğini düşünürler. İktisat teorisinde fayda maksimizasyonu ile açıklanabilecek bu teoriye göre verginin her birimi daha az fayda sağlayan son birimden alındığında toplam fayda en yüksek olacak ve yine toplum açısından vergi yüküne katılan fedakârlık minimum düzeyde kalacaktır. Bu teorinin uygulamaya geçirilmesinin zorluğu ise kişilerin varlıkları veya gelirlerindeki son birime ne kadar önem arz ettiğinin ölçülebilir olmamasından kaynaklanır.

3.2.5. Vergide Belirlilik İlkesi

Genel olarak vatandaşların hangi eylemlerine hangi hukuki sonuçların bağlandığının önceden bilinmesi olarak özetlenebilecek belirlilik ilkesi,

¹⁵⁸ Erginay, A. a.g.e. s.43-44

¹⁵⁹ Akdoğan, A. a.g.e. s.153

¹⁶⁰ Akdoğan, A. a.g.e. s.153-154

¹⁶¹ Akdoğan, A. a.g.e. s.155

öngörülebilirlik kriteri ile de paralellik gösterir. Bir vergilendirme ilkesi olarak belirlilik ilkesi vergi miktarının, vadesinin, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsiline ilişkin usullerinin mükellefler tarafından bilinmesini ifade eder. Vergide kesinlik kuralı ile benzerlik gösteren bu ilke mükelleflere yüklenen vergi türü, miktarı ve usulü gibi unsurların belirli olmasını sağlayarak hem idare açısından keyfiliği önlemekte hem de mükellefler tarafından açık ve kesin biçimde öngörmelerini sağlamaktadır.¹⁶² Her mükellefe yüklenen verginin çeşidinin, miktarının belirli olmasını, keyfi olmamasını, koşullarının açık ve kesin bir şekilde belirtilmesini öngörmektedir.

Belirlilik ilkesi hukuk devleti kavramı açısından da çok önemli bir ilkedir ve yürütmenin tüm faaliyetlerinin kanunda öngörülmesini zorunlu kılar.¹⁶³ Hukuk devleti hem temel hak ve hürriyetler açısından bir güvence ararken, aynı zamanda kanuni idare ilkesini de kabul ederek kanunda öngörülmeyen yetkilerin yürütme organları tarafından kullanılmasını önler.

Belirlilik ilkesinin sağlanabilmesi için önemli olan hususlardan birisi de mükelleflerin vergi ile ilgili düzenlemelere kolayca ulaşabilmesinin sağlanmasıdır. Kanunlar açısından böyle bir sorun yokken ikincil kaynaklar olan idarenin düzenleyici işlemleri ve mahkeme içtihatları açısından da ulaşılabilirlik sağlanmalıdır.¹⁶⁴ Çünkü her ne kadar verginin kanuniliği ilkesi benimsenip, vergiyle ilgili her şeyin vergi kanunlarında açıkça ve belirli bir şekilde düzenlenmesi gerekse de uygulama açısından mali idare, mükellef ve yargı organlarının arasında yorum farkı ortaya çıkabilmekte ve son raddede vergi yargısının içtihat birliğini sağlamakla görevli Danıştay'da bir yorumun kabul edilmesiyle belirli olmaktadır. AİHM ve AYM kararlarında da bu hususa değinilmiş ve kanunun ilk çıktığı dönemlerde tamamıyla sorunsuz olabileceğinin beklenmediği, yorum farklarının çıkabileceği ve çıkan bu yorum aykırılıklarının makul bir sürede yüksek mahkemeler tarafından giderilmesi gerektiğine değinmektedirler. Bu sebeptendir ki mükelleflerin Danıştay Dairelerinin, Vergi Dava Daireleri Kurulunun ve Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararlarına rahatlıkla ulaşabilmeleri gereklidir. Ancak yüksek mahkemelere tanınan bu göreve

¹⁶² Akdoğan, A. a.g.e. s.156

¹⁶³ Can, O. (2005). "Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış". *Atatürk Üniversitesi Erzurum Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9(1-2), s.93

¹⁶⁴ Şişman, G. (2016). "Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(4), s.2438

rağmen esas olanın kanunun açık, kesin ve belirli bir şekilde yapılmasının sağlanmasıdır. Çünkü yüksek mahkemeler tarafından hangi yorumun esas alınacağı belirlense de yargılama sürecinin uzunluğu ve buna ek olarak içtihat birliğinin sağlanmasının güçlüğü mükellef açısından zamansal ve ekonomik kayıplara neden olabilir. Ve yine de içtihat aykırılığı ortaya çıktığında yüksek mahkemeler tarafından bu aykırılık makul bir sürede ortadan kaldırılmalı ve öngörülebilirlik sağlanmalıdır. Aksi tutumda AİHM ve AYM kararlarına göre mükellefler uzun süreli içtihat aykırılığına maruz bırakıldıklarında mülkiyet hakları ihlal edilecektir. Uygulamada karşılaşılan kanun boşlukları ancak kıyas yöntemi ile doldurulabiliyorsa bu boşlukların doldurulması kanunilik ilkesinin bir gereği olarak yasama organının görevidir.¹⁶⁵ Aksi halde kıyasa başvurulduğunda kanunilik ilkesi zedelenecek ve yürütme veya yargı eliyle mükelleflere vergi sorumluluğu yüklenebilecek veya mevcut sorumluluklar kaldırılabilir.

VUK'un “Yanılma ve görüş değişikliği” başlıklı 369’uncu maddesinde

Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihatın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.

hükmü bulunmaktadır.

Bu hükme göre vergi idaresi tarafından kabul edilen bir görüş daha sonra değiştirildiğinde mükellefe değişen yorum karşısında yapılacak tarhiyat sonucunda vergi cezası uygulanmayacağı ve gecikme faizi hesaplanmayacağı öngörülmektedir. Ancak kanuna böyle bir hüküm eklenmese bile hukuk devleti olmanın bir gereği olarak idarenin eylemleri ve vergi borcu doğup doğmayacağı hususu öngörülebilir olmalıdır. Vergi idaresi tarafından sonradan görüş değişikliğine gidilmesinde ise mükellefe yüklenecek bir kusur bulunmadığından ceza kesilmesi zaten beklenemez. Aksine öngörülebilirlik ilkesinin kapsamına sadece vergi cezaları değil bunun yanı sıra vergilendirme sürecinde mevcut mükellefi etkileyebilecek tüm unsurlar

¹⁶⁵ Çağan, N. a.g.m. s.14

girmektedir.¹⁶⁶ Bu hususta yapılması gereken hukuk devletinin gereği olarak öngörülebilirlik ilkesi daha en başta sağlanmalı ve mükellefler üzerinde vergi borcu doğup doğmaması hususu idarenin görüşüne bırakılmamalıdır. Unutulmamalıdır ki belirlilik ilkesi hem mükelleflerin hukuki güvenliğini hem de vergi idaresinin istikrarlı olmasını sağlar.¹⁶⁷ Vergi idaresinin istikrarlı bir yön çizmesi, devamlı görüş değişikliğine gitmemesi hususları ise belirlilik ilkesinin bir gereğidir. Aynı husus yargılama sırasında da olmalı ve daha önce belirli bir yerleşik içtihata güvenerek dava açan mükellef, yargılama sırasında yaşanacak olan aleyhine içtihat değişikliği dava sırasında o mükellef için uygulanmamalıdır. Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin verdiği kararda¹⁶⁸ da bu husus gözetilmiş ve kararın gerekçesinde özetle dava sırasında davacının aleyhine olacak şekilde içtihat değişikliği meydana geldiğinde eski içtihata güvenerek dava açanlar açısından bu yeni içtihatın uygulanmaması gerektiği belirtilmektedir. Bu tür bir kararın Danıştay ve vergi mahkemelerinde de belirlilik ve öngörülebilirlik ilkesinin gereğini yerine getirmek açısından verilmesi gerekmektedir.

Mülkiyet hakkına vergisel müdahale bakımından kanunilik kriterinin sağlanabilmesi için vergisel alanda yapılan düzenlemenin belirli, öngörülebilir ve ulaşılabilir olması gerekmektedir. AİHM ve AYM, bu kriterlere maliye teorisindeki anlamlarından farklı anlamlar yükleyebilmektedir. Özünde ise hemen hemen birbiri ile aynı şeyi ifade eden bu ilkeler ve kriterler mülkiyet hakkına müdahalede müdahalenin meşru sınırlar içerisinde kalabilmesi için olmazsa olmaz kriterlerdir. Bir vergi kanunun veya düzenlenmesinin belirli olmaması mükellefler tarafından öngörülebilmesini zorlaştırır ki bu da mülkiyet hakkına yapılan müdahale açısından ihlalle sonuçlanır.

AİHM ve AYM kriterindeki belirlilik kriteri, vergilendirme ilkelerinde daha çok vergide kesinlik ilkesinin yerini tutarken, öngörülebilirlik kriteri ise vergide belirlilik, açıklık ve istikrar ilkelerinin yerini tutmaktadır. Yine ulaşılabilirlik kriterini de vergide belirlilik ilkesi içerisinde anlamlandırmak mümkündür. Bu üç kriter ve vergilendirme ilkeleri açısından ise anılan üç ilke son raddede kanunilik/hukukilik kriterini sağlar.

¹⁶⁶ Şişman, G. a.g.m. s.2442

¹⁶⁷ Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, s.172

¹⁶⁸ 9.HD, 14.09.2020, 2016/26476, 2020/7547

3.2.6. Vergide Açıklık ve Kesinlik İlkesi

Açıklık, belirlilik, kesinlik ilkeleri birbirine hizmet eden yakın ilkelerdir. Açıklık ilkesi daha çok kanun dilinin anlaşılabilir olmasına odaklanmakta ve esasında metin özelinde belirliliğe dikkat çekmektedir. Açıklık ilkesine göre vergi kanunları açık ve herkes tarafından anlaşılabilir ve sınırları belirlenmiş nitelikte olmalıdır.¹⁶⁹ Kesinlik ilkesini ise mükellefler açısından vergisel sorumlulukların ve vergi ile ilgili önemli hususların kuşkuyla yer vermeyecek bir şekilde kanunda öngörülmesi olarak tanımlamak mümkündür.

Kanunların dili anlaşılır olmadığında mükellefler vergisel ödevleri yerine getirmekte zorlanacaklardır. Açıklık ilkesinin gereği yerine getirilmediğinde mali idare ve mükellefler arasında anlaşmazlıklar ortaya çıkabilecek ve bu durum yargı organlarının iş yükünün artması, uyuşmazlığın yargıya taşınmasıyla da vergi alacağının geç tahsil edilmesine sebebiyet verecektir.¹⁷⁰

AİHM ve AYM içtihatları, hukuki yardım alınmakla birlikte halen anlaşılamayan kanunların hukukilik/kanunilik kriterini taşımaktan uzak olduğu yönündedir.

3.2.7. Vergide İstikrar İlkesi

Vergide istikrar ilkesi, vergiye ilişkin düzenlemelerin çok sıklıkla değiştirilmemesini ifade eder. Bu ilke, vergi kanunları bir kere yapıldıktan sonra hiç değiştirilmemeyi değil, değişen sosyal, ekonomik ve siyasallar şartlar doğrultusunda zamanı geldiğinde değişikliğin yapılmasını ifade eder.¹⁷¹ Vergide istikrarın sağlanabilmesi için daha en başta vergi kanunları oluşturulurken tüm toplumsal dengeler gözetilmeli ve toplum açısından en uygun vergi kanunlarının yapılması için çaba gösterilmelidir. Bunun için vergi kanunları oluşturulurken demokratik katılım süreçleri ile meclisteki komisyon süreci iyi işletilmeli ve ilgili bakanlıklardaki teknokrat ve bürokratlar tarafından gerekli çalışmalar hazırlanmalı, kanunların çok hızlı bir biçimde geçtiği torba kanun tekniğinden vazgeçilmesi gereklidir. Böylelikle sıklıkla vergi kanunlarını değiştirilme ihtiyacı gerekmeyecektir.

¹⁶⁹ Uluatam, Ö. a.g.e. s.193

¹⁷⁰ Akdoğan, A. a.g.e. s.157

¹⁷¹ Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö., Gümüş, E. (2011). *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Yayınevi, s.274

Vergi kanunlarının sıklıkla değiştirilmesi hem mükellefleri hem de uygulayıcıları zor durumda bırakmakta, her defasında değişikliği takip edip yeni uygulamalara alışmayı gerektirmektedir.¹⁷² Yine vergi idaresi tarafından da iş yükü artmakta, her düzenleme için yeni bir tebliğ ve diğer uygulayıcı düzenlemeleri yapma ihtiyacı doğmaktadır. Vergi yargısı için de durum zorlaşmakta ve dönemlere göre hükümlerin birbirinden farklı olması gerekçesiyle ortaya farklı kararlar çıkmakta ve yerleşmiş içtihatları sağlama konusunda zorlanılmaktadır.

Vergide istikrarın sağlanamamasının mükellefler açısından yaratacağı en önemli problem öngörülebilirliğin olmamasıdır. İşletmesi için kısa ve uzun vadeli planlar yapan mükellefin sık sık planlarını değiştirmesi fazladan planlama maliyetine katlanmasını gerektirecektir.

3.2.8. Vergide Verimlilik (İktisadilik) İlkesi

Verimlilik ilkesinin mükellef ve idare açısından olmak üzere iki yönü bulunmaktadır. İdare açısından verimlilik ilkesi, vergiyi elde etmek için katlanılan maliyetlerin vergi gelirinden çıkarıldıktan sonra geri kalan vergi gelirinin kamu harcamalarını karşılayacak ölçüde olması gereğini ifade etmektedir.¹⁷³ Vergiyi elde etmek için katlanılan toplam maliyetleri, vergi idaresinin tüm maliyetleri olarak görmek mümkündür. Mikro düzeyde bakıldığında ise bir vergi birimini elde etmek için katlanılan maliyettir. Vergi idaresi bazı durumlarda miktar itibarıyla çok küçük vergi borçlarının tahsilinden vazgeçmekte, yine belli miktarın altındaki vergi borçları için uygulamada vergi incelemesi yapılmasını ekonomik bulmamaktadır. Gerçekten de maliyeti geliri geçen bir uygulamaya başvurmak verimlilik açısından devlet bütçesine olumsuz bir durum yaratacaktır.

Günümüzde elektronik devlete geçilmesiyle birlikte mükellefler neredeyse tüm işlemlerini ve ödemelerini internet üzerinden yapabilmekte, yine elektronik tebliğ yöntemi ile posta giderlerini azaltarak vergi idaresi ile iletişim sağlayabilmektedir. Bu tür uygulamaların gelişmesiyle çalıştırılan personel giderleri, yeni vergi binası yapma giderleri, kırtasiye giderleri gibi birçok gider kalemi azalmakta ve vergi gelirini elde etme maliyeti düşmektedir.

¹⁷² Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö., Gümüş, E. a.g.e. s.274

¹⁷³ Ceylan, B. a.g.m. s.34

Mülkiyet hakkına vergisel müdahale bakımından ise verimlilik ilkesinin önemi AİHM ve AYM kriteri olan ölçülülük ilkesinde kendisine yer bulmaktadır. Vergi geliri elde edilirken mükellefin katlandığı maliyet ile toplumun elde edeceği menfaat karşılaştırıldığında mükellefe çok ağır bir yük yükleniyorsa mülkiyet hakkına orantısız bir müdahale söz konusu olacaktır. Yine devletin geliri elde etmesi için kullandığı yöntemin gelirin elde edilmesi için elverişli olup olmadığını yönünden de test edilebilir.

Uygunluk ilkesi; verginin mükelleflerden, toplum yapısına uyumlu ve ekonomiyi zorlamadan en uygun zamanda ve biçimde alınmasını ifade etmektedir.¹⁷⁵ Sektörel olarak bakıldığında mükellefler arasında ve yine vergi türü açısından da en uygun zaman dilimi ve alınma biçiminde farklılıklar arz edebilecektir. Bu noktada yapılması gereken mükellef grupları ve verginin türüne göre düzenlemeler yapmaktır. Örneğin tarım kazançları üzerinden alınan vergilerin ödenme zamanı hasat dönemlerinde olmalı, veraset vergisinde ise terekenin tasfiyesi ve mirasçıların tam anlamıyla belli olması gibi hususlar için yeterince zaman verilmelidir.¹⁷⁶ Yapılacak bu tür düzenlemeler mükellefler açısından kolaylık sağlayacağı gibi hazine açısından da vergi gelirlerinin artmasına olumlu yönde katkıda bulunacaktır.¹⁷⁷

49

zamanından önce alınan verginin ödenebilmesi için mükellef borca başvurma, ürünleri hasattan önce satma, elindeki varlığını erken nakde çevirme sonrasında katlanacağı finansman giderleri gibi kendisine fazladan maliyet yükleyen yollara başvurabilecektir. Bu durum ise mükellef açısından katlanılamaz maliyetlere sebep olursa mülkiyet hakkına orantısız müdahaleye sebebiyet verecektir. Yine devlet için hasattan önce vergi gelirinin elde edilmesi müdahalesinin elverişli bir araç olup olmadığı ise tartışılacaktır.¹⁷⁸ Sonuç olarak yapılan müdahale her halükârda ölçsüz olacaktır.

3.2.10. Vergide Esneklik İlkesi

Bu ilke, ekonomideki daralma veya genişleme dönemlerinde oluşacak devresel değişikliklere verginin uyum sağlayabilmesini ifade eder.¹⁷⁹ Vergi sistemi, ekonomideki koşulları ve gelişmeleri yakından takip edebilmelidir.¹⁸⁰ Yasama organı vergi kanunlarını yaparken bu ilkeye dikkat etmeli ve sık müdahaleye gerek kalmadan devresel değişiklikler meydana geldiğinde otomatik olarak düzenlenmelidir. Böylelikle bir müdahaleye gerek kalmadan ekonominin bozulduğu zamanlarda mükellefler ağır bir vergi yükü altında kalmayacaklardır. Örneğin enflasyonun yüksek seyrettiği dönemlerde ücret geliri sabit kalan veya reel enflasyon oranı altında maaşına zam yapılan sabit gelirlinin; hem enflasyon altında reel ücret gelirinde azalma yaşanırken hem de ücret gelirindeki nominal artış sebebiyle gelir vergisinde üst dilimlere girmektedir. Sonuç olarak reel geliri azalmasına rağmen vergi yükü artmaktadır. Mükellefin elde ettiği ücret geliri de onun mülküne dahildir ve mülkiyet hakkına yapılan bu müdahale ölçsüz olacaktır.

¹⁷⁸ Her ne kadar AİHM ve AYM yargılamalarında elverişlilik kriteri değerlendirilirken uygun aracın seçilmesi konusunda devlete geniş takdir yetkisi verilse de en azından teorik düzeyde tartışılması mümkündür.

¹⁷⁹ Ceylan, B. a.g.m. s.34

¹⁸⁰ Uluatam, Ö. a.g.e. s.194

4. AİHM VE AYM’NİN VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNE MÜLKİYET HAKKI AÇISINDAN BAKIŞLARI

Mülkiyet hakkı, 1982 Anayasasının 35’inci maddesinde düzenlenmiştir. Düzenleme esas olarak üç kuraldan oluşmaktadır. Birinci kural herkesin mülkiyet hakkına sahip olduğunu belirtirken, sonraki kurallar kişilerin mülkiyetten yoksun bırakabileceği veya mülkiyet hakkının sınırlandırabileceğine ilişkindir.¹⁸¹ Esasen “mülkten barışçıl yararlanma ilkesi” olan birinci kural genel nitelikli kural iken ikinci ve üçüncü kural olan “mülkten yoksun bırakma” ve “mülkiyetin kontrolü” kuralları mülkiyet hakkına yapılacak olan müdahalelerin özel biçimleridir.¹⁸² Temelde mülkiyet hakkına yapılan her türlü meşru olmayan müdahale aynı zamanda mülkten barışçıl yararlanma kuralını zedelemektedir.

Sınırlandırmalar konusunda yine başvuracağımız hüküm 1982 Anayasasının 13’üncü maddesi olacaktır. Çünkü bu madde hükmünde, 1982 Anayasası tarafından tanınan temel hak ve hürriyetlere ilişkin yapılacak sınırlamalara ilişkin ölçütler getirilerek bir güvence sağlanmaktadır.¹⁸³ İki madde hükmü beraberce değerlendirildiğinde mülkiyet hakkına sınırlama yapılırken hakkın özüne dokunmadan kamu yararının sağlanması amacı gözetilerek yalnızca kanunla sınırlanmalı ve yapılacak olan bu sınırlandırmalar 1982 Anayasasının sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzenine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmamalıdır.¹⁸⁴ Madde hükümlerinin kişiler üzerine yüklediği yükümlülük ise mülkiyet hakkını toplum yararına aykırı olarak kullanamamaları olacaktır.¹⁸⁵

1982 Anayasasının 13’üncü maddesine göre temel hak ve özgürlükler, demokratik toplum düzeninin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmaksızın Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sebeple mülkiyet hakkına yapılacak olan müdahalelerde üç kriter ön plana çıkmaktadır. Bu kriterler kanunilik, kamu yararı ve ölçülülük kriterleridir. Bu kriterlere göre mülkiyet hakkına yapılacak herhangi bir müdahalenin kanuni dayanağı

¹⁸¹ Akel Gıda San. Ve Tic. A.Ş. B. No: 2013/28, 27/5/2015, §29

¹⁸² Recep Tarhan ve Afife Tarhan, B. No: 2014/1546, 2/2/2017, §55-58

¹⁸³ Yunis Ağlar, B. No: 2013/1239, 20/3/2014, § 24; Murat Çevik, B. No: 2013/3241, 16/12/2015 §31

¹⁸⁴ Zekiye Şanlı, B. No: 2012/931, 26/6/2014, § 52

¹⁸⁵ Necmiye Çiftçi ve Diğerleri, B. No: 2013/1301, 30/12/2014, § 47; Akün Gıda Maddeleri San. ve Tic. A.Ş. B. No: 2013/1993, 06/05/2015, §32

olmalı, tek bir meşru amaç olan kamu yararı amacı taşınmalı ve yapılan müdahale ölçülü olmalıdır.

Mülkiyet hakkına yapılan sınırlandırmalarda 1982 Anayasasının 13'üncü ve 35'inci maddesi beraberce değerlendirilirken, mülkiyet hakkına yapılacak olan vergisel bir müdahale de ise 1982 Anayasasının 73'üncü maddesi de devreye girmekte ve önem arz etmektedir. 1982 Anayasasının 73'üncü maddesinde, yapılacak olan vergilendirmeye ilişkin birçok ilke bulunmaktadır: Kanunilik, ödeme gücü ilkesi, genellik ilkesi gibi... Mülkiyet hakkına yapılacak olan vergisel müdahalede bu özel şartlarında sağlanması müdahaleyi hukuki sınırlar içerisinde tutacaktır.¹⁸⁶

AIHM'ye göre de mülkiyet hakkı mutlak bir hak değildir ve genel yarar sebebiyle sınırlandırılabilir. Ancak yapılan müdahalelerin meşru olabilmesi için birtakım ölçütlere uygun olmak zorundadır.¹⁸⁷ Yapılan müdahale en başta hukuka dayalı olmalı, sadece genel yarar gözetilerek yapılmalı ve son olarak ise ölçülü olmalıdır.¹⁸⁸ AIHM yargılamalarının bu noktada AYM'den ayrıldığı nokta hukukilik ve kanunilik yönünden olduğu gözükmektedir. 1982 Anayasasının gereği olarak temel hak hürriyetlere yapılacak olan müdahalelerin kanunda öngörülmesi diğer bir ifadeyle temel hak ve hürriyetlere getirilecek sınırlandırmalar yasama organı tarafından getirilmesi gereklidir. AYM tarafından yapılan yargılamalarda da bu husus göz önünde tutulmaktadır. Ancak AIHM ise temel hak ve hürriyetlere yapılan sınırlandırmaların veya müdahalelerin yasama organı tarafından yapılacak kanunlarda öngörülmesini koşul olarak sunmaz. Gerek yürütme organı tarafından getirilen ikincil düzenlemeler ve gerekse de yargı içtihatlarıyla öngörülen bir sınırlandırmayı/müdahaleyi de meşru olarak görmektedir.

Mülkiyet hakkına yapılacak müdahaleler bakımından ilk incelenmesi gereken husus öncelikli olarak malvarlığı veya bir mülkiyet hakkının bulunup bulunmadığı, ikincil olarak incelenecek husus bu hakka yönelmiş bir müdahalenin bulunup

¹⁸⁶ Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, §42; Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi, B. No: 2014/17286, 16/11/2016, §24

¹⁸⁷ James ve Diğerleri/Birleşik Krallık, B. No: 8793/79, 21/2/1986, §37

¹⁸⁸ Gümüşkaya, G. (2009). *İnsan Hakları ve Vergilendirme: Mülkiyet Hakkı Yönünden İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, s.87

bulunmadığı, üçüncül olarak üç kural analizine göre durumu belirleme ve son olarak ise müdahalenin uygun olup olmadığının incelenmesidir.¹⁸⁹

Sözleşmeye getirilen 1 nolu ek protokol ile düzenlenen mülkiyet hakkı da benzer olarak üç kural içermektedir. Birinci kural olarak herkes mülkünden barışçıl şekilde yararlanma hakkına sahipken ikinci kuralda kişinin hangi hallerde mülkünden yoksun bırakılabileceğine ve son kural ise mülkiyetin kullanımın kontrolüne ilişkindir.¹⁹⁰ Mülkiyet hakkına yapılacak olan vergisel müdahaleler bakımından Sözleşmede ayrıca hüküm bulunmaktadır. 1 nolu ek protokolün ikinci fıkrasında devletlerin; mülkiyeti kamu yararına düzenleme ile vergiler ve diğer katkılar ile cezaların tahsili konusunda gerekli gördükleri yasaları uygulama konusundaki haklarını saklı tutarak taraf devletlerin genel yarara uygun olarak “mülkiyetin kullanımını kontrol” yetkisine sahip oldukları belirtilmektedir.¹⁹¹ AİHM’ye göre 2’nci ve 3’üncü kurallar, mülkiyetten barışçıl şekilde yararlanma ilkesinin bir başka deyişle birinci kuralın özel görünümlü halleri olup genel nitelikli olan birinci kural ışığında yorumlanması gerekmektedir.¹⁹² Son cümlede bahsedilen durum ise yine AİHM içtihatlarında 4’üncü kural olarak kendisine yer bulmuştur.¹⁹³

AYM mülkiyet hakkına yapılacak olan vergisel müdahaleleri, 3 kural analizine tabi tuttuğunda, yapılan müdahale türünü 3’üncü kural olan “mülkiyet kullanımının kontrolü” olarak incelenmektedir. Yapılan müdahaleler vergi ve benzeri yükümlülükleri belirleme, değiştirme veya ödenmesini güvence almaya yönelik müdahalelerdir ve bu müdahalelerin taşıdıkları amaca bakıldığında toplum yararı gözetilmektedir.¹⁹⁴ Yine AYM bir kararında vergi borcu nedeniyle yapılan haciz biçimindeki müdahaleyi, üçüncü kural olan “mülkiyet kullanımının kontrolü” yönünden incelemiştir.¹⁹⁵ Başkaca örnekler verilmek gerekirse de AYM, vergi ziyai cezalı tarhiyat yapılması¹⁹⁶ ve şirketin borçlarından dolayı kanuni temsilcinin sorumlu

¹⁸⁹ Şimşek, S. (2010). "Vergi politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi". *Maliye Dergisi*, (159), s.325-326

¹⁹⁰ Akün Gıda Maddeleri San. ve Tic. A.Ş., B. No: 2013/1993, 06/05/2015, §31

¹⁹¹ Sporrong ve Lönnroth İsveç [GK], B. No: 7151/75-7152/75, 23/9/1982, §61

¹⁹² James ve Diğerleri/Birleşik Krallık [GK], B. No: 8793/79, 21/2/1986, §37

¹⁹³ (Burak Gelmealmaz, s. 651) 11 Lithgow and others v. United Kingdom, Judgment of 08 Jul y 1986, Series A No. 102, para. 106; AGOSI/Birleşik Krallık, B. No: 9118/80, 24/10/1986 §48; Air Canada v. the United Kingdom, Case No. 9/1994/456/537, Judgment of 5 May 1995, para29-30

¹⁹⁴ Arif Sarıgül, B. No: 2013/8324, 23/2/2016, § 50; Narsan Plastik San. ve Tic. Ltd. Şti., B. No: 2013/6842, 20/4/2016, § 71; Arslan Gedik, B. No: 2014/17217, 14/9/2017 §34

¹⁹⁵ Em Export Dış Ticaret A.Ş. (2), B. No: 2014/10283, 5/4/2017, §37

¹⁹⁶ Ayfer Atalmış, B. No: 2016/12198, 9/6/2020, §47

tutulması biçimlerinde gerçekleşen müdahaleleri 3'üncü kural yönünden incelemiştir.¹⁹⁷ Çünkü yapılan müdahalelere bakıldığında birincinin amacının vergi ödevlerinin zamanında yerine getirilmesi olmakta iken diğerinin amacı şirketten tahsil edilemeyen alacak için kanuni temsilciye başvurulma yolunu tutarak hem alacak için güvence sağlamak hem de kanuni temsilciye daha en başından ikincil bir sorumluluk yükleyerek vergi ödevlerinin zamanında yerine getirmesi konusunda temkinde bulunmaktadır. Ancak AYM; vergi alacağını güvence altına alma yöntemi olan ve mülkiyet hakkına bir müdahale teşkil eden ihtiyati haciz durumunda yapılan müdahaleyi, mülkiyetten yoksun bırakma ve toplum yararına ilişkin bir sınırlanma da teşkil etmediği gerekçesiyle birinci kural olan “mülkiyetten barışçıl yararlanma” kapsamında incelemiştir.¹⁹⁸

AİHM yargılamasında ise mülkiyet hakkına vergisel müdahaleler, üçüncü kural kapsamında incelenmektedir.¹⁹⁹ AİHM'ye göre Sözleşmede 3'üncü kural olarak bahsedilen bu kuralla birlikte, sözleşmeye taraf devletlere vergilendirme ve verginin ödenmesini sağlanması yönündeki tedbirleri uygulayabilme konusunda yetkisini de vurgu yapmaktadır.²⁰⁰ Ancak bu genel içtihatın yanı sıra AİHM yaptığı bir yargılamada; verginin fazla ve yersiz şekilde alındığının mahkeme kararı ile tespit edilmesinden sonra artık yapılan bu haksız ödemenin vergi borcu niteliği kaybolduğundan devlet için borç, başvuru için bir alacak haline dönüştüğünü kabul ederek yapılan müdahaleyi 3'üncü kural kapsamında değil, genel nitelikli olan 1'inci kural kapsamında incelemiştir.²⁰¹ Yine bir kararda AİHM, 3 kural analizine tabi tuttuğu müdahalenin ne tür bir müdahale içerdiğini tam olarak tespit edemediği, hangi tür müdahale olursa olsun meşruluğu test edilirken kullanılan kriterlerin aynı olduğunu bu sebeple somut uyuşmazlığı 1'inci kural ışığında ve devletin vergi salma yetkisini veren 3'üncü kuralı da göz önünde tutarak incelemiştir.²⁰²

¹⁹⁷ Arif Sarzgöl, B. No: 2013/8324, 23/2/2016, §50; Narsan Plastik San. ve Tic. Ltd. Şti., B. No: 2013/6842, 20/4/2016, §71

¹⁹⁸ Yusuf Yatçı, B. No: 2017/31801, 10/6/2020, §40

¹⁹⁹ Gasus Dosier-und Fördertechnik GmbH/Hollanda, B. No: 15375/89, 3.02.1995, §59, 60, 68; Lindkvist/Danimarka, B. No: 25737/94, 9/9/1998

²⁰⁰ Gasus Dosier-und Fördertechnik GmbH/Hollanda, B. No: 15375/89, 23/2/1995, §59

²⁰¹ Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş., B. No: 2013/28, 25/2/2015, §31

²⁰² Gemalmaz, H.B. (2014). “Mali Güç Ölçütünü Dikkate Almayan Aşırı Vergi Mülkiyet Hakkı İhlalidir: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Macaristan'a Karşı 14 Mayıs 2013 Tarihinde Verdiği N.K.M. Kararının İncelenmesi”. *İstanbul Barosu Dergisi*, 88(2), s.134-135

4.1. Kapsam

AYM kararlarında mülkiyet hakkına yapılacak olan bir müdahale iddiası incelendiğinde öncelikli olarak 1982 Anayasasının 35'inci maddesi kapsamında korunması gerekecek bir mülkün bulunup bulunmadığı yönünde bir sonuca ulaşılır. Bu hususta başvuru, belirtilen derecede bir hakkı olduğunu kanıtlamak zorundadır ve AYM de başvuruçunun bu hak yönünden hukuki durumunu öncelikli olarak incelemektedir.²⁰³ Yine AYM tarafından başvuru böyle bir hakka sahip olmasa da en azından meşru beklenti içinde olduğu durumları da kabul etmektedir.²⁰⁴

AİHM ve AYM yargılamalarında mülkiyet hakkına yapılacak olan bir incelemede mülkün varlığı öncelikli olarak incelendiğinden mülkün olmaması durumunda sonraki aşamalar yönünden bir inceleme yapılmayacaktır. Bu sebeple başvuruçuların mülk edinme talebinden ziyade mevcut bir mülke sahip olmaları veya hakkın kazanılmış olması aranmaktadır.²⁰⁵ Sonuç olarak başvuruçunun mevcut durumda sahip olmadığı bir hakka yönelik onu kazanmadaki çıkarı ne kadar haklı olursa olsun mülkiyet hakkı başvurusu altında incelenmeyecektir. Bunun istisnası olarak yukarıda da belirtildiği üzere bir alacağı veya ekonomik bir değeri kazanmaya yönelik meşru beklenti içerisinde olma durumudur. Meşru beklenti AYM kararında “makul bir şekilde ortaya konmuş icra edilebilir bir alacağın doğurduğu, ulusal mevzuatta belirli bir kanun hükmüne veya başarılı olma ihtimalinin yüksek olduğunu gösteren yerleşik bir yargı içtihatına dayanan, yeterli somutluğa sahip nitelikteki bir beklentidir.” şeklinde tanımlanmıştır.²⁰⁶ Meşru beklenti kavramı, hak şu an olmasa bile ileride mevcut olacağına ilişkin “hukuki bir umut” anlamında da kullanılmaktadır.²⁰⁷

AYM, AİHM yargılamalarında olduğu gibi mülk kavramını geniş yorumlamış ve “ekonomik değer ifade eden ve para ile değerlendirilebilen her türlü mal varlığı hakkını” mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirmiştir.²⁰⁸ Bu ilkedен yola çıkarak taşınır ve taşınmaz malların yanı sıra bunlar üzerinde tesis edilen ayni veya fikri haklar ve alacak hakları da mülk olarak nitelendirilmiştir.²⁰⁹ 1982 Anayasasının gerekçesinde

²⁰³ Cemile Ünlü, B. No. 2013/382, 16/4/2013, §26

²⁰⁴ Selçuk Emiroğlu, B. No: 2013/5660, 20/3/2014, §29

²⁰⁵ Zekiye Şanlı, B. No. 2012/931, 26/6/2014, §33

²⁰⁶ Kemal Yeler ve Ali Arslan Çelebi, B. No: 2012/636, 15/4/2014, §36, 37; Akün Gıda Maddeleri San. ve Tic. A.Ş., B. No: 2013/1993, 06/05/2015, §37; İlyas Yılmaz, B. No: 2015/1927, 22/3/2018, §52

²⁰⁷ Gemalmaz, B. (2009). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı*, İstanbul: Beta, s.139.

²⁰⁸ AYM, E.2015/39, K.2015/62, 1/7/2015, §20

²⁰⁹ Mahmut Duran ve diğerleri, B. No: 2014/11441, 1/2/2017, §60

de mülkiyet hakkı kapsamına ilişkin geniş bir yorum getirilmiştir. Yine bir alacak; mahkeme, hakem veya idari bir kararla icra edilebilir şekilde tanınması durumunda da mülkiyet hakkının kapsamına girecektir.²¹⁰

AIHM tarafından yapılan yargılamalarda mülkün varlığından bahsedilebilmesi için ulusal hukuka göre de var olması gerekmektedir. Çünkü mülkiyet hakkı diğer hakların aksine doğuştan kazanılan bir hak değildir, sonradan edinilir.²¹¹ Bu sebeple Sözleşmede bulunan mülkiyet hakkı herkese mülk/mülkiyet hakkı sağlamaktan ziyade var olan mülkiyetin korunmasına yönelik bir haktır.²¹²

Mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalelerde ise mülkün varlığı konusu AYM kararlarında çokça tartışılan bir konu değildir. Yapılan bir vergilendirme işleminin günümüz koşullarında nakdi olarak alınmasının bir sonucu olarak kişinin malvarlığından/mülkünden bir eksilme meydana geldiği aşıkardır. Yine verginin konularına bakıldığında da vergi; kişilerin gelirleri, servetleri ve harcamaları üzerinden alınan değerdir. Konu bakımından da bakıldığında vergisel müdahalenin kişinin mülkiyet hakkı üzerinde bir anlam ifade ettiği açıktır ve kişilerin gelirleri, servetleri gibi unsurlar malvarlıklarına dahildir. Ayrıca vergiyi doğuran olay ya da işlem meşru bir temele dayanmasa da gerçek anlamda vergilendirilmesi söz konusudur. Örneğin sahte fatura ticareti yapan bir kişinin elde ettiği komisyon geliri, hukuk alanında sahte fatura düzenlemesi suç teşkil etmesine ve elde edilecek gelir müsadere edilmesine rağmen vergilendirilmektedir. Bu açıdan bakıldığında hukuken kabul edilmeyecek meşru bir gelire yapılacak vergilendirme işlemi de mülkiyet hakkı bağlamında anlam ifade edebilecektir.

4.2. Esasa İlişkin Kriterler

AIHM ve AYM yargılamaları neticesinde mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalenin meşru olup olmadığının testi için 3 kriter geliştirilmiştir. Bunlar hukukilik/kanunilik, meşru amaç ve ölçülülük kriterleridir. Hukukilik kriterlerin alt kriterleri öngörülebilirlik, belirlilik ve ulaşılabilirlik iken ölçülülük kriterinin alt kriterleri elverişlilik, gereklilik ve orantılılıktır.

²¹⁰ Mehmet Zeki Genç, B: 2013/7139, 17/2/2016, § 30, §40

²¹¹ Gemalmaz, H.B. (2019). “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi açısından mülkiyet hakkının sınırlandırılmasında “Adil Denge” ilkesi”. *İÜ Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 69(1-2), s.651-652

²¹² Gemalmaz, B. Adil Denge. s.652

4.2.1. Kanunilik/Hukukilik

Mülkiyet hakkına yönelik ihlal iddialarının incelenmesi sırasında usule ilişkin hususlarda bir sorun tespit edilmediğinde ve esastan incelemeye başlandığında ilk incelenecek husus müdahalenin kanunilik/hukukilik kriterini sağlayıp sağlamadığıdır.²¹³ Eğer yapılan müdahale kanunilik/hukukilik ölçütünü taşımıyorsa diğer ölçütler yönünden incelenmeden mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşılacaktır.²¹⁴

Mülkiyet hakkına yapılacak müdahale Anayasanın 35'inci maddesi gereği kanuna dayalı olmalıdır. Yine mülkiyet hakkına yapılacak vergisel müdahale bakımından da yapılacak vergilendirmelerin kanuni olması 1982 Anayasasının 73'üncü maddesinde ayrıca düzenlenmiştir. Anılan hükme göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, kanunla kaldırılabilir ve yine kanunla değiştirilebilir.

Kanunilik ilkesinin diğer bir boyutu ise Anayasanın 7'nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede yasama yetkisinin TBMM'ye verildiği ve bu yetkinin devredilemeyeceği düzenlenmiştir. Kanunilik ilkesinin geçerli olduğu her alanda aynı zamanda bu alanda düzenleme yapma tekelinin de TBMM'ye ait olduğu kabul edilmelidir. Vergi hukuku bakımından kanunilik ilkesinin felsefi temeli de aslında bu noktaya vurgu yapmaktadır. Magna Carta ile başlayan süreçte vergilendirme yetkisi meclisin tekelindedir. Bu minvalde bakıldığında kanunilik ilkesinin ihlali aynı zamanda yasama organının yetkisini de gasp etmeye girer. Çünkü yasama yetkisinin en önemli sonuçlarından birisi kanun yapabilme tekelidir. Anayasanın 7'nci maddesi²¹⁵, 87'nci maddesi²¹⁶ ve 73'üncü maddesi birlikte değerlendirildiğinde de

²¹³ Başvuru usulü ve usulde sorun tespit edildiğinde verilebilecek kararlar için bakınız; Gümüşkaya, G. (2009). *İnsan Hakları ve Vergilendirme: Mülkiyet Hakkı Yönünden İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi

²¹⁴ Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 44; Ford Motor Company, B. No: 2014/13518, 26/10/2017, §49; Necmiye Çifçi ve diğerleri, B. No: 2013/1301, 30/12/2014, §55; Baymina Enerji A.Ş., B. No: 2016/13456, 29/5/2019, §30

²¹⁵ 1982 Anayasası 7'nci madde: "Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez."

²¹⁶ 1982 Anayasası 87'nci madde: "Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri, kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak; bütçe ve kesinhesap kanun tekliflerini görüşmek ve kabul etmek; para basılmasına ve savaş ilânına karar vermek; milletlerarası anlaşmaların onaylanmasını uygun bulmak, Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilânına karar vermek ve Anayasanın diğer maddelerinde öngörülen yetkileri kullanmak ve görevleri yerine getirmektir."

mali egemenliğin en önemli kullanım aracı olan vergi konusunda yetkinin yasama organına ait olduğu sonucuna ulaşılır.²¹⁷

Kanunilik ölçütünün gereği olarak ilk aranılacak husus şekli anlamda bir kanunun varlığı diğer anlamıyla TBMM tarafından usulüne uygun olarak kanun adındaki düzenleyici yasama işlemidir.²¹⁸ ²¹⁹ Öte yandan, AYM kararlarına göre, kanunda belirtilen çerçeveyi aşmamak üzere hakka yapılacak olan sınırlandırmaların uygulamasının yönetmelik, genelge ve tebliğ gibi yürütme organının çıkaracağı ikincil bir mevzuatta düzenlemelere bırakması kanunilik ölçütünü zedelemeyecektir.²²⁰ Temel hak ve hürriyetlere yapılacak müdahalelere ilişkin temel ilkeler çerçeve kanunla ortaya koyulup, uzmanlık ve idare tekniğine ilişkin konuların idarenin düzenleyici işlemleri ile düzenlenmesi mümkündür.²²¹

İlk olarak şekli bir kanunun varlığı ölçütü için önemli olsa da tek başına yeterli olmamaktadır. Çünkü şekli anlamda bir kanunun varlığının yanı sıra kanunun metni ve uygulamasının da bireyler tarafından öngörülebilir olup hukuki güvenliğin sağlanması gerekir ki diğer bir deyişle kanunilik ölçütü irdelenirken kanunun kalitesine de bakılması gerekir. Kanunun varlığı kadar kanun metninin ve uygulamasının da bireylerin davranışlarının sonucunu önceden öngörebilecekleri kadar hukuki belirlilik taşıması gerekir.²²² Şekli anlamdaki kanunun yeterince ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir olması bu anlamda önem arz etmektedir.²²³ Bu kriterlerin varlığı aynı zamanda kişilerin hukuki güvenliğinin sağlanması için de çok önemlidir ve hukuk devleti olmanın bir gereğidir. AYM'ye göre, yapılan düzenlemelerin öngörülebilir olmasıyla birlikte bireyler tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyar, devlet de bu güven duygusunu zedeleyecek hareketlerden kaçınır.²²⁴ Yine AYM belirlilik ilkesini, yapılan hukuk normlarının hem kişiler hem de idare açısından herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya düşülmeden açık, net,

²¹⁷ Tekbaş, A. (2020). “Vergisel Müdahalelere İlişkin Bireysel Başvuru Kararlarında Kanunilik İlkesi (Mülkiyet Hakkı Kapsamında Değerlendirilmesi)”, Gemalmaz, B., Öncü, G.A. (Editörler). *Vergi ve Temel Haklar İncelemeleri 1*. İstanbul: Beta, s.21-50

²¹⁸ Ali Hıdır Akyol ve diğerleri [GK], B. No: 2015/17510, 18/10/2017, §56

²¹⁹ Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, §41

²²⁰ Tahsin Erdoğan, B. No: 2012/1246, 6/2/2014, §60

²²¹ AYM, E.2014/177, K.2015/49, 14/5/2015

²²² Necmiye Çiftçi ve diğerleri, B. No: 2013/1301, 30/12/2014, §55

²²³ Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 44; Ford Motor Company, B. No: 2014/13518, 26/10/2017, §49; Necmiye Çiftçi ve diğerleri, B. No: 2013/1301, 30/12/2014, §55

²²⁴ AYM, E.2013/39, K.2013/65, 22/5/2013

anlaşılır ve uygulanabilir olması şeklinde tanımlar.²²⁵ Hukuk normlarının belirli olması bireylerin devlet karşısında keyfi uygulamalardan korunmasını sağlar. AYM'ye göre kanunların Resmî Gazete yayınlanması, herkes tarafından ulaşılabilirliğin sağlanması açısından yeterli görülmüştür.²²⁶

Kanunilik ilkesinin doğal bir sonucu da kanunların geçmişe yürütülemeyeceğidir. AYM de kanunların, geçmişe yürütülmemesi ilkesi ile bireylerin hukuki güvenliklerinin sağlandığını söylerken, istisnasının ise kamu düzeni, kazanılmış hakların korunması ve mali haklarda iyileştirme gibi sebeplerin olduğunu belirtmiştir.²²⁷ Başka bir deyişle geçmişe etkili şekilde düzenlenen bir vergi kanununun mülkiyet hakkına haksız bir müdahale teşkil etmemesi için kanunun getiriliş sebebi ve amacı meşru olmalı ve sonuç olarak vergi yükümlüsüne ağır bir külfeti olmaması gerekir.²²⁸

4.2.1.1. AYM'nin munzam sandıklara ilişkin verdiği kararın değerlendirilmesi

AYM'nin vergi hukuku açısından verdiği önemli kararlardan birisi İş Bankası kararıdır. Bu kararla birlikte vergide kanunilik ilkesi ve kanunilik kriteri yönünden yapılabilecek çok çıkarım vardır.

AYM'nin ilgili kararında,²²⁹ başvuru bankanın, çalışanlarına çeşitli menfaatler sağlamak üzere kurulmuş olan ...Banka Mensupları Munzam Sosyal Güvenlik ve Yardımlaşma Vakfına şubeleri itibariyle yaptığı katkı payı ödemelerinin, vergi müfettişlerince yapılan vergi incelemesi sonucunda ücret olarak değerlendirilmesi dolayısıyla adına tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı açtığı davaların reddedilmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiaları incelemiştir. Banka nezdinde yapılan vergi incelemesi neticesinde düzenlenen raporda Munzam Sandık Vakfının 506 sayılı Kanun kapsamında kurulmadığı, Bankaya ait geçici 20'nci maddeye göre kurulan başka bir sandığın bulunduğu, dolayısıyla Munzam Sandığın bu sandığın sağladığı haklara ek haklar sağladığı ve bu sebeple özel

²²⁵ AYM, E.2013/39, K.2013/65, 22/5/2013 Murat Çevik (5), B. No: 2013/3246, 16/12/2015 §36

²²⁶ Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, §51

²²⁷ AYM, E.2011/74, K.2012/15, 26/1 /2012

²²⁸ İnternet: Durmuş, N. K. (2018). "Vergilendirmede Kanunilik, Öngörülebilirlik ve Adalet İlkeleri Kapsamında AİHM Kararlarına Bakış", s.7, Web: <http://acikerisim.ybu.edu.tr:8080/xmlui/handle/123456789/756> adresinden 20.02.2021 tarihinde alınmıştır.

²²⁹ Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, §44

sigorta fonksiyonu gördüğü, Munzam Sandığın ana finansman kaynağının çalışanlardan ve Bankadan sağlanan katkı payları olduğu, dolayısıyla Vakıf tarafından çalışanlara sağlanan menfaatlerin bir kısmının Banka tarafından finanse edildiği, bu yönüyle banka katkı payının işçilere sağlanan menfaatlere ilişkin işveren payı olarak algılanması gerektiği, banka katkı payının hesabında çalışanların emekliliğe esas maaş ve ikramiye paylarının dikkate alındığı ve bundaki amacın her bir çalışanın elde edeceği menfaatin net tutarını belirlemek olduğu, banka katkı payı ödemelerinden esas yararlananın çalışanlar olduğu, Munzam Sandığın sadece buna aracılık ettiği gerekçeleriyle yapılan ödemeleri ücret mahiyetinde olduğu kabul edilip cezalı vergi tarhiyatları yapılmıştır. Yapılan bu tarhiyatlara karşı vergi mahkemelerinde çok sayıda dava açılmış, bu davaların çoğunluğunu reddedilmiş, bazıları ise kabul edilmesine rağmen üst mahkemeler tarafından bozulmuştur.

Somut olay AYM'nin önüne geldiğinde ise AYM, Vakfın kurulduğu 1974 yılından vergi incelemesinin yapıldığı 2012 yılına kadar vergi idaresinin, Banka tarafından Vakfa ödenen katkı paylarının vergilendirilmesine ilişkin bir girişiminin veya emsal bir uygulamasının bulunmaması, Banka tarafından uzun yıllar boyunca yapılan katkı payı ödemelerinin vergilendirilmemiş olması, somut olay bağlamında menfaatin elde edildiği zamana ilişkin kanun hükmünün açık ve net olmaması ve bu hususun yargı kararlarından da anlaşılması, Vakfa ödenen katkı payları üzerinde çalışanların tasarruf haklarının bulunmadığına ilişkin Yargıtay içtihatının bulunması ve katkı paylarının ücret olarak vergilendirilmeyeceğine ilişkin başka bir kuruma verilmiş mukteza bulunması hususları karşısında, başvuru konusu vergilendirme döneminde (2007 yılı) söz konusu katkı payı ödemelerinin ücret kapsamında değerlendirilerek vergilendirileceğinin düşünülemeyeceği, bu gerekçelerle başvurucudan, bu ödemelerin vergiye tabi olacağını öngörmesini beklemenin mümkün olmadığı, öngörülebilirliğin ancak 2013 tarihli Danıştay Daire kararlarıyla söz konusu olduğunun anlaşılması karşısında başvuru konusu vergilendirme işleminin ilişkin olduğu vergilendirme dönemi (2007 yılı) itibarıyla, Anayasanın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan verginin kanuniliği ilkesi gereği kanuni düzeyde sağlanması gereken öngörülebilirliğin sağlanamadığı, kanun hükümlerindeki öngörülemezliğin kanun altı idari uygulamalar ve düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla giderilemediği, bu durumda başvuru tarafından 2007 yılında Vakfa ödenen katkı paylarının ücret sayılarak vergilendirilmesine ilişkin işlemlerin,

öngörülebilir kanuni dayanağının bulunmadığı gerekçeleriyle başvurucunun Vakfa yaptığı katkı payı ödemeleri üzerinden vergi ve ceza tahsil edilmesi nedeniyle Anayasanın 35’nci maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

AYM bahsi geçen kararda başvurucunun mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin öngörülebilir olmadığı gerekçesiyle kanunilik/hukukilik kriterini sağlamadığından diğer kriterler (meşru amaç, ölçülülük) açısından değerlendirme yapmadan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir. Yapılan müdahalenin öngörülebilir olmamasına gerekçe olan hususlar ise vergi idaresinin uzunca yıllar benzer koşullar mevcut olmasına rağmen müdahalede bulunmaması, uzunca yıllar sonra yapılan bu müdahale sonucunda yapılan vergilendirme işlemlerine karşı açılan davalarda birçok görüşün ortaya konulması, yine yapılan ödemelerin ücret geliri olarak görülüp görülmeyeceğine ilişkin Yargıtay ve başkaca kurumlar tarafından ortaya konulan görüşler bulunmasıdır. Dikkat çeken başka bir gerekçe ise başvuruya konu somut uyuşmazlığa ilişkin dönemde kanun hükümlerindeki öngörülemezliğin kanun altı idari uygulamalar, düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla giderilememesi gerekçesidir.

AIHM içtihatlarına göre temel hak ve hürriyetlere getirilecek sınırlandırmaların hukukta öngörülmesi yeterli iken 1982 Anayasasına göre temel hak ve özgürlüklere yapılacak müdahale ve sınırlandırmalar ancak kanuna dayanılarak yapılabilir. Mülkiyet hakkı ile ilgili 35’inci maddede de mülkiyet hakkının ancak kanunla ve kamu yararı amacıyla sınırlandırılabilmesi belirtilmiştir. Yine temel hak ve özgürlüklere ilişkin genel bir madde olan 13’üncü madde de hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlandırılabilmesini öngörmüştür. Vergilendirmenin mülkiyet hakkı açısından bir sınırlandırma/müdahale teşkil etmesi sebebiyle kanunla getirilmesi bir başka ifadeyle kanunda öngörülmesi gereklidir. AYM’nin de kararlarında yaptığı vurgularla temel hak ve hürriyetlere ilişkin yapılacak müdahalelerin kanunda öngörülmesini zorunlu kılmaktadır. Buna rağmen yine AYM bu durumun istisnası olarak da kanunun uygulanmasında mutlak bir açıklığın beklenemeyeceğini, kanunlarda az ya da çok belirsiz ifadeler bulunabileceğini ve bu belirsizliğin ise uygulamadaki yorumlarla ortadan kaldırılabilmesini kabul etmektedir.²³⁰ Kanunun; açıklığı arzu edilebilir bir

²³⁰ E.2013/64, K.2013/142, 28/11/2013: “...Diğer taraftan, belirlilik ilkesi, yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir gibi niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla kanunlar, mahkeme içtihatları ve yürütmenin

durum olmasına karşın çok açıkça düzenlenmiş bir kanun aşırı katılığa sebep olabileceğinden yaşanan değişimlere uyarlanabilmesinde zorluklar çıkabilir.²³¹ Bu yüzden AYM, uygulamada verginin konusuna girip girmediği tartışılan bir anlaşmazlığın idarenin uygulamaları ve ardından da yargının içtihat olarak birlik olduğu durumlarda öngörülebilirliğin sağlanacağı kabul etmektedir.²³²

Munzam sandıklara yapılan ödemelerin ücret sayılıp sayılmayacağı hususunda AYM, yukarıda yer verilen kararda dönem itibarıyla ayrıma gitmiş ve başka bir kararında²³³ vergi incelemesi sonrasında idarenin yorumuyla yapılan ödemelerin ücret olarak kabul edildiğini, bu yorumun genel olarak mahkeme kararlarıyla da kabul edilmesiyle birlikte artık öngörülebilirliğin sağlandığından bahsetmiştir. Kararın gerekçesinde başvurucunun 2013 yılı Ocak ayındaki vergi incelemesi sonucunda düzenlenen raporda bu ödemelerinden tevkifatla bulunması gerektiğinin ortaya konulduğu, başvuru Banka 2013 yılı Ocak ayı itibarıyla bu inceleme sonuçlarından haberdar olduğu ve bu işlemlere karşı 2013 yılında çeşitli vergi mahkemelerinde davalar açtığı, yapılan yargılamalar neticesinde aynı yıl verilen Danıştay kararları ile katkı payı ödemelerinin ücret sayılması gerektiği yönündeki idari işlemler hukuka uygun bulunduğu, dolayısıyla bu idari ve yargısal süreçler bir bütün olarak dikkate alındığında somut olaydaki vergilendirme dönemleri itibarıyla banka katkı payı ödemelerinin ücret niteliğinde olduğu ve vergilendirmeye tabi tutulması gerektiğine ilişkin müdahalenin öngörülebilir olduğunu belirtmiştir.²³⁴

Esasen 1982 Anayasasının 13, 35 ve 73'üncü maddelerinden ortaya çıkan hüküm mülkiyet hakkına yapılacak vergisel müdahalenin kanunda öngörülmüş olması gerektiğidir. Kanunu oluşturabilecek tek makam ise yasama organıdır. Bu hususta kanunda öngörülemeyen bir hususun sonrasında idarenin yorumu ve yargısal içtihatlarla aşılmasının kabul edilmesi AYM'nin kanunilik ölçütünden daha çok AIHM'de olduğu gibi hukukilik ölçütü yönünden değerlendirmede bulunduğunu

düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Aslolan muhtemel muhataplarının mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini öngörmelerini mümkün kılacak bir normun varlığıdır..."

²³¹ Murat Daş, B. No: 2013/3063, 26/6/2014, § 41; Murat Çevik, B. No: 2013/3241, 16/12/2015 § 37; Murat Çevik (2), B. No: 2013/3244, 07/07/2015 §40

²³² Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014

²³³ Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş., B. No: 2015/12721, 18/4/2019

²³⁴ Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş., B. No: 2015/12721, 18/4/2019 §61

göstermektedir. Zira bahsi geçen kararlardaki somut olayda Kanun'da bir değişiklik olmamıştır.

4.2.1.2. Kanunaltı düzenlemeler ve yargısal içtihatların öngörülebilirliği

sağlamasında yeri ve önemi

AYM'nin bir kararından vergi idaresi tarafından çıkarılan kanunaltı metin olan özelge ile öngörülebilirliğin sağlanıp sağlanamayacağına ilişkin tespitler çıkarmak mümkündür. Bu sorunun karara katılan çoğunluk görüşü ile karara muhalif kalan üyeler arasında tartışılığı görülmektedir.

AYM'nin bahsi geçen kararında²³⁵ başvurucunun,

2004 ve 2005 yıllarında satışı gerçekleştirilen plastik kırıkları, çapak, granül gibi hurda ve atıklarının katma değer vergisinden (KDV) istisna olduğu yönünde Defterdarlık tarafından görüş verildiği halde daha sonra resen yapılan tarh işlemleri sonucu vergi ödenmesi ve aynı konuya ilişkin davalarda farklı kararlar verilmesi nedenleriyle hakların ihlal edildiği

iddiası incelemiştir. Plastik ticareti yapan başvuru, vergi idaresine dilekçede hurda plastikten granül imalatı ile uğraştığını, hurdadan imal ettiği granüllerin plastik hurda gibi KDV istisnası kapsamında olup olmadığını sormuş ve idarece 17/2/2004 tarihli ve 1616 sayılı Özelgede 5035 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik sonrasında metal, cam, plastik ve kağıt karakterli her türlü ham, yarı mamul ve mamul maddelerin külçe olarak veya külçe haline getirilerek teslimlerinin KDV'den istisna olduğu, bu kapsamda bir işleme tabi tutularak granül hale getirilen plastik teslimlerinin de KDV'den istisna tutulması gerektiği bildirilmiştir. Başvuru, bu görüş doğrultusunda KDV beyannamelerini düzenlemiş, başvurucunun aynı idareye tekrardan başka mükelleflerce başka defterdarlıklardan aynı konuda alınan özelgelere granül hale getirilmiş plastik tesliminin KDV istisnasından yararlandırılmayacağı yönünde görüş bildirildiği, bu görüşün daha önce kendilerine verilen görüşle arasında farklar bulunduğu, plastik granül ve plastik kırığının istisna kapsamında olup olmadığını sormuştur. İdare tarafından plastik kırıklarının hurda ve atık niteliğini kaybetmediğinden istisnaya tabi olduğu ancak plastik granülün işleminden geçmesi nedeniyle hurda ve atık özelliğini kaybettiği, istisna kapsamında olmadığı belirtilmiştir. Bu tarihten sonra başvuru bahsedilen özelge doğrultusunda granül

²³⁵ Narsan Plastik San ve Tic Ltd Şti, B. No: 2013/6842, 20/4/2016

teslimlerine KDV uygulamış, diğer hurda teslimlerini ise istisna kapsamında tutmaya devam etmiştir. Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından başvurunun pet kırıtları, plastik çapak, plastik granül ve benzeri ürünlerin hurda atık niteliğini kaybederek mamul hale gelmesi nedeniyle istisna kapsamına girmediğine ilişkin düzenleme yapıldığı, bu nedenle başvurunun 2004 ve 2005 yılında KDV'den istisna tuttuğu plastik granül, çapak ve benzeri ürünlerin satışına ilişkin KDV beyannamelerini bahsedilen kurala göre yeniden düzenleyerek vergi dairesine başvurması istenilmiştir. Başvurucu, düzeltme beyannamesi veremeyeceğini söylemesi üzerine ilgili dönemlere ilişkin resen KDV tarhiyatlarının yapılmış, tarhiyatlara karşı açılan davaların ise bazıları kabul edilmiş, bazıları ise reddedilmiştir.

AYM, somut olaya ilişkin verilen kararda çoğunluk üyeler, başvurunun; öncesinde özelge ile idarenin görüşü doğrultusunda hareket etmesine rağmen vergileme döneminin bitmesinden sonra idare tarafından sonraki dönemde hazırlanıp yürürlüğe giren düzenlemeye göre resen tarhiyata tabi tutulmasını öngöremeyeceğine, mevzuatta yeterli açıklık bulunmadığına, idarenin ve yargı yerlerinin oluşan belirsizliği gidermediğine, bu sebeplerle kanunilik ölçütü yönünden mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir.²³⁶ Bu karara muhalif oy gerekçesinde ise vergi hukuku için asli kaynağın vergilerin kanuniliği ilkesi gereği kanunlar olabileceği, idare tarafından hazırlanan özelgelerin vergi hukukun yardımcı kaynakları olduğu ve yargı yerlerini bağlayıcı olmadığı, icrai bir işlem olmadığı, bu sebeple kanunilik ölçütü test edilirken dikkate alınamayacağı, idarenin görüşü ile yanıtılan mükellefe ceza kesilemeyeceği ancak vergi asılları için bir indirimin veya terkinin söz konusu olamayacağı, başvurunun ilgili tarh dönemlerinde teslim ettiği mal veya hizmet için sonrasında vergisinin istenilmesinin hukuki ve fiili zorlukları olduğu, eğer idare tarafından yanıtılmasaydı tahsil edilecek olduğu, vergiye karşı kanuni mükellef konumunda bulunan ancak yüklenicisi de olmayan başvuru hakkında sonradan yapılan resen tarhiyat ile yüklenici durumunda kalması sebebiyle mülkiyet hakkına ölçüsüz bir müdahale olduğu yönünde farklı gerekçe ile ihlale katılmıştır.²³⁷

Esasen muafiyet ve istisnalar verginin esaslı unsurlarından olup kanunda açıkça öngörülmedikçe verginin genelliği ilkesi gereği tanınmaması gerekmektedir. Ancak

²³⁶ Narsan Plastik San. ve Tic. Ltd. Şti., B. No: 2013/6842, 20/4/2016, §60

²³⁷ Narsan Plastik San ve Tic Ltd Şti, B. No: 2013/6842, 20/4/2016, Muhalif Oy Gerekçesi, §47

AYM kararına esas somut uyuşmazlıkta kanunda belirsiz olan istisnaya ilişkin başvurunun vergi idaresi tarafından yanlış yönlendirilmesi sonucunda birtakım külfetlere maruz kalmıştır. AYM kararında ise çoğunluk üyeler esasen verginin kanuniliği ilkesi gereği kanuni düzeyde sağlanması gereken öngörülebilirliğin ve anlaşılabilirliğin sağlanamadığı, kanun hükümlerindeki belirsizliğin kanun altı idari uygulamalar ve düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla da giderilemediğini belirtmişlerdir.

Yine AYM'nin benzer bir kararına²³⁸ ilişkin somut uyuşmazlıkta; ana iştiğal konusu çelik üretimi yapmak olan başvurunun faaliyeti sırasında ortaya çıkan kok gazını elektrik ve buhar üretiminde veya doğrudan eritme işlerinde kullandığı, böylelikle kendi elektriğini kendisinin ürettiği, şirketin bu suretle ürettiği elektriği kullanması sebebiyle Belediyece elektrik ve havagazı tüketim vergisinin ödenmesi istenilmiştir. Başvurucu bunun üzerine ihtirazı kayıtlı vergileri ödeyerek dava konusu etmiştir. Vergi mahkemesi; başvurunun elektrik ve kok gazı üretimi yaparak bunları kendi tesislerinde tükettiğinin ihtilafsız olduğu, 2464 sayılı Kanun'un 36'ncı maddesinde istisna olarak sayılan, doğrudan doğruya elektrik ve havagazı üreten dağıtım ve istihsal müesseselerinden olmadığı, Kanun ile gerek satın alma yoluyla karşılanan gerekse kendi imkânıyla üretilmiş bulunan elektrik ve havagazı tüketiminin vergilendirilmesinin amaçlandığı, müesseselerin ürettiği elektriği tüketmesi halinde bu vergiden muaf olacağı yolunda herhangi bir düzenlemenin bulunmadığı gerekçeleriyle davayı reddetmiştir.

AYM ise kararında, kendi ürettiği elektriği tüketmesi sonucu hakkında tarhiyat yapılan başvuru hakkında ilgili kanunun tahsil yöntemi olarak vergi sorumlusu olan tedarikçi veya dağıtıcı firmanın stopaj yoluyla keserek ödemesi olarak belirlediği, bu yüzden elektriği kendisi üreterek kullanan başvuruçular için vergi sorumlusu bulunmadığı için verginin nasıl tahsil edileceğine ilişkin ilgili kanunda veya başkaca kanunda bir hüküm bulunmadığı, yine matrahın tespitine ilişkin de belirsizlik olduğu bu sebeple de verginin esaslı unsurlarında oluşan eksiklik nedeniyle vergi hükmünün başvuru için öngörülemez olduğuna hükmetmiştir.²³⁹ Bu durumda verginin esaslı

²³⁸ İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. [GK], B. No: 2015/941, 25/10/2018, § 83; İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. (2), B. No: 2015/19521, 8/5/2019, §10-16

²³⁹ İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. [GK], B. No: 2015/941, 25/10/2018, § 83; İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. (2), B. No: 2015/19521, 8/5/2019, §26-27

unsuru olan tahsil yöntemine ve matrahın belirlenmesine ilişkin kanunilik ölçütü sağlanamadığı için mülkiyet hakkı açısından ihlal durumu oluşmuştur.

AYM aslında bu kararı ile yukarıda yer verilen diğer kararı çelişmektedir. Her ne kadar verginin kanuniliği ilkesi gereği verginin esaslı unsurlarının kanunda açıkça öngörülmesi gerektiği aşikâr olsa da somut uyuşmazlıkta verginin tahsiline ve matrahın belirlenmesine ilişkin kanunda ortaya çıkan belirsizlik idarenin yorumu ile ortadan giderildiği ve yargının da bu yorumu onayarak hukuka uygun gördüğü görülmektedir. AYM'nin verginin esaslı unsuru olan muafiyet ve istisnaya ilişkin kararında olsun veya Munzam sandıklara ödenen tutarların ücret sayılıp sayılmayacağına ilişkin kararında olsun birçok kararında kanun düzeyinde oluşan belirsizliğin idarenin yorumuyla ve yargısal içtihatlarla da giderilemediğinden bahsedip, sonrasında ise idarenin yorumu ve yargısal içtihatlarla giderildiğinde öngörülebilirliğin sağlandığından bahsetmektedir. Bu görüşün aksine somut uyuşmazlıkta kararın ihlalle sonuçlanmasına etki eden önemli sebep ise oluşan belirsizliğin ağırlığı olabilir. Başvurucu yönünden oluşan belirsizlik hem verginin kim tarafından beyan edilip ödeneceği, hem de matrahının belirlenmesine ilişkindir. İki hususa ilişkin belirsizliğin idarenin yorumu ve yargısal içtihatlarla giderilmesini AYM yeterli görmemiş ve mülkiyet hakkını etkileyecek idari ve yargısal takdire dayanan uygulamalara yol açılmasının mümkün olduğundan bahsetmiştir. AYM'nin son belirtilen görüşüne katılmakla birlikte verginin diğer esaslı unsurları için de aynı durumun kabulü gereklidir. Örneğin munzam sandıklara yapılan ödemelerin ücret geliri sayılıp sayılmayacağı Kanun'da öngörülemezse idarenin veya yargının yorumuyla öngörülebilir hale getirilmemelidir. Bir başka deyişle munzam sandıklara yapılan ödemelerin ücret geliri sayılıp sayılmayacağı hususu Kanun'da öngörülebilmesi, idarenin yorumu veya yargısal içtihatla verginin konusuna girip girmediği öngörülebilir hale getirilmemelidir.

Hukukilik ve kanunilik kriterleri benzer anlamları ifade ettiği ve bu doğrultuda AYM kararları ile AİHM kararlarında paralellikler mevcut olduğu görülse de iki kriter açısından temel fark bulunmaktadır. Bu temel fark ise Kanunilik kriterine göre temel hak ve hürriyetlere yapılan mühalenin kanunda açıkça öngörülmesi, kanuna dayanması gerektirir. Öngörülebilirlik kanuni düzeyde sağlanmalıdır. Hukukilik kriteri açısından ise kanuna dayanma zorunluluğu bulunmamaktadır. Hukukilik

kriterine göre belirli, öngörülebilir ve ulaşılabilir bir hukuki düzenlemenin hatta AİHM'nin "Spacek" kararında olduğu gibi muhasebe ilkelerine ilişkin mali bültende bulunan bir düzenlemenin varlığı bile yeterli sayılabilmektedir. Ancak Anayasamızın 13, 35 ve 73'üncü maddesinde bulunan hükümlerinden çıkan sonuç mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kanuna dayalı olması gerektiğidir. Kanunda açıkça öngörülmeleyen bir müdahalenin; idarenin yorum yoluyla veya yargısal içtihat birliği ile getirilmesi mümkün olmamalıdır ve aksi durumda yasama organının yetkisinin gaspı söz konusu olacaktır.

4.2.1.3. Yüksek mahkeme kararlarının yeri ve önemi

Mülkiyet hakkına yapılacak vergisel müdahalenin kanuna dayanmasının Anayasanın gereği olduğu önceki bölümlerde belirtilirken yine AYM'nin kararlarında kanun düzeyinde oluşan öngörülemezliğin idarenin yorumu ve yargısal içtihatları ile giderilmesine ilişkin görüşlerine de yer verilmişti. Kanun düzeyinde sağlanmayan öngörülebilirliğin yargısal içtihatlarla sağlanması hem AYM hem de AİHM kararlarında değinilmiştir.

AYM, kanunların nesnelliği gereği soyut ifadeler içermesinin kaçınılmaz olduğunu, yasama organının kanunu oluştururken ne kadar titiz davranırsa davranсын kanun oluşturduktan sonra birtakım öngörülemeyen durumların ortaya çıkmasını mümkün görür. Bu sebeptendir ki bir kanun yeni yürürlüğe girdiği sıralarda henüz yerleşik bir içtihattan bahsedilemeyeceği için mahkemelerin farklı biçimlerde yorumlanması sonucunda birbirinden farklı içtihatların ortaya çıkmasını muhtemel görür.²⁴⁰ Gerçekten de özellikle vergi kanunları ortaya konulup tüm esaslı unsurları kanunda eksiksiz olarak bulunsa da uygulamaya geçildiğinde hem vergi idaresi hem de mahkemeler açısından birbirinden farklı uygulamaların varlığına çok sık rastlanılır. Vergi idaresinin geniş bir teşkilatının olması ve vergi yargısının da birden fazla yorum mercii olmasında farklı yorumların aynı anda bulunmasını muhtemel kılmaktadır. AYM, içtihat aykırılıklarını kanunun yeni girdiği dönemlerde kaçınılmaz olarak görmesinden dolayı farklı içtihatların uygulamada aynı anda mevcut olmasından dolayı, tek başına kanun hükmünün de belirsiz ve öngörülemez olduğunu kabul etmeyi uygun bulmaz.²⁴¹ Ancak yine de birden fazla içtihatın bireylerin davranışını

²⁴⁰ Mehmet Arif Madenci, B. No: 2014/13916, 12/1/2017, §83

²⁴¹ Mehmet Arif Madenci, B. No: 2014/13916, 12/1/2017, §84

yönlendirebilme gücünü zorlaştırır bir seviyeye geldiyse kamu düzeninin bozulması sebebiyle öngörülebilirliğin ortadan kalktığı kabul edilir.²⁴²

AYM bir kararında tersane işletmecilerinin, bir gemi inşasından sonra o gemiyi işletmede kullanmayarak yurt dışına ihraç etmesine ilişkin işlemin istisna kapsamında kalıp kalmadığına ilişkin Danıştay'ın iki dairesince verilen çelişen kararlarını, Dairelerin daha önce bu konuda bir kararı olmadığı ve ilk kez çelişen kararların verildiği yılda bu durumu yorumladıkları ve sonrasında ise yapılan yasal düzenleme ile içtihat aykırılığının kesin olarak ortadan kaldırıldığı tespit edilerek tek bir olayda sınırlı olarak yaşanan bu içtihat aykırılıklarının hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerini zedelediği sonucuna ulaşılmıştır.²⁴³

AIHM'ye göre de yapılacak düzenlemelerde kesinliğin sağlanması arzu edilebilir bir durum olsa da bu ilkenin aşırı katı uygulanması düzenlemenin değişen koşullara uyum sağlamasını engelleyebilmektedir.²⁴⁴ Esasen de kanunların birçoğunun belli bir derece muğlaklık içerdiği, bu sebeple uygulaması ve yorumlanması açısından sorunlar teşkil edebileceği sebebiyle mahkemelerin belirsiz esasları belirli hale getirmek için yorum yapması kaçınılmaz görevi olmaktadır.²⁴⁵

Derece mahkemeleri ve yüksek yargı organlarının farklı daireleri tarafından birbiri ile bağdaşmayan kararların verilmesi ve bu kararların uzunca süre sürüp gitmesi ise yargıya güveni azaltarak hukuki bir belirsizliğe yol açabilmektedir.²⁴⁶ Ortaya çıkan farklı içtihatların birleştirilebilmesi ve adil olanın seçilmesi konusunda yüksek mahkemeler güvence oluşturmaktadır.²⁴⁷ Yüksek mahkeme bu güvenceyi yerine getiremediği takdirde ise mülkiyet hakkı bağlamında bir ihlal söz konusu olabilecektir.²⁴⁸

Mahkemeler tarafından çok sonradan yapılan yorumun geçmişe etkili şekilde uygulanması da hukukilik kriteri açısından sorunlar doğuracaktır.²⁴⁹ Ancak farklı

²⁴² Mehmet Arif Madenci, B. No: 2014/13916, 12/1/2017, §84

²⁴³ Mehmet Arif Madenci, B. No: 2014/13916, 12/1/2017, §85; Hasibe Uysal, B. No: 2014/3975, 5/7/2017 §55

²⁴⁴ OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos/Rusya, B. No: 14902/04, 20/9/2011, §568

²⁴⁵ OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos/Rusya, B. No: 14902/04, 20/9/2011, §568

²⁴⁶ Nejdett Şahin ve Perihan Şahin/Türkiye [BD], B. No: 13279/05, 20/10/2011, §57

²⁴⁷ Tudor Tudor/Romanya, B. No: 21911/03, 24/3/2009, §29, 30, Ştefănică ve diğerleri/Romanya, B. No: 38155/02, 2/11/2010, §36, 37

²⁴⁸ Păduraru/Romanya, B. No: 63252/00, 1/3/2006, §98, 99

²⁴⁹ Serkov/Ukrayna, B. No: 39766/05, 7/06/2011, §40-43

içtihatların yarattığı hukuki belirsizliğin önlenmesi için belirli bir içtihat oluşturulması ve o içtihatında bir daha hiç değiştirilmemesi de reform ve gelişimi engelleyebileceği, hayatın dinamizme aykırı olabileceğinden beklenemeyecektir.²⁵⁰ Zaten bir düzenlemeye ilişkin farkı yorumların yapılabilmesi tek başına öngörülebilirliğin sağlanamadığı anlamına gelmemektedir.²⁵¹ Ancak aynı uyuşmazlık türüne ilişkin önceki kararlardan farklıca bir hüküm kurulduğunda da kararı veren mahkeme, bu durumu makul bir gerekçe ile açıklamak zorundadır.²⁵² AİHM, bir kararında da aynı yüksek mahkemenin bir uyuşmazlık türüne ilişkin oluşturduğu içtihatın daha sonradan neden değiştirildiğinin açıklanmadığı ve haklı bir sebep belirtilmediğini eleştirmiş, önceki içtihatı güvenen vergi mükellefi açısından sonradan neden getirildiği belli olmayan içtihatın öngörülemez olduğunu belirtmiştir.²⁵³

Mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalelere ilişkin önemli bir karar olan İş Bankası kararında da AYM, uyuşmazlık konusu olan madde hükmünün verginin kanunilik ilkesi gereği kanuni düzeyde öngörülebilirliğin sağlanmadığı ve devamında ise bu öngörülemezliğin idarenin düzenleyici işlemleri ve yargısal içtihatları ile de giderilemediği sebebiyle mülkiyet hakkı yönünden ihlal kararı vermiştir.²⁵⁴ Bu kararda da görüleceği üzere kanunla sağlanamayan öngörülebilirlik daha genel anlamda kanunilik ölçütünün idarenin düzenleyici işlemlerinde ve yargısal içtihatlar ile giderilmesi beklenilmiştir. Ancak kararın önemli sonucu ise yargı yerlerince uzun süre boyunca içtihat birliğine varılamaması ve bireylerin içtihat aykırılığına uzunca süre maruz bırakılmasının sonucu öngörülebilirlik açısından ihlalle sonuçlanacağıdır.

Anılan karara benzer kararında ise AYM, Bankanın yaptığı işlemlerin vergilendirilip vergilendirilemeyeceği hususunda ilk olarak 2013 tarihli vergi inceleme raporlarında yorum getirildiği ve nihai olarak yargı yolunda hukuka uygun kabul edildiği, önceki incelemelerde ise uyuşmazlık konusuna ilişkin bir eleştiri getirilmediği, bu sebeple de bu tarihten önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin

²⁵⁰ Unedic/Fransa, B. No: 20153/04, 18/12/2008, §74; Nejdett Şahin ve Perihan Şahin Türkiye, §58; Atanasovski/Makedonya Eski Yugoslav Cumhuriyeti, B. No: 36815/03, 14/1/2010, §38

²⁵¹ Gorzelik ve diğerleri/Polonya, B. No: 44158/98, 17/2/2004

²⁵² Stoilkovska/Makedonya Eski Yugoslav Cumhuriyeti, B. No: 29784/07, 18/7/2013, §49

²⁵³ Yaltı, B. (2011). “Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında Çelişik Mevzuat ve Çelişik İctihat”. Vergi Sorunları Dergisi, (276). s.8-9

²⁵⁴ Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, §61; Türkiye İş Bankası A.Ş. (5), B. No: 2015/6691, 8/3/2018, § 23

yapılan tarhiyatlardan açısından öngörülebilirliğin sağlanmadığı ancak sonraki dönemler açısından yargısal bir içtihat olduğundan öngörülebilir olduğuna hükmetmiştir.^{255 256} Yine başka bir kararda da yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden tahsil edilen verginin oranındaki stopajın niteliğine ilişkin farklı içtihatlar bulunması ve ilgili düzenlemenin yürürlüğe çok uzun zaman önce girmesine rağmen farklı içtihatların giderilip yeknesaklığın sağlanamaması nedeniyle öngörülebilirliğin sağlanamadığına hükmedilmiştir.²⁵⁷

AYM'nin kararına ilişkin somut uyuşmazlıkta Danıştay Üçüncü Dairesi, yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden 193 sayılı Kanun'un geçici 61'inci maddesi uyarınca uygulanan %19,8 oranındaki stopajın temettü vergilendirmesi niteliğinde olduğunu kabul etmekte ve yatırım indirimine tabi kazancın kurum tarafından kar dağıtımına karar verilmiş olması durumunda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının kapsamında indirimli oranda tevkifata tabi tutulması gerektiği sonucuna ulaşırken Danıştay Dördüncü Dairesinin 2013 yılından önce benimsediği görüş de bu yönde olmakla birlikte Dördüncü Daire 2013 yılından sonra görüş değiştirerek yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazancın henüz kurum bünyesinde iken stopaja tabi tutulması nedeniyle kurum kazancının vergilendirilmesi mahiyetinde olduğunu ve temettü vergilendirmesi niteliğinde bulunmadığını kabul etmiştir. Böylelikle yatırım indirimi istisnasına ilişkin Kanun 09.04.2003 tarihinde yürürlüğe girmesine karşın aradan uzun yıllar geçmesine rağmen ortada birbirine farklılık gösteren iki farklı içtihatın beraberce hüküm sürmesi sonucu ortaya çıkmıştır.²⁵⁸

AYM; öngörülebilirliğin yargısal içtihat birliği ile de sağlanabileceğine ilişkin bir kararında, vergi mahkemesinin; Danıştay'ın ve bölge idare mahkemelerinin yerleşik içtihatına aykırı olarak karar vermesini öngörülemez olarak nitelendirmiş ve başvurucunun vergi mahkemesinde dava açarken farklı bir şekilde muamele beklemesini gerektiren bir durum bulunmadığından mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.²⁵⁹ Karara ilişkin somut olayda vergi mahkemesince uyuşmazlığa

²⁵⁵ Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş., B. No: 2015/12721, 18/4/2019, §61

²⁵⁶ Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi, B. No: 2014/17286, 16/11/2016, §27,32

²⁵⁷ Ford Motor Company, B. No: 2014/13518, 26/10/2017, §62; Ford Motor Company (2), B. No: 2015/12767, 9/5/2019, §33,34,35; Baymina Enerji A.Ş., B. No: 2016/13456, 29/5/2019, §31

²⁵⁸ Ford Motor Company, B. No: 2014/13518, 26/10/2017, § 62; Ford Motor Company (2), B. No: 2015/12767, 9/5/2019

²⁵⁹ Murat Çevik, B. No: 2013/3245, 11/12/2014, §57

ilişkin olay ve mevzuat değerlendirmesi yapılırken aynı konuya ilişkin olarak Danıştay ilgili dairelerinin istikrar kazanmış kararlarında ve yukarıda anılan bölge idare mahkemeleri kararlarında yapılan mevzuat değerlendirmesi ve ulaşılan sonucun aksi yönde bir sonuca ulaşılarak, okul aile birliklerinden yapılan kantin kiralama işlerinin KDV'ye tabi olduğu yönünde karar verilmiştir. Davanın parasal değeri uyarınca karar bölge idare mahkemesine itiraz yoluyla taşınmış ve itiraz başvurusu da reddedilmiştir. AYM göre vergi mahkemesince başvurucunun, okul aile birliğinden kantin kiralaması işlemi nedeniyle KDV tarhiyatı yapılması üzerine tarhiyatın kaldırılması istemiyle açtığı davada “öngörülebilir” husus, vergi yargılamasının da dâhil olduğu idari yargı düzeninde yüksek mahkeme olan ve kararları ülke çapında tüm idari yargı makamlarınca dikkate alınması gereken Danıştay'ın KDV'den kaynaklı uyuşmazlıkları çözmekle görevli dairelerinin konu hakkında verdiği kararlardan hareketle okul aile birliklerinden kiralanan kantinler için kira tutarları üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmasının ve KDV mükellefiyeti tesis edilmesinin mevzuata aykırı olduğu şeklinde karar verileceği yönündedir.

Vergi mahkemesince önüne gelen uyuşmazlıkta yapılması gereken idarenin işleminin hukuki denetimini yapmaktır. AYM kararına ilişkin somut uyuşmazlıkta da vergi mahkemesi hukuki denetimi yapıp kabul ettiği gerekçeler ile bir sonuca ulaşarak yapılan işlemi hukuka aykırı görmemiştir. Danıştay Dairelerince ve bölge idare mahkemelerince verilen kararlar içtihat niteliğinde olup ilk derece mahkemesince göz önünde bulundurulabileceği gibi bağlayıcı olmadığı da genel hukuk bilgisince kabul görmektedir. Lakin AİHM ve AYM'nin kararlarında ısrarla üzerinde durulan husus, yüksek mahkemelerin içtihat birliğini sağlamada ve böylece hukuki öngörülebilirliği tesis etmede yüksek mahkemelere yüklediği görevdir. Bu sebeple AİHM ve AYM'ce yargısal içtihatlarla da öngörülebilirliğin sağlanması genel olarak kabul gördüğünden ilk derece mahkemelerince oluşan genel içtihatla aykırı verilen kararı öngörülemez olarak görmektedir.

AYM, hukuk normlarına ilişkin farklı içtihatların ortaya çıkması durumunda hangi içtihatın benimseneceği yetkisinin derece mahkemelerinde olduğunu, farklı içtihatlardan birisine üstünlük tanınmasının bireysel başvurunun amacıyla bağdaşmayacağını, AYM'nin görevinin farklı içtihatlar olması durumunda hukuki

belirlilik ve öngörülebilirliğin olup olmadığının tespiti yönünde olduğunu²⁶⁰ ²⁶¹ ve oluşan içtihat aykırılığını giderecek olan mekanizmanın ise yüksek yargı yerlerinin olduğunu belirtmiştir.²⁶² Aksi durumda Danıştay içerisinde yer alan dairelerin aynı uyuşmazlıktan kaynaklanan davalarda farklı kararlar vermesi, karar bir daireye geldiğinde onanmasına veya başka daireye düştüğünde ise bozulmasına yol açacak, bu durum ise hukuki belirsizliğe neden olacak ve sonuç olarak ise yargıya olan güven zedeleneyecektir.²⁶³ Bu durumda ise AYM, mülkiyet hakkına yapılan müdahaleyi öngörülemez olduğu gerekçesiyle ihlalle sonuçlandıracaktır. Bu duruma örnek teşkil edecek AYM'nin "Ford Motor Company" kararında da çoğunluğun görüşü bu yönde olsa da muhalif kalan üye, somut olayda içtihat aykırılığının giderilmesi için başvurunun İçtihatları Birleştirme Kuruluna başvurmaya rağmen Danıştay Dairesi bu başvurunun sonucunu beklemeden karar düzeltme talebinin reddine karar verdiği, içtihat aykırılıkların giderilmesi için öngörülmüş mekanizmanın etkin bir şekilde çalıştırılmadığı, bu tür mekanizmaların bulunup bulunmaması yanı sıra bu tür mekanizmaların uygulanıp uygulanmaması gibi durumların adil yargılanma hakkı kapsamında incelenmesi gerektiği gerekçeleri ile çoğunluk görüşüne katılmamıştır.²⁶⁴

AİHM ve AYM'nin yargısal içtihat aykırılıklarının beraberce hüküm sürmesi durumundaki tutumunu özetlemek gerekirse düzenleme yeni çıktığında yorum mercilerinin birden fazla olması sebebiyle içtihat aykırılıklarının doğmasını ilk etapta normal karşılar. Kanımca öngörülebilirlik ülkemizde Anayasanın emri gereği kanun düzeyinde sağlanması gereklidir. Bu ise kanunun kalitesi ile doğru orantılıdır. Gerek mevzuatın karmaşık olması, gerekse de kanun dilinin açık ve anlaşılır olmaması birden fazla yorum merci (yargısal makamların farklı mahkemeleri ve daireleri) tarafından farklı anlaşılmasına ve sonuç olarak birbiri ile çatışan içtihatlarla sebep olmaktadır. Bu durumda AYM ve AİHM tarafından beklenen içtihat aykırılıklarının yüksek mahkemelerce makul sürede ortadan kaldırılmasıdır. Bir başka deyişle kanundan anlaşılan üzerine birden fazla yorum varsa bu yorumlardan birinin seçilerek sonrasında o yönde karar vererek içtihat birliğinin sağlanmasıdır. İctihad aykırılığı ortadan kaldırılmadığında ise öngörülemezlik oluşacak ve kanunilik kriteri ihlal

²⁶⁰ Mehmet Arif Madenci, B. No:2014/13916,12/1/2017, §81

²⁶¹ Türkiye İş Bankası A.Ş. (2) B. No: 2014/6193, 15/10/2015 §48

²⁶² İslam Şahin, B. No: 2014/7280, 21/1 /2016, § 54; Uğur Çelik, B. No: 2015/20244, 15/6/2016, §53

²⁶³ Türcan Bal [GK], B. No: 2013/6932, 6/1/2015, §64

²⁶⁴ Ford Motor Company, B. No: 2014/13518, 26/10/2017

edilmiş olacaktır. Tarafımın AYM kararlarından ayrıldığı husus ise tam bu noktadadır. Örnek olarak vermek gerekirse bir olayın vuku bulmasının verginin konusuna girip girmediği yönünde kanunda oluşan belirsizlik nedeniyle farklı yönlerde kararlar olduğunu kabul edelim. Bu durumda 2 farklı içtihat oluştuğu, bir içtihatın verginin konusuna girdiği, bir içtihatın ise verginin konusuna girmediği yönünde olsun. Bu durumda içtihat aykırılığı giderildiğinde ve içtihatlardan birisi benimsendiğinde vuku bulan olay ya vergilendirilecek ya da vergilendirilmeyecektir. Bu durum ise Anayasanın verdiği yetki ile vergilendirmenin sadece yasama organı tarafından yapılması gerekmesine karşın içtihat yoluyla vergilendirme yapılabilecek olması sonucunu doğuracaktır. Olması gereken ise kanun düzeyinde öngörülemeyen durum yargısal içtihatlarla öngörülebilir hale getirilmemeli, kanun düzeyinde öngörülemeyen bir müdahaleye izin verilmemelidir. Anayasanın 13, 35 ve 73'üncü madde hükümlerinin gereği de budur.

4.2.1.4. Vergilendirme yetkisinin devri ve AYM'nin görüşü

Anayasanın 73'ncü maddesinde “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” hükmü ile vergilendirme yetkisinin TBMM’de bir başka deyişle yasama organında olduğu kabul edilirken aynı maddenin devamında “...muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.” hükmü ile vergilendirme yetkisinin yasama organının tekelinde olması durumuna istisna getirilerek bazı yetkiler Cumhurbaşkanı’na bir başka deyişle yürütme organına devretmiştir. Bu istisna ise muaflık, istisna ve oranlarına ilişkin hükümlerde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisidir. Esasen Anayasa hükmü ile belirtilen alanlarda vergilendirme yetkisinin devrine izin verirken yine bu yetki devrinin de Kanunla olacağını düzenlenmiştir. Cumhurbaşkanı’nın bu yetkiyi kullanabilmesi için Kanun’da bu yetkinin açıkça düzenlenmesi gereklidir.

Cumhurbaşkanı’na yetki devrini öngören diğer anayasal hüküm ise “piyasaların denetimi ve dış ticaretin düzenlenmesi” başlıklı 167’nci maddedir. Bu maddenin ikinci fıkrasında “Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri

yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir.” hükmü bulunmaktadır.

Muaflik, istisna ve oranlarına ilişkin hükümler esasen verginin esaslı unsurları olup kanunla düzenlenmesi vergilendirmede kanunilik ilkesinin gereğidir. Zira Anayasada yürütme organına yetki devrine cevaz veren bu hüküm olmasaydı bu yetkilerin devri söz konusu olamayacaktı. Zira 1961 Anayasası’nda buna ilişkin bir hüküm bulunmamakla birlikte 1967 tarihli bir AYM kararında da bu görüş vurgulanmıştır.²⁶⁵ 1967 tarihli AYM kararı bu doğrultuda olmakla birlikte 1982 Anayasasına getirilen istisnai hükümle AYM içtihatları da yeni düzenlemeye göre olmuştur. AYM içtihatlarına göre Cumhurbaşkanına Anayasa sınırları içerisinde verilen yetkiler meşru görülürken, aynı zamanda yetki sadece Cumhurbaşkanına tanındığından, bu makamlar dışındaki makamlara verilen yetki devirlerine de izin verilmemiştir. Örnek olarak vermek gerekirse AYM’nin 2011/175 esas sayılı kararında yerel vergi ve harçların maktu tarifelerinin belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla tespitine ilişkin, 1986/20 esas sayılı kararda yeraltı sularını kullananlardan alınan ücretin, sadece konusu ve yükümlülüklerinin kanunla belirlenerek miktarının saptanmasına ilişkin belediye meclislerine verilen yetki devrine ilişkin hükümler ile 2003/33 esas sayılı kararda vergi mahsup ve iadesine tabi tutulacak mal ve hizmet alımlarını, çeşitli alanlarla sınırlı olmaksızın tespit etmesine ilişkin Maliye Bakanlığı’na verilen yetki devrine ilişkin hüküm de iptal edilmiştir.²⁶⁶

AYM içtihatlarına göre verginin kanunla düzenlenmesi gereken esaslı unsurları: vergiyi doğuran olay, konu, matrah, yükümlü, oran (miktar), miktarda ve oranda değişiklik yapma, bağışıklık, muaflik, istisna, mahsup ve iadesi, tarh, tahakkuk, tahsil,

²⁶⁵ AYM, E.1967/41, K.1969/57, 23, 24, 25/10/1969: “...Anayasanın 61. maddesinde yalnızca vergi ve mali yükümlerinin konulmasının yasa ile belirtileceği yazılı bulunduğu için yasa ile konulmuş olan vergiden bağışık ya da ayırık tutmanın 61. madde kuralının kapsamı dışında kaldığı ileri sürülmekte ise de bu görüş doğru değildir; çünkü vergi veya resim koyma kavramı içine, konulan vergi veya mali yükümlüden bağışık tutma, kanunda belirtilmiş vergi oranında değişiklik yapma kavramı da girmektedir. Bundan başka az yukarıda da belirtildiği üzere vergiden indirim yapma ya da bağışık tutma işi en az, vergi koyma işi ölçüsünde büyük bir önem taşımaktadır. Anayasanın eşit önemde bulunan iki konudan birisi için yasa hükmünü zorunlu sayarken öteki için zorunlu saymamış olması düşünülemez. İnsanlık tarihinde birçok devrimlerin önemli etkenlerinden birisi olmuş bulunan bütçe ve vergi işlerine ilişkin anayasal kuralların tarihî gelişim açısından değerlendirilmesi dahi bizi bu sonuca götürür. Anayasanın 61. maddesinin temelinde yatan düşünce, vergiye ilişkin önemli konuların Yasama Meclisince düzenlenmesini sağlamaktır...”

²⁶⁶ Tekbaş, A. “Vergisel Müdahalelere İlişkin Bireysel Başvuru Kararlarında Kanunilik İlkesi (Mülkiyet Hakkı Kapsamında Değerlendirilmesi)”. s.35

uygulanacak yaptırımlar, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırlardır.²⁶⁷ Bu alanlara ilişkin yapılacak düzenlemelerin kanunla öngörülmesi gereklidir.

Anayasada belirtilen sınırlar içerisinde Cumhurbaşkanlığı'na (eskiden Bakanlar Kurulu'na) verilen yetkilere ilişkin AYM'de birçok karar mevcuttur. Örnek olarak AYM'nin bir kararında motorlu taşıtlar vergisine ilişkin miktarları artırma yetkisi veren kanun maddesini incelemiştir.²⁶⁸ Karara konu olan 23.11.2000 tarih ve 4605 sayılı Kanun ile 197 sayılı MTV Kanunu'nun 3'üncü fıkrası şu hale gelmiştir:

Bakanlar Kurulu; a) Yeniden değerlendirme oranının % 50 fazlasını geçmemek, % 20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit etmeye, b) Kanunda yazılı vergi miktarları ile yeniden değerlendirme oranı veya (a) bendindeki oran uygulanmak suretiyle belirlenmiş olan vergi miktarlarını, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri veya kullanım amaçları itibarıyla ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar artırmaya, c) EURO normlarını sağlayan katalitik konvertör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda tespit edilen bu oranı veya vergi miktarlarını % 50 nispetine kadar indirmeye, yetkilidir.

AYM yukarıda verilen madde hükmüne ilişkin yaptığı değerlendirmede Anayasaca Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin istisnai yetki olduğunu, vergilendirmede esas kuralın kanunilik ilkesi olduğunu belirtmiştir. AYM, Bakanlar Kurulu'na tanınan yetki çok geniş olduğunda vergide kanunilik ilkesinde zedelenme meydana geleceğini ve yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucu doğurabileceğini kabul eder.

MTV Kanunu'nun yetki başlıklı 10'uncu maddesine göre, vergi miktarları yeniden değerlendirme oranında her yıl artmakta ve bu usulle maktu vergilerin zamanla aşınması önlenmektedir. Ancak, dava konusu kuralla belirtilen artışın yeterli olmaması veya değişen ekonomik koşullara uygunluğun sağlanması amacıyla Bakanlar Kurulu'na yeniden değerlendirme oranının yüzde 50 fazlasını geçmemek, yüzde 20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar belirleme yetkisi de verilmiştir. Buna ek olarak Bakanlar Kurulu'na bir de bu tutarları yirmi katına kadar artırma yetkisinin verilmiş olmasını AYM, yasama yetkisinin devrine yol açan ve vergi adaleti ile bağdaşmayan ölçüsüz bir düzenleme olduğunu kabul etmiştir.²⁶⁹

²⁶⁷ Tekbaş A. "Vergisel Müdahalelere İlişkin Bireysel Başvuru Kararlarında Kanunilik İlkesi (Mülkiyet Hakkı Kapsamında Değerlendirilmesi)", s.29-30

²⁶⁸ AYM, E.2001/36, K.2003/3, 16/1/2003

²⁶⁹ AYM, E.2001/36, K.2003/3, 16/1/2003

Şekli anlamda Anayasanın 73'üncü maddesinde ilgili hükme bakıldığında Cumhurbaşkanlığı'na (eskiden Bakanlar Kurulu'na) oranları belirleme konusunda bir yetki verildiği öngörülür ancak kanunda alt ve üst sınırların çok yüksek tutulması veya “şu kadar kat, bu kadar kat artırılabilir,” gibi düzenlemelerde artırılacak katların fazlalığı iki temel soruna sebebiyet verebilir. Birinci olarak kanunda verilecek yetkide örneğin muafiyet oranının 0'a kadar indirmeye ve hatta yüzde yüze kadar getirmeye ilişkin verilecek yetki ve ikinci olarak ise yukarıdaki kararda olduğu gibi 20 kat gibi artırma yetkisinin yürütme organına verilmesidir. Birinci durumun yaratacağı sorun vergilendirme yetkisinin Anayasada öngörülenin dışında yürütme organına devridir. Zira Anayasa hükmüne göre esas olan verginin kanuniliği ilkesidir ve muafiyet kurumu verginin esaslı unsuru olduğundan kanuna konulup kaldırılması gereklidir. Ancak birinci durumda olduğu gibi oranın yüzde 100 kadar getirilmesi veya sıfıra kadar indirilme yetkisinin verilmesi, yürütme organına yapılacak düzenleme ile muafiyetin kaldırılması ve tekrardan geri getirilmesi yetkisini de vermektedir. Verilen örneğe şekli anlamda bakıldığında oranı belirleme yetkisine ilişkin bir sınırlama olmadığından kanunda belirtilen sınırlar dahilinde yürütme organı istediği şekilde düzenleme yapabilmekte iken maddi anlamda bakıldığında verginin esaslı unsuru olan muafiyeti koyma veya kaldırma yetkisine (Anayasada öngörülmemesine karşın) sahip olabilmektedir. İkinci durumda ise orana ilişkin yüksek katlarda artırma yetkisinin verilmesi AYM kararında da kabul edildiği üzere ölçüsüz ve keyfi uygulamalara yol açması sonucunu doğurabilmektedir.

Birinci duruma benzer bir düzenleme AYM'nin 2008 tarihli kararında incelenmiştir.²⁷⁰ Karara konu kanun hükmü 4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun 12'nci maddesinin (1) numaralı fıkrası ile (2) numaralı fıkrasıdır.

İlgili maddede

Özel tüketim vergisi, bu Kanuna ekli listelerde yazılı malların karşılarında gösterilen tutar ve/veya oranlarda alınır. 2. Bakanlar Kurulu, topluca veya ayrı ayrı olmak üzere; a) (I) sayılı listedeki mallar için uygulanan maktu vergi tutarlarını, her bir mal itibarıyla en yüksek vergi tutarının yarısına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, bu sınırlar içinde mal cinsleri, özellikleri,

²⁷⁰ AYM, E.2005/73, K.2008/59, 21/02/2008

kullanım yerleri veya ithalatın şekline göre farklı tutarlar tespit etmeye, ... yetkilidir.

hükmü düzenlenmiştir. İtiraz yoluna başvuran mahkeme kararının gerekçesinde Anayasaya göre sadece Kanunda belirlenen alt ve üst sınırlar arasında değiştirme yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilebileceği, vergi miktarlarını değiştirme yetkisinin verilemeyeceği, ayrıca Bakanlar Kurulu'na vergi miktarının sıfıra kadar indirme yetkisinin verilemeyeceği ileri sürülmüştür.

AYM yukarıdaki somut norm denetimine ilişkin kararında Anayasanın 73'üncü maddesinin son fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde Bakanlar Kurulu'na verilebileceği belirtilen değişiklik yapma yetkisi, maktu vergi tutarlarını da kapsadığı belirtilmiştir. Ayrıca AYM'ye göre vergi oran ya da tutarlarının, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde Bakanlar Kurulu'nca değiştirilebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gerekli olduğu, bir vergi tutarının Bakanlar Kurulu'nca sıfıra kadar indirilmesi hiçbir zaman o verginin kaldırılması anlamına gelmediği, bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik koşullara göre dilediği zaman bu tutarı yasa ile belirlenen sınırlar içinde kalarak arttırabileceğinden, vergi tutarının Bakanlar Kurulu'nca sıfıra kadar indirilmesinin verginin kaldırılması anlamını taşıdığı ve bunun verginin yasallığı ilkesine aykırılık oluşturduğu yönündeki savı da yerinde görmeyerek iptal istemini reddetmiştir. Kararın eleştirilecek yönü vergi tutarının sıfıra kadar indirilmesinin hiçbir zaman verginin kaldırılması anlamına gelmeyeceği ve verginin bir kurum olarak devam ettiği hususudur. AYM, kararının gerekçesinde her ne kadar hiçbir zaman verginin kaldırılması anlamına gelmeyeceğini belirtmiş olsa bu yaklaşım ancak şekli bir yaklaşım olarak kalmaktadır. Vergi tutarının kanundan alınan yetkiyle sıfır olarak belirlenmesi durumunda verginin şekli olarak kaldığına katılmakla birlikte maddi anlamda ortada vergi borcu olmayacaktır. Yukarıdaki paragrafta daha uzun şekliyle açıklandığı üzere bu olayda da verginin tutarının sıfır olarak belirlenmesi durumunda verginin fiiliyatta kaldırılması söz konusu olacaktır.

Vergilemede kanunilik ilkesinin istinaslarına ilişkin diğer bir durum ise çerçevenin ve esaslı unsurların kanunla düzenlenip tekniğe ve uzmanlığa ilişkin alanların yürütme organına (idareye) bırakılmasıdır. AYM, hakka yapılacak

müdahalenin uygulamasının kanunun çerçevesini aşmamak kaydıyla Cumhurbaşkanlığı Kararı, yönetmelik, tebliğ ve genelge gibi yürütme organının çıkaracağı ikincil düzenlemelerle yapılması durumunun kanunilik ilkesini zedelediğini kabul eder.²⁷¹ Mevcut durumda da birçok kanun maddesi için uygulamasının Maliye Bakanlığı'na bırakıldığı ve çoğu kanun maddesi için ayrıca tebliğler çıktığı görülmektedir. Vergilere ilişkin çıkarılacak ikincil düzenlemelerin hukuki boyutta kalabilmesi için birtakım şartlar vardır. Öncelikle olarak kanunda düzenlenen çerçeveyi aşmaması, kanunla öngörülen durumu kısıtlayıcı veya genişletici bir biçimde olmaması gereklidir.

Kanunla birlikte tekniğe ve uzmanlığa ilişkin yetki devriyle ilgili AYM kararları bulunmakla birlikte kararların çoğunluğu Anayasaya uygun bulunan kurallardır. Zira genellikle hükümler benzer ve hatta maktu olabilmekte ve uygulama ve esasının Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak tebliğ ile düzenlemesini öngören ifadeler barındırmaktadır. Örnek olarak vermek gerekirse AYM bir kararında ek ÖTV'nin konusu, vergiyi doğuran olay, matrahı, oranı, mükellefi, alınma zamanı açıkça belirtildiği, söz konusu verginin ne şekilde ve nereye beyan edilip ödeneceği hususu ise kanun ile verilen yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan genelge ve tebliğlerde açıklandığı, bu durumda, ödenecek ek ÖTV'nin unsurlarının kuralda yer aldığı gerekçeleriyle beyan ve ödenme şekline ilişkin hususların kanunda yer almamasının kanunilik ilkesini zedelediği ve idarenin keyfi ve eşitliğe aykırı uygulamalarına neden olabilecek bir belirsizliğe yol açmadığı sonucuna ulaşılarak verginin kanuniliği ilkesine aykırılık görülmemiştir.²⁷²

Vergi kanunlarında uygulamaya ilişkin esaslarda düzenleme yapılmasına ilişkin yetki devrini içeren hükümlerde Anayasaya aykırılık bulmak zordur. Zira Maliye Bakanlığı'na verilen yetki kanunda genellikle maktu cümlelerle ifade edilmektedir. Kanunda yetki devrine ilişkin bir hükmün kanunilik ilkesi çerçevesinde iptal edilebilmesi için verginin esaslı unsurlarına ilişkin konuları belirlemeye ilişkin yetkinin devredilmiş olması gerekmektedir. Ancak uygulamaya ilişkin düzenlemelerin Maliye Bakanlığı'na bırakılması durumu tek başına Anayasaya aykırılık olarak ileri sürülemez. Öte yandan, yetki devrine ilişkin hükümlerde Anayasaya aykırılık bulmak

²⁷¹ Tahsin Erdoğan, B. No: 2012/1246, 6/2/2014

²⁷² AYM, E.2007/114, K.2011/36, 10/02/2011

zor olsa da bu yetkiye dayanılarak yürütme organı tarafından çıkarılan tebliğ gibi ikincil düzenlemelerde hukuka aykırılıklar bulmak zor değildir. Vergilendirmeye ilişkin çıkarılan ikincil düzenlemeler ve bu düzenlemelere ilişkin yapılan işlemlere ilişkin hukuka aykırılık iddiaları bunlara karşı açılan idari davalarda (vergi mahkemesinde ve Danıştay’da) görülmektedir. Vatandaşların hem bu düzenlemelere karşı hem de bu düzenlemelere dayanılarak yapılan idari işlemlere karşı ayrı ayrı dava açma hakları bulunmaktadır. Ancak bu düzenlemelere ve düzenlemelere dayanılarak yapılan işlemlere karşı hukuka aykırılık iddiaları idari mahkemelerde görülmekte ve hukuka aykırı olup olmadıklarına bu mahkemelerde karar vermektedir. İdare tarafından çıkarılan ikincil düzenlemeyi hukuka aykırı olduğu için iptal etme yetkisi idari mahkemelerdedir. (Yetkisine göre Danıştay veya vergi mahkemesi)

Vergi mahkemeleri ve Danıştay’da ikincil düzenlemelere ilişkin yapılan değerlendirmelerde Kanun’da belirtilen çerçeveyi aşıp aşmadığı, kanunla öngörülen durumu genişletip daraltmadığı gibi hususlarda inceleme yapılmaktadır. Yapılan incelemede ikincil düzenlemeye karşı dava açılıp açılmamasının da önemi bulunmamakta, düzenlemeye dayanılarak yapılan işlem, düzenleme ayakta kalsa da iptal edilebilmektedir.²⁷³

4.2.1.5. AİHM yargılamaları ve hukukilik kriteri

AİHM içtihatları ve Sözleşmede, kanun kavramından daha çok anlaşılması gereken hukukilik kavramıdır. Çünkü AİHM, şekli anlamda meclis iradesinin bir ürünü olan kanundan daha çok yapılan düzenlemeleri maddi anlamda değerlendirmekte ve kanun kavramı olarak kullandığı “tax” ifadesi Anglo-Sakson hukuk sistemini de içine alacak biçim de kanun altı hukuk kaynaklarını hatta yazılı olmayan hukuku da kapsamaktadır.²⁷⁴ Yine AİHM, hukukiliği geniş yorumlayarak yerleşik hale gelmiş yargı kararlarının ve içtihat yoluyla geliştirilmiş ilkelerin de hukukilik şartını sağlayabileceğini kabul etmiştir.²⁷⁵

AİHM’ye göre mülkiyet hakkına bir müdahale yapılabilmesinin ilk ve en önemli şartı olarak hukukilik kriterini sağlaması gerektiğini belirtmiştir.²⁷⁶ Bu kriter gere

²⁷³ Bu husus mahkeme kararlarında ve literatürde ihtilaflı olduğu gözden kaçırılmamalıdır.

²⁷⁴ Kruslin/Fransa, B. No: 11801/85, 24.4.1990, §29.

²⁷⁵ Malone/İngiltere, B. No: 8691/79, 2/8/1984, §66-68

²⁷⁶ Iatridis/Yunanistan [BD], B. No: 31107/96, 25/3/1999, §58

yapılacak olan müdahale iç hukukta bir temele dayanmalıdır.²⁷⁷ İç hukuk ise ülkede mevcut olan hukuk düzenlemelerine ilişkindir. Yine iç hukuktaki düzenlemelerin de hukukun üstünlüğü ilkesiyle bağdaşması gerekmektedir.²⁷⁸ Yapılacak müdahalelerin iç hukuka dayalı olması için şekli bir düzenlemenin varlığı yetmemektedir. Aynı zamanda bu düzenleme yeterli derecede erişilebilir, belirli ve öngörülebilir olmalıdır.²⁷⁹ Yine mülkiyet hakkına yapılacak müdahaleler bakımından getirilen düzenlemelerin hukuk devleti ilkesi bağlamında keyfiliğe karşı güvenceler getiren düzeyde olması gerekmektedir.²⁸⁰ İç hukukta temel haklara ilişkin sınırlandırmaları belirleme, insan haklarını ihlal etmediği sürece devletlerin kendi takdirinde olmaktadır. Ancak sınırlamalara ilişkin düzenlemeler belirlendikten sonra yine bu düzenlemelere aykırı olarak yapılacak müdahaleler hukukilik şartını taşımayacaktır.²⁸¹ AİHM'nin bir kararında iç hukukta öngörülen kamulaştırma usulüne aykırı olarak yapılan müdahalenin hukukilik şartını taşımadığına hükmetmiştir.²⁸²

Vergilendirmeye ilişkin davalarda içtihatı bir nitelik oluşturan karar uzunca süre “Spacek” kararı olmuştur. Bu kararda AİHM her ne kadar mali bültende yayınlanan muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde düzenlenmeyen vergi beyannamesinin, muhasebe ilkelerine ilişkin mali bültenin resmî gazetede yayınlanmamasını iç hukuk bakımından bağlayıcılığını ortadan kaldırdığını tespit etse de başvurucunun mali bültene ulaşmadığına ilişkin iddiaları olmaması, içinde bulunduğu durumunun mali bültene ulaşabilir olduğuna hükmederek ulaşılabilirlik ve öngörülebilirlik ilkelerine aykırı olmadığına ve kanunilik ölçütünün sağlandığına hükmetmiştir.²⁸³ Aslında AİHM bu kararında iç hukuk için bağlayıcı olan resmi gazetede yayınlanma şartını göz ardı ederek muhasebe ilkelerine ilişkin düzenlenen mali bültenin öngörülebilir, belirli ve ulaşılabilir olmasını değerlendirmiştir. Esasen olması gereken kamulaştırmaya ilişkin davada olduğu gibi somut uyuşmazlıkta da resmi gazetede yayınlanmayan mali bülten iç hukuka göre bağlayıcı olmadığı düzenlendiğinden artık düzenlemenin hukukilik kriterini sağlayıp sağlamadığı ile ilgilenilmemelidir. Zira iç

²⁷⁷ Shchokin/Ukrayna, B. No: 23759/03, 37943/06, 14/10/2010, §51

²⁷⁸ James ve diğerleri/Birleşik Krallık [GK], B. No: 8793/79, 21/2/1986, §67

²⁷⁹ Beyeler/İtalya [BD], B. No: 33202/96, 5/1/2000, §109; Hentrich/Fransa, B. No: 13616/88, 22/9/1994, §42; Spaček, s.r.o./Çek Cumhuriyeti, B. No: 26449/95, 9/11/1999, §56-61

²⁸⁰ Vistins ve Perepjolkins/Letonya, B. No: 71243/01, 25.10.2012 §96

²⁸¹ Tkachenko/Rusya, B. No: 28046/05, 20.03.2018, §52

²⁸² Tkachenko/Rusya, B. No: 28046/05, 20.03.2018, §53-58

²⁸³ Špaček, s.r.o./Çek Cumhuriyeti, B. No: 26449/95, 9/11/1999, §56-61

hukuka göre bağlayıcı olmadığı sonucuna ulaşılan mali bültene ilişkin düzenlemelere uyulmadığı için kişinin mülkiyet hakkına müdahalede bulunulması durumunda iç hukukla çeliştiği için öngörülebilir olmaktan uzak olacaktır.

AİHM, iç hukukun doğru bir şekilde uygulanması ve yorumlanmasında kendilerinin sınırlı bir yetkisini olduğunu kabul etmekle beraber, ancak uygulama veya yorumlamaya ilişkin açık bir keyfilik veya takdir hatası bulunduğu durumlarda ihlalle sonuçlanabileceğini kabul etmektedir.²⁸⁴ Esasen AİHM, ulusal düzenlemeleri yorumlama görevinin ilk elde yerel makamlarda, özellikle de mahkeme ve yüksek mahkemelerde olduğunu kabul etmekte²⁸⁵ ve kendi rolünü ise yapılan bu yorumların Sözleşmeye uygunluğunun tespit edilmesi olarak görmektedir.²⁸⁶ Örnek olarak vermek gerekirse AİHM bir konunun gelir vergisinin konusuna girip girmediğiyle ilgilenmemekte, girdiği veya girmediği yönündeki yorumun hukuken öngörülebilir, ulaşılabilir ve belirli olup olmadığıyla ilgilenmektedir.

Mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalelerin meşruluğunu sağlayabilmesi için hukuki güvenlik ilkesi gereği hukuk tarafından öngörülebilmeli, mülkiyet hakkı sahibi doğabilecek sonuçları önceden tahmin edebilmelidir.²⁸⁷ Hukukilik kriterinin bir gereği olarak ulaşılabilirlik ilkesinin sağlanabilmesi açısından da yapılan düzenlemelerin yayınlanması önem arz etmektedir.²⁸⁸

AİHM'ye göre davranışlarını belirleyebilmesi ve düzenleyebilmesi için vergisel düzenlemelere kolayca ulaşabilmeli, gerektiğinde uzman kişilerden de yardım alarak anlayabileceği düzeyde açık, kesin ve yeterince belirgin nitelikte olması gereklidir.²⁸⁹ Yine yapılan yeni düzenlemenin üstünden çok geçmeden, kendini eski düzenlemeye göre ayarlayan birey ve kuruluşlara uygulanması da yapılan müdahalenin öngörülebilirliğini zedeleyecektir. AİHM'nin bu yönde bir kararında başvuru Holdingin hisselerinin TMSF'ye devredilmesine olanak sağlayan düzenlemenin devirden iki gün önce çıkmış olduğu, önceki düzenlemede hisselerinin TMSF'ye

²⁸⁴ Tkachenko/Rusya, B. No: 28046/05, 20.03.2018, §52

²⁸⁵ Brualla Gómez de la Torre/İspanya, B. No: 26737/95, 19/12/1997, §31, Saez Maeso/İspanya, B. No: 77837/01, 9/11/2004, §22

²⁸⁶ Gorzelik ve diğerleri/Polonya, B. No: 44158/98, 17/2/2004, §65

²⁸⁷ Hentrich/Fransa, B. No: 13616/88, 22/9/1994, §42

²⁸⁸ Špaček, s.r.o./Çek Cumhuriyeti, B. No: 26449/95, 9/11/1999, §56-61

²⁸⁹ Youtube Llc Corporation Service Company ve diğerleri [GK], B. No: 2014/4705, 29/5/2014, §56

devrine ilişkin bir yasal dayanağın olmadığı, bu sebeple başvuru açısından öngörülebilir olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.²⁹⁰

4.2.2. Meşru Amaç

1982 Anayasasının 13'üncü ve 35'inci maddeleri uyarınca mülkiyet hakkı ancak kamu yararı amacıyla sınırlandırılabilir. Kamu yararı kavramı özünde idare hukukuna ait bir kavram olmakla birlikte oldukça soyut bir kavramdır. Bu yüzden herkes tarafından kabul edilebilir bir tanım yapılamamakta ve yapılan müdahale her olay özelinde değerlendirilmektedir.²⁹¹ AYM, kamu yararını, bir hakkın kamu yararı bulunmadığı hallerde sınırlandıramayacağını ifade ederek “sınırlamanın sınırı” olarak nitelendirmiştir.²⁹² Yine kamu yararı kavramı, “toplum yararı”, “ortak çıkar” ve “genel yarar” kavramlarıyla birlikte kullanılmakta ve bireysel çıkardan farklı olarak ortak çıkar olan kamu yararına üstünlük tanınmaktadır.²⁹³

AYM bireysel başvuru kararlarında, kamu yararı ölçütünü değerlendirirken açıkça temelden yoksunluk veya keyfilik görmezse müdahaleyi yapan kamu gücünün kamu yararına ilişkin yaptığı değerlendirmesinde takdir yetkisine müdahalede bulunmamakta ve yapılan müdahalede kamu yararının olmadığı iddia edildiği durumlarda ispat külfetini iddiacıya yüklemektedir.²⁹⁴

AİHM yargılamalarında da kamu yararı veya genel yarar kavramına yüklenen anlamlar hemen hemen aynıdır. AİHM, kamu yararının tespiti konusunda ulusal makamların daha avantajlı olduğunu bu sebeple eğer açık bir şekilde makul bir temelden yoksun olmadıkça kamu yararının olup olmadığı tartışmasına girmemektedir.

Vergilendirmeye ilişkin temel kurallar ise 1982 Anayasasının 73'üncü maddesinde belirtilmiştir. Anılan maddeye göre herkesin mali gücüne göre kamu giderlerini karşılamak üzere vergi ödemekle yükümlüdürler. Vergiler, kanunla konulur, kaldırılır ve değiştirilir. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Bu temel ilkeler ışığında sonra vergiler devlet

²⁹⁰ Yaşar Holding A. /Türkiye, B. No: 48642/07, 4/04/2017, §10

²⁹¹ Nusrat Külâh, B. No: 2013/6151, 21/4/2016, §53, 56; Yunis Ağlar, B. No: 2013/1239, 20/3/2014, §28, 29

²⁹² Nusrat Külâh, B. No: 2013/6151, 21/4/2016, §53

²⁹³ AYM, E.1999/46, K.2000/25, K.T. 20/9/2000

²⁹⁴ Mehmet Akdoğan ve diğerleri, B. No: 2013/817, 19/12/2013, §34-36

tarafından kamu giderlerinin karşılanması üzere egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradeyle bireyler üzerine salınmaktadır. Her ilke aynı zamanda sınırlamaya ilişkin birer kuraldır. Bu durumda bu kurallar içinde kalmak koşuluyla yasa koyucu, vergilendirmeye ilişkin hususların tespitinde takdir yetkisine sahiptir.^{295 296 297} Çıkarılacak vergi kanunları, Anayasaya aykırı olmamak koşulu ile kamu yararını gözetdiği varsayılır. AYM bu doğrultuda verdiği bir kararda, kıyı bankacılığı mevduat faiz gelirlerinin vergilendirilmesi konusunda kamu yararının olduğuna ve sonuç olarak meşru amaç taşıdığına hükmetmiştir.²⁹⁸ Kararda Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru incelemesinde açıkça temelden yoksun veya keyfi olduğu anlaşılmadıkça yetkili kamu organlarının kamu yararı tespiti konusundaki takdirine müdahalesi söz konusu olamayacağı, müdahalenin kamu yararına uygun olmadığını ispat yükümlülüğü bunu iddia edene ait olduğu, vergi, kamu giderlerini karşılamak amacıyla yasalarla gerçek ve tüzel kişilere mali güçlerine göre getirilen bir yükümlülük olduğundan belirli bir hizmetten doğrudan yararlanma karşılığı olmayan vergi tüm kamu hizmetleri için yapılan giderlere ortak katılma payı olduğu, dolayısıyla somut olayda tam mükellef olduğu kabul edilen kişilerin kıyı bankacılığı mevduat faiz gelirlerinin vergilendirilmesinin, kamu yararına olup meşru bir amacı taşıdığını belirtmiştir.

AIHM'nin, vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan hak ihlallerine ilişkin kararlarına bakıldığında ilk zamanlarda devletlere geniş takdir yetkisi tanınırken sonralarında bu takdir yetkisinin sorgulandığı görülmektedir. Gerçekten de tarihi olarak bakıldığında devletlerin mülkiyet hakkına vergisel müdahale bakımından ilk başlarda sınırsız yetkiye yakın bir durumda olduklarını, günümüze gelen süreçte ise bu hususun yavaş yavaş kırıldığı, günümüzde ise artık başvuruçular lehine kararlar verildiğini görebiliriz.²⁹⁹ Hatta bazı kararlarda kamu yararının bulunup bulunmadığına ilişkin uzun değerlendirmeler yapıp kamu yararı olmadığına ilişkin şüphelerin belirtilmesine rağmen ihlalin ölçülülük kriterinden geldiğini görürüz.³⁰⁰

²⁹⁵ AYM, E.1999/46, K.2000/25, K.T. 20/9/2000

²⁹⁶ AYM, E.2013/48, K.2014/198, 25/12/2014

²⁹⁷ Türkiye İş Bankası A.Ş. (2) B. No: 2014/6193, 15/10/2015 §38

²⁹⁸ Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy, B. No: 2014/12080, 6/4/2017, §40

²⁹⁹ Gümüşkaya, G. a.g.t. s.99

³⁰⁰ Gemalmaz, B. Mali Ölçüt. s.137

AYM'ye göre vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik gücü bakımından sahip olduğu hukuki ve fiili üstünlüğe dayanmakta ve dar anlamda kamu giderlerinin karşılanması için gerekli mali kaynakların sağlanması için kullanılırken geniş anlamda ise mali amacının yanı sıra ekonomik, sosyal ve kültürel işlevlerde taşımaktadır.³⁰¹ Böylece AYM, kararlarında verginin sadece klasik anlayıştaki mali işlevine değil, geniş anlamda ve günümüzdeki halinde bulunan diğer işlevlerini de dikkate almaktadır. 1982 Anayasasında da hem 73'üncü maddede hem de diğer maddelerinde doğrudan ve dolaylı olarak bu işlevlere dayanak hükümler ortaya çıkmaktadır. Her şeyden öte 1982 Anayasasına göre devletimiz sosyal bir hukuk devletidir. Bu yüzdendir ki sosyal devlet ve hukuk devleti ilkeleri vergilendirme yetkisi bakımından esas alınan ilkelerdir.³⁰²

1982 Anayasasının 73'üncü maddesinde de maliye politikasının sosyal amacına ilişkin vergi adaleti üzerinde durulmaktadır. Vergilendirme yetkisi; devletin, gerçek kişiler ve tüzel kişiler üzerine tek taraflı iradesi ile anayasal sınırlar içerisinde kullandığı bir yetkidir.³⁰³ Vergiye ilişkin yapılan yasal düzenlemelerde ve yasalara dayanılarak yapılan vergisel müdahalelerde bu sınırlamalara tabii kalmak, hukuki sınırlar içinde kalmayı sağlayacaktır.

AİHM'nin içtihatlarında da vergilemenin mali fonksiyonlarının yanında ekonomik ve sosyal fonksiyonlarının bulunduğu, devletin ekonomik istikrarı sağlamak, eğitim ve nüfus politikalarına ilişkin vergi amacıyla düzenlemeler yaparak sosyal veya ekonomik amaçlar güdebileceğini kabul ederken yine günümüzde çevrenin korunmasına ilişkin vergisel düzenlemeler de genel yarar kapsamında görülmektedir.³⁰⁴ Daha somut örnekler vermek gerekirse nüfus artış oranının sürekli olarak düşmesi problemiyle yüz yüze kalan bir devlet için evliliğin teşvik edilmesi amacıyla muafiyet ve istisnalara ilişkin hükümler getirmek³⁰⁵ ve yine alkol kullanımının azaltılması amacının güdülmesi AİHM tarafından somut davalarda meşru amaç taşıdığı kabul edilmektedir.³⁰⁶

³⁰¹ AYM, E.1997 /62, K.1998/52, 16/9/1998

³⁰² AYM, E.2014/72, K.2014/141, 11/9/2014; E.2010/62, K.2011/175, 29/12/2011; E.2012/158, K.2013/55, 10/4/2013

³⁰³ AYM, E.2003/33, K.2004/101, 15/7/2004; E.2010/62, K.2011/175, 29/12/2011).; AYM, E.2003/33, K.2004/101, 15/7/2004; E.2010/62, K.2011/175, 29/12/2011

³⁰⁴ Gümüşkaya, G. a.g.t. s.134

³⁰⁵ Burden/Birleşik Krallık, B. No: 13378/05, 29/4/2008

³⁰⁶ The Traktörer Aktiebolag/İsveç, B. No: 10873/84, 07/06/1989, §57

Kamu yararı ölçütü sadece vergilendirmeye ilişkin temel hususlarda değil, vergi alacağının güvence altına alınması için gerekli olan uygun yöntemlerin seçilmesinde de aranmaktadır. Kanun koyucu; vergi borçlarını güvence altına almak için ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz ve kefil gibi yöntemleri düzenlenirken yine ödenmeyen vergi alacağı için haciz ve iflas gibi tahsil yöntemleri düzenlemektedir. AYM'ye göre vergi borçlarının ödenmesinin güvence altına alınabilmesi için kanun koyucu geniş takdir yetkisine sahiptir.³⁰⁷ Bu sebeple AYM, vergi borçlarının süresinde ödenmemesi nedeniyle başvurucunun arabasına haciz konulması ve ardından satışına girişilmesi şeklinde olan müdahalenin meşru bir amaç taşıdığını belirtmiştir.³⁰⁸ AİHM'de verdiği kararlarda vergi borcunun tahsilinin sağlanması için yapılan haciz işlemlerinde devlete geniş bir takdir yetkisi vererek meşru amaç taşıdığını kabul etmektedir.³⁰⁹

Kişilerin vergisel ödevleri zamanında yerine getirmesi ve vergi düzeninin bozulmaması için alınan tedbirlerden birisi ise ödevleri zamanında yerine getirmeyerek vergi alacağının zamanında tahsil edilememesi sebebiyle kesilen vergi ziyayı cezalarıdır. Vergi ziyayı cezasının mülkiyet hakkına bir müdahale teşkil ettiği açıktır. Ancak yapılan bu müdahalenin amaçları vergisel ödevlerin zamanında ve kurallara uygun bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak, vergi sisteminin düzenli bir şekilde işlemesi ve devletin vergi alacağını zamanında tahsil ederek gelir kaynaklarını güvence altına almaktır ve bu sebeple vergi ziyayı kesilmesi şeklinde mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin meşru bir amaç taşıdığı kabul edilir.³¹⁰

4.2.3. Ölçülülük

Mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin son olarak geçtiği test ölçülülük kriteridir.³¹¹ Mülkiyet hakkına yapılan bir müdahalenin meşru sınırlar içerisinde kalması için yalnızca hukukta öngörülmesi ve meşru amaç taşıması yetmez, ayrıca ölçülü de olması gerekmektedir.³¹² Ölçülülük kriteri gereği mülkiyet hakkına bir müdahale gerçekleştirirken amaçlanan kamu yararı ile bireyin hakları arasında adil bir denge kurulmak zorundadır ve eğer birey müdahale sonrasında şahsi olarak aşırı bir

³⁰⁷ Gümüşdere İnşaat Ticaret ve Sanayi, B. No: 2013/5016, 16/4/2015, §58

³⁰⁸ Em Export Dış Ticaret A.Ş. (2), B. No: 2014/10283, 5/4/2017, §2

³⁰⁹ Gasus Dosier-und Fördertechnik GmbH/Hollanda, B. No: 15375/89, 23.02.1995, §59, 60, 68; Lindkvist/Danimarka, B. No: 25737/94, 9/9/1998

³¹⁰ AYM, E.2004/31, K.2007/111, 31/1/2007

³¹¹ Çölbeyi Nakliyat... Ltd. Şti., B. 2014/12354, 9/11/2017, §53

³¹² Arslan Gedik, B. No: 2014/17217, 14/9/2017, §39

külfete maruz kalırsa adil denge bozulacaktır.³¹³ AYM tarafından yapılan incelemede mülkiyet hakkına yapılan müdahaleye ölçülülük testi yapılırken meşru amacın önemi, müdahalenin niteliği, başvuruçunun ve kamu otoriterlerinin davranışları da göz önünde tutulur.³¹⁴ Bu noktada yapılan müdahalenin amacını oluşturan kamu yararı karşısında bireyin katlandığı fedakarlık dikkate alınmalı³¹⁵ ve bu fedakarlığa katlanma sonucunda birey yönünden tahammül edilemez bir seviyede olmaması gerekir.^{316 317}

1982 Anayasasının 13'üncü maddesinde yer alan ölçülülük ilkesi, temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında göz önünde tutulması gerekir. Ölçülülük ilkesi, hukuk devletinin bir gereği olduğundan ve hukuk devletinde ise temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması istisnai bir yetki olarak düzenlendiği ve hakka yapılacak olan müdahalenin hukuk devleti ile bağdaşabilmesi için durumun gerektirdiği ölçüde olmalıdır.³¹⁸

AİHM'ye göre vergilendirme yapılırken ve ödenmesine ilişkin gerekli tedbirler alınırken yapılan müdahalelerde genel yarar ile bireylerin temel hak ve hürriyetlerinin korunması arasında adil bir dengenin sağlanması ve bu dengenin oluşturulması için kullanılan araçlar ile ulaşılmaya çalışılan amaç arasında ölçülülük ilişkisi bulunması gereklidir.³¹⁹ Yine de AİHM tarafından vergilendirme alanında makul bir temelden uzaklaşmamak şartıyla sözleşmeye taraf olan devletlere geniş bir takdir yetkisinin de tanındığı kabul edilmektedir.³²⁰

Ölçülülük kriteri “elverişlilik, “gereklilik” ve “orantılılık” olmak üzere üç alt kriterden oluşmaktadır.³²¹ AİHM ve AYM yargılamalarının her ikisinde de temel haklara yapılan müdahaleler ölçülülük kriteri bakımından incelendiğinde bu üç alt kritere göre değerlendirme yapılmaktadır. Elverişlilik kriteri, hakka yapılacak olan sınırlandırmanın başka bir deyişle müdahalenin elde edilmeye çalışılan hedefi (kamu

³¹³ Em Export Dış Ticaret A.Ş. (2), B. No: 2014/10283, 5/4/2017, §43

³¹⁴ Arif Güven, B. No: 2014/13966, 15/2/2017, §58, 60

³¹⁵ Hüsamettin Kemal Esiner, B. No: 2013/1949, 24/6/2015, §52

³¹⁶ Zekiye Şanlı, B. No: 2012/931, 26/6/2014, §59

³¹⁷ Mehmet Akdoğan ve diğerleri, B. No: 2013/817, 19/12/2013, §38

³¹⁸ AYM, E.2013/95, K.2014/176, 13/11/2014

³¹⁹ Gasus Dosier-und Fördertechnik GmbH/Hollanda, B. No: 15375/89, 23/2/1995 §60; Azienda Agricola Silverfunghi S.A.S. ve diğerleri/İtalya, B. No: 48357/07-52677/07-52687/07-52701 /07, 24/6/2014, §102-103

³²⁰ The National&Provincial Bulding Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society/Birleşik Krallık, B. No: 21319/93-21449/93-21675/93, 23/10/1997, §80

³²¹ Mehmet Akdoğan ve diğerleri, B. No: 2013/817, 19/12/2013, §38

yararını) gerçekleştirmeye elverişli olmasını, gereklilik kriteri, elde edilmeye çalışılan hedef açısından yapılacak olan müdahalenin zorunlu olmasını başka bir deyişle aynı hedefin daha hafif bir müdahale ile elde edilmesinin mümkün olmamasını ve son olarak ise orantılılık kriteri, bireyin hakkına yapılan müdahale ile elde edilmeye çalışılan hedef arasında makul bir dengenin dikkate alınması zorunluluğunu ifade etmektedir.³²²

AİHM, mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahaleleri ölçülülük kriteri ile test ederken ihlal verdiği husus genel olarak orantısızlık üzerinden olmaktadır. Bunun altında yatan sebep ise elverişlilik ve gereklilik kriterlerine göre test edilmesi vergisel müdahaleler için olanaklı olsa da AİHM, yerel makamların takdir yetkisine atıfta bulunarak istenilen hedefe ulaşmada tercih edilen müdahalenin elverişli olup olmaması yönünde ulusal makamların daha iyi tercih yapabileceğine kanaat getirmektedir. Yine gereklilik kriteri açısından da her ne kadar hakkı daha az kısıtlayacak bir tedbirin tespiti mümkün olsa da tercih edilen müdahale eğer devletin takdir yetkisi sınırları içindeyse sadece seçimi nedeniyle ihlal kararı vermemektedir.³²³ AİHM bu durumu daha çok orantılılık kriterini test ederken dikkate almaktadır. Devletler her ne kadar vergi yasalarını çıkarmada geniş takdir yetkisine sahip olsa da AİHM'ye göre bu yasalar bireyi ağır ve ölçüsüz yük altında bırakmamalıdır.³²⁴

4.2.3.1. Vergilendirmenin tarh ve tahakkuk süreçlerinde ortaya çıkan uyuşmazlıklar

Vergilendirme süreci tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilat olmak üzere 4 aşamadan oluşmaktadır. Verginin tarh ve tebliğ edilmesi üzerine belli aşamalardan sonra tahakkuk etmekte ve sonrasında tahsil edilebilir aşamaya gelmektedir. Verginin tarh ve tahakkuku genel olarak 213 sayılı VUK'un hükümlerine göre gerçekleşirken tahsili ise 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre gerçekleşmektedir. Verginin tarhı genel olarak beyan üzerine gerçekleşmekle birlikte resen, ikmalen ve idarece tarh üzerine de gerçekleşebilmektedir. Verginin tarhı ve tahakkuku kanunda öngörüldüğü şekilde gerçekleşebilmekte ise de mülkiyet hakkı bağlamında ölçüsüz sonuçlara yer açabilmektedir.

³²² Mehmet Akdoğan ve diğerleri, B. No: 2013/817, 19/12/2013, §38

³²³ Yaltı, B. (2000). "Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı". *Vergi Dünyası*, (277)

³²⁴ Yaltı B. "Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi", s.3-5

4.2.3.1.1. Sahte faturalarla yapılan KDV indirimleri

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 29'uncu maddesinde vergi indirimi mekanizması düzenlenmiştir. Kanun'a göre mükellefler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, faaliyetlerine ilişkin olmak üzere birtakım kalemlerde indirimlerde bulunabileceklerdir. Bu indirim kalemleri ise kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV, götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'dir. İndirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

KDV'nin niteliği gereği kanuni mükellef mal veya hizmet tesliminde bulunan kişi olmakta, kanuni mükellef konumunda bulunan bu kişiler vergiyi satış faturasında göstererek alıcıdan tahsil etmekte ve sonrasında ise beyan edip ödemekte, alıcı da satıcıya ödediği vergi tutarını ilgili dönemde ödenmesi gereken vergilerden indirmektedir. Ancak kanunen indirim hakkının elde edilebilmesi için öncelikli olarak faturanın gerçek bir ticari ilişkiye dayanması ve faturanın yasal defterlere kaydedilmiş olması gereklidir. Böylelikle hem önceki aşamada kişiye ödenen KDV'nin devlete ödenmesini garanti altına almakta ve mal veya hizmet tesliminin gerçekten yapıldı yapılmadığının denetimine imkân sağlamaktadır.³²⁵ Faturanın sahte olması bu fatura içeriğinde vergi tutarının önceki aşamada devlete ödenmemiş anlamına gelmekte, alıcı tarafından indirim konusu yapıldığında ise hazinenin zararına sebep olmakta, bu sebeple mal veya hizmet teslimi gerçekten yapılırsa bile indirilmesi mümkün olmamaktadır.

Sahte faturalarla tesvik edilen KDV'nin reddedilmesinin kanuni dayanağı bulunmakla birlikte indirimlerin reddi suretiyle oluşan müdahalenin ölçülü olup olmadığı ise AYM'nin aşağıda yer verilen kararında tartışılmıştır. Kararda davacının ilgili dönemde alım yaptığı firma hakkında sahte belge düzenleme fiili nedeniyle vergi tekniği raporu bulunduğu gerekçesiyle alışta yapılan indirimler reddedilerek KDV

³²⁵ Ayfer Atalmış, B. No: 2016/12198, 9/6/2020, § 62; Federal Mogul Powertrain Otomotiv A.Ş., B. No: 2017/38679, 27/7/2020, §51

tarhiyatı yapılmış ve faturaları bilerek kullanmadığına kanaat getirilerek bir kat vergi ziyayı cezası kesilmiştir. Tarhiyatlara karşı açtığı dava da nihai olarak reddedilmiştir.

Yukarıda somut olaya ilişkin kararda AYM; başvuru adına resen vergi tarh edilmesi üzerine açılan davada satıcıya ödenen KDV'nin indiriminin reddedilmesi ve bir kat vergi ziyayı cezası uygulanması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddialarını incelenmiştir. AYM kararın gerekçesinde her ne kadar alıcıların mal veya hizmet teslimi sonrasında ödedikleri KDV tutarının satıcılar tarafından beyan edilip, ödenip ödenmemesi konusunda kontrol etme imkanlarının bulunmaması ve dolayısıyla alıcılara bu şekilde bir yükümlülük yüklenmesinin ölçülü olmadığını kabul etse de başvurudaki somut olayda başvuru yedek parça üretimi işi ile uğraşmakta olduğundan sahte fatura ile aldığı malların üretim faaliyeti ile alakası olduğundan ham madde temin ettikleri mükellefleri tanıma ve gerçek durumunu bilme hususunda imkanlarının olduğunu kabul etmekte, başvuru basiretli bir tüccar olarak indirim mekanizmasının özelliklerini de dikkate alarak hareket etme sorumluluğunu ifa etmediği tespitini yaparak KDV indirimlerinin reddedilmesi şeklinde mülkiyet hakkına yapılan müdahale bakımından bir orantısızlık olmadığına hükmetmiştir.³²⁶

AYM'nin indirimlerin sahte fatura ile tesvik edilmesi sebebiyle reddedilmesine ilişkin yeni tarihli bir kararında da ulaştığı sonuç aynıdır. AYM'nin bahsi geçen kararında³²⁷ firmanın ilgili yıllarda alış yaptığı firma hakkında yapılan vergi incelemesi neticesinde düzenlenen vergi tekniği raporunda ilgili yıllarda gerçek bir faaliyetinin bulunmadığı ve düzenlemiş olduğu tüm faturaların sahte olduğu tespit edilmiştir. Bu tespit üzerine davacının bahsi geçen firmadan yaptığı alışlarda indirdiği KDV reddedilerek cezalı tarhiyatlar yapılmıştır. Tarhiyatlara karşı iki ayrı dava açılmış olup (her yıl için yapılan tarhiyata karşı ayrı), ikisi de ilk derece mahkemesi tarafından reddedilmiştir. Temyiz başvurusu neticesinde kararlar onanmıştır. Karar düzeltme aşamasında ise kararlardan birisine ilişkin başvuru reddedilirken diğerine ilişkin başvuru kabul edilerek karar bozulmuştur. Bozma kararının gerekçesinde faturaları düzenleyen firma tarafından hakkında sahte belge düzenleyicisi olduğu yönünde düzenlenen vergi tekniği raporuna istinaden yapılan tarhiyatlara karşı açılan davada hakkında sahte belge düzenleme tespitinin eksik incelemeye dayandığı kabul

³²⁶ Ayfer Atalmış, B. No: 2016/12198, 9/6/2020, § 66; Federal Mogul Powertrain Otomotiv A.Ş., B. No: 2017/38679, 27/7/2020, §55

³²⁷ Alkopen Doğrama İnş. San. Tic. İth. İhr. Ltd. Şti., B. No: 2019/20170, 15/6/2022

edilerek tarhiyat iptal edilmiş ve karar istinaf ve temyiz aşamasından geçerek kesinleşmiştir. Davacı 2011, 2012 ve 2013 yıllarında da bahsi geçen firmadan yaptığı alışlarda indirdiği KDV'yi beyanlarından çıkarmak suretiyle düzeltme beyannamesi vermiştir. Beyan üzerine tahakkuk eden vergi ödenmiştir. Düzeltme beyannamesi üzerine tahakkuk eden verginin yarısı kadar vergi ziyai cezası ödenmiştir. Ancak başvurucunun 2011, 2012 ve 2013 hesap yılları bahsi geçen firmadan alınan faturalar yönünden sınırlı olarak incelenmiş ve 2011 yılına ilişkin 3 faturanın beyanlardan çıkarılmadığı tespit edilerek cezalı tarhiyat yapılmıştır. Tarh edilen vergilere karşı uzlaştırmaya gidilmiş ve uzlaşma vaki olması üzerine uzlaşılan miktar ödenmiştir. Başvurucu daha sonrasında 2011, 2012 ve 2013 yılları için tarh edilen vergilere karşı düzeltme-şikayet başvuruları yolu ile vergi hatasının düzeltilmesi için başvuru yapmıştır. İdarece reddedilmesi üzerine dava konusu etmiştir. Davalar nihai olarak vergi hatası olmadığı yönünde değerlendirilerek reddedilmiştir.

AYM yukarıdaki somut olaya ilişkin başvuru incelemiş ve kararın da; vergilendirme işlemleri nedeniyle başvurucunun mülkiyet hakkına bir müdahale yapıldığı, KDV indiriminden yararlanılabilmesi için bunun geçerli bir belgeye dayanması ve belgenin kanuni defterlere kaydedilmesi gerektiği, KDV indiriminin sahte bir belgeye dayanması hâlinde indirim isteminin reddi suretiyle cezalı KDV tarhiyatı yapılacağı hususunun belirli ve öngörülebilir olduğu ve müdahalenin meşru bir amaç taşıdığını kabul ettikten sonra son olarak ölçülülük kriteri yönünden incelemiştir. AYM, bahsi geçen şirketin 2010 yılındaki faaliyetlerinin gerçek olmadığı yönündeki tespitin hukuka aykırı bulunduğu, diğer yıllar için mahkeme kararı bulunmadığı, bu minvalde 2010 yılı için kararın bozulup tarhiyatların iptal edilmesi ile 2009 yılına ilişkin tarhiyatların onanması kararları arasında çelişki olmadığını kabul etmiştir. Yine başvuru tarafından bahsi geçen şirketin 2009 yılına ilişkin tarhiyatları ve kendisinin de 2009 yılına ilişkin tarhiyatları onandığından mükerrer vergilendirmeye sebebiyet verildiğini ileri sürmüşse de AYM, hukuki ve teknik olarak mükerrer vergilendirmeden söz edilebilmesi için aynı mükellefin aynı konuda iki kez vergilendirilmiş olması gerektiği, aynı verginin iki farklı mükelleften tahsil edilmesi hukuki ve teknik olarak mükerrer vergilendirme şeklinde kabul edilemeyeceğini ve ayrıca başvurucunun bahsi geçen şirketin bu vergileri beyan ettiğini ve ödediğini ortaya koymadığını belirtmiştir. Yine AYM, 2011, 2012 ve 2013 yıllarına ilişkin olarak idarece tarh edilen KDV ile kesilen cezalar yönünden ise başvurucunun idareyle

uzlaşmaya vardığını, uzlaşma yoluyla kesinleşen vergilerin bir daha uyuşmazlık konusu edilemeyeceğinin kabulünü de temelsiz bulmamıştır. Nihai olarak sahte fatura içeriğindeki KDV'nin indirim konusu yapılmasının reddedilmesinin ve başvurucunun devlete ödenmeyen bu KDV'den sorumlu tutulmasının, başvurucunun fiili ve sorumlulukları gözetildiğinde, başvurucuya aşırı külfet yüklediği sonucuna ulaşılmıştır.

4.2.3.1.2. Takdir komisyonuna sevk nedeniyle zamanaşımının durması

213 sayılı VUK'un 114'üncü maddesinde vergi alacağının takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı ancak vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağı, duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edeceği ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamayacağı düzenlenmiştir. Düzenlemenin, AYM'nin iptal kararından önceki halinde ise takdir komisyonuna sevk ile duran zamanaşımı süresi için bir sınır öngörülmemiş ve yalnızca vergi dairesince takdir komisyonuna başvuru ile zamanaşımının duracağı ve karar çıkana kadar işlemeyeceği düzenlenmiş ve böylece sınırsız bir süre öngörülmüştür. Eski düzenlemeye göre takdir komisyonu çok uzun süre karar almasa bile zamanaşımı süresi duracağından tarh zamanaşımı söz konusu olmayacaktır.

AYM 2009 tarihli kararında yukarıda yer verilen düzenlemeyi somut norm denetimi yolu ile incelemiştir. AYM inceleme sonucunda hem yukarıdaki maddede hem de takdir komisyonuna ilişkin düzenlemelerde karar alması için belirli bir süre öngörülmediği ve duran zamanaşımı süresini sınırlandıran bir hüküm bulunmadığını tespit etmiştir. AYM kararının³²⁸ gerekçesinde zamanaşımı hükümlerindeki açıklık, sadece zamanaşımı süresinin, başlangıç ve bitişinin yasada gösterilmesiyle kendisini göstermeyeceğini, vergilemede hukuksal kararlılığın sağlanması amacıyla getirilen zamanaşımını durduran nedenlerle, durma süresinin ve duran zamanaşımının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması, keyfiliğe izin vermemesi yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereği olduğunu belirtilerek ilgili madde hükmünü iptal edilmiştir.

³²⁸ AYM, E.2016/124 K.2016/155, 07.09.2016

AYM'nin iptal kararı sonrasında 2010 tarihinde VUK'un 144'üncü maddesinde yapılan değişiklikle takdir komisyonuna sevk nedeniyle zamanaşımının duracağı süreye bir sınır getirilmiş ve bir yıl olarak belirlenmiştir. Anılan kanuna eklenen geçici 28'inci madde ile 01/01/2005 tarihinden önceki vergiler açısından takdir komisyonunda bekleme süresini 31/12/2012 tarihiyle sınırlamıştır.³²⁹ Belirtilen tarihten önceki vergiler açısından zamanaşımı süresinin 3 ila 8 yıl gibi uzun bir süre durabilmesi gibi bir sonuç ortaya çıkmıştır. Böylelikle bir geçiş süreci geçici madde ile öngörülmüştür.

Yukarıdaki paragrafta tarif edilen geçiş sürecine ilişkin AYM'ye yapılan başvuruda³³⁰; başvurunun gelir vergisi ve fon payının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrine karşı açılan dava devam ederken yürürlüğe giren kanun hükmü uygulanmak suretiyle uyuşmazlığın çözülmesi nedeniyle mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiği iddiaları incelenmiştir.

Başvuruya ilişkin somut uyuşmazlıkta; başvurucunun İmar Bankası Offshore Limited Şirketi'nde bulunan mevduatından elde ettiği faiz gelirini beyan etmediği hususu hakkında yapılan inceleme ile tespit edilmiştir. Gelir vergisi matrahının tespiti amacıyla 10.11.2006 tarihinde takdir komisyonuna sevk edilmiş ve 08.02.2008 tarihli takdir komisyonu kararına istinaden hakkında vergi tarhiyatları yapılmıştır. Tarhiyatlara karşı açtığı davalar nihai olarak reddedilirken, tarhiyatlara istinaden düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılan davada reddedilmiştir.

AYM, yukarıda verilen başvuruya ilişkin kararında, 2009 yılına ilişkin iptal kararında takdir komisyonuna sevk nedeniyle zamanaşımı süresinin durmasının anayasaya aykırı olduğunun kabul edilmediğini dikkat çekmiştir. Anayasaya aykırı olan hususun bu sürenin belirsiz olmasıdır. Mezkûr kararda, kanun hükmünün iptalinden sonra kanun koyucu harekete geçtiği ve bu suretle işlem dosyasının takdir komisyonuna sevki nedeniyle tarh zamanaşımının durmasının bir yıllı sınırlandırıldığını belirtmiştir. Yine önceki dönemlere ilişkin

³²⁹ VUK Geçici 28'inci Madde- 1/1/2005 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmiş olup, komisyonca takdir edilen matrah üzerinden 31/12/2012 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.

³³⁰ A.N.A., B. No: 2014/109, 20/9/2017, §90-91

olarak da henüz vergilendirme süreci tamamlanmamış işlemlerin takdir komisyonunda bekleme süresi geçici maddeyle belirli hale getirilmesiyle önceki dönemlere ilişkin vergilerde zamanaşımı süresinin 3 yıl ile 8 yıl arasında durabilmesini olanaklı hâle gelmiştir. Ancak AYM'ye göre bu sürenin belli ölçüde uzun olduğu söylenebilir ise de bunun geçiş dönemi hükmü olduğu, önceki dönemde doğan ve matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilen vergi alacağından vazgeçilmesi beklenemeyeceğinden geçiş dönemine ilişkin bu işlemlerde dosyanın matrah takdir komisyonunda bekleme süresinin, vergi alacağının tahakkuk edilmemesini de önleyecek şekilde nispeten uzun belirlenmesi anlaşılabilir bir durum olduğudur.

AYM'nin yukarıda verilen kararında takdir komisyonunda geçen müddet nedeniyle uzayan zamanaşımı süresinin 1 yıl 2 ay 28 gün olduğu, bu haliyle başvurucuya aşırı ve katlanılamaz bir külfet yüklediği ve kamu yararı ile başvurucunun mülkiyet hakkının korunması arasında gözetilmesi gereken adil dengeyi başvurucu aleyhine zedelediği sonucuna ulaşılmıştır.

4.2.3.2. Etkili başvuru yolunun ölçülülük kriteri açısından önemi

Mülkiyet hakkına yapılan müdahaleler açısından ölçülülük kriteri test edilirken müdahaleye maruz kalan açısından yapılan müdahalenin kanunda öngörülmediği, keyfi veya ölçülü olmadığına ilişkin savunma ve iddialarını etkin bir şekilde sunabileceği bir mekanizmanın olup olmaması dikkate alınır.³³¹ Yine başvurucunun yapılan müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik iddiasını sunabileceği mekanizmaların olup olmamasının yanı sıra bu mekanizmaların hukuka aykırılıklara karşı güvenceler içerecek şekilde etkin olup olmaması da dikkate alınır.³³² Bu tür mekanizmaların hiç var olmaması veya bu mekanizmaların işleyişine ilişkin kuralların belirli ve öngörülebilir olmaması da yapılan müdahalenin ölçülülüğünü zedeleyecektir.³³³

Etkin bir başvuru yolundan söz edilebilmesi için de mevcut bulunan mekanizmanın hak ihlali iddiasının özünü ele alabilmeli, ihlali önleyebilmeli, devam eden bir ihlal varsa sonlandırılabilmesi, bitmiş bir ihlal karşısında ihlalin sonuçlarını

³³¹ Züliye Öztürk, B. No: 2014/1734, 14/9/2017, § 36; Bekir Yazıcı [GK], B. No: 2013/3044, 17/12/2015, §71

³³² A.N.A., B. No: 2014/109, 20/9/2017, §80

³³³ A.N.A., B. No: 2014/109, 20/9/2017, §89

giderebilecek etkinlikte olmalı ve ihlalin sorumluların ortaya koyulabilmesi yönünden usulü güvenceler sağlanmalıdır.³³⁴

AIHM, mülkiyet hakkına ilişkin düzenleme getiren Sözleşme'nin 1 nolu protokolünde usule ilişkin güvencelerden söz edilmese de içtihatlarında mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerde keyfiliğin önüne geçilebilmesi için kişilerin keyfi veya makul olmayan bir biçimde müdahale edildiğine savunma ve itirazlarını sorumlu makamlar önünde etkili bir biçimde ortaya koyabilmeleri gerektiğini söylemiştir.³³⁵

4.2.3.2.1. Hacze karşı açılan davada iddiaların değerlendirilmesi

6183 sayılı AATUHK'nin "haczedilemeyecek mallar" başlıklı 70'inci maddesinin 11'inci fıkrasında borçlunun haline münasip evi "ancak evin değeri fazla ise bedelinden haline münasip bir yer alınabilecek miktarı borçluya bırakılmak üzere haczedilerek satılabilir" hükmü bulunmakta olup, hükümden çıkan sonuç borçlunun evi haline münasip ise evinin haczedilemeyeceğidir. Hacze karşı açılan davada da davacı tarafından ileri sürülebilecek hususlardan olup, yapılan haczin hukuka uygun olup olmadığı yönünde değerlendirmede bulunurken incelenmesi gereken bir husustur.

Usule ilişkin güvencelerin sağlanması yargı yerlerinin de sorumluluğunda olmakta ve ihlal iddialarına ilişkin öne sürülen ciddi iddialar (yargılamanın esasını etkileyecek itirazlar) kararda yeterli ve ilgili gerekçe ile karşılanmalıdır.³³⁶ AYM'nin kararında,³³⁷ başvurucuya ödenmeyen şirket borçları nedeniyle kanuni temsilci ve şirket ortağı olması sebebiyle adına ödeme emirleri düzenlenmiş ve başvurucu bu ödeme emirlerini (3 ayrı dava ile) dava konusu etmiştir. Açılan davalarda ödeme emirlerinin bir kısmı iptal edilirken, iptal edilmeyen ve vadesinde ödenmeyen vergi borçları için başvurucunun taşınmazına haciz konulmuş olup haczin iptali istemiyle dava açılmıştır. Davalar nihai olarak reddedilirken başvuru Bölge İdare Mahkemesi kararına karşı karar düzeltme isteminde bulunurken dilekçede ayrıca usulsüz bir şekilde hâline münasip evin haczedilmesinin kanuna aykırı olduğu iddiasında bulunmuştur. Karar düzeltme istemi talebi de haline münasip ev iddiasına ilişkin açıklama yapılmadan maktu gerekçe ile reddedilmiştir.

³³⁴ Esmâ Başbakkal, B. No: 2012/1128, 8/5/2014, §34

³³⁵ AGOSI/Birleşik Krallık, B. No: 9118/80, 24/10/1986, §55; Jokela/Finlandiya, B. No: 28856/95, 21/5/2002, §45

³³⁶ Kâmil Darbaz ve Gmo Yapı Grup End. San. Tic. Ltd. Şti., B. No: 2015/12563, 24/5/2018, §53

³³⁷ Güven Bostan, B. No: 2016/4293, 1/7/2020

AYM, yukarıda verilen somut uyuşmazlığa ilişkin kararında ölçülülük kriteri yönünden değerlendirme yaparak başvurunun evine yapılan haciz sonrasında açılan davada haline münasip ev iddiasında bulunması ve bu iddianın da mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin meşruluğuna ilişkin ciddiyet taşımasına rağmen mahkeme kararında bu hususun değerlendirilmemesi sonucunda mülkiyet hakkının korunmasında usule ilişkin güvencelerin yerine getirilmediği sonucuna varmıştır. Kararda, adil yargılanma hakkı kapsamında gerekçeli karar hakkının ihlali yönünden de bir sonucuna ulaşılabilirdi. Ancak AYM, şikâyetin özünü ödenmeyen vergi borcu nedeniyle başvurunun evinin haczedilmesi oluşturduğundan mülkiyet hakkı kapsamında incelenmesini uygun görmüştür.³³⁸

Başka bir AYM kararının gerekçesinde başvurunun kesilen vergi zıyaı cezası karşısında idare tarafından belirlenen gün ve saatte kuruma davet edildiği, kanuni temsilcilerden istenen beyanın görüş ve önerileri doğrultusunda verildiği, böylelikle hem idari aşamada hem de yargı aşamasında kendisine yöneltilen iddialara karşı savunmalarını etkin bir şekilde iletebildiğinden yapılan müdahale açısından usulü güvencelerden yararlanamadığından bahsedilemeyeceği belirtilmiştir.³³⁹

4.2.3.2.2. İhtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamesine karşı dava açılması

Türk vergi sisteminde verginin tarhi genel olarak mükelleflerin kendi beyanlarına dayanmaktadır. Aksi ispat edilinceye kadar mükellefin kendi beyanı doğru olarak kabul edilir ve vergilendirme mükellefin bildirdiği matrah üzerinden yapılır.

213 sayılı Kanun'un 378'inci maddesinin 2'nci fıkrasına göre mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Ancak bunun istinası olarak uygulamada mükellefler beyanlarına ihtirazi kayıt şerhi koyarak dava konusu edebilmektedirler. Konulan ihtirazi kayıt şerhi ile hem vergi idaresinin görüşü doğrultusunda beyan verilip sonrasında vergi incelemesi, inceleme sonrası tarh edilecek vergilerde oluşacak faiz ve vergi zıyaı cezası gibi tehditlerden kurtularak vergi idaresinin görüşü dava konusu edilebilmektedir. Yine ihtirazi kayıt şerhi ile dava açılmasına olanak tanıyan dolaylı bir hüküm ise 2577 sayılı İYUK'u 27'nci maddesinin 4'ncü fıkrasında bulunan "... ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar,

³³⁸ Güven Bostan, B. No: 2016/4293, 1/7/2020

³³⁹ Mehmet Coşkun Karabaşoğlu, B. No: 2015/14383, 19/2/2019

tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.” hükmüdür. Yine dolaylı olarak dava hakkının tanınmasına ilişkin hüküm 213 sayılı VUK’un 112’nci maddesinin 6’ncı fıkrasında bulunan;

İhtirazi kayıtlı beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için bu maddede yer alan esaslar dahilinde 6183 sayılı AATUHK’ye göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanır.

hükmüdür. İhtirazi kayıtla verilen şerh üzerine vergi yargısında dava açılabilme olanağı kanunlarla da tanınmaktadır.

İdarenin isteği/zorlaması üzerine beyanname verme süresi geçtikten sonra düzeltme beyanı verilmesi ve yeniden tarhiyat yapılması üzerine bu tarhiyata karşı dava yolu açılıp açılmayacağı mevzuu vergi yargısında içtihat aykırılıklarına sebep olmuştur.³⁴⁰ Mükelleflere vergi idareleri tarafından gönderilen yazılarda; vergi düzeltme beyannamesi vermeleri gerektiği, vermemeleri halinde ise özel esaslara (kod listesine) alınacakları ve haklarında resen tarhiyat yapılacağı hususu hatırlatılmaktadır. Her ne kadar mükelleflerin bu yazı üzerine düzeltme beyannamesi vermeleri zorunluluk arz etmese de mükellefler bazı sebeplerden dolayı bu yola başvurabilmektedir. Mükellefler bu durumda kendileri için ağır sonuçlar doğuracak ve ticari itibar konusunda zedelenmesine yol açacak özel esaslara (kod listesine) girmemek ve resen tarhiyat sonucunda ise hem vergi ziyai cezası hem de haklarında yazılacak vergi suçu raporuna istinaden kaçakçılık suçuna ilişkin soruşturma tehditi altında kalmamak için düzeltme beyannameleri verip anlaşmazlık konusu olan KDV indirimlerini düzeltmektedir. Yine yapılacak olan resen tarhiyatın dava yolunda tartışılmasını sağlamak gibi bir usulü güvence sağlanmasına rağmen mükelleflerin haksız çıkması durumunda vergi aslının yanı sıra vergi ziyai, dava süresini de içeren gecikme faizi ve dava masraflarını ödemek zorunda kalacaktır.³⁴¹

AYM’nin düzeltme beyannamesine konulan ihtirazi kayıt şerhi ile açtığı davanın esasına girilmeden incelenmemesine ilişkin hak ihlali iddiasını incelediği dava da; başvururucu vergi dairesi tarafından yazı gönderilmiş olup, gönderilen yazıda

³⁴⁰ Aykar, Ö. (2019). “İhtirazi Kayıtlı Verilen Düzeltme Beyannamelerine Açılan Davalarda Mülkiyet Hakkı İhlali”. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 188, s.6-7

³⁴¹ Arbay Petrol & Arbay Turizm [GK], B. No: 2015/15100, 27/2/2019, § 63-64

hakkında sahte belge düzenlemeden dolayı vergi tekniği raporu bulunan mükelleften yapılan alışlarda indirilen KDV'leri tenzil etmesini, aksi takdirde olumsuz mükellefler listesine (kod listesi, özel esaslar) alınacağı bildirilmiştir. Başvurucu ihtirazi kayıtla düzeltme beyanmamesi vererek ilgili mükelleften yapılan alışları düzetmiş ve düzeltme beyanına istinaden tahakkuk eden vergileri dava konusu etmiştir. Açılan dava nihai olarak düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt şerhinin konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği gerekçesiyle işin esasına girilmeden reddedilmiştir.

AYM yukarıda verirken somut uyuşmazlığa ilişkin yaptığı yargılamanın neticesinde alınan kararda; başvurunun idarenin yönlendirmesi ve olumsuz mükellefler listesine alınma ihtarı ile verdiği düzeltme beyannamesini dava konusu etmesi için tek seçeneğinin ihtirazi kayıt şerhi koymak olduğu, başvurunun düzeltme beyanmamesi vermek yerine hakkında yapılacak işlemleri (resen tarhiyat, kesilecek vergi ziyai cezası, gecikme faizi ve olumsuz mükellefler listesine alınması) beklemesinin ağır sonuçları olabileceği, bu sebeple başvurunun düzeltme beyanmamesi vermeyi tercih ettiklerini kabul etmiştir. Bunun da ötesinde AYM'ye göre idarenin yazısı üzerine düzeltme beyannamesi verilmesine rağmen vergilendirme işlemine karşı dava açılmaması hukuki denetim dışında kalan bir alan oluşmasına yol açacaktır. AYM, bahsi geçen başvuruya ilişkin kararında;³⁴² başvurunun, mülkiyet haklarına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilmesi imkânına sahip olamadığı, somut olayda mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvurularda şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği, başvurucların mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin başvuruclar aleyhine bozulduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Yukarıdaki paragrafta belirtilen sebeplerden dolayı mükellefin asıl beyanından sonra düzeltme beyanmamesi vermesi üzerine yapılacak olan tarhiyata karşı dava açılmaması durumunda AYM kararında da belirtildiği üzere; idarenin her işlemine karşı dava yolunun açık olmasına rağmen Anayasada öngörülmeleyen bir istisna meydana gelecek, mülkiyet hakkı bağlamında yapılacak müdahalelerde usulü bir

³⁴² Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat Ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. B. No: 2015/15100

güvence olan hak ihlalini öne sürebileceği bir mekanizmadan bahsedilemeyeceğinden mükellef üzerinde ölçüsüz bir müdahale teşkil edecektir.³⁴³

4.2.3.2.3. Pişmanlıkla verilen beyanname üzerine dava açılması

Vergi uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yollarından birisi pişmanlık ve ıslah kurumudur. 213 sayılı VUK'un 371'nci maddesinde düzenlenen bu kurum sayesinde beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında Kanun'un 371'inci maddesinde yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez. Bu şartlar ise dilekçe ile haber verilen konu ile ilgili daha öncesinde resmi makamlara verilmiş ihbar olmaması, vergi incelemesi veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması, haber verme dilekçesinden sonra 15 gün içinde beyanname verilerek ödemesi geçmiş vergilerin pişmanlık zammıyla birlikte ödenmesi gereklidir.

Pişmanlıkla verilen beyanname üzerine dava açılıp açılmayacağı hususu bir önceki başlıkla belirtilen durum kadar tartışma konusu olmasa da pişmanlıkla verilen beyanname üzerine açılan davanın esastan incelenmemesi üzerine mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiası AYM'nin bir kararında³⁴⁴ incelenmiştir.

AYM'nin kararına konu olan somut olayda başvuru hakkında düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden 2007 ila 2011 dönemleri için vergi ziyayı cezalı gelir vergisi tarhiyatları yapılmış olup başvuru diğer dönemler yönünden ileride resen tarhiyata maruz kalmamak adına pişmanlık beyannamesi vererek ve beyannameye ihtirazi kayıt koyarak dava konusu etmiştir. Ancak açılan davada pişmanlık beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının pişmanlıkla verilen beyannameye karşı dava açmasına imkân vermediği gerekçesiyle davanın esasına incelemeksizin reddetmiştir.

AYM, yukarıdaki somut uyuşmazlığa ilişkin hak ihlali yönünden yaptığı inceleme neticesinde alınan kararda; pişmanlık ile beyanda bulunan mükellef açısından durum farklılık arz ettiğini çünkü pişmanlık ile beyanda bulunulduğunda mükellef vergi ziyasına sebebiyet verdiğini kabul ettiğini, bu yüzden verilen beyana

³⁴³ Nurbay Taşımacılık Tekstil Gıda İthalat İhracat Ltd. Şti., B. No: 2016/7783, 18/7/2019, §24

³⁴⁴ Millî Reasürans Türk A.Ş., B. No: 2016/70, 1/7/2020

karşı dava açılması pişmanlık haliyle bağdaşmayacağını kabul etmiş ve mülkiyet hakkına yapılan müdahaleyi ölçsüz görmemiştir.

4.2.3.3. AATUHK'den doğan uyumsuzluklar

Anayasal bir yükümlülük olan ölçülülük ilkesi yalnızca vergisel yükümlülüklerin konulma aşamasında değil vergilendirmenin tüm aşamalarında dikkate alınması gereklidir.³⁴⁵ Bu sebeple vergi alacağının güvence altına alınması için başvuru yollarında, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilmesi ve düzenli bir vergi sisteminin sağlanmasını için uygulanan idari yaptırımlarda ve nihai olarak mükelleften tahsil edilemeyen vergi alacağının mükelleften zorla tahsiline gidildiğinde de ölçülülük ilkesinin gereği yerine getirilmelidir. Sayılan tüm araçlar mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahale niteliğindedir ve meşruluğunun sağlanması için elde edilmek istenen kamu yararı ve bireyin katlandığı külfet açısından bir denge gözetilmesi gerekmektedir. Her ne kadar kamu makamları anılan araçların oluşturulması konusunda takdir yetkisine sahip olsa da başvuru araç bireye şahsi olarak aşırı bir külfet yüklendiğinde mülkiyet hakkına yönelik ölçsüz bir müdahale niteliğinde olacaktır.³⁴⁶

Sözleşmenin 1 Nolu Protokolünün 2'nci fıkrasında mülkiyet hakkına yapılacak vergisel müdahaleler bakımından devletlere vergi veya diğer alacakların ödenmesini sağlama konusunda gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda takdir yetkisi getirmiştir. Anılan hükme göre devletler vergi alacağını güvence altına alınan yöntemlere ve alacak yine de ödenmediğinde zorla tahsiline ilişkin yöntemlere başvurabilmesinin önünde bir engel yoktur. Bu noktada devletlerin yine gerekli gördükleri yasaları oluşturma bakımından da geniş takdir yetkisine sahiptir. Örneğin kamu alacağını güvence altına alan yöntemlerden istediğine idarenin başvurusunda bir engel yoktur. Ancak bu takdir yetkisi sınırsız da değildir ve takdir yetkisinin sınırı konusunda orantılılık testi önem arz etmektedir. AİHM içtihatlarına göre devletlerin vergi alacağının tahsilini sağlamaya yönelik uyguladıkları müdahaleler kişinin üzerinde aşırı ve orantısız bir yük bırakıyorsa orantılılık testinden geçemeyecektir.

Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için birtakım giderler ortaya çıkmakta ve bu giderler ise büyük oranda vergi gelirleri ile karşılanmaktadır. Kamu hizmetlerinin

³⁴⁵ Mehmet Coşkun Karabaşoğlu, B. No: 2015/14383, 19/2/2019, §56

³⁴⁶ Mehmet Coşkun Karabaşoğlu, B. No: 2015/14383, 19/2/2019, §56

etkin şekilde yerine getirilebilmesi için vergi alacaklarının zamanında alınması gerekmektedir. Bu sebeple mükellefler tarafından vergi ödevlerin zamanında yerine getirilebilmesi, vergi yasalarının etkinliğinin sağlanması ve aksi durumunda caydırıcılığın sağlanabilmesi için vergi suç ve cezaları öngörülmüştür.³⁴⁷ Vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilmemesinden kaynaklanan vergi zıyayı sonucu kesilen cezaya ilişkin yapılan başvuruda AYM, başvurucunun kendi kusurlu hareketi ile vergi zıyayına sebep olduğunu, kamu makamlarının özensiz bir tutum veya davranışının söz konusu olmadığı yönünde değerlendirme yaparak yapılan müdahalenin ölçüsüz olmadığına hükmetmiştir.³⁴⁸ AYM'nin bu kararında ölçülülük kriterinde yaptığı değerlendirmede başvuru ve kamu makamlarının davranışlarını da göz önünde bulundurmıştır.

4.2.3.3.1. Ödenmeyen vergi borçlarından doğan kanuni temsilci sorumluluğu

Vergi alacağını güvence altına alan araçlardan birisi ödenmeyen şirket borçları nedeniyle kanuni temsilciye başvurulmasıdır. 6183 sayılı AATUHK'nin mükerrer 35'inci maddesinde

Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz. Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.

hükmü bulunmaktadır. 6183 sayılı Kanun, amme alacaklarının tahsili için genel bir kanun nitelikte olup ödenmeyen şirket borçları nedeniyle kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenlemekle birlikte vergi borçları nedeniyle kanuni temsilcilerin takibi daha özel kanun olan 213 sayılı VUK'un 10'uncu maddesine göre yapılır. İlgili maddede

Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare

³⁴⁷ AYM, 6/6/1991, E.1990/35, K.1991 /13; E.2001/487, K.2005/2, 6/1 /2005

³⁴⁸ Mehmet Coşkun Karabaşoğlu, B. No: 2015/14383, 19/2/2019, §64

edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır...

hükmü bulunmaktadır. 213 sayılı Kanun'daki hükmün 6183 sayılı Kanun'daki hükümden farklı yanı ise kusur sorumluluğuna işaret etmesidir. 6183 sayılı Kanun'da tüm amme alacakları için kanuni temsilciye koşulsuz şartsız sorumluluk yüklerken 213 sayılı Kanun'da "kanuni ödevlerini yerine getirmeyenler" ifadesi kullanarak kanuni temsilcilere kusurlarından kaynaklı sorumluluk yüklenmiştir. Böylece kanuni temsilci olduğu dönemlerde kanuni ödevlerini tamamıyla yerine getirdiği ve kaynaklanan amme borcunun kendi kusurlarından kaynaklanmadığı tespit edildiğinde kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilemeyecektir. Örneğin bu durumun uygulamada sıklıkla yaşandığı durum şirketlerin tasfiye edilerek son bulduğu durumlarda son kanuni temsilcilerin defter ve belge ibraz etme yükümlülüklerini yerine getirmemekten kaynaklı olarak yapılan tarhiyatların defter ve belge ibraz etmeyen kanuni temsilciye değil de inceleme döneminde kanuni temsilci olan kişi adına yapılmasıdır. Bu örnek durumda defter belge ibraz etmeme nedeniyle KDV indirimlerinin tümünün reddedilmesi suretiyle yapılan vergi ziyayı cezalı KDV tarhiyatlarının şirket tasfiye ederek son bulması nedeniyle inceleme döneminde kanuni temsilci olan adına yapılmaktadır. Ancak 213 sayılı Kanun'da kusur sorumluluğu öngörüldüğünden tarhiyata sebebiyet veren fiil hangi kanuni temsilci tarafından işlendi ise tarhiyatta onun adına olmalıdır.

AYM'ye göre kanuni temsilci; "Şirketin kanuni temsilcisi sayılan bu gerçek kişiler, temsil ettikleri tüzel kişiliğin hukuki işlemlerini yürütmek, personelinin ve mal varlığını idare etmek, yatırım ve faaliyetlerinin yönünü tayin etmek, iktisadi ve mali durumunun gerektirdiği tedbirleri almak gibi imkân ve kudreti haizdir."³⁴⁹ Bunlarla birlikte vergisel ödevleri yerine getirmek kanuni temsilcilerin temel görevlerinden birisidir. AYM'ye göre, şirketin vergisel borçlarının ödenmesi konusunda şirkette en yetkili konumda bulunan kanuni temsilcinin, yetki ve sorumlulukları karşılaştırıldığında ödenmeyen borçlar nedeniyle sorumlu tutulmasının ölçüsüz bir müdahale olarak görülemeyeceğine hükmetmiştir.³⁵⁰ Ancak bunun ötesinde kanuni

³⁴⁹ Ahmet Uğur Balkaner [GK], B. No: 2014/15237, 25/7/2017, §58; Alptekin Düven, B. No:2017/21885, 22/7/2020, §46

³⁵⁰ Ahmet Uğur Balkaner [GK], B. No: 2014/15237, 25/7/2017, §69

temsilcisinin sorumluluğun olmadığı, başka bir deyişle vergisel ödevlerin yerine getirilmesi konusunda yetkili olmadığı döneme ilişkin oluşan vergi borçlarından kanuni temsilcinin sorumlu tutulması mülkiyet hakkına orantısız bir müdahale teşkil edecektir. Zira VUK'un 10'uncu maddesi gereği şirketten tahsil edilemeyip kanuni temsilciye başvurulması durumunda kanuni temsilci; üstüne düşen sorumluluğu yerine getirdiğini ispatlarsa bir başka deyişle sorumlu tutulamayacağına ilişkin kurtuluş kanıtı getirirse sorumluluktan kurtulmaktadır.

Kanuni temsilcinin sorumluluğuna ilişkin bir AYM kararında;³⁵¹ başvuru, şirketin kredi kullanıldığı dönemde kanuni temsilci olmasa bile ödeme zamanı geldiğinde kanuni temsilci olduğu, kredi borcunun şirketin mal varlığından ödenmesi konusunda sorumlu olduğu, şirketin mal varlığı ile borç karşılanamaması durumunda, şirketin aciz duruma düşmesinde kanuni temsilcinin kusuru yoksa, sorumlu tutulmasının ölçüsüz olacağı, ancak somut olayda aciz duruma düşme yönünde bir iddia da bulunulmadığı durumları değerlendirilerek şirketin borcu nedeniyle ödevini yerine getirmeyen kanuni temsilcinin sorumlu tutulmasında aşırı ve orantısız bir külfet olmadığına hükmedilmiştir.

4.2.3.3.2. Ödenmeyen borçların haciz yoluyla takip edilmesi

Vergi borcunun zamanında ödenmemesi sonucunda haciz zoruyla tahsil uygulanırken mülkiyet hakkına bir müdahale teşkil etmesi bakımından meşruluğun sağlanabilmesi için ölçülülük ilkesi gözetilmesi gerekmektedir. Haciz, doğru uygulanmadığında mükellef üzerinde ağır sonuçlara yol açabilecek bir işlemdir. Örneğin bir AYM kararında³⁵² uygulanan haczin makul olmayan bir süre devam ettirilmesinin başvuruçunun mülkü kullanma yetkisini belirsiz şekilde ötelemesi sebebiyle yapılan müdahaleyi ölçüsüz olarak değerlendirmiştir. Bu sebeple mülkiyet hakkını sınırlandıran tedbirlerin ölçülülük ilkesi bağlamında mülkiyet hakkına meşru olmayan bir müdahale teşkil etmemesi için gerek kapsamı gerekse de süresi itibarıyla orantılı olmak zorundadır.³⁵³

³⁵¹ Ahmet Uğur Balkaner [GK], B. No: 2014/15237, 25/7/2017, §69

³⁵² Hesna Funda Baltalı ve Baltalı Gıda Hayvancılık San. ve Tic. Ltd. Şti. [GK], B. No: 2014/17196, 25/10/2018, § 74-81; İbrahim Geçer, B. No: 2014/19056, 19/2/2019, § 67-76

³⁵³ Hesna Funda Baltalı ve Baltalı Gıda Hayvancılık San. ve Tic. Ltd. Şti., §73-80; Atakan Orhan, B. 2015/467, 22/1/2019, §32

Vergi alacağının tahsiline ilişkin haciz uygulamasında AİHM'ye göre uygulamanın kendisinin muhakkak bir zarara yol açtığını kabul etmekte, esas mesele teşkil eden konunun haciz uygulaması nedeniyle kişilerin mülkiyetinde kaçınılmaz olan zarardan fazla olmaması gerekliliğidir.³⁵⁴ Gerçekten de haciz uygulaması kişilere doğrudan hissedebilecekleri ağır müdahale altında kalmalarına sebebiyet vermektedir. Bu yüzden haciz uygulamasının hukuki temelini ve taşıdığı amaçlardan daha da önemli olan husus yapılan müdahalenin kişilere ağır ve ölçüsüz bir müdahaleye sokmamasıdır. AİHM kendisine yapılan başvurularda kaçınılmaz olarak katlandıkları zararın ötesinde bir zarar maruz kalanların bu iddialarını kanıtlama yükümlülüğü getirmektedir.³⁵⁵ AİHM bu duruma ilişkin bir kararında başvuruçuların el konulan taşınmaza ilişkin yeterli tedbirlerin alınmaması sebebiyle harap edildiğini öne sürse de AİHM başvuruçunun bu iddiasını destekleyen bir kanıt ileri sürülmediğini tespit ederek yapılan müdahalenin ihlale sebebiyet vermediğine hükmetmiştir.³⁵⁶ Ancak başka bir kararında ise AİHM, el konulan otobüsün yapılan kanun değişikliği sebebiyle iadesi gerektiği halde 6 yıl boyunca iadeye ilişkin bir şey yapılmadığını tespit edip, müdahalenin kaçınılmaz olan zarardan daha ağır bir zarara yol açtığını görmüştür.³⁵⁷

4.2.3.4. Haksız alınan verginin iade süreci

Ölçülülük ilkesi bağlamında ele alınabilecek bir husus ise haksız yere alınan vergilerin faiziyle iade edilmemesi sorunudur. 213 sayılı Kanun'un 112'nci maddesi AYM'nin 2011 yılına ilişkin iptal kararı öncesinde 4'üncü bendi

Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişini mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183

³⁵⁴ Raimondo/İtalya, B. No: 12954/87, 22/2/1994, §33; Borzhonov/Rusya, B. No: 18274/04, 22/1/2009, §61; Jucys/Litvanya, B. No: 5457/03, 8/1/2008, §36

³⁵⁵ Raimondo/İtalya, B. No: 12954/87, 22/2/1994, §33

³⁵⁶ Raimondo/İtalya, B. No: 12954/87, 22/2/1994, §31-33

³⁵⁷ Borzhonov/Rusya, B. No: 18274/04, 22/1/2009, §61-63

sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 inci madde hükümlerine göre ret ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.

şeklindeydi. Kanun'un eski düzenlenmesinde görüleceği üzere fazla ve yersiz olarak iade edilen vergiler için ne kadar süre boyunca idarenin uhdesinde kalırsa kalsın ancak gecikme sebebiyle faiz ödenmesi öngörülmekteydi.

AYM, yukarıdaki parafta belirtilen hükme ilişkin somut norm denetimi incelemesiyle verdiği kararda,³⁵⁸ itiraz konusu kuralı, kamu kurumları ile kişiler arasında kamu idarelerinin kamu gücüne dayalı yetkilerini kullanırken hatalı işlemleri nedeni ile oluşan alacaklı-borçlu ilişkilerinin borçlu olan kamu kurumları lehine bozulmasına sebebiyet verdiğini, bunun yanında kamu kurumlarının borcunu ödemesini geciktirmede teşvik edici olduğu ve vatandaşların devlete olan güvenini sarstığını belirtmiştir. Yine, AYM'ye göre vergiyi devletin vatandaşlardan kamu gücüne dayalı ve karşılıksız tahsil ettiği bedel olarak görülse de idarece yapılmış olan vergi tahsilâtının fazla veya yersiz olduğu tespit edildikten sonra bu tahsilât, mükellefler için bir 'alacak' haline geldiği kabul edilir. Kişiler yanlış veya yersiz vergi tahsilatı nedeni ile belli bir süre mülkiyetlerinde olması gereken bir meblağdan kullanma, tasarruf etme ve harcama şeklinde yararlanma imkanından mahrum kalmaktadırlar. Bu süre zarfında enflasyon nedeni ile paranın değerinde oluşan aşınma ile mülkiyetin gerçek değeri azaldığı gibi bu mülkiyetin tasarruf veya yatırım aracı olarak getirisinden yararlanmak imkânı da bulunmamaktadır. Bu şekilde kişiler mülkiyet haklarından mahrum edilerek haksızlığa uğratılmaktadır.³⁵⁹ Sonuç olarak ise fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, tahsilâtın yapıldığı tarih yerine başvuru tarihinden üç ay sonra başlamak üzere işleyecek faizin ödenmesine ilişkin kural, kişinin belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması sonucunu doğurarak genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengenin bozulmasına yol açmakta, bu durum hukuk devletinde korunması gereken mülkiyet hakkının ihlaline neden olmaktadır sonucuna varılarak itiraz konusu kuralın iptaline karar vermiştir.

İptal kararı sonrası yapılan yeni düzenleme ile birlikte fazla ve yersiz olarak tahsil edilen vergiler mükelleften kaynaklanıyorsa düzeltmeye dair müracaatı, diğer hallerde ise tahsil tarihi esas alınacak ve faiz bu tarihlerden itibaren işlemeye

³⁵⁸ AYM: E: 2008/58 K: 2011/37 T: 10.2.2011

³⁵⁹ AYM: E: 2008/58 K: 2011/37 T: 10.2.2011

başlayacaktır. Yeni getirilen kanuni düzenleme ile de mükelleften kaynaklanan fazla ve yersiz ödemelerde vergi dairesinin faiz yükümlülüğüne gidilemeyecektir. Benzer düzenleme 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda bulunmakta olup 216'ncı maddesinde 2019 yılında yapılan düzenleme ile

1. Gümrük vergileri ile bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin veya gecikme zammının geri verilmesinde, geri vermeye konu fazla tahsilatın yükümlüden kaynaklanması durumunda geri verme başvurusunun yapıldığı tarihten, diğer durumlarda ise tahsilat tarihinden geri verme kararının tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için geri verilecek tutar üzerinden, aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ödenir.

hükmü bulunmaktadır. AYM'nin bireysel başvurulara ilişkin kararlarında da benzer görüşler hakimdir. AYM'nin buna ilişkin bir kararına³⁶⁰ konu somut olayda; başvuru, yurt dışından getirdiği emtianın beyanname tescil işlemlerini tamamlayarak ithalatını gerçekleştirmek amacıyla gümrük idaresine başvurup söz konusu idarenin ithal edilen malların satış faturalarındaki fiyat yerine Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 19/10/2006 tarih ve 27082 sayılı tasarruf yazısına istinaden ve Dış Ticaret Müsteşarlığıyla Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı arasında 2006/5 sayılı Dış Ticarete Standardizasyon Tebliği'ne göre belirlenen referans fiyata göre ithali yapılacak emtianın ton fiyatını kendisi belirlemek şartıyla beyannameyi tescil edeceğini belirtmesi üzerine tescil anında idarece belirlenen fiyat üzerinden hesaplanan 16 adet beyannameyi Mart 2007 ve Ocak 2008 arasında ihtiraz kaydı düşerek tescil ettirdiği ve tahakkuk eden gümrük ve KDV'leri ödediği, başvuru, bu suretle idare tarafından fazla tahakkuk ettirilerek tahsil edilen fark kıymete isabet eden vergi kısmının iadesi istemiyle her bir beyannameye ilişkin olarak önce düzeltme başvurusu yaptığı, bahsedilen idarenin başvuruları reddi üzerine Bölge Müdürlüğü'ne başvurarak fazla ödenen vergilerin faiziyle birlikte iadesini talep ettiği, idarece taleplerinin reddedilmesi üzerine başvuru, düzeltme taleplerinin reddine dair 16 adet işleminin iptali ile fazladan tahsil edilen vergilerin dava tarihi itibarıyla amme alacaklarına uygulanan faiz oranında işleyecek faiziyle birlikte iadesine karar verilmesi istemiyle vergi mahkemesi nezdinde 16 ayrı dava açtığı, mahkeme kararlarında davalı idarece, belirtilen satış bedelinin gerçek olup olmadığına dair herhangi bir somut tespit bulunmaksızın ticari bir değeri bulunmayan

³⁶⁰ Akel Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş., B. No: 2013/28, 25/2/2015 §52

ve teklif niteliğinde olan proforma faturada referans olarak kabul edilen fiyatın esas alınarak vergi tahakkuk ettirilmesine hukuken imkân bulunmadığı gerekçesiyle davanın kısmen kabulüne, davalı idarenin işlemlerinin iptaline; faiz istemlerinin ise 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 216'ncı maddesine göre yetkili idareler tarafından gümrük vergileri ile bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin veya gecikme zammının geri verilmesinde idarece faiz ödenmeyeceği kurala bağlandığından reddine karar vermiştir. Başvurucu vergi mahkemesinin söz konusu kararları üzerine temyiz yoluna başvurmuş ve temyiz incelemesini yapan Danıştay 7'nci Dairesi, ilk derece mahkemesinin gerekçesinin uygun görüldüğü gerekçesiyle temyiz istemlerini oy çokluğuyla reddettiği, karşı oy gerekçelerinde idarece gerçekleştirilen hukuka aykırılığın hizmet kusuru olduğu ve hizmet kusurundan doğan zararların Anayasanın 125'nci maddesine göre idarece karşılanması gerektiği, ayrıca 4458 sayılı Kanunun 216'ncı maddesinin yargı kararı ile iade edilen vergileri kapsamadığının belirtildiği, söz konusu kararlar üzerine karar düzeltme yoluna başvurulduğu ve aynı Daire tarafından karar düzeltme taleplerinin de oy çokluğuyla reddedildiği anlaşılmaktadır.

AYM, mülkiyet hakkı yönünden incelediği yukarıdaki kararın³⁶¹ gerekçesinde başvurunun yapmış olduğu ödemelerden emtianın alış fiyatı ile Tebliğ'de belirtilen fiyatlar arasındaki farka tekabül eden kısmın fazla ve yersiz alındığının Mahkeme kararlarıyla kesinleştiği, alınmaması gerektiği halde tahsil edilen bedellerin bu husustaki mahkeme kararı kesinleştikten sonra ödenmesi gereken vergi ile ilgisinin kalmadığı ve devlet için borç, başvuru için alacak haline dönüştüğü tespitlerini yapmıştır. Yine kararın gerekçesinde ülkemizin ekonomik koşulları dikkate alındığında başvurucudan fazla veya yersiz yapılan tahsilâtların tarihi ile iadesi amacıyla açılan davaların başvuru lehine sonuçlanması arasında geçen sürede enflasyona bağlı meydana gelen değer kaybı ve başvurunun bu süre zarfında kendi mülkünü kullanma, tasarruf etme, yararlanma hakkından mahrum kalması nedenleriyle mağdur olduğu, mağduriyete hatalı vergi tahakkuk ve tahsil işlemlerinin neden olduğu, uygulamanın alacaklı-borçlu ilişkisinin alacaklı başvuru aleyhine ve gümrük/vergi idaresi lehine bozulmasına yol açtığı, bahsedilen mağduriyetler dikkate alındığında, başvurunun üzerine haklı gösterilemeyecek şekilde orantısız ve aşırı

³⁶¹ Akel Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş., B. No: 2013/28, 25/2/2015 §50

yük bindiği ve ulaşılmak istenen kamu yararı ile başvuruçunun mülkiyet hakkı arasında kurulması gereken adil dengenin bozulduğu sonucuna ulaşılmıştır. Başvuruçunun tacir olduğunu ve hatalı olarak alınan vergiyi ticari faaliyetlerinde kullanarak gelir elde edebileceğini ve bu imkândan yoksun kaldığını da dikkate almıştır.

Faiz ile ilgili tüm düzenlemeler ve AYM kararlarının yanı sıra Anayasanın 125'inci maddesinin gereği idarenin kendi yaptığı eylem ve işlemde kaynaklanan zararlarından sorumlu olduğu açıktır. Haksız şekilde alınan vergi tutarı kadar oluşan zararın yanı sıra mükellefler, bu tutarın devlet tasarrufunda kaldığı süre boyunca enflasyon nedeniyle yıpranması sonucunda oluşan zarara da katlanmaktadır. Bu sebeple idare bu zararı da Anayasal bir zorunluluk olarak karşılamak zorundadır. Zararın karşılanması için ayrıca yasal bir düzenleme olması gerekmediğine ve buna ilişkin aksi düşüncelerin ise anılan anayasa hükmü ile bağdaşmayacağı sonucuna ulaşılmaktadır.³⁶²

Faiz konusunda AYM'nin yaptığı önemli bir değerlendirme ise haksız olarak alınan yargı kararıyla tespitinden sonra iade edilmesine rağmen hatalı vergi ile alınan gecikme faizinin iade edilmemesine ilişkin faizin asıl alacağa bağlı olduğuna, bu sebeple ortada haksız bir vergi alınması söz konusu olduğundan bir kamu zararının meydana gelmediği, bu sebeple gecikme faizinin iade edilmemesi durumunda başvuruçunun mal varlığında kendi aleyhine eksilmesi sonucu haksız bir gelir transferi olduğunu değerlendirerek sonuç olarak ölçüsüz bir müdahale olduğuna hükmetmiştir.³⁶³

AİHM, kamulaştırma nedeniyle veya vergi iadeleri gibi devletin yapacağı türlü ödemelerde, devletin bu alacağı başvuruçuya vermeyip kendi üzerinde tuttuğu süre zarfında enflasyon nedeniyle oluşabilecek kayıplarında hesaplanıp ödenmesi gerektiğine hükmetmektedir. Arada oluşan zamanın iç hukukta meşru sayılabileceği durumlarda bile AİHM faiz ödememenin ölçülü olmadığını kabul eder.

Scordino davasında AİHM, kamulaştırma tarihi ile ödeme tarihi arasında geçen zamanda yapılacak tazminat ödemesinin enflasyon sebebiyle uğrayacağı kaybı telafi

³⁶² Yücel, M. (2011). "Fazla ve yersiz ödenen vergilerin iadesinde faiz uygulaması ve anayasa mahkemesi kararı". *Mali Çözüm Dergisi*, (107), s.189

³⁶³ Erbakır Elektrolitik Bakır Mamulleri A.Ş., B. No: 2015/3930, 23/10/2019, §61

edecek bir faiz ödemesine gidilmesi gerektiğini söylemiştir.³⁶⁴ Faiz uygulamasının gerekçesi enflasyon nedeniyle oluşan kaybın önlenmesi olduğu için kaybı önlemeye yetmeyen düşük faiz oranları ile yapılan ödemelerin de ölçülü olmadığına karar vermiştir.³⁶⁵

Vergi iadesine ilişkin literatürde sıklıkla karşılaşılan karar Eko-Elda kararıdır. AİHM anılan kararda,³⁶⁶ haksız olarak alınan verginin 5 yıl 5 ay gibi bir süre sonra faizsiz olarak iade edilmesinin ölçülü olmadığına karar vermiştir. Buffola davasında ise başvuru kanunen ödenmesi gerektiği miktardan fazla kurumlar vergisi ödemelerinde bulunmuş, vergi iadesine hak kazanmış, ancak idare iadelere başlamasına rağmen hepsini aynı zamanda ödememiş, AİHM’de görülen dava itibarıyla ise ödemesi yapılmıştır. Ancak şirket yapılan geç ödemeler nedeniyle bankalar ve gerçek kişilerden kredi almış ve kredileri ödediği faizler iade alırken ki alacağı faizin altında kalmıştır. AİHM kararında, iadelerin yapılma süresinin 5 ila 10 yıl sürdüğünü, gecikmenin devletten kaynaklandığını, başvuru bu tutarlardan uzun süre mahrum kaldığı, iadeler için makul denilebilecek bir süreyi aştıkları göz önünde bulundurularak ölçülülük yönünden ihlal kararı verilmiştir.³⁶⁷

4.3. Mülkiyet Hakkı Bağlamında Ayrımcılık Yasağı

Eşitlik ilkesine göre hem yatay hem de dikey eşitliğin sağlanması gereklidir. Dikey eşitliğe göre farklı durumda bulunanlar farklı şekilde vergilendirilirken yatay eşitliğe göre de aynı durumda bulunanların aynı şekil vergilendirilmesi söz konusudur. Eşitlik ilkesinin sağlanması sadece yapılacak vergilendirmede değil ayrıca vergisel tedbirlerin uygulanma aşamasında da göz önünde tutulmalıdır. Eşitlik ilkesi gözetilmeden yapılacak vergilendirmede veya uygulanacak vergisel tedbirlerde mülkiyet hakkı açısından olumsuz sonuçları olacaktır.

Sözleşme’nin 14’ncü maddesinde ayrımcılık yasağı düzenlenmiştir. Bu maddede, Sözleşme’de tanınan hak ve özgürlüklerden yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasal veya diğer kanaatler, ulusal veya sosyal köken, ulusal bir azınlığa mensupluk, servet, doğum veya herhangi başka bir durum bakımından hiçbir

³⁶⁴ Scordino/İtalya, B. No: 36813/9736813/97, 29/3/2006, §258

³⁶⁵ Aka/Türkiye, B. No: 19639/92, 23/12/1998, §48-50; Akkuş/Türkiye, B. No: 19263/92, 9/7/1997, §28- 31; Yetiş/Türkiye, B. No: 40349/05, 6/7/2010, §57-60

³⁶⁶ Bkz., Eko-Elda Avee/Yunanistan, B. No: 10162/02, 9/3/2006

³⁶⁷ Buffalo S.r.l. in Liquidation/İtalya, B. No: 38746/97, 22/7/2004

ayrımcılık yapılmadan sağlanacağı, düzenlenmiştir. Yine Ek 12 Nolu Protokolün “Ayrımcılığın genel olarak yasaklanması” başlıklı birinci maddesinde;

1- Yasa ile öngörülmüş olan tüm haklardan yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasî veya diğer kanaatler, ulusal veya sosyal köken, ulusal bir azınlığa mensup olma, servet, doğum veya herhangi bir diğer statü bakımından hiçbir ayrımcılık yapılmadan sağlanır. 2- Hiç kimse, hangisi olursa olsun hiçbir kamu makamı tarafından özellikle 1. fıkrada belirtilen gerekçelere dayalı bir ayrıma maruz bırakılamaz.

hükmü bulunmaktadır. 1982 Anayasası’nın 10’ncu maddesinde ise herkesin dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit olduğu, kadınlar ve erkeklerin eşit hakka sahip olduğu, devletin bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlü olduğu, bu maksatla alınacak tedbirlerin eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamayacağını, çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirlerin eşitlik ilkesine aykırı sayılamayacağı, hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamayacağı, devlet organları ve idare makamlarının bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun hareket etmek zorunda olduğu düzenlenmiştir. Bu maddeyle eşitlik ilkesinin tanınmasıyla beraber bazı gruplara pozitif yönde yapılan ayrımcılıkların eşitlik ilkesine aykırı olmayacağı ve devletin eşitlik ilkesini sağlamada pozitif yükümlülüklerinin olduğu da düzenlenmiştir. Devlet eşitlik ilkesini tanımakla beraber eşitlik ilkesinin gereğinin yerine getirilmesini de sağlamalıdır. Bu hususta devlet sadece hakka saygı duymakla kalmayacak, eşitliğin sağlanması için birtakım ödevleri yerine getirecektir.

AYM’ye göre eşitlik ilkesi

Anayasanın 10’ncu maddesinde yer verilen eşitlik ilkesi hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil, hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı,

ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağı tutulursa Anayasa ‘da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez.

şeklinde açıklanmıştır.³⁶⁸ Yine başka bir kararında AYM, eşitlik ilkesinin istinası bulunmamakla birlikte her türlü etkiden ari tam bir eşitliğin de öngörülmediği, hukuksal durumları aynı olanlar arasında eşitlik ilkesinin söz konusu olacağı, aynı hukuksal durumlar aynı, farklı hukuksal durumlar farklı kurallara tabi tutulursa Anayasada öngörülen eşitlik ilkesinin zedelenmeyeceğini kabul etmektedir.³⁶⁹

Sözleşme’nin 14’ncü ve Anayasanın 10’ncu maddelerine dayanan ihlal iddialarının soyut olarak değerlendirilmesi mümkün olmayıp, mutlaka Anayasa ve Sözleşme kapsamında yer alan diğer temel hak ve özgürlüklerle bağlantılı olarak ele alınmaktadır.³⁷⁰ Anayasal bir hakkın ihlal edildiği iddiası tek başına incelendiğinde o hakkın ihlal edilmediği kanaatine varılabilirse de bu durum, o hakka ilişkin ayrımcı bir uygulamanın incelenmesine engel olmadığı, bu çerçevede, ilgili temel hak ve özgürlüklerin ihlal edilememiş olsa da o hakla ilgili bir konuda sergilenen ayrımcı tutumun, eşitlik ilkesini ihlal ettiği sonucuna ulaşabilecektir.³⁷¹

AYM’nin bir kararında³⁷² başvurucunun nezdinde yapılan vergi inceleme sonucunda kendisine ÖTV ve vergi ziyai cezası tahakkuk ettirilirken aynı durumda bulunan diğer mükelleflere aynı işlemin yapılmadığı gerekçesiyle ayrımcılık yasağının ihlal ettiğinden yakınmış ve AYM ise somut olayı mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağı kapsamında incelemiştir. Karara göre AYM, benzer durumlarda bulunan kişilere farklı türden işlem yapılması konusunda kamu makamlarının belirli bir takdir yetkisi içinde olduğunu, ancak bu sonuca ulaşırken bu farklılığı makul ve nesnel gerekçelere dayandırılması gerektiğini, vergi incelemesinin doğası gereği vergi mükelleflerinin tamamının aynı dönemde incelenmesinin mümkün olmadığını, incelemelerin farklı inceleme elemanlarınca yapılabildiğini, bu sebeple ortaya farklı bakış açısı ve yorumların çıkabileceğini belirtmiştir. Yine AYM, somut olayda sadece ÖTV indirimine ilişkin altı ay gibi belirli bir dönemde otomotiv sektörüne yönelik bir inceleme olduğunu, dolayısıyla vergi idaresinin farklı sonuçları önleyebilecek bir plan içinde hareket etmesi gerektiğini, vergi incelemesi sonucunda da farklı sonuçların

³⁶⁸ AYM, E.2009/47, K.2011/51, K.T. 17/3/2011

³⁶⁹ Tuğba Arslan, B. No. 2014/256, 25/06/2014, §112

³⁷⁰ AYM, B. No: 2012/1049, 26.03.2013, §33

³⁷¹ AYM, B. No: 2012/606, 20.02.2014, &48

³⁷² Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. [GK], B. No: 2015/6728, 1/2/2018, §76

ortadan kaldırılabilmesi için gerekli mekanizmaya sahip olmasına rağmen etkin şekilde kullanılmadığını, ortaya çıkan farklı sonuçların makul ve nesnel gerekçelerle açıklanmadığını ve tüm bu gerekçelerle mülkiyet hakkı bağlamında vergide ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine hükmetmiştir.³⁷³

Karara ilişkin karşı oy gerekçesinde ise ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine ilişkin iddiaların kabul edilebilmesi için 1982 Anayasasının 10'uncu maddesinde sayılan veya bunlara benzer olarak hangi gerekçeye dayanılarak ayrımcılık yapıldığının makul delillerle ortaya konulması gerektiği, somut olayda makul delillerin sunulmamasının yanı sıra hangi temele dayanılarak ayrımcılık yapıldığına ilişkin beyanda bulunulduğunun görülmediği, idarenin ve yargı yerlerinin işleyişinden kaynaklanan farklı işlemlerin ve kararların tek başına ayrımcılık olarak nitelendirilmesinin mümkün olmadığı, AYM'nin de genel ilkesinin bu yönde olduğu belirtilmiştir. Eşitlik ilkesine yönelik yapılan açıklamada da belirtildiği üzere idare tarafından aynı durumda bulunan bireylere farklı muamele yapıldığında bu durum makul ve nesnel gerekçeler ile açıklanamadığında idarenin takdir yetkisinin keyfi kullanımı söz konusu olacaktır. İşlemleri yapan idarenin işlemi ne gerekçeyle yaptığını bilmesi, yargı yerleri ve ilgilileri tarafından sorulduğunda açıklanması gerekmektedir.

İdarenin yaptığı işlemlerde, hukuk devleti olmanın gereği olarak asıl beklenen davranışın eşit durumda bulunanlara eşit işlemlerin uygulanması olmalıdır. Bu sebeptendir ki idarenin kendisinden bekleneni yapmadığı ve bu durumu makul ve nesnel gerekçelerle açıklayamadığı sürece hangi gerekçe ile ayrımcılık yapıldığına bakılmaksızın ihlal söz konusu olabilecektir. Aksi bir görüş ile ispat külfetinin farklı işleme maruz kalan kişiye yükletilmesi orantısız bir müdahale teşkil edecektir. Çünkü bu durumda bulunan kişilerin hangi temele dayanılarak ayrımcılık yapıldığını bilmeleri mümkün olmayabilecektir. Sonuç olarak idare yaptığı işlemlerde ayrımcılık yasağını ihlal etmez, aksi durum varsa buna maruz kalanın ispat etmesi gerekir görüşü yerine idare her türlü işlemde eşitlik ilkesine uygun davranır ve aksi uygulamalarda bunu hangi gerekçeyle yaptığını açıklaması gerekir görüşü daha makul durmaktadır.

³⁷³ Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. [GK], B. No: 2015/6728, 1/2/2018, §111, Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. (2), B. No: 2015/5293, 28/6/2018, §49; Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. (3), B. No: 2015/6735, 3/7/2019, § 16; Reis RS Enerji... A.Ş., B. No: 2015/17259, 28/6/2018, §48

Çünkü yine AYM'ye göre de eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağı kavramları aynı şeyi ifade etmek üzere kullanılan kavramlardır.³⁷⁴

Vergisel müdahalenin mülkiyet hakkını ihlal edip etmemesi, ayrımcılık yasağı incelemesi için aranan şartlardan birisi değildir. Mülkiyet hakkına yapılan müdahale; yukarıda incelediğimiz ölçütlere uygun bir şekilde olabilir. Ancak yapılan bu müdahale benzer durumda bulunanların bir kısmına uygulanıp başka bir kısmına uygulanmamışsa ve yukarıda da belirtildiği gibi bu ayırım makul ve nesnel gerekçeler ile açıklanmıyorsa mülkiyet hakkı bağlamında vergide ayrımcılık yasağı ihlal edilmiş olur.³⁷⁵

AİHM yaptığı yargılamalarda ayrımcılık yasağı kapsamında yapılan müdahaleyi belirli kriterlerden geçirmektedir. Öncelikli yapılan müdahalenin benzer durumda olanlara uygulanıp uygulanmadığı, farklı bir işlem muamele olup olmadığı, makul ve nesnel bir gerekçesinin bulunup bulunmadığı yönlerinden irdeleme yapmaktadır.³⁷⁶ Ayrımcı bir müdahalenin makul ve nesnel gerekçesinin bulunması için ise yapılan müdahalenin meşru amaç taşıması ve ölçülü olması gerekmektedir.³⁷⁷

³⁷⁴ Tuğba Arslan, B. No. 2014/256, 25/06/2014, §107

³⁷⁵ Gümüşkaya, G. a.g.t. s.84

³⁷⁶ Gümüşkaya, G. a.g.t. s.185-190

³⁷⁷ Gümüşkaya, G. a.g.t. s.190

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Vergiler devletler için en önemli gelir kaynağıdır. Hatta devlet öncesi topluluklarda bile bugünkü özellikleri taşımasa da vergi benzeri yükümlülüklerin olduğu görülmektedir. Devlet, insanların bir arada huzurlu ve adaletli yaşaması için hukuku temin eden en önemli otoritedir. Bu sebeple adaleti tesis etme misyonuna sahip olan devletin gelir elde etmesi için adaletsiz yollara başvurusu temel kuruluş felsefesine aykırılık teşkil eder. Devletin en önemli gelir kaynağı vergiler olması sebebiyle normal alacaklardan daha güvenceli bir şekilde alınması bir sınıra kadar kabul edilebilir. O sınırı ise adalet oluşturur. Yapılan vergilendirmenin adil olabilmesi ve meşru sınırlar içerisinde kalabilmesi için tarih boyunca yaşanan deneyimler neticesinde düşünürler tarafından vergilendirme ilkeleri ortaya konulmuş, maliye teorisi tarafından bu ilkeler sistemleştirilmiş ve bu ilkeler anayasalara kadar (anayasal vergilendirme ilkeleri olarak) girmişlerdir. Bu ilkeler ile kişilerin mülkiyetlerine yapılan vergisel müdahalenin meşru sınırlar içerisinde kalabilmesi amaçlanmıştır.

Kişilerin en çok saygı duyulmasını istediği haklardan birisi mülkiyet hakkıdır. Mülk edinme davranışı insanlarda içgüdüsel olarak bulunur. Mülkiyetin tarihçesine de bakıldığında mülk edinme davranışı neticesinde kişiler bir şekilde mülkiyete sahip olmuşlardır. Kişilerin topluma aidiyetlerinin fazlaca olduğu ve birey toplum içindir anlayışının hakim olduğu dönemlerde kendisini toplumsal mülkiyet olarak gösterirken sonraları aile mülkiyetine ve günümüzde bireysel mülkiyete evrilmiştir. İnsanlar hayatlarını idame ettirebilmeleri için mülkiyete ihtiyaç duyarlar. Devletin de bu hususta üstüne düşen görev kişilerin mülkiyet hakkına saygı duymak ve onu korumaktır. Mülkiyetin tarihsel gelişimi ve mülkiyete artan önemle birlikte uluslararası sözleşmelerde ve anayasalarda mülkiyet bir hak olarak tanınmıştır. Tabiki de bu hak sınırsız değildir ve hakka yönelen bir çok müdahale olabilmektedir. Hakka yönelen müdahalenin meşru sınırlar içerisinde kalıp kalmadığının incelenebilmesi ve hakkın korunabilmesi için çeşitli mekanizmalar oluşturulmuştur. Kişiler mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiası ile AİHM'ye ve ülkemizde ise AYM nezdinde bireysel başvuru yoluna gidebilmektedir. AİHM ve AYM, hakka yönelmiş müdahalelerin meşru sınırlar içerisinde kalıp kalmadığını incelerken hakka yönelen müdahaleyi üç kriter yönünden test etmektedir. Bu kriterler hukukilik/kanunilik, meşru amaç ve ölçülülüktür.

Vergilendirme ilkeleri ile üç kriterin buluştuğu nokta ise mülkiyet hakkına yönelen bir vergisel müdahale olduğunda gerçekleşmektedir. Vergilendirme ilkeleri, en başta yapılan vergilendirmenin adil olmasını amaçlarken temelde ise vergilendirmenin mülkiyet hakkına kaçınılmaz bir müdahale olması sebebiyle yapılan bu müdahalenin meşru sınırlar içerisinde kalmasına odaklanmaktadır. Tarih boyunca yaşanan tecrübeler insanlara verginin adil bir şekilde alınması gerektiğini öğretmiştir. Mülkiyet hakkına yönelen müdahale vergilendirmeden kaynaklandığında yapılan müdahalenin meşru sınırlar içerisinde kalıp kalmadığını test edebilmek için kullanılan diğer bir araç ise üç kriterdir. Üç kriter temelde hak ekseninde ilerlemekte ve hakka yönelmiş müdahalenin meşru sınırlar içerisinde olup olmadığı ile ilgilenmektedir. Tez kapsamında ulaşılan sonuç ise vergilendirme ilkeleri ile üç kriter esasen farklı tezahürlerin bir ifadesi olsa da mülkiyet hakkına yönelen bir vergisel müdahale olduğunda aynı amaca yönelmektedir. O amaç ise yapılan vergilendirmenin adil olması ve meşru sınırlar içerisinde kalabilmesidir. Aynı amaca yönelmelerinin yanı sıra birbirleri ile uyum içinde olduğu görülmektedir.

İlk olarak mülkiyet hakkı genel olarak değerlendirilmiştir. Genel olarak; mülkiyet hakkına ilişkin birçok görüş mevcuttur ve günümüzde kabul edilen mülkiyet hakkı anlayışı Liberalizmin sınırsız ve mutlak hak olarak görülen mülkiyet hakkı ile Sosyalist mülkiyet anlayışının harmanlanması sonucunda ortaya çıkan karma mülkiyet hakkı anlayışdır. Karma mülkiyet hakkı anlayışı, mülkiyet hakkını tanır ancak toplum yararına aykırı olamayacağını kabul eder. Böylelikle hak sınırsız olarak görülmez ve hakka toplum yararı amacıyla müdahalede bulunabileceğini kabul eder. Mülkiyetin tarihçesine bakıldığında da mülkiyetin aldığı şekilden bağımsız olarak hakka yönelmiş birçok müdahale olduğu görülmektedir.

Antik Yunan'ın son dönemlerinde gerek gelir dağılımında yaşanan eşitsizliğin artması sonucu devletin mülkiyete yaptığı müdahale, gerekse de gerileme döneminde görülen ağır mali yükümlülüklerin getirilmesi ve el koymaların görülmesi mülkiyet hakkının sınırsız olmadığı, hakka yönelen müdahalelerin olabildiğini göstermektedir. Roma döneminde de genel olarak mülkiyet hakkının mutlak olduğu kabul görmekle birlikte hakka yönelmiş birçok müdahalenin olduğu görülmektedir. Örneğin ilk dönemlerinde yabancıların sınırlı mülkiyete sahip olması, kamulaştırma, binalarla ilgili sınırlandırmalar, komşuluk ilişkisinden doğan sınırlandırmalar, zaruri geçit hakkı

gibi. Örneklerde de görüleceği üzere Roma döneminde de mülkiyet hakkının sınırlandırıldığı bir başka deyişle hakka yönelmiş birçok müdahalenin olduğu görülmektedir. Ortaçağda da sınırlı bir mülkiyet hakkından bahsetmek mümkündür. Örneğin asıl toprak sahibi senyörler olmakla birlikte toprağın kullanımı konusunda feodal beyler hak sahibir ve sadece kullanma hakkı elde etmesiyle sınırlı bir mülkiyet hakkı bulunmaktadır. Yine başka bir örnek olarak da burjuva sınıfından ticaret nedeniyle alınan vergilerdir. Bu örneklerle birlikte mülkiyet hakkının tarih boyunca sınırsız olarak hiçbir zaman görülmediği ve çeşitli amaçlarla ve şekillerle hakka yönelmiş bir müdahalenin olduğu görülebilir.

Mülkiyet hakkının önem arz etmesi ise uluslararası sözleşmeler ve belgelerde kendisine yer bulmasıyla gerçekleşmiştir. Mülkiyet hakkına ilişkin bu düzenlemelerde ortaya çıkan ortak hüküm ise mülkiyet hakkının kişilere tanınması, toplum yararına aykırı olmaması ve kamu yararı amacıyla sınırlandırılabilmesidir. Türkiye’de ise bu ortak hükümlerin yanı sıra kabul edilen ek hususlar yalnızca kanunla sınırlandırılabilmesi ve (1961 Anayasası hariç) devletten önce de var olan hak kategorisinde görülmesidir. AİHM ve Sözleşmenin mülkiyet anlayışı ise Avrupa Konseyine üye devletlerin mülkiyet anlayışından özerk, taşınır ve taşınmaz mülklerin ötesinde ekonomik içeriği, parasal değer olabilen neredeyse her mevzuyu mülkiyet hakkının kapsamı içine sokacak kadar geniştir. 1982 Anayasasının ve AYM’nin mevcut mülkiyet anlayışı da benzerdir.

İkincil olarak vergi tarihi ve vergilendirme ilkeleri mülkiyet hakkı bağlamında ele alınmıştır. Genel olarak; vergilendirmenin tarihi incelendiğinde verginin günümüzde kabul edilen özellikleri, karşılıksız olarak devletin egemenlik gücüne dayanılarak ve zorunlu olarak gerçek ve tüzel kişilerden nakdi olarak alınması olsa da tarih boyunca hep aynı özelliklerde görünmediği sonucuna ulaşılmıştır. Vergi; özel mülkiyetin görülmediği ilkel topluluklarda bedeni hizmet olarak, para ekonomisinin olmadığı ilkçağda ve ortağın sonlarına kadar genel olarak ayni ve para ekonomisinin gelişmesiyle birlikte genel olarak nakdi olarak görülmektedir. Verginin aldığı şekli belirleyen en önemli faktör ise mülkiyetin aldığı biçimdir. Mülkiyetin ve buna paralel olarak verginin alınma biçiminin tarih boyunca aldığı biçimden bağımsız olarak her dönemde vergi, mülkiyet hakkı yönünden bir müdahale niteliği taşımıştır.

Tarihin birçok safhasında, mutlak krallıklarda bile halkın ağır vergi yükü altında kalması sonucu vergiye ilişkin reformlar getirilme ihtiyacı güdülmüştür. Mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalenin ihlalle sonuçlanmaması adına sistemli bir şekilde getirilen ilk sınırlandırmalar teorik düzeyde vergilendirme ilkeleri ile gerçekleştirilmiştir. Bu ilkelere uygun bir şekilde yapılan vergilendirme, aynı zamanda mülkiyet hakkı açısından da ihlalle sonuçlanmayacak bir müdahale olmasını sağlayacaktır.

Mülkiyet hakkına yapılacak vergisel bir müdahale için aranan ilk kriter hukukilik/kanunilik kriteridir. AİHM yargılamaları açısından yapılan vergisel müdahalenin öngörülebilir, belirli ve ulaşılabilir bir hukuki düzenlemeye dayanması yeterliken 1982 Anayasası'nın 13, 35 ve 73'üncü maddeleri gereği yapılacak vergisel müdahale kanuna dayanmak zorundadır. Yine şekli bir kanunun olmasının yanı sıra kanunun kalitesine bakılır ve kanunun öngörülebilir ve belirli olması göz önünde tutulur. Kanunilik/hukukilik kriterinin bu minvalde vergilendirme ilkeleri ile ilişkisi şekli anlamda vergilendirmede kanunilik ilkesi kapsamında kalırken; maddi anlamda ise vergide belirlilik, kesinlik, açıklık ve istikrar ilkeleri kapsamında kalmaktadır. Vergilendirmede kanunilik ilkesi, devletin vergi toplayabilmesi için öncesinde halk iradesi ile oluşmuş meclis tarafından onaylanmasını zorunlu kılarken, oluşturulan kanunun belirli ve açık, vergi sisteminin ise istikrarlı olması öngörülebilirlik kriterini sağlamaktadır. Kesinlik ilkesi ise mükellefler açısından vergisel sorumlulukların ve vergi ile ilgili önemli hususların kuşkuya yer vermeyecek bir şekilde kanunda öngörülmesi olarak tanımlamak mümkündür ve bu bağlamda belirlilik kriteri kapsamında kalmaktadır.

AYM tarafından mülkiyet hakkına yapılacak vergisel müdahaleye ilişkin yapılan bireysel başvuruda işin esasına geçildiğinde değerlendirilecek ilk husus yapılan müdahalenin kanuni dayanağı olup olmadığı yönünde olacaktır. AİHM yargılamalarında ise üye devletlerin hukuk sistemleri de göz önünde tutularak yapılan vergisel müdahalenin kanuna dayanmasını şart koşmaz ve hukuken öngörülebilir olmasını yeterli sayar. İlk bakışta AYM ile AİHM yargılamalarında; gerek Anayasanın 73'ncü maddesi gerekse de temel hak ve hürriyetlere ilişkin yapılacak sınırlandırmaların Kanunla yapılacağına ilişkin düzenleme ve yine gerekse de mülkiyet hakkına yapılacak müdahalenin Kanuna dayanmasına ilişkin düzenlemesi

gereği bir farklılık olduğu gözlemlenebilecektir. Ancak AYM'nin bireysel başvuru kararları incelendiğinde içtihatlarında kanunilik kriterinde esnemeler olduğu, bazı içtihatlarla AİHM'nin hukukilik kriterine yaklaşıldığı görülecektir. Bu fark daha çok hukukilik/kanunilik kriterinin bir alt kriteri olan öngörülebilirlik kriterinde ortaya çıkmaktadır.

Öngörülebilirlik kriteri, vergide belirlilik ve istikrar ilkesi ile paralellik göstermektedir. AYM'nin bireysel başvuru kararlarında kanunun uygulanmasında mutlak bir açıklığın beklenemeyeceğini, kanunlarda az ya da çok belirsiz ifadeler bulunabileceğini ve bu belirsizliğin ise uygulamadaki yorumlarla ortadan kaldırılabileceğini kabul etmektedir. Esasen ortaya çıkan bu sorun daha çok kanunun kalitesi ile ilgilidir. Kanun yeterince açık, öngörülebilir, belirli olmalıdır.

Vergiye ilişkin kanunları yorumlayacak merciler başlıca vergi idaresi ve mahkemelerdir. AYM bir kararında da mevzuatta giderilemeyen açıklığın idare tarafından yapılan düzenlemelerle veya vergi mahkemelerinin içtihatlarıyla ortadan giderilmesi gerektiğine değinmiştir. Başka bir kararında ise Kanunun soyut ifadeler içermesi nedeniyle ilk çıktığı dönemlerde idare ve yargı yerlerince kanunun uygulanmasına yönelik olarak farklı yorumların bir arada bulunabileceği, ancak makul sürede oluşan görüş ve içtihat farklılıklarının ortadan kaldırılması gerektiğine değinmiştir. Yine bu görüş ve içtihat farklılıklarını ortadan kaldıracak olan merciler vergi idaresi ve mahkemelerdir. Örnekleri çoğaltmak mümkündür. Bu örneklerden şu sonuca ulaşılmaktadır: Her ne kadar mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahale Kanunda açıkça öngörülmesi gerekmekte ise de pratikte bunun mümkünatı olmadığından oluşacak görüş ve içtihat farklılıkları idare ve yargı yerlerince giderilecek ve öngörülebilirlik bir nebze idare veya yargı yerlerince sağlanacaktır. Anayasanın ilgili hükümleri gereği vergilere ilişkin esaslı unsurlar kanunda açıkça öngörülmesi gerekli ise de AYM, kabul ettiği bu içtihatlarla Kanunilik kriterinden saptığı ve özellikle kanunlar açık olmadığında oluşan belirsizliği idarenin alt düzenlemeleri ve yargının içtihatlarıyla şekillenmesine cevaz verdiği görülmektedir. Ancak bu noktaya bir şerh konulması gereklidir. Kanun'da öngörülmeyen bir vergisel müdahalenin idarenin yorumu ve yargısal içtihatlarla aşılması kanunilik kriterini sağlamaktan daha çok hukukilik kriterini sağlayacaktır.

Vergide açıklık, belirlilik, kesinlik ilkeleri birbirine hizmet eden yakın ilkelerdir. Açıklık ilkesi daha çok kanun dilinin anlaşılabilir olmasına odaklanmakta ve esasında kanun özelinde belirliliğe dikkat çekmektedir. Açıklık ilkesine göre vergi kanunları açık ve herkes tarafından anlaşılabilir ve sınırları belirlenmiş nitelikte olmalıdır. Kesinlik ilkesi ise mükellefler açısından vergisel sorumlulukların ve vergi ile ilgili önemli hususların kuşkuya yer vermeyecek bir şekilde kanunda öngörülmesi olarak tanımlamak mümkündür. Kesinlik ilkesi ise mükellefler açısından vergisel sorumlulukların ve vergi ile ilgili önemli hususların kuşkuya yer vermeyecek bir şekilde kanunda öngörülmesi olarak tanımlamak mümkündür ve bu bağlamda belirlilik kriteri kapsamında kalmaktadır. AİHM ve AYM içtihatları, hukuki yardım alınmakla birlikte halen anlaşılamayan kanunların hukukilik/kanunilik kriterini taşımaktan uzak olduğu yönündedir.

Vergide adalet ilkesi tüm vergilendirme ilkelerini kapsayıcı bir ilke olup vergilendirmede bir çok ilkenin beraberce bulunmasıyla anlamlı hale gelecektir. Örneğin belirlilik ilkesine uygun bir şekilde yapılan vergisel düzenleme eşitlik ilkesinden uzak olduğunda vergide adaletten de bahsetmek mümkün olmayacaktır. Veya tersi durumda kişiler tarafından öngörülemeyen bir vergisel düzenleme keyfiliğe yol açtığı ölçüde adaletten de sapmalar ortaya çıkacaktır. Vergide adalet ilkesinin kapsayıcı niteliği mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalenin test edilmesinde kullanılan kriterler bakımından da mevcuttur. Sırasıyla test edilen kriterlerin birisinin sağlanamaması üzerine mülkiyet hakkı ihlal edilen kişi bakımından vergide adalet sağlandığından bahsedilmeyecektir. Zira kriterler, yapılan vergisel müdahalenin meşru sınırlar içerisinde kalıp kalmadığını test etmektedir. Hukuki sınırlar içerisinde meşru sayılmayan bir vergilendirmenin adaleti tesis etmek üzere kurulmuş bir devlet tarafından uygulanmasından söz edilemeyecektir.

Vergide genellik ilkesi kanun önünde eşitlik bakımından değerlendirildiğinde yapılan vergisel düzenlemenin herkesi kapsamı beklenir. Yapılan vergisel düzenlemenin kişiler arasında farklı uygulanması kanunilik/hukukilik kriteri bakımından öngörülebilirliği etkileyecek ve uygulama bakımından vergisel düzenlemenin kişiler üzerinde doğuracağı sonuçların önceden kestirilememesine neden olacaktır. Yine bir vergisel düzenlemenin benzer durumda bulunan kişilere farklı uygulanması neticesinde farklı uygulama makul ve hukuki bir gerekçeye

dayanmadığında yer verilen vergide ayrımcılık yasağı kapsamında bir ihlale neden olabilecektir. Bu açıdan bakıldığında genellik ilkesinin eşitlik ilkesine yaklaşan yönleri de bulunmaktadır. Zira eşitlik ilkesinin bir yönü olarak eşit durumda bulunanlara eşit işlemlerin uygulanması beklenir. Vergide eşitlik ilkesi yukarıdaki paragrafta yer verildiği üzere benzer durumda bulunanlara benzer işlemlerin uygulanmasını öngörür. Bu durumun aksi olarak farklı işlemler uygulandığında farklı uygulamanın gerekçesi makul ve hukuki olmadığında vergide ayrımcılık yasağının ihlali söz konusu olacaktır. Böyle bir durumda kişilere hangi sebeple (örneğin din, dil, ırk farkı vb.) eşitlerinden farklı işlem uygulandığının ispat külfeti yüklenmemelidir. Zira esas olan eşit durumda bulunanlara eşit işlemin uygulanması olduğundan eşit durumda bulunanlara neden farklı işlem uygulandığının sebebinin işlemi yapan idare tarafından makul ve nesnel gerekçelerle açıklanması gereklidir.

Eşitlik ilkesinin mali yönü olarak mali güç ilkesi ön plana çıkmakta ve bu yönüyle vergide adalet ilkesine yaklaşmaktadır. Kişilerin mali gücüne göre vergilendirilmesi 1982 Anayasasında da düzenlenmiş olup bu hükme aykırı yapılacak olan müdahale Anayasaya aykırılık teşkil edecektir. Kişinin mali gücünü aşan şekilde yapılacak olan vergilendirme neticesinde kişi ağır bir sonuca katlanmak zorunda kaldığında da ölçülülük kriteri bakımından ihlal meydana gelebilecektir.

Vergide istikrar ilkesi hukukilik/kanunilik kriterinin alt kriteri olan öngörülebilirlik kriterini sağlamada en önemli ilkelerden birisidir. Gerek vergi kanunların sık sık değiştirilmemesi, gerek idare tarafından Kanunun uygulamasının sık sık değiştirilmemesi ve gerekse de vergi yargısı içtihatlarının sık sık değiştirilmemesi kişilerin yapılacak olan vergisel müdahaleyi önceden kestirebilmelerini sağlayacak ve uyuşmazlıkları azaltacaktır. Yine vergide istikrar ilkesinin sağlanması ile kişiler fazladan planlama ve yeni yapılan düzenlemelere uyum için gereken maliyetlere katlanmak zorunda kalmayacaktır.

Vergide verimlilik ve uygunluk ilkesi de AİHM ve AYM tarafından yapılan yargılamalara göre dolaylı yoldan sağlanması gereken ilkelerden birisidir. Verimlilik ilkesinin sağlanması ile vergi geliri elde edilirken kişiler yönünden maliyetlerin azaltılması orantılılık kriteri bakımından ağır bir yüke maruz kalmalarını önlerken, devletin katlandığı maliyet yönünden ise yapılan müdahalenin elverişlilik kriterine uygunluğunu sağlayacaktır. Örnek vermek gerekirse küçük miktarda olan vergi

alacağının tespiti için verginin miktarı bakımından daha maliyetli vergi incelemesi ile resen tarhi yoluna gitmek yapılan müdahalenin elverişliliği bakımından sorgulanmasına yol açacaktır. Uygunluk ilkesi, verginin mükelleflerden, toplum yapısına uyumlu ve ekonomiyi zorlamadan en uygun zamanda ve biçimde alınmasını ifade etmektedir. Uygunluk ilkesinin gereği yerine getirilmeden yapılacak olan düzenlemeler sonucunda uygulamada mükellefler zor durumda kalabileceklerdir. Örneğin hasat zamanından önce alınan verginin ödenebilmesi için mükellef borca başvurma, ürünleri hasattan önce satma, elindeki varlığını erken nakde çevirme sonrasında katlanacağı finansman giderleri gibi kendisine fazladan maliyet yükleyen yollara başvurabilecektir. Bu durum ise mükellef açısından katlanılamaz maliyetlere sebep olursa mülkiyet hakkına orantısız müdahaleye sebebiyet verecektir. Yine devlet için hasattan önce vergi gelirinin elde edilmesi müdahalesinin elverişli bir araç olup olmadığı ise tartışılacaktır. Sonuç olarak yapılan müdahale her halükârda ölçüsüz olacaktır.

Vergide esneklik ilkesi ekonomideki daralma veya genişleme dönemlerinde oluşacak devresel değişikliklere verginin uyum sağlayabilmesini ifade eder. Yasama organı vergi kanunlarını yaparken bu ilkeye dikkat etmeli ve sık müdahaleye gerek kalmadan devresel değişiklikler meydana geldiğinde otomatik olarak düzenlenmelidir. Böylelikle bir müdahaleye gerek kalmadan ekonominin bozulduğu zamanlarda mükellefler ağır bir vergi yükü altında kalmayacaklardır. Örneğin enflasyonun yüksek seyrettiği dönemlerde ücret geliri sabit kalan veya enflasyon oranı altında maaşına zam yapılan sabit gelirli; hem enflasyon altında reel ücret gelirinde azalma yaşanırken hem de ücret gelirindeki nominal artış sebebiyle gelir vergisinde üst dilimlere girmektedir. Sonuç olarak reel geliri azalmasına rağmen vergi yükü artmaktadır. Mükellefin elde ettiği ücret geliri de onun mülküne dahildir ve mülkiyet hakkına yapılan bu müdahale ölçüsüz olacaktır.

Başvurma hakkının sağlanıp sağlanmaması ise yapılan vergisel müdahalenin ölçülü olup olmadığı yönünde bir tespit yapabilmemize olanak sağlamaktadır. Mülkiyet hakkına karşı yapılabilecek müdahaleler bakımından yapılan sınırlandırmalara karşı dava yoluna gidilebilmesi hak arama hürriyetini sağladığı gibi; vatandaşlara usulü güvenceler sağlaması sebebiyle yapılan müdahaleyi ölçüsüz olmaktan kurtaracaktır. Mükelleflerin, vergilendirme nedeniyle yapılan müdahalelere karşı müdahalenin

hukuka uygun olup olmaması konusunda uyuşmazlık çıkarma ve bunu yargı önünde tartışılmasını isteme hakkı bulunmaktadır. Aksi durumda mülkiyet hakkına yapılan müdahale orantısız olacak ve ölçülülük kriteri yönünden ihlalle sonuçlanacaktır.

Mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalelere ilişkin AİHM ve AYM kararları incelenmiş ve üç kriter AİHM ve AYM kararları ile açıklanmıştır. Genel olarak; AYM ve AİHM önüne mülkiyet hakkına yönelen bir müdahale incelemek konusu olduğunda ilk sorgulanan husus malvarlığı veya mülkün olup olmadığıdır. Aslında bu sorunun cevabı mülke nelerin dahil edildiği sorusunun da cevabı olmaktadır. AİHM ve AYM içtihatları mülk kavramını geniş ve özerk olarak yorumlamakta neredeyse ekonomik değeri olan her şeyi mülke dahil etmektedir. İkinci olarak sorgulanan husus ise mülkiyete yönelmiş bir müdahale olup olmadığıdır. Sonrasında ise yönelen müdahale varsa bu müdahalenin üç kuraldan hangisi kapsamında olduğunu incelemektedir. Birinci kural mülkten barışçıl yararlanma kapsamında iken ikinci kural mülkiyetten yoksun bırakma ve üçüncü kural mülkiyetin kontrolü kapsamındadır. Son olarak incelenen husus ise mülkiyete yönelen müdahalenin uygun olup olmadığı, meşru sınırlar içerisinde kalıp kalmadığına yöneliktir. Bu son husus sorgulanırken ise üç kriter yönünden müdahale test edilmektedir.

Mülkiyet hakkına yönelen müdahale vergisel müdahale olduğunda vergi kişilerin malvarlığı, mülklerinden alınan bir değer olduğundan ve kişilerin doğrudan cebinden çıktığından mülkün varlığı pek sorgulanmaz. Zira tez kapsamında da elde edilen sonuç vergilendirmenin her şekilde kişilerin mülkiyetine yönelmiş bir müdahale teşkil ettiğiidir. AİHM ve AYM mülkiyet hakkına yönelen vergisel müdahaleyi genel olarak mülkiyetin kullanımının kontrolü olan üçüncü kural kapsamında incelemekte olup istisna olarak ilk kural kapsamına incelediği de olmuştur.

Mülkiyet hakkına yönelen vergisel müdahalenin meşru sınırlar içerisinde kalıp kalmadığı incelenirken de sırasıyla hukukilik/kanunilik, meşru amaç ve ölçülülük kriterleri yönünden test edilir.

AİHM'nin önüne gelen yargılamalarda yapılan müdahalenin hukuka dayanması yeterli iken AYM, Anayasaya'nın ilgili hükümleri gereği kanuna dayanmasını zorunlu kılar ve kanunilik ilkesi önem arz eder. Bu minvalde öncelikli olarak şekli bir kanunun varlığı zorunludur. Şekli kanunun yanı sıra maddi anlamda da kanunun varlığı

sorgulanır ve kanunun kalitesine bakılır. Hukuki güvenlik ilkesi gereği de kanunlar açık, net, anlaşılır, belirli ve uygulanabilir olmak zorundadır.

Ülkemizde mülkiyet hakkına yönelen müdahalenin kanuna dayanması genel kural olsa da AYM tarafınan yapılan yargılamalarda bu kuraldan esnemeler olduğu görülür. AYM'ye göre kanunların soyut olarak düzenlenmesi, belirsiz ifadeler içermesi sebebiyle uygulamada şekillenen yorumlar ile bu belirsizliğin giderilir. Kanun çok açık olursa katı olacağı, yaşanan değişimlere uyarlanamayacağı kabul edilir. Bu yüzden öngörülebilirliğin idarenin uygulamaları ve yargının içtihat olarak birlik olduğunda da sağlanabileceği kabul edilir. AYM bireysel başvuru kararlarında bu içtihatı benimsediği sıklıkla görülür. Kararlarında sıklıkla kanun düzeyinde oluşan belirsizliğin idarenin yorumu ve yargısal içtihat birliği ile de sağlanamadığını belirtip ihlal kararları vermiştir. AİHM ve AYM'ye göre kanunun ilk çıktığı zamanlarda kanunun hükmüne ilişkin farklı yorum ve içtihatların bir arada olmasını mazur görürken sonrasında oluşan içtihat aykırılıklarının ortadan kaldırılması ve içtihat birliğinin sağlanmasında yüksek mahkemelerinin rolünün önemli olduğunu kabul eder. Yine kanunun ortaya çıkmasından uzunca bir zaman geçmesine karşın farklı içtihatların bir arada bulunduğundan öngörülebilirliğin sağlanamadığı gerekçeleri ile de ihlal kararları verilmiştir.

AİHM yargılamaları açısından yapılan müdahale hukuken öngörülebilir olması yeterli iken AYM tarafından yapılan yargılamalarda yapılan müdahalenin kanunda öngörülmesi Anayasanın ilgili maddeleri gereğince önem arz etmektedir. Bu yüzden AYM'nin içtihatlarında kanun düzeyinde sağlanmayan öngörülebilirliğin idari aşamada veya yargı aşamasında öngörülebilir aşamaya gelebilmesi tartışılan bir husus olmuştur. Bu tartışmayı gerek teorik düzeyde gerekse yine AYM'nin üyeleri arasında kararlarda görebilmek mümkündür. Kanunilik ilkesinin kabul edildiği vergi hukukunda kanun yapma tekelinin yasama organında olması da tartışmanın diğer boyutunu oluşturmaktadır. Kanun düzeyinde öngörülemeyen verginin, idarenin yorumu veya yargısal bir içtihatla öngörülebilir hale getirilmesi esasında kuvvetler ayrılığı ilkesine de aykırılık teşkil eder. Anayasanın ilgili maddeleri gereğince yasama yetkisi yasama organındadır ve yasama yetkisi kanun yapma tekelini de kapsamaktadır. Yine tarihsel perseptikten bakıldığında Magna Carta'nın

imzalanmasıyla birlikte vergilendirme yetkisinde yasama organının tekeli bulunmaktadır.

Vergi hukukunda kanunilik ilkesi genel kural olsa da yine Anayasada tanınan yetkilerle birtakım konularda düzenleme yapılabilmesi yetkisinin Cumhurbaşkanlığı'na tanındığı görülür. Genel olarak bu hükümler Anayasanın 73'üncü ve 167'nci maddelerinde düzenlenmiştir. Bu hükümlerle birlikte vergilerin istinasna, muafiyet ve oranları ile ilişkin yetkiler Cumhurbaşkanlığı'na devredilebilmektedir. Bu yetkinin devredilmesi birlikte kanunda Cumhurbaşkanlığı'na verilen yetkinin oranı veya tutarı yirmi kat artırma gibi yetkiler verildiğinde ölçülülük ilkesi bakımından ihlal durumu olabileceken, yine AYM'ce aksi kabul edilse de verginin tutarının verilen yetki ile sıfır olarak belirlenmesi durumunda verginin fiiliyatta ortadan kalkması ile aslında vergi koyma ve kaldırma yetkisinin, Anayasanın 73'üncü maddesini ihlal eder nitelikte, devri söz konusu olabilecektir. AYM'ce vergilendirme yetkisinin devrinde kabul edilen diğer bir kural yetki devrinin Cumhurbaşkanlığı'na tanındığı, bunların dışındaki kurumlara Anayasada öngörülen yetkilerin devredilemeyeceğidir.

AYM tarafından kabul edildiği üzere kanunda verginin esaslı unsurları olan vergiyi doğuran olay, konu, matrah, yükümlü, oran (miktar), miktar ve oranda değişiklik yapma, muaflik, istisna, mahsu ve iade, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar, zamanaşımı, aşağı ve yukarı sınırlar gibi unsurlar kanunla düzenlendikten sonra bu kanunun uygulamasına ilişkin düzenleme getirme yetkisinin vergi idaresine bırakılabilir. Vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin vergi idaresi tarafından tebliğler çıkarılabilmektedir. Tebliğler genel olarak bu yetkisini bizzat kanundan alırlar. Kanun maddelerinde kanunun uygulanmasına ilişkin düzenleme yetkisi getirilmesine ilişkin hükümler genellikle maktu ve soyut olduğu için Anayasaya aykırılık bir durum görülme ihtimali düşük olsa da kanuna dayalı olarak çıkarılan ikincil düzenlemelerde hukuka aykırılıklar tespit edilebilir. İkincil düzenlemeler çıkarılırken dikkat edilmesi gereken unsurlar kanunda belirtilen çerçevenin dışına çıkılmaması, kanunla getirilen durumu genişletilip daraltılmamasıdır.

Mülkiyet hakkına yönelen vergisel müdahalenin meşru amaç taşıyıp taşımadığı AYM ve AİHM yargılamalarında çokça tartışılan bir konu değildir. Zira yapılan müdahale neticesinde açıkça bir temelden yoksunluk ve keyfilik görülmezse yapılan

müdahalenin meşru amaç taşıdığı kabul edilmekte ve aksi durumun ispat külfeti başvuruya yüklenmektedir. Yapılan vergisel müdahalenin dar anlamada mali işlevi olmasının yanı sıra mali olmayan amaçlarla da vergisel müdahalelerde bulunulabilmektedir. Örneğin ekonomik, sosyal veya kültürel. Somut örnek olarak ise nüfus artışının teşviki için vergi avantajının oluşturulması, alkol ve sigara tüketiminin azaltılması için bu ürünler üzerindeki vergilerin artırılması vb... AİHM ve AYM bu amaçlarla yapılan müdahalelerin de meşru amaç taşıdığını kabul etmiştir.

Mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalenin kanuna/hukuka dayalı olması ve meşru amaç taşıması yetmez, aynı zamanda yapılan müdahale ölçülü de olmalıdır. Müdahale ile kullanılan aracın hedeflenen amaç için elverişli ve gerekli olup olmadığı kamu otoritelerinin takdir yetkisi içerisinde kalmaktadır. Teorik düzeyde elverişlilik ve gereklilik yönünden birçok saptama yapmak mümkün olsa da AİHM ve AYM yargılamalarında ihlalin bu kriterler yönünden geldiğine sıklıkla rastlanmaz. Genel olarak bu hususta kamu otoritelerinin takdir yetkisine saygı duyulur. Örneğin amaçlanan hedefe ulaşmada daha az müdahaleyi gerektiren, daha hafif bir müdahalenin olması yapılan müdahalenin ölçüsüz olduğu anlamına gelmez. Bu unsur AİHM ve AYM yargılamalarında daha çok orantılılık kriteri yönünden test edilirken dikkate alınmaktadır. Müdahalenin ölçülü olup olmadığı, birey ve kamu arasında adil denge gözetilip gözetilmediği test edilirken meşru amacın önemi, müdahalenin niteliği, başvuru ve kamu otoritelerinin davranışları göz önünde bulundurulmaktadır. Yine yapılan müdahaleye karşı başvurunun, müdahalenin haksız olduğuna ilişkin iddialarını sunabileceği mekanizmanın olup olmadığı, bu mekanizmanın başvurunun iddialarını yeterince ele alıp almadığı, etkili olup olmadığı hususları da dikkate alınır.

Son olarak söylenecek husus ise Sözleşme'nin herkes için bağlayıcı olması ve temel hak hürriyetlere ilişkin olması sebebiyle teorik olarak Anayasal hükümlerden bile üstün tutulan Sözleşme hükümleri, yapılacak her türlü vergilendirme işlemlerinde dikkate alınmak zorundadır. Sözleşme hükümlerinin ilk elden uygulayıcıları kamu otoriteleri olsa da en önemli yorumlayıcıları küresel olarak AİHM iken yerel olarak AYM'dir. Tez kapsamında ortaya konulduğu üzere mülkiyet hakkına yapılacak olan vergisel müdahaleler hukuka/kanuna dayalı olmalı, meşru amaç taşımalı ve ölçülü olmalıdır. Böylelikle yapılacak olan vergilendirme işlemleri adaletli olabilecektir.

Sözleşme hükümleri her ne kadar herkes için bağlayıcı olsa da ülkemizde vergiye ilişkin ihlal kararlarına bakıldığında vergi idaresi ve vergi yargısı tarafından tamamıyla dikkate alındığının bahsedilmesi zorlaşmaktadır. Her ne kadar AYM tarafından bir hususa ilişkin ihlal kararı verildiğinde vergi yargısı tarafından da benimsenip benzer durumlarda bu yönde kararlar verilse de sözleşmenin ilk uygulayıcıları olması bakımından daha ilk etapta yapılan vergilendirme işlemi üç kriter yönünden test edilmesi gerekmektedir. Yine de vergiye ilişkin ihlal kararlarının fazlaca olmamasının altında yatan temel sebep ise AYM nezdinde bireysel başvuru mekanizması getirilmeden önce de vergilendirme ilkeleri yönünden zaten değerlendirmelerde bulunulmasıdır. Gerek vergilendirmede kanunilik ilkesi olsun, gerekse de öngörülebilirlik, istikrar ve belirlilik ilkeleri. Birçok vergi yargısına ilişkin kararlarda gerek maliye teorisi tarafında sistemleştirilen vergilendirme ilkelerine gerekse de Anayasada bulunan vergilendirme ilkelerine atıf yapıldığı, doğrudan atıf yapılmasa da o ilkeler yönünden değerlendirmelerde bulunularak karar verildiği görülür. Vergiye ilişkin ihlal kararlarının da daha çok ölçülülük kriteri yönünden verildiği görülmektedir. Ölçülülük ilkesi de her ne kadar Anayasanın emri olsa da kavramın soyut olması ve kavramın içinin doldurulamaması sebebiyle yapılan vergilendirme işlemlerinde dikkate alınması zordur. Yapılan vergilendirme işleminin ölçülü olup olmadığında nelerin dikkate alınacağı hususları ise AYM tarafından bu yönde verilen kararlar neticesinde şekillenmekte ve vergi yargısına da yön vermektedir. Vergi mahkemelerinin üzerine düşen görev ise AİHM ve AYM içtihatlarını takip etmek, kararları ve kararlardan ortaya çıkan ilkeleri benimsemek ve karşısına gelen vergilendirme işlemine bu ilkeler yönünden değerlendirme yapabilecek kabileyete gelebilmektir. AİHM ve AYM kararları neticesinde ortaya çıkan içtihatları bilmek; vergi mahkemeleri için bir ekstra bir uğraş alanı değil, görevini gereği gibi yerine getirmek için zorunlu olan bir husustur. Bu minvalde vergi yargıçları, AYM ve AİHM içtihatlarını takip etmeli, kararlar neticesinde ortaya çıkan temel ilkeleri benimseyebilmelidir. Bu doğrultuda vergi yargıçlarının da bu içtihatlarla ve içtihatlardan ortaya çıkan sonuçlarla ilgili yazılmış yayınlara ve kitaplara ulaşabilmeleri sağlanmalıdır.



KAYNAKLAR

- Akad, M. ve Dinçkol, B. V. (2002). **Genel Kamu Hukuku**. İstanbul: Der Yayınları.
- Akça, K. (2014). *Anayasa Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı*, Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi.
- Akdoğan, A. (1980). "Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım". **Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları**, (137).
- Akdoğan, A. (1994). **Kamu Maliyesi**. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Akrep, M.Y. (2017). "Sümer Ekonomisinde Tapınak Faktörü". **Mavi Atlas Dergisi**, 5(2).
- Alp, S. (2001). **Hitit çağında Anadolu: çiviyazılı ve hiyeroglif yazılı kaynaklar**. Ankara: Tübitak.
- Altan, A. (2008). *Mülkiyet Hakkı, Güvencesi ve Korunması*, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi.
- Aktaran Özmen, 2016, s.33-35; (History begins at Sumer Thirt-Nine Firsts in Recorded History, s.45-50)
- Aktaran Turhan, 1979, s.2; (Neumark, Theorie der Besteuerung in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, s.83)
- Aktaran Turhan, s.3, (Schmölders, G., Genel Vergi Teorisi (çeviren: Salih Turhan), 1976, s.45-50)
- Aykar, Ö. (2019). "İhtirazi Kayıtlarla Verilen Düzeltme Beyannamelerine Açılan Davalarda Mülkiyet Hakkı İhlali". **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, 188.
- Berk, Z.B. (2012). **Roma Hukuku'nda Mülkiyet Hakkının Kazanılması**. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Bulut, N. (2009). "Mülkiyet Konusunda Temel Yaklaşımlar ve Türk Anayasasında Mülkiyet Hakkı". **EÜHFD**, C. X.
- Buyrukoğlu, S., Buzkıran, D. (2016). "Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi". **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, 5(7).
- Can, O. (2005). "Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış". **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, 9(1-2).
- Ceylan B. (2020). "Danıştay İçtihatlarında Anayasal Vergileme İlkelerinin Yansımaları". **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, 7(21).
- Çağan, N. (1982). **Vergilendirme Yetkisi**. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çelik, K. (2013). *İlköğretim Çağında Vergi Algısının İncelenmesi: Zonguldak İli Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Bülent Ecevit Üniversitesi.
- Dağlı, D. (2007). *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Mülkiyet Hakkı*, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi.
- Devrim F. (1996). **Kamu Maliyesine Giriş**, İzmir: Anadolu Matbaası.
- Dikmen, O. (1973). **Maliye Dersleri- Giriş ve Genel Vergi Teorisi**. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Dinç, G. (2006). **Sorularla Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi**. Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö., Gümüş, E. (2011). **Kamu Maliyesi**, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Erdoğan, Y. (2000). "Kamu Hukuku Açısından Mülkiyet Hakkı". **Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Dergisi**, 14(2000).
- Erginay, A. (1986). **Kamu Maliyesi**, Ankara: Turhan Kitapevi.

- Etgü, M.A. (2009). *Kamu Hukukunda Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Mülkiyet Hakkına Bakışı*, Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi
- Gemalmaz, B. (2009). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı*, İstanbul: Beta.
- Gemalmaz, B. (2018). *Mülkiyet Hakkı, Ankara: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi – 6*. Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi
- Gemalmaz, H.B. (2014). “Mali Güç Ölçütünü Dikkate Almayan Aşırı Vergi Mülkiyet Hakkı İhlalidir: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Macaristan'a Karşı 14 Mayıs 2013 Tarihinde Verdiği N.K.M. Kararının İncelenmesi”. *İstanbul Barosu Dergisi*, 88(2).
- Gemalmaz, H.B. (2011). “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi açısından mülkiyet hakkının sınırlanmasında “Adil Denge” ilkesi”. *İÜ Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 69(1-2).
- Gözübüyük, Ş. ve Gölcüklü, F. (2013). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi*. Ankara: Turhan Kitapevi.
- Grgić, A., Mataga, Z., Longar, M. ve Vilfan, A. (2007). *İnsan Hakları Sözleşmesi ve Ek Protokollerinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz Kitap*. Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitapları, 10 numara, Avrupa Konseyi
- Gümüşkaya, G. (2009). *İnsan Hakları ve Vergilendirme: Mülkiyet Hakkı Yönünden İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi.
- Harris, D. vd. (2013). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hukuku*. (Çev. Mehveş Bingöllü, Ulaş Karan), Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi.
- Herekman, A. (1976). *Genel Vergi Teorisi*. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi Yayınları.
- İnceoğlu, S. (2013). *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa*. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- İnternet: Çağan, N. (1980). "Demokratik sosyal hukuk devletinde vergilendirme". Web: <http://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12575/48350/2873.pdf?sequence=1&isAllowed=y> adresinden 10.01.2021 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: Durmuş, N. K. (2018). “Vergilendirmede Kanunilik, Öngörülebilirlik ve Adalet İlkeleri Kapsamında AİHM Kararlarına Bakış”, s.7, Web: <http://acikerisim.ybu.edu.tr:8080/xmlui/handle/123456789/756> adresinden 20.02.2021 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: Eskicioğlu, O. (2007). “Çağdaş Vergi Anlayışının İslam Hukuku Açısından Eleştirisi”. Web: www.enfal.de/vergi.pdf adresinden 15.01.2021 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: Hepaksaz, E., Öz, E. “Türkiye’de Denizcilik Faaliyetlerine İlişkin Mali Yükümlülüklerin Genellik ve Eşitlik İlkeleri ile Vergi Harcaması Uygulamaları Kapsamında Değerlendirilmesi”. Web: <http://www.ersanoz.com/makaleler/turkiye-de-denizcilik-faaliyetlerine-iliskin-mali-yukumluluklerin.pdf> adresinden 28.01.2020 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: Web: www.gib.gov.tr adresinden 10.05.2022 tarihinde alınmıştır.
- Karakoç, Y. (2014). "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(2013).

- Kayan, A. (2000). "Verginin tarihsel gelişimi ve sebep olduğu bazı önemli olaylar." *Maliye Dergisi*, 135.
- Koshaker, P. (1971). *Roma Hususi Hukukunun Ana Hatları*. (Çev. Kudret Ayiter), Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Kumrulu, A. (1976). "Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 36(1).
- Müftüoğlu, V. *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Araştırma Raporu*, Ankara: Adalet Bakanlığı İnsan Hakları Dairesi Başkanlığı.
- Özmen, İ. (2016). *Tarihsel Olarak Vergi Gelirlerinin Belirleyicileri ve Brıc-T Üzerine Ekonometrik Bir Analiz, Doktora Tezi*, Necmettin Erbakan Üniversitesi.
- Prudhon, P.J., *Mülkiyet Nedir?* (Çev. Vedat Gülşen Üretürk) İstanbul: Toplumsal Dönüşüm Yayınları 1998.
- Saban, N. (2000). "Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik, Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik". *Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu*.
- Susam, N. (2015). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Beta.
- Şentürk, H. S. (2018). "1961 ve 1982 Anayasalarında Vergilemede Ödeme Gücü İlkesine Yönelik Düzenlemeler". *Vergi Raporu Dergisi*, (229).
- Şenyüz, D. "Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı". *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 35.
- Şimşek, S. (2010). "Vergi politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi". *Maliye Dergisi*, (159).
- Şişman, G. (2016). "Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(4).
- Tabak, B. (2016). *Mülkiyet Hakkı ve Anayasa Mahkemesinin Mülkiyet Hakkının Bakışı*, Yüksek Lisans Tezi, Çankaya Üniversitesi.
- Tahiroğlu B. (2001). *Roma Hukukunda Mülkiyet Hakkının Sınırları*. İstanbul: Der Yayınları.
- Tekbaş A. (2020). "Vergisel Müdahalelere İlişkin Bireysel Başvuru Kararlarında Kanunilik İlkesi (Mülkiyet Hakkı Kapsamında Değerlendirilmesi)". Gemalmaz B., Öncü, G.A. (Editörler). Tekbaş, A. (2020). *Vergi ve Temel Haklar İncelemeleri 1*. İstanbul: Beta.
- Tekbaş, A. (2012). "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler". *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(2010).
- Tekin, A., Öner, G., (2014). "1982 Anayasası'nda yer alan vergileme ilkelerinin felsefi temelleri". *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (39).
- Tuncer, S. (1971). *Kamu Maliyesi*. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- Turhan, S. (1979). *Genel Vergi Teorisi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Uluatam, Ö. (1978). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- Vatansever, M. (2015). "Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi". *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*.
- Yaltı, B. (2000). "Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı". *Vergi Dünyası*, (277).

- Yaltı, B. (2011). “Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında Çelişik Mevzuat ve Çelişik İctihat”. *Vergi Sorunları Dergisi*, (276).
- Yolal, M. (2017). “Verginin Tarihsel Gelişiminin ve Mali Fonksiyonun Geçmişten Günümüze Değerlendirilmesi”, *Vergi Raporu Dergisi*, (215).
- Yücel, M. (2011). “Fazla ve yersiz ödenen vergilerin iadesinde faiz uygulaması ve anayasa mahkemesi kararı”. *Mali Çözüm Dergisi*, (107).

AYM Bireysel Başvuru Kararları

- A.N.A., B. No: 2014/109, 20/9/2017
- Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy, B. No: 2014/12080, 6/4/2017
- Ahmet Uğur Balkaner [GK], B. No: 2014/15237, 25/7/2017
- Akel Gıda San. Ve Tic. A.Ş. B. No: 2013/28, 27/5/2015
- Akün Gıda Maddeleri San. ve Tic. A.Ş, B. No: 2013/1993, 06/05/2015
- Ali Hıdır Akyol ve Diğerleri [GK], B. No: 2015/17510, 18/10/2017
- Alkopen Doğrama İnş. San. Tic. İth. İhr. Ltd. Şti., B. No: 2019/20170, 15/6/2022
- Alptekin Düven, B. No: 2017/21885, 22/7/2020
- Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi, B. No: 2014/17286, 16/11/2016
- Arbay Petrol & Arbay Turizm [GK], B. No: 2015/15100, 27/2/2019
- Arif Güven, B. No: 2014/13966, 15/2/2017
- Arif Sarıgül, B. No: 2013/8324, 23/2/2016
- Arslan Gedik, B. No: 2014/17217, 14/9/2017
- Atakan Orhan, B. No: 2015/467, 22/1/2019
- Ayfer Atalmış, B. No: 2016/12198, 9/6/2020
- Baymina Enerji A.Ş., B. No: 2016/13456, 29/5/2019
- Bekir Yazıcı [GK], B. No: 2013/3044, 17/12/2015
- Cemile Ünlü, B. No: 2013/382, 16/4/2013
- Em Export Dış Ticaret A.Ş. (2), B. No: 2014/10283, 5/4/2017
- Erbakır Elektrolitik Bakır Mamulleri A.Ş., B. No: 2015/3930, 23/10/2019
- Esmâ Başbakkal, B. No: 2012/1128, 8/5/2014
- Federal Mogul Powertrain Otomotiv A.Ş., B. No: 2017/38679, 27/7/2020
- Ford Motor Company, B. No: 2014/13518, 26/10/2017
- Ford Motor Company (2), B. No: 2015/12767, 9/5/2019
- Gümüşdere İnşaat Ticaret ve Sanayi, B. No: 2013/5016, 16/4/2015
- Güven Bostan, B. No: 2016/4293, 1/7/2020
- Hasibe Uysal, B. No: 2014/3975, 5/7/2017
- Hesna Funda Baltalı ve Baltalı Gıda Hayvancılık San. ve Tic. Ltd. Şti. [GK], B. No: 2014/17196, 25/10/2018
- Hüsamettin Kemal Esiner, B. No: 2013/1949, 24/6/2015
- İbrahim Geçer, B. No: 2014/19056, 19/2/2019
- İhsan Asutay, B. No: 2012/606, 20/02/2014
- İlyas Yılmaz, B. No: 2015/1927, 22/3/2018
- İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. [GK], B. No: 2015/941, 25/10/2018
- İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. (2), B. No: 2015/19521, 8/5/2019
- İslam Şahin, B. No: 2014/7280, 21/1 /2016, § 54; Uğur Çelik, B. No: 2015/20244, 15/6/2016
- Kâmil Darbaz ve Gmo Yapı Grup End. San. Tic. Ltd. Şti., B. No: 2015/12563, 24/5/2018

Kemal Yeler ve Ali Arslan Çelebi, B. No: 2012/636, 15/4/2014
Mahmut Duran ve diğerleri, B. No: 2014/11441, 1/2/2017
Mehmet Akdoğan ve diğerleri, B. No: 2013/817, 19/12/2013
Mehmet Arif Madenci, B. No: 2014/13916, 12/1/2017
Mehmet Coşkun Karabaşoğlu, B. No: 2015/14383, 19/2/2019
Mehmet Zeki Genç, B. No: 2013/7139, 17/2/2016
Milli Reasürans Türk A.Ş., B. No: 2016/70, 1/7/2020
Murat Çevik, B. No: 2013/3245, 11/12/2014
Murat Çevik (2), B. No: 2013/3244, 07/07/2015
Murat Çevik (4), B. No: 2013/3241, 16/12/2015
Murat Çevik (5), B. No: 2013/3246, 16/12/2015
Murat Daş, B. No: 2013/3063, 26/6/2014
Narsan Plastik San ve Tic Ltd Şti, B. No: 2013/6842, 20/4/2016
Necmiye Çifiçi ve diğerleri, B. No: 2013/1301, 30/12/2014
Nurbay Taşımacılık Tekstil Gıda İthalat İhracat Ltd. Şti., B. No: 2016/7783, 18/7/2019
Nusrat Külâh, B. No: 2013/6151, 21/4/2016
Onurhan Solmaz, B. No: 2012/1049, 26/03/2013
Recep Tarhan ve Afife Tarhan, B. No: 2014/1546, 2/2/2017
Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. [GK], B. No: 2015/6728, 1/2/2018
Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. (2), B. No: 2015/5293, 28/6/2018
Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. (3), B. No: 2015/6735, 3/7/2019
Reis RS Enerji... A.Ş., B. No: 2015/17259, 28/6/2018
Selçuk Emiroğlu, B. No: 2013/5660, 20/3/2014
Tahsin Erdoğan, B. No: 2012/1246, 6/2/2014
Telpa Telekomünikasyon Ticaret A.Ş., B. No: 2016/8880, 12/11/2019
Tuğba Arslan, B. No: 2014/256, 25/06/2014
Türkan Bal [GK], B. No: 2013/6932, 6/1/2015
Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014
Türkiye İş Bankası A.Ş. (2), B. No: 2014/6193, 15/10/2015
Türkiye İş Bankası A.Ş. (5), B. No: 2015/6691, 8/3/2018
Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş., B. No: 2015/12721, 18/4/2019
Yunis Ağlar, B. No: 2013/1239, 20/3/2014
Yusuf Yatçı, B. No: 2017/31801, 10/6/2020
Zekiye Şanlı, B. No: 2012/931, 26/6/2014
Züliye Öztürk, B. No: 2014/1734, 14/9/2017

AYM Soyut ve Somut Norm Denetimi Kararları

AYM, E.1967/10, K.1967/49, 28/12/1967
AYM, E.1967/41, K.1969/57, 23, 24, 25/10/1969
AYM, E.1986/20, K.1987 /9, 31/03/1987
AYM, E.1990/35, K.1991 /13, 6/6/1991
AYM, E.1997/62, K.1998/52, 16/09/1998
AYM, E.1999/46, K.2000/25, 20/09/2000
AYM, E.2001/36, K.2003/3, 16/01/2003
AYM, E.2001/487, K.2005/2, 06/01/2005
AYM, E.2001/487, K.2005/2, 6/01/2005
AYM, E.2003/33, K.2004/101, 15/07/2004
AYM, E.2004/14, K.2004/84, 23/06/2004

AYM, E.2004/31, K.2007/111, 31/01/2007
AYM, E.2004/81, K.2008/48, 31/01/2008
AYM, E.2005/73, K.2008/59, 21/02/2008
AYM, E.2007/114, K.2011/36, 10/02/2011
AYM, E.2009/9, K.2011/10, 16/06/2011
AYM, E.2009/47, K.2011/51, 17/3/2011
AYM, E.2010/62, K.2011/175, 29/12/2011
AYM, E.2010/80, K.2011/178, 29/12/2011
AYM, E.2010/83, K.2012/169, 01/11/2012
AYM, E.2011/16, K.2012/129, 27/09/2012
AYM, E.2011/74, K.2012/15, 26/01/2012
AYM, E.2012/158, K.2013/55, 10/04/2013
AYM, E.2013/15, K.2013/131, 14/11 /2013
AYM, E.2013/158, K.2014/68, 27/03/2014
AYM, E.2013/32, K.2013/112, 10/10/2013
AYM, E.2013/39, K.2013/65, 22/05/2013
AYM, E.2013/48, K.2014/198, 25/12/2014
AYM, E.2013/64, K.2013/142, 28/11/2013
AYM, E.2013/95, K.2014/176, 13/11/2014
AYM, E.2014/177, K.2015/49, 14/05/2015
AYM, E.2014/183, K.2015/122, 30/12/2015
AYM, E.2014/72, K.2014/141, 11/09/2014
AYM, E.2015/39, K.2015/62, 01/07/2015
AYM, E.2016/124 K.2016/155, 07/09/2016
AYM, E.2018/28, K.2018/93, 25/09/2018
AYM: E.2008/58 K.2011/37, 10/02/2011

AİHM Kararları

AGOSI/Birleşik Krallık, B. No: 9118/80, 24/10/1986.
Aka/Türkiye, B. No: 19639/92, 23/12/1998.
Akkuş/Türkiye, B. No: 19263/92, 9/7/1997.
Anheuser-Busch Inc./Portekiz[GC], B. No. 73049/01, 11/01/2007.
Atanasovski/Makedonya Eski Yugoslav Cumhuriyeti, B. No: 36815/03, 14/1/2010.
Azienda Agricola Silverfunghi S.A.S. ve diğerleri/İtalya, B. No: 48357/07-52677/07-52687/07-52701 /07, 24/6/2014.
Beyeler/İtalya [BD], B. No: 33202/96, 5/1/2000.
Borzhonov/Rusya, B. No: 18274/04, 22/1/2009.
Brualla Gómez de la Torre/İspanya, B. No: 26737/95, 19/12/1997.
Buffalo S.r.l. in Liquidation/İtalya, B. No: 38746/97, 22/7/2004.
Burden/Birleşik Krallık, B. No: 13378/05, 29/4/2008.
Burdov / Rusya, B. No.59498/00, 7/05/2002.
Eko-Elda Avee/Yunanistan, B. No: 10162/02, 9/3/2006.
Gasus Dosier-und Fördertechnik GmbH/Hollanda, B. No: 15375/89, 23/2/1995.
Gorzelik ve diğerleri/Polonya, B. No: 44158/98, 17/2/2004.
Hentrich/Fransa, B. No: 13616/88, 22/9/1994.
Iatridis/Yunanistan [BD], B. No: 31107/96, 25/3/1999.
James ve diğerleri/Birleşik Krallık [GK], B. No: 8793/79, 21/2/1986.
Jokela/Finlandiya, B. No: 28856/95, 21/5/2002.

Jucys/Litvanya, B. No: 5457/03, 8/1 /2008.
Kom. K. Durini/İtalya, B. No. 19217/91, 12/1/1994.
Kopecky/Slovakya [GC], B. No. 44912/98, 28/9/2004.
Kruslin/Fransa, B. No: 11801/85, 24.4.1990.
Lindkvist/Danimarka, B. No: 25737/94, 9/9/1998.
Malonei/İngiltere, B. No: 8691/79, 2/8/1984.
Mazurek/Fransa, B. No. 34406/97, 01.02.2000.
Nejdet Şahin ve Perihan Şahin/Türkiye [BD], B. No: 13279/05, 20/10/2011.
OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos/Rusya, B. No: 14902/04, 20/9/2011.
Păduraru/Romanya, B. No: 63252/00, 1/3/2006.
Pine valley Developments Ltd ve öte. /İrlanda, B. No: 12742/87, 29/11/1995.
Raimondo/İtalya, B. No: 12954/87, 22/2/1994.
Saez Maeso/İspanya, B. No: 77837/01, 9/11/ 2004.
Scordino/İtalya, B. No: 36813/9736813/97, 29/3/2006.
Serkov/Ukrayna B. No: 39766/05, 7/06/2011.
Shchokin/Ukrayna, B. No: 23759/03, 37943/06, 14/10/2010.
Sovtransavto Holdinge/Ukrayna, B. No: 48553/99, 25/07/2002.
Spaček, s.r.o./Çek Cumhuriyeti, B. No: 26449/95, 9/11/1999.
Sporrong ve Lönnroth/İsveç [GK], B. No: 7151/75-7152/75, 23/9/1982.
Stoilkovska/Makedonya, Eski Yugoslav Cumhuriyeti, B. No: 29784/07, 18/7/2013.
Stran Greek Refineries and Stratis Andreadis/Yunanistan, B. No: 13427/87, 9/12/1994.
Ştefăniță ve diğerleri/Romanya, B. No: 38155/02, 2/11/2010.
The National&Provincial Bulding Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society/Birleşik Krallık, B. No: 21319/93-21449/93-21675/93, 23/10/1997.
The Traktörer Aktiebolag/İsveç, B. No: 10873/84, 07/06/1989.
Tkachenko/Rusya, B. No: 28046/05, 20/03/2018.
Tudor Tudor/Romanya, B. No: 21911/03, 24/3/2009.
Unedic/Fransa, B. No: 20153/04, 18/12/2008.
Vistins ve Perepjolkins/Letonya, B. No: 71243/01, 25/10/2012.
Wiggins/Birleşik Krallık, B. No. 7456/76, 08/02/1978.
Yaşar Holding A. /Türkiye, B. No: 48642/07, 4/04/2017.
Yetiş/Türkiye, B. No: 40349/05, 6/7/2010.
Youtube Llc Corporation Service Company ve diğerleri [GK], B. No: 2014/4705, 29/5/2014.

Diğer Mahkeme Kararları

Yargıtay, 9. HD, 14/09/2020, 2016/26476, 2020/7547
Danıştay, İçtihadı Birleştirme Kurulu, 26/02/2013 tarihli Resmî Gazete, E:2009/1, K:2012/2



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Soyadı, adı : BUYAN, Furkan

Uyruğu : T.C.

Eğitim

Derece	Eğitim Birimi	Mezuniyet Tarihi
Yüksek Lisans	Hacı Bayram Veli Üniversitesi	2022
Lisans	Gazi Üniversitesi	2018
Lise	Mustafa Kaya Anadolu Lisesi	2014

İş Deneyimi

Yıl	Yer	Görev
2019-Devam ediyor	İstanbul	Vergi Mahkemesi Hâkimi

Yabancı Dil

İngilizce



