

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**AIHM VE AYM KARARLARI ÇERÇEVESİNDE VERGİLEME
İLKELERİ VE MÜLKİYET HAKKI**

Erkam BİRSENOĞUL

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman: Doç. Dr. Veysel İNAL

HAZİRAN - 2024

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

AİHM VE AYM KARARLARI ÇERÇEVESİNDE VERGİ
İLKELERİ VE MÜLKİYET HAKKI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Erkam BİRSENOĞUL

Enstitü Anabilim Dalı: Maliye
Enstitü Bilim Dalı : Mali Hukuk

**“Bu tez 24/06/2024 tarihinde yüz yüze olarak savunulmuş olup aşağıdaki isimleri bulunan
jüri üyeleri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.”**

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ
Prof. Dr. Temel GÜRDAL	Başarılı
Prof. Dr. Neslihan ÇOŞKUN KARADAĞ	Başarılı
Doç. Dr. Veysel İNAL	Başarılı

ETİK BEYAN FORMU

Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve Etik Kurul Onayı gerektiği takdirde onay belgesini aldığımı beyan ederim.

Etik kurul onay belgesine ihtiyaç var mıdır?

Evet ☐

Hayır ☒

(Etik Kurul izni gerektiren araştırmalar aşağıdaki gibidir:

- Anket, mülakat, odak grup çalışması, gözlem, deney, görüşme teknikleri kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nitel ya da nicel yaklaşımlarla yürütülen her türlü araştırmalar,
- İnsan ve hayvanların (materyal/veriler dâhil) deneysel ya da diğer bilimsel amaçlarla kullanılması,
- İnsanlar üzerinde yapılan klinik araştırmalar,
- Hayvanlar üzerinde yapılan araştırmalar,
- Kişisel verilerin korunması kanunu gereğince dünden bugüne çalışmalar.)

Erkam BİRSENOĞUL

24/06/2024

ÖN SÖZ

Öncelikle eğitim hayatım boyunca bilgi birikimini aktaran, yol göstericiliğini esirgemeyen tüm kıymetli hocalarıma, lisans hayatımda idare hukuku dersi vesilesiyle tanıdığım ve şahsımda yeni ufuklar açan çok değerli hocam, Prof. Dr. Aydın Gülcan'a, bu tez süresince her koşulda desteklerini esirgemeyen kıymetli danışman hocam, Doç. Dr. Veysel İnal'a, çalışmamın olgunlaşma sürecinde değerli fikirlerini aktaran Prof. Dr. Temel Gürdal'a teşekkürü borç bilirim.

Hayatımın her aşamasında beni destekleyen kıymetli annem, Ayşe BİRSENOĞUL'a, abim, Uzm. Dr. İlhan BİRSENOĞUL'a ve yaşasaydı akademi camiasında olmamdan çok mutlu olacağına inandığım rahmetli babam, Dr. Hakan BİRSENOĞUL'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Erkam BİRSENOĞUL

12/05/2024

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM: VERGİLEMENİN ANAYASAL İLKELERİ.....	4
1.1. Sosyal Devlet İlkesi.....	4
1.1.1. Mali Güç İlkesine Göre Vergilendirme	5
1.1.2. Eşitlik İlkesine Göre Vergilendirme	7
1.1.3. Hukuk Devleti İlkesi.....	8
1.2. Hukuki Güvenlik İlkesi	9
1.2.1. Vergilemede Belirlilik İlkesi.....	10
1.2.2. Vergilemede Kıyas Yasağı	11
1.2.3. Vergi Kanunlarının Geçmişe Yürümezliği İlkesi	12
1.2.4. Verginin Yasallığı İlkesi.....	15
1.2.5. Ölçülülük İlkesi	18
1.2.5.1. Elverişlilik İlkesi.....	19
1.2.5.2. Gereklilik İlkesi	20
1.2.5.3. Orantılılık (Dar Ölçülülük) İlkesi	20
2. BÖLÜM: ANAYASA VE AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİNDE	
MÜLKİYET HAKKI VE VERGİ İLE İLİŞKİSİ.....	22
2.1. Mülkiyet Kavramı ve Mülkiyet Hakkı	22
2.2. Mülkiyet Hakkının Türk Anayasa Tarihi İçerisindeki Süreci	24
2.2.1. Mülkiyet Hakkının 1876 Anayasasındaki (Kanun- Esasi) Yeri.....	24
2.2.2. Mülkiyet Hakkının 1921 Anayasasındaki (Teşkilatı Esasiye) Yeri	25
2.2.3. Mülkiyet Hakkının 1924 Anayasasındaki Yeri.....	26
2.2.4. Mülkiyet Hakkının 1961 Anayasasındaki Yeri.....	27
2.2.5. Mülkiyet Hakkının 1982 Anayasasındaki Yeri.....	28
2.3. Mülkiyet Hakkının Vergileme İlkeleriyle İlişkisi	30
2.4. Anayasa Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı.....	31
2.5. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Mülkiyet ve Vergisel İlkeler	33

3. BÖLÜM: VERGİLEME İLKELERİ VE MÜLKİYET HAKKININ AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARARLARI ÇERÇEVESİNDE İNCELEMESİ.....	35
3.1. İtalya Cumhuriyeti’ne Karşı Giorgio Ferrazzini Davası (No.44759 /98)	35
3.2. Hollanda Krallığı'na Karşı Gasus Dossier GmbH (No. 15375/89)	37
3.3. Fransa Cumhuriyeti’ne Karşı Liliane Hentrich Davası (No. 13616/88)	38
3.4. Macaristan Cumhuriyeti’ne Karşı Bayan N.K.M Davası (No. 66529/11)	41
3.5. Fransa Cumhuriyeti’ne Karşı Les Témoins de Jéhovah Derneği Davası (No. 8916/05).....	43
3.6. Ukrayna Hükümeti’ne Karşı Sergey Nikolayevich Davası (No.39766 /05)	44
SONUÇ	47
KAYNAKÇA.....	51
ÖZ GEÇMİŞ	61

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararnameler
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
VDDK	: Vergi Dava Daire Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

ÖZET	
Başlık: AYM ve AİHM Kararları Çerçevesinde Vergileme İlkeleri ve Mülkiyet Hakkı	
Yazar: Erkam BİRSENOĞUL	
Danışman: Doç. Dr. Veysel İNAL	
Kabul Tarihi: 24/06/2024	Sayfa Sayısı: v (ön kısım) + 61 (ana kısım)
Vergilendirme kamu gücüne dayanarak kamu giderlerini karşılamak üzere cebir altında yapılmaktadır. Devlet bu mutlak gücü kullanarak mükellefe yükümlülükler getirmesinin yanında, idarenin keyfiyetini önlemek ve mükellefe tanınan hakların korunmasını yasa aracılığıyla sağlamaktadır. Anayasa madde 73 vergilemenin her ne kadar temelini oluşturuyor olsa da Anayasanın 2., 10., 13., 20., 35., 36. Maddeleri de doğrudan ya da dolaylı vergileme ilkelerine kaynak teşkil etmekte. AİHS maddelerinde doğrudan vergilendirme ilkeleriyle ilgili hükümler içermez. Ancak mülkiyet hakkı ve adil yargılanma hakkını ele alan maddeleri aracılığıyla, AİHM hukuki güvenlik ilkesinin vergisel müdahalelerle ihlal edilip edilmediğinin, kamu yararına yapılan vergisel müdahalelerin ölçülülüğünün, orantılılığının, öngörülebilirliğinin, kanuniliğinin ve geriye yürümezliğinin denetimi yapıldığı kararlarla gözlemlenmiştir. AYM'nin incelediğimiz içtihatlarındaki vergisel ilkelerin AİHM içtihatlarında da ortak olarak kanunilik ilkesin, ölçülülük ilkesinin altı ilkelerinden orantılılık ilkesinin, eşitlik ilkesinin, hukuk güvenliği ilkesinin ele alındığı gözlenmiştir. Vergilemede yorum yapılırken kanuni sınırlar içerisinde öngörülebilir bir sonuca ulaşıldığı takdirde hukuki olduğunu, geriye yürümenin mükellef lehine olmadığı sürece hukuki olmadığı, mülkiyetin yalnız kanunla ve kamu yararına orantılı olarak kısıtlanabileceği yönündeki ortak içtihatların olduğu tespit edilmiştir.	
Anahtar Kelimeler: Vergileme İlkeleri, Mülkiyet, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Anayasa Mahkemesi	

ABSTRACT	
Title of Thesis: Taxation Principles and Property Rights within the Framework of Constitutional Court and ECtHR Decisions	
Author of Thesis: Erkam BİRSENOĞUL	
Supervisor: Assoc. Prof. Veysel İNAL	
Accepted Date: 24/06/2024	Number of Pages: v (pre text) + 61 (main body)
Taxation is imposed under coercion to meet public expenditures based on public power. In addition to imposing obligations on the taxpayer by using this absolute power, the state ensures the protection of the rights granted to the taxpayer and to prevent the arbitrariness of the administration through the law. Although Article 73 of the Constitution constitutes the basis of taxation, Articles 2, 10, 13, 20, 35, 36 of the Constitution are also the source of direct or indirect taxation principles. The ECHR does not contain provisions directly related to taxation principles. However, through its articles dealing with the right to property and the right to a fair trial, the ECtHR has observed that the principle of legal security is violated by tax interventions, and the proportionality, foreseeability, legality and non-retroactivity of tax interventions in the public interest are checked. It has been observed that the tax principles in the jurisprudence of the Constitutional Court, which we have examined, are also common in the jurisprudence of the ECtHR, the principle of legality, the principle of proportionality, the principle of equality, and the principle of legal security. It has been determined that there are common jurisprudences that interpretation in taxation is legal if a foreseeable result is reached within the legal limits, that retroactivity is not legal unless it is in favor of the taxpayer, and that property can only be restricted by law and proportionally to the public interest.	
Keywords: Taxation Principles, Property, European Court of Human Rights, Constitutional Court	

GİRİŞ

Vergileme ilkeleri, vergi sisteminde hedeflenen ekonomik, sosyal ve mali amaçlarını gerçekleştirmek üzere vergi tekniklerinin belirlenmesinde ve uzun yıllar farklı gelişmeler göstererek vergilemenin temel unsurunu oluşturmuştur. Vergileme ilkelerinden bahsetmeden önce ilke ve kural ayırımına yer vereceğim. Dworkin ilke ve kural ayırımına pozitivist hukuku eleştirel yaklaşımla ele alan Hakları Ciddiye Almak (Taking Rights Seriously) adlı kitabında yer vermiştir (Bellamy, 2019). Kurallar kesinlik içerir. Ama ilkeler kanunların yeterince değinmediği, yeterli gelmediği noktalarda açıklık getirmek adına kullanılmaktadır. İlkelerin istisnaları vardır. Kurallarla ilkeler çelişemez. Çünkü kurallar açıksa ilkeler uygulanmayacaktır (Güven, 2012, s. 6).

Türkiye’de vergilemeye ilgili ilk Anayasal düzenleme 1876 tarihli Kanun-ı Esasidir. Umuru Maliye bölümü altında yer alan 96. maddede “Tekâlifî Devletin hiçbirî bir kanun ile tayin olunmadıkça vaz ve tevzi ve istihsal olunamaz.” (1876 Kânûn-ı Esâsî) denerek Anayasada ilk kanunilik atfı yapılmıştır.

1921 Teşkilat-ı Esasiye kanunları Hidemat-ı Umumiye başlığı altında 19. Maddesinde “Umur-ı maliyede zümrenin gayesi mesai-i umumiyyeyi hüsn-i tanzim ve tevzi edebilmektir. Bu gaye temin olununcaya kadar vergilerde nisbet-i adileye ihtimam olunacak, ikinci sınıf olan işçi ve köylü şimdiye kadar ezildikleri bâr-ı tekâliften kurtarılacaktır “ (Şentop, 2021). Bu hükme bakıldığında eşitlik ve adalet ilkelerine değinildiğini, aynı zamanda dolaylıda olsa ayırma kuramı benzeri bir ayırma tabi tutularak vergi yükünün dengeli dağılımının yapılması amaçlanmaktadır.

1924 Anayasasına bakıldığında vergi ile ilgili düzenleme 84-85. Maddesinde yer almaktadır. 85. Maddesinde “Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir.” (1924 Anayasası) hükmü yer almaktadır. Yani vergi sadece kanunla salınp toplanabilir. İlgili maddede kanunilik ilkesiyle beraber hukuk devleti olmanın gereği kanunlara bağlı kalarak vergi düzenlemeleri yapılacaktır.

1961 Anayasasında Vergi Ödevi başlığı altında yer alan 61. Madde

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur. Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve

hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.” (1961 Anayasası) olarak düzenlenmiştir.

1961 Anayasasındaki bu madde ile vergi mükellefiyetinin sorumluluğu, kapsamı daha somut olarak ortaya konulmuştur. Buradaki kanunilik ilkesi anayasanın diğer maddeleriyle beraber, sistematik olarak yorumlandığında daha anlamlı hale gelecektir. Ve son olarak 1982 Anayasasına bakıldığında Siyasi Haklar ve Ödevler bölümünde Vergi Ödevi balığı altında 73. Maddede

“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.”

hükmü yer almaktadır.

Çalışmanın Konusu

Türk vergi sistemi içtihatlarında tanımlamaları yapılan vergileme ilkelerinin, AİHM’nin kararlarındaki geçerliliği çalışmamın konusunu oluşturmaktadır. Çalışmamızın ilk bölümünde Anayasal vergileme ilkeleri AYM kararlarındaki tanımlarıyla incelenecektir. İkinci bölümde mülkiyet kavramının tarihçesi incelenecek, Türkiye’deki Anayasal gelişim sürecine değinilecek ve akabinde AYM’nde ve AİHS’nde mülkiyeti tanımlamaları incelenecektir. Son olarak üçüncü bölümde AİHM kararlarında vergileme ilkeleri ve mülkiyet kavramının nasıl ele alındığı incelenerek AYM içtihatlarında tanımlanan ilke ve mülkiyet tanımlamalarıyla karşılaştırılacaktır.

Çalışmanın Amacı

Bu çalışmada öncelikli Anayasa mahkemesi kararlarında tanımlamaları yapılan Anayasal vergilendirme ilkelerinin AİHM kararlarında ne derece uygulandığı ve Anayasamızda yer alan mülkiyet hakkının AİHM kararlarında nasıl değerlendirildiği inceleyerek karşılaştırmanın yapılması amaçlanmaktadır.

Çalışmanın Önemi

Literatürde vergileme ilkeleriyle ilgili çeşitli açılardan yapılan incelemeler bulunmaktadır. Ancak bu çalışmanın önemi, AYM'nin kararlarında tanımladığı vergileme ilkelerinin AİHM kararlarında incelenmemiş olmasıdır. Bu nedenle çalışma, AYM'nin vergileme ilkelerini ve bunların AİHM kararlarındaki yansımalarını ele almaktadır.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden yazılı dokümanların incelenmesi metodunu kullanılmıştır. Çalışma dâhilinde 39 AYM kararı, 29 AİHM Kararı, Danıştay kararları, Federal Alman Anayasa Mahkemesi kararlarıyla beraber sözleşme ülkelerinin iç hukuk sistemlerinde yer alan mevzuat, kanun incelemelerine yer verilmiştir. Çalışmanın sınırını AİHM’nde vergileme ilkelerine temas eden kararlar oluşturmaktadır.

Çalışmamızın ilk bölümünde Anayasal vergileme ilkeleri AYM kararlarındaki tanımlarıyla incelenecektir. İkinci bölümde mülkiyet kavramının tarihçesi incelenecek, Türkiye’deki Anayasal gelişim sürecine değinilecek ve akabinde AYM’nde ve AİHS’nde mülkiyeti tanımlamaları incelenecektir. Son olarak üçüncü bölümde AİHM kararlarında vergileme ilkeleri ve mülkiyet kavramının nasıl ele alındığı incelenerek AYM içtihatlarında tanımlanan ilke ve mülkiyet tanımlamalarıyla karşılaştırılacaktır.

1. BÖLÜM: VERGİLEMENİN ANAYASAL İLKELERİ

Geçmişten günümüze değişerek süregelen bütün Türkiye Cumhuriyeti Anayasalarında vergi ile ilgili hükümler yer almaktadır. Vergi kamu gücüne dayanarak kamu giderlerini karşılamak için cebir altında alınmaktadır. Devletin bu mutlak vergilendirme gücünü sınırlandırmak için Anayasa ve kanunlarla sınırlandırılmış kurallara uyarak mükellefin yükümlülükleri ve bu yükümlülüklerle beraber mükellefin elde ettikleri talep etme (yanlış yapılan vergilemenin düzeltilmesi talebinde bulunma, gerekirse yargı yolu) hakları vardır (Kumrulu A. G., 1979, s. 152-159) .

Anayasanın 73. Maddesi vergileme ile ilgili ilkeleri ortaya koysa da vergileme ilkeleri sadece 73. Maddeden ibarettir demek yanlış olacaktır. 73.maddesinin ilk fıkrasında bulunan herkes kavramıyla genelliği, mali güç kelimesiyle ölçülü olunmasını, vergilerin kamu harcamaları için temin edileceğini, ikinci fıkrada vergi yükünün dengeli ve adaletli dağıtımının yapılması gerektiğini ve üçüncü fıkrayla kanunilik ilkelerine atıf vardır. Ancak bu saydığımız ilkeler net olarak birbirinden ayıramamakta ve hepsi birbiriyle ilintilidir (Üstün, 2003, s. 255). Anayasada vergi ödevi başlığı kapsamında yer alan bu ilkeler haricindeki ilkelerine ulaşmak için Anayasanın diğer maddelerini de incelemek gerekir. 1982 Anayasa'sının 2. Maddesi Türkiye Cumhuriyeti'ni adalet anlayışına haiz sosyal bir hukuk devleti olarak tanımlar. Hukuk devleti hukukun üstün olduğu ve mükelleflerin hukuki güvenceye sahip oldukları devlettir. Hukuk devleti ilkesi vergi hukuku açısından önemli bir çerçeveyi çizmektedir. (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2018, s. 41-42). Vergilendirme mükellefin hak ve özgürlüğüne müdahale etmektir. Hukuk devleti ilkesi yasama ve yargı erklerinin keyfi uygulamalarını önlemek adına mühimdir (Tekbaş, 2010, s. 174). Mükellefin hak ve özgürlüklerin en başında mülkiyet ve miras hakkı gelmektedir. Sosyal hukuk devleti cümlesinde sosyal devlet anlayışını sürdürmek için hukukun çizdiği sınırlar içerisinde ekonomiye müdahale ederek gelir dağılımı adaletsizliğin çözümleyerek kalkınmayı amaçlar.

1.1. Sosyal Devlet İlkesi

Sosyal devlet kavramı için herkesin uzlaştığı net bir tanımını yapmak güçtür. Burada tanımlamayı devletin hedeflediği gaye ve üstlenmeyi tercih ettiği görevlerle yapmak daha doğru olacaktır. Kavramsal olarak sanayi devriminde doğmaya başlasa da İkinci Dünya

Savaşı ve Büyük Buhranla beraber toplum üzerinde genel kabul gören bir kavram haline gelmiştir (Karaca & Çam, 2019, s. 73).

Kişiler sosyal adaletin, sosyal güvenliğin sağlanmasını, devletin ekonomiye müdahalesiyle servet ve gelir dağılımındaki eşitliliğin ortadan kaldırılmasını, dolayısıyla da kalkınmanın gerçekleştirilmesini sosyal devletten talep etmektedir. Anayasada sosyal devletin görevleri “Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler” başlığı altında yer alır. Sosyal devlet ilkesi genellikle hukuk devleti ilkesiyle çatışmaktadır (Çağan, Vergileme Yetkisi, 1982, s. 190). Çünkü sosyal devlette fırsat eşitliği ve sosyal adalet ön planda tutulurken, hukuk devletinde kanun önünde eşitlik ilkesi ön planda tutulmaktadır. Genellikle gelişmekte olan ülkelerde sosyal adalet ve kalkınma arasında çıkar çatışmasını dengelemek oldukça zordur. Anayasanın 73. Maddesinin ilk fıkrasındaki herkesin ödeme gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olması sosyal devlet ilkesiyle uyumlu bir kuraldır. Vergilendirme yetkisi sosyal devlet ilkesiyle ne derece kısıtlanabileceği incelenmelidir.

Sosyal devlet çerçevesinde vergilendirme yetkisinin adalet anlayışıyla incelenmesi gerekir. Adalet olması gerekenin olduğu ama bu olması gerekenin ne olduğu tam belirlenememektedir (Soydan, 1998, s. 61). Vergi adaleti yalnızca ekonomik bir sorun olmamakla beraber aynı zamanda hukuki ve siyasi bir problemdir. Vergi adaleti siyasal iktidar sahiplerinin değerlerine bağlı olarak belirlenir. Böyle tespit edilen adalet yaklaşımının sınırlarını Anayasa yoluyla oluşturulur. Vergi adaletin bir yüzü mali güce göre vergilendirmeyi amaçlarken diğer yüzü gelir dağılımının adil yapılması ve fırsat eşitliğinin sağlanmasını amaçlamaktadır. Hukuk devleti vergi adaletinde yatay adaletle ilgilenmektedir. Yatay adalet benzer veya aynı durumda olan kişilerin aynı şekilde vergilendirmesini kapsar. Sosyal devlet ise vergi adaletini dikey adalet yönüyle inceler. Dikey adalet gelir, servet, tüketim, gelirin kaynağı, ailevi durumlar gibi başka değişkenleri dikkate alarak farklı durumda bulunan mükelleflerin farklı vergilendirilmesiyle ilgilenmektedir (Oktar, 2016, s. 16).

1.1.1. Mali Güç İlkesine Göre Vergilendirme

AYM kararında “mali güce göre vergilendirilme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir” denmektedir (Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 1991/7 K. 1991/43, T. 12.11.1991, 1991). Mali güç sosyal devlet için öncel bir gerektir. Ancak mali gücü açıklamadan önce ödeme gücünü tanımlamamız gerekir. Ödeme gücü kavramı

mükellefin belirli bir dönem içerisinde elde etmiş olduğu gelir tutarından, asgari geçim tutarı düşüldükten sonra kalan kısım olarak tanımlanmaktadır. Ancak asgari yaşam düzeyinin ne olduğu tam olarak tanımlanmamıştır. Kişilerin yaşam düzey ve statüleri farklı olduğundan ve asgari yaşam tutarı mükelleflere göre değişiklik göstereceğinden sabit bir tutar belirlemek mümkün olmayacaktır (Sonsuzoğlu, 1997, s. 5). Ödeme gücü ile mali güç kavramları farklı ekonomik büyüklükleri kapsar. Ödeme gücü kişilerin gelir düzeyinin asgari yaşam düzeyinden farkı ile hesaplanırken servet ve tüketim harcamalar hesaba katılmaz (Gökçay, 2017, s. 117). Mali güç kavramının ise Danıştay kararında gelir, servet ve tüketim harcamalarının üzerinden belirlendiğini belirtmiştir. Yani mali güç kavramı ödeme gücü kavramına göre daha kapsamlı ve kapsayıcıdır (Danıştay Kararı - VDDK. E. 2022/706 K. 2023/216 T. 29.03.2023).

Mali gücünden fazla vergi yükü yüklenen mükellef AYM’nde hukukilik denetimi yapmasını talep etme hakkına sahiptir. Bu başvuruda yasama organının takdir alanı denetlenerek gerekli durumda bu alanına müdahale edilmiş olacaktır. Ancak bu ihlal kararları çok açık oldu durumlarda verilebilmekte ve yerindelik denetiminden ince bir çizgiyle ayrılmaktadır. Örnek verecek olursak tersine artan oranlı tarifesine sahip bir gelir vergisi Anayasaya muhalif olduğu gerekçesiyle iptal edilecektir. Bazı durumlarda tekniğin vergi hasılatı elde etmeye uygun olması hasebiyle ücretliler üzerinde ağır vergi yükünün oluşması Anayasaya ters düşüyor olsa da bu noktada kamu yararıyla berber hukukilik ağır basmaktadır. Bu bağlamda sosyal devlet anlayışında kamu menfaati gözetilirken, mükellefin yararı, ağır ve haksız şekilde yükümlülük yükleyerek aşındırılmamalıdır.

Bir diğer konu Anayasa 73/4’te yer alan “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.” hükmüdür. Sosyal devlet anlayışında muafiyet, istisna, indirim gibi kolaylıkların sağlanmasında tek belirleyici mali güç olmalıdır. Yatırım ve ihracatta teşvik sağlamak amacıyla yapılan kolaylıklardan yalnızca gelir durumu yüksek olan mükellefler yarar sağlayacaktır. Bu tarz kolaylıklar kalkınma ve sosyal refahın artırımını sağladığından Anayasaya aykırılık sayılmayacaktır (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2018, s. 55-60) .

Elbette her olay kendi özelinde değerlendirilerek hükme varılmalıdır. Örneğin 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu'na göre talih oyunları salonları işletmeciliği nedeniyle kurumlar vergisi yükümlüsü olan davacının, ihtirazı kayıtlı verdiği beyanname üzerine tahsil edilen verginin iadesi istemiyle açtığı davada, davacının Anayasa'ya aykırılık savının ciddi olduğu kanısına varan Antalya Vergi Mahkemesi, Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen "... mahsup edilemeyen vergiler ise red ve iade edilmez." kuralının Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla AYM'ne başvurmuştur. İtirazın temel dayanağı, mahsup edilemeyen vergilerin red ve iade edilememesi kuralının vergi teşvikleriyle kurulan işletmeleri teşvik yerine baltaladığını, Anayasanın mali güce göre vergilendirme ilkesine ve vergi yükünün adaletli dağılımı ilkesine aykırı olduğu iddiasındadır. AYM asgari vergi uygulamasının malî güce göre vergilendirme ilkesini gerçekleştirmek ve kazançların adil bir şekilde vergilendirilmesini sağlamak amacıyla yapıldığını belirtmiş ve Anayasa'ya aykırılık teşkil etmediğine karar vermiş ve itirazı reddetmiştir (AYM Kararı - GK, E. 1997/78 K. 1998/9 T. 15.4.1998).

1.1.2. Eşitlik İlkesine Göre Vergilendirme

1982 Anayasasının 10. Maddesinde

“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”

hükmü yer alır.

Eşitlik ilkesi herkesin elde etmiş olduğu servet, gelir veya harcamalardan ekonomik ve kişisel durumları değerlendirilerek vergilendirilmesidir.

AYM kararında kanun önünde eşitlik ilkesine bakıldığında

“...bu ilke vergi hukukunda diğer alanlara oranla daha fazla önem taşımaktadır. Zira vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak vatandaşlardan cebren ve karşılıksız olarak alınan ekonomik değerlerdir. Bu nedenle, bu konuda çıkarılan kanunların vatandaşlara tam, doğru ve eşit olarak uygulanması gerekmektedir. Vergi Kanunları önünde eşitlik, benzer koşullar içinde olanların aynı vergi yüküne tabi olmasını, denetim yönünden de aynı kurallara tabi olmasını ifade eder. Ancak, konunun hangi koşullar altında benzer veya aynı olduğunu belirlemek Anayasadaki kurallar

çerçevesinde kanun koyucuya aittir” (AYM Kararı - GK, E. 1996/5 K. 1996/26, T. 26.06.1996).

Karardan anlaşıldığı üzere kanun önünde eşitliğin sağlanması görevi kanun koyucu yani yasama organına bırakılmıştır.

Eşitlik dikey adalet- yatay adalet anlayışıyla mükelleflerin eşit fedakârlığa katlanması hedeflenerek planlanır. Benzer ve farklı durumlardaki kişilerin durumlarının tespitinde araç olarak mali güç kriteri kullanılır. Ödeme gücü kavramı sadece finansal niteliğini ifade ederken, mali güç sadece finansal niteliğini değil kültürel ve sosyal niteliğini de içermektedir (Budak, 2006, s. 9). Ancak kişi geçimini sağlayacak ne gelire ne de servete sahip değil ise bu kimse için mali güç veya ödeme gücü kavramları açısından farklılık arz etmeyecektir. (Erginay, 2012, s. 21) Hukuki eşitlik, mükellefler arasında mutlak eşitlikten ziyade nispi eşitlik esas alınır. Burada “şeklen hukuki eşitlik” mevcuttur (Çağan, Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, 1980, s. 139). AYM kararında

“Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin kanunlar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, kişiler arasında ayırım yapılmasını ve kişilere ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak kanun karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Kanun 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 bağlı tutulursa Anayasa’da öngörülen eşitlik ilkesini zedelenmez.” (Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 2019/53 K. 2019/75, T. 19.9.2019, 2019) denmektedir.

Yani nispi eşitlik vergilemenin Anayasal eşitlik ilkesini aşındırmamaktadır. Federal Alman AYM de vergi normları ister mali amaçla olsun isterse teşvik edici ve destekleyici amaçla olsun yasa koyucu sadeleştirerek tipleştirme yapmaya yetkilidir. Yasa koyucu genel eşitlik ilkesini ihlal etmeden genelleme, tipleştirme yoluyla kapsamlı düzenlemeler yapabilir (Bundesverfassungsgericht 2 BvL 8/13 , 2023).

1.2. Hukuk Devleti İlkesi

AYM kararlarında hukuk devletini

“eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek

sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasa koyucunun da uyması gereken Anayasa ve temel hukuk ilkelerinin bulunduğu bilincinde olan devlettir.” (Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 2007/44 K. 2009/148 T. 15.10.2009, 2009) şeklinde tanımlanmaktadır.

Bireylerin hak ve özgürlüklerinin belirli gerekçelerle sınırlandırılmaya başlanmasıyla ortaya çıkmış bir kavramdır. (İkincioğulları, 1997, s. 28) Bu kavram esasen anayasal bir prensip olarak, tüm devlet organlarının faaliyet ve işlemlerinin hukuk normlarına bağlı olmasını ve bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunmasını amaçlamaktadır (Çağan, Vergileme Yetkisi, 1982, s. 145).

Hukuk devleti, devlete kaynak sağlamak içinde olsa vergilemenin temel ilkelerine uyarak kanunlarla mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alarak hukuki güvenliğini sağlamak zorundadır (AYM Kararı, E. 01/36 K. 03/3, T. 16.01.2003). Hukuk devleti demokrasinin bir aracıdır. İdarenin yargısal denetime bağlılığı, yasama yürütme ve yargı erklerinin hukuka bağlılığı, idarenin eylem ve işlemlerinin öngörülebilirliği hukuk devletinin sonucudur (Gerçek, 2014, s. 97). AYM yasama organında belirli bir dönem oluşan geçici çoğunluk iradesinin ortaya koyduğu kanunlar toplumda tepkilere yol açacağını ve böyle bir normda hukukun üstün tutulmadığını ifade etmiştir. Mahkemenin bu cümlelerinden anlaşılacağı üzere çoğunlukçu demokrasinin dezavantajlarını vurgulamaktadır. Bu dezavantajları ortadan kaldırmanın çaresi olarak, yasa koyucunun devletin görev ve amaçlarına uygun hukukun temel ilkelerine bağlı faaliyetlerini sürdürmesi gerektiğini ifade edilmiştir (Uygun, 2022, s. 550).

1.2.1. Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk sisteminin temel prensiplerindendir. Bireylerin içinde bulundukları hukuki düzene güvenebilmesini, hukuki durumlarını öngörebilmesini ve elde etmiş olduğu haklarının korunmasını amaçlar (Karakoç, 2013, s. 1289). Vergilemede güvenlik kavramı vergi kanunlarının uygulanma sürecinin, yargı kararlarının belirli ve çelişkisiz olmasını, geriye yürümemesini, kıyas yolunun kapalı olması anlamına gelir (Gürdal & Ekeryılmaz, 2018, s. 206). Danıştay kararında hukuki güvenlik ilkesi “...bir toplumda bireylerin bağlı oldukları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, davranış ve tutumlarını bu kurallara göre güvenle düzene sokabilmeleri, başka bir ifadeyle ilgililerin hukuki durumun süreceğine olan inancı dolayısıyla hayal kırıklığına uğratılmaması

anlamına gelir.” (Danıştay Kararı - 9. D., E. 2013/11310 K. 2013/12989 T. 26.12.2013) şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi hukuku devletin, mükelleflerin hak ve özgürlüklerine müdahalesini düzenleyen hukuk dallarından biri olduğundan bu ilke önem arz etmektedir. Mükelleflerin gelecek yükümlülükleri önceden öngörmeleri, tutum ve davranışlarını ayarlamalarını sağlayacaktır. Ayrıca vergilendirme yetkisinin orantısız, adil olmayan ve keyfiyete dayalı kullanılmasını önlemeyi hedefler. Hukuki güvenlik ilkesi belirlilik, geçmişe yürümezlik ve kıyas yasağı olmak üzere üç alt başlıktan meydana gelmektedir.

1.2.2. Vergilemede Belirlilik İlkesi

Bu ilke mükellefler için hukuki güvenliğin sağlanması adına önemli bir gerekliliktir. Vergilemede belirlilik miktarın, tarh-tahsilin şekil ve zamanlarının mükellef ve idare tarafından açık anlaşılır olmasıdır. Mükellefin vergi yükünü önceden hesaplayarak tahmin edebilecektir. Mükellef geleceğe dair planlamasını yapabilmeyi amaçlarken, idare istikrarı sağlamayı amaçlar. Uyuşmazlıkların azaltılabilmesi içinde belirlilik önemlidir. Vergi kanunlarının özü açık, sade bir dille belirlendiğinde uyuşmazlık sayısı minimum düzeye düşürülecektir (Çağan, Vergileme Yetkisi, 1982, s. 173).

AYM kararlarında belirlilik ilkesi tanımını

“... Kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfî uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Kanunda bulunması gereken bu nitelikler hukuki güvenliğin sağlanması bakımından da zorunludur. Zira bu ilke hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.” (Anayasa Mahkemesi Kararı, E.2015/41 K.2017/98 04.05.2017) olarak tanımlamıştır.

Vergilemede belirlilik ilkesini ise “vergi yükümlülüğünün hem kişiler hem de idare yönünden belirli ve kesin olmasını, kanun metinlerinin, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Buna göre matrah, tarh ve tahsil zamanı ve yöntemi, verginin tarh ve tahsiline yetkili idare ile muafiyet ve istisna hükümleri gibi vergi ve benzeri diğer kamu alacaklarının esaslı unsurlarına ilişkin düzenlemeler makul bir düzeyde öngörülebilir nitelikte

olmalıdır.” (Anayasa Mahkemesi Kararı, E.2019/53 K.2019/75 19.09.2019) şeklinde ele alınmıştır.

Yürütme organına yasama organı tarafından aktarılan vergilendirme yetkilerin sınırlarını Anayasal ilkeler çerçevesinde belirlilik ilkesi oluşturur. Herhangi bir mükellefe yüklenecek yükümlülüğün, muafiyet ve istisnanın hem mükellef hem de idare tarafından belirli, kesin sonuçları öngörülebilir olarak düzenlenmesi gerekir (AYM Kararı - GK, E. 2016/1 K. 2017/81, T. 29.03.2017). Vergi teşvik tedbirleri, vergiyi doğuran olayın belirlenmesi ya da idarenin sübjektif işlemlerinin takdir yetkisine bırakılması belirlilik ve eşitlik ilkeleri açısından sakıncalar doğurabilir.

Kanunda tam olarak tanımlanmamış veya lafzına bakıldığında “gibi haller, gibi nedenler, tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı” gibi ifadeler belirlilik ilkesi kapsamında uyumsuzluklara neden olabilmektedir (Tunç, 2022, s. 204). VUK’ta ve AATUHK’da belirsiz kalan bu alanların Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararlarıyla ve uygulamada tebliğlerle öngörülebilir, kanunun özüne nüfus edilebilir hale getirilmelidir.

1.2.2. Vergilemede Kıyas Yasağı

Belirlilik ilkesinin bir tamamlayıcısı olan kıyas yasağı kanun boşluklarının doldurulmasını engeller. Kanunda açık hüküm yokken, ekonomik yaklaşımın oluşturduğu çerçeveden çıkarak kıyas yapılması uygun değildir. (Şenyüz, 2022, s. 76)

Vergi hukukunda kıyas yolunun kapatılmasında en büyük yardımcısı tipikliktir. Örnek verecek olursak ÖTV kanununa ekli 3 sayılı listede A cetvelinde yer alan Meyve suları (üzüm şırası dâhil) ve sebze suları (fermente edilmemiş ve alkol katılmamış), sade gazozlar, meyveli gazozlar vs. sayılarak vergi oranları belirtilmiştir. Bu tarife listesinde hariç tutulmuş doğal maden sularını içecek olarak değerlendirerek ÖTV hesaplamak kıyas yasağını ihlal etmek olacaktır. Kıyasla yorum karıştırılmamalıdır. Kıyasta yasa koyucunun iradesini gösterir bir metin yoktur ve metnin bulunmamasından dolayı yorumdan bahsedilemez (Birsenoğlu, Vergi Hukukunda Yorum, 2019, s. 31). VUK madde 3’te “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır” hükmünde amaçsal ve sistematik yorumun yapılmasına izin verilmiştir. Kıyas yürütme organı kadar yargı organlarını da kapsar. Yargı organları yasamanın iradesinden ayrılarak

kendi iradesini ortaya koyamaz. Kanunda sistematik yorum, amaçsal yorum ve ekonomik yaklaşımla doldurulamayan boşlukların tespiti sonrası ivedilikle yasama sürecine gidilmesi elzemdir (Çağan, Vergileme Yetkisi, 1982, s. 176). Kanunun muhtemel lafzi yorumlanırken ekonomik yaklaşımla uyuşmayacak düzeyde anlamlandırıldığında, yasa yorumlamadan çıkarak kıyas yoluyla genişletilmiş olacaktır. (Birsenoğlu, 2003, s. 167) Kıyas yasağını ihlal ederek alınan bir yargı kararına karşı AYM' ne dava açılmadığından Anayasal yargıda bu ilke işlevsel değildir (Tekbaş, 2010, s. 146).

Kumrulu hukuk güvenliği ilkesi temelinde kıyas yasağı yalnızca verginin özü itibarıyla dikkati alınması gerektiğini savunur. Ayrıca vergi yargısında ve vergi idaresinin vergilendirme işlemlerinde kurallardaki boşlukların kıyas yöntemiyle doldurulabilmenin mümkün olduğunu ve bu durumda kanunilik ilkesinin ihlali olmayacağı görüşüne sahiptir (Kumrulu A. , 1989, s. 15).

1.2.3. Vergi Kanunlarının Geçmişe Yürümezliği İlkesi

AYM, vergi hukukunda geriye yürümenin varlığının olup olmadığının saptanmasının vergiyi doğuran olayın tanımlanması ve olayın gerçekleştiği tarih belirlenerek karar verileceğini belirtmiştir (AYM Kararı - GK, E. 1994/85 K. 1995/32 T. 13.7.1995). Vergiyi doğuran olayın vuku bulmasıyla veya hukuki durumun tekemmülü sırasında yürürlükte bulunan kanunlar uyarınca vergilendirme gerçekleştirilir. Hukuki durumun tekemmülünden sonra çıkarılan kanunla mükellefin vergi yükünün arttırılması, hukuka olan güveni sarsarak ekonomi için gerekli olan istikrarlı piyasa düzeni bozacaktır. Anayasada vergi yasalarının geriye yürümesi ile ilgili hüküm bulunmamaktadır (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2018, s. 49).

Ancak AYM kararında "...hukuki güvenliğin sağlanması için gerçekleşmesi gerekli koşullardan biri de vergi normlarının geriye yürümemesidir. Vergi normlarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanması hukuki güveni zedeler. Çünkü bireyler yaşamlarını sürdürürken ekonomik yönden alacakları kararları, yürürlükteki vergi normlarına göre alırlar. Normatif düzenden değişiklik yaratan organ tarafından vergiyi doğuran olaydan sonra ihdas edilecek normlarla, kişilerin geçmiş dönemlere ilişkin vergi yüklerin arttırılması, vergi yükümlülerinin devlete olan inançlarının sarsılmasına; ekonomik ve ticari hayatta bulunması gerekli belirlilik ve istikrarın bozulmasına sebep olur." (AYM Kararı - GK, E. 2009/39 K. 2011/68, T. 20.04.2011) hükmü yer almaktadır.

Aynı kararda, vergilendirme kamu gücünün kendini en net gösterdiği hukuk alanlarından biri olduğunu belirtilmektedir. Ceza hukukundan sonra vergi hukuku kişi temel hak ve özgürlüklerine en çok müdahale edilen alandır. Bundan dolayı verginin yasallığı ilkesi ile vergi normlarının geriye yürümezliği ilkesi arasında sebep-sonuç ilişkisi bulunur.

Danıştay'ın İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı'na bakıldığında ise “Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vukuu bulduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi Kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların özellikle mali yükü arttırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır.” (D.İ.B.K.K. E. 1988/5 K. 1989/3, T. 03.07.1989) denerek AYM kararına paralel olarak geriye yürümezliğin hukuk güvenliği ilkesinin bir gereği olduğunu belirtmiştir.

Vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi bağlamında Alman Anayasa sistemine bakıldığında bizim Anayasamızda olduğu gibi Alman Anayasasında da bir hüküm yer almamaktadır. Ancak bir eylemin işlenmesinden önce yasanın öngörmediği cezanın verilemeyeceğine yer vermiştir. Başka bir anlatımla Alman Anayasasında vergi hukuku için bu ilke ile ilgili hüküm yer almazken, ceza hukukunda geri yürümezlik ilkesine yer verilmiştir (Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası m.103/2). Alman Anayasa mahkemesi kararlarında ve İsviçre Yüksek mahkemesi kararlarında geriye yürüme gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme olarak ikiye ayırım söz konusudur (Özgüven, 2006, s. 76). Aynı şekilde Türkiye Cumhuriyeti AYM kararlarına bakıldığında da aynı ayırım göze çarpmaktadır. Gerçek geriye yürüme yeni getirilen normun eski norm yürürlükte iken hüküm doğurmuş hukuksal durumdur. Gerçek olmayan geriye yürüme ise yeni norm yürürlüğe girmeden önce başlamasıyla beraber henüz sonuçlanmamış yeni norm döneminde sonuçlanan işlemlere yeni normun uygulanmasıdır AYM Kararı E. 2010/20 K. 2012/20, T. 09.02.2012).

Esas olarak gerçek geriye yürüme kabul edilmezken gerçek olmayan geriye yürüme geçerli sayılmaktadır (Yılmazoğlu, 2021, s. 282). Ancak her iki geri yürüme çeşitlerinin istisnaları mevcuttur. Mükellef AYM'ne vergi kanunlarının geriye yürütüldü iddiasıyla başvuru gerçekleştirildiğinde mahkeme ilk olarak vergiyi doğuran olayın zamanının tespiti yapılır, olayın gerçekleşmesinden sonra yürürlüğe konan normun ilgili döneme

etkilerini uygulanıp uygulanmadığını inceler (AYM Kararı - GK, E. 2023/105 K. 2023/208, T. 30.11.2023).

Alman Anayasasına bakıldığında gerçek geriye yürümeyi hukuka aykırı olarak kabul etse de; mükellefler kanun değişikliğini öngörebiliyorlarsa (basında bu norm değişikliği yer aldıysa), yürürlükte bulunan norm belirsiz ve karmaşık anlaşılmaz durumdaysa (açık olarak Anayasa aykırılığı anlaşıyorsa), kamu yararı mükellefin hukuki güvenliğinden daha üstün bir noktadaysa gerçek geriye yürütülme kabul edilebilir olduğu belirtilmiştir (Çağan, Vergileme Yetkisi, 1982, s. 182). Yani her koşulda gerçek geriye yürüme hukuka aykırıdır söylemine kuşkuyla yaklaşılmalıdır. Gerçek olmayan geriye yürümede, olayın veya hukuki durum başlama tarihinden çok uzun süre geçmiş olması yani zaman bakımında ölçülü değilse hukuka aykırı olarak kabul edilebilir (Tıpke, 1973, s. 231) .

Türkiye Cumhuriyeti AYM kararlarında ise geriye yürüme yalnızca zorunlu nedenlerle (kamu yararı gibi hallerde) olabilir.

“Mükellefler arasında eşitsizliğe yol açmayacak düzenlemeler, üstelik yükümlülerin yararına olunca, geriye yürütülmekle hukuksal güvenlik ilkesini çiğnemiş sayılamaz. Türk hukukunda da enflasyona, ekonomik buhranlar ve haksız kazançlara karşı uygulamalar nedeniyle geriye yürütülen vergi yasaları çıkarılmıştır. Kurumlar vergisiyle ilgili 30.12.1960 günlü, 192 sayılı ve 27.3.1969 günlü, 1137 sayılı yasalarla 24.12.1980 günlü, 2362 sayılı yasa bu uygulamaların örneklerindendir. 1.1.1961 de yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın tahakkuk zamanaşımı süresini artırarak önceki yasa zamanında üç yıllık süreyi doldurmayan vergi alacaklarına uygulanması da böyledir. AYM, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük yönlerinden yargısal denetim yapar. Vergilendirme işleminin ögesini oluşturan vergiyi doğuran olaydan sonraki artışları içeren düzenlemeler geriye yürümeyi kapsarsa uygunluk denetimine bağlı tutulabilir” (AYM Kararı, E.1989/6 K. 1989/42, T. 07.11.1989).

AYM'nin vergide geriye yürümeye izin verildiği kararlar incelendiğinde genellikle ekonomik konjonktür gereği olarak kamu yararının mükellefin hukuki güvenliğinden üstün tutulduğu anlaşılmaktadır (Yücedoğru & Püren, 2021, s. 743). Anayasada temel hak ve özgürlüklerde kısıtlama yapılacaksa kamu yararı biçimsel olarak ele alınır. Ancak korunması gereken kesim bakımından (muafiyet, indirim, istisna uygulanmasında) kamu yararına konusal yaklaşım benimsenmiştir (Akıllıoğlu, 2011, s. 14).

1.2.4. Verginin Yasallığı İlkesi

Vergilemede yasallık mali yükümlülüklerin kanunla konulması değiştirilmesi, kaldırılması Magna Carta'dan bu yana tüm dünya ülkeleri için vazgeçilmez, temel anayasal bir ilkedir. Latince "nullum tributum sine lege" (yasadışı-temsilsiz vergi olmaz) olarak tanımlanır (Bilici, 2021). Anayasa 73/3'e göre "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır". Yani sadece vergi için değil vergi benzeri mali yükümlülükler, resim ve harçlar içinde geçerlidir. Hukuk devleti ilkesinin esas gereklerinden biri de verginin yasallığıdır. Verginin hukuki meşrutiyeti, devletin yasama yetkisini elinde tutan meclisinin çıkardığı Anayasaya ve kanunlara uygun olmasına bağlıdır (Aksoy, 1982). Yasallık ilkesi vergilemenin esas çerçevesinin kanun yoluyla oluşturulmasını sağlar.

Danıştay 9. Dairesi verginin yasallığı ilkesini "...takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirdiği ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kıldığı, buna göre vergide, yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesinin zorunlu olduğu ..." (Danıştay Kararı - 9. D., E. 2020/3552 K. 2022/4093 T. 20.09.2022) vurgulamıştır.

Yasallık ilkesi vergi mükelleflerine kanunların belirlediği sınırlar aşılmadan vergilendirileceklerinin güvencesini verdiği gibi vergi alacaklısına da yasal sınırlar çerçevesinde vergilendirme yetkisi vermektedir.

İdareye tanınan bu yetkinin yasal çerçevesinin kanunun oluşturulması bağlı yetki kavramını aklımıza getiriyor. Bağlı yetki idarenin yasanın belirlediği usule-şekle uygun, yasanın belirlediği amaca yönelik (kamu yararı) yasaya aykırı olmayacak şekilde idari işlem tesis etme yetisine denir. Yasama organı idareye tam olarak usul ve esasları belirtmemişse yani tercih alanı bırakarak seçenekler arasında karar verme imkânı idareye bırakılmasına literatürde takdir yetkisi denmektedir (Hepaksız & Avcı, 2021, s. 253). İdareye yasal bir çerçeve içerisinde karar verme alanının tanınması yasallık ilkesine aykırı değildir. İdarenin ortaya koyduğu işlem ve eylemler yasallık ilkesinin bir gereği olarak yargı organlarının hukuka uygunluk denetimine tabidir. Bu yargı denetimi vergilemede yapılan idarece gerçekleştirilen subjektif eylem ve işlemlerin yasallığı geçerlilik kazanır

(Karakoç, 1999, s. 85). Ancak yargı organı idarenin takdir yetkisini yok edecek kararlar alamaz. Hukuka uygunluk denetimi yapabilir, yerindelik denetimi yapamaz.

Anayasa madde 36'da herkesin hak arama hürriyetinin olduğu ve adil yargılanma hakkına haiz olduğunu, madde 38'de kanunsuz suç ve cezanın olmayacağını ve madde 125'te idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğunu belirtilmiştir. Mükellef ve idareye VUK madde 377 takdir edilen matraha, tarh edilen vergilere, kesilen vergi cezalarına karşı vergi mahkemelerinde dava açabilme hakkı, AATUHK madde 15, 20 ve 58'de yasallık ilkesi gereği vergi kanunlarının yasalara uygun, mükellefin hak ve menfaatlerini teminat altına almak amacıyla itiraz ve yargı yoluna başvuru hakkı tanınmıştır.

Anayasanın 73. Maddesinin üçüncü fıkrasında öngörülen verginin yasallığı uyarınca, yürütme organın yasama organında almış olduğu yasal bir dayanak olmaksızın idari bir işlemle vergi koyup, değiştirip, kaldırmaya yetkisi yoktur. Ancak yasamanın vergi alanındaki tüm konuları ayrıntılı ve kapsamlı düzenleme olanağı olmadığı durumlarda, usule ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idarî işlemlerde bulunma yetkisi verilebilir. Verilen bu yetki, vergilendirmenin esasına yönelik değil yasama organın oluşturduğu düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı niteliktedir. İdare vergilendirme ile ilgili tekniği ve detayları oluştururken vergi yasalarının çizdiği çerçeve içinde kalmak zorundadır (AYM Kararı - GK, E. 1996/75 K. 1997/50 T. 14.05.1997). 73. Maddesinin son fıkrası uyarınca “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin, muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanlığına verilebilir.” Cumhurbaşkanlığına verilen bu yetki vergi miktarını değiştirme yetkisine sahip olduğunu göstermez. Yasanın belirttiği oranların alt ve üst sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi mevcut ekonomik koşulların niteliğine göre sosya-ekonomik hedefler doğrultusunda kullanılabilir (AYM Kararı - GK, E. 2005/73 K. 2008/59 T. 21.02.2008).

Anayasa 161. Maddesinde “...bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz.” hükmünün yer almaktadır. Bu madde Cumhurbaşkanlığına verilen sınırlı düzenleme yapma yetkisini bütçe kanunda kullanımını engelleyeceği düşünülmektedir. Lakin bütçenin gelir kaleminin temelini vergiler oluşturmaktadır. Vergi konusunda temel bir değişiklik yapmaya yetkisi olmasa bile vergi oranlarındaki bir değişiklik geçici süre (bütçe süresi) ile sınırlı olmak kaydıyla yapabilir. Ancak genel

kabul edilen görüş böyle bir düzenlemenin yapılması Anayasaya aykırı olacaktır (Karakoç, 2013, s. 1269).

Anayasa 167/2'e göre "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." Burada verilen yetkinin daha önce bahsettiğimiz Cumhurbaşkanlığına verilen yetkiden farklı olarak daha kapsamlı bir yetki alanı olduğunu görüyoruz. Ek mali yükümlülüklerin ne olduğu kanunda belirtilmediğinden dolayı Cumhurbaşkanlığına yasa koyucu gibi karar verme alanı bırakılmıştır. Burada yasallık ilkesinin bir istisnası olarak yetki devri olduğu anlaşılmaktadır. Ama elbette vergi ve benzeri yükümlülük getirme yetkisine sahip değildir. Cumhurbaşkanlığının getireceği ek mali yükümlülükler, ekonomik konjonktüre göre, dış ticarete ülke menfaatine hızlı tedbirler alınabilmesini sağlayacaktır (Avcı, 2020, s. 79). Yetki devrinin olduğu bir diğer durum Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle mükelleflere yeni vergi yükümlülüğün getirilebilmesidir. Bu kararnameler kanunda açık hükümlerle belirtilmemiş konuların düzenlenmesinde kullanılır. Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanun arasında hüküm uyumsuzluğunun varlığı durumunda kanunun hükümleri geçerlidir. Aynı konu hem kararnamede hem kanunda yer alıyorsa kararname hükümsüzdür (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2018, s. 17). Anayasa madde 104/17'e göre "Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez." Ama Anayasanın 119/6. maddesinde olağanüstü hâl yönetimi sırasında çıkartılan Cumhurbaşkanlığı kararnamesi yoluyla temel haklar, kişi hakları ve ödevleri, siyasi haklar ve ödevlerin düzenlenmesine izin verilmiştir. Bu hükümden yola çıkarak Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle siyasi haklar ve ödevler bölümünde yer alan vergi yükümlülüğünün düzenlenebileceği anlaşılmaktadır. AYM bir kararında "...malî yükümlülüğün yalnızca yasa ile konulabileceği ve yasanın hiçbir şekilde bu konuda yürütme organını ve idareyi yetkili kılamayacağı" (AYM - GK, E. 2014/183 K. 2015/122, T. 30.12.2015) belirtilmiştir. Kararın devamında keyfiyeti dayalı uygulamaları önlemek için vergiyi doğuran olayı, konusunu, matrahını hatta yukarı ve aşağı sınırlarının kanunla belirlenmesi gerektiğini idarenin kanun çizdiği sınırlar içerisinde kalarak açıklayıcı ve tamamlayıcı görevi görecektir düzenlemeler yapması

gerektiği söylenmektedir. AYM kararlarına bakıldığında vergilemede yasallık ilkesi kapsamlı yorumlanmıştır. Ama ilkenin sınırlarının belirlenmesi içtihatlarda tam olarak yapılamadığı görülmektedir (Avcı, 2020, s. 90). Ancak AYM'nin yasallık ilkesini yönünden inceleyerek verdiği kararların çoğunluğu red kararları ile değil iptal kararları ile sonuçlanmıştır (Güner, 2011, s. 99).

Verginin yasallığı ilkesi keyfiyete dayalı düzenlemelerle mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerinin kullanılmasını engelleyerek, insan haklarını ihlal edecek düzenlemelerin önüne geçilmesi hedeflenmektedir.

1.2.5. Ölçülülük İlkesi

Ölçülülük ilkesi temel hak ve özgürlükleri tanımlanarak güvence altına alınmasını sağlayan demokrasinin temel yapı taşıdır. Liberal demokrasinin dünya ülkeleri arasında yaygınlaşmasıyla temel hak ve özgürlüklerin belirlenmesinde evrensel kural haline gelmiştir. İnsan haklarının, demokrasi anlayışının, adalet anlayışının gelişmesine paralel olarak ölçülülük ilkesi de gelişim göstermiştir. Anayasanın temel haklar ve ödevler başlığı altında madde 13'te "Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz." hükmüyle ölçülülük ilkesine doğrudan değinilmiştir. Ancak Kemal Gözler' e göre "ölçülülük ilkesi" söylemi kanun yapma tekniğine uygun değildir. (Gözler, 2004, s. 61). Doğrudan ölçülülük ilkesi tabiri doktrin tarafından üretilmiş bir ilkeye Anayasa atıf yapıyormuşçasına anlaşılmasa da bir hal ifade edilmektedir. Bunun yerine lafzından ölçülülük ilkeyi çıkarımını yapabileceğimiz ibareler kullanılabilir.

Ölçülülük İlkesi vergi hukukunda vergi oranlarının, gecikme faiz oranlarının, zamların, cezaların aynı mükellefin mali yükümlülüğünü arttıracak düzenlemelerde aşırıya kaçılmaması gerektiğini belirtmektedir. Ölçülülük ilkesi vergi mükelleflere getirilen yükümlülüğün yasa uygun olmasının yeterli olmadığını mükellef haklarının olabildiğince korunarak kalmasının gerektiğinin altını çiziyor (Metin, 2017, s. 6.).

Ne Türk vergi sisteminde ne de evrensel vergi hukuku sistemlerinde hangi vergi ve ceza oranlarının ölçülü olacağı ile ilgili yasal bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla beraber Alman Federal AYM'nin, dolaysız vergilerin %50 ile sınırlayan kararları mevcuttur

(Bilici, 2021, s. 12). Ölçülülük ilkesinde uygunluk denetimi yapılacaksa önce gayenin meşru olması gerekir. İdarenin almış olduğu karar ile getirilen yükümlülüğün ölçülülük sınırının denetlenmesinde referans noktayı meşru gayenin ne olduğu oluşturur. Ölçülülük ilkesi elverişlilik, gereklilik, orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. Dengeleme teorisine göre yapılacak ilk inceleme, hakkı kısıtlayan tedbirin uygunluğu ve yerindelidir. İkinci olarak, meşru amaca ulaşmada kullanılacak olan aracın alternatifleri arasından daha az külfetli olanın tercih edilip edilmediğidir. Ve son olarak dar anlamda ölçülülük (orantılılık) analiz edilmelidir (Itxaso, 2016, s. 107). AYM bu ilke kapsamında ihlal kararları genellikle hakkın özünün ihlal edilmesi noktasında verilmiştir. Genel olarak gereklilik ve orantılılık ilkesiyle denetim yapılırken elverişlilik ilkesi pek kullanılmamaktadır (Ceylan, 2008, s. 49).

1.2.5.1. Elverişlilik İlkesi

AYM kararında elverişlilik ilkesini “...öngörülen kuralın ulaşılacak istenen amaç için elverişli olması” (AYM Kararı - GK, E. 2016/13 K. 2016/127, T. 22.06.2016) şeklinde tanımlamaktadır. Devlet temel hak ve özgürlükleri kısıtlayan tedbirleri alırken kamu yararı amacı gütmektedir. Hedeflenen yarara ulaşmak için alınan kararların uygun, uyumlu yani elverişli olması gerekir. Alman Federal Anayasa Mahkemesi kararında vergi hukukunda başlangıç noktası yapılandırılırken bir kez verilen vergi yükü kararı, adil vergilendirme amacıyla tutarlı bir şekilde uygulanması gerektiğini vurguluyor (Bundesverfassungsgericht 2 BvL 8/13 , 2023). Mahkemenin başka bir kararında sınırlandırma için sadece yasal dayanağın bulunmasının yeterli olmadığını belirtmiştir (Serozan, 1970, s. 244).

Ölçülülük ilkesinde alınan kısıtlama kararı neticesi somut bir olayda tamamıyla gerçekleşmesi gerekli değildir. Karar verme sürecinde soyut olan amacın gerçekleştirilmesi muhtemel olması elverişlilik için yeterlidir. Bu alt ilke kapsamında pratikte çok sınırlı denetim yapılabilmektedir. Yasama tarafından tercih edilen aracın başından, objektif olarak etkin olmadığı anlaşılıyorsa elverişlilik ilkesine göre aykırılık kararı verilebilir. Ancak elverişlilik ilkesinin ihlali dolayısıyla aykırı bulunan pek fazla karar örneği bulunmamaktadır (Metin, 2017, s. 9).

1.2.5.2. Gereklilik İlkesi

Gereklilikte amaca ulaşmak için alternatif araçlar kullanılarak aynı düzeyde amaca ulaşıyorsa, mükellefin temel hak ve özgürlüklerini en az kısıtlayacak olan araç tercih edilmelidir (Zabunoğlu, 2017, s. 2645).

AYM kararında gereklik “...ulaşılacak istenen amaç bakımından sınırlamanın zorunlu olması” şeklinde tanımlanmıştır (AYM Kararı - GK, E. 2021/117 K. 2022/10, T. 26.01.2022). Mahkemenin başka bir kararına göre “...bir hakka sınırlama getirilebilmesi için öngörülen sınırlama olmaksızın sınırlama amacına ulaşamaması gerekir.” (AYM Kararı E. 2018/71, K. 2018/118, 27.12.2018) .Yani ulaşmak istenen amaç için getirilen sınırlama haricinde, başka daha az sınırlama getiren sınırlandırma var ise bu durum gereklik ilkesiyle çelişir ve sınırlandırmayı ölçsüz kılar. Gereklik ilkesinin bir gereği olarak aynı hedefe varan daha az sınırlandırma içeren araç tercih edilmelidir. Alman Federal Anayasa Mahkemesi kararında yasa koyucunun bir tehlikeyi bertaraf etmek için hafif sınırlandırma yolunu tercih etmeden direk olarak genel, katı bir sınırlandırma yolunu tercih etmesi ölçülülük ilkesine aykırıdır (Serozan, 1970, s. 244). Ancak başka bir kararında ise hedefe ulaşmada kullanılan araçlar aynı etkiyi oluşturmuyor ve daha az sınırlandırıcı bir araç mevcut değilse tercih edilen araç gereklidir hükmü yer almaktadır (Bundesverfassungsgericht 1 BvR 430/65, 1 BvR 259/66 , 1974).

Gereklik ilkesinde aynı nitelikli araçlar arasında tercih yapılması nicelik ilişkisiyken, elverişlilik ilkesinde amaç-arac arasında nitelik ilişkisi vardır. Gereklik ilkesinin denetiminde yalnızca hedefe uygun araçlar arasında tercih imkânı tanımlanarak, seçme hürriyetini kısıtlamanın en hafif olduğu araçtan yana kullanması denetlenir. Elverişlilik ilkesinin denetiminde ise amaçlanan gayenin tespitinde serbest bırakılmıştır (Uçar & Yereli, 2019, s. 581).

1.2.5.3. Orantılılık (Dar Ölçülülük) İlkesi

Ölçülülük ilkesinin üçüncü ve son alt ilkesi oranlılıktır. AYM kararında ölçülülük “...başvurulan önlem ve ulaşılacak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir” (AYM Kararı - GK, E. 2013/15 K. 2013/131, T. 14.11.2013). Yani toplum yararına uygun amaca ilişkin kullanılan aracın, kişi hak ve özgürlüklerin kısıtlanmasına uygun bir oranda uygulanması gerektiğini ifade eder. Kısıtlamalara bağlı olarak oluşan zarar sağlanan faydadan büyükse, orantılılık ilkesi ihlal edilmiş demektir. Teorik olarak

orantılığın tanımlamak her ne kadar basit görünse de pratikte uygulanması oldukça güçtür. Amaç ve araç arasında ölçülülükün arasında orantıyı belirlemek için bir ölçüte ihtiyaç var ve bu ölçüt adalet olmalıdır. Ancak adalet çok soyut kalacağından dolayı amaç-arac ikilisinin arasındaki hukuki varlıkların somut Anayasal ölçülü tartıya vurulur (Kanadoğlu, 1998, s. 175).

Orantılılık denetlenirken temel hak ve özgürlüklere yapılan kısıtlamanın sertliği ile hedeflenen gayenin anayasal açıdan ehemmiyeti arasında ilişki incelenir. Bahsettiğimiz tartım matematiksel hesaplamalarla yapılabilecek bir ölçüm, bir süreci değildir. Aynı şekilde siyasi ya da ahlaki bir süreçte değildir. Gayri şahsi ve hukuki bir süreçtir. Karşılaştırılan, yani çatışan iki olgunun karşılaştırılması gerekir kısıtlamalar ne kadar kapsamlıysa hedeflenen gaye o kadar mühim olmalıdır. Burada önemli olan uygulanan aracın katlanabilir olmasıdır (Metin, 2017, s. 12-15).

Vergi hukukta ölçülülük ilkesi değerlendirildiğinde, kamu harcamalarını karşılamak üzere alınan vergilerle mükelleflerin mülkiyet hakkına sınırlandırılması meşrudur. Bu meşruiyet hakkın özüne dokunulmadığı sürece sağlanabilir (Yaltı & Özgenç, Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı, 2007, s. 83). Yani yapılan vergilendirmede ölçülülük, mülkiyet hakkı sınırlandırılmasının son noktasını belirler. Anayasa 73'te yer alan "mali güce göre" vergilendirme hükmü, vergilemede tartının mali güç olduğunu gösteriyor. Tartıya vurulduğunda yapılan vergilendirme mali güç ile orantılı ise ölçülülük ilkesi ihlal edilmemiştir.

2. BÖLÜM: ANAYASA VE AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİNDE MÜLKİYET HAKKI VE VERGİ İLE İLİŞKİSİ

Bu bölümde öncelikle Mülkiyet kavramının tarihçesini, mülkiyet hakkının tanımını, tarihini ve vergilendirmeye olan ilişkisini inceleyeceğiz. Akabinde Türkiye Cumhuriyeti Anayasalarındaki yeri ve AİHS ve mülkiyet hakkındaki düzenlemeler incelenecektir.

2.1. Mülkiyet Kavramı ve Mülkiyet Hakkı

Mülkiyet kavramı Latince "propius" (kendi) ile Fransızca "propre" (kendine özgü, özel) kelimelerinin anlamca birleşmesiyle oluşmuştur. Roma hukuk sisteminde milattan önce V. Yüzyılda bile mülkiyet ile ilgili hukuki gelişimlerin olduğu görülmektedir (Küçükbaşakcı, 2010, s. 14). Pierre'nin tanımına göre mülkiyeti, malikin kendince imzasını taşıyan bir mal üzerinde kendine mal etti beklenmedik bir kazanç hakkı olarak tanımlar (Pierre , 1998, s. 200). Mülkiyet ilkel toplumlardan günümüze insanların sınıflara bölünmesinin ve sınıf çatışmalarını yaşanmasının temel sebebidir. İnsanlar hayat devam ettiği sürece ihtiyaçlarını karşılamak için mal ve hizmetleri üretmek, tüketmek ve faydalanmak gibi gereksinimlerle sosyal bir kavram olan toplumu oluşturmuştur. Toplum içerisinde hakların ayrıcalıklı hale gelmesi mülkiyet hakkı ile ortaya çıkmıştır (Lucke, 2001, s. 148-157).

Mülkiyet konusunun tarihsel gelişimine bakıldığında, ilkel toplumlarda mülk anlayışı kolektiftir. Kişinin toplumdan ayrı bir varlığı yoktur. Taşınabilir ya da taşınmaz mülk olarak kabul edilen avcılık malzemeleri, toprak, sandal gibi kolektif ürünler umurun kullanımına aittir. Yalnızca bireyin kendi ürettiği malların kişiye özel olduğunu ve onun mülkü olduğu kabul edilmiştir.

İlkel toplumlardan sonra Antik Yunan'da mülkiyet kavramına bakıldığında önceleri kolektif mülkiyetten ziyade aile mülkiyeti vardır. Daha sonra ekonominin gelişimi ve ticaretin artmasıyla beraber mülkiyet kavramı ferdi mülkiyete dönüşmeye başlamıştır. Demokrasinin bozulması ve tiranlıkların varoluşu bu dönüşüm sürecine rastlamıştır. Zengin-fakir sınıf ayrışması oluşması sınıf çatışmalarının artarak hızlanmaya başladığı bu gerileme döneminde, devlet mülkiyete sert yükümlülükler getirmeye ve mülkiyete el koymalar başlamıştır. Roma'da mülkiyet anlayışı Antik Yunan'da olduğu gibi önceleri aile mülkiyeti benimsenirken giderek ferdi mülkiyet anlayışına geçilmiştir (Bulut, 2006, s. 16) .

Roma hukukunda mülkiyet hakkı içinde üç hakkı barındırmaktadır. Bu üç hak; kullanma hakkı (usus), yararlanma hakkı(fructus), tasarruf ve tahrip edebilme (abusus) hakkından oluşur. Bu hakların özelliklerini kısaca sıralayacak olursak mutlak bir hak olduğunu, inhisarı yani tekil bir hak olduğunu, ayni ve mülk sahibini istediği şekilde tasarruf etme hakkına haiz olduğunu, malik olan kişinin hayatı süresince herkese karşı ileri sürülebileceği bir hak olduğunu belirtilmemiz gerekir. Mülkiyet hakkının sınırsız bir hak olmadığını On İki Levha Kanunlarında görmekteyiz. Malikin mülkiyet hakkını diğer kişilerin haklarına karşı kullanmasına izin vermemiştir (Etgü, 2009, s. 44-46).

Ortaçağ temeli Roma geleneklerindeki feodal düzenin yaygın olduğu bir çağdır. Feodal düzende sosyal yapıyı toprak sahipliği belirler. Toprağı olan(senyör) çalışanlarının(serflerin) sosyal, siyasi, hukuki, ekonomik haklarını elinde tutmaktadır. Serfler merkezi otoriteye değil senyöre bağlıdır. Topraktan elde edilen getiriden tüketim haricinde kalan tüm gelir senyöre aittir. Senyör mülkiyetin sahibi olarak topraktan sağlanan geliri istediği şekilde tasarruf edebilir ve dilerse sömürüyü de arttırmaya yetkilidir (Öksüz, 1980, s. 83).

Yeniçağ liberal mülkiyet anlayışını incelediğimizde ortaçağdan gelen feodal mülkiyet zihniyeti yerini kapitalist mülkiyet anlayışına bırakmıştır. Kapitalizm kar elde etmek için kullanılan sermayenin, mal alım-satımla veya hizmet odaklı işgücü arzıyla katlanmasının amaçlayan toplumların yaşayış tarzıdır (Georg, 2018). Kapitalizmin gelişimiyle birlikte toprak önemini yitirirken menkul mülkiyet değer kazanmıştır. Ekonominin de ilerlemesi sermayenin sanayi yatırımlarına aktarılmasını hızlandırmıştır. Artan sermaye ile bankacılıkta gelişme göstermiştir (Bulut, 2006, s. 21).

Liberal mülkiyet anlayışının öncülerden John Locke, devlet varlığı yalnızca mülkiyeti ve kişi özgürlüklerini korumasın için var olması gerektiğini savunur. Mülkiyet hakkını geniş olarak yorumlayarak, servet haricinde hayat ve özgürlüğü de mülkiyet hakkı kapsamına dâhil etmiştir. Locke'nin görüşleri Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nin ikinci ve on yedinci maddesinde mülkiyetin dokunulamaz ve korunması gerek bir hak olduğunu vurgusuyla kendini göstermiştir (Etgü, 2009, s. 68).

Sanayi devrimiyle beraber yeni bir sınıf olan işçi sınıfı ortaya çıkmıştır. Liberal mülkiyet anlayışı sanayi devrimi sonrasında işçi sınıfı tarafından büyük ölçüde kabul görmemiştir. Çünkü sanayileşmenin getirdiği endüstrileşme işçi sınıfının ezildiği eşitliğin giderek bozulduğu bir hal almıştır. Tekelci mülkiyet anlayışı sonrasında iki yaklaşım ortaya

çıkılmıştır. Mülkiyetin sahibinin değiştirilmesi mi yoksa mülkiyet kavramının mahiyetinin belirlenmesi gerektiği üzerinde yaklaşımlar doğmuştur.

Mülkiyet sahibinin değişmesini, ütopyacı düşünürlerden Campanella'nın Güneşli Ülke adlı çalışmasında her şeyin ortak olduğunu kolektif mülkiyet anlayışıyla savunmuştur. Lakin ferdi mülkiyetin kalkmasını sistematik şekilde temellendirerek anlatan Marksist kuramda mülkiyet anlayışı olmuştur. Marksizm'de mülkiyet iki çeşittir. İlki üretim için gerekli olan araçların belirli bir topluluğa ait olmasıyla toplum sınıflara bölünerek ferdi mülkiyet ortaya çıkacaktır. Bir diğeri ise araçlar üzerinde kolektif mülkiyet varsa bireyler arasında dayanışma gelişecek ve dayanışma sağlanmış bir toplum inşa edilecektir (Tatar, 2013, s. 35-60). Marks kolektif hürriyetin sonucunun kolektif mülkiyet olduğunu, kolektif mülkiyetle insani sömürünün son bulacağını savunmaktadır. Proletarya diktatörlüğünün kurulmasıyla ferdi mülkiyeti, sınıfsal ayrımı ortadan kaldıracak ve son aşamada devleti ortadan kaldırarak herkes ihtiyacına göre kolektif mülkiyette tasarruf edecektir görüşünü savunur (Çağır, 2011, s. 196).

Mülkiyet anlayışında değişme, liberal mülkiyetin zaman ilerledikçe özgürlüklerin kullanımı başkalarının özgürlüklerini kısıtlamasa bile toplumdaki bireylere olumsuz etkileri olacağı görüşleriyle başlamıştır. Yani liberal mülkiyet anlayışı süre gelen zaman içinde kapitalist düzene dönüşerek, insanı insana araç edinen bir sistem haline gelmişti. Bu baskıyı ortadan kaldırmak için ikinci yaklaşımımız mülkiyetin mahiyetini sosyal bir fonksiyon olarak değerlendirilmesidir. Mülkiyetin sosyal fonksiyon olarak belirlenmesi, mülkiyete haiz olan kişiye toplumun ekonomik sosyal sorunları için fedakârlıklara katlanma yükümlülüğü getirmektedir. Mülkiyet artık mutlak bir hak olmak yerine, sınırlandırılmış nispi bir hak olarak tanımlanmaktadır. Malik mülkiyetini kendi yararına istediği gibi kullanma hakkına sahiptir, ancak toplum yararını da gözetmesi gerekmektedir. Ayrıca kamu yararına aykırı olmadığı sürece mülkiyet hakkı korunması zorunludur (Göze, 1976, s. 150-152).

2.2. Mülkiyet Hakkının Türk Anayasa Tarihi İçerisindeki Süreci

2.2.1. Mülkiyet Hakkının 1876 Anayasasındaki (Kanun-ı Esasi) Yeri

Kanun-ı Esasi'de mülkiyet kavramı ilk kez net olarak tanımlanarak ortaya konmuştur (Doğan, 1989, s. 28). Kanun-ı Esasi'nin 21. Maddesinde "Herkes usulen mutasarrıf olduğu mal ve mülkten emindir. Menafi umumiye için lüzumu sabit olmadıkça ve kanunu

mucibince değer bahası peşin verilmedikçe kimsenin tasarrufunda olan mülk alınamaz.” hükmü yer almaktadır. Maddenin ilk cümlesinde herkes kavramı ile ayırım yapmaksınız umumun mallarında yaptıkları tasarrufa müdahale edilmeyeceği, mülkiyetin korunacağı anlaşılmaktadır. Maddenin devamındaki cümlede menfaati umumiye kavramı kamu yararını ifade etmektedir. Kamu yararına kamulaştırma yalnızca bedeli peşin olarak verildiği durumda yapılabileceği ifade edilmektedir.

20. Maddesinde “... Herkesin kudreti nispetince tarh ve tevzi olunur.” hükmünde kudreti nispetince söylemi ödeme gücüne göre vergilendirmenin yapılacağını belirterek ölçülülük ilkesine çağrışım yapmaktadır. 25. Maddesinde “bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve namı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz.” hükmünde ise kanuna müstenit olmadıkça söylemi verginin yasallık ilkesini vurgulamaktadır (Budak, 2006, s. 45). 24. Maddesinde ise “Müsadere ve angarya ve cerime memnudur. Fakat muharebe esnasında usulen tayin olunacak tekâlif ve ahval bundan müstesnadır.” hükmüne yer verilmiştir. Mülkiyet hakkına müdahale etmeye olanak tanıyan müsadere, savaş hali dışında yasaklandığını ve mülkiyete angarya cerime getirilemeyeceği vurgulanmıştır (Akçay, 2014, s. 30).

2.2.2. Mülkiyet Hakkının 1921 Anayasasındaki (Teşkilatı Esasiye) Yeri

Teşkilatı Esasiye kanunu kurtuluş savaşı döneminde 20.01.1921’de çıkartılmış ihtiyaçları karşılamak için elzem ve sınırlı kararlar içermektedir. 1921 Anayasası 23 maddeden oluşan kısa bir anayasadır ve mülkiyet hakkı gibi temel hak ve özgürlükler dair hükümler içermemektedir. (1921 Anayasası) Ancak mülkiyet hakkıyla ilgili Tekâlif-i Milliye Emirlerine değinilmelidir. 5 Ağustos 1921’de Meclis’te oy birliği ile “Türkiye Büyük Millet Meclisi Reisi Mustafa Kemal Paşa Hazretlerine Başkumandanlık Tevcihi Hakkında Kanun” kabul edilmişti. Mustafa Kemal Paşa bu kanunu verdiği yetkiye dayanarak Tekâlif-i Milliye Emirlerini yayınladı. Türk ulusunu yayınlanan emirle beraber maddi ve manevi bütün varlığı ile ordusunun yanında yer aldı. 3 No’lu, 4 No’lu, 8 No’lu, 9 No’lu ve 10 No’lu Tekâlif-i Milliye Emirlerinde orduya verilen taşınır mülkün veya tamir ve üretim hizmetleri bedeli sonradan devlet tarafından ödeneceği hükmüne yer verilmiştir. Nitekim sonra ödenecek olan tutarın %72,3’ü 1923’te, kalan 1.663.155 TL 1929 yılının sonunda ödenmiştir (Kayıran, 1989, s. 649-657). Devlet savaş şartlarında

olağanüstü bir dönemde olunmasına rağmen, kişilerin mülkiyet hakkını koruduğu görülmektedir.

2.2.3. Mülkiyet Hakkının 1924 Anayasasındaki Yeri

Mülkiyet hakkı 1924 Anayasasının beşinci bölümünde, Türklerin kamu hakları başlığı altında 70. Maddede yer almaktadır. İlgili maddede “... Mülk edinme, malını ve hakkını kullanma, toplanma, dernek kurma, ortaklık kurma hakları ve hürriyetleri Türklerin tabii haklarındanır.” (1924 Anayasası) hükmü yer almaktadır. Mülkiyet hakkının tabii bir hak oluşu Fransız devriminden süre gelen bir anlayıştır. Maddede yer alan Türklerin vurgusu, madde 88’de ırk ve din ayrımı yapmadan vatandaş olan herkesin Türk olarak kabul edildiğini ifade edilmiştir. Madde 68 hürriyet kavramını başkasına zarar oluşturmadan yapılabilecek her şey olarak tanımlarken, maddenin devamında tabii haklardaki hürriyetin sınırlarını başkasının hürriyeti oluşturacağı ve bu sınırın kanunla çizilmesi gerektiği belirtilmiştir. Kanuni Esasi’de düzenlendiği gibi 1924 Anayasasının 73. Maddesinde de müsadere yasaklanmıştır. Madde 74’te bakıldığında ise kamulaştırma ancak kamu yararının olması ve mülkün değer pahasının peşin olarak ödendiği durumunda yapılabileceği, bu öncüllerin bulunmadığı durumda kamulaştırmanın mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Vergi tanımlamasına bakıldığında madde 84’te “Devletin umumi masarifine halkın iştiraki” olarak yapılmış ve madde 85’te vergiler yalnızca kanunla tarh edilip alınacağı belirtilmiştir. Kanun-u Esasi madde 20 göz önüne alındığında “herkesin kudreti nispetince” vergilendirilmesi, yani mali güce göre vergilendirme 1924 Anayasasında yer almamaktadır. 1924 Anayasası vergi yükümlülüğüyle ilgili düzenlemelerde Kanun-u Esasinin gerisindedir. Kanun-u Esasinin vergilendirme ilkeleriyle ilgili maddeleri mülkiyet hakkını korur niteliktedir (Etgü, 2009, s. 126).

1924 Anayasası sonrası vergi sisteminde açıkça mülkiyet hakkının ihlal edildiği vergi düzenlemeleri görülmüştür. Örnek olarak 12.11.1942 tarihinde 4305 sayılı kanunla çıkarılan varlık vergisi gösterilebilir. Dönemin Maliye Bakanı Fuat Ağralı verginin çıkartılmasındaki amacı, yaşanan savaşlar sonrası çok para kazananların vergilendirilmesi, enflasyonla mücadele etmek için dolaşımdaki paranın geri çekilmesi, devlet gelirin arttırılması gibi nedenlerle açıklamıştır (Yedek & Atnur, 2017, s. 247). Yerel takdir komisyonlarına geniş yetkiler vererek verginin matrah ve oran yasada tam

olarak belirtilmemiştir. Keyfi uygulamalarla yüksek vergi oranlarının belirlenmesi haricinde mükelleflere itiraz ve dava açma hakkı da verilmemiştir. Ayrıca yasa 1942 yılında çıkarılmasına rağmen mükellef 1939 yılı itibariyle vergilendirmeye tabi tutulmuştur. Kanunun ne kadar gerekçeleri yerindeyse de Anayasaya aykırı ve demokratik olmayan hükümle halkın tepkisini çekmiş ve yasa on altı ay uygulanmasının ardından yürürlükten kaldırılmıştır (Çağan, Vergileme Yetkisi, 1982, s. 52-53).

1924 Anayasası mülkiyet hakkı bağlamında eksikliğinin en temel sebebi yasama organının ortaya koyduğu kanunların Anayasaya uygunluk denetiminin yapılmıyor olmasıdır. Çoğulcu demokrasi anlayışıyla değil çoğunlukçu demokrasi anlayışıyla mutlak üstün meclis iradesi kabul edilmiştir. Yasama organı uygun bulduğu takdirde ölçüsüzce mülkiyet hakkının ihlal edecektir ve bu ihlal hiçbir denetime tabi tutulamayacaktır (Hakyemez, 1999, s. 116-117).

2.2.4. Mülkiyet Hakkının 1961 Anayasasındaki Yeri

1961 Anayasasında kişi hak ve ödevleri ikinci bölümde yer alırken, mülkiyet hakkı bölümde yer alan kişi hak ve ödevlerinin içinde yer almamaktadır. Mülkiyet hakkı üçüncü bölümde, Sosyal ve İktisadi Haklar ve Ödevler başlığı içerisinde 36. Maddede belirtilmiştir. 36. maddede “Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlandırılabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması yararına aykırı olamaz.” hükmü yer almaktadır. 1924 Anayasasında gördüğümüz mülkiyet tabii bir haktır anlayışının ortadan kalktığını görüyoruz. 37. Maddede de toprak mülkiyetine değinilmiştir (1961 Anayasası).

1961 Anayasasında, 1924 Anayasasında yer alan hukuk devleti ilkesi yer verirken farklı olarak ilk kez sosyal devlet ilkesine yer verilmiştir. Sosyal nitelik kazan mülkiyet hakkı bağlamında, klasik liberal anlayıştan ayrılarak mülk sahibinin çıkarıyla toplum çıkarı çatıştığı noktada toplumun çıkarı üstün tutulması gerekmektedir (Armağan, 1980, s. 59-60). Ayrıca 1924 Anayasasında devlet pasif görevdeyken, 1961 Anayasasında temel hak ve hürriyetlerin özüne dokunacak kısıtlamaların kaldırılma görevini yükleyerek aktif devlet anlayışı benimsenmişti (İnce, 2022, s. 104). Yani kamu yararı olsa bile mülkiyet hakkının özüne dokunulmayacaktır.

Vergi tanımlamasına bakıldığında 1924 Anayasasında farklı olarak madde 61’de mali güce dayalı kamu giderlerinin karşılanması için herkesin vergi ödemekle mükellef olduğu belirtilmiştir.

Çalışmanın önceki bölümlerinde bahsedildiği üzere 1924 anayasasında uygunluk denetimine yer verilmemesini bağlı olarak mülkiyet hakkı ihlallerinin meydana geldiği çıkarımı, yapılan incelemeler sonucunda elde edilmiştir. 1961 Anayasasının 145. AYM’nin kuruluşuna yer vermiş ve 149. Maddesinde uygunluk denetiminin gereği olarak anayasaya aykırılık iddiasıyla AYM’nde dava hakkı tanımlanmıştır. O dönemin AYM kararlarına bakıldığında mülkiyet hakkının geçmişten gelen kutsal, tabi bir hak olma görüşünün değiştiğini ve yerine malik sıfatına sahip kişiye toplum yararına ödevler yükleyen sosyal bir hak olduğu bakışının yerleştiği vurgulanmaktadır (AYM Kararı- GK, E. 1964/13 K. 1964/43, T. 02.06.1964). Başka bir kararında mülkiyet ve miras hakkının yalnızca kamu yararı amacıyla kanunla sınırlandırılabilirliği belirtilmiş ve kararın devamında kamu yararına sınırlandırma yapılırken Anayasanın 11. Maddesi göz önünde bulundurulması gerektiği belirtilmiştir (AYM Kararı- GK, E. 1963/3 K. 1963/67, T. 26.03.1963). Anayasa madde 11’e bakıldığında temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında Anayasanın sözüne ve ruhuna aykırı, hakkın özünü ihlal edecek sınırlandırmaların yapılamayacağı belirtilmiştir.

2.2.5. Mülkiyet Hakkının 1982 Anayasasındaki Yeri

1982 Anayasası Milli Güvenlik Konseyinin seçtiği Danışma Meclisi üyeleri tarafından hazırlanıp, MGK tarafından onaylanmıştır. Onaylanan son haliyle Referanduma sunulan anayasa geçerli oyların %91,37 ’sinin evet oyunu alarak kabul edilmiştir. 09.11.1982 tarihinde 17863 sayılı Resmî Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

1982 Anayasasında mülkiyet hakkı ikinci bölümde yer alan Kişi Hakları ve Ödevleri başlığı altında 35. Maddede düzenlenmiştir. 1961 Anayasasının 36. Maddesinde yer alan ““Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlandırılabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması yararına aykırı olmaz.” hükmü aynı şekilde 1982 Anayasasının 35.maddesinde de düzenlenmiştir. 1982 Anayasası Madde 13’e bakıldığında ise temel hak ve hürriyetlerinin sınırlandırılmasında hakkın özüne dokunulmaması gerektiği ve ilgili maddelerdeki sebeplere bağlı kalınarak (mülkiyet hakkının ile ilgili maddede kamu yararı sebebiyle) yalnızca kanunla

sınırlandırılabilir olduğu vurgulanmıştır. Ve ayrıca yapılan kısıtlamanın ölçülülük ilkesini ihlal etmemesi gerektiği, Anayasanın ruhuna ve demokratik toplum düzenine uygun olması gerektiği vurgulanmıştır (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası).

Hakkın özünün ne olduğu nasıl yorumlanması gerektiği yüksek mahkeme kararlarında anlaşılmaktadır. 1961 Anayasası dönemi AYM kararlarına bakıldığında hakkın ve hürriyetin kullanımını güçleştiren veya ortadan kaldıran, açık veya örtülü olarak düzenlenen yasalarla hakkın özü ihlal edilmiş olur. Hakkın kullanım amacına ulaşmasını engelleyerek zorlaştıran, kullanılamaz hale getiren yasalarda hakkın özünü ihlal eder (AYM Kararı - GK, E. 1963/25 K. 1963/87, T. 08.04.1963).

1982 Anayasası dönemindeki AYM kararlarına bakıldığında ise 1961 Anayasasına göre hakkın özü kavramı daha dar ele alınsa da 2001 Anayasa değişikliğiyle daha kapsamlı hale gelmiştir. Önceki kararlar incelendiğinde demokratik toplum düzeyi kriteri dikkate alınarak hakkın ve hürriyeti tamamen kullanılmaz hale getiren veya ortadan kaldırılması durumunda özün ihlali vardır kararı verilse de anayasa değişikliğiyle beraber hakkın ve hürriyeti büyük ölçüde sınırlandırılmasında özün ihlali olarak değerlendirilmiştir (Etgü, 2009, s. 148) (AYM Kararı- GK, E. 1985/8 K. 1986/27 T. 26.11.1986).

35. maddenin lafzına bakıldığında aynı hükümler yer alsa da mülkiyete bakış açısı iki anayasada tümüyle farklıdır. 1961 Anayasasında 2.kuşaklarda yer alan mülkiyet hakkı yeni anayasayla beraber 1. Kuşak haklar seviyesine getirilmiştir (Kabaoğlu, s. 246). Yani sosyal ve iktisadi haklar bölümünden çıkarılıp kişi hak ve ödevleri içerisinde yerleştirilmiştir. 1961 Anayasasında sosyal bir niteliğe sahip olan mülkiyet hak, 1982 Anayasasıyla beraber kişiyi devlet müdahalesinden koruyan, devlet müdahalesini sınırlandıran, yaşama hakkıyla bağdaştırılan bir hak konumuna getirilmiştir (Akçay, 2014, s. 54).

Ayrıca 1961 Anayasasından farklı olarak mülkiyet hakkının kişi hak ve ödevleri içerisine dâhil edilmesi sosyal devlet ilkesinin 1961 anayasasına nazaran 1982 Anayasasında zayıfladığını göstermez. Yalnızca, olağan dönemde düzenlenen Cumhurbaşkanlığı KHK'lerine karşı mülkiyet hakkının korunması amaçlanmaktadır (Şimşek, 2010, s. 186). Anayasa 35. Maddede miras hakkı mülkiyet hakkıyla birlikte düzenlenmiştir. Miras hakkı mülkiyet hakkının tamamlayıcı özel bir türü olarak değerlendirildiğinden, birlikte aynı maddede düzenlenerek anayasal koruma altına alınmıştır. Mülkiyet hakkında olduğu gibi, miras hakkının da korunmasıyla hürriyet garanti altına alınır (Kaneti, Türk Miras

Hukukunun Anayasal Temelleri, 1994, s. 237). Mülkiyet hakkının ve miras hakkının kısıtlanmasıyla ilgili kural 35. Maddenin ikinci cümlesinde belirtilmiştir. Mülkiyet hakkı ancak yasayla sınırlandırılabilir ve yasanın amacı da kamu yararı olduğu sürece yapılan kısıtlama anayasaya aykırı olmayacaktır. AYM kararında mülkiyet hakkının, toplum yararına aykırı olmadığı sürece temel bir hak olduğunu belirtmiştir (AYM Kararı- GK, E. 1984/15 K. 1985/5 T. 19.02.1985). Kamu yararı kanunda tanımlanmamıştır. Mücerret bir kavram olmamakla beraber, net bir ölçüsü yoktur. Kamu yararını kanun rehberliğinde tasvir etmek, hadiseye uygun şekilde uygulamak yargıçların görevidir (AYM Kararı - GK, E. 1965/26 K. 1965/49, T. 28.09.1965).

Mülkiyet hakkı sadece madde 35’de değil madde 44’te toprak mülkiyeti ile ilgili topraksız olan veya yeterli toprağı olmaya çiftçiye toprak sağlanması amacıyla büyük toprak mülkiyetine getirilen tedbirler, madde 46’da kamulaştırma, madde 47’de devletleştirme, madde 63’de tarih, kültür ve tabiat varlıklarının ve değerlerinin korunmasını amacıyla ferdi mülkiyeti sınırlamalar, madde 169’da devlet ormanlarının devrolunamaz ve zamanaşımıyla mülk edinilemez olduğu düzenlenmiştir (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası).

2.3. Mülkiyet Hakkının Vergileme İlkeleriyle İlişkisi

Vergi hukuku daha kapsayıcı olan Kamu Maliyesi Hukukunun bir alt dalı olarak, mali sorumlulukların hukuki düzenlemelerini içerir. Vergi Hukuku Kamu Maliyesi Hukukuyla iç içe olsa da, Özel Hukukla çok sıkı ilişkisi bulunmaktadır. Bireylerin mal varlığı üzerinde pozitif ve negatif etkisi olan tüm işlemler özel hukukun düzenlediği alanlarda meydana gelmesi bu ilişkiyi açıklamaktadır (Akkaya, 2021, s. 21).

Vergi kanunlarında vergiyi doğuran olay veya hukuki durumun tekemmülü genellikle özel hukuk kavramıdır. Örneğin gelir vergisi mükellefiyeti özel hukukta alanında ifa edilen işlemlerin ürünüdür. Kurumlar vergisinin oluşabilmesi için kurum kazancı olan vergiyi doğuran olayın özel hukuk alanında vuku bulmasıyla ortaya çıkar. Harçlar kanununa bakıldığında tapu harçları, satış, bağış gibi işlemlerin özel hukuk işlemlerinden meydana gelmektedir (Kaneti, 1989, s. 11-12).

Vergi hukukunda yer alan özel hukuk kavram ve kurumları özel hukuktaki anlam ve kapsamından farklı olarak bir anlam kazanacaktır. Bu noktada vergi hukukundaki olayın ve durumun iktisadi niteliği ekonomik yaklaşımla açıklanmaktadır. Ekonomik

yaklaşımının esas görevi özel hukuk işlemleriyle, Anayasal vergilendirme ilkesi olan mali güce göre vergilendirmeyi işlemez hale getirilmesini önlemektir (Akkaya, 2021, s. 30). Mali güç ilkesinin işlerliğini koruması aynı zamanda eşitlik ilkesinde, yatay-dikey eşitliğin korunması için önemli bir önceldir.

Kamu giderlerini karşılamak üzere alınan vergilerin Anayasal ilkeleri bağlamında incelendiğinde;

- Hukuk devleti anlayışı kapsamında yasallık ilkesine uygun,
- Sosyal devlet anlayışı içerisinde mali güç ilkeleriyle uyumlu,
- Eşitlik ilkesi gereği kişi, zümre ayırt edilmeden herkesi kapsayacak biçimde,
- Belirlilik ilkesi gereği öngörülebilir, planlanabilir, açık ve anlaşılır,
- Geriye yürümezlik ilkesi gereği vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği sırada yürürlükte olan yasa hükmüne dayanarak,
- Ölçülülük ilkesi gereği keyfiyetten uzak bir tutumla, toplum menfaati sağlanırken, malikin mülkündeki tasarruf hakkına aşırı müdahale etmeden mülkiyet hakkı sınırlandırılabilir.

2.4. Anayasa Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı

Mülkiyet Anayasal bir hak olmakla beraber sınırlamaları yine anayasada belirtilmiştir. Malik sıfatından olan kişinin mülkiyet hakkı Anayasa madde 35 uyarınca kamu yararına amacıyla kısıtlanabilir. AYM'nin bireysel başvuru sonucu aldığı kararda, mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin açıkça temellendirilmediği ya da keyfi yapıldığı tespit edilmedikçe kamu kurumunun kamu yararı konusundaki kararına müdahale edilemez. Ayrıca kamu yararına aykırı olduğunu ispat etme yükümlülüğü iddia edene ait olduğu belirtilmiştir (AYM Kararı - 1. B., B. 2013/817 T. 19.12.2013). Mahkemenin kamu yararı tanımına bakıldığında ise kişilerin ve ferdi çıkarların üstünde olan toplum yararını ifade eder (AYM Kararı- GK, E. 2021/110 K. 2023/175, T. 11.10.2023).

Yasada getirilen sınırlandırmanın topluma sağlayacağı fayda, kişinin uğrayacağı zarardan ağır bastığı durumda kamu yararının varlığından söz etmek mümkündür. Kamu yararı dikkate alınarak yapılan ayırımın eşitlik ilkesine zarar vermeyeceği ifade edilmiş ve kamu yararı "toplum yararı", "ortak çıkar", "genel yarar" gibi kavramlarla tanımlanmıştır (AYM Kararı-, E. 1992/13 K. 1992/50, T. 21.10.1992).

Vergiler kamu giderlerini karşılamak üzere mali güce göre dağıtılan yükümlülüktür. Vergiler doğrudan bir kamu hizmetine tahsisi edilmeden genel kamu harcamaları için tahsil edilir. Tahsil edilen bu vergi giderlere ortak katılma paydır (AYM Kararı- GK, E. 2013/66 K. 2014/19 T. 29.01.2014). Yapılan vergilendirmede kamu yararının olduğu ve meşru bir gaye hedeflediği anlaşılıyorsa mülkiyet hakkı ihlali ileri sürülemeyecektir. Mülkiyet hakkının sınırlandırılmasında kamu yararı olması tek başına yeterli bir gerekçe değildir. Yapılan bu kısıtlamanın Anayasa madde 35 uyarınca kanunla yapılmış olması elzemdir. Bu noktada Anayasa madde 73'te geçen verginin yasallığı ilkesini de desteklediğini görüyoruz.

Ayrıca kanunla ve kamu yararına yapılan mülkiyet hakkı müdahalesi ölçülü olması gerekir. Anayasa madde 13 uyarınca temel hak ve hürriyetlerden olan mülkiyet hakkının sınırlandırılmasın içinde ölçülülük ilkesi geçerlidir. Kamu yararı gayesi hedeflenirken haklar arasındaki dengenin korunması gerektiği göz ardı edilmemelidir. Adil denge malikin olağanüstü ve aşırı yük yüklendiği durumda mülkiyet hakkı ihlaliyle bozulmuş olacaktır. (AYM Kararı- 1. B. B. 2014/12080 T. 06.04.2017).

Ölçülülük ilkesine bakıldığında, Anayasa madde 73'te mali güce ilkesi kişilerin ekonomik ve kişisel durumlara dikkate alarak vergilendirileceği vurgulanmıştır. Mali güce göre vergilendirme yapılabilmesi için çeşitli araçlardan yararlanılır. Bu araçlara, artan oranlı vergi tarifeleri, ayırma kuramı (emek gelirin sermaye gelirin nazaran daha az vergilendirilmesi), veraset ve intikal vergisi, sosyal gayeli muafiyet istisna ve indirimler, zorunlu malların düşük lüks malların yüksek vergilendirilmesi örnek olarak verilebilir (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2018, s. 56). Vergi müdahalelerinin ve maliye politikalarının kendi içinde uyumlu biçimde uygulanması ikincil gelir dağılımında adil denge sağlanması için gereklidir. Vergi adaletinin tesis edilmesi yoluyla sosyal adaleti, sosyal yararı, ekonomik ve sosyal dengeyi sağlamak devletin anayasal görevidir (Kaneti, Vergi Hukuku, 1989, s. 36).

AYM'ne mülkiyet hakkı ihlali iddiasıyla başvurulmuş başka bir davada, konuyla ilgili tespit edilen verginin ve cezasının tahsilindeki müdahalede yasal gayenin kamu yararını gerçekleştirmeye elverişli ve gerekli olduğunu belirtilmiştir. Malikin mülkiyet hakkıyla ilgili güvencelerden yararlandırılarak, yapılan vergilendirmenin açıkça orantısız olduğunu iddia etmemesi ve şikâyet benzer konudaki tüm kişi ve kurumlara aynı şekilde uygulanması mülkiyet hakkına müdahalenin adil ve ölçülü olduğunu mülkiyet hakkı

ihlalinin yapılmadığını ortaya koymuştur (AYM Kararı - 1. B, B. 2018/11924 T. 19.10.2023). Anayasa madde 73/3 hükmüne bakıldığında vergi yükümlülüklerinin belirlilik ve öngörülebilir olması gerektiği ve bu gerekliliğin mülkiyet hakkına müdahalenin sınırlarının çizilmesinde öncül olarak dikkate alınmalıdır. Anayasanın bütünselliği ilkesi gereği Anayasa 35.13. 73. ve AİHS'ne ek (1) No.lu Protokol hükmü dikkate alınarak somut olaylar değerlendirilmelidir. Vergileme yoluyla mülkiyete yapılan müdahalelerde, hukuka uygunluğun çerçevesi çizilerek Anayasaya uygun ve etkin bir koruma sağlanacaktır (AYM, B. No: 2014/6192 T. 12/11/2014).

Ezcümle AYM vergileme ilkelerinde yasallık, mali güç, belirlilik, ölçülülük ve alt ilkelerini dikkate alarak kamu yararına uygun, mülkiyet hakkının özünü ihlal etmeden yapılan kısıtlamalar meşru sayılmıştır. Elbette somut olayların her biri kendi özü itibarıyla değerlendirilmesi gerektiği unutulmamalıdır.

2.5. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Mülkiyet ve Vergisel İlkeler

AİHS 03.11.1950 tarihinde imzalamış ve 03.09.1953 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye ise bu sözleşmeyi 6366 sayılı “İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Koruma Sözleşmesi ve Buna Ek Protokolün Tasdiki Hakkında Kanunla” 19.03.1954 tarihli Resmî Gazetede yayımlayarak yürürlüğe girmiştir. İnsan haklarının korunmasına ilişkin sözleşme 3 bölümde, toplam 59 maddeden oluşmaktadır. Zamanla sözleşmeye ek protokollerde eklenmiştir. İlk bölümde hak ve hürriyetlere yer verilmiştir. İkinci bölümde AİHM kuruluşuna ve görevlerine detaylıca konu edinilmiştir. Ve son bölümde de çeşit hükümler yer almaktadır.

Kişilerin AİHM’sine başvurularının kabul edilebilir olması AİHS madde 35’te belirtilmiştir. Madde 35 iç hukuk yollarının tükenmiş olması gerektiğini ve kesinleşmiş kararı tarihinden başlayarak dört ay içerisinde başvurunun yapılabilir olduğu belirtilmiştir (European Convention on Human Rights, s. 20). Vergi mükellefleri sözleşmeyi dayanak göstererek Taraf devletlerin vergilendirmeye ilgili usullerden ve vergi idaresinin yöntemlerinden şikâyetçi olmaktadır.

Vergileme ile ilgili başvurular genellikle Sözleşme ’ye Ek 1 No.lu Protokol’e, sözleşmenin 6. Maddesine, 8. Maddesine, 9. Maddesine ve 14. maddesine atıfta bulunmuşlardır. (Adalet Bakanlığı Uluslararası Hukuk ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü İnsan Hakları Daire Başkanlığı)

AIHS ‘ne Ek 1 No.lu Protokol’ün 1. Maddesinde mülkiyet hakkı güvence altına alınmıştır. Maddeye bakıldığında gerçek ve tüzel kişilerin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı duymasını isteme hakkı olduğunu belirtir. Ayrıca kişiler kamu yararına, yasanın öngördüğü şartlara uygun mülkiyet hakkı kısıtlanabileceği yer almaktadır. Devletin vergilendirme yetkisine dayanarak vergilerin cezaların tahsil edilmesi yukarıda bahsedilen koşullar içerisinde uygun olacağı açıklanmıştır (İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşme’ye Ek Protokol 1).

Sözleşmenin 6. Maddesine baktığımızda adil yargılanma hakkı güvence altına alınmıştır. Türk hukuk siteminde Anayasa madde 36 adil yargılanma konusuna doğrudan madde 2’de dolaylı olarak değinmiştir. Bu maddenin kapsamı yalnızca mahkeme süreciyle ilgili değil, dava sürecinin öncesini ve sonrasını da kapsayıcı olarak dikkate almaktadır. Danıştay VDDK Adil yargılanma hakkının özünün hakkaniyete uygun yargılanma olduğunu ifade etmiştir. Adil yargılanma iddiasının incelenebilmesi, mükellefin yargılanma sürecince haklarına saygı gösterilmediği, iddia makamının sunduğu delil ve görüşlerden bilgi sahibi olmadığı veya bu iddialara karşı etkin şekilde itiraz hakkını fırsatı bulamadığı veya uyuşmazlığı çözümleyecek iddiaların derece mahkemelerince dinlenmediği ya da kararlar gerekçesiz olması durumunda mümkündür. Açıkça keyfi davranıldığı, eksik değerlendirmenin yapıldığı veya ihmalin olduğu iddiaları bilgi ve belgeler desteklenerek mahkemeye sunulmuş olması gerekir (Danıştay Kararı- VDDK. E. 2018/164 K. 2018/202 T. 11.4.2018). Sözleşmenin 6. Maddesinin ikinci fıkrasında suç ile itham edilen herkesin suçluluğu yasal olarak ispatlanana kadar masum sayılacağını ve devamındaki fıkrada en hızlı şekilde suçlamanın niteliğinden ayrıntılı ve sade bir dille haberdar edilmesi gerektiği, savunma için zaman ve kolaylık tanınması gerektiği belirtilmiştir.

Sözleşmenin 8. Maddesine bakıldığında özel ve aile hayatına saygı gösterilmesi hakkı ele alınmıştır. Bu hakka kamu müdahalesinin ancak ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli tedbirlerin ortaya konması durumunda mümkündür. Sözleşmenin 14. Maddesine bakıldığında ayrımcılık yasağının ele alındığını, tanınan hak ve özgürlüklerden yararlanma ulusal veya toplumsal köken, servet, doğum başta olmak üzere herhangi başka bir duruma dayalı hiçbir ayrımcılığa tabi olmadan sağlanması gerektiği belirtilmiştir.

3. BÖLÜM: VERGİLEME İLKELERİ VE MÜLKİYET HAKKININ AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARARLARI ÇERÇEVESİNDE İNCELEMESİ

Karar incelemesi yapılırken öncelikle olay özetlenecek ve başvuruların iddiaları ve mahkeme kararı mülkiyet hakkı ve vergileme ilkeleri açısından değerlendirilecektir.

3.1. İtalya Cumhuriyeti'ne Karşı Giorgio Ferrazzini Davası (No.44759 /98)

Dava İtalyan vatandaşı Bay Giorgio Ferrazzini tarafından 26 Şubat 1998'de İtalyan Cumhuriyetine karşı Avrupa İnsan Hakları Komisyonuna başvuru yapılmıştır. Davanın konusu bakıldığında başvurucu bir limitet şirket kurmuş ve sermaye olarak arazi, mülk ve bir miktar parayı limitet şirkete devretmiştir. Devirde ödenecek belirli vergi oranlarında indirim yapılması için vergi makamlarına başvurulmuş ve vadesi gelen tutarın ödemesi yapılmıştır. Vergi idaresi mükellefin indirimli vergi oranlarından yararlanamayacağını belirterek ek tarhiyata tabi tutmuştur. Yapılan tarhiyat sonucu hesaplanan ek verginin 60 gün içerisinde ödenmediği durumda %20 oranında idari para cezasının uygulanacağını belirtmiştir. Nitekim mükellef 1988 yılında Oristano Bölge Vergi Komisyonu'na iptal için iki başvuruda bulunmuştur. Bölge Vergi Komisyonu öncelikle duruşma tarihi belirlemiş ardından süresiz olarak duruşma ertelenmiştir. Duruşma 1999 yılında yapılmış ve mükellefin iddiaları reddedilmiştir. Mükellef 2000 yılında temyize başvurmuş dava devam ederken makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğini belirterek AİHM başvurmuştur. İlk derece mahkemesinde yargılama süresi 10 yıldan fazla süren mükellef AİHS 6/1' de yer alan "Medeni hak ve yükümlülüklerinin veya kendisine karşı herhangi bir suç isnadının karara bağlanmasında, herkesin... makul bir süre içinde... görülmesini isteme hakkına sahiptir..." (European Convention on Human Rights, s. 9) hükmüne dayanarak şikayetçi olmuştur.

Mahkeme, bu olayın sözleşmenin 6/1. Maddesinde yer alan suç istinadı tanımının içerisinde yer almadığını belirtmiştir. Mevcut davada yargılamanın "medeni hak ve yükümlülüklerin belirlenmesi" ile ilgi olup olmadığının tespit edilmesi gerektiğini ve "medeni hak ve yükümlülükler tanımının "özerk" bir kavram olduğunu ifade edilmiştir (Bendenoun c. France, 1994). Ayrıca "Vergi davalarında açıkça maddi menfaatler söz konusudur, ancak bir ihtilafın sadece "maddi" nitelikte olduğunun gösterilmesi, 6/1

maddesinin "medeni" başlığı altında uygulanabilirliği için tek başına yeterli değildir" (Ferrazzini v. Italy, 2001) hükmüne yer verilmiştir.

Başka bir kararında buna paralel olarak "6 § 1 maddesinin amacı doğrultusunda, münhasıran kamu hukuku alanına ait olarak değerlendirilmesi gereken ve dolayısıyla 'medeni haklar ve yükümlülükler' kavramının kapsamına girmeyen, Devlete veya onun alt makamlarına karşı 'maddi' yükümlülükler mevcut olabilir. "Cezai yaptırım yoluyla uygulanan para cezaları haricinde, bu durum özellikle maddi nitelikteki bir yükümlülüğün vergi mevzuatından kaynaklandığı veya demokratik bir toplumdaki normal vatandaşlık görevlerinin bir parçası olduğu hallerde ..." (Kimmo Sundström v. Finland, 1996) medeni hak ve yükümlülükler dâhil edilmemesi gerektiği ifade edilmiştir.

Mahkeme gerekçesinde, vergi idaresiyle mükellef arasındaki uyuşmazlıkların kamusal boyutunu ön planda tutarak 6/1 maddesini uygulanabilir olmadığına karar vermiştir. Mahkeme 6. Madde ile ilgili tartışmayı usul hukuk meselesinden çok maddi hukuk meselesi olarak ele almıştır. Yaltı hocanın dediği gibi vergi mükelleflerinin adil yargılanma hakkına sahip olduğunu belirtmek vergilendirme yetkisini ortadan mı kaldırıyor sorusunu karşımıza çıkıyor. Mahkeme adil yargılanma hakkı aracılığıyla vergilendirme yetkisini savunuyor. Fakat 1 No'lu Protokol'ün 1. Maddesi mülkiyet hakkının korunmasını vergilendirme yetkininin sınırsızlığını değil sınırını oluşturmaktadır. Devletin mutlak güce dayanarak doğrudan mükellefin maddi menfaatlerine hukuk dışı müdahalenin olduğu kanısında olan mükellefin açtığı dava direk olarak medeni bir hakla ilişkilidir (Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, 2006, s. 86-96). Davada yargıç Ress'in karşı oy kullanımına bakıldığında "sosyal güvenlik planı kapsamında katkı payı ödeme yükümlülüğünün "medeni" olduğu, ancak gelir vergisi ödeme yükümlülüğünün medeni olmaması nasıl açıklanabilir? İtirazıyla vergi ödeme yükümlülüğünün medeni hakla ilişkili olduğunu belirtmiştir" (Ferrazzini v. Italy, 2001).

Hâlbuki aynı mahkeme mülkiyet hakkına ilişkin vergi davasında hakka müdahalenin kanuniliğini, ölçülülüğünü "mülkiyet hakkına müdahale" üzerinden değerlendirerek ihlal kararı vermiştir (S.A Dangeville c. France, 2002).

3.2. Hollanda Krallığı'na Karşı Gasus Dosier GmbH (No. 15375/89)

Dava Alman hukuk sistemine göre kurulmuş tüzel kişiliğe sahip bir limitet şirketi tarafından 09 Aralık 1993 tarihinde Hollanda Krallığı'na karşı Avrupa İnsan Hakları Komisyonuna başvurusu ve komisyonun AİHM'ne havale etmesinden kaynaklanmaktadır. Başvuran şirket Hollanda firması olan Atlas Junior Beton BV'a tüm tutar tam olarak ödenene kadar mülkiyeti muhafaza kaydıyla beton mikseri ve yardımcı ekipmanlarının satışı yapıp teslim edilmiştir. Akabinde Hollanda vergi idaresi tarafından Atlas firmasının vergi borçlarına istinaden çıkarılan üç icra emriyle tüm taşınır mallara haczedilmiş ve satışı yapılmıştır. Ancak yapılan bu işlem Gasus firmasına tebliğ edilmemiştir. Gasus firması 1 No.lu Protokol'ün 1. Maddesi gereği mülkiyet hakkının edildiği iddiasıyla komisyona başvurmuştur. İç hukuk hükmüne bakıldığında 1845 sayılı kanunun 16/3. Maddesinde "...bir vergi borcunun tahsili amacıyla vergi makamları tarafından haczin uygulandığı sırada söz konusu malın vergi borçlusunun tesislerinde bulunması ve bu tesisin 'tefrişatı' olarak hizmet vermesi koşuluyla... haczin hukuka uygunluğunu değerlendirirken mahkeme, ilgili mülkün vergi borçlusuna ait olup olmadığını dikkate alamaz." hükmü yer almaktadır.

Yani haczedilen malın fiilen borçlunun zilyetliğinde bulunması vergi idaresini mülkiyetin kime ait olduğu araştırmasını yapmaktan kurtaracağını belirtmektedir (Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, 2006, s. 51). Mahkeme kanun maddesinin amacını, vergi tahsilinin kolaylaştırılmasını sağlayarak kamu yararı elde etmek olduğunu ve burada esas incelenmesi gereken noktanın idarenin uygulamasının mükellefe ağır yük yükleyip yüklenmediğiyle ilgili olduğunu belirtmiştir. Mahkeme Gasus şirketinin Atlas şirketine güvenerek kredili satış yaptığını, malın bedelinin tamamını almadan makinenin demirbaş olarak kurulumun gerçekleştirmesini ve kullanımına izin vermesinin belirli oranda sorumluluğu olduğu belirtilmiştir. Davaya konu olan vergi tahsilinin amaç-araç arasında makul bir orantılılık ilişkisinin olduğunu ve bu gerekçeler neticesinde 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesinin ihlal edilmediğine karar verilmiştir (Gasus Dosier und Fördertechnik Gmnh v. The Netherland, 1995).

Mahkeme adil denge testinin yaparken amaç araç arasındaki dengeyi gözetilmiştir. İdarenin görevi kötüye kullanmadığını, mükellefin iç hukuk sistemine göre riskin öngörülebilirliği nispetinde sorumlu olduğunu belirtiyor. Türk vergi sisteminde

ilkelerden belirlilik ve ölçülülük ilkesinin alt ilkelerinden orantılılık denetiminin yapıldığı görülmektedir.

3.3. Macaristan Cumhuriyeti'ne Karşı Bayan N.K.M Davası (No. 66529/11)

Dava Macar vatandaşı tarafından, sözleşmenin 34. Maddesine (bireysel başvuru) dayanarak AİHM'sinde açılmıştır. Davacının talebi ve mahkemenin (içtüzük 47/3 maddesine dayanarak) kabulü üzerine davacının ismini açıklanmamıştır. Başvuran 30 yıldır devlet memuru olarak bakanlıkta çalışmaktadır. 27 Mayıs 2011 tarihinde, 28 Temmuz 2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere işten çıkarılmıştır. İşten çıkarılma konjonktürel dalgalanmadan kaynaklı olarak tüm kamu hizmetlerinde benzer önlemlerin alındığı kararda bahsedilmiştir. Haziran ve temmuz ayları için yasal olarak maaş almaya hak kazanmış ve çalışmaktan muaf tutulmuştur. İlgili iç hukukta XXII sayılı Devlet Memurlarının Statüsüne ilişkin kanuna göre “Bir devlet memuru... hizmet ilişkisinin olağan işten çıkarma ile sona ermesi halinde kıdem tazminatı hak kazanır” hükmü yer almaktadır. İkinci fıkrasında memurun hizmeti en az 20 yıl ise 8 aylık maaş kıdem tazminatı olarak verilmesi gerektiği hükmedilmiştir. Ancak 2010 yılında XC sayılı Bazı Ekonomik ve Mali Kanunların Kabulü ve Değiştirilmesi Hakkında Kanun kabul etmiştir. Kabul edilen kanunda iş akdi feshedilen kamu sektörü çalışanlarına yapılan belirli ödemeler getirilmiştir. 2 milyon HUF'u aşan kıdem tazminatı ve iş akdi feshiyle ilgili ödemeler %98 oranında vergiye tabi tutulmuştur. Başvurucu mükellef kıdem tazminatının bir kısmına %98 oranında vergi uygulanmasının mülkiyet hakkı ihlali olduğunu sözleşmenin 1 No'lu Protokol'ün 1. Maddesine dayanarak ifade etmiştir. Hükümet ise ihtilafı gelirden yoksun bırakmanın, başvuranın mülkiyet hakkına müdahale anlamına geldiğine itiraz etmemiştir. Ancak hükümete göre, bu müdahale kanunla öngörülmüştür ve toplumun adalet duygusunun tatmin edilmesi ve kamu hazinesinin korunması meşru amaçlarına yönelik olduğunu savunmaktadır (N.K.M. v. Hungary, 2013).

Konuyla ilgili Avrupa Birliği hukukuna bakıldığında Temel Haklar Şartı madde 34'te “...iş kaybı durumunda, koruma sağlayan sosyal güvenlik yardımları ve sosyal hizmetlerden yararlanma hakkını tanır ve saygı duyar...” geçmektedir. Avrupa Adalet Divanı bir kararında “Bir işletmede uzun yıllar hizmet vermiş olan işçilerin korunması ve yeni iş bulmalarına yardımcı olunması şeklindeki kıdem tazminatının amacı, 2000/78 sayılı Direktifin 6(1) maddesinde öngörülen meşru istihdam politikası ve

işgücü piyasası hedefleri kategorisine girmektedir” (C-499/08 Andersen v. Region Syddanmark, 2010).

AIHM’sinin değerlendirmesine baktığımızda öncelikle 1 No’lu Protokol’ün 1. Maddesi anlamında mülkiyet kavramının var olup olmadığını incelemiştir. Maddi varlıklarda mülk kavramından söz edilebildiği gibi varlıkları oluşturan diğer bazı haklar ve menfaatler de bu hüküm amaçları açısından mülkiyet hakkı veya mülkiyet tanımında kabul edilebileceği öngörülmüştür. Her davada incelenmesi gereken konu, davanın koşullarının bir bütün olarak ele alındığında, başvurana 1 No.lu Protokol’ün 1. maddesi ile korunan maddi bir menfaat sağlayıp sağlamadığıdır (Beyeler c. Italie, 2000). Mahkeme başka bir kararında 1 No.lu Protokol’ün 1. maddesi anlamında malvarlığının, mevcut malvarlığı olabileceği gibi, gerçekleştirileceğine dair en azından “meşru bir beklentisi” olduğunu ileri sürebileceği alacaklarında malvarlığına dâhil olabileceğini ifade etmiştir. Yani meşru beklenti sözleşme kapsamında koruma altına alınmıştır (Gratzinger and Gratzingerova v. the Czech Republic, 2002) .

İncelediğimiz davada kıdem tazminatı, 1 No’lu Ek Protokol’ün 1. maddesi tarafından korunan maddi bir menfaat teşkil etmekte olduğu mahkemece belirtilmiştir. Bu hükmün amaçları doğrultusunda onu bir mülk haline getiren "hâlihazırda kazanılmış veya kesinlikle ödenebilir olduğu" inkâr edilemez mülkiyet olduğu söylenmiştir. Ayrıca bu gelire vergi uygulanmış olmasının, bunun Devlet tarafından mevcut gelir olarak kabul edildiğini gösterdiğini, edinilmemiş bir mülk veya gelir üzerine vergi uygulanmasının düşünülemeyeceğini de eklemektedir. Mahkeme yasama organının neyin “kamu yararına” olduğuna ilişkin kararını açıkça makul bir temele dayandırdığı sürece saygı gösterecektir (James and Others v. the United Kingdom, 1986). Ayrıca, vergilerin ödenmesini güvence altına alınmasına yönelik bir tedbirden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere, bir müdahale, toplumun genel menfaatinin talepleri ile bireyin temel haklarının korunmasının gereklilikleri arasında “adil bir denge” kurması gerektiği belirtilmiştir. Bu denge kullanılan amaçlar ve izlenen amaçlar arasında makul bir orantılılık ilişkisinin bulunması gerekir. Cevaplanması gereken soru başvuranın özel koşullarında, vergi kanununun uygulanmasının kendisine makul olmayan bir yük getirip getirmediği, menfaatler arasında adil bir denge kurup kurmadığıdır (Spampinato c. Italie, 2008).

Aynı şekilde sözleşmenin 14. Maddesiyle ilgili mahkemenin bir kararında; hak ve özgürlüklerin kullanılmasında herhangi bir muamele ayrımını yapılamayacağını, bir ayrımın, ancak objektif ve makul bir gerekçeden yoksun olmaması halinde mümkün olduğu belirtilmiştir. Yani meşru bir amaç ve kullanılan araçlar ile izlenen amaç arasında makul bir orantılılık ilişkisi bulunmaması halinde, ayrımcı olduğunu ve eşit muamele ihlali teşkil edeceğini belirtmiştir (Darby v. Sweden, 1990). Ancak, iç hukukta yasal bir dayanağın bulunması, yasallık ilkesinin yerine getirilmesi için tek başına yeterli olmadığını buna ek olarak, yasal dayanak belirli bir niteliğe sahip olmalı, yani hukukun üstünlüğü ile uyumlu olmalı ve keyfiliğe karşı güvenceler sağlaması gerektiği belirtilmiştir.

Mahkeme vergilendirmeye ilgili Macar Cumhuriyetine geniş takdir yetkisi bırakmış olsa da kullanılan araçların ulaşılmak istenen meşru gaye açısından orantısız olduğu ve başvuranın kazanılmış hakkını mahrum ederek, ferdi anlamda aşırı derecede yük yüklediğini ifade etmiştir. Sözleşme'nin 13 ve 14. maddeleri ile ele alındığında 1 No.lu Protokol'ün 1. Maddesinin ihlal edildiğine, kararın kesinleştiği tarihten itibaren üç ay içinde maddi ve manevi tazminat olarak belirlenen tutarların ve basit faizlerinin ödenmesine karar verilmiştir(N.K.M. v. Hungary, 2013).

AİHM'nin bu kararına Türk vergi sisteminde yere alan Anayasal ilkeler bağlamında bakıldığında ilk olarak ölçülülük ilkesinin incelendiğini görüyoruz. Ölçülülük ilkesinin alt ilkeleri olan elverişlilik, gereklilik ve orantılılık ilkeleri ile değerlendirildiğinde tercih edilen aracın mahkemece ulaşılmak istenen amaç ile orantılı olmadığını, mahkeme yasama organının vergisel müdahalelerle mülkiyet hakkını kısıtlamada takdir yetkisini her ne kadar geniş bırakılsa da yapılan müdahalenin yasal olma gereksiniminin yanında yasanın keyfiyete dayalı olarak çıkarılamayacağını, gereklilik ilkesiyle desteklenerek orantılı ve amaca elverişli araçların kullanılması gerektiğini ifade etmiştir. Kanunilik ilkesi kapsamında geçmişe yürümezliğe bu kararda atıf vardır. İç hukuk sisteminde geriye yönelik vergilendirme eylemi Macar Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir. Ayrıca kararda AİHM mülkiyet kavramını yalnızca hali hazırda kazanılan edimlerin mülkiyet olmadığını aynı zamanda dayanaklarda desteklenen meşru kazanılması muhtemel kazançlarında mülkiyet kavramı içerisine dâhil edilmesi gerektiği ifade ederek geniş kapsamlı mülkiyet tanımlaması yapılmıştır. Mülkiyet hakkının sınırlandırılmasının Anayasa madde 35'inde öngörüldüğü gibi ancak kamu yararına

yapılabileceği de belirtilmiştir. Hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkesi olan kıyas yasağı bu kararda her olayın ferdi olarak değerlendirmesi gerektiğini ve kamu yararının duruma özel olarak tespit edilebileceği yani kıyas yapılarak tespit etmenin hukuki olmayacağı belirtilmiştir.

3.4. Fransa Cumhuriyeti'ne Karşı Liliane Hentrich Davası (No. 13616/88)

Dava Fransız vatandaşı Bayan Liliane Hentrich'in 14 Aralık 1987'de Fransa Cumhuriyetine karşı Avrupa İnsan Hakları Komisyonuna başvurması ve komisyonun AİHM'ne havale etmesinden kaynaklanmaktadır. Başvuranın kendisi ve eşi Bay Wolfgang Peukert, Strazburg'da toplam 150.000 Fransız frangı (FRF) karşılığında 6.766 metrekarelik imar izni olmayan bir arazi satın almışlardır. Satış, Alsace Safer'in (Bölgesel Kalkınma ve Kırsal Yerleşim Kurumu) mülk üzerindeki önalım hakkını iki ay içinde kullanmaması ön koşuluyla gerçekleştirilmiştir. Süre bitiminde Safer'in şufa hakkını kullanmaması neticesinde satış yürürlüğe girmiştir. 5 Şubat 1980 tarihinde önalım kararı Bayan Hentrich ve eşine icra memuru tarafından tebliğ edilmiştir. Kararın içeriğinde satış sözleşmesinde beyan edilen satış fiyatının çok düşük bulunduğunu alıcılar tarafından edinilen tüm mülk ve eklentileri üzerinde Fransa Genel Vergi Kanunu'nun 668. maddesinde öngörülen önalım hakkını Hazine yararına ve tüm sonuçlarıyla birlikte kullanmaktadır. Alıcıya satış sözleşmesinde belirtilen fiyat, kanunda öngörülen yüzde on prim ve uygun tüm makbuzların ibrazı üzerine sözleşmenin maliyetleri ve adil masrafların karşılanmasını teklif etmiştir. Başvurucu bu kararın tebliği üzerine Bas-Rhin bölgesi Gelirler Komiseri aleyhine Strasbourg Grande Asliye Mahkemesi'nde dava açmıştır. İç uygulamaya baktığımızda 1980 yılında Gelir İdaresi önalım hakkını Bas-Rhin bölgesinde yalnızca bir kez (başvurucu ve eşi hakkında) kullanılmıştır. Fransa'nın geri kalanına bakıldığında toplam 25 önalım hakkının kullanıldığı görülmektedir. 1987 tarihli kararlarından sonra önalım yoluna başvurmaktan kaçınılmıştır. Bayan Hentrich Gelir idaresinin önalım hakkını kullanılmasına karşı 1 No'lu Protokol'ün 1. Maddesini ihlal ederek mülkiyet hakkına haksız yere müdahale edildiğini, ayrıca Fransa mahkemelerinde kendine yeterli fırsatlar verilmediğinden adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir. Hükümet ise iç hukuk yollarının tüketilmediğini ileri sürmüştür. Yargıtay, önalım hakkının kullanılmasının Sözleşme'nin 6. maddesi ve 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesi ile uyumlu olduğu konusunda şüphe duymadığı belirtilmiştir. Hükümet, önalım

prosedürünün, emlak piyasasındaki ahlaki standartları düzenlemek, yükseltmek ve vergi kaçakçılığını önlemek için Gelir İdaresi'nin kullanabileceği tek yol olduğunu ileri sürmüştür (Hentrich c. France , 1994).

Komisyon gibi, Mahkeme de önalım hakkının yalnızca beyan edilen fiyatın Gelir İdaresi'nin satın alınan taşınmaz için yaptığı değerlemenin altında kalması durumunda kullanılacağını belirtmektedir. Önalım hakkı, vergi kaçakçılığını cezalandırmak için tasarlanmamış olduğunu ve beyan edilen fiyatın gerçekte ödenen fiyata karşılık geldiği durumlarda bile geçerli olduğu belirtilmiştir. Mahkeme, “kamu yararı” kavramının geniş kapsamlı olduğunu ve devletlerin mali politikalarını çerçevelemek, düzenlemek ve vergilerin ödenmesini sağlamak için önalım hakkı gibi düzenlemeler yapmak için belirli bir takdir marjına sahip olduğunu yineler. Ancak Mahkeme komisyondan farklı olarak, müdahalenin hukuka uygunluğu konusunda karar verilmesinin gerektiğini ifade etmiştir. Mahkeme mevcut davada önalımın keyfi bir şekilde uygulandığı, kesin ve öngörülebilir olmadığını ifade etmiştir. Bayan Hentrich'e göre, önalımın etkisine karşı kendisini savunmanın imkânsız olması ve önalım için ödenecek miktarın yetersizliği ve uygulanan tedbirin orantısız olduğunu ileri sürmüştür. Hükümet ise mülkü satın almak için ödedikleri bedele ek olarak %10 oranında ek bir ödeme yaptıklarını, sözleşme masraflarının ve makul masrafların geri ödemesi yapıldığı için herhangi bir mali kayba uğramadıklarını ifade etmiştir (Hentrich c. France , 1994).

Mahkeme, orantılılık meselesine alıcının önalım hakkına tabi tutulması ve dolayısıyla sadece fiyatın olası düşük tahminlerini caydırmak amacıyla mülkünü kaybederek cezalandırılması yönündeki risk açısından da bakılması gerektiğini düşünmektedir. Önalım hakkının kullanılmasının seçilmiş bir kurbanı olarak Bayan Hentrich'in “bireysel ve aşırı bir yük taşıdığını” ve bu yükün ancak kendisine karşı alınan tedbire etkili bir şekilde itiraz etme imkânına sahip olması halinde meşru hale gelebileceğini düşünmektedir. Bu nedenle mülkiyet hakkının korunması ile genel menfaatin gerekleri arasında kurulması gereken adil dengenin korunmamış olduğunu ifade etmiştir (Agosi v. the United Kingdom, 1986).

Bayan Hentrich'in Gelir İdaresi'nin önalım hakkını kullanma kararına karşı gerekçeli itirazda bulunmasına ve taraflar arasında kararlaştırılan fiyatın mülkün gerçek piyasa değerine karşılık geldiğini kanıtlamasına izin vermeyi reddetmiştir. Bu sebepler ışığından

Sözleşmeye Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. Maddesinin (mülkiyet hakkı ihlali) ve 6. Maddenin (adil yargılanma hakkı) ihlal edildiğine karar vermiştir (Hentrich c. France , 1994).

Önalım hakkı idarenin takdir yetkisine bırakılsa da çok istisnai durumlarda uygulandığı hatta o bölgede 1980 yılında yalnızca başvuran kişiye uygulandığı görülüyor. İdari uygulamanın hukukiliği açısından değerlendirildiğinde keyfiyete dayalı alınan kararın hukuki güvenlik ilkesin ihlal ettiği ve ayrıca belirlilik ilkesi gereği mükellefin muhatap olacağı idari işlemleri öngörebilir, açık ve anlaşılır olması gerektiği ancak bu davadaki olayda idari işlemin mükellef tarafından öngörülmesin pek mümkün olmadığı anlaşılmaktadır. Ve son olarak ölçülülük ilkesinin alt ilkesi olan orantılılık ilkesinin ihlal edildiği önalım karşılığında yapılacak ödemenin ve mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin amaçlanan gaye açısından orantılı olmadığı vurgulanmıştır.

3.5. Fransa Cumhuriyeti'ne Karşı Les Témoins de Jéhovah Derneği Davası (No. 8916/05)

Dava 16 Eylül 1947 tarihinde İçişleri Bakanı tarafından tescil edilmiş Les Témoins de Jéhovah adlı dernek tarafından, sözleşmenin 34. Maddesine (bireysel başvuru) dayanarak AİHM'sinde açılmıştır. Dernek tüzüğünün ikinci maddesinde derneğin amacını “Yehova'nın Şahitlerinin ibadetini sürdürülmesine ve uygulanmasına yardımcı olmaktır. Özellikle öğretilerinin yayınlar, süreli yayınlar, konferanslar ve diğer basım veya görsel-işitsel araçlar aracılığıyla yayınlanmasını, basılmasını ve yayılmasını sağlayabilir. Vaizlerin ve misyonerlerin masraflarını ve geçimlerini sağlayacak. Aynı zamanda Fransa'da veya yurt dışında aynı amacı güden herhangi bir derneğe de yardım ve destek sağlayabilecektir. Belirlediği amaçlara hizmet edebilecek arazi veya binaları iktisap edebilir, kiralayabilir veya inşa edebilir ve genel olarak amacına ilişkin her türlü taşınır veya gayrimenkul işlemlerini gerçekleştirebilir.” olarak belirtilmiştir. Yehova'nın Şahitleri kendilerini, inançları tamamen İncil'e dayanan bir Hristiyan dini olarak tanımlamaktadır. 22 Aralık 1995'te kamuoyuna açıklanan ve geniş çapta dağıtılan “Fransa'daki Mezhepler” başlıklı parlamento raporunda, Yehova Şahitleri mezhepçi bir hareket olarak tanımlanıyordu. Davacının iddialarına göre bu rapordan sonra daha da ayırıştırıcı ve baskılayıcı politikaların kendilerine uygulandığını belirtiliyor. Konu derneğe yapılan elden bağışların Genel Vergi Kanunları 757. Maddesine göre vergi denetimine tabi tutularak milyonlarca avro ek vergiye tabi tutulmuşlardır. Ancak bu

konuyla ilgili bakanlığa verilen yazılı bir soru önergesine yanıtı derneklere yapılan elden bağışların geçmişte olduğu gibi transfer vergilerinden muaf olduğunu belirtmiştir. 757. Maddede “bağış alıcı” tam olarak tanımlanmadığından, başvuran derneği kapsayıp kapsamadığı belirli değildir. Mahkeme başvuran derneğin böyle bir vergiyi öngörmesinin mümkün olmadığını belirtilmiştir. Ayrıca adil tazmin ile ilgili kararında, Fransa’nın başvuran derneğe haksız ödediği vergilere karşılık 4.590.295 avro ve ayrıca masraf ve giderler için 55.000 avro ödemesine karar vermiştir (Associa Les Temoins De Jehovah c. France, 2010).

İhlal kararı AİHS 9. Madde ihlali edildiğini, karar metninde öngörülemeyen vergilendirmenin hukuki olmayacağını belirtmiştir. Türk vergi sisteminde anayasal ilkeler bağlamında bakıldığında idari eylem ve işlemlerin öngörülebilir olması hukuk devletinde hukuki güvenlik ilkesinin gereğidir. AİHM kararındaki öngörülebilirlik söylemi AYM’nin “vergi yükümlülüğünün hem kişiler hem de idare yönünden belirli ve kesin olmasını, kanun metnlerinin, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir.” (Anayasa Mahkemesi Kararı, E.2019/53 K.2019/75 19.09.2019, 2019) belirlilik ilkesi tanımlamasını hatırlatmaktadır. AİHS’nde doğrudan vergileme ilkelerine değinilmese vaka özelinde ilkelerde vurgu görmekteyiz. Bu kararda vergilemede belirlilik ve hukuki güvenlik ilkeleri açısından iç hukuk sitemimizle uyduğu görülmektedir.

3.6. Ukrayna Hükümeti’ne Karşı Sergey Nikolayevich Davası (No.39766 /05)

Dava Ukrayna vatandaşı Bay Sergey Nikolayevich'in tarafından, sözleşmenin 34. Maddesine (bireysel başvuru) dayanarak AİHM’inde açılmıştır. Başvurucu idarenin kendisine kanunlara aykırı olarak KDV ödeme yükümlülüğü getirdiğini ve bunun 1 No'lu Protokol’ün 1. maddesinin ihlali olduğunu iddia etmektedir. Bay Sergey Nikolayevich, 727 sayılı “Küçük Ölçekli İşletmelerde Vergi, Muhasebe ve Raporlama için Basit Usul” Kararnamesi gereği tek (birleşik) vergi mükellefi olarak kayıt yaptırmış bir özel işletmedir. Başvurucu Ukrayna’ya mal ithal etmesi neticesinde gümrük idaresi KDV kanunu uyarınca 214.107,19 Ukrayna Grivnası (UAH) talep etmiş ve başvuru sahibi hesaplanan KDV’yi ödemiştir. Mükellef basitleştirilmiş vergi uygulamasına tabi olduğunu belirterek ödediği KDV’nin iade edilmesi talebiyle Kharkiv Asliye Ticaret

Mahkemesine dava açmıştır. Ancak mahkeme KDV Kanun'un basit usul vergilendirme yöntemine tabi olan mükellefler için bir istisnaya yer verdiği hükmüne varmıştır. Mükellef Başkanlık kararnamesindeki ilgi maddeleri dayanak göstererek ithalat ile satış ayrımının yapılmadığını öne sürerek istinaf başvurusunda bulunarak KDV'den istisnaya tabi olduğunu belirtmiştir. İstinaf mahkemesi mükellef lehine kararı bozmuştur. Gümrük idaresi temyiz başvurusunda bulunmuştur ve akabinde temyiz mahkemesi istinaf mahkemesinin verdiği kararı bozarak ilk derece mahkemesi kararını onamıştır. Sürecin devamında mükellefin Yüksek Mahkeme başvurusu da reddedilmiştir (Serkov v. Ukraine, 2011).

Devlet mükellefe KDV yüklemenin mülkiyet hakkına müdahale teşkil edebileceğini ancak 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesinin ikinci paragrafı kapsamında vergi ödemelerini güvence altına alması ve mülkiyeti kamu yararına uygun kullanılmasını sağlamak için yasa ihdas etmesi hukuki bir müdahale olduğunu, uygulanan tedbirin diğer ithalat yapan firmalarda uygulandığı için başvuru mükellefe aşırı yük yüklenmediğini iddia etmiştir (Serkov v. Ukraine, 2011).

Mahkeme ihdas edilen yasanın niteliğine atıf yaparak ilgili kişilerin erişiminin mümkün olması gerektiğini, uygulanmasının kesin ve öngörülebilir olması gerektiğini kararında tekraren belirtmiştir. (Beyeler c. Italie, 2000). Öngörülebilirliğin kapsamı söz konusu kanunun içeriğine, kapsamak üzere tasarlandığı alana ve hitap ettiği kişilerin sayısına ve statüsüne bağlı olduğu belirtilmiştir. Ayrıca kanun hükmünün salt olarak tek bir yoruma bağlı kalması koşuluyla öngörülebilirlik sağlanır anlayışının doğru olmadığını, yasanın birden fazla şekilde yorumlamaya uygun olmasının öngörülebilirliğe aykırılık teşkil etmeyeceğini ifade edilmiştir (Gorzelik ve Others v. Poland , 2004). Mahkeme iç hukukta içtihat değişikliğinin mümkün olduğunu, kendi mahkeme kararları verirken güncel ve geliştirici yaklaşımlara sahip olduğu defaten belirtmiştir (Scoppola c. Italie, 2009). Mahkeme mükellefin karşı karşıya kalmış olduğu iç hukuktaki yorum değişikliğinin geçerli bir sebebi olmadığını ifade etmiştir. Esasen Yüksek mahkeme dava ile ilgili yorumunu değiştirmede geçerli bir sebep ortaya koymadığı ve bu da hukukun üstünlüğüne olan inancı, öngörülebilirliği zedelediğini belirtiyor. Kararnamede düzenlenen KDV kanunun kapsamında hukuki boşlukların olmasından dolayı, önemli bir mali konuyu mevzuat boşlukları sebebiyle öngörülebilirliğin sağlanamaması 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesinin aradığı yasanın niteliğine ilişkin şartların yerine getirilmediğin

tespiti yapılmıştır. Birden fazla yorumun bulunduğu hükümlerde idare mükellefin lehine olan yaklaşımı seçmesi gerektiğini başkaca kararlarda da görmekteyiz (Shchokin v. Ukraine, 2010). Mahkeme yukarıda bahsettiğimiz tüm bu gerekçelere dayanarak 1 No’lu Protokol 1. maddenin ihlal edildiğine, maddi tazminat olarak 23.000 Euro artı uygulanabilecek her türlü vergi, manevi tazminat olarak 4.000 Euro artı uygulanabilecek her türlü vergiler ve vergiler üzerinden basit faizin ödenmesine oybirliğiyle karar verilmiştir (Serkov v. Ukraine, 2011).

AİHM’si, vergi yargılaması yapan makamların çelişkili kararlar vermesini öngörülebilirliği zedelediği ve verginin yasallığı ilkelerini aşındırdığını vurgulamaktadır. Buna paralel olarak Türk Vergi Sisteminde de çelişkili kararların vergilemede kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Mükellefin yükleneceği yükümlülüklerin öngörülebilir olması hukuk devletinin bir gereğidir. Belirlilik ilkesi AYM kararında da belirttiği gibi “...kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu...” (Anayasa Mahkemesi Kararı, E.2015/41 K.2017/98 04.05.2017, 2017) olması gerekirken, bu davada ihlal edilmiştir. Mülkiyet hakkı açısından bakıldığında Anayasada madde 35’te mülkiyete müdahalenin yalnızca kanunla ve kamu yararına yapılabileceği öngörülmüştür. Bu davada tercih edilen müdahale aracının yasal belirsizlikler içerisinde ve idarenin keyfi kararları sonucunda mülkiyet hakkı ihlaline sebebiyet vermiştir.

SONUÇ

Vergi yargısıyla ilgili davalarda mükellefin talebi, idare tarafından uygulanan işlemlerin iptali, yapılan tarhiyatın terkin edilmesi, vergi tahsili gerçekleştirilmişse iadesi, ihtiyati haciz uygulanmışsa kaldırılmasıyla ilgilidir. Vergilerin hukuk devleti temelinde tarhın tahakkukun hem idare hem kişiler tarafından, yalın, anlaşılır, kıyasa mahal vermeden, yorumda ekonomik yaklaşım sınırını ihlal etmeden, geçmişe yürütülmeden, ayrımcılığa tabi olmadan, mali güce dayalı adil dağılımın yapılması esastır. Anayasa yargı sürecine bakıldığında mali güç ilkesinin, eşitlik ilkesinin, hukuk devleti ilkesinin, belirlilik ilkesinin, kıyas yasağı ilkesinin, geçmişe yürümeme ilkesinin kararlarda yer aldığını görüyoruz. AİHS’nde ve ek protokollerinde temel hak ve özgürlüklerinin ihlalleri ile ilgili maddeler yer almaktadır. AİHS 1 No’lu Protokol’ün 1. Maddesinde mülkiyet hakkının özü itibariyle ele alınmıştır. İlgili madde üç ayrı kuraldan meydana gelmektedir. “...birinci fıkranın ilk cümlesinde ifade edilen ve genel nitelikte olan birincisi, mülkiyetten barışçıl yararlanma ilkesini ortaya koymaktadır. İkincisi, aynı fıkranın ikinci cümlesinde, mülkiyetten yoksun bırakmayı kapsar ve bunu belirli koşullara tabi kılar. İkinci paragrafta yer alan üçüncü kural, sözleşmenin tarafı olan Devletlerin mülkiyetin kullanımını genel menfaatlere uygun olarak kullanılmasını kontrol etmek veya vergilerin veya diğer mali yükümlülükler ve cezaların ödenmesini güvence altına alma hakkına sahip olduğunu kabul etmektedir. Bununla birlikte, bu üç kural birbiriyle bağlantısız olma anlamında "farklı" değildir. İkinci ve üçüncü kurallar, mülkiyetten barışçıl bir şekilde yararlanma hakkına müdahalenin belirli durumlarıyla ilgilidir ve bu nedenle birinci kuralda belirtilen genel ilke ışığında yorumlanmalıdır” (Agosi v. the United Kingdom, 1986).

Komisyon vergilendirme yoluyla yapılan müdahalenin toplumun genel çıkarlarına yönelik taleplerle bireylerin temel haklarının korunmasına yönelik taleplerin arasında adil bir denge kurulması gerektiğini, hedeflenen gaye doğrultusunda kullanılan araçlar arasında makul bir orantılılık bağının bulunması gerektiği, vergi gelirinin artırılması hedeflenen bir mali sorumluluğun, ilgili kişi veya kuruluşa aşırı bir yük getirmesi veya mali durumuna temelden müdahale etmesi durumunda güvence altına alınan hakkın olumsuz etkileyeceğini belirtmektedir (Baker , 2000, s. 5-9) (Travers v. Italy , 1995). Komisyonun vergilendirme konusunda sözleşme devletlerine tanıdığı geniş takdir yetkisi

dolayısıyla uzun yıllar içtihadı kabul edilemezlik olduğu görülmektedir. AİHM'sine vergi davalarının taşınmaya başlanması ilk olarak 1995 yılında Gasus Dossier davasıyla gerçekleştiği görülmüştür. (Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, 2006)

Mükellef AİHM'sine vergi konulu davalarda mülkiyet hakkının korunması talebiyle (Gasus Dossier und Fördertechnik GmnH v. The Netherlands, 1995) (S.A Dangeville c. France, 2002) (Spacek Ltd. v. The Czech Republic , 1999) (Ferrazzini v. Italy, 2001) (N.K.M. v. Hungary, 2013), adil yargılanma hakkının içerisinde yer alan mahkemeye erişim hakkının ihlali iddiasıyla (Building Society v. the United Kingdom , 1997), aynı şekilde adil yargılanma hakkının alt başlıklarından makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasıyla (Ferrazzini v. Italy, 2001), ayrımcılığa uğramama hakkı kapsamında meşru amaç ve orantılılık ihlali iddiasıyla (Hentrich c. France , 1994), müdahalenin yasal olmadığı iddiasıyla (Beyeler c. Italie, 2000) (James and Others v. the United Kingdom, 1986), silahların eşitliği ilkesi kapsamında çekişmeli yargılamanın yapılmadığı bilgilere erişimin sağlanamadığı gerekçesiyle (Lüdi v. Switzerland, 1992) (Artico v. İtalya, 1980), masumiyet karinesi çerçevesinde önyargısız yargılamanın yapılmadığı iddiasıyla (Associa Les Temoins De Jehovah c. France, 2010) başvurduğu gözlemlenmektedir.

Çalışma sınırları içerisinde belirlenen, kapsayıcı olduğunu düşündüğümüz vergilendirmeye ve mülkiyetle ilgili AİHM kararları incelenmiştir. AYM'nin vergilendirme ve mülkiyet hakkıyla ilgili içtihatlarda yer alan ilkelerin AİHM içtihatlarıyla karşılaştırılmıştır. AİHS'nde vergileme ilkelerine doğrudan yer verilmediği bilinmektedir. Ancak vergi davaları adil yargılanma hakkı kapsamında ve mülkiyet hakkı ihlali kapsamında ihlal kararların verildiği görülmektedir. Vergi konulu davalar sözleşme devletlerine tanınan geniş takdir yetkisi dolayısıyla uzun yıllar komisyon tarafından kabul edilemez olarak değerlendirilse de daha sonra vergi suçu ile ilgili adil yargılanma hakkı kapsamında ve mülkiyet hakkına müdahale kapsamında değerlendirilmelerde bulunulmuştur (Travers v. Italy , 1995).

AİHM yargılamanın adil olup olmadığını, iddia edilen usulsüzlüğün yargılama sürecinin ilerleyen aşamalarında telafi edilip edilmediği hususunda değerlendirilir (Mialhe c. France, 1996). Adillik kavramı belirli bir dönem vuku bulan hususlarla ilgili değil tüm süreci değerlendirerek kümülatif olarak analiz edilecektir. Bu analiz dolayısıyla bir

aşamada meydana gelen kusur süre gelen aşamada telafi edilme imkânı vardır (Monnell and Morris v. the United Kingdom, 1987). AYM adil yargılanma hakkının temelini hakkaniyete uygun yargılamanın oluşturduğunu belirtmiştir. AİHM hakkaniyete uygun yargılanmanın yapılabilmesi için savunma hakkının tam ve uygun kullanıma müsait olması gerektiğini (Lüdi v. Switzerland, 1992)ve bu savunma hakkının teorik ve soyut olarak değil pratik ve etkili olacak biçimde yorumlanması gerektiğini ifade ediyor. (Artico v. İtalya, 1980) AYM’nde tarafların aktif olarak yargılamaya katılmasını ve tarafların delillere itiraz edebilme imkânının tanınması gerektiğini (yargılamanın çekişmeli olması gerektiğini) ifade ediyor. Ayrıca silahların eşitliği ilkesinin bütünüleyici unsuru olarak çekişmeli yargılanma hakkını “kural olarak bir hukuk ya da ceza davasında tüm taraflara, gösterilen kanıtlar ve sunulan görüşler hakkında bilgi sahibi olma ve bunlarla ilgili görüş bildirebilme imkânı vermektedir.” şeklinde tanımlanmıştır (Concept Otomotiv Mühendislik İnşaat Ltd. Şti, 2015).

Vergi hukukuna baktığımızda VUK 3. Maddede ispat yükünü iddia makamına bıraktığı görülmektedir. Mükellef defter, beyanname ve belge düzenine uyarak ilk görünüş karinesinden yararlanabilir. Burada aksini ispatlamak VUK’un kendine vermiş olduğu yetki ve araçlarla vergi idaresine düşer. Ayrıca iktisadi, ticari ve teknik şartlara uygun meydana gelmiş veya hayatın akışında olağan, devamlı süre gelen durumlar vergilendirmeye dayanak oluşturur. Aksini iddia eden ispatlamakla mükelleftir (Kaneti, Vergi Hukuku, 1989, s. 56). Türk vergi hukukunda kanuna aykırı tutumlar vergi suç ve kabahatleri oluşturur. İki ayrı kolda incelenen bu aykırılıklar vergi suç ve cezaları ve vergi kabahatleri ve cezalarıdır. Vergi suç ceza hukuku kapsamında suçu tespitini ve cezayı tanımlayan asliye ceza mahkemesiyken, vergi kabahatlerinde mahkeme kararı aranmaksızın suçların tespiti ve idari para cezasını belirleyen vergi idaresidir (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2018, s. 212-219). Bizim değerlendireceğimiz durum mükellefe yapılan vergi tebliğ üzerine mükellefin vergi mahkemesinde ve devamında derece mahkemelerine başvurarak dava açması durumunda adil yargılanma hakkına sahip olmasıdır. Vergile ilkelerinden hukuk devleti ilkesi altında yer alan hukuki güvenliğin sağlanması, vergi yasalarının geçmişe yürütülememesi ilkesi, keyfiyete dayalı vergilendirmenin yapılmaması (ölçülülük ilkesi) adil yargılamanın yapılabilmesiyle doğrudan ilintilidir.

AIHM kararlarında Türk Vergi sisteminde de yer alan ölçölülük ilkesi kapsamında idari işlemin orantılı olması gerektiğini ve adil denge testine tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir (Gasus Dosier und Fördertechnik Gmnh v. The Netherland, 1995). Belirlilik ilkesi kapsamında vergilendirmenin hukukiliği, aleniliği (Spacek, The Czech Republic , 1999), ulaşılabilirliği, öngörülebilirliği (Kruslin v. France, 1990) değerlendirilmiştir. Hukuki güvenlik ilkesi kapsamında geçmişe yürümezliğinde değerlendirildiği kararların olduğu görülmektedir (Building Society v. the United Kingdom , 1997). Sonuç olarak AYM kararlarında tanımlanan vergilendirme ilkelerinin AIHS’inde yer verilmesi de AIHM kararlarında yer aldığını ve yapılan tanımlamaların uyduğu gözlemlenmektedir.

KAYNAKÇA

- Adalet Bakanlığı Uluslararası Hukuk ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü İnsan Hakları Daire Başkanlığı Vergilendirme ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi: https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/fs_taxation_tur adresinden alındı
- Agosi v. the United Kingdom, 9118/80 (European Court of Human Rights 10 24, 1986).
- Akçay, K. (2014). Anayasa Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, No.367793).
- Akıllıoğlu, T. (2011). Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler. İdare Hukuku Ve İlimleri Dergisi, 11-22.
- Akkaya, M. (2021). Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Aksoy, Ş. (1982). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. İstanbul: Filiz Kitapevi.
- Alm. J. (2018). Is the Haig–Simons Standard Dead? The Uneasy Case for a Comprehensive Income Tax. National Tax Journal, 379–398.
- Anayasa Mahkemesi Kararı - 1. B. B. 2013/817 T. 19.12.2013, B. 2013/817 (Anayasa Mahkemesi 12 19, 2013).
- Anayasa Mahkemesi Kararı - 1. B., B. 2014/12080 T. 06.04.2017, B. 2014/12080 (Anayasa Mahkemesi 04 06, 2017).
- Anayasa Mahkemesi Kararı - 1. B., B. 2018/11924 T. 19.10.2023, B. 2018/11924 (Anayasa Mahkemesi 10 19, 2023).
- Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 1963/25 K. 1963/87, T. 08.04.1963, E. 1963/25 K. 1963/87 (Anayasa Mahkemesi Kararı 04 08, 1963).
- Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 1963/3 K. 1963/67, T. 26.03.1963, E. 1963/3 K. 1963/67 (Anayasa Mahkemesi 02 26, 1963).
- Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 1964/13 K. 1964/43, T. 02.06.1964, E. 1964/13 K. 1964/43 (Anayasa Mahkemesi 06 02, 1964).
- Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 1965/26 K. 1965/49, T. 28.09.1965, E. 1965/26 K. 1965/49 (Anayasa Mahkemesi 09 28, 1965).
- Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 1984/15 K. 1985/5 T. 19.02.1985, E. 1984/15 K. 1985/5 (Anayasa Mahkemesi 02 19, 1985).
- Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 1985/8 K. 1986/27 T. 26.11.1986, E. 1985/8 K. 1986/27 (Anayasa Mahkemesi 11 26, 1986).
- Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 1991/7 K. 1991/43, T. 12.11.1991, E. 1991/7 K. 1991/43 (Anayasa Mahkemesi 11 12, 1991).

Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 1994/85 K. 1995/32 T. 13.7.1995, E. 1994/85 K. 1995/32 (Anayasa Mahkemesi Kararı - GK 07 13, 1995).

Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 1996/5 K. 1996/26, T. 26.6.1996, E. 1996/5 K. 1996/26 (Anayasa Mahkemesi Kararı 06 26, 1996).

Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 1996/75 K. 1997/50 T. 14.05.1997, E. 1996/75 K. 1997/50 (Anayasa Mahkemesi 05 14, 1997).

Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 1997/78 K. 1998/9 T. 15.4.1998, E. 1997/78 K. 1998/9 (Anayasa Mahkemesi 04 15, 1998).

Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 2005/73 K. 2008/59 T. 21.02.2008, E. 2005/73 K. 2008/59 (Anayasa Mahkemesi 02 21, 2008).

Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 2007/44 K. 2009/148 T. 15.10.2009, E. 2007/44 K. 2009/148 (Anayasa Mahkemesi 10 15, 2009).

Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 2009/39 K. 2011/68 T. , E. 2009/39 K. 2011/68 (Anayasa Mahkemesi 04 28, 2011).

Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 2013/15 K. 2013/131, T. 14.11.2013, E. 2013/15 K. 2013/131 (Anayasa Mahkemesi 11 14, 2013).

Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 2013/66 K. 2014/19 T. 29.01.2014, E. 2013/66 K. 2014/19 (Anayasa Mahkemesi 01 29, 2014).

Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 2014/183 K. 2015/122, T. 30.12.2015, E. 2014/183 K. 2015/122 (Anayasa Mahkemesi 12 30, 2015).

Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 2016/1 K. 2017/81, T. 29.03.2017, E. 2016/1 K. 2017/81 (Anayasa Mahkemesi 03 29, 2017).

Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 2016/13 K. 2016/127, T. 22.06.2016, E. 2016/13 K. 2016/127 (Anayasa Mahkemesi 06 22, 2016).

Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 2019/53 K. 2019/75, T. 19.9.2019, E. 2019/53 K. 2019/75 (Anayasa Mahkemesi 09 19, 2019).

Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 2021/110 K. 2023/175, T. 11.10.2023, E. 2021/110 K. 2023/175 (Anayasa Mahkemesi 10 11, 2023).

Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 2021/117 K. 2022/10, T. 26.01.2022, E. 2021/117 K. 2022/10 (Anayasa Mahkemesi 01 26, 2022).

Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 2023/105 K. 2023/208, T. 30.11.2023, E. 2023/105 K. 2023/208 (Anayasa Mahkemesi 11 30, 2023).

Anayasa Mahkemesi Kararı -, E. 1992/13 K. 1992/50, T. 21.10.1992, E. 1992/13 K. 1992/50 (Anayasa Mahkemesi 10 21, 1992).

- Anayasa Mahkemesi Kararı E. 2010/20 K. 2012/20, T. 09.02.2012, E. 2010/20 K. 2012/20 (Anayasa Mahkemesi 02 09, 2012).
- Anayasa Mahkemesi Kararı E. 2018/71, K. 2018/118, 27.12.2018, E. 2018/71, K. 2018/118 (Anayasa Mahkemesi 12 27, 2018).
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 01/36 K. 03/3, T. 16.01.2003, E. 01/36 K. 03/3 (Anayasa Mahkemesi 01 16, 2003).
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1989/6 K. 1989/42, T. 07.11.1989, E.1989/6 K. 1989/42 (Anayasa Mahkemesi 11 07, 1989).
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E.2015/41 K.2017/98 04.05.2017, E.2015/41 K.2017/98 (Anayasa Mahkemesi 05 04, 2017).
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E.2019/53 K.2019/75 19.09.2019, E.2019/53 K.2019/75 (Anayasa Mahkemesi 09 19, 2019).
- Anayasa Mahkemesi Kararı, B. No: 2014/6192 T. 12/11/2014, , B. No: 2014/6192 (Anayasa Mahkemesi 11 12, 2014).
- Armağan, S. (1980). 1961 Anayasasına Göre Temel Hak ve Ödevler. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Artico v. İtalya, 6694/74 (European Court of Human Rights 05 13, 1980).
- Associa Les Temoins De Jehovah c. France, 8916/05 (European Court of Human Rights 09 21, 2010).
- Avcı, O. (2020). Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi. Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 67-93.
- Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 1991/7 K. 1991/43, T. 12.11.1991, E. 1991/7 K. 1991/43 (Anayasa Mahkemesi 11 12, 1991).
- Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 2007/44 K. 2009/148 T. 15.10.2009, E. 2007/44 K. 2009/148 (Anayasa Mahkemesi 10 15, 2009).
- Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 2019/53 K. 2019/75, T. 19.9.2019, E. 2019/53 K. 2019/75 (Anayasa Mahkemesi 09 19, 2019).
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E.2015/41 K.2017/98 04.05.2017, E.2015/41 K.2017/98 (Anayasa Mahkemesi 05 04, 2017).
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E.2019/53 K.2019/75 19.09.2019, E.2019/53 K.2019/75 (Anayasa Mahkemesi 09 19, 2019).
- Baker, P. (2000). Taxation and The Convention Human Rights. European Taxation.

- Bellamy, R. (2019). Ronald Dworkin, Taking Rights Seriously. The Oxford Handbook of Classics in Contemporary Political Theory, 1-16.
- Bendenoun c. France, 12547/86 (European Court of Human Rights 02 24, 1994).
- Beyeler c. Ital"ie, 33202/96 (European Court of Human Rights 01 05, 2000).
- Bilici, N. (2021). Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Tahsil Hukuku, Vergi Yargı Hukuku) . Ankara: Savaş Yayınevi.
- Birsenoğlu, H. (2003). Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği Mi? Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 157-169.
- Birsenoğlu, H. (2019). Vergi Hukukunda Yorum. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Budak, T. (2006). Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.
- Building Society v. the United Kingdom, 21319/93 (European Court of Human Rights 10 23, 1997).
- Bulut, N. (2006). Mülkiyet Konusundaki Temel Yaklaşımlar Ve Türk Anayasasında Mülkiyet Hakkı. Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 15-26.
- Bundesverfassungsgericht 2 BvL 8/13 , - 2 BvL 8/13 -, Rn. 1-199, (Bundesverfassungsgericht 11 28, 2023).
- Bundesverfassungsgericht 1 BvR 430/65, 1 BvR 259/66, 1 BvR 430/65, 1 BvR 259/66 (Bundesverfassungsgericht 12 18, 1974).
- Ceylan, A. (2008). Teoride Ve Uygulamada Ölçülülük ilkesi (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi).
- Concept Otomotiv Mühendislik İnşaat Ltd. Şti, 2014/12348 (Anayasa Mahkemesi 01 22, 2015).
- C-499/08 Andersen v. Region Syddanmark, ECR I-09343 (Avrupa Adalet Divanı 2010).
- Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 51-129.
- Çağan, N. (1982). Vergileme Yetkisi. İstanbul: Kazanç Hukuk Yayınları.
- Çağıl, O. (2011). Marksizm ve Hürriyet (Kolektif Topluluk, Kolektif hürriyet ve Kolektif Mülkiyet)(İzah ve tenkit). Journal of Istanbul University Law Faculty, 195-222.
- Danıştay Kararı - 9. D. E. 2020/3552 K. 2022/4093 T. 20.09.2022, E. 2020/3552 K. 2022/4093 (Danıştay 09 20, 2022).

- Danıştay Kararı - VDDK. E. 2018/164 K. 2018/202 T. 11.4.2018, E. 2018/164 K. 2018/202 (Danıştay Kararı - VDDK. 04 11, 2018).
- Danıştay Kararı - VDDK. E. 2022/706 K. 2023/216 T. 29.03.2023, E. 2022/706 K. 2023/216 (Danıştay 03 29, 2023).
- Darby v. Sweden, 11581/85 (European Court of Human Rights 10 23, 1990).
- D.İ.B.K.K. E. 1988/5 K. 1989/3, T. 03.07.1989, E. 1988/5, K. 1989/3 (D.İ.B.K.K. 07 03, 1989).
- Doğan, N. (1989). İnsan Hak ve Hürriyetleri Açısından Avrupa Konseyi (Yüksek Lisans Tezi, No.6619).
- Erginay, A. (1981). Vergi Hukuku. Ankara: Tunalı Matbaası.
- Erginay, A. (2012). Anayasamızın Mali Hükümleri. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları(9), 19-28.
- Etgü, M. A. (2009). Kamu Hukukunda Mülkiyet Hakkı Ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Mülkiyet Hakkına Bakışı (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi 235798).
- European Convention on Human Rights. (https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_tur adresinden alındı.)
- Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası m.103/2. (2022, 06). <https://www.btg-bestellservice.de/informationmaterial/55/63/anr80207000>.
- Ferrazzini v. Italy, 44759/98 (European Court of Human Rights 07 12, 2001).
- Gasus Dosier und Fördertechnik Gmnh v. The Netherland, 15375/89 (European Court of Human Rights 02 23, 1995).
- Georg, F. (2018). Kapitalizmin Kısa Tarihi. Yordam Kitap.
- Gerçek, A. F. (2014). Vergilemenin Anayasal Temellerinin çeşitli ülkeler açısından karşılaştırılması Ve Türkiye için çıkarımlar. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 81-130.
- Gorzelik ve Others v. Poland, 44158/98 (European Court of Human Rights 02 17, 2004).
- Gökçay, Ş. E. (2017). Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri. Journal of Life Economics, 113-133.
- Göze, A. (1976). Sosyal Devlet Sistemi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Gözler, K. (2004). Anayasa Değişiklinin Temel Hak Ve Hürriyetlerin Sınırlandırılması Bakımından Getirdikleri Ve Götürdükleri (Anayasanın 13'üncü Maddesinin Yeni Şekli Hakkında Bir İnceleme. Ankara Barosu, 53-67.

- Gratzinger and Gratzingerova v. the Czech Republic, 39794/98 (European Court of Human Rights 07 10, 2002).
- Güner, N. (2011). Vergilerin Kanuniliği ilkesinin Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi. Vergi Raporu, 96-101.
- Gürdal, T. & Ekeryılmaz, Ş. (2018). Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 205-226.
- Güven, K. (2012). Hart-Dworkin Tartışması.
- Hakyemez, Y. Ş. (1999). Milatan Demokrasi Anlayışı ve 1982 Anayasası (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, No. 86092).
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı). (2023, 07 28). 7456 Sayılı Kanunun İnci Maddesiyle İhdas Ek Motorlu Taşıtlar Vergisine İlişkin Genel Tebliğ (Seri No: 1).
- Hentrich c. France, 13616/88 (European Court of Human Rights 09 02, 1994).
- Hepaksız, E. & Avcı, O. (2021). Türk Vergi Hukukunda Vergilendirme Sürecinde Yetki Unsuru. Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 250-275.
- İkinciogulları, F. (1997). Hukuk Devleti. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 28-30.
- İnce, A. K. (2022). Çoğulcu ve Vesayetçi Unsurlar Açısından 1961 Anayasası. Ankara: Adalet Yayınevi.
- İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşme'ye Ek Protokol 1:
<https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/10122019104649ek1.pdf>
adresinden alındı
- Itxaso, M. E. (2016). Das Verhältnismässigkeitsprinzip Nach Alexy und Die Verhältnismässigen Anpassungen İn Der Entscheidung Des Europäischen Gerichtshofs Für Menschenrechte (Egmr) İm Fall EWEIDA und Andere Gegen Das Vereinigte Königreich. Palacio de la Aljafería (<https://www.fundacionmgimenezabad.es>), 103-131.
- James and Others v. the United Kingdom, 8793/79 (European Court of Human Rights 02 21, 1986).
- Janosevic v. Sweden, 34619/97 (European Court of Human Rights 07 23, 2002).
- Kabaoğlu, İ. Ö. Hak ve Özgürlükler Anlayışındaki Gelişmelerin Anayasa'ya Yansıtılması Sorunu. <https://ayam.anayasa.gov.tr/media/6449/ibrahimkaboglu.pdf> Erişim Tarihi: 18.03.2024 adresinden alındı

- Kanadoğlu, K. O. (1998). Türk Alman Anayasa Yargısında Anayasal Değerlerin Çatışması Ve Uyumlaştırılması (Doktora Tezi).
- Kaneti, S. (1989). Vergi Hukuku. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Kaneti, S. (1994). Türk Miras Hukukunun Anayasal Temelleri. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 237-244.
- Karaca, C. & Çam, Y. (2019). Türkiye’de Sosyal Devlet Anlayışının Değerlendirilmesi. Maliye Dergisi, 72-97.
- Karakoç, Y. (1999). Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri. Vergi Sorunları Dergisi, 84-96.
- Karakoç, Y. (2013). Anayasal Vergileme İlkeleri Üzerinde Bir Değerlendirme. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1259-1308.
- Kayıran, M. (1989). Tekâlif-I Milliye Emirleri Ve Uygulanışı. Atatürk Araştırma Merkezi Dergisi, 639-664.
- Kimmo Sundström v. Finland, 20471/92 (European Court of Human Rights 04 15, 1996).
- Kumrulu, A. (1989). Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatların Birleştirme Kararının Işığında. Danıştay Dergisi, 8-26.
- Kumrulu, A. G. (1979). Vergi Hukukunun Bir kısım Anayasal Temelleri. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 147-162.
- Küçükbaşakcı, E. (2010). Roma Hukukunda Mülkiyet Hakkının Sınırları (Yayınlanmış Tez 288379).
- Lucke, D. M. (2001). Eigentum/Eigentumsordnung. B. Schäfers, & W. Zapf içinde, Handwörterbuch zur Gesellschaft Deutschlands (s. 800).
- Lüdi v. Switzerland, 12433/86 (European Court of Human Rights 06 15, 1992).
- Metin, Y. (2017). Temel Hakların Sınıflandırılması Ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke midir? Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 1-74.
- Mialhe c. France, 18978/91 (European Court of Human Rights 09 26, 1996).
- Monnell and Morris v. the United Kingdom, 9562/81 (European Court of Human Rights 03 02, 1987).
- N.K.M. v. Hungary, 66529/11 (European Court of Human Rights 05 14, 2013).
- Oktar, S. A. (2016). Türk Vergi Sistemi. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Öksüz, E. (1980). Feodal düzen ve sosyal değişimler. Istanbul Journal of Sociological Studies 18, 81-92.

- Öncel, M. Kumrulu, A. & Çağan, N. (2018). Vergi Hukuku. Ankara: Turhan kitapevi.
- Öner, E. (2020). Türk Vergi Sistemi. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özgüven, A. V. (2006). Türk Vergi Hukukunda Geriye yürümezlik İlkesi (Yüksek Lisans Tezi).
- Pierre, J. P. (1998). Mülk Nedir? Toplumsal Dönüşüm Yayınları.
- S.A Dangeville c. France, 36677/97 (European Court of Human Rights 04 16, 2002).
- Scoppola c. Italie, 10249/03 (European Court of Human Rights 03 24, 2009).
- Serkov v. Ukraine, 39766/05 (European Court of Human Ringht 06 07, 2011).
- Serozan, R. (1970). Alman Federal Anayasa Mahkemesi Kararlar. İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi, 243-253.
- Shchokin v. Ukraine, 23759/03 (European Cour of Human Rights 10 14, 2010).
- Sonsuzoğlu, E. (1997). Ödeme Gücüne Göre Vergilendirme İlkesi (Doktora Tezi 62242).
- Soydan, B. Y. (1998). Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak. Vergi Sorunları Dergisi.
- Spacek Ltd. v. The Czech Republic, 26449/95 (European Court of Human Rights 11 09, 1999).
- Spampinato c. Italie, 69872/01 (European Court of Human Rights 01 04, 2008).
- Susam, N. (2016). Kamu Maliyesi Temel Kavram Ve Esasları. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Şen, H. & Sağbaş, İ. (2017). Vergi Teorisi Ve Politikası. ANKARA: Barış Arıkan Yayınları.
- Şentop, M. (2021). Kabulünün 100. Yılında 1921 Teşkilat-ı Esasiye Kanunu Belgeler. Ankara.
- Şenyüz, D. (2022). Vergi Hukuku (Genel Hükümler). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şimşek, S. (2010). “Mülkiyet Hakkının Kapsamı, Sınırlandırma Karşılaştırmalı Bir Analiz: Karşılaştırmalı Analiz -I. Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 181-228.
- Tatar, D. B. (2013). Mülkiyet ve Fikri Mülkiyetin Felsefi Temelleri (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, No. 348187) . Ankara.
- Tekbaş, A. (2010). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 91-123.

Tıpkı, K. (1973 (Akta: KARAKOÇ Y. “Türk Hukuku’nda Vergi Kanunlarının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, s. 314-315)). Steuerrecht, Ein Systematischer Grunderiss. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag.

Travers v. Italy, 15117/89 (European Court of Human Rights 01 16, 1995).

Tunç, Z. (2022). "Tahsil Edilemeyeceği Anlaşılan Kamu Alacağı" Kavramının Belirlilik İlkesi Bakımından Yargı Kararlar Işığında İncelenmesi. Mali Çözüm Dergisi, 199-215.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2709.pdf> Erişim Tarihi: 17.02.2024 adresinden alındı

Uçar, O. & Yereli, A. B. (2019). Hukuka Uygunluk Kriteri Olarak “Ölçülülük” İlkesinin Yüksek Yargı Organlarının Vergi Suçlarına İlişkin Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi. Maliye Dergisi, 575-598.

Uygun, O. (2022). Hukukun Üstünlüğü İlkesi. Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 521-558.

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

Yaltı, B. (2006). Vergi Yükümlüsünün Hakları. İstanbul: Beta Basım.

Yaltı, B. & Özgenç, S. (2007). Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı. İstanbul: Beta Yayın Dağıtım.

Yedek, Ş. & Atnur, İ. E. (2017). Varlık Vergisi ve Elâzığ İli Uygulamaları. Sosyal Bilimler Dergisi, 245-261. <https://ataturkansiklopedisi.gov.tr/bilgi/varlik-vergisi/?pdf=5215> Erişim Tarihi: 16.03.2024 adresinden alındı

Yılmaz, B. E., & Batı, M. (2023). Türk Vergi Sistemi. Ankara: Seçkin yayıncılık.

Yılmazoğlu, Y. E. (2021). İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm, Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması. İstanbul: On iki levha Yayınevi.

Yücedoğru, R. & Püren, S. (2021). Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürüme Sorunu: Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Bir Değerlendirme. Mali Hukuk Dergisi, 703-748.

Zabunoğlu, H. (2017). Ölçülülük İlkesi Ve Vergi Hukukunda Uygulanması. Mali Hukuk Dergisi, 2641-2676.

1876 Kânun-ı Esasi. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1876-k%C3%A2n%C3%BBn-i-es%C3%A2s%C3%AE/> Erişim Tarihi: 15.02.2024 adresinden alındı

- 1921 Anayasası <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1921-anayasasi/> Erişim Tarihi: 15.02.2024 adresinden alındı
- 1924 Anayasası <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1924-anayasasi/> Erişim Tarihi: 15.02.2024 adresinden alındı
- 1961 Anayasası <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1961-anayasasi/> Erişim Tarihi: 15.02.2024 adresinden alındı
- 1982 Anayasası <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2709.pdf> Erişim Tarihi: 17.02.2024 adresinden alındı

ÖZ GEÇMİŞ

Ad Soyad: Erkam BİRSENOĞUL	
Eğitim Bilgileri	
Lisans	
Üniversite	İstanbul Üniversitesi
Fakülte	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Bölümü	Maliye
Makale ve Bildiriler	
1. Birsenoğul, E. (2024). “Analysis of The Principle of Proportionality in Taxation at the Constitutional Level”. Ases VIII. International Social Sciences Conference. s.366-372	